



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

בפני כבוד השופט ה' קירש

המערערת:

סיף מתכות בע"מ

על ידי ב"כ עוה"ד יעקב גולדמן ומיכאל כשכאש

נגד

המשיב:

אגף המכס ומע"מ

משרד מע"מ באר שבע

באמצעות היחידה לפירוקים, כינוסים וגבייה קשה

ע"י ב"כ עוה"ד יעל נוה ונועה ברגר

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת, חברת סיף מתכות בע"מ, חויבה על ידי המשיב בחוב מס ערך מוסף סופי שחבה חברה קשורה לרשות המסים, וזאת לפי הוראות סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 ("החוק").

החברה הקשורה, אלשורוק בע"מ ("אלשורוק"), חייבת כ-18 מיליון ש"ח בגין שומת מס תשומות, הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות. אין ביכולתה של אלשורוק לשלם סכום זה או בכלל. לדעת המשיב, בנסיבות העניין מתקיימים כל היסודות והתנאים הדרושים להחלתו של סעיף 106 לחוק ומסיבה זו הוא הפנה את מאמץ הגבייה אל המערערת, כחברה הקשורה בקשר הדוק לאלשורוק, וכבעלת עסק חי שמסוגלת לפרוע את חוב המס.

המערערת חולקת, מטעמים שונים, על החלתו של סעיף 106 במקרה הנדון וטוענת כי אין בסיס חוקי להטיל עליה את חובות המע"מ של אלשורוק.

2. שתי החברות, המערערת ואלשורוק, עסקו במועדים שונים במסחר בברזל המיועד לענף הבנייה.

3. מר ואאיל אלמדיגס ("ואאיל") הוא בעל המניות היחיד באלשורוק. מניות המערערת מוחזקות בידי ואאיל ובידי אחיו, זיאד, מחצית-מחצית. ואאיל ניהל ומנהל את שתי החברות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

ב. המסגרת החוקית

4. סעיף 106 לחוק, על פיו פעל המשיב, קובע לאמור:

"(א) בסעיף זה –

'בעל שליטה' – כהגדרתו בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה;

'קרוב' – כהגדרתו בסעיף 105א לפקודת מס הכנסה;

'חוב סופי' – חוב לפי חוק זה, שניתן לגבותו לפי הוראות פקודת המסים (גביה);

'יחסים מיוחדים' – יחסים כאמור בפסקאות (1) עד (3) להגדרה 'יחסים מיוחדים' שבסעיף 129 לפקודת המכס, החלים בין צדדים להעברה כאמור בסעיף זה, ואולם לענין פסקה (2) להגדרה האמורה, לא יראו בעל מניות מיעוט בחברה כשולט באחר רק בשל כך שיש לו זכות וטו בחברה שמטרתה להגן על זכויותיו כמיעוט בחברה;

'נכס' – לרבות זכויות בתאגיד, ניירות ערך, מסמכים סחירים וזכויות בהם;

'שווי נכס' – המחיר שהיה מתקבל במכירתו ממוכר מרצון לקונה מרצון.

(ב) היה לחייב במס חוב סופי והוא העביר את נכסיו בלא תמורה, או העביר למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו בישראל אמצעים לסילוק החוב (להלן – המעביר), ניתן לגבות את החוב הסופי –

(1) אם המעביר הוא חבר בני אדם – ממי שקיבל את הנכסים מאותו חבר בני אדם בנסיבות האמורות;

(2) אם המעביר הוא יחיד – ממי שקיבל את הנכסים מאותו יחיד בנסיבות האמורות, כל עוד לא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים כאמור או מתום השנה שבה היה החוב לסופי, לפי המאוחר.

(ב1) היה לחבר בני אדם חוב סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בסעיף זה – החבר האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את החוב שהחבר חייב בו מהחבר האחר.

(ב2) בלי לגרוע מהוראות סעיפים קטנים (ב1) או (ב1), היה לחבר בני אדם חוב סופי והוא התפרק או הפסיק פעילותו בלי ששילם את החוב האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את החוב, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של המנהל.

(ג) לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיפים קטנים (ב), (ב1) או (ב2) יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל בלא תמורה או מההפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

1 להעברת הנכסים או הפעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור, פחות
2 סכום המס ששילם.

3
4 (ד) על גביית חוב ממי שקיבל נכס כאמור בסעיף זה (להלן – הנעבר), תחול פקודת
5 המסים (גביה).

6
7 (ה) החליט המנהל לפעול לפי סעיף זה, יודיע על כך למעביר ולנעבר וייתן להם
8 הזדמנות להביא את טענותיהם.

9
10 (ו) על החלטת המנהל לפי סעיף זה, ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי בתוך
11 30 ימים מיום מסירת ההחלטה; הוגשו נגד המעביר או הנעבר בקשת פירוק או
12 בקשה לצו כינוס נכסים, ידון בערעור בית המשפט שאליו הוגשה הבקשה, לפי
13 הענין.

14
15 (ז) הועבר נכס כאמור בסעיף זה ותמורת ההעברה סולקה התחייבות או הועברה
16 התחייבות, רשאי בית המשפט להצהיר, לבקשת המנהל, כי סילוק ההתחייבות או
17 העברתה, לפי הענין, אינו מהווה תמורה."

18
19 5. נמצא כי הסעיף עשוי לחול בשני מצבים שונים: במקרה של **העברת נכסים** על ידי החייב (סעיף קטן
20 (ב)) או במקרה של **העברת פעילות** על ידי החייב (סעיף קטן (ב1)) (כאשר סעיף קטן (ב2) – המתייחס
21 למקרה של חייב חבר בני אדם אשר התפרק או הפסיק את פעילותו – יוצר חזקה לעניין יישומו של
22 סעיף קטן (ב) ואינו מהווה קטגוריה נפרדת).

23
24 6. במקרה הנוכחי, טוען המשיב הן לתחולת סעיף קטן (ב) – העברת נכסים – והן לתחולת סעיף קטן (ב1)
25 – העברת פעילות. ברי כי די בקיומה של אחת החלופות על מנת להחיל את הסעיף.

26
27 7. אלה היסודות הדרושים לפי סעיף קטן (ב) הנ"ל:

28 א. קיום חוב מס סופי.

29 ב. העברת נכסים.

30 ג. העדר תמורה בעד הנכסים (או העדר תמורה מלאה, אם קיימים יחסים מיוחדים בין
31 המעביר והנעבר).

32 ד. העדר אמצעים בישראל לסילוק חוב המס על ידי החייב/המעביר.

33
34 8. ואלה היסודות הדרושים לפי סעיף קטן (ב1) (אשר חל רק לגבי מעביר שהוא חבר בני אדם):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

- 1 א. קיום חוב מס סופי.
- 2 ב. העברת פעילות לחבר בני אדם אחר.
- 3 ג. זהות בשליטה במעביר ובנעבר, כאמור בסעיף.
- 4 ד. העדר תמורה מלאה.
- 5 ה. העדר אמצעים בישראל לסילוק חוב המס על ידי החייב/המעביר.
- 6
- 7 9. במקרה דנן, אין מחלוקת בין הצדדים כי קיים חוב מס סופי; כי לאלשורוק לא נותרו אמצעים לפרוע
- 8 את חוב המס; כי קיימים יחסים מיוחדים בין אלשורוק לבין המערערת; כי לשתי החברות האמורות
- 9 "אותם בעלי שליטה או קרוביהם" וכי נכסים הועברו מאלשורוק למערערת.
- 10
- 11 10. במישור העובדתי, הצדדים חלוקים בעניינים אלה:
- 12 א. האם ניתנה תמורה מלאה עבור הנכסים?
- 13 ב. האם הועברה פעילות מאלשורוק לידי המערערת?
- 14
- 15 11. במישור המשפטי, המערערת מעלה טענת סף לפיה אין כל תחולה לסעיף 106 בנסיבות הנדונות מפני
- 16 שחוב המס הסופי התגבש רק **לאחר** שהועברו נכסים בין החברות. באופן דומה, לטענת המערערת, אם
- 17 אכן הייתה העברת פעילות – והיא מכחישה זאת – ההעברה **קדמה** לגיבוש חוב המס הסופי.
- 18
- 19 12. כמו כן בפי המערערת טענות מטענות שונות בקשר להתנהלות המשיב בכל הקשור לקבלת ההחלטה
- 20 לפעול לפי סעיף 106, וכן לגבי קבילות חלק מן הראיות שהביא המשיב בתמיכה לעמדתו.
- 21
- 22 13. יש להוסיף כי לאחר הגשת הערעור דן הוגשה על ידי המערערת בקשה למתן צו מניעה אשר יאסור על
- 23 נקיטת פעולות גבייה מצד המשיב כל עוד הערעור תלוי ועומד. ביום 8.7.2015 ניתן תוקף של החלטת
- 24 בית משפט להסדר ביניים אשר הושג בין הצדדים לפיו עוכבו הליכי הגבייה כלפי המערערת וזאת כנגד
- 25 שעבוד רכושה הקבוע לטובת המשיב וביצוע הפקדה כספית חודשית מסויימת על ידי המערערת לידי
- 26 נאמן.
- 27
- 28 ג. **טענת הסף בדבר תחולת סעיף 106**
- 29
- 30 14. כאמור, סעיף 106(ב) עשוי לחול כאשר "היה לחייב במס חוב סופי והוא העביר את נכסיו וכו'".
- 31 במקביל, סעיף 106(ב1) עשוי לחול כאשר "היה לחבר בני אדם חוב סופי והעביר את פעילותו וכו'".
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

- 1 נשאלת השאלה האם, לצורך תחולת הסעיף, "החוב הסופי" צריך להיות קיים **כבר בעת ההעברה** או
2 שמא ההעברה יכולה להיות מוקדמת לגיבוש הסופי של חוב המס?
3
4 15. במקרה דנן, סדר האירועים היה כדלקמן:
- 5
6 א. בתאריך 7.10.2008 נחקר ואאיל על ידי חוקרי מס ערך מוסף בקשר לקיוזו תשומות בידי
7 אלשורוק.
8 ב. העברת הנכסים בין שתי החברות אירעה לקראת סוף שנת 2009 ועל כך אין מחלוקת.
9 המערערת אומנם מכחישה כי הייתה גם העברת פעילות, אולם כפי שיתואר בהמשך אם אכן
10 הועברה פעילות הדבר התרחש במהלך שנת 2009.
11 ג. ביום 25.1.2010 הוצאה לאלשורוק שומת מס התשומות אשר בסופו של דבר הביאה ליצירת
12 חוב המס.
13 ד. השגתה של אלשורוק כנגד השומה הוגשה ביום 21.2.2010 ונדחתה ביום 19.9.2010.
14 ה. ערעור על דחיית ההשגה הוגש לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (ע"מ 10-10-42122) ביום
15 21.10.2010.
16 ו. הצדדים הגיעו לפשרה בערעור הנ"ל וכן בערעור על החלטה בעניין פסילת ספרים והטלת כפל
17 קנס (ע"מ 10-04-38842). בתאריך 12.6.2011 הסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים קיבל תוקף
18 של פסק דין. **אין מחלוקת בין הצדדים כי במועד זה – 12.6.2011 – נוצר לראשונה "חוב סופי"**
19 **כמשמעותו בסעיף 106 לחוק** (עד אז המס היה שנוי במחלוקת ולא בר גבייה).
20 יוער כי בהמשך ניסתה אלשורוק להביא לביטולו של הסכם הפשרה והגישה המרצת פתיחה
21 בעניין זה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (ה"פ 13-01-26054). המרצת הפתיחה נדחתה ביום
22 26.2.2015.
23 ז. על פי הסכם הפשרה אלשורוק הייתה אמורה לפרוע את חוב המס בתשלומים. אלשורוק
24 שילמה חלק מן התשלומים ואילו במהלך שנת 2012 הפסיקה לשלם. כתוצאה מאי עמידתה
25 של אלשורוק בהסדר התשלומים, יזם המשיב את הפעלתו של סעיף 106 כלפי המערערת.
26
27 16. עולה אפוא, והדבר אינו שנוי במחלוקת, כי העברת הנכסים וכן העברת הפעילות הנטענת, **קדמו** למועד
28 גיבוש חוב המס הסופי בכשנה וחצי (מסוף שנת 2009 עד אמצע שנת 2011).
29
30 17. במצב זה, גורסת המערערת כי התנאי הבסיסי הנדרש בסעיף 106 לפיו קודם יוצר חוב מס סופי ולאחר
31 מכן תבוצע העברה, איננו מתקיים, וכתוצאה מכך אין כל תחולה לסעיף בנסיבות העניין.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

18. לכאורה ניתן למצוא הצדקה לעמדת המערערת: הרי אפשר לפרש את מילות החוק ותחביר הסעיף כמכוונים לכך שהתנאי "והוא העביר" יתקיים רק לאחר "שהיה לחייב במס חוב סופי" כאמור ברישא (או במילים אחרות, אפשר לסבור כי המילה "הוא" מתייחסת לאדם אשר כבר חב בחוב מס סופי). הרי אין מקום לספק כי תכלית הסעיף היא למנוע הברחת נכסים ופעילות עסקית בניסיון להתחמק מגביית חובות מס ועל כן הסדר הטבעי של האירועים יהיה יצירת חוב מס קודם לכן, ועשיית מעשה ההתחמקות לאחר מכן.

19. דא עקא, סוגיה זו נדונה והוכרעה בעניין פלח (ע"א 2755/08 דליה פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 10.8.2010) כך שאין עוד מקום להתחבט בנושא. בעניין פלח הועבר הנכס הנדון בחודש מרץ 2004 ואילו חוב מס ההכנסה של המעביר (נישום יחיד) הפך לסופי באוקטובר 2005, דהיינו כעבור כשנה וחצי, כמו במקרה הנוכחי. בית המשפט העליון נדרש לפרשנות סעיף 119א לפקודת מס הכנסה ("גביית מס בנסיבות מיוחדות"), שהוא ההוראה המקבילה לסעיף 106 לחוק מס ערך מוסף.

20. בית המשפט העליון הגיע בעניין פלח למסקנה כי סעיף 119א לפקודה איננו דורש כי החבות במס תהפוך לסופית לפני ביצוע העברת הנכס. להבנתו, הכרעה זו – אשר התקבלה פה אחד על ידי שלושת השופטים אשר ישבו על המדוכה – התבססה על שני אדנים עיקריים:

א. לשונו של הסעיף, או ליתר דיוק, מה שאין בו:

"הסעיף אינו מציין כי תנאי לתחולתו הוא שהעברת הנכס התרחשה רק לאחר שחוב המס הפך לסופי. לרשות המחוקק עומדים הכלים להבהיר, אם יחפוץ, כי עסקינן בתנאים מצטברים וכרונולוגיים וזאת לא עשה. נימוק זה הינו על דרך החסר: הסעיף אינו אומר בצורה מפורשת שהתנאים הינם כרונולוגיים. יתרה מכך, אף מהותם של שני התנאים אינה מחייבת את הבנת הסעיף באופן המציב דרישה כרונולוגית." (מתוך סעיף 6 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל).

ב. תכלית החוק:

"המטרה הינה להגביל את 'חופש ההעברה' של החייב אם יתברר כי הותרת ההעברה על כנה משמעותה שלילת יכולתה של רשות מס הכנסה לגבות את החוב ... המטרה היא למנוע העברת נכסים על ידי החייב במס באופן שיפגע בתהליכי הגבייה." (מתוך סעיף 7 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

21. לנוכח תכלית זו, בית המשפט העליון לא היה מוכן לאמץ פרשנות **מצמצמת** (על פיה הסעיף יחול רק אם החוב היה מגובש וסופי לפני ההעברה) אשר עלולה לאפשר לנישומים לחמוק מתשלום המס המגיע, או על ידי הקדמת העברת הנכסים או הפעילות או על ידי גרימת הימשכותם של הליכי השומה, ההשגה והערעור אשר דוחים את הפיכת חוב המס לסופי.

22. מאידך, בית המשפט העליון היה מודע לכך שפרשנות **מרחיבה** (לטובת רשות המסים) עלולה לאפשר את יישום הסעיף גם כאשר העברת הנכס או הפעילות קדמה בזמן רב לגיבוש חוב המס, אפילו בשנים רבות. בשל כך, תחם בית המשפט את גבולות הפרשנות המרחיבה שאומצה בפסיקה, וקבע כי הסעיף עשוי לחול אם ההעברה אירעה כאשר הליך השומה **"תלוי ועומד"** [ו] **הנישום יודע עליו** (כניסוחו של כבוד השופט הנדל) או כאשר **"היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס"** (כניסוחה של כבוד השופטת חיות).

23. אלא מאי? ב"כ המערערת דן מזכיר כי בעניין **פלח** נדון מקרה של חייב/מעביר **יחיד** עליו יכול לחול סעיף קטן (ב) לסעיף 119א לפקודת מס הכנסה. הנה נוסחו של סעיף 119א(ב):

"היה ליחיד חוב מס סופי לשנת מס פלונית והוא העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית לקרובו או לחברה שהוא בעל שליטה בה, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהוא חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור, כל עוד לא עברו שלוש שנים מתום שנת המס שבה היה חוב המס לסופי, או שבה הועברו הנכסים, לפי המאוחר." (ההדגשה אינה במקור).

24. הסיפא של סעיף 119א(ב) – בעניין שלוש שנים וכו' – **איננה** מופיעה בסעיף קטן (א) לסעיף 119א אשר דן בהעברת נכסים או פעילות על ידי חבר בני אדם.

25. עוד יוער כי סעיף 119א(ב) (בקשר ליחידים) דומה בתוכנו לסעיף 106(ב) רישא בצירוף פסקה (ב)(2) לחוק מס ערך מוסף – שאף הוא דן בחייב/מעביר **יחיד** ואף הוא כולל סייג לגבי שלוש שנים וכו'. לעומת זאת, סעיף 106(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף, שדן בחבר בני אדם כמו מקבילו סעיף 119א(א) לפקודה, איננו כולל את הסייג האמור.

26. לטענת ב"כ המערערת, קיומה של הסיפא האמורה הביאה את בית המשפט העליון להחליט בעניין **פלח**, בו נדון נישום **יחיד**, כי יש להעדיף את הפרשנות המרחיבה שהציע פקיד השומה. מדוע? אם סעיף 119א(ב) יפורש כפי שהנישום שם טען, כך שהעברת הנכס חייבת לקרות **לאחר** גיבוש החוב הסופי, אזי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

אין כל משמעות לתיבה "לפי המאוחר" המופיעה בסיפא, כי לא יכול להתקיים מצב בו "שלוש שנים מתום שנת המס שבה הועברו הנכסים" יהיה מוקדם ל"שלוש שנים מתום שנת המס שבה היה חוב המס לסופי". על פי ב"כ המערער, אילוץ לשוני ופרשני זה הוביל את בית המשפט העליון בעניין פלח למסקנה כי לגבי יחידים יש לפרש את הסעיף כחל גם כאשר ההעברה קדמה לגיבוש החוב הסופי, חרף הניסוח של הרישא ("היה ליחיד חוב מס סופי לשנת מס פלונית והוא העביר את נכסיו וכו'"). לעומת זאת – כך לפי ב"כ המערער – לגבי חבר בני אדם אין כל אילוץ לשוני כאמור מפני שהסיפא הנדונה איננה קיימת (לא בסעיף 119א(א) לפקודה ולא בסעיף 106(ב)(1) לחוק). לגבי חבר בני אדם יש לפרש את הרישא כפשוטה – היה חוב סופי – קודם – והחייב העביר נכסים או פעילות – לאחר מכן.

27. משמע, על פי טענת המערער דנן, הלכת פלח כלל איננה חלה על המקרה הנוכחי היות ומדובר בחייבת שהיא חבר בני אדם: אלשורוק.

28. אין בידי לקבל טיעון מתוחכם זה.

ראשית, יש להבין את תפקידה של הסיפא הנדונה. הסיפא איננה נמנית עם תנאי היסוד הדרושים לעצם החלת הסעיף (חוב סופי, העברה בהעדר תמורה מלאה, אי הותרת אמצעים אצל המעביר לסילוק חוב המס). תנאי יסוד אלה דרושים הן לגבי חייב/מעביר יחיד והן לגבי חייב/מעביר חבר בני אדם. כל פועלה של הסיפא הוא להגביל את פרק הזמן בו ניתן ליישם את הוראות הסעיף, וזאת מתוך הנחה כי תנאי היסוד ליישום הסעיף אכן מתקיימים. בעניין זה – הגבלת פרק הזמן ליישום הוראות הסעיף – מצא המחוקק לנכון להבחין – הן בפקודה והן בחוק – בין מעביר יחיד לבין מעביר חבר בני אדם. ואכן מגבלת הזמן ליישום הסעיף, הגלומה בלשון הסיפא, חלה רק במקרה בו המעביר הוא יחיד הא ותו לא.

29. להבנתי, כבוד השופט הנדל מצא בלשון הסיפא חיזוק וסיוע לפרשנות הכללית שניתנה למילות הרישא, והרישא שחלה על יחידים זהה לרישא שחלה על חבר בני אדם. ניסוחה של הרישא עצמה יחד עם בחינה של התכלית החקיקתית של הסעיף בכללותו הביאו את השופט הנדל למסקנה כי אין הצדקה (ואין חובה) לצמצם את השימוש בסעיף 119א לאותם מקרים בהם גיבוש החוב הסופי קדם להעברת הנכס או הפעילות. כאינדיקציה לכך כי גם המחוקק הבין את הסעיף באופן זה, בית המשפט מצביע על לשון הסיפא אשר מניחה, כך נראה, כי ההעברה יכולה גם להקדים לגיבוש החוב הסופי. ויודגש, בעניין פלח בית המשפט העליון כלל לא נדרש לפרש את הסיפא או ליישמה – ההפניה אליה הייתה בבחינת כלי פרשני להבנה של הרישא והרישא, כאמור, קיימת באותו ניסוח הן לגבי יחיד והן לגבי חבר בני אדם, הן בפקודה והן בחוק מס ערך מוסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

30. הפכתי והפכתי בחוות הדעת של כבוד השופט הנדל בעניין **פלח** ולא מצאתי כל בסיס לסברה שהוא היה מגיע למסקנה שונה – הפוכה – אילו מדובר היה בחייב/מעביר חבר בני אדם (לגביו מגבלת זמן ליישום הוראות הסעיף לא חלה).

31. יתרה מזאת, כבוד השופט הנדל עצמו סבר כי אין מקום להסיק באופן נחרץ מקיומה של הסיפא כי הפרשנות המצמצמת של המערערים שם איננה נכונה, ולדבריו :

"ואולם הדברים אינם כה פשוטים וחד משמעיים... קריאת הסעיף, על פי לשונו ומבנהו, משתלבת יותר עם עמדת המשיבים מאשר עם עמדת המערערים. ובכל זאת, בדיקתו המילולית של הסעיף אינה קונקלוסיבית. רוצה לומר, אין בה, כשלעצמה, להכתיב תוצאה. בהתאם, יש לבחון את תכלית החוק".

(סעיף 6 לפסק הדין ; ההדגשה אינה במקור).

ובאשר לתכלית הסעיף, הרי תכלית זו זהה בין אם החייב/המעביר הינו יחיד ובין אם הוא חבר בני אדם.

32. יש להוסיף כי כבוד השופט חיות בחוות דעתה בעניין **פלח** כלל איננה מזכירה את נושא הסיפא והסכמתה לתוצאת פסק הדין מבוססת על תכלית הוראת החוק.

33. כמו כן אין בפסק דין **פלח** כל סימן לכך כי ההלכה החשובה שנקבעת בו מוגבלת לחובות סופיים של נישומים **יחידים** אשר העבירו נכסים או פעילות וכי אין להחילה גם במקרים של חייבים שהם תאגידים (כאשר הניסיון מלמד כי דווקא מקרים מהסוג האחרון שכיחים לא פחות והם בדרך כלל כרוכים בחובות מס גבוהים יותר). אדרבה, כבוד השופט הנדל בדיונו בתכלית החקיקה מזכיר את ההוראות הנוספות החלות על חבר בני אדם :

"למשל, סעיף 119א(1) מתייחס לחוב מס לחבר בני אדם שנתפרק או שהעביר את נכסיו לאחר. סעיף 119א(2) עניינו חוב מס סופי לחבר בני אדם שהעביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר 'שיש בו במישרין או בעקיפין אותם בעלי שליטה או קרוביהם'. המשותף לכל תת הסעיפים, כולל הדוגמא שלנו, הוא שההעברה בוצעה ללא תמורה או שבוצעה בתמורה חלקית. מכנה משותף נוסף הוא כי הדין מתיר לרשות המס לגבות את החוב אפילו שהנכסים הועברו לאחר. היעד הוא לצמצם פעולה כזאת על חשבון הגבייה, כאשר ההעברה נעשית מבלי לקבל תמורה הולמת."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

(מתוך סעיף 7 לפסק הדין).

34. לפיכך, לטעמי, אין מקום לקרוא את הלכת **פלח** כיפה רק לגבי חייבים **יחידים**, אלא **כפרשנות תכליתית כללית** למילות **הרישא**. על פי אותה פרשנות, בנסיבות המתאימות, סעיף 119א לפקודה וסעיף 106 לחוק עשויים לחול גם כאשר מועד העברת הנכס או הפעילות קדם בסדר הכרונולוגי להפיכת חבות המס לסופית, וזאת בכפוף לתנאי כי הנישום היה צריך לצפות בזמן ההעברה את האפשרות כי הוא יהיה חייב במס לאור ההליכים המתנהלים בינו לבין רשויות המס.

35. אני מוצא תימוכין למסקנתי זו בע"מ 14-06-11736 **דגני סחר בינלאומי נ' רשות המסים** (ניתן ביום 13.10.2014). גם שם הופעל סעיף 106 בקשר לחובות **חבר בני אדם** (חברת ג. נתנאל סחר והשקעות בע"מ) וגם שם פעולות חקירה קדמו להעברת הפעילות ורק לאחר העברת הפעילות הפך חוב המע"מ לסופי (בנבדל מחובות המכס ומס הקנייה שגם נדונו באותו עניין והפכו לסופיים קודם לכן). כבוד השופט בורנשטיין מזכיר את הלכת **פלח** ומיישם בנסיבות הנדונות שם את מבחן הציפייה. חרף העובדה שבעניין **דגני** מדובר בחייב **חבר בני אדם** ובהעברה **שקדמה** לגיבוש חוב המע"מ הסופי, פסק-דין **פלח** לא אובחן ובית המשפט יישם אותו ללא כל הסתייגות.

36. אין מחלוקת במקרה הנוכחי כי למן התאריך 7.10.2008, בו נפתחה החקירה, אלשורוק ומנהלה (הלא הוא מנהל המערערת) היו צריכים לצפות היווצרות חבות במס, כפי שאכן קרה עם הוצאת השומה בינואר 2010 ועם הפיכת החוב לסופי ביוני 2011.

37. על כן טענת הסף המשפטית נדחית ואין מניעה עקרונית ליישום הוראות סעיף 106 לחוק. יש אפוא לפנות ולבחון אם יסודות הסעיף אכן התקיימו בנסיבות המקרה.

ד. העברת פעילות

38. אקדים ואומר כי לאחר שמיעת העדויות ועיון בראיות ובמוצגים, הגעתי למסקנה כי פעילות אלשורוק אכן הועברה לידי המערערת, למרות הכחשתה הנמרצת של המערערת.

לדעתי המקרה מובהק ולמעשה מתייטר הצורך להרחיב את הדיון בעילה החלופית להפעלת סעיף 106 – העברת הנכסים של אלשורוק ללא תמורה מלאה.

39. על פי תצהירו של ואאיל, אלשורוק עסקה "... מיום הקמתה ועד למועד הפסקת פעילותה ... במסחר סיטונאי בברזל לבניין ובאספקת עובדים" (סעיף 5 לתצהיר). "בשנותיה הראשונות [אלשורוק] ביצעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

עבודות מסגרות מזדמנות וכן עסקה במסחר זעיר בברזל" (סעיף 6 לתצהיר). "משנת 2005 הפך המסחר
בברזל לחלק משמעותי בפעילותה המסחרית של [אלשורוק] וזו החלה לעבוד עם ספקים גדולים
ומוכרים בענף" (סעיף 7 לתצהיר).

בעניין זה ראו גם באור 1 לדוחות הכספיים של אלשורוק ליום 31.12.2009 (נספח 21 לתצהיר רו"ח
גלבוט מטעם המערערת) שם נאמר כי אלשורוק "עוסקת במסחר סיטונאי של ברזל בניין ומוצריו".

40. על פי תצהירו של ואאיל, "בדצמבר 2009 ובסמוך לאחר הפסקת פעילותה של החייבת, החלה
המערערת לפעול באופן אינטנסיבי בענף" [הכוונה לענף המסחר בברזל לבנייה – ה.ק] (סעיף 17
לתצהיר).

ואאיל ממשיך ומצהיר כי "מאז החלה לפעול בענף ועד למועד כתיבת תצהיר זה [בשנת 2015] עוסקת
[המערערת] במסחר סיטונאי של ברזל לבניין וברזל מקצועי, בעיבוד ברזל לבניין (חיתוך, כיפוף וריתוך
כלונסאות) וכן בהפעלת חנות לחומרי בניין" (סעיף 18 לתצהיר).

41. המערערת איננה יכולה להתכחש לדמיון בין פעילותה לבין פעילות אלשורוק (אשר הופסקה) ועל כך
כותבים ב"כ המערערת בסיכומיהם (בסעיפים 128 עד 130):

"עדי המערערת לא שללו בתצהירי עדותם הראשית את הדמיון שקיים בין פעילותה
המסחרית של החייבת לזו של [המערערת], אך הדגישו שעל אף הדמיון לא ניתן יהיה לומר
שהפעילות זהה. בתצהיריהם ציינו עדי המערערת שפעילותה המסחרית של המערערת למן
שנת 2010 הייתה רחבה ומגוונת מזו של החייבת, וכי המודל העסקי שאפיין את פעילותה
של החייבת בשנותיה האחרונות, שוכלל והותאם למציאות העסקית המשתנה.

כך, למשל, סל השירותים שמעניקה המערערת ללקוחותיה בתחום המסחר בברזל רחב מזה
של החייבת – המערערת החלה לכופף ולחתוך את גלילי הברזל שעד אז נמכרו על ידי החייבת
בתצורתם המקורית למידות ולצורות שונות בהתאם לדרישת הלקוח. כמו כן, וכדי ליתן מענה
לדרישת הלקוחות, החלה המערערת בהרכבת כלונסאות לבנין. לשם כך רכשה המערערת
מכונות עיבוד חדשות מחו"ל והכשירה לשם כך עובדים.

נוסף על התאמת הפעילות המסחרית לדרישות המשתנות בענף המסחר בברזל, פנתה
המערערת לאפיקי פעילות אחרים ורווחיים יותר מזו של החייבת. המערערת זנחה את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

פעילותה בתחום שירותי כוח אדם (אספקת פועלים) והקימה בשטחה חנות ייעודית לחומרי בניין..."

42. דהיינו המערערת מדגישה את חוסר החפיפה המלאה בין פעילותה בהווה לבין פעילות אלשורוק בעבר (אלשורוק עסקה, כך נטען, באספקת כוח אדם והמערערת לא; המערערת עוסקת בכיפוף ועיבוד ברזל ואלשורוק לא; המערערת מפעילה חנות לחומרי בניין ואלשורוק לא).

43. עיון בסעיף 106(ב) לחוק מראה כי אין בו תנאי לפיו כל פעילויותיהם של החייב/המעביר ושל הנעבר יהיו זהות. נדרש רק כי חבר בני האדם החייב "העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר וכו'". ייתכן שהנעבר עסק בתחומים עסקיים שונים ונוספים לפני ההעברה וייתכן שהנעבר יתחיל לעסוק בתחומים נוספים (מעבר לפעילות שהועברה אליו) לאחר ההעברה. הדבר איננו מעלה או מוריד. כל עוד ניתן לומר כי "פעילותו" של החייב/המעביר הועברה, עשוי לחול סעיף 106 (ייתכן קושי בפרשנות ויישום הסעיף כאשר לחייב מספר תחומי פעילות עיקריים ורק אחד מהם הועבר; לא כך המצב במקרה הנדון ולא נטען כי בסוף שנת 2009 היה בידי אלשורוק תחום עיסוק עיקרי נוסף שנותר בידיה, אלא כאמור כלל פעילותה העסקית הופסקה).

44. יתרה מזאת, אינני סבור כי "שינוי מודל עסקי" אגב או בעקבות העברת פעילות (גם אם שינוי כאמור יוכח עובדתית) עשוי להוציא את המקרה מתחולתו של סעיף 106. עם חלוף הזמן עסקים משתנים, לעתים בצעדים קטנים והדרגתיים ולעתים במפנה חד יותר ("שינוי מודל עסקי"). שינוי כאמור יכול לקרות גם כאשר הפעילות העסקית נותרת בידי חבר בני האדם החייב. לכן אף אם במקרה מסוים יוכח כי נעשה שינוי ממשי במודל העסקי לאחר העברת פעילות מחייב/מעביר, כל עוד ניתן לומר כי פעילות החייב אכן הועברה, אין בשינוי אופן עשיית העסקים לאחר מכן כדי להושיע.

45. עיון במחזורי המכירות של אלשורוק ושל המערערת על פני ציר הזמן מגלה את התמונה הבאה (מתוך מש/1 ו-מש/2, בעיגול סכומים):

מחזור עסקאות חייבות במע"מ במיליוני ש"ח		
שנה	אלשורוק	המערערת
2006	85.0	0
2007	148.6	0
2008	201.4	פחות מ-1
2009	126.5	2.7



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

76.4	11.4	2010
114.5	4.2	2011
70.6	1.7	2012
83.7	זניח	2013
81.1	זניח	2014
75.7	זניח	2015

ואם נביט על המחזור החודשי של אלשורוק (החייבת) בתום שנת 2009 נמצא:

3.9	ספטמבר 2009
4.9	אוקטובר 2009
2.3	נובמבר 2009
0.4	דצמבר 2009

46. עולה מנתונים אלה (שאינם שנויים במחלוקת) כי אין בפנינו מעבר הדרגתי ממסגרת עסקית אחת לשנייה אלא חתך חד מאוד – לפנינו נוהלה הפעילות בידי אלשורוק ואחריו בידי המערערת. קשה להגיע לכל מסקנה אחרת.

47. למותר לציין כי לא נערך כל הסכם כתוב בין שתי החברות המסדיר "מכירת פעילות עסקית" כפי שעשוי לקרות בעולם העסקים, בייחוד בין צדדים בלתי קשורים. הרי עסקי שתי החברות נשלטו בפועל על ידי ואיל וההחלטה להעביר את הפעילות ממסגרת למסגרת הייתה תלויה רק ברצונותיו.

בהעדר הסדר מפורש, כיצד מסיקים מן הנסיבות כי פעילות עסקית הועברה מאדם לאדם? מעבר לדמיון במהות העסקים עצמם (אליו כבר התייחסנו לעיל) ניתן לבחון היבטים כגון מקום ניהול העסק, זהות הלקוחות, זהות הספקים, המשך העסקת העובדים וכן מצגים שהוצגו כלפי צדדים שלישיים באשר לרציפות ניהול העסקים (והרשימה איננה סגורה).

48. אין מחלוקת כי שתי החברות פעלו באותו מתחם באזור תעשייה בעיר רהט, ואף צולם שם שלט גדול הנושא את שמות שתי החברות (נספח 10 לתצהירי המשיב). המתחם הושכר על ידי בעליו למערערת אשר השכירה חלק ממנו בשכירות משנה לאלשורוק החל משנת 2006. קודם לכן אלשורוק פעלה במקום אחר, קטן יותר, בעיר רהט. יוער כי אם אלשורוק עברה למתחם התעשייה הנ"ל בשנת 2006, שנה בה מחזור הפעילות של המערערת הסתכם באפס, קשה לקבל את הטענה של ב"כ המערערת בסעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

149 לסיכומיהם לפיה "... המערערת פעלה מתוך המגרש עובר ליציאתה של החייבת מבית המלאכה
הקטן [במקום אחר בעיר]..."

49. באשר להמשכיות בזהות הספקים והלקוחות, התמונה המספרית איננה לגמרי נהירה: ככל הנראה
מתוך 38 ספקים שסיפקו סחורות לחייבת בשנת 2009 (לפני הפסקת פעילותיה), 21 מהם המשיכו
לעבוד עם המערערת. לפי המערערת עצמה (סעיף 53 לסיכומי התגובה מטעמה), בשנת 2010 מתוך 20
ספקי המערערת, 14 סיפקו בעבר סחורות לאלשורוק. דבר שלא הובהר הוא מידת רציפות העבודה עם
הספקים העיקריים (מבחינת היקף כמויות החומרים המסופקים או מבחינת ההיקף הכספי של
האספקה). בהקשר זה יוזכר כי נטל השכנוע בהליך הערעור הנוכחי מוטל על כתפי המערערת (וראו
החלטתי מיום 14.7.2015 בבקשתה של המערערת להפיכת סדר הבאת הראיות).

50. לגבי לקוחות, טוענת המערערת כי "עיקר הלקוחות המופיעים במאזן בוחן של החייבת ליום
31.12.2009, לא מופיע במאזן הבוחן של המערערת בשנה שלאחר מכן" (סעיף 131.3 לסיכומיה). מנגד,
גורס המשיב – ללא ציון אסמכתא או פירוט – כי "מחומר החקירה שבידי המשיב עולה כי לקוחות
רבים שהיו לקוחותיה של [אלשורוק] הפכו... להיות לקוחותיה של המערערת ו[המשיב] לקבל ממנה
את אותם שירותים" (סעיף 221 לסיכומי המשיב). גם בעניין זה הצדדים לא הבחינו בין לקוחות גדולים
ולקוחות קטנים יותר.

51. כמו כן, לא הובהר מה הייתה מידת התחלופה של ספקים ולקוחות אצל אלשורוק עצמה בשנים שקדמו
להפסקת הפעילות בידיה, כך שקשה להסיק משינוי מסוים ברשימת הספקים והלקוחות משנת 2009
לשנת 2010 כי הפעילות העסקית שבידי המערערת איננה אותה פעילות עסקית שהייתה בידי אלשורוק
קודם לכן.

52. לטענת המערערת – והדבר לא נסתר – אלשורוק העסיקה 73 פועלים בשנת 2009 ואילו בשנת 2010
המערערת העסיקה 31 פועלים בלבד. מתוך 31 הפועלים אשר הועסקו על ידי המערערת, 15 מהם
הועסקו קודם לכן אצל אלשורוק. דהיינו, הייתה המשכיות מסוימת אך לא מלאה בהעסקת עובדים.

53. אולם בחינת העניין איננה מסתיימת בהשוואה המספרית הנ"ל ולתמיכת עמדתו כי אכן הייתה העברת
פעילות עסקית, צירף המשיב לתצהיר שנחתם על ידי מר אוריאל ניאזוב, חוקר ביחידה לפירוקים,
שורה של הודעות שנגבו מספקים ולקוחות של שתי החברות. טרם נפנה לתוכן הודעות אלו – תוכן אשר
ללא ספק נוטה לחזק את עמדת המשיב – עלינו להתייחס לטענה שהועלתה על ידי המערערת בקשר
לקבילותן של אותן הודעות בהליך הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

54. אומנם על פי תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו – 1976
("תקנות הערעור") נקבע כי:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו, או
המערער את הדו"ח שהגיש או את טענותיו, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית
משפט בדיון בהליך אזרחי."

אולם, כפי שטוענת המערערת, בתקנה 1 לתקנות הערעור, "החלטת המנהל" מוגדרת כדלקמן:

"החלטת המנהל" - החלטת המנהל או מי שהוא הסמיכו לכך, לפי סעיפים 39, 50,
64, 74, 76(ב), 82, 95, 112, 112א, 113, 128 ו-138 לחוק או לפי סעיף 5 לחוק מס
קניה;"

לפי עמדת המערערת, רשימת הסעיפים המפורשת הכלולה בהגדרת "החלטת המנהל" היא סגורה
וממצה ולא מנויה בה החלטה לפי סעיף 106 לחוק. כאן יצוין כי סעיף 106(ו) לחוק, מורה כי:

"על החלטת המנהל לפי סעיף זה, ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי בתוך 30
ימים מיום מסירת ההחלטה; הוגשו נגד המעביר או הנעבר בקשת פירוק או בקשה
לצו כינוס נכסים, ידון בערעור בית המשפט שאליו הוגשה הבקשה, לפי הענין."

55. המשיב למעשה איננו חולק על כך כי תקנות הערעור אינן חלות על ערעור בהתאם לסעיף 106(ו) לחוק
(כשלעצמי אני מתקשה למצוא טעם ענייני מדוע תקנות הערעור – החלות על מגוון רחב של החלטות
מנהל המע"מ – לא יחולו גם על החלטה לפי סעיף 106 לחוק – אשר נחקק במתכונתו הנוכחית לאחר
ההתקנה המקורית של תקנה 10א לתקנה הערעור – ותשומת לב מתקין התקנות מוסבת לכך).

56. תשובת המשיב היא כי בערעור זה עסקינן בבדיקת אופן הפעלת שיקול הדעת של המנהל ביישמו את
הוראות סעיף 106 על נסיבות המקרה. בהתאם לכך, בית המשפט בוחן את סבירות ההחלטה המנהלית
וזאת לאור הראיות שעמדו בפני המנהל בעת קבלת ההחלטה (ראו סעיף 81 לסיכומי המשיב). על פי
טיעון המשיב:

"הראיות עליהן מסתמך המשיב בקבלת החלטותיו נקראות ראיות מנהליות.
יובהר כי פקודת הראיות אינה חלה על המשיב עצמו, עת הוא מקבל החלטה
בנוגע לסעיף 106.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

בפסיקה נקבע כי ראיה מנהלית היא ראיה אשר כל אדם סביר היה רואה אותה
בבעלת ערך הוכחתי והיה סומך עליה...

...

בהתאם לפסיקה, המשיב עצמו רשאי לקבל כראיה גם 'עדות שמיעה' כמשמעה
בפקודת הראיות, וכן לקבל מסמכים שהוגשו לו שלא באמצעות עורכם. זאת,
במידה שאדם סביר היה רואה במסמכים אלו בעלי ערך ראיתי והיה סומך
עליהם." (מתוך סעיפים 77, 78 ו-83 לסיכומי המשיב).

57. לדעתי בנקודה זו (יישום הכלל בדבר "ראייה מנהלית" לגבי ההודעות שנגבו) המשיב נקלע לטעות אשר
מחמירה יתר על המידה עם המשיב עצמו. הרי ההודעות מפי הספקים והלקוחות השונים נגבו על ידי
פקידים מוסמכים של רשות המיסים, אף אם לא על ידי מר מרדכי ליפשיץ, שקיבל את ההחלטה על פי
סעיף 106 לחוק. דומה כי בהקשר זה אין חשיבות של ממש לכך כי ההחלטה המנהלית שהתקבלה על
ידי פקיד פלוני נתמכה בהודעה שנגבתה על ידי פקיד אלמוני, המועסק באותה רשות מנהלית. ואילו
ההודעות עצמן, בהקשר של קבלת ההחלטה המנהלית, כלל אינן בחזקת עדות שמיעה. הספקים
והלקוחות אינם מספרים דברים על פי השמועה אלא מעידים על דברים שהם עצמם עשו, ראו וחשבו
במהלך קשרי המסחר עם שתי החברות. דהיינו, לענין תוקפה של החלטת המנהל על פי סעיף 106 –
ככל שהיא נשענת על ההודעות שנגבו מן הספקים והלקוחות – אין לדעתי כל צורך להזדקק לעקרון
"הראייה המנהלית" וזאת מפני שהראיות שנאספו כלל אינן על פי השמועה אלא הן עדות ישירה
ואישית של ספקים ולקוחות בנוגע לעסקאותיהם עם שתי החברות.

58. הקושי שמציבה המערערת הוא שמוסרי ההודעות לא הובאו כעדים בהליך השיפוט והמשיב
הסתפק בצירוף ההודעות הכתובות לתצהירו של מר ניאזוב.

בענין זה יש להעיר שלושה דברים :

- א. כאמור, נטל השכנוע בערעור זה מוטל על המערערת. היא זו שחייבת להוכיח, במאזן
ההסתברויות, כי היסודות הדרושים להפעלת סעיף 106 לחוק אינם מתקיימים
בנסיבות הענין.
- ב. המערערת יכלה לבקש כי מוסרי ההודעות (הספקים והלקוחות) יזומנו להעיד בבית
המשפט ולחקור אותם על הדברים שמסרו. המערערת נמנעה מלעשות כן.
- ג. מר ניאזוב, אשר גבה את ההודעות, כן העיד בערעור זה ולמערערת הייתה הזדמנות
לחקור אותו על תהליך גביית ההודעות (אם כי, מר ניאזוב איננו יכול להעיד כמובן
מידעה אישית על נכונות תוכן ההודעות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

59. טיבו של ערעור זה הוא בחינת שיקול הדעת של המשיב בעשותו שימוש בסעיף 106 לחוק. חלק מן הבחינה האמורה הוא עיון בחומר אשר עמד בפני המנהל בעת שהוא השתכנע כי אלשורוק "העבירה את פעילותה לחבר בני אדם אחר" כנדרש על פי סעיף 106(ב1) לחוק. בין השאר עמדו בפני המשיב הודעות הספקים והלקוחות. ההודעות הוצגו בפני בית המשפט ולמעשה אין מחלוקת לגבי אמינות ההודעות במובן זה שהן משקפות נאמנה את מה שנאמר על ידי הספקים והלקוחות. לדעתי די בכך ולא הייתה מוטלת על המשיב חובה להביא את הספקים והלקוחות כעדים מטעמו בהליך הנוכחי, אשר מהותו כאמור היא בדיקת סבירות ההחלטה המנהלית שנתקבלה. וכפי שכבר צוין, במסגרת קבלת ההחלטה המנהלית עצמה, המשיב כלל לא היה זקוק לעקרון "הראיה המנהלית" כדי להכשיר את ההודעות כרלבנטיות לשיקול דעתו – הרי ההודעות משקפות את ניסיונם האישי הישיר של הספקים והלקוחות.

60. באשר לתוכן ההודעות, המילים כדורבנות. להלן טעימה מדבריי הספקים (ההפניות הן לציטוטים בסיכומי המשיב):

שלמה נגר (סעיף 203): "...מבחינתי החברות מסגריית אלשורוק בע"מ, חברת סיף מתכות בע"מ, וואיל, הם אותו דבר ואין הבדל בין החברות... באיזה שהוא שלב בשנת 2009 לקראת הסוף, המשיכה הפעילות מול חברת סיף מתכות בע"מ שגם מיוצגת על ידי וואיל, ואיני יודע מה הסיבה להחלפת שם החברה".

ראובן נוימן (סעיף 204): "כפי שידוע לי, מר וואיל הינו מנהל ובעלים של החברות מסגריית אלשורוק וסיף מתכות מרהט שמבחינתנו הן חברות זהות שעבדו אחת אחר השנייה וההתנהלות מולם לא השתנתה. חברת אלשורוק רכשה מחברת נוימן ברזל ורשתות ולפני כשנה וחצי בערך החליף וואיל את חברת אלשורוק לחברת סיף מתכות בע"מ".

עמוס ארביב (סעיף 206): "מבחינת ההתנהלות בינינו חברת סיף מתכות זהה לחברת מסגריית אלשורוק בע"מ והסחורות היו אותן סחורות".

יורם אלון (סעיף 205): "לא ראינו בכך [החלפת השם] שום שינוי וההתנהלות המשיכה כרגיל באותה דרך ללא שום הבדל. לא זכור לי שקיבלתי הסבר על כך וזה לא שינה לי דבר...".

אברהם אליהו (סעיף 207): "לא קיים שום הבדל וההתייחסות זהה לגבי שתי החברות, שמבחינתנו זה אותו אדם".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

והנה דברים מפי לקוחות :

אייל טסה (סעיף 222): "אני מבחינתי המשכתי להתנהל באותה דרך ומתכונת מול וואיל רק באמצעות חברת סיף מתכות בע"מ וגם המשכתי לרכוש ממנו ברזל כמו בחברה הקודמת. כל ההתנהלות המסחרית שלי וההתחשבות הכספית תמיד הייתה רק מול וואיל".

סמי אבולבדה (סעיף 223): "אני זוכר בערך לפני כשנתיים שוואיל החליף את שם החברה לחברת סיף מתכות בע"מ, וואיל לא הסביר לי למה הוא מחליף את שם החברה וזה לא משנה לי כי אני ממשיך לקבל את אותו הברזל ורק תחת שם חברה אחר... מבחינתי אין שם הבדל בין החברות מסגריית אלשורוק בע"מ וחברת סיף מתכות בע"מ".

מאיר חסן (סעיף 224): "וואיל אמר לי שחברת סיף מתכות היא ממשיכה את חברת מסגריית אלשורוק בע"מ והוא הבעלים שלה, ואני מכיר רק אותו וממשיך להתנהל רק מולו.

ש: לסיכום, האם ניתן לומר ע"פ דבריו כי לאורך שנות הפעילות המסחרית בינך באמצעות חברת ח.מ.ד. לבין החברות מסגריית אלשורוק וסיף מתכות לא השתנה דבר?
ת: כן, זה נכון."

זוהר יחזקאל (סעיף 225): "...למעשה מבחינתי זה אותו בן אדם ואותו מקום ואותו סוג התנהלות וגם אותן סחורות המשכתי לקנות מוואיל. וואיל הודיע לי שהוא פותח חברה נקיה בגלל שהיו לו חובות רבים בחברת מסגריית אלשורוק בע"מ".

אלעד שצ'ופק (סעיף 226): "מבחינתי ומבחינת ההתנהלות של חברת רונן אל בע"מ מול וואיל והחברות שבבעלותו, חברת מסגריית אלשורוק בע"מ וחברת סיף מתכות בע"מ לא חל שום שינוי באופן ההתנהלות המסחרית ובסוגי הסחורות שקנינו ממנו ומכרנו לחברות הנ"ל".

61. דומה כי הדברים מדברים בעד עצמם, וקשה להסכים עם עמדת המערערת כי "התשתית הראייתית שעליה ביסס המשיב את החלטתו הייתה דלה ורעועה" (סעיף 46.1 לסיכומי התשובה מטעם המערערת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

62. יש לציין כי גם מרואה חשבון המערערת, מר גלבוע, נגבתה בזמנו הודעה וכך הוא השיב לשאלות שהוא נשאל:

"ש: האם החברות מסגריית אלשורוק בע"מ וסיף מתכות בע"מ עוסקות באותו תחום פעילות?
ת: כן. למיטב ידיעתי כן..."

חברת סיף מתכות עוסקת בסחר בברזל לסוגיו השונים בעיקר וחברת אלשורוק עסקה בעבר בסחר בברזל לסוגיו השונים...". (סעיפים 184 ו-185 לסיכומי המשיב).

63. כאן יש להזכיר דבר נוסף: המערערת עצמה הציגה הסבר למעבר מניהול עסקים במסגרת אלשורוק לניהול עסקים באמצעות המערערת. כך הוסבר בתצהירו של ואאיל:

"11. בשנת 2009, כתוצאה מן המשבר הכלכלי העולמי (שראשיתו בשנת 2008) ונוכח המחסור בברזל, נקלעה החייבת לקשיים כלכליים משמעותיים שבאו לידי ביטוי, בין היתר, בבעית תזרים מזומנים ובצבירת חובות לבנקים שהובילו לצמצום משמעותי של מסגרות האשראי.

12. בשנת 2009, בעקבות החקירה הגלויה ונוכח התמורות שחלו כתוצאה מן המשבר הכלכלי העולמי, הורע מצבה הכלכלי של החייבת עד כדי כך ששיקים שמשכה לטובת ספקים, חוללו. 13. כתוצאה מחוסר יכולתה לפרוע את חובותיה לספקים השונים, נוצרו לחייבת בשנה זו חובות בסכומי עתק של עשרות מיליוני שקלים חדשים.

14. לא זו אף זו, במאזנה המבוקר לשנת 2010, הוסיף רואה חשבון המבקר 'הערת עסק חי' בנוגע להמשך פעילותה של החייבת...

15. ההרעה במצבה הכלכלי של החייבת, הפגיעה בשמה הטוב וחוסר יכולתי לממש באמצעות החייבת את הפוטנציאל העסקי שבענף, הביאה את החייבת להפסקת פעילותה. 16. הפסקת פעילותה של החייבת כאמור לעיל, הביאה להפעלת המערערת ולשינוי המודל העסקי, כמפורט להלן." (סעיפים 11 עד 16 לתצהיר).

ואאיל אף התייחס לאותו נושא בחקירתו הנגדית:

"ת: באלשורוק, מה קרה? ... הברזל ירד בעולם לא רק אצלי, החברה נכנסה לקשיים חזרו לה צ'קים. חזרו לה צ'קים, במדינה הזאת שלנו אם בכלל צ'ק חוזר אתה אבוד..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

ש: כן. ואז מה? מה עשית?

ת: מה עשיתי? ... היה לי חברה בצד, חברה עובדת בצד, עבדתי איתה, זה מה שקרה... יש לי את החברה קיימת וחשבתי להשתמש בה." (עמוד 49, מתוך שורות 6 עד 14).

ובסיכומי המערערת מובהר: "הטעם שבגינו הועברו הנכסים מ[אלשורוק] למערערת מקור[ו] בקשיים אליהם נקלעה הראשונה לקראת סוף שנת 2009, ביניהם – הגבלת חשבונות הבנק, ביטול שיקים והטלת עיקולים על נכסים" (סעיף 74).

יושם לב כי הגברת הפעילות העסקית במסגרת המערערת לא נומקה ברצון לשנות את תחום העיסוק או לשנות באופן יסודי את אופי הפעילות, אלא הדבר נתלה באילוצים שנוצרו (בייחוד בעניין קבלת אשראי לנוכח כישלונות פירעון מצידה של אלשורוק) אשר הפריעו להמשך ניהול העסקים הקיימים במסגרת אלשורוק.

64. המערערת הדגישה מאוד את העובדה שהמשיב לא בחן לעומק את יתרות הספקים והלקוחות אצל אלשורוק ואצל המערערת בתקופת התפר במחצית השנייה של שנת 2009. לטענת המערערת, הספקים אשר סיפקו בעבר סחורות לאלשורוק והסכימו למכור סחורות למערערת, התחילו את ההתחשבות שלהם עם המערערת ממצב מאופס (יתרת אפס) ולא ניסו לייחס את חובותיה של אלשורוק למערערת על ידי גרירת יתרות החובה של אלשורוק להתחשבות החדשה מול המערערת:

"... באם היתה נכונה סברתו של נוימן [ספק] כי החייבת והמערערת זה היינו הך ושזו האחרונה המשיכה את פעילותה של הראשונה, יתרת החובה של החייבת היתה ליתרת הפתיחה של המערערת, ולא מתחילה מ-0, כפי שקרה". (סעיף 175 לסיכומי המערערת).

"המערערת סבורה, שיש ממש בטענתו של מר ניאזוב – אכן, כאשר חברה חדשה מתחילה פעילות מול חברה אחרת, יתרת הפתיחה תהא 0, שכן אין חובות קודמים ופעילותה המסחרית של אותה חברה חדשה ממילא לא עברה אליה מחברה אחרת". (סעיף 183 לסיכומי המערערת).

דהיינו, לטענת המערערת, גם אם הספקים בהודעות שמסרו למשיב התבטאו כאילו עבורם אלשורוק והמערערת היינו הך הן, בפועל הספקים לא טרחו להעביר את יתרות אלשורוק לכרטיסי הנהלת החשבונות מול המערערת. לדעת המערערת, הדבר מוכיח כי הספקים לא ראו בה כממשיכתה של אלשורוק, על אף הדברים שהשמיעו באוזניי המשיב. קשה לקבל תזה זו: מעבר לכך שדברי הספקים (והלקוחות) ברורים (ראו סעיף 60 לעיל), הטעון עצמו איננו בהכרח נכון. ניתן לסבור כי דווקא מפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

1 שהספקים ראו את ואאיל כמי שעמד מאחורי **שתי החברות כאחת**, והספקים התנהלו מולו בלבד, לא
2 היה טעם בהעברת היתרות מאלשורוק למערערת. אם ואאיל, השולט בשתי החברות, עתיד לפרוע את
3 החובות כלפי הספקים, הוא יוכל לעשות זאת באמצעות אלשורוק (החייבת המקורית) באותה מידה
4 שיוכל לעשות כן באמצעות המערערת. דהיינו, דווקא זיהוי העסקים עם ואאיל באופן אישי עשוי להפוך
5 את ההבחנה בין שתי החברות לבלתי חשובה ולהפוך את העברת היתרות בהנהלת החשבונות לחסר
6 נפקות מעשית.

7
8 65. אם כן, מכלול הנתונים והעדויות הביא אותי למסקנה כי צדק המשיב בסוברו כי פעילות אלשורוק
9 הועברה לידי המערערת, והחלטתו בעניין זה הייתה סבירה בהחלט.

ה. העברת פעילות "בלא תמורה או בתמורה חלקית"

10
11
12 66. מפני שהמערערת הכחישה בתוקף כי הועברה פעילות כלל בין שתי החברות, היא לא חלקה למעשה
13 על כך כי אם עברה פעילות אזי לא שולמה בעדה תמורה מלאה. כל מה שנטען בסיכומי המערערת
14 בנושא זה הוא כדלקמן:

15
16 **"מכיוון שלא הועברה פעילות אין טעם לדון בקיומה של תמורה מלאה. ואולם, ככל שיפסוק**
17 **בית המשפט הנכבד כי הועברה הפעילות, הרי שלנוכח המוניטין השלילי שצברה בערוב**
18 **ימיה, אין לרכיב התמורה כל משמעות."** (סעיף 210 לסיכומי המערערת).

19
20 טענת המוניטין השלילי קיבלה ביטוי גם בסעיף 143 לסיכומי המערערת:

21
22 **"על פי תצהירי העדות הראשית, לקראת סיום פעילותה, צברה החייבת מוניטין שלילי שבא**
23 **לידי ביטוי, בין היתר, בהפסד שוטף לשנת 2009 וביתרת גרעון בהון העצמי בשנה שלאחר**
24 **מכן בגובה של 14,550,973 ש"ח."**

25
26
27 67. מעבר לכך כי אין מחלוקת בין הצדדים **שלא שולמה תמורה מלאה** עבור העברת פעילות (העברה
28 המוכחשת על ידי המערערת), אעיר בהקשר זה שלושה דברים:

29
30 א. טענת "המוניטין השלילי" לא הוכחה כדבעי ולא הובאה כל חוות דעת כלכלית כדי
31 לפרט ולתמוך בטיעון ויש רק לשער כי הטיעון הוא כי שווי השוק של מניות אלשורוק
32 לקראת סוף שנת 2009 היה נמוך משווי נכסיה בניכוי התחייבויותיה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

ב. בניגוד למשתמע מן האמור בסעיף 143 לסיכומי המערערת (אשר הובא לעיל), קיום הפסדים צבורים בחברה איננו בהכרח מעיד על קיום "מוניטין שלילי" ורבות החברות בעלות הפסדים שיש להן מוניטין חיובי.

ג. נראה כי הטיעון מבוסס בעיקר על הפגיעה הנטענת בשמה הטוב של אלשורוק **אצל נותני אשראי** (בנקים וספקים). אומנם היבט זה עשוי להיות רלבנטי לעניין קיום מוניטין אולם יש להניח כי בבחינת המוניטין דווקא **צד הלקוחות** חשוב יותר. הרי גורם זה שהיה שוקל רכישת מניות אלשורוק באותו מועד יכול היה להביא עמו בטחונות וערבויות חדשים לשם הפסת דעתם של נותני האשראי, והנתון החשוב יותר **עבור הרוכש הפוטנציאלי** במצב זה הוא מעמד החברה **בעיני הלקוחות**. לא נטען ולא הוכח כי שמה של אלשורוק נפגע בתודעת הלקוחות, והראיות שהביא המשיב הראו כי לקוחות המשיכו לפקוד את העסק גם לפני וגם אחרי המעבר למסגרת המערערת.

68. יצוין כי המערערת לא העלתה כל טענה בעניין הגבלת חשיפתה לגביית מס בשל הוראות סעיף 106(ג) לחוק.

69. לסיכום, נמצא כי מתקיימים כל יסודות סעיף 106(ב1) לחוק. די בקביעה זו כדי לדחות את הערעור.

ו. העברת נכסים "בלא תמורה או בתמורה חלקית"

70. למעלה מן הצורך אתייחס בקצרה גם לבסיס החלופי להפעלת סעיף 106 : סעיף קטן (ב) בעניין העברת נכסים.

71. כאמור אין מחלוקת בין הצדדים כי העברת נכסים אכן אירעה וזאת ככל הנראה לקראת סוף שנת 2009.

72. יחד עם זאת, טוענת המערערת כי היא שילמה תמורה מלאה לאלשורוק עבור הנכסים ועל כן אין מקום להחלת סעיף 106(ב) לחוק בנסיבות המקרה.

73. מדובר בנכסים משני סוגים עיקריים – רכוש קבוע (ציוד) מחד ומלאי ברזלים מאידך. היקף הרכוש הקבוע שנמכר היה כ-1.1 מיליון ש"ח ואילו היקף המלאי שהועבר, רובו בשנת 2009 וחלקו בשנת 2010, היה כ-12.7 מיליון ש"ח (סעיף 35 לסיכומי המערערת). לגבי הרכוש הקבוע נטען כי הוא נמכר למערערת במחיר הגבוה מעלותו המופחתת. ממילא הסכום המיוחס לרכוש הקבוע איננו מהותי ועל כן השאלה העיקרית היא האם אכן שולמה תמורה מלאה **עבור מלאי הברזל** שעבר מאלשורוק לידי המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

1 (ויוזכר כי שתי החברות פעלו מתוך אותו מתחם, כך שמכירת מלאי ביניהן לא הייתה כרוכה בכל שינוע
2 פזיז).

3
4 74. יש להקדים ולומר כי חיובים בגין המלאי מופיעים בהנהלת החשבונות של שתי החברות ואף הוצגו
5 חשבוניות אשר הוצאו על ידי אלשורוק לידי המערערת. עם זאת, המשיב מדגיש כי לא הובאה כל ראיה
6 **חיצונית** (דהיינו, מסמך שאיננו רישום פנימי של אחת החברות) להוכחת תשלום בפועל, למשל דפי
7 חשבון בנק המראים כי כסף אכן עבר מחשבון המערערת לחשבון אלשורוק.

8
9 75. המערערת מסבירה כי התשלום עבור המלאי לבש צורות שונות, לרבות: (א) העברות בנקאיות והסבת
10 שיקים; (ב) המחאת חיובים (דהיינו נטילת חובות מסוימים של אלשורוק כלפי ספקי הברזל); (ג) סילוק
11 חוב של אלשורוק לשלטונות מס ההכנסה על ידי המערערת ו-(ד) קיזוז דמי שכירות שאלשורוק הייתה
12 אמורה לשלם למערערת.

13
14 76. יצוין כי בעניין אופן התשלום מחברה לחברה, העידו גם ואאיל וגם רו"ח גלבע. אינני מקבל את טענת
15 המשיב לפיה אין כל מקום להידרש לעדותו של רו"ח גלבע בנושא זה כי הוא לא שימש כרואה חשבון
16 החברות **בזמן העברת הנכסים**. כרואה החשבון של החברות לאחר מכן רו"ח גלבע מכיר מקרוב את
17 ספריהן ועדותו בהקשר זה עשויה לשפוך אור על שאלת תשלום התמורה – לאו דווקא כעדות של
18 "מומחה" לעניין תורת החשבונאות אלא כעדות של מי שמכיר מקרוב את ההתנהלות הפיננסית של
19 שתי החברות. רו"ח גלבע לא התבקש להסביר מדוע החברות רשמו את מה שרשמו בעבר (לפני
20 ששירותיו נשכרו) אלא תפקידו היה להראות לבית המשפט כיצד והיכן תשלום התמורה משתקף
21 בראיות הכתובות כפי שהן.

22
23 77. נשוב להוראות סעיף 106 לחוק: סעיף קטן (ב) עשוי לחול כאשר נכסים הועברו לצד קשור "**בלא תמורה**
24 **או בתמורה חלקית**". בהקשר זה ייתכנו שלושה מצבים לפחות: במצב א, נקבעה בין הצדדים תמורה
25 עבור נכסים וסכום התמורה אכן **נפרע** (בדרך תשלום ישיר או בדרך קיזוז – וזאת בכפוף לסעיף 106(ז)
26 אליו נחזור בהמשך). במצב ב, נקבעה תמורה אך התמורה **טרם נפרעה** והנעבר נותר חייב למעביר בגין
27 הנכסים. ואילו במצב ג, הנכסים הועברו מבלי שנקבעה עבורם תמורה מלאה, ולמעשה מתקיימת
28 "מתנה" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק המתנה, תשכ"ח-1968. במצב א, אם כך יוכח, לא יחול
29 סעיף 106(ב) לחוק. במצב ג, יחול הסעיף. במצב ב נשאלת השאלה האם די בעצם יצירת החוב עבור
30 הנכס על מנת למלט את המקרה מתחולתו של סעיף 106? יש להבין את עמדת **המשיב** כך שלא די
31 בקיום החוב גרידא, אלא יש להיווכח כי החוב שולם ולדעת המשיב הדבר לא הוכח במקרה דנן. לעומת
32 זאת, על פי עמדת המערערת במקרה הנוכחי החוב שנוצר אכן נפרע והתמורה שולמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

78. בשל מסקנתי בעניין תחולתו של סעיף 106(ב1) (בנושא העברת פעילות), אינני צריך להחליט – במישור העקרוני – באילו נסיבות, אם בכלל, קיומו של חוב בלתי נפרע אצל נעבר הנכסים ימנע את החלתו של סעיף 106(ב) (אם כי ברור כי אין הצדקה לכך שיצירת חוב "על הנייר" בלבד, חוב שאיננו נפרע על פני תקופה ממושכת, תמנע את תחולת הסעיף).

79. לגבי שתיים מתוך ארבע דרכי הפירעון הנטענות דומה כי אין מחלוקת עובדתית כי המערערת אכן פרעה את חובותיה של אלשורוק: בעניין החובות לספקים (בעיקר פקר פרופילים ברזל בנין בע"מ ופקר ברזל בע"מ) ובעניין החוב למס הכנסה (ראו סעיפים 159, 167 ו-168 לסיכומי המשיב). לעומת זאת, לגבי שתי הדרכים הנוספות – ביצוע העברות בנקאיות וקיוזו חיובים בגין דמי שכירות – לא שוכנע המשיב כי הדברים אכן אירעו בפועל.

80. בעניין ההעברות הבנקאיות מחברה לחברה, לטענת המערערת היא שילמה לאלשורוק בדרך זאת כ- 5.1 מיליון ש"ח על חשבון הנכסים המועברים (סעיף 44 לסיכומי המערערת). ואכן בהנהלת החשבונות של שתי החברות רשומות עשרות תנועות של העברה בנקאית וניתן לראות כיצד חובה של המערערת כלפי אלשורוק הולך וקטן במהלך שנת 2010 (מ-8.6 מיליון ש"ח בתחילת השנה לכדי כ-0.4 מיליון ש"ח לקראת סוף השנה, אם כי החוב עלה שוב לכדי 2 מיליון ש"ח בסוף השנה ממש). דא עקא, כל אותן העברות בנקאיות לא נתמכו על ידי צירוף דפי חשבון המונפקים על ידי הבנק עצמו והמשיב מיאן כאמור להשתכנע כי ההעברות אכן בוצעו בפועל על סמך הנהלת החשבונות של שתי החברות הקשורות בלבד. הסבריה של המערערת לאי המצאת דפי החשבון היו קלושים למדי, לדוגמא: "מדובר במאות מסמכים (קלסר שלם)" וכי רו"ח גלבע חשש "שלא יהיה בצירופם כל רבותא ושעצם הצירוף ייחשב כדקדוקי שרד" (סעיף 43 לסיכומי המערערת).

ובהמשך:

"אמת, עדי המערערת לא צרפו לתצהירי עדותם הראשית דפי בנק שיש בהם כדי להעיד על מעבר כספים מהחייבת למערערת בדרך של העברות בנקאיות. ואולם, בפנקסי החשבונות שניהלו שתי החברות במהלך התקופה הרלוונטית, בהחלט ניתן להבחין בתנועות שעניינן מעבר של כספים... בדרך של העברות בנקאיות". (סעיף 77 לסיכומי המערערת).

יצוין כי רק בשלב מתקדם ביותר במשפט ביקשה המערערת להגיש קלסר שלם של מסמכים והדבר לא הותר על ידי בית המשפט בשל השיהוי בהגשה (עמוד 96 לפרוטוקול הדיון).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

81. בעניין קיזוז סכומים בגין דמי שכירות וכו', כלל לא צורפה אסמכתא, אך כאן יש להעיר כי לא היה מעורב כל צד שלישי (כגון בנק) כך שממילא אין אפשרות אלא להסתמך על הרישומים שנוצרו על ידי שתי החברות עצמן.

82. בעניין תשלום החובות לספקים (בעיקר פקר) ולשלטונות מס ההכנסה, גורס המשיב כי אין להחשיב פרעונות אלה כתשלומים על חשבון רכישת הנכסים מידי אלשורוק, וזאת לנוכח הוראות סעיף 106(ז) לחוק:

"הועבר נכס כאמור בסעיף זה ותמורת ההעברה סולקה התחייבות או הועברה התחייבות, רשאי בית המשפט להצהיר, לבקשת המנהל, כי סילוק ההתחייבות או העברתה, לפי הענין, אינו מהווה תמורה".

דומה כי הוראה זו היא אנטי תכנונית במהותה, אם כי לא נקבעות בה כל אמות מידה להפעלתה. אפשר להעלות על הדעת מצבים בהם המחאת החיוב איננה מהווה תמורה בת ערך אמיתי, למשל כאשר הנושה הוא גם צד קשור למעביר ולנעבר, או כאשר ממילא לא צפויה נקיטת פעולות גבייה מטעם הנושה, או כאשר החוב כלפי הנושה שנוי במחלוקת וקיים סיכוי סביר שהוא יתבטל.

אולם, כאשר לא מתקיימות נסיבות מיוחדות כאמור, קשה להלום מדוע המחאת חיוב כלפי צד בלתי קשור לא תיחשב, דווקא בהקשר זה, לדרך תשלום בגין הנכסים. אם למשל אלשורוק נותרה חייבת לפקר (צד בלתי קשור לכל הדעות) וכנגד העברת נכסים מאלשורוק לידי המערערת האחרונה הסכימה להיכנס בנעלי אלשורוק כלפי פקר (ופקר הסכימה לכך, כפי שנדרש על פי סעיף 6 לחוק המחאת חיובים, התשכ"ט-1969), אזי אין סיבה לכאורה לקבוע כי סילוק ההתחייבות "אינו מהווה תמורה". הכל כמובן, כאשר עצם ההמחאה, הסכמת הנושה, וסילוק החוב כלפי הנושה על ידי הנמחה מוכחים כדבעי.

לפי עמדת המשיב, פרעון חוב כלפי צד שלישי עלול להוות העדפת נושים:

"התכלית העומדת בבסיס סעיף 106(ז) היא מניעת השתמטות מתשלום מס בגין חוב סופי, על ידי העברת נכסים ותשלום תמורה לצד ג' באופן כזה שמותיר את המשיב בחוסר אפשרות לגבות מס. משמעות הדבר היא שהתמורה אינה מגיעה למשל לחשבון הבנק של המערערת ואינה הופכת (ולו באופן זמני) להיות חלק מנכסיה, אלא מועברת ישירות לצד ג' באופן המהווה התחמקות מתשלום המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 11899-01-15 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

במקרה זה אין המדובר על קיזוז 'תמים'... אלא על סילוק התחייבויות שנעשה לאחר שהחייבת ידעה שהמשיב מתכנן לפעול נגדה בהליכי גביה, ולכן בצורה זו למעשה 'הבריחה' את הכספים ממע"מ ואיינה את יכולה הגביה שלו ממנה.

...

המשיב טוען כי סילוק ההתחייבויות של המערערת כלפי החייבת, שקולה להיעדר תמורה בכל הנוגע לסעיף 106, שכן באמצעות כיסוי ההתחייבות כאמור, איינה המערערת את יכולתו של המשיב להיפרע מנכסי החייבת. (מתוך סעיפים 161, 162 ו-164 לסיכומי המשיב).

יש לומר כי הנמקה זו עשויה להיות תקפה במרבית המקרים בהם מיושמות הוראות סעיף 106 לחוק ויש לתהות אם אכן די ב"העדפה" המובנית האמורה כדי להצדיק את הפעלתו של סעיף 106(ז), המסמיק את בית המשפט להצהיר באופן חריג כי תשלום חוב "אינו מהווה תמורה".

נשאר את הסוגיה בצריך עיון.

83. המשיב ניסה לנמק את עמדתו באשר להעדר תשלום עבור הנכסים גם בכך שלדעתו למערערת לא היו המקורות הכספיים הדרושים לשלם את הסכומים הנדונים לידי אלשורוק. לדעתי נימוק זה מפי המשיב אינו חזק: עיקר הנכסים המועברים היה מלאי הברזל. בהנחה כי המלאי אכן הועבר לבעלות המערערת, ניתן היה למכור אותו ללקוחות. הרי המשיב עצמו מדגיש כי חלק גדול מהלקוחות הקיימים של אלשורוק המשיך לקנות מהמערערת. מכירת המלאי לידי הלקוחות הייתה יוצרת בידי המערערת מקורות זמינים לפירעון חובה כלפי אלשורוק. על כך העיד ואיל:

"ש. איך יש לה [למערערת] מיליוני שקלים לשלם על נכסים שהיא רוכשת מאלשורוק? ...

מאיזה מקורות?

ת: מהסחורה עצמה. (עמוד 55 לפרוטוקול הדיון, שורה 7 עד שורה 12)

84. יתרה מזאת, עיון בדוחות הכספים של המערערת מגלה כי "מחזור המלאי" שלה – דהיינו סכום עלות המכירות במהלך השנה מחולק בסכום מלאי הסגירה – עמד על כ-11.8 בשנת 2010 ועל כ-13.7 בשנת 2011. דהיינו, לפי נתונים אלה, כל מלאי הברזל של המערערת נמכר פעם בכחודש ימים. נתון זה מחזק את הסברה של המערערת כי לא חסרו מקורות למימון רכישת מלאי מידי אלשורוק כי הרי המלאי מתממש באופן תכוף (וזאת בניגוד לעסקים בענפים אחרים בהם מלאי עשוי להימצא בעסק זמן ממושך יותר עד למכירתו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

85. לסיכום נושא זה, אלמלא המסקנה כי בנסיבות העניין חל סעיף 160(ב) לחוק (העברת פעילות), היה מקום להיסוס בעניין היקף התחולה של סעיף 106(ב) (העברת נכסים ללא תמורה), בייחוד לאור טענת המערער לגבי תשלום באמצעות סילוק חובות אלשורוק לספקים ולשלטונות מס הכנסה – דברים שניתן לאמת עם צדדים שלישיים. גם את עניין ההעברות הבנקאיות ניתן היה לברר מול צד שלישי (הבנק), ואם גורל הערעור היה תלוי בעניין האמור, הייתי שוקל החזרת העניין למשיב למיצוי הבדיקה (חרף מחדליה של המערער בעניין זה עד כה וכאשר הנטל להוכיח את ביצוע ההעברות עדיין מוטל על כתפי המערער). אולם לאור קיומה של עילה עצמאית להחלת הוראות סעיף 106 – העברת פעילות עסקית ללא תמורה – אין כל טעם מעשי בהמשך בירור שאלת תשלום התמורה בגין הנכסים ומסיבה זו אינני נדרש להכריע בהיקף התחולה של סעיף 106(ב) לחוק.

ז. טרוניות לגבי אופן התנהלות המשיב

86. לאורך סיכומיה, המערער משמיעה ביקורת חריפה כלפי אופן קבלת ההחלטה על פי סעיף 106 לחוק, ומצביעה על ליקויים בהתנהלות המשיב אשר לטענתה פוגעים בתוקף ההחלטה. בין היתר מאשימה המערער את נציגי המשיב אשר עסקו בהפעלת סעיף 106 בכך שלא הכירו את השומה שהוצאה לאלשורוק ואשר הולידה את חוב המס; לא בדקו לעומק את פעילות המערער כפי שהייתה בתקופה לפני העברת הנכסים; לא בדקו את יתרות הספקים והלקוחות קודם מול אלשורוק ולאחר מכן מול המערער (ראו סעיף 64 לעיל); תישאלו את הספקים והלקוחות באופן מגמתי ובמטרה להצדיק את הפעלתו של סעיף 106; קיבלו את ההחלטה על פי סעיף 106 מתוך "שיקולים זרים" ו"נקמנות" ועל רקע "דם רע" בין המשיב לבין המערער.

87. לא התרשמתי מן העדויות והראיות כי יש ממש במכלול ההאשמות הנ"ל ובוודאי אין בו כדי לגרוע מתוקף ההחלטה שנתקבלה. ייתכן שבהיבטים מסוימים עבודת המשיב נעשתה באופן בלתי יסודי, אך אין לשכוח כי בפי המשיב טענות קשות לגבי העדר שיתוף פעולה מצדה של המערער לאורך ההליך, דבר שהקשה על גילוי האמת. לא הוכח למשל כי המשיב פעל מתוך נקמנות או שהמשיב מונע משיקולים זרים.

88. יודגש: אלשורוק חתמה בחודש יוני 2011 על הסכם פשרה עם המשיב, הסכם אשר הביא לסיום ההתדיינות בין הצדדים בקשר לשומת התשומות. המשיב אף הסכים להסדר לפריסת תשלום החוב המוסכם. הסכם הפשרה קיבל תוקף של פסק דין.

והנה, לפי דברי ב"כ המערער בהליך הנוכחי, אלשורוק נקלעה לקשיים "לקראת סוף שנת 2009... מצבה הכלכלי של [אלשורוק] בסוף שנת 2009 היה כה רע ומר – עד כדי כך שהיא לא הייתה יכולה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סיף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

1 עוד להמשיך בעיסוקה" (סעיף 74 לסיכומי המערער, וראו גם סעיף 145 לסיכומים. ההדגשה אינה
2 במקור).

3
4 לימים אלשורוק לא עמדה בהסכם הפשרה ושילמה רק אחדים מהתשלומים שהתחייבה לשלם.
5 ניסיונה של אלשורוק להשתחרר כליל מהסכם הפשרה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי בבאר שבע.

6
7 במצב דברים זה אל לה למערערת לבוא בטענות כלפי המשיב, וכלפי מניעיו ושיקוליו, כאשר המשיב
8 כשליח הציבור כולו מנסה להוציא לפועל את גביית המס באמצעות הוראות סעיף 106 לחוק.

9
10 89. המערערת, כך התברר, הייתה ערבה לחובותיה של אלשורוק כלפי **פקיד השומה** בעניין שומות מס
11 הכנסה, אך משום מה לא נדרשה על ידי המשיב להיות ערבה גם לגבי חובות אלשורוק בגין מס ערך
12 מוסף. ערבות כאמור עשויה הייתה לייתר את הצורך בשימוש בסעיף 106 לחוק. העדר הערבות בעניין
13 חוב המע"מ לא הייתה מצדיקה את החלתו של סעיף 106 אם יסודות הסעיף לא היו מתקיימים כנדרש,
14 אולם משנמצא כי למצער יסודות סעיף 106(ב1) אכן מתקיימים, אין סיבה לאפשר למערערת להשיל
15 מעליה את האחריות לחובות אלשורוק בגין הפגמים הנטענים (והבלתי מוכחים) בהתנהלות המשיב.

16
17 90. בעניין אחד הקשור לאופן עריכת ההליך לפי סעיף 106 ברצוני להעיר הערה: בחלק מן ההודעות
18 שנמסרו על ידי ספקים ולקוחות מופיעה שאלה בנוסח הבא (או בניסוח דומה): **"מה ידוע לך על החלפת**
19 **שם החברה של וואיל מחברת מסגריית אלשורוק בע"מ לחברת סיף מתכות בע"מ?"** (מתוך הודעתו
20 של מר ארביב). בשאלה מעין זו מונחת ההנחה העובדתית כי אלשורוק והמערערת הן למעשה אותו
21 תאגיד וכל שנעשה הוא שינוי שם התאגיד. הצגה זו חוטאת לאמת – הרי מדובר בשתי חברות שונות
22 ששמותיהן לא שונו. שאלה זו עלולה לכוון את הנשאל לתשובה מסוימת ולפיכך לטעמי הניסוח האמור
23 לא היה תקין. אולם לנוכח התשובות המלאות והמפורטות שניתנו והמדברות בעד עצמן, דומה כי הפגם
24 בשאלה איננו יורד לשורש תוקף ההליך כולו ואין בו כדי להצדיק התעלמות מתוכן התשובות.

ח. סיכום

25
26
27
28 91. הערעור נדחה. שוכנעתי כי, לכל הפחות, מתקיימים התנאים ליישומו של סעיף 106(ב1) לחוק. עם מתן
29 פסק דין זה, בא לסיומו הסדר הגבייה הזמני אשר נקבע בהסכמת הצדדים על פי החלטת בית המשפט
30 מיום 9.7.2015, ומנגד יותר מעתה למשיב לנקוט אמצעי גבייה כדין לשם אכיפתו של סעיף 106 כלפי
31 המערערת. אני משאיר למשיב לשקול אם יעילות הגבייה ותועלת הציבור מצדיקות צמצום כלשהו
32 בסכום החוב הכולל (המורכב במידה רבה מהפרשי הצמדה, ריבית וקנסות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 ספטמבר 2016

ע"מ 15-01-11899 סוף מתכות בע"מ נ' מע"מ באר שבע ואח'

92. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 25,000 ש"ח. בקביעת סכום זה התחשבתי בנכונות המערערת להגיע להסדר הגבייה הזמני אשר ייתר את הצורך להמשיך ולהכריע בבקשה לסעד זמני שהוגשה על ידיה. סכום הוצאות המשפט ישולם תוך 30 יום מיום המצאת פסק דין זה לידי המערערת או באי כוחה ואם לא ישולם כאמור, יישא הפרשי הצמדה וריבית מיום ההמצאה.

5

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.

7

ניתן היום, ד' אלול תשע"ו, 7 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.

9

הרי קירש, שופט

10

11