



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אורית ינשטיין

**המערערת:** אמר מפעל לייצור והתקנות מרכיבים בע"מ עגי"ב עוזי סבור מאכמיד ו/או חיימן קורב

טז

**המשיב:** מנהל מס ערך מוסף עכו  
באמצעות היחידה לפירוקים, כינויים וגביה קשה  
עוי ב"כ עוזיד על נהג ואו בשארה זבר

פסק דין

**פתח דבר:**

בפני ערעור על החלטת המшиб, מנהל מס ערך נוסף עכו (להלן – **המשיב**), מיום 30.6.15 לפועל לגביית חובות מס סופיים של חברת מרכבים למשאיות חלווה בע"מ (להלן – **חברה החייבות**) בסך של 387,900₪ (נכון ליום 30.6.2015) מהמערערת, אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ (להלן – **המערערת**). זאת, מכוח סעיפים 106(ב)(1) ו- 106(ב1) לחוק מס ערך נוסף, תשל"ו – 1975 (להלן – **חוק מע"מ**).

מצוין, כי החלטת המшиб ניתנה לאחר שהחלטה קודמת שהוצאה על ידו, מיום 4.1.15, בדבר הפעולות הסמכות לפי סעיף 106 לחוק מע"מ (להלן – **ההחלטה הראשונה**) – בוטלה. נוכח הביטול כאמור, גם ערעור שהוגש על ידי המערערת על ההחלטה הראשונה בע"מ - 59041-02-15, נמחק בפסק דין שניtan על ידי ביום 24.6.2015.

בהחלטה הראשונה ערעור זה (נספח 8 ל怛יר העדות הראשית של מר צביקה רחמים) נקבע כי יש להפעיל את סעיף 106 לחוק מע"מ לגבייה חוב החברה החייבות מהמערערת, זאת, בין היתר, בשל הממצאים הבאים: מלאי ופניות החברה החייבות הועברו למערערת ללא תמורה, נכסיו החברה החייבות נותרו במערערת, חובות לקוותות החייבות נגבו בפועל על ידי המערערת וחלק מהליך והספקים של שתי החברות זמינים. לאור האמור, החלטת המшиб להפעיל את סעיף 106 לחוק מע"מ כאמור לעיל ולגבות את חוב המס של החברה החייבות מהמערערת.

על כך הערעור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

### הרקע העובדתי:

1. 3. בד בבד עם הגשת העורו דן הוגשה על ידי המערעתה בקשה למתן צו מניעה זמני נגד המשיב, לעיכוב הליכי הגביה של חוב המשםמושא העורו מהמערתת.
2. 4. בהחלטתי מיום 30.11.2015 (להלן – **ההחלטה בבקשת מתן סעיף זמני**), הוצג בפирוט הרקע לחלוקת שבין הצדדים, אשר תמציתו הוא :
3. 5. לחברה החייבת קיים חוב מס כלפי המשיב בסך של כ- 387,900 ₪, אשר רובה נוצר בשל אי תשלום חובות המשוחררים על פי דוחותיה לשנים 2012-2014, למעט סכום של כ- 29,500 ₪ (בערבי קרו) שמקורו בקביעות מס לחודשים מרץ-ספטמבר 2014.
4. 6. ניסיונות המשיב לגבות מהחברה החייבת את חובותיה הנ"ל לא צלחו, ואף בקשה להורות על פירוקה הוגשה על ידו (פר"ק 14-09-9879). משսתבר למשיב כי פעילות החברה החייבת עברה למערתת, חזר בו המשיב מבקשת הפירוק והחליט לפועל על פי הסמכות המוקנית לו לפי סעיף 106 לחוק מע"מ.
5. 7. ביום 14.12.14 שלח המשיב למערתת ולחברה החייבת הודעה על כוונתו להפעיל כלפי המערעת את סעיפים 106(ב)(1) לחוק מע"מ ואת סעיף 106(ב1) לחוק מע"מ לגבית חוב המשם של החברה החייבת.
6. 8. המערעת שלחה למשיב שני מכתבים בתגובה למכתב ההודעה האמור, בהם התגנדה לכוונות המשיב להפעיל כלפי החברה את סמכותו לפי סעיף 106 לחוק מע"מ – המכתב הראשון מיום 18.12.14 והשני מיום 25.12.14.
7. 9. המשיב הוציא את ההחלטה הראשונה, כאמור, תוך שטבר כי המבקשת לא הגיבה למכתב ההודעה על הכוונה להפעיל את סעיף 106 לחוק מע"מ, וזאת עקב טעות מושדרית בגין לא הוועברו מכתביו התגובה של המערעת לעיניו של המנהל.
8. 10. משעמד המשיב על טעותו, החליט שלא לפעול מכוח ההחלטה הראשונה ולברר את עמידת המערעת. לפיכך, קויים שימוש מערתת ביום 21.1.15 ונעשה ניסיון למצוא מתווה מוסכם להסדר.
9. 11. בין היתר, הוגש על ידי המבקשת עורך על ההחלטה הראשונה, ע"מ 59041-02-15 (להלן – **העורו הראשוני**). מהלכו של העורו הראשוני הוקפה, בהסכמה הצדדים, לצורך מתן הזדמנות להיברות ביניהם. אלא שבסתופו של דבר לא הגיעו הצדדים לעומק השווה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

1. בנקודת זמן זו ביקש המשיב להזכיר את הדיון בעניין הפעלת סעיף 106 לחוק מע"מ  
2. למנהל, על מנת שזה יוצאה החלטה סופית בעניין הפעלת הסעיף, אשר תכלול  
3. התייחסות לכל הטיעונים שהועלו על ידי המבוקש במסגרת מכתבו התגובה  
4. מטעמה והשימוע שנערך לה.
5. בסופה של הדיון שהתקיים בפניי ביום 24.6.15 ניתן פסק דין לפיו נמחק הערעור  
6. הראשון, מאחר והמושיב הודיע כי החלטתו הראשונה מבוטלת ונקבע כי אין מקום  
7. לדון בהחלטה שבוטלה. המשיב חביב בהוצאות שכ"ט ע"ז.
8. ביום 30.6.15 הוציא המשיב את ההחלטה החדשה, עלייה הוגש ערעור חדש הוא  
9. ערעור הנוכחי (להלן – **הערעור**).
10. בנסיבות ההחלטה דחיתי את הבקשה לسعد הזמני, לרבות את טענת המערערת, לפיה  
11. משחאליט המשיב לבטל את ההחלטה הראשונה היה עליו לתת לה הזדמנות להביא טענותיה  
12. מחדש, טרם שהוצאה ההחלטה. נקבע כי בנסיבות המקרא, כפי שפורטו בהחלטה,  
13. לא נשללה מן המערערת זכותה להשמיע טענותיה בפניי המשיב, שכן ניתנה לה האפשרות  
14. להשמיע טענותיה טרם מתן ההחלטה החדשה.
15. בנסיבות המקרא הנדו, סברתי כי לצרכי הסעד הזמני שהຕבקש לא הצליחה המערערת  
16. להרים את הנTEL, ولو הלאורי, להוכיח כי סיכוי הצלחה בערעור על החלטת המשיב לפי  
17. סעיף 106 לחוק מע"מ – הינס גבויים.
18. קבעתי כי עובדת קיומו של " חוב מס סופי" של החברה החייבת אינה שנויה כלל בחלוקת  
19. בין הצדדים, ומילא כאשר עסקינו בחוב מס שמקורו בדיוחים העצמיים של החברה  
20. החייבת למשיב – לא יכולה להיות מחלוקת בדבר היוטו חוב מס סופי, בנסיבות סעיף 106  
21. לחוק מע"מ.
22. עוד קבעתי כי קיימת קירבה משפחתית בין בעל המניות בחברה החייבת לבין בעלת המניות  
23. במערערת, מאחר שהחברה החייבת הייתה הבעלותו של גיוראי חולווה ז"ל, אחיו של גייאד  
24. חולווה (להלן – **גייאד**), בעלי של הגבי רימה חולווה (להלן – **גבי חולווה**), בעלת המניות של  
25. המערערת. כמו כן, נקבע כי לא עלה בדיי המערערת להפריך קיומו של התנאי המופיע בסעיף  
26. 106(ב) לחוק מע"מ בעניין קיומם של "אותם בעלי שליטה או קרוביהם".
27. בכל הנוגע לתנאי הנוסף הנדרש בסעיף 106, בדבר העברת נכסים או פעילות, הרי שלא  
28. הצליחה המערערת לסתור את הרואיות שהוצעו על ידי המשיב בדבר מעבר הפעולות העסקית  
29. של החברה החייבת למערערת כמו גם מעבר של נכסים של החברה החייבת למערערת – בין  
30. אם נכסים אלו הם בדמות של ספקים ולקוחות, ובין אם בדמות מוניטין העסק.



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעלי יצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו ואח'

תיק חיצוני:

### טענות המערעת בערעור:

- 2 סיכון טענותיה של המערעת וסיכון התשובה שלא מהוים, ברובם הגדל, חוזה על  
3 טענותיה בבקשת למתן צו מניעה זמני.

4 לפיכך, אציין בתמצית את טענותיה העיקריות של המערעת:

5 א. בפסק הדין שניין בערעור הראשוני קיבל בית המשפט את הودעת המשיב על ביטול  
6 החלטתו ודחה את בקשה המשיב להחזיר הדין למומו מטעמו. למרות זאת, הוצאה  
7 המשיב את ההחלטה החדשה ביום 30.6.2015, אשר דומה בתוכנה להחלטה  
8 הראשונה, זאת מבלי לזמן את המערעת לשימוש ולתת לה הזדמנויות להביע את  
9 טענותיה בעניין.

10 ב. המערעת מנהלת פעילות עסקית החל מחודש אוגוסט 2014, כאשר גבי חלווה היא  
11 בעלת המניות היחידתה בה. אין כל קשר עובדתי או משפטי בין החברה החייבת  
12 ומדובר בשתי ישויות נפרדות. המערעת לא רכשה ציוד או מוניטין של החברה  
13 החייבת, בתמורה או ללא תמורה, ומעולם לא השתמשה או החזיקה בזכויות כלשהן  
14 של החברה החייבת, במישרין או בעקיפין. כל שעשתה המערעת היה פיתוח עסק  
15 שעיסוקו זהה לתחומי העיסוק של החברה החייבת, באמצעות גבי חלווה, שלא נסיוון  
16 קודם בתחום הייצור של מרכבים, בשלושה חודשים מיום סגירת שעריה של החברה  
17 החייבת. עוד נטען, כי לכוחות המערעת ולכוחות החברה החייבת אינם זהים וכי  
18 באוצר הצפון כמוות הספקים והליךות בתחום עיסוקה של המערעת הינה מוגבלת,  
19 لكن יתכן כי מספר ספקים עבדו הן עם המערעת והן עם החברה החייבת. נוכחותה  
20 המתמדת של גבי חלווה בעסקה של המערעת מעיד על היותה המנהלת והבעלים  
21 האמיתית של המערעת.

22 ג. גבי חלווה וגיהאד פרודים מזה תשע שנים וכיימת ביניהם הפרדה רכושית. כמו כן,  
23 לא קיים קשר בין גבי חלווה ובין החברה החייבת ובעליה גיורגי חלווה זיל, אחיו של  
24 גיהאד. לפיכך, אין לייחס לumarעת את חובות המס של החברה החייבת, אשר  
25 הייתה בבעלותו של מר גיורגי חלווה זיל (אחיו המנוח של בעלה של גבי חלווה).

26 ד. לצורך תחולת סעיף 106 לחוק מע"מ יש להוכיח כי מדובר בהעברת נכסים על ידי  
27 חבר בני אדם. במקרה הנדון מאחר ובעל המניות בחברה החייבת (גיורגי חלווה זיל)  
28 הילך לעולמו, לא קיים "מעביר" ולפיכך אין תחולת לטיעף האמור. בחקירה עדין  
29 המשיב, מוטי ברכה (להלן – מר ברכה) ומור צביקה וחמיים, מנהל המשיב (להלן  
30 המנהל או מר רחמים) בעניין זהות מעביר הנכסים, לא הצליחו ליתן תשובה בעניין  
31 זה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- 1 אין במקרה דין ניסיון מצד המערעתה להתחמק מתשלום מס באמצעות פעילות תחת  
2 אדרת משפטית אחרת, אלא מדובר במקרה של פטירת בעל החברה החיבת, עליו  
3 חל סעיף 106א לחוק מע"מ שכותרתו "גביה לאחר פטירתו של עסק".  
4 לחופין, המשיב פעל בחוסר תום לב בכך שהוא מבקש לגבות מהמערעת סכומים  
5 שהם מעיל לשווי הנכסים או הפעולות שהעבورو וזאת בהתאם מהוראות סעיף 106(ג)  
6 לחוק מע"מ. אין בהעלאת טענה זו משום הרחבות חזית, שכן כל צד זכאי להעלות  
7 טענות בכל שלב משלבי הדיון ובלבן שבית המשפט לא התנגד לכך, זאת כאמור  
8 ברא"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים.

### עמדת המשיב בערעור:

- 9 להלן תמצית טענות המשיב כפי שהועלו בסיכוןו:  
10 .  
11 א. במקרה הנדון מתקיימים במלואם תנאי סעיף 106(ב) לחוק מע"מ, לשם גביית חוב  
12 החברה החיבת מהמערעת: חוב החברה החיבת הינו חוב סופי כהגדרתו בסעיף  
13 106(א) לחוק מע"מ; הראיות מוכחות כי החברה החיבת והמערעת פועלו מאotta  
14 כתובות; על פי עדות גבי חלווה במסגרת קירורתה במשדי המשיב (נספח 1 לTCPHR)  
15 של מר ברכה) הלוקחות והספקים של החברה החיבת ממשיכים לעבוד עם  
16 המערעת; מעדויות ספקי ולוקחות המערעת ניכר כי לא חל שום שינוי באופןן  
17 פעילות המערעת לעומת החברה החיבת, ולמעשה הדבר היחיד שהשתנה הוא שם  
18 החברה.  
19 ב. בוגרסתה של גבי חלווה במסגרת העורר נפלו סתיירות רבות לעומת הגרסה שהעלתה  
20 בחקירה על ידי המשיב, הן באשר לעניין הידע או העדר הידע או הניסיון שלו  
21 בייצור והתקנת מרכיבים, הן באשר לעניין זהות לקוחות המערעת עם לקוחות  
22 החברה החיבת, והן באשר למעורבותו של ג'יהאד בניהול המערעת.  
23 ג. המערעת כולה מלאה פריך את קיומו של התנאי כי בעלי השיטה, במישרין או  
24 בעקיפין, במערעת הם עצמם בעלי השיטה בחברה החיבת או קרוביהם משפחה  
25 שלהם. בית המשפט כבר התייחס לעניין זה בהחלטה בבקשתו לסייע הזמני והמערעת  
26 לא הביאה במהלך הדיון בעורר כל ראייה שונה או אחרת מזו שהובאה במהלך הזמני.  
27 בעל המניות בחברה החיבת היה ג'יורי' חלווה ז"ל. אחיו ג'יהאד, היה הרוח החיה  
28 בניהול החברה החיבת, והוא גם הגורם שמנהל בפועל את המערעת, זאת על אף  
29 העובדה כי אשתו גבי חלווה רשומה באופן פורמלי כבעל מניותיה.  
30 ד. אין מחלוקת כי המערעת לא שילמה דבר לחברת החיבת על הפעולות אשר עברה  
31 אליה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- ה. בנוסף, במקרה הנדון מתקיימים גם תנאי סעיף 106(ב)(1) לחוק מע"מ, מאחר וקיים חוב מס סופי של החברה החייבת, ונכשיה הועברו ללא תמורה למערערת. כך, נקבע בהחלטה בבקשתו למתן הסעד זמני כי המערערת לא יכולה לסתור את הריאות שהוצעו על ידי המשיב בדבר מעבר נכסים של החברה החייבת למערערת, בין אם בדמות מעבר של ספקים ולקוחות ובין אם בדמות מעבר של מוניטין עסק. מעודותה של גבי חלווה עולה כי המערערת בבקשתה לנצל את המוניטין שצברה החברה החייבת, בהיותה ממשיכת דרכה, זאת מבלתי שלילה לחיבת דבר בגין מוניטין זה. אין בהשראת השם "חלואה" משמה של המערערת כדי להשפיע על כך שהמוניטין הועבר אליה מהחייבת ובכך לטעטש את העברת הפעולות והנכסים מהחברה החייבת אליה. בנוסף, אין מחלוקת כי החברה החייבת אינה פעילה ואין לה כל נכס ממשי ניתן להיפרע את חוב המס הסופי.
- .1. לפנים משורת הדין המשיב נתן הסכמתו לבקשת המערערת בדיון ההוכחות מיום 29.2.2016, להגיש תצהיריהם לחזק גרסתה. המערערת הגישה שלושה תצהירים, אולם בדיון ההוכחות מיום 13.4.16 הגיע רק מצהיר אחד, מר גאורגי גרייס (להלן – מר גרייס), ושני התצהיריהם הנוגרים אינם מהווים חלק מהumor הריאות בערעור דין. מחיקרתו של מר גרייס מיום 13.4.2016 עולה כי היה מעבר בין החברה החייבת למערערת, וכי התנהלות זו של "גלגול" חברות הייתה שוגרה על ידי החברה החייבת והעומדים בראשה. מר גרייס אישר כי ידעת על הפסקת פעילותה של החברה החייבת, אך מבחינתו הוא ממשיך לעבוד עמה יום שן אין אבחנה מהותית בין לבין המערערת. מעודותנו של מר גרייס ניכר הניסיון לגמד את חלקו של גיאחאיד במערערת, על מנת לחזק את גרסתה של המערערת לפיה גבי חלווה היא זו שעומדת בראשה.
- .2. בוגיון לטענת המערערת, המשיב לא הטיל עיקולים על נכסיה בגין חוב החברה החייבת. נציג המשיב אכן ביקר מספר פעמים במקום עסקה של המערערת, אשר הינו גם כותבת עסקה הרשות של החייבת, לשם המצתת כתבי-דין שונים. המשיב ניסה להפעיל הליכי גביה כנגד החברה החייבת אך ללא כל הצלחה.
- .3. סעיף 106 לחוק מע"מ אינו רלוונטי לעניינו מאחרו ומתוייחס ל"עסק" שנפטר, אשר חייב במס אופן ישיר, ולא במקרה של פטירת בעל מנויות של חברת החייבת. אין לקבל את טענת המערערת בסיכוןיה, כי בית המשפט התעלם מפרטתו של בעל המניות בחברה החייבת, וכי עובדה זו שוללת את האפשרות של החברה החייבת להעביר את נכסיה למערערת. העברת הפעולות והרכוש נעשתה בין חברות. אין בעובדה שבבעל המניות בחברה החייבת נפטר בכך מנوع מאחרים לפעול בשמה של החברה ולמלט ממנו פעילות ונכסים, כפי שארטע במקרה הנוכחי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- יתרה מכך, גם בתקופת חייו של גיורג' חלווה זיל, מי שניהל בפועל את החברה  
החייבת היה ג'ייאד, אשר המשיך לעשות כן גם במערעתה.
- טענת המערעת בסיכון כי שווי הפעילות והנכסים של החייבת היו נמכרים, תוקן.  
הפנייה לסעיף 106(ג) לחוק מע"מ – הינה טענה עובדתית המctrיכה ראייה והוא בגדיר  
הרחבת חזית אסורה משלא נטונה בשלב הדיון בהשגה ואף לא נטונה בהודעת  
הערעור. אין להתעלם מהאיחור הבלתי סביר בו בחרה המערעת להעלות טענה  
עובדתית חדשה, לקרהת סיום הליכי הערעור ולאחר שהמשיב הגיש את כתבת תשובתו  
וראיותיו.
- למעלה מן הצורך, צוין כי סעיף 106(ג) לחוק מע"מ מגביל את המשיב להפעלת הליכי  
גביה מהחברה הנבערת עד לגובה הרכוש והפעילות המועברים. במקורה דן,  
המערעת כלל לא טענה כי קיימת למשיב הגבלה כלשהי וכי שווי הפעילות והרכוש  
המועברים נמוך מגובה החוב של החברה החייבת. על כן, המשיב לא נדרש לשאלת  
ולא הציג ראיות בנושא לכל אורך ניהול ההליך.
- ניסيون לדון בשווי הפעילות והרכוש המועברים עומדים בסתירה לטיעון העובדתי בו  
נקטה המערעת שאין בין החייבת כל קשר ומדובר בחברות שונות. המערעת  
לא חלקה על עמידת המשיב בסעיף 106(ג) לחוק מע"מ ולא טענה דבר בנושא, משכך  
יש לראותה כמקבלת את עמידת המשיב בתנאיו.
- אין להתעלם מהתנגדותה חסרת תום הלב של המערעת בהימשכות ההליכים על  
ידה שלא לצורך גם לאחר ניהול ההליך בעניין הסעד הזמני, דבר המחייב הטלת  
הוצאות מתאימות. החלטת בית המשפט בבקשתו לממן צו מנעה זמנית הינה החלטה  
מפורטת ומקיפה, והמערעת מיזורה את הטענות שהעלתה במסגרת ההליך הזמני  
ambil לחיש דבר.
- דיון והכרעה:**
- בפתח הדברים יש לציין כי אמנים חלק ניכר מטענות המערעת כמו גם הראיות שהובאו על  
ידה – זהה לטענות שהובילו לראיות שהובאו במסגרת הבקשה לסعد הזמני.
- לפיכך, מממצאים וקביעות שנקבעו על ידי בהחלטה בבקשתו לסعد הזמני ושלא חל, כאמור, כל  
שיעור בראיות שהוצגו או בטענות שהובילו בוגע אליהם, בין שלב הסעד הזמני לשלב הדיון  
בערעור – נותרות על כן ותקופות ביחס לפסק הדיון בערעור גם כן. אציין כי אמנים הממצאים  
והעובדות שנקבעו בהחלטה בבקשתו לסعد זמני נקבעו ברמה הלאורית בלבד ולצורך הכרעה  
בשאלת סיכוי ההצלחה בערעור (כאחד התנאים לממן סعد זמני).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- אך ברי, כי ככל שההתשתית העובדתית שהונחה בפני בית המשפט בשלב הדיון בערעור גופו נותרה בעינה ולא שנייה, עוברים הממצאים והעובדות מהמישור המשפטי ה"לכארוי" למיشور המשפטי הי"וודאי", בהתחשב בנטלי הראיה, כפי שיבואר להלן.
- בהתאם כאמור לעיל, לא מצאתי כל רבודתא בחרוגה של המערערת על טענתה בדבר אי מתן זכות טיעון על ידי המשיב טרם הוצאת ההחלטה נשוא הערעור דן.
- טענה זו נדונה בהרחבה בהחלטה בבקשתם לסייע הזמני ובה קבעתי כי דעתה לאחר ובחינה מהותית של השתלשות העניינים העובdotית, כפי שיפורטה בהרחבה בהחלטה, העלתה כי לא נשללה זכותה של המערערת להשמע טענותיה ולא נגעה זכות כלשי של המערערת – נא ראו לעניין זה פרק א' להחלטה בבקשתם לסייע הזמני שכותרתו "האם ניתנה לבקשתם ההזדמנות להשמע טענותיה?".
- לפיכך, ובהעדר כל שינוי עובדתי או משפטי בין הנטען בשלבבקשתם לסייע הזמני לבין הנטען בערעור גופו – אני מוצאת כי יש מקום לחזור ולהידרש בשנית לטענה זו או לשנות מקביעתי בהחלטה בבקשתם לסייע הזמני – והוא נדחת, בשנית.
- המעערערת אף חוזרת במסגרת הדיון בערעור על אותן טענות שהועלו על ידיה במסגרתבקשתם לסייע הזמני באשר לתחוללת סעיף 106 לחוק מע"מ בנסיבות המקרה דן.
- בהחלטה בבקשתם לסייע הזמני קבעתי כי המערערת לא הצליחה להרים את הנטול, ولو הלא כארוי, הנדרש לביסוס עתירותם לסייע הזמני, וכי לא הצליחה להוכיח כי סיכון הצלחתה בערעור גבויים. הודגש, כי המערערת כולה מלהציג ראיות מבוססות ואסמכתאות שיש בהם כדי לסתור את ממצאי החקירות שבוצעו על ידי המשיב ועל ידי יחידת הפירוקים, אשר על בסיסם קבע המשיב בהחלטתו כי מתקיימים במקרה הנדון תנאי סעיפים 106(ב)(1) ו-106(ב)(1) לחוק מע"מ.
- קביעתי זו נסכמה על ניתוח תנאי סעיף 106 לחוק מע"מ וכן על בחינות טענות וראיות הצדדים, וביניהם, הודיעות שנגנו על ידי חוקרי המשיב מגבי חלווה, מג'אהד, מרואה החשבון של החברה החייבת מר עפיק דואד ומספקים ולקוחות של החברה החייבת ושל המערערת (شمיעון טננבוים, יהונתן בהרי, שמואל קירשנבאום ושירה בן ישראל); תצהירים שהוגשו במסגרת הבקשתם למתן סעד זמני, עדותה שלגביה חלווה אל מול עדויותיהם של מר ברכה ומר רחמים.
- בהחלטה בבקשתם לסייע הזמני קבעתי כי המערערת לא הצליחה לסתור, ولو ברמה הנדרשת למatan סעד זמני, את הראיות שהוצעו על ידי המשיב בדבר קיומם של תנאי סעיף 106 לחוק מע"מ – הוא באשר לעובdet קיומו של חוב מס סופי (הנובע רובה ככולו משומות עצמאיות של החברה החייבת), הוא באשר לקיומם של אותם בעלי שליטה או קרוביהם בחברה החייבת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- 1      ובמעוררת עקב הייתה של גבי חלווה בגד"ר "קרובה" של גיורגי חלווה ז"ל, והן לעניין העברת  
2      נכסים ופניות ללא תמורה.
- 3      בהחלטה קבועה כי מעודתת של גבי חלווה ומדוברו של גייאד (נספח 1 ונספח 2 לTCP) רצוי  
4      של מר ברכה) עולה, בכל הקשור לתנאי בדבר העברת נכסים או פניות הרי ש- 4 מתוק 6  
5      העובדים שהיו בחברה החייבת עברו לעבוד במעוררת; רוב הספקים של החברה החייבת  
6      המשיכו לעבוד עם המערערת וכן גם רוב הלוקחות (הגם שצוין על ידי גייאד בעדותו כי  
7      הלוקחות אינם, על פי רוב "לקוחות חוזרים", אלא كانوا הרוכשים ארגז למשאית ולעתים  
8      חוזרים לצורך יצוא ויקונים). זאת, לאחר שמדובר העסק של המערערת מתנהל באותו  
9      מקום שבו התקנה העסק של החייבת; אותן העובדים מרכזים של החברה החייבת עברו לעבוד  
10     במעוררת; חלק מהлокחות כלל איינו יודע שמדובר בחברה אחרת והחלק אחר התייחס  
11     למעוררת כמשמעותה של החברה החייבת, נכון העובדה כי תחום העיסוק נותר זהה ונוכח  
12     מקום העסק של המערערת והעובדים בו, שעבורו, כאמור, מהחברה החייבת. נוסף על כך,  
13     מכיון הראיות אשר צורף על ידי המשיב עליה כי המערערת ביקשה להיכנס בנעלם החברה  
14     חייבת ולעשות שימוש במוניטין השיך לה (ראו נספח 12 לTCP של מר רחמים).
- 15     בכל הנוגע לטענת המערערת בדבר מערכת היחסים הרוועה בין גבי חלווה ובעה גייאד  
16     והיוותם פרודים משך שנים רבות – הרי שמלבד העלאת הטענה באופן לאקווני בסיכון  
17     המערערת (סעיף 46) ובכתב העורר עצמו (סעיפים 57 ו- 58) – לא הובאה כל ראייה לביטוסה.  
18     יודגש, כי גבי חלווה בתצהיר העדות הראשית מטעמה (כמו גם בתצהיר שצורף בתמיכת  
19     לבקשת לسعد הזמני) אינה מצהירה דבר וחצי דבר בעניין פירוד מבعلا גייאד או בעניין  
20     הפרדה רפושית. יתר על כן, גייאד עצמו לא הגיע תצהיר – לא בבקשת לسعد הזמני ולא  
21     בהליך העיקרי – ומימילא לא הובא להעיד בבית המשפט. כך גם לא הוגש כל מסמך או  
22     אסמכתא כלשהי שיש בהם כדי להעיד על טענת הפרוד וההפרדה הרוכשית.
- 23     על כן, כל קביעותי באשר לדוחיות טענתה של המערערת לעניין היעדר הוכחה לקיומו של פירוד  
24     ושל הפרדה רכושית, כפי שנקבעו בסעיף 42 להחלטה בבקשת לسعد הזמני – בעין עומדות.  
25     זאת, לאחר והמערערת לא טרחה להביא כל ראייה בעניין זה. יתר על כן, ולא לモטור לציין –  
26     כי בתצהיר העדות הראשית של גבי חלווה איינו אלא מיחזור והעתקה של התצהיר שניתן על  
27     ידה לצורך בקשה לسعد הזמני, ואשר, כאמור, אף באותו תצהיר לא הייתה כל הצהרה באשר  
28     לפירוד או הפרדה רכושית.
- 29     הנה כי כן, אם במסגרת בקשהה לسعد הזמני, לא הצליחה המערערת להרים את נטול הראייה  
30     הלאורי להוכחת סיכוןיה בערעור, הרי שבירי כי ככל שהמערערת נסמכה לצרכיו הדיון בערעור  
31     גופו על מסד ראייתי זהה כמעט לזה שבקשה לسعد הזמני – ישמשו הממצאים שנקבעו  
32     בבקשת לسعد הזמני, כאמור, לצורך הכרעה בערעור.



## בית המשפט המחוון בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

### **סדרי הדין ונטלי הראה בערעור על החלטה לפי סעיף 106 לחוק מע"מ:**

טרם שابחנו האם קיים בסיס לערעור שהוגש על ידי המערערת, יש לבחון את סדרי הדין  
ונטלי הראה בהליך של ערעור על החלטה לפי סעיף 106 לחוק מע"מ.

סעיף 106(ו) לחוק מע"מ קובע:

"על החלטת המנהל לפי סעיף זה, ניתן לערעור לפני בית המשפט המחוון בתוקן 30 ימים מיום מסירת ההחלטה; הוגשנו נגד המעביר או הנעביר בקשה פירוק או בקשה לצו כניסה נכסים, ידוע בערעור בית המשפט שאליו הוגשה הבקשה, לפי העניין".

יש ליתן את הדעת לעובדה כי הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ מצויה במסגרת פרק י"ד לחוק מע"מ העוסק בגביהה, קנסות וריבית".

כפי שכבר בואר במסגרת החלטתי בבקשת לסייע הזמני, תכליתו של סעיף 106 לחוק מע"מ היא ליתן בידי רשות המס כל אפקטיבי לשיפור יכולת התמודדות שלה עם תופעות חוזרות ונשנות של התחמכות מתשלים מס. זאת, כאשר עסקינו ב"חוב סופי" הגדרתנו בסעיף 106(א) לחוק מע"מ, כזה שניתן לגביו לפי פקודת המיסים (גביה). במאמר מוסגר, ובבוחינת מעלה מון הorrect, יזכיר כי החלטה הפוסקה כבר דינה בשאלת קיומו של התנאי בדבר "חוב סופי" מוקם בו מתנהלים הליכים שומטיים בין החייב לבין רשות המס, וקבעה כי במקרה דברים כאמור על החייב במס לצפות כי גם אם העביר נכסיו לאחר ללא תמורה – ניתן יהיה להיפרע מההעבר את חוב המס, עד שווי הנכסים או הפעולות שהועברו לידי [ראו: ע"א 2755/08 דליה פלח ואח' נ' מס הכנסה פקיד שומה תל אביב 3 ואח', מיסים כד/5 (אוקטובר 2010) ה-14; וכן ע"מ 14-06-11736 דגמי סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים, מיסים כח/6 (דצמבר 2014) ה-33].

סעיפים 1 ו-146 לחוק מע"מ מקנים סמכות לשר המשפטים, בין היתר, להתקין תקנות סדרי דין בדרך דרך הגשת ערעור וסדרי הדין בו ובדבר הליכים לפי חוק מע"מ. מוכוח אותה סמכות, הותקנו תקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו – 1976 (להלן – **תקנות סדרי דין בערעור**).

אלא שבסעיף 1 לתקנות סדרי הדין בערעור, הוא סעיף ההגדרות, קיימת הגדרה של "ההחלטה המנהל", לצרכי אותן תקנות, זו שונה:

"ההחלטה המנהל" – ההחלטה המנהל או מי שהוא הסמיכו לכך לפי סעיפים 76, 50, 39, 50, 64, 74, 82, 95, 112, 113, 112, 128, ו- 138 לחוק או לפי סעיף 5 לחוק מס קניה".

מי ההגדירה הניל'ול עולה, כי ההחלטה המנהל לפי סעיף 106 לחוק מע"מ (למעט סעיף 106ב לחוק מע"מ) **אינה** נכללת בוגדר החלטות עליהן חלות תקנות סדרי הדין בערעור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

1. נשאלת אפוא השאלה – האם העדרו של סעיף 106 לחוק מע"מ מרישימת הסעיפים הנכללים ב"החלטת המנהל" עליה חלות תקנות סדרי הדין בערעור – מהוות לאקונה בחקירה או שמא מדובר בהסדר שלילי?
2. פروف' אהרון ברק בספרו "פרשנות תכליתית במשפט", נבו הוצאה לאור, תשס"ג – 2003, עמ' 107-108 מתייחס לשאלת מתי שתיקה של טקסט מהוות חסר, ומצביע כי שתיקתו של טקסט משפטី בעניין מסוים יכול שתתפרש באחד מארבע מובנים:
3. אחד, אי קביעת הסדר מפורש לטוגה מסוימת בטקסט, אך פרשנות הטקסט מלמדת כי הסוגיה הוסדרה במשתמע; שני, שתיקת הטקסט המשפטי בסוגיה מסוימת מאחר ואותה סוגיה אינה נכללת בסוג המცבים שהטקס מטפל בהם; שלישי, שתיקה "מודעת" של הטקסט, כזו הוצרת הסדר שלילי – קרי: שהסדר שנקבע בטקסט לעניין הסוגיות המוסדרות בו – לא יכול לגבי סוגיה שלא הוסדרה בו; רביעי, טקסט שאינו שלם, כזה המסדר, במפורש או במשמעות, עניינים מסוימים, אך בעניינים אחרים – שאמורים היו להיות מוטפלים באותו טקסט – אין הסדרה.
4. על פני הדברים נראה כי במקרה שלפניו, אין מדובר בהסדר שלילי, אלא מתקיים המצב הרביעי, קרי – **קיימת לאקונה בתקנות סדרי הדין בערעור**. שכן,ברי כי תקנות אלו אמורות היו להסדיר גם את סדרי הדין בערעור על החלטת המנהל לפי סעיף 106 לחוק מע"מ. שהרי, ביחס לכל יתר החלטות המנהל לפי חוק מע"מ מוסדרים סדרי הדין בעعروרים עליהם במסגרת תקנות סדרי הדין בערעור.
5. לא נראה כי מדובר בהסדר שלילי, ראשית, משום שלא נראה כי קיימת עילה עניינית להחרוגת הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ מיתר הסעיפים המקיימים זכות ערעור על החלטת מנהל ואשר סדרי הדין בעعروרים אלו מוסדרים בתקנות סדרי הדין בערעור. שנית, משום שאין רבתוא ביצירת הסדר שלילי בעניין סדרי הדין בערעור על החלטה לפי סעיף 106. הסדר שלילי נועד, על פי רוב, לייצר מצב דברים בו סוגיה ש"חוורגה" מן ההסדר המשפטי – מקבלת טיפול והסדרה באמצעות כל משפטי אחר.
6. במקרה דנן, ככל שאין תחולת לתקנות סדרי הדין בערעור, הרי שייחולו תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 (להלן – **תקנות סד"א**). הגדרת "תובענה" בתקנה 1 לתקנות סד"א, מתייחסת ל"tabiutot", בקשوت, ושאר עניינים שמביא בעל דין לפני בית משפט באחת הדרכים שנקבעו לכך" ערעור מס נופל, אפוא, לגדרה של "תובענה". תקנה 2 מחייבת את תקנות סד"א ב"כל עניין אזרחי המובא לפני בית משפט" אלא אם "בעניין פלוני נוהגים לפי סדר דין אחר".
7. החלטה זו של תקנות סד"א על ערעור על החלטת מנהל לפי סעיף 106 לחוק מע"מ טובילנו, אפוא, מהותית, אותה תוצאה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- במקרה זה ברור כי תהא התייחסות למי שמעורר על החלטת המנהל, דהיינו מי ש" מביא את התובענה לפניו בית המשפט" כל "תובע", ולמנהל מע"מ – כל "נתבע", שהרי בודאי, ועל אף לשון ה"ערעור" בה נוקט החוק, אין עסוק בערעור על פסק דין של ערכאה שיפוטית נמוכה, ואין תחוללה להוראות חלק ד', פרק ל' לתקנות סד"א העוסק בסדר הדין בערעור" (ראו גם עניין "דגני סחר" לעיל).
- אי החלט תקנות סדרי הדין בערעור על החלטת המנהל לפי סעיף 106 לחוק מע"מ משמעה הוא, ככל היותר, כי לא יוחרגו בהליך זה תקנות מסוימות בתקנות סד"א, קבוע בתקנה 10(א) לתקנות סדרי הדין בערעור, אך ספק רב אם זו הייתה כוונת חוקק המשנה ואם יש הצדקה ענייניתiae לאי החרגה זו דווקא בערעור על החלטה לפי סעיף 106 הנ"ל. כאמור גם לא תחול תקנה 10 לתקנות סדרי הדין בערעור הקובעת כי בית המשפט רשאי להתייר הבאת ראייה אף אם לא הייתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אורח. אך סבורני כי מילא, ואך בהעדר תחוללה מפורשת לתקנה זו, ומאחר שעניין לו בהליך הבחן את המעשה המנהלי, ניתן להציג בערעור על החלטת המנהל לפי סעיף 106 לחוק מע"מ "ראיות מנהליות" שימושו את המנהל בקבלת החלטתו מושא הערעור.
- הנה כי כן, לפניו **לאקיונה** הקיימת בתקנות סדרי הדין בערעור, אשר מקורה, ככל הנראה, בעובדה כי במועד שבו הותקנו התקנות הנ"ל טרם נחקק סעיף 106 לחוק מע"מ. ראוי לפיכך כי עוניין זה יוסדר על ידי חוקק המשנה, כפי שאנו ציין כבוד השופט ה. קירש בעניין ע"מ 15-01-01 סעיף מתכוות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח' [7.9.2016].
- אשר לשאלת הנטול, הרי שהוא מוטל על מי שמעורר על החלטת המנהל לפי סעיף 106 לחוק. אמנם על המשיב לבסס באופן סביר את החלטתו לפי התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 106 מע"מ, דהיינו שקיים "חוב סופי", כי הועברו נכסים או פעילות ללא תמורתו לדייו של מי שלמעבירות ישלם יחסים מיוחדים או שמדובר באותוں בעלי שליטה או קרוביהם, וכי לublisher לא נותרו אמצעים לסילוק החוב, אך משענה כו המשפט, על המערער מוטל הנטול לסתור קיומם של אותן תנאים. בקשר זה יש גם לזכור כי העובדות הרלבנטיות לצורך סתרת החלטת המנהל מצויות בידיעתו של המערער, ואף מטעם זה ראוי להטיל עליו את נטל ההוכחה.
- לעוניין זה ראו: ע"ש 05-11837 חב' רב אוד סוכנות לביטוח בע"מ נ' מע"מ ת"א 2, מיסים כד/4 (אוגוסט 2010) ה-29;
- בית המשפט העליון טבע זה מכבר את ההלכה ברע"א 1436/90 גירוא ארד חברה ניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים ו/6 (דצמבר 1992) עמי ה-11, לפיה:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

"אכן, ערעור מע"מ, כמו ערעור מס הכנסה, כמוו בתובענה לכל דבר ועניין הבא לפניה ערכאה ראשונה, שבה יש "תובע", הוא המערער, ו"נתבע" הוא המשיב. המערער, אשר נחשב בתובע לצורך העניין (וראה תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעו), תש"ו-1976) (להלן: תקנות מס ערך מוסף) - עליו מוטל נטול השכנווע להוכיחת ערورو בהיותו המוציא מחברו. דינו בדין כל טובע גם לעניין נטול השכנווע.

لتוצאה זו אכן מוגעים אנו גם לאור תקנות 158 ו-159 לתקנות סדר הדין האזרחי, אשר חלות על ערעור מע"מ לפי תקנה 10(א) לתקנות מע"מ הניל' (למעט חלקיים מסוימים שבהם, שאינם לעניינינו), במוסבר לעיל, בכפוף לכך כי בכל מקום שנאמר בהוראות תקנות סדר הדין האזרחי "תובע" - קרי "מערער", "נתבע" - קרי "משיב", "תובענה" - קרי "ערעור", הכל לפי העניין ובשינויים המחייבים.

...היותה של רשות המס בגדר "נתבעת", המתוונת, והניסיונות בגדר "תובע נובע מהחזקת שפウלהתת של הרשות בדין היא, וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכותית הסטוטוטוריות. כל המבקש להתגנד להפעלת סמכות זו, עליו נטול הראייה ונטול השכנווע. פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת בפועל שנעשתה דין, ומהעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטול לשכנווע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאות הצו נוצר מצב מסוים, שתאש שינויו מבקש המערער, וכי שופקש את השינוי - עליו נטול השכנווע, זאת אם קיימות הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטול השכנווע ו/או נטול הבאת הראיות. (ראה גם עמ"ה 427/67, מושלים ושות' נ' פקיד השומה, פסיקת ס"א 329, 332)."

כאמור, ועל אף שתקנות סדרי הדין בערעור אין חלות באופן מפורש על ערעור לפי סעיף 106 לחוק מע"מ, מסקנת בית המשפט בעניין גירא ארד יפה גם במקרה שלפני.

זאת ועוד, למשיב עומדת, גם במקרה דין, חזקת תקינות המעשה המינהלי, בהפעילו את סמכותו לפי סעיף 106 לחוק.

### מן הכלל אל הפרט:

על פי הראיות, המסמכים והמצאים שהוצעו בפניי - לחברת החייבת היה "חוב סופי" הנובע משומות  עצמיות שלה. פעילות הייצור והרכבת מרכיבים של החברה החייבת וכן נכסיה – ספיקים, לקוחות ומוניטין - עברו ללא תמורה לידי המערערת, שהיא חברת אשר בין בעלת המניות בה לבעל המניות בחברה החייבת קיימת קרבה משפחתית ( כאמור,גב' חלווה היא גיסתו של גיראי חלווה זיל, אשת אחיו ג'יהאד).

המשיב לא הצליח לגבות את חוב המס של החברה החייבת טרם הפסקת פעילותה, ואף הגיע כדי הגשת בקשה לצו פירוק לחברת החייבת, אך ניחם בו והחליט לפעול במשור של סעיף 106 לחוק מע"מ לגבית החוב הסופי. על כן זכאי הוא, בנסיבות התקיימות של התנאים הנוקבים בסעיף 106(ב)(1) לחוק מע"מ וסעיף 106(ב)(1) לחוק מע"מ, לפעול לגבית חוב המס הסופי של החברה החייבת מהמעעררת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- כפי שפורט בהחלטה בבקשתם לסייע הזמני – **המעעררת באה אל המוכן**. בתוך 4 חודשים  
2 ממועד פטירתו של גיורגי חלווה – החלה פעילות המעררת, כאשר היא כבר מחזיקה בליך  
3 וספקים – עניין לא שגרתי כשלעצמם, ככל שאמנם מדובר בעסק שהוא עתה רק הוקם.  
4 המעררת אף הצינה עצמה בפרסומים שפרשמה עצמה כמו שהינה בעלת וותק וניסיון רב  
5 שנים (ראו נספח 12 לתצהיר מר רחמים). הלוקחות והספקים, אשר נראה אף הרגלו  
6 להתנהלות כזו, ראו במעעררת את ממשיכתה של החברה החיבת, בין השאר לאור מקום  
7 פעילות העסק הזהה למקומות פעילות עסקה של החברה החיבת, לאור תחום העיסוק, לאור  
8 עובדי החברה הבכירים שעברו מהחברה החיבת למעעררת והיותו של גיאד הדומות  
9 המקצועית הדומיננטית בחברה החיבת וגם במעעררת, לאור העובדה כי השוני היחיד, כפי  
10 שצוי בעדותו של מר שמעון טננבוים (נספח 3 לתצהיר מר ברכה) הוא "רק הדמות שוישבת  
11 מאחוריו השולחן".
- על כן, מהראיות כפי שהוצעו בפני הוכח בבירור כי פעילות החברה החיבת עברה לידי  
12 המעררת וכי נכסים של החברה החיבת – ספקים, לקוחות ומוניטין – עברו אף הם לידי  
13 המעררת.
- 24 התרתי למעעררת, בהסכמה המשיב, להגיש שלושה תצהירי עדות ראשית נוספת מטעמה,  
15 לאחר דיון ההוחכות הראשונות שהתקיימו ביום 29.2.16, על מנת לאפשר הבאת כל הריאות  
16 הרלבנטיות, ככל שקיים.
- 18 בסופו של דבר, לא התייצבו שניים מבין שלושת המצاهירים לדיוון ההוחכות שהתקיימים ביום  
19 13.4.2016, ותצהיריהם הוצאו מתיק בית המשפט, כך שנותר רק תצהירו של מר גרייס (מווצג  
20 מע/2).
- 25 תצהירו של מר גרייס כולל אמירות באשר לאספקת חומרים על ידי עסק שבבעלותו, גג.  
26 מישל תעשיות, למעעררת וכן באשר לאספקה בעבר של חומרים לחברת החיבת. עוד כולל  
27 תצהירו של מר גרייס אמרה כי "אין כל קשר בין חברת אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים  
28 בע"מ לבין לחברה מרכבים לשניות חלו בע"מ" (כך במקורו).  
29 אלא שגרסתו זו של מר גרייס לא צלה את המשוכה של החקירה הנגידת.  
30 בחקירהתו סיפר מר גרייס כי היכרתו עם החברה החיבת משתרעת על פני תקופה ארוכה של  
31 שנה, וכי בתקופה זו נהגה החברה להחליף שמות (עמ' 17 לפוטו קול שורות 27-15):  
32 "ש. **כמה זמן עבדת עם מרכבים?**  
ת. **הם קיימים אליו כ 30 שנים ואני מכיר אותם אליו 30 שנים והם החליפו כל הזמן  
שמות. כשהתחלתי לספק חומרים ורק לחבי' מרכבים כשהיו בקשיהם אמר לי גיורגי'  
שניה בעל הבית בא אליו לעסק והוא אמר שרצה שאספק את חלק מהחומר שבו  
משתמשים, וזה היה עניין של הכרות יותר.**



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

ע"מ-15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עבו ואח'

## תיק חיצוני:

- ש. מה השתנה שם החב' מרכבים ?  
 ת. החדש או הישנה ?  
 ש. אמרת כל הזמן לנו שמות תפרט ?  
 ת. לא יודע בתאריכים, מכיר שהיו בעכו, ואח"כ עברו לכפר מכר. תאריכים לא יודע.  
 ש. הרי עבדת עם החב' הישנה מרכבים ?  
 ת. כן"

במה שכך קיירתו הנגדית העיד מר גרייס כי תחילת שימוש כספק של החברה החייבת ולאחר מכן המשיך לשמש כספק של המערעת, כאשר מבחינתו לא השתנה דבר באופן העבודה שכן הוא המשיך לקבל שכר עבור שירותיו (עמ' 18 לפרטוקול שורות 28-32, עמ' 19 לפרטוקול שורות 1-3) :

"ש. הייתה ספק של מרכבים ?  
 ת. נכון ?  
 ש. המשכת להיות ספק של חב' אמיר ?  
 ת. כן  
 ש. מבחינתך לא השתנה שום דבר ?  
 ת. אם אני מקבל את הכספי שלי לא השתנה שום דבר  
 ש. לא השתנה שום דבר בהתקלות ?  
 ת. אני שאל אותך. אני צריך להפסיק לעבוד איתה ? לא מבין."

מר גרייס אישר כי שמע שהחברה החייבת נסגרה (עמ' 19 לפרטוקול שורה 9), ומשנשאל כיצד לפטע הפסיק לעבוד עמה, השיב :  
 "מי אמר שהפסיקי לעבוד אתכם. אני עובד איתם כל יום" (עמ' 19 לפרטוקול שורה 17).  
 הנה כי כן, מעודותו של מר גרייס עולה דזוקא כי אכן ידע על הפסקת פעילותה של החברה החייבת, אך מבחינתו אין הבדל בין המערעת לחברת החייבת והוא רואה עצמו כמו שמשיך למעשה עם אותו גורם באופן תדר. ואמ לא די בכך, הרி משנשאל מר גרייס כיצד השתנה עבודתו עם החברה החייבת לעומת המערעת, השיב כי אין כל שינוי, לא מבחינת אספקת הסchorה ולא מבחינת המיקום (עמ' 22 לפרטוקול שורות 1-15) :

"ש. מה השתנה בעבודתך ב'אמיר' למול בעבודתך ב'מרכזים' ?  
 ת. מה צריך להשנות. זה לא עבודה. אני מספק להם. איך שינוי באספקת הסchorה צריך להיות ? אין שינוי. אותה עבודה.  
 ש. המקום אותו מיקום ?  
 ת. כן  
 ש. איך אתה אומר שאין קשר ?  
 ת. לא צריך להיכנס לפרטום. לירושה שלהם.  
 ש. אתה מספק אותה סchorה. אז למה אתה טוען שאין קשר ו אנחנו רואים שיש קשר הדוק.  
 איך בכל זאת אתה מוצא שאין קשר ? רגע... אני יודע שאתה בני משפחה. זה נכון.  
 ת. מי אמר לך שאין לא מוצא קשר ? רגע... אני יודע שאתה בני משפחה. וזה נכון.  
 ש. מבחינה בספית בשbilliy shi gopim shonim.



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו ואח'

## תיק חיצוני:

- ש. זה גופים שונים ?  
ת. זה חברה וזה חברה. מה אפשר לי בשורה תחתונה לקבל את הכספי שלי. מוכר מוצר רוצה את הכספי שלי. אם זה מרכיבים או אמיר מה מעניין אותו. העיקר רוצה את הכספי שלי".

28. ניתן אפוא לקבוע בבירור כי קיים פער ממשוני בין האמור בתצהירו של מר גרייס לבין עדותו בחיקתו הנגדית ועל כן לא זו בלבד שאין בעדותו כדי לתמוך בגרסת המערערת כי אם היפך הוא הנכו ועדותו מחזקת את המסקנה כי פעילות ונכסים של החברה החייבת עברו לumarurah.

29. מלבד תצהירו של מר גרייס, הוגש על ידי המערערת תצהיר עדות ראשית מטעם גבי' חלווה (ሞגץ מע/1). כפי שכבר צוין לעיל, תצהיר זה של גבי' חלווה זהה רובה ככלו ל.tcpair הראשוני. מטעמה בתמיכה בבקשת המערערת למתן צו מנעה זמני (להלן – **הTCPair הראשוני**). גבי' חלווה נחקרה על הtcpair הראשוני במסגרת הדיוון בבקשת למתן צו מנעה זמני.

30. בהחלטה בבקשת לسعد הזמנוי קבעתי כי קיימות סטיות בין עדותה בבית המשפט מיום 17.9.2015, לבין הודעתה כפי שניתנה ביום 3.11.2014. בפני מר ברכה וכי התשובות שניתנו על ידי גבי' חלווה בחקירתה הנגדית בעניין השימוש של המערערת במוניטין של החברה החייבת – אין מסבירות את האוזן ואין מתיחסות עם חומר הראיות שהוצג.

31. כך, לעומת בפני חוקרי המשיב, ביניהם מר ברכה, העידה גבי' חלווה כדלקמן:

32. "הסיבה לכך שהקמתי את החברה בשנת 2012 הייתה כי שמעתי שגיסי בעל חברת מרכיבים למשאיות חלווה בע"מ חולה מאוד וגויס ובגלל שהחברה שלי יש מוניטין של כ- 50 שנה עוד מהסביר שלאם ולא רציתי שהתחום הזה עצמו של המרכיבים והתקנות יעבור לידי השוו זר ורציתי אני להיבנס לתוך התחום הזה של המרכיבים".

33. [עמ' 1 להודעה שורות 9-4].

34. "3 עובדים עברו לעבדו איתי לא כולל את בעלי כלומר זה 4 שעברו ועוד עובד אחד חדש.

35. ש. האם הלקוחות והספקים עברו וממשיכים לעבוד עם החברה שלו ?  
ת. רוב הספקים ממשיכים לעבוד איתי וגם רוב הלקוחות.

36. ש. האם שילמת עבור הצדוק, המכוניות, המלאי והמוניטין שהיו במפעל כאשר נכנסת לתחום עם חב' אמרימפעל לייצור והתקנות.

37. תא שילמתי כלום. הצדוק מה שהיה שם לא שווה כלום.

38. ש. את אומרת שעסק יש מוניטין של כ- 50 שנה, למה לא שילמת עבור המוניטין ?  
ת. בגלל שאף אחד מהמשפחה לא ביקש ממני כספ.

39. ש. האם עשית הערכת שווי או בדקת את מחזורי המכירות של העסק שאתה לפני שנכנסת לתחום ?



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

ת. הבנתי מהסתכלות כללית שהעסק הזה של בניית ארגזים שווה כסף ואפר  
להרוויח מזה אבל לא עשית הערכה ולא בדקתי את המכירות של העסק הקודם.  
ש. אין הלקחות של החברה הקודמת הגיעו אליו והפכו ללקחות שלך?  
ת. הלקחות לא ידעו שיש חברה אחרת והם הביאו אלינו עבודות במועד  
זה כי הבינו את המקום ואת הכתובת ואת המוניטין של המקום." [עמ' 2 להודעת  
גב' חלווה]  
וזאת ועוד, המערערת לא יישבה את הפער המשמעותי בין הגורסה העובדתית שנמסרה עדות  
שנגבתה מוגיהאד על ידי מר ברכה, לפיה גבי חלווה רשותה כבעל המניות במערערת מן  
הטעם שבעל גיהאד אינו יכול להירשם כבעל מניות בשל חובות שהוא חב בהם ותיק הוצאה  
לפועל שנפתחו נגדו באופן אישי.  
...  
כך, בעודתו בפני חוקרי המשיב, העיד גיהאד:

ש. באיזה תחום עסקה חברת מרכבים למשאיות חלווה בע"מ ומה היו התפקידים  
שלך בחברה?  
ת. החברה עסקה בייצור והרכבה של ארגזים למשאיות זהה עסק משפחתי של  
הרביה שנים מאז אבי זיל. בחברה זו הייתה יתני אותו הדבר כמו בחבר' אמר וזה פקח  
עבודה שהוא אומר שהוא בזמנו הייצור את הנוהל של הייצור שהבל היה על פי  
התיקן. עבדתי כל השנים בחברת מרכבים למשאיות עד שהחברה הפסיקה לפעול  
במאי 2014 בערך.

...  
ש. האם חב' אמיר מפעל יצור והתקנות מרכבים בע"מ עוסקת באותו תחום שבו  
עסקה חב' מרכבים למשאיות חלווה, ומה תפקידך בחברה?  
ת. כון היא עוסקת בבדיקה באותו תחום וגם בחברה זו אני פקח עבודה.

ש. האם העובדים ופועליו היוצרים עבורי להמשיך לעבודה בחבר' אמר?  
ת. מתוך 6 עובדים 4 עברו וממשיכים לעבוד בחברת אמיר ואני בתוכם. ויש עוד 2  
פועלים חדשים. מנהל המפעל שלו אחסן חטיב והוא עובד איתנו הרבה שנים".  
[עמ' 1 לעודות גיהאד]

ש. האם הלקחות והספקים שעבדו עם חב' מרכבים למשאיות חלווה בע"מ  
מממשיכים לעבוד עם חב' אמר?  
ת. ממה שאני יודע חלק גדול מהספקים ממשיכים לעבוד עם חב' אמר, לגבי  
לקחות בגלל שבגען זהה צריכים את השירות שלנו רק לשוקונים משאית או  
בתיקונים אז לא רואים הרבה את אותם לקוחות.  
...

ש. מדוע אתה לא פתחת חברה שתתמשץ את הפעולות של חב' מרכבים למשאיות?  
ת. אני יש לי בעיות אישיות בהוצאה לפועל, חייב הרבה בסוף וגומ לא חשבתי על זה  
בכל גומ אני לא כל כך בריא. רימה לא פנתה אליו ולא התייעצה איתי כאשר  
החלטה להפעיל את העסק עם החברה שלא.  
ש. האם ביום יש לך קשר עם ספקים ולקוחות במסגרת חב' אמר?



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

ת. אני בקשר עם כולם ומקרים אותם עד היום אבל את החזנות מוציא אחסן או רימה. אני גם מיעץ להם בנושאים טכניים כי יש לי הרבה ניסיון של שנים." [עמ' 2 לעדות גיהאד]

דומני, כי הרושם המתגבש מן העדויות כפי שהובאו לפני, שלא הופכו במאום על ידי המערערת, הוא כי בנוגע לשגרה נהגו בני משפחחת חלווה שהחזיקו במניות החברה החיבת או במניות של חברת קודמות נשאה שם אחר – להחליף את הישות המשפטית שבמסגרתה פועלו, על דרך של הקמת חברת חדשה, אליה הועברה הפעילות של התקנות מרכבים, ככל שחברה קודמת נקלעה לקשיים כתמיים או תזרימיים. ראו עמודו של מר שמואל קירשנבוים [נספח 12 לתצהיר מר ברכה] בעמוד 1 שורות 18-10 ועמוד 2 שורות 5-1.

על כן, על אף עדותה של גבי חלווה – קשה לקבל את גרטטה לפיה החלטה להיכנס דוקא בתחום התקנות המרכבים, ביחס אליו טענה בעדותה בפניו מר ברכה – כי אין לה כל ידע וניסיון בתחום זה – וזאת עם פטירתו של גיורג' חלווה כדי "לעשות שם לעצמה". נראה כי העבודות בהוויתן הן כמוות שהציגו גיהאד בעדותו בפני חוקרי המשיב – קרי: מי שהמשיך מהותית להפעיל את עסק התקנות המרכבים שהופעל על ידי החברה החיבת היה גיהאד, שהוא בעל המקצוע, המבון, המיוני והמנוסה בתחום, הרוח הקיימת המפעילה את עסקה של המערערת, כמוות שהיא בஸוגת החברה החיבת. כך גם משתבר כי משיקולים של חסר רצון לאפשר לנושיו להיפרע מנכסיו המערערת את חבותיו – בחר גיהאד שלא להירשם כבעליה של המערערת.

איini יכולה אף להטעם מן העובדה כי גיהאד לא הובא לעדות. ההימנעות מהבאתו לעדות – פוללת לחובתה של המערערת, בהתאם להלכה כי הימנעות בעל דין מהבאתו עד או ראייה תعمוד לרעתו בעת שקידתamazon ההסתברויות (ראו: ע"א 78/548 אלמנית ואח' נ' פלוני, פ"ד לה(1), 736; ע"א 89/55 קופל (ניהגה עצמית) בע"מ נ' טלקרן חברה בע"מ. פ"ד מד(4), 595, 602-603; ע"א 89/635 אברהם אנקונה ואח' נ' נחום גוטמן ואח'. תק-על 90(3); ע"א 2275/90 ליימה חברה ישראלית ל תעשיות נ' פרץ רוזנברג. פ"ד מז(2) 614-615).

על כן, לא שוכנעת מעדותה של גבי חלווה כמוות שהועלתה במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעמה. גם בחקירה הנגידית ביום 29.2.2016 הייתה עדותה רוויית סתיות. כך, באשר לסיבה שבגינה הקימה, בביבול, את המערערת. תחילה, טענה גבי חלווה כי פתיחת העסק נועדה לסייע לבעה גיהאד במצבה עבודה (עמ' 9 לפרטוקול שורות 13-17):

"ש. בסעיף 8 לתחבירך את למשה מצינית שהמשכת את העסק כי בעל מבון רק במרכבים ולא מצא עבודה אחרת?

ת. לא יכול לעבוד במשחו אחר. לא נגר. הוא בן אדם שעבד כל הזמן בஸגורות בתחום הזה, הוא יכול לעזור לי בזה. לתפוץ, לעוזר. לא יכול לחפש פרנסה במקום אחר אז הבאתו אותו. נגורות למשל במקום אחר. מתאים לו רק לעבוד בஸגורות."



## בית המשפט המחוון בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לא לモותר לצין שוב, בנקודת זו, כי גבי חלווה לא טרחה להסביר מדוע שתפעל כפי שפעלה,  
2 כביכול, כלפי ג'יהאד, אם אכןם פורדים הם?
- 3 בהמשך חקירתה טענה גבי חלווה כי למעשה הסיבה שבגינה פתחה את עסק המערעתה הייתה  
4 כדי ליצור שם לעצמה (עמ' 9 לפרוטוקול שי 18-21):
- 5 "ש. זה הסיבה שפתחת את הח' המערעתה כי רצית שלבעלך יהיה מקום עבודה?  
6 לא. כדי לעשות שם לעצמי, רימה השם שלי אני רוצה להיות 10. אם הם היו 1 אני  
7 רוצה להיות בשם שלי החדש לבנות של עצמי להיות באיזה שהוא מקום, אם אצליח  
8\_Atual ואמ לא אסגור ואלך הביתה."
- 9 אי התאמה נוספת בין גבי חלווה בבית המשפט מיום 29.2.2016, לבין העדות  
10 שמסרה לחוקרי המשיב נוגעת לספקים והליך של המערעתה. בהודעה של גבי חלווה  
11 (נספח 1 ל奏章 של מר ברכה) ציינה כי רוב הלוקחות והספקים של החברה החייבת המשיכו  
12 לעבוד עם המערעתה, כאשר חלק מהлокחות לא ידעו שמדובר בעסק אחר.
- 13 אולם, בחקירה הנגידית בבית המשפט שניתנה גבי חלווה את גרסתה וטענה כי מעולם לא  
14 מדובר על אותן ל��ות (עמ' 11 לפרוטוקול שי 31-32, עמ' 12 לפרוטוקול שי 1-5):
- 15 "ש. למה בעצם את חשבת שזה לא טבעי מבחןך להמשיך עסק קיים אם יש כבר  
16 עסק, את הרוי עם אותן ספקים ול��ות למה לא אותו עסק?  
17 אף פעם לא היו אותן ל��ות, יש לך ל��ות חדשים, אני מקשרת עם הרבה אנשים  
18 ויש אנשי מכירות, בשמעו אני רוצה לפתח עסק על השם שלי, לא ל��תי שם  
19 חלווה שמוכרים חמישים שנה. אני בתחום שלי אני אוהבת ויש לי צוות מומחים  
20 לכל אחד תפקיד שלו. לא המשכתי כי לא אכפת לי מה היה. זה שלי, אני לא גורגי'  
21 ולא אשתו. אני אישת שעושה משחו לעצמי. לכל אחד זכות וחופש עסק במדינה  
22 שלנו. אני לא אומרת לך למה למדת מפטיטים".
- 23 כאמור, עדות זו של גבי חלווה אינה משתלבת עם עדותה בחקירה במשרד המשיב ועם יתר  
24 הראיות שהוצגו על ידי המשיב, לרבות עדותו של בעל ג'יהאד ועדויות הספקים (שמעואל  
25 קירשנברג, שמעון טננבוים ובהרי יהונתן), בדבר הזוחות בין החברה החייבת לבין המערעתה  
26 ובדבר מעבר לנכסים של החברה חייבת למערעתה, ועל כך פורט בהרחבה לעיל ובהחלטה  
27 בבקשתה לسعد הזמני.
- 28 סיכוןו של עניין – לאחר ההחלטה בבקשתה למתן סعد זמן, על אף שנינתה למערעת  
29 ההזדמנות המלאה להציג ראיות נוספות שיש בהן בכדי לתמוך בטענה בערעור כי אין כל  
30 קשר בין הלקוחה הלקוחה – לא הוצנו כל ראיות כאמור. כפי שפורסם לעיל, הראייה  
31 היחידה נוספת שהובאה היא תצהירו של מר גרייס, אשר עדותו בחקירה הנגידית רק הרעה  
32 את מצבה של המערעתה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- על כן, אני קובעת כי המערערת לא הצליחה להטות אתazon ההסתברויות לטובתה ולשכנע כי לא היה מקום שהמשיב יפעיל סמכותו לפי סעיף 106(ב)(1) או 106(ב1) לחוק מע"מ.
- זאת ועוד, לא מצאתי כי יש ממש בטענת המערערת לפיה החברה החייבת לא יכולה להיות להעביר נכסים או פעילות אל המערערת מאוחר ובעל המניות של החברה החייבת, ג'ורגי חלולה, נפטר.
- אני סבורה כי הפרשנות הרואה והנכונה של סעיף 106 לחוק מע"מ, בשים לב לתקינות שנoud סעיף זה להציג, מחייבת העברת "اكتיבית" של פעילות או נכסים מחברה חייבת לגורם הנuber, על ידי בעל המניות. אכן, לא נחתם כל הסכם בין החברה החייבת לבין המערערת בעניין העברת פעילות עסקית או מכירת נכסים. עם זאת, "העברה" של נכסים לעניין סעיף 106 היא עניין שבעובדה, והעדרו של מסמך משפט פורמלי, אינה מעלה ואני מוריידה, מה גם שבנסיבות שבוחן עוסק סעיף 106, כאמור – הברחות נכסים או פעילות – אין בהכרח לצפות לקיומו של מסמך מהסוג האמור. יתר על כן, העברות העולות מן העדויות שגבו חוקר המשיב מוכחות כי בני משפחת חלווה נהגו להעביר את פעילות הייצור וההתקנה של מרכיבים מחברה לחברה, על דרך של פיתוח חברת חדשה והמשך הפעולות במסגרתה. בנוסף, מעלות העדויות האמורות כי גורם זומיננטי בחברה החייבת כמו גם במערערת היה ג'יהאד, אשר לביעותיו הפיננסיות הייתה השפעה על כך שלא הוא אף גבי חלווה נרשמה כבעל המניות במערערת.
- אם העובדה כי לא נערך הסכם להעברת נכסים או פעילות כאמור – מונעת את תחולת סעיף 106 לחוק מע"מ? שורת ההיגיון והשלול הישר שלולאים טעונה כאמור. גם מתכוונת פעולה על דרך של קביעת עובדות בשטח, באופן שבמי משפחה קרובים של בעל המניות נוטלים לידיים, באמצעות חברת חדשה, את פעילותה או נכסיה של החברה החייבת, נכנסת לגדר התנאי הקבוע בסעיף 106 לחוק מע"מ.
- העברת הנכסים אפשר שתבוצע על דרך של עשיית מעשה מצד בעל המניות בחברה החייבת, ואפשר שתבוצע על דרך של מחדל – קרי: אי מניעה של נטילת הפעולות והנכסים על ידי חברת העברת שבعلي מניותיהם או קרוביהם קרבה משפחתיות לבעלי המניות בחברה החייבת. כך או כך – מדבר בהעברת נכסים או פעילות.
- במקרה שבפני, גם אם העברת נכסים החייבת ופעילותה אירעה לאחר פטירתו של ג'ורגי חלווה זיל – הרי שאין בכך מאומה. כאמור וכפי העולה מן הראיות שהוצעו בפני, ג'יהאד היה הרוח החיה גם בחברה החייבת ושימש בה כמנהל מקצועי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

- 1      כאחיו של בעל המניות הנפטר בחברה החייבת – ביצע העברת של הנכיסים והפעולות  
2      למערעתה, בין אם באופן אקטיבי ובין אם על דרך של מחדל, כאמור לעיל, כאשר אפשר  
3      בידועין את "זיליגט" הפעולות והנכסים למערעתה.
- 4      הוצאות בתחום העיסוק של החברה החייבת והמערעת, כמו גם זהות מקום ניהול העסקים,  
5      זהות חלק מן הלקוחות, והוות הספקים שספקו שירות לחברה החייבת ולמערעתה, המשך  
6      העסקת העובדים המרכזיים של החברה החייבת אצל המערעתה, והעובדה כי גיהאד נימק  
7      בעדותו בפני מר ברכה כי קיימת סיבה פ್ರואזית לחלטין לרישומה של גבי חלווה כבעל  
8      המניות למערעת – כל אלו מעידים על העברת הפעולות.
- 9      באשר לטענת המערעת לתחולת סעיף 106א' לחוק מע"מ על נסיבות המקרה דן לאור  
10     פטירתו של גיורגי חלווה זיל, – גם בעניין זה אין ידי לקבלה את עדמות המערעת.
- 11     סעיף 106א' לחוק מע"מ, כוורתו היא "גביה לאחר פטירתו של עסק" והוא קבוע כדלקמן:  
12     **"נפטר עסק אילולא נפטר היה בר חיוב לגבי תקופת דיוח כלשהו, והפטירה**  
13     **היתה תוך שלוש שנים מאותה תקופה דיוח, יהיה נציגו החוקי חייב בתשלום המס**  
14     **שאותו עסק היה חייב בו אילולא נפטר, וכן יהיה אחראי לעשיית כל דבר שהעסק**  
15     **היה אחראי לעשייתו על פי חוק זה אילולא נפטר, ובלבז שסכום המס שייחייב בו**  
16     **על פי סעיף זה לא יעלה על שווי העבון של הנפטר, לאחר שנוכנו ממנו חובותיו של**  
17     **הנפטר שיש לביהם קדימות על פני המס; לעניין זה –**  
18     **"נציג חוקי" – מנהל העבון, יורשים או חليف אחר של הנפטר;**  
19     **"שווי" – ממשמעו בסעיף 106."**
- 20     לשונו של סעיף 106א' לחוק מע"מ הינה ברורה לחלוטין. הסעיף מתייחס וחול על "עסק"بشر  
21     ודם, שנפטר. סעיף זה קובע את חובותם של נציגי החוקים – יורשים, מנהל עבון או חليف  
22     אחר – לפרט את חובות המס של העוסק שנפטר.
- 23     במקרה שלפני החברה החייבת היא ה"עסק". לא ניתן להחיל את הוראות סעיף 106א' על  
24     "עסק" שאינוبشر ודם אלא ישות משפטית של חברה בע"מ. יתר על כן, גיורגי חלווה עצמו  
25     לא היה "עסק". על כל פנים – לא הובאה לפני ראייה כי אכן היה, וכך אם היה בוגדר "עסק"  
26     – הרי שמלילא חובות של חלווה זיל כ"עסק" אינם זמינים לחובות המס הסופיים של החברה  
27     החייבת.
- 28     לפיכך, עבדת פטירתו של גיורגי חלווה זיל, אין בה כדי להוציא את החברה החייבת  
29     ומערעת מתחולתם של סעיפים 106(ב)(1) ו- 106(ב)(ב) לחוק מע"מ, ואין כל רלבנטיות  
30     להוראת סעיף 106א' לחוק מע"מ לעניינו.
- 31



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואח'

תיק חיצוני:

1. לבסוף, אתڀח לטענת המערערת לעניין סעיף 106(א) לחוק מע"ם – קרי: גביה מהחברה  
2. הנעברת של סכומים שאינם עולמים על שווי הנכסים או הפעולות שהועברו אליה מהחברה  
3. החייבת. המערערת טוענת בסיכון כי המשיב פעל בחוסר תום לב כאשר התעלם מהוראות  
4. סעיף 106(א) לחוק מע"ם. המשיב טוען מנגד כי מדובר בהרחבת חזית אסורה שכן הטענה  
5. הולמה על ידי המערערת לראשונה רק בסיום ישיבת ההוחחות האחרונה, לאחר שהמשיב  
6. הגיש את כתוב התשובה ואת ראיותיו.
7. ראשית, יש לציין כי אכן מדובר בטענה שלא נטעה על ידי המערערת בכתב העורו.  
8. אולם, המערערת טוענה כי כל צד זכאי להעלות טענות בכל שלב משלבי הדיון "ובלב שבית  
9. המשפט לא התנדך לכך", תוך שהיא מבקשת להסתמך על הלכת **רובומטיקס** (רע"א 14/1830)  
10. **רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים נדולים**, 2.4.2015  
11. אלא שמדובר, כי המערערת לא דקה פורטת בטעنته זו.  
12. אכן, הלכה היא כי בעל דין רשאי להעלות בסיכון טענות שלא נטעו קודם לכן בכתב  
13. טענותיו, אך זאת ככל שמדובר בטענות **משפטיות**. העלתה טענות עובדות חדשות בשלב  
14. הסיכון – אינה מותרת, בוודאי ללא נטילת רשות מבית המשפט לאחר הגשת בקשה  
15. מתאימה להבאת ראייה נוספת, בהתאם לקבע דין. זאת, לאחר ולצד שכגד קיימת זכות  
16. מוקנית להתמודד עם טענות עובדות המועלות לפיו באופן ובמועדים הקבועים בדיון.  
17. אלא שבענייןנו הטענה המועלית בעת על ידי המערערת אינה טענה משפטית גרידא. טענה  
18. לפיה מבקש המשיב לגבות מהמערערת סכומים שהם מעיל לשווי הנכסים או הפעולות  
19. שהועברו היא טענה **עובדתית מובהקת**. טענה שכזו יש להעלות כבר בשלב השימוש בפני  
20. המשפט, על מנת שתינתן התייחסות המשיב לטענה, בין אם בדרך של בוחנת שווי הנכסים  
21. והפעולות על ידי כלכלן מומחה ובין אם בכל דרך לרבלנית אחרת. גם אםศาล המערערת  
22. מלהעלות את הטענה בשלב השימוש בפני המשפט – היה עליה לטען טענה זו במסגרת כתב  
23. העורור, או לכל המאוחר – במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעמה. **בל זאת לא ארע**  
24. **במקרה דנן**.
25. הטענה הולמתה על ידי המערערת בעיתוי בעיתוי, בלשון המעטה, כאשר הרושם שנוצר הוא  
26. כי טיעון זה לא הולה במודע עד למועד סיום שמיעת הראיות.  
27. על כן, מדובר כי הלכת **רובומטיקס** פוללת דוגאה שלא לטובת המערערת במקרה הנדון.  
28. בית המשפט העליון אכן קבע בהלכת **רובומטיקס** כי:  
29. "בדונו בעורור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכירע בסכום בין שני בעלי  
30. דין בבעורו אזרחי רגיל, אלא שמותלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת  
31. אמת".



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעלי הייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף עכו ואחר'

תיק חיצוני:

1 אלא שبنוסף קבע בית המשפט העליון כי:

**2** “אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות שלא כל מגבלה לפני בית  
**3** המשפט המחויז. השאלה אלו טענות חדשות ראיות להישמע ובאייה שלב, מנוחת  
**4** לפתחו של בית המשפט המחויז, והוא אמרו להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדויד  
**5** ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומרקחה.”

47. לגישתי, השכל היישר וההיגיון, בנסיבות המקורה הנדוו, מוביילים בבירור לדחיתת הטענה  
שזועלתה על ידי המערערות לעניין סעיף 106(ג) לחוק מע"מ.

לא הוצאה כל הנמקה על ידי המעררת מדוע מילאה פיה מים במשך כל שלבי הדיון לפני המשיב, ובמשך כל שלבי הדיון בערעור דן, לרבות בשלב ההליך לسعد הזמני – ולא העלה טענה זו.

סבירוני כי בעל דין, המבקש להרחיב את "חזיות המריבה" בשלב הסיכוןים – נדרש, לכל הפחות, ליתן סביר ענייני וסדור באשר למחדלו מלהעלות טענה, דוגמת זו אשר הועלתה על ידי המערערת בסיכוןיה, במועד המתאים – קרי: בשלב השימוש בפני המשיב, או לכל המאוחר בערעור.

48. **בhalכת רובומטיקס** אימץ בית המשפט העליון את הצהרות בא כוח המשיב באותה פרשה,  
לפיו –

**17      "אין מקום ליחסם דרכם של נישומים המבוקשים להעלות טענות חדשות במסגרת  
18      ההליך הערעורី לפני בית המשפט המחויזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות  
19      בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנזול לרעה. הדבר מסור  
20      לשיקול דעת בית המשפט המחויזי הדן בעניין."** (ההגדשות אין במקורה)

21 במקורה שלפני – סבורני כי הعلاאת הטענה לעניין הוראות סעיף 106(א) לחוק מע"מ על ידי  
22 המערערת, בעיתוי בו הועלתה, بلا כל הסבר ממשי לעיתוי זה – מעבר לעובדה כי משמעה  
23 הרוחנית חווית אסורה - הרי היא בגדר ניצול לרעה של ההליך, באופן שאין לקבולו.

49. מבלי לגרוע מכל האמור לעיל, ובבחינת מעלה מון הזכר, אציגו כי סעיף 106(ג) לחוק מע"מ מגביל את היקף חבותו של הגורם הנעבר בתשלום מס עד לגובה שווי הנכסים או הפעולות שהוביל ללא תמורה או להרשות שבי התחמורה החקלאית ששילם לשינוי הורכים או הפעולות.

הנטל להוכיח כי סכום החוב הסופי שהמשיב מבקש לגבות מהמעערת עולה על שווים של הנכסים – **מוטל על המעררת**. שכן, ההורה שבסעיף 106(א) לחוק מע"מ מבוססת כבר על הrücksichtnahme לפייה הנורבר, בירל ובריסם או פעילותם, ללא גמורה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- במצב דברים זה, נטל הבאת הראיות רובץ על כתפי המערערת להוכיח את שווי הנכסים או הפעולות שקיבלה – האם אmons שווים נמיוק מסכום החוב הסופי – כפי טענה המערערת כאן (או במקרים אחרים – כי שווים נמיוק משווי התמורה ששולמה על ידי הנuber).  
במקרה הנדון, לא הביאה המערערת כל ראייה להוכיח שווי הנכסים או הפעולות, בדמותו, למשל, חוות דעת מומחה, אלא הסתפקה בהעלאה בعلמא של זו לראונה רק לאחר סיום שלב הבאת הראיות. יתרה מכך, לכל אורך ההליך לא חלקה המערערת על גובה החוב, אלא הtmpkda בטענה כי אין כל קשר ביןין לבין החייבת. לפיכך, המשיב לא נדרש לטוגית שווי הנכסים או הפעולות המועברים ולא הציג ראיות בנושא. במצב דברים כאמור, לא עדשה המערערת בנטול להוכיח את תחולת סעיף 106(ג) לחוק מע"מ על המקרה הנדון, ועל כן הnni דוחה טענה זו.
- לאור כל האמור לעיל – דין הערעור שהוגש על החלטות המשיב – להידחות.  
איי קובעת כי המשיב פעל כדין עת הפעיל סמכותו לפי סעיף 106 לחוק מע"מ לגביות חוב החברה החייבת מהמעערערת.  
בשים לב לעובדה כי מכלול הראיות נשמרו ברובם הגדל בשלב הסעד הזמני, ונוכח העובדה כי המערערת לא השכילה, על אף הזדמנויות שניתנה לה, להביא ראיות קוונקרטיות לשתיית החלטות המנהל, ובשים לב להתנהלות המערערת בהעלאת טענות עובדיות בשלב שלאחר הבאת הראיות, ותוך גרים להימשכות ההליך שלא לצורך אני קובעת כי המערערת תישא בהוצאות המשיב ושכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 ימים מהיום, שם לא כן יישאו רייבית והפרשי הצמדה כחוק מהוوم ועד לתשלום המלא בפועל.

**המציאות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדוואר רשות ותודיעם טלפונית אודiot מתן פסק הדין.**

ניתן היום, ג' טבת תשע"ז, 01 נובאר 2017, בהעדר הצדדים.

אורית זינשטיין, שופטת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-08-11737 אמיר מפעל לייצור והתקנות מרכבים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
עכו ואחר'

תיק חיצוני:

- 1
- 2
- 3