



בבית המשפט העליון

רע"א 3542/10

ע"א 216/12

לפני:

כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט א' שהם

המבקשת ברע"א 3542/10
והמערערת בע"א 216/12:

מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ

נגד

המשיבה ברע"א 3542/10:

זייתון תעשיות שמנים בע"מ

המשיבה בע"א 216/12:

א. אחים ירושלמים למסחר בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים
בתיק ע"ש 286/09 שניתן ביום 24.11.2011 על ידי כבוד
השופטת מ' מזרחי;
ורשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה
בתיק ע"א 708-08 שניתן ביום 1.3.2010 על ידי כבוד סגן
הנשיא י' גריל וכבוד השופטים ע' גרשון וי' וילנר

תאריך הישיבה: ג' בחשון התשע"ד (07.10.2013)

בשם המבקש והמערער: עו"ד עמנואל לינדר
בשם המשיבה ברע"א 3542/10: עו"ד אביגדור דורות ועו"ד אסתר ליבא
בשם המשיבה בע"א 216/12: עו"ד גריס דחדולי

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. לפנינו שני תיקים מאוחדים המעוררים שאלה משפטית משותפת: האם רשאי גובה המס, במסגרת הליכי גבייה של אגף המכס ומע"מ, להרים את המסך ולייחס חוב של חברה חייבת לחברה אחרת אליה העבירה החברה החייבת את פעילותה (להלן: החברה התאומה).

לשם הנוחות, אתייחס אל כל אחד מהתיקים המאוחדים שבפנינו בהתאם לשמה של החברה הרלוונטית, כך שע"א 216/12 יכונה עניין אחים ירושלמים ורע"א 3542/10 יכונה עניין זייתון (שתי המשיבות יחד יכוננו להלן: החברות או החברות המשיבות והמערערת בשניהם תכונה להלן רשות המסים או הרשות).

להלן אעמוד בקצרה על התשתית העובדתית, ההליכים ועיקר טיעוני הצדדים בכל אחד מהתיקים.

2. שלוש חברות מעורבות בתיק זה.

החברה הראשונה - חברת בית הבד המודרני לייצור שמן זית טבעי בע"מ (להלן: חברת בית הבד) אשר הוקמה ביום 4.12.1989 ובין היתר עסקה גם בייבוא ושיווק שמן זית. בעל מניות החברה היה מוחמד אגברייה ועם פטירתו בשנת 1989 חולקו מניות החברה בין ארבעת בניו.

החברה השנייה - חברת בית הבד באסם (להלן: חברת באסם) אשר הוקמה ביום 27.7.1994. באסם אגברייה, (להלן: באסם) בנו של מוחמד, משמש כמנהל החברה אך רעייתו, ח'ואלה אגברייה, היא שמחזיקה בכלל מניות החברה. פעילותה העסקית של חברת באסם התחילה רק בשנת 2000, שש שנים לאחר הקמתה של החברה.

החברה השלישית - היא המשיבה, חברת זיתון תעשיות בע"מ (להלן: חברת זיתון) אשר הוקמה ביום 24.11.2003. בעל המניות בחברה הוא סעיד אגברייה, בנו של באסם ונכדו של מוחמד אגברייה.

3. ביום 27.12.2006 פנתה הרשות אל חברת זיתון בדרישה לתשלום חוב סופי וחלוט בסך 714,084 ₪, שנזקף לחובתה של חברת בית הבד כבר בשנת 2000 (להלן: החוב). בדרישה נטען כי שלוש החברות המתוארות לעיל מהוות הלכה למעשה אישיות משפטית אחת אשר החליפה את כסותה, שמה ומספרה הרשמי, על מנת לחמוק מפירעון החוב הנזקף לחובתה. נטען כי חברת באסם שימשה "חברת מדף" אשר נטלה את פעילותה של חברת בית הבד לאחר שהתקבלה דרישת החוב מהרשות, וכי בשנת 2005, שוב חזר הניגון כשחברת זיתון נכנסה לנעליה של חברת באסם והמשיכה בפעילות החברה מבלי ליטול על עצמה את חובותיה.

הרשות ביססה את פנייתה על זהות מוחלטת בין שלוש החברות בפרמטרים רבים ובהם: אופי הפעילות, שם המותג, ניהולה המעשי של החברה, זהות הלקוחות, מלאי וציוד טכני, עובדי החברה, וכן מיקומה הפיזי של החברה אשר פעלה לאורך השנים באותו מקום – מבנה הנמצא מתחת לביתה של משפחת באסם.

4. לאור זאת, הודיעה הרשות לחברת זייתון כי בכוונתה לגבות ממנה את החוב שנזקף במקור לחובתה של חברת בית הבד. בהמשך להודעה זו, זימנה הרשות את חברת זייתון לשימוע, אשר גם לאחריו עמדה הדרישה לתשלום החוב על כנה.

נוכח דרישת הרשות פנתה חברת זייתון לבית משפט השלום בבקשה לסעד הצהרתי לפיו הרשות אינה מוסמכת לייחס לה את החוב. במקביל הגישה בקשה למתן צו מניעה זמני לאסור על הרשות לנקוט כלפיה בהליכי גביה בגין החוב.

פסקי הדין של הערכאות הקודמות

5. בית משפט השלום בחיפה (כב' השופט ר' חדיד) קיבל את הבקשה למתן צו מניעה זמני בהחלטתו מיום 7.10.2007. על פי הסכמה דיונית בין הצדדים, ניתן להחלטה תוקף של פסק דין בתיק העיקרי, כך שהתאפשר לרשות לערער על פסק הדין בזכות.

בית משפט השלום הצביע על כך שסעיף 6(א) לחוק החברות, תשנ"ט-1999 (להלן: חוק החברות) מסמיך את בית המשפט להרים את המסך בין החברה לבעל מניותיה, וכי המקור היחיד להקניית סמכות מעין זו לרשות הינו סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: חוק מע"מ), שאינו חל על המקרה הנדון באשר נחקק לאחר מועד היווצרות החוב. מכאן, שאין לרשות סמכות להרים מסך בעצמה ולייחס את חובותיה של חברת בית הבד לחברת זייתון.

בפסק דינו דחה בית משפט השלום את בקשת רשות המסים להכריע בשאלת הרמת המסך, באשר טענות הצדדים והראיות בנושא זה ממילא הונחו בפני בית המשפט. בית המשפט נימק את הימנעותו מלהכריע במחלוקת לגופה בכך, שמעמדה של חברת זייתון כתובעת, לאחר שנאלצה לפנות לבית המשפט בעקבות פעולות הגבייה של הרשות, מציב אותה במישור הראייתי במעמד נחות לעומת מעמדה כנתבעת, אילו הרשות הייתה פונה לבית המשפט בבקשה להרמת מסך.

6. על פסק הדין של בית משפט השלום הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה. ביום 1.3.2010 דחה בית המשפט (כב' השופטים י' גריל, ע' גרשון וי' וילנר) את הערעור, וקבע כי רשות המסים פעלה בהיעדר סמכות. בית המשפט המחוזי חזר על נימוקיו של בית משפט השלום בהדגישו כי רשות המסים אינה רשאית לפעול בדרך של הרמת מסך בהעדר מקור סמכות מפורשת לכך. בין היתר, עמד בית המשפט על השוני

שבין מעמדה של רשות המסים לבין מעמדו של ראש ההוצאה לפועל אשר מכוח ניסתה להיבנות, שכן סמכויותיו של האחרון נובעות במישרין מכוח הוראות חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967 (להלן: חוק ההוצאה לפועל) "ואין הוא פועל בחלל ריק".

עיקר טענות הצדדים בבקשת רשות הערעור

7. בבקשת רשות הערעור משיגה רשות המסים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ומציגה מספר טענות לביסוס סמכותה להרמת מסך בין החברות השונות. הרשות הרחיבה על חשיבות וחיוניות יעילות הגבייה, וטענה לסמכות טבועה לגבות חובות על פי מהותם האמיתית, סמכות הנובעת מעצם תפקידה הביצועי. נטען כי לצד סמכות כללית זו הרשות רשאית להרים מסך מכוח סעיף 5(1)(ב) לפקודת המסים (גבייה) (להלן: פקודת המסים או הפקודה), אשר מסמיך את גובה המס לגבות את חובותיו של החייב מנכסים המצויים בידיו של צד ג'.

עוד נטען בבקשה כי סמכותה של הרשות להרמת מסך, מעוגנת בפסיקה שהכירה ברציונל של ייעול הליכי הגבייה, והכירה בסמכותו של ראש ההוצאה לפועל להרים את המסך בהליכי גבייה ולייחס חובות חברה חייבת לחברה תאומה. לטענת הרשות, הפסיקה השוותה את מעמדה של ההוצאה לפועל לזו של גובה המס על פי פקודת המסים.

עוד נטען כי שלילת יכולתה של הרשות לגבות מס באופן אפקטיבי עלולה ליצור מעין 'פרצת מס' אשר עלולה לפגוע משמעותית ביכולתה של הרשות לאכוף את חיובי המס. ככל שהרשות תידרש לפנות לבית משפט לצורך הרמת מסך, היא תישאר תמיד בפיגור אחרי החייב שבינתיים יפעל באמצעות חברה חדשה וחוזר חלילה.

8. מנגד, חברת זייתון תומכת את יתדותיה בפסק דינו של בית משפט המחוזי וטוענת כי בהיעדר הסמכה מפורשת של המחוקק אין הרשות רשאית להרים את מסך ההתאגדות בין החברות השונות, וכי סמכות זו נתונה לבית המשפט בלבד. עוד נטען כי אין להקיש מסמכויות ראש ההוצאה לפועל לסמכויות רשות המיסים, באשר סמכויותיו המנהליות של גובה המסים אינן דומות לסמכויות המעין-שיפוטיות המסורות לראש ההוצאה לפועל.

רקע עובדתי

9. חברת אחים חברים לשיווק בשר בע"מ (להלן: חברת אחים חברים) נרשמה כעוסק במע"מ ביום 1.12.2004. החברה השנייה, המשיבה, היא חברת א. אחים ירושלים למסחר (להלן: חברת אחים ירושלים) אשר נרשמה כעוסקת במע"מ במהלך חודש נובמבר 2007.

בחודש דצמבר 2007, ערכה רשות המסים ביקורת אצל חברת אחים חברים, שבעקבותיה הוציאה לה שומה על סך של כ- 1,700,000 ₪. במהלך אוקטובר 2008, פחות משנה לאחר הוצאת השומה, הפסיקה חברת אחים חברים את פעילותה.

ביום 26.11.2008 החליטה הרשות לייחס את חובותיה של חברת אחים חברים לחברת אחים ירושלים, לאחר שהגיעה למסקנה כי שתי החברות משמשות כישות כלכלית אחת וכי קיימת ביניהן זהות מוחלטת נוכח הפרמטרים הבאים: הדמויות המעורבות בניהול החברות, זהות הלקוחות, ספק שירותי השחיטה, ציוד טכני והעברה של רכבים בין שתי החברות.

חברת אחים ירושלים טענה כי אין לה קשר לפעילותה העסקית של חברת אחים חברים. לאחר מגעים שהתקיימו בין שתי החברות לרשות, נחתם בין הצדדים הסכם אשר נועד להסדיר את חובה של חברת אחים חברים. משלא עמדו החברות בהסכם, החליטה הרשות לייחס את החוב לחברת אחים ירושלים, לאחר שנערך שימוע למנהלה, מר נדאל דענא, אודות הזיקה בין שתי החברות.

ביום 3.11.2009 הגיעו נציגי הרשות לבית העסק ששימש את חברת אחים ירושלים, תפסו מספר כלי רכב והחרימו מסמכים המצביעים על הקשר בין שתי החברות. ביום 12.11.2009 הגישה חברת אחים ירושלים ערעור לבית משפט המחוזי בירושלים ועתרה לבטל את החלטת הרשות ולהסיר את העיקולים אשר הוטלו על כלי הרכב השייכים לחברה.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

10. בפסק דינו קיבל בית המשפט המחוזי (כב' השופטת מ' מזרחי) את הערעור בחלקו. נקבע כי מהראיות עולה כי קיים "קשר אמיץ" בין חברת אחים חברים לחברת אחים ירושלמים, אך אין לרשות המיסים סמכות להרים את המסך בין שתי החברות. בית המשפט הותיר על כנם את העיקולים על כלי הרכב שהיו רשומים על שמה של חברת אחים חברים, והורה על ביטול העיקול על חשבון הבנק של חברת אחים חברים ועל משאית הרשומה על שם אחים חברים, מן הטעם שגובה המס לא היה מוסמך להטילם מכוח הרמת מסך.

בית המשפט הבחין בין מצב בו מתעוררת שאלה של בעלות החייב על נכס מסוים, שאז יש סמכות לגובה המס לבחון את זיקות החייב לנכס. אולם אין לרשות סמכות לייחס באופן גורף חובות של חברה אחת לחובתה של חברה אחרת תוך הרמת מסך, באשר הדבר מצריך שיקול דעת מעמיק והכרעה מורכבת, שאין להפקידה בידי הרשות ללא הסמכה מפורשת, כפי שנפסק בעניין זייתון.

בית המשפט עמד על כך שסעיף 106 לחוק מע"מ, כפי שתוקן בשנת 2003, אינו עולה בקנה אחד עם עמדתה של רשות המסים, שכן על פי סעיף זה, הרשות מוסמכת להרים את המסך בתנאים מסויימים הנקובים בסעיף, ומכלל הן נשמע לאו למקרים אחרים.

עיקר טענות הצדדים בערעור

11. טענות הצדדים בעניין אחים ירושלמים חופפות במידה רבה לטענות הצדדים בעניין זייתון שאוזכרו לעיל.

רשות המסים שבה וטוענת לסמכות טבועה או לסמכות מכוח סעיף 5(ב) לפקודת המסים. עוד נטען כי דווקא מסעיף 106 לחוק ניתן ללמוד כי המחוקק ביקש להקנות לרשות כלים להילחם בתופעה של שימוש לרעה בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת.

מנגד, טענה חברת האחים כי מסעיף 106 לחוק עולה כי בפני הרשות ניצבים שני מסלולים אפשריים להרמת מסך – על פי סעיף 6(א) לחוק החברות באמצעות בית

המשפט, או על פי סעיף 106 לחוק מע"מ, ומשלא פעלה הרשות באחד משני מסלולים אלה, היא חרגה מסמכותה ודין הרמת המסך להתבטל.

דיון והכרעה

12. שני התיקים שבפנינו מעלים אפוא שאלה זהה – האם יכולה רשות המסים להרים את המסך אגב הליכי גבייה, ולייחס את חובותיה של חברה חייבת לחברה תאומה, מקום בו שתי החברות מהוות למעשה "אותה גברת בשינוי אדרת". כאמור, בשני פסקי הדין בערכאות קמא נקבע כי בהיעדר סמכות מפורשת בחוק, רשות המסים אינה רשאית להרים את מסך ההתאגדות אגב הליכי גבייה מבלי לפנות תחילה לבית המשפט.

אקדים ואומר כי קיים פער בין הדין הרצוי על פי גישת הרשות, לבין הדין המצוי, וככלל, התוצאה הסופית אליה הגיעו ערכאות קמא מקובלת עלי, בדגש על הניתוח של בית המשפט המחוזי בעניין האחים. עם זאת, אני סבור כי גם על פי הדין הנוכחי, יש לרשות אמצעי גבייה אשר יכולים להעמידה בפועל במצב קרוב לזה של הרמת מסך, ועל כך אעמוד בהמשך.

אפנה אפוא לבחינת הדברים לגופם.

13. כבר בפתחו של דיון אעיר כי אחת הנפקויות המעשיות של הסוגיה, שמא העיקרית שבהן, היא על מי מהצדדים ליזום את ההליך בבית המשפט. קבלת עמדת הרשות משמעה, כי גובה המס יהא רשאי להרים את המסך מכוח פקודת המסים, וכי על החברה התאומה המתנגדת לכך ליזום פנייה לבית המשפט ולטעון כי אין לזהות את רכושה ונכסיה עם החברה החייבת. או-אז יידרש בית המשפט להכריע בסוגיה של הרמת מסך, כך שסוגיה זו סופה להתברר ממילא בבית המשפט.

בעניין זייתון טענה הרשות כי משעה שהראיות הרלבנטיות וטענות הצדדים לגופן ממילא הונחו בפני בית המשפט, רשאי בית המשפט להכריע אם יש מקום להרמת מסך. בית המשפט דחה טענה זו מן הטעם שמעמדה של חברת זייתון כתובעת, מציב אותה במעמד נחות לעומת מעמדה כנתבעת:

"... שכן, בהיותה תובעת עליה לפתוח בהבאת ראיותיה ולעמוד בנטל השכנוע והבאת הראייה המוטל על תובע במשפט אזרחי וזאת מכוח העיקרון לפיו, המוציא

מחברו עליו הראייה. מנגד, כאשר המשיבה [רשות המסים, י"ע] תגיש תביעתה כנגד המבקשת [חברת זייתון, י"ע], נטל זה מתהפך ונופל לפתחה של המשיבה. המבקשת זכאית ליהנות מיתרון זה במשפט ולא יעלה על הדעת לשלול אותו ממנה רק מפאת העובדה כי המשיבה החליטה, על דעת עצמה, וללא סמכות שבדין, לבצע בעצמה הרמת מסך ולדרוש ממנה פירעון חובותיה של חברה אחרת" (פסקה 18 לפסק הדין).

14. איני סבור כך.

לטעמי, נטל ההוכחה אינו נגזר בהכרח מהמעמד הפורמאלי של כל צד בהליך המשפטי, אם כתובע אם כנתבע. דיני הראיות הולכים אחר המשפט המהותי, והנטל להוכחת טענה מסוימת מוטל על הצד שהטענה מקדמת את עניינו במשפט. לעיתים, קובע המחוקק חזקה שבדין המעבירה את נטל ההוכחה. כך, מקום בו נתפס הנכס במסגרת הליכי הוצאה לפועל וצד שלישי טוען לזכות בנכס, חלה הוראת סעיף 28 לחוק ההוצאה לפועל הקובעת את הנטל בהתאם למקום עיקול המיטלטלין, אם בחצרי החייב או בחצרי הצד השלישי. ובמילים אחרות, הצורה הדיונית של ההליך והמעמד של צד כתובע או כנתבע, אינה מכתיבה בהכרח את נטלי ההוכחה (וראו, בהרחבה, בפסק דיני בה"פ (מחוזי חיפה) 308/02 אלחג' נ' בן הרואה (9.6.2003)). לכן, משהגיע הנושא לפתחו של בית המשפט, ומשהביאו הצדדים את ראיותיהם ואת טענותיהם לגופו של עניין, רשאי בית המשפט להכריע בסוגית הרמת המסך, תוך הקצאת נטלי ההוכחה והשכנוע בין הצדדים, ללא קשר למעמדם כתובע או כנתבע.

ומכאן לגופה של סוגיה.

סמכותה של רשות המיסים להרים מסך אגב הליכי גבייה

15. בבסיס הסוגיה עומדת דוקטרינת הרמת המסך, המאפשרת לבית המשפט להתעלם ממסך ההתאגדות ומעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה, במקרים חריגים וכאשר נסיבות העניין מצדיקות זאת. דוקטרינה זו מעוגנת כיום בסעיף 6(א) לחוק החברות, המורה כלדקמן:

6. הרמת מסך

(א) (1) בית משפט רשאי לייחס חוב של חברה לבעל מניה בה, אם מצא כי בנסיבות העניין צודק ונכון לעשות כן, במקרים החריגים שבהם השימוש באישיות המשפטית הנפרדת נעשה באחד מאלה:

- (א) באופן שיש בו כדי להונות אדם או לקפח נושה של החברה;
- (ב) באופן הפוגע בתכלית החברה ותוך נטילת סיכון בלתי סביר באשר ליכולתה לפרוע את חובותיה...

במצב הדברים הרגיל, הסמכות להרמת מסך מסורה לבית משפט בלבד. והשאלה שבפנינו היא, אם גובה המס הוא נושה מסוג מיוחד, אשר רשאי "לדלג" על ההליך משפטי ולפעול אגב הליכי גבייה תוך התעלמות מהאישיות הנפרדת של שתי החברות.

16. הרשות הצביעה על שני מסלולים אשר לשיטתה די בכל אחד מהם כדי לבסס את סמכות גובה המס להרים מסך מבלי להזדקק להליך משפטי: סמכות טבועה וכללית, וסמכות מפורשת הנלמדת מהוראת סעיף 5 לפקודת המסים.

אומר בקצרה כי אני דוחה טענת הרשות ככל שהיא נסמכת על סמכות טבועה. קשה להלום כי הרשות תהא זכאית להפעיל אמצעי גבייה "פוגעניים" כמו עיקול חשבונות בנק ותפיסת מיטלטלין מכוח הרמת מסך, ללא הסמכה מפורשת בדין, וכגודל הפגיעה כך הדרישה להסמכה בחוק.

הכרה ב"סמכות טבועה" של הרשות עלולה לכרסם בעקרון חוקיות המינהל, ולפיו הרשות המינהלית אינה מורשית לבצע פעולה שלא הוסמכה במפורש לעשותה. בשל עקרון חוקיות המינהל, נקבע בבג"ץ 6824/07 מנאע נ' רשות המסים (20.12.2010) (להלן: עניין מנאע) כי רשות המסים אינה רשאית לעקל ולתפוס רכבים ברשות הרבים, במחסומים שהוקמו על ידי המשטרה. באותו מקרה, נדחתה טענת הרשות כי ניתן ללמוד על סמכות זו בדרך של קל וחומר מסמכות הרשות לעקל מיטלטלי החייב בחצרו או בחצרי צד ג'.

על אחת כמה וכמה, שאין להרחיב את סמכותה של רשות המסים, אף מעבר לסמכויות שניתנו לה בפקודת המסים מכוח "סמכות טבועה". משכך, נמקד ענייננו בטענה החלופית של הרשות, הנסמכת על פקודת המסים.

לשון פקודת המסים

17. סעיף 2 לפקודה מגדיר "סרבן" כ"מי שלא שילם ביום הפירעון את המס המגיע ממנו", והגדרת "מס" לצורך הפקודה כוללת, בין היתר, "כל מס, ארנונה, הלוואה

ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז על-ידי הנציב העליון של ממשלת ארץ-ישראל, או על-ידי שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדן בגביית מסים."

סעיף 4 לפקודה קובע כי לאחר משלוח התראה לחייב, יתן פקיד הגביה כתב הרשאה לגובה המס, הזכאי לתפוס ולמכור את מיטלטלי החייב. לאחר מכן קובע סעיף 5 לפקודה כלהלן:

5. הוצאת כתב ההרשאה לפועל

(1) דרש גובה המס מהסרבן לשלם מיד את הסכום הנקוב בכתב ההרשאה, והסרבן לא מילא אחר הדרישה, רשאי גובה המס -

(א) להיכנס לחצריו של הסרבן שבהם נמצאים או עלולים להימצא מיטלטליו ולעקלם;
 (ב) להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל מיטלטלי הסרבן, ובלבד שימסור תחילה למחזיק בחצרים הודעה על כתב ההרשאה ועל כוונתו להיכנס אליהם, זולת אם הממונה על הגביה סבור שמתן הודעה מוקדמת עלול לסכל את העיקול והתיר את הכניסה ללא הודעה.

(2) עוקלו מיטלטלין, רשאי גובה המס להשאירם במקום הימצאם על חשבונו ועל אחריותו של הסרבן או להעבירם למקום אחר, במועד ובתנאים שקבע.

(א2) לא שילם הסרבן, תוך המועד שקבע פקיד הגביה בשעת העיקול, את המס המגיע ממנו, רשאי פקיד הגביה לצוות על מכירת המעוקלים או על מימוש הגביה בדרך אחרת; אולם אם היו המעוקלים נכסים פסידים, רשאי פקיד הגביה לצוות על מכירתם מיד לאחר העיקול.

(ב2) מיטלטלין שעוקלו כשהם על גופו של הסרבן, בכליו או בחצרים שבהחזקתו, רואים אותם כנכסי הסרבן, כל עוד לא הוכח להנחת דעתו של הממונה על הגביה שאינם שלו.

(ג2) ציווה פקיד הגביה על מכירת המעוקלים כאמור בסעיף קטן (א2), יכול שיימכרו גם על ידי ראש ההוצאה לפועל בהליכים הנהוגים במכירת מיטלטלין מעוקלים לפי חוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967.

(3) דמי פדיון המכירה ישמשו לתשלום הסכום המגיע והאגרות וההוצאות של ההוצאה לפועל, וכל יתרה תושב לבעלים.

(4) הממונה על הגביה רשאי להוציא כתב הרשאה נוסף בו ירשה ויצווה את גובה המס, אם הוא נטול יכולת להיכנס לביתו או לחצריו של סרבן לצורך הוצאת כתב ההרשאה לפועל, להתפרץ בשעות היום לתוך ביתו או חצריו של החייב במעמד המוכתר ושני נכבדים מן הכפר

או השכונה שבהם נמצאים ביתו או חצריו של החייב, או במעמד שוטר, ולהיכנס לתוכם ולהוציא לפועל את כתב ההרשאה הראשון כמותנה בפקודה זו.

מסעיף 5 לפקודה עולה אפוא כי גובה המס מוסמך לפעול לתפיסתם ומכירתם של המטלטלין של החייב, ולשם כך אף להיכנס לחצר שאינה מוחזקת בידי הסרבן אשר בה מצויים מיטלטלי הסרבן. אולם על פי פרשנותה של הרשות, הסמכות המוקנית לגובה המס בסעיף 5 רחבה יותר, ומאפשרת לו אף לבצע הרמת מסך אגב הליכי הגבייה. פרשנות זו מתבססת על לשון סעיף 5(1)(ב) לפקודה אשר מאפשר לגובה המס "להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל מיטלטלי הסרבן".

לשיטתה של הרשות, הפסיקה הקיימת, מרחב התמרון הלשוני של סעיף 5 לפקודה, ופרשנות תכליתית של הסעיף מובילים כולם למסקנה האמורה. בכך נעסוק להלן.

סקירת הפסיקה עליה הסתמכה הרשות

18. הרשות סמכה יתדותיה בע"א (מחוזי ת"א) 1278/96 אלמו הנע מבוקר בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (1.12.1998) (להלן: עניין אלמו הנע), שם דחה בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופטים – בתוארם אז – א' לוי, א' גרוניס, וכב' השופטת א' חיות) ערעור על פסק דינו של בית משפט השלום (כב' השופט ש' טימן). באותו מקרה, ביקשה חברת אלמו הנע כי בית המשפט יורה לרשות המסים שלא להפעיל את סמכותה על פי סעיף 5 לפקודת המסים, ולהימנע מלייחס נכסים שהיו מצויים באותה עת במפעלה שבפתח תקווה לחוב שיוחס במקור לחייבת בשם אלמו (להלן: חברת אלמו). בית משפט השלום דחה את הבקשה ונימק את החלטתו בכך שהזהות המהותית שבין החברות על רקע כלל נסיבות המקרה, מאפשרת לרשות לייחס את הנכסים של חברת אלמו הנע לחובה של חברת אלמו. בקשה למתן רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי שדחה את הערעור, נדחתה על ידי בית משפט זה בפסק דין קצרצר בו נקבע כי אין הצדקה למתן רשות ערעור (רע"א 3001/98 אלמו הנע מבוקר בע"מ נ' פ"ש פתח תקווה (24.11.1999)).

גם בע"ש (מחוזי ת"א) 1174/03 אהרון בר נ' מנהל מע"מ ת"א 3, מסים יט/3 (יוני 2005) (להלן: עניין אהרון בר) הכיר בית המשפט (כב' השופטת ד' קרת מאיר) בסמכותה של הרשות להרים את מסך ההתאגדות שבין שתי חברות תאומות, תוך שהוא

נסמך על עניין אלמו הנע, בקובעו "יש אכן לראות בחובה של החברה הישנה כלפי המשיב, כחוב של החברה החדשה אשר נוסדה מיד לאחר סגירת החברה הקודמת בגין חובותיה".

19. אין אני מקבל את מסקנת בית המשפט המחוזי בעניין אהרון בר, כאשר לטעמי, קשה להסיק מעניין אלמו הנע לסוגיה שבפנינו, מן הטעם הפשוט שבעניין אלמו הנע לא הועלתה כלל הטענה לגבי עצם סמכותה של רשות המיסים לפעול בדרך של הרמת מסך, וממילא השאלה מושא דיוננו לא נדונה. בעניין אלמו הנע נדון עיקול ותפיסה של מיטלטליו, ולפיכך אני מקבל את עמדת בית המשפט המחוזי בעניין אחים ירושלים, אשר איבחן בין עניין אלמו הנע, המתיחס בעיקרו לשאלת הבעלות בנכס מסוים, לבין הסוגיה של הרמת מסך כללית תוך ייחוס חובות חברה חייבת לחברה תאומה (פסקה 16 לפסק הדין).

אפקטיביות הגבייה

20. בכתב הערעור עמדה הרשות על פרשנותה התכליתית של פקודת המיסים אשר מכוחה יש להקנות לרשות כלים אפקטיביים לביצוע הגבייה. אין להמעט מן הצורך להעמיד לרשות המס אמצעים וכלים לשם גבייה אפקטיבית של חובות נישומים. בית משפט זה עמד בעבר, בהקשר של גבייה מינהלית על ידי רשות מקומית, על ההצדקה שבבסיס הליך הגבייה המינהלי, והדברים יפים גם לענייננו:

"ההצדקה להרחבת קשת האמצעים הנתונים בידי הרשות ברורה. לרשות המקומית חייבים רבים והיא מהווה 'שחקן חוזר' בנעליה בנושה. כוח האדם האמון על אכיפת החובות מטעם הרשויות מוגבל בכמותו ופיתוח מנגנוני אכיפה אקטיביים עשוי לגזול משאבים רבים מתקציבה. כמו כן, להבדיל מנושה 'רגיל', הנהנה בעצמו מזכייתו בהליך המשפטי, הכספים הנגבים אמורים לשרת את כלל הציבור ולספק שירותים מוניציפאליים בסיסיים לתושבים. אינטרס זה מצדיק כשלעצמו את יצירת מנגנוני האכיפה המפורטים, תוך מתן יתרון דיוני לרשות המקומית על פני בעל דין אחר המבקש לגבות את חובותיו והפרת האיזון האדוורסרי בין הצדדים. אמצעי האכיפה המנהליים מאפשרים לרשות להפעיל מנגנון גבייה אפקטיבי, ללא השקעה רבה של כספי ציבור, על ידי ניצול ה'צמתים' על ציר הזמן בהם נזקק החייב לשירותי הרשות" (עע"ם 1164/04 עיריית הרצליה נ' יצחקי (5.12.2006), סעיף 7 לפסק דינה של השופטת ארבל (להלן: עניין יצחקי)).

בבג"צ 5503/94 סגל נ' יו"ר הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997) (להלן: עניין סגל), תיאר השופט א' גולדברג באריכות את השלכותיה החמורות של מערכת גבייה לא יעילה:

"כאשר מערכת גבייה לוקה בתת-אכיפה פוחתת יעילותה, ונוצר חסר כספי בקופת הציבור. בידי המחוקק לייעל אז את הגבייה על-ידי קביעת בסיס חבות נוח יותר לאכיפה, או שיהא עליו להתמודד עם החסר בקופה הציבורית בדרכים אחרות. אחת הדרכים היא, להקים מנגנון שיפקח על ביצוע החוק כפי שהוא. אפשרות זו מצריכה גיוס משאבים נוספים שמטבע הדברים יבואו מכיסם של אזרחים שומרי חוק. כדי להתגבר על חוסר היעילות המערכתית, מובנית בדרך זו פגיעה באינטרסים הכלכליים של אותם אזרחים. אפשרות אחרת היא לגלם את החסר בהעלאת שיעור התשלום שישלמו אזרחים שומרי חוק, כשבכך יסבלו הם מפגיעה כלכלית 'עודפת'. אפשרות שלישית, להבליג על החסר בקופה הציבורית, כשגם באפשרות זו מובנית פגיעה כלכלית 'עודפת' באינטרסים של אזרחים שומרי חוק. שכן, שיעור חבותם האישית נשאר כשהיה ואינו פוחת, למרות הירידה בהיקף האמצעים שיעמדו למתן השירות" (עמ' 541-542 לפסק הדין. בעניין זה ראו: יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים 39 (2008); והשוו: דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 40-41 (1990)).

21. על משמעותה הציבורית של מערכת גבייה אפקטיבית, עמד בית משפט זה בעניין מנאע, בפסקה 25:

מערכת גבייה יעילה של תשלומי חובה מגשימה גם ערכים של צדק חברתי, צדק חלוקתי ושל שוויון מהותי; היא מממשת את אופיה של המדינה כמדינת רווחה (רע"א 9823/02 "המגן" חב' לביטוח בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי, סעיף 17 (לא פורסם, 27.12.04)); היא מאפשרת הספקתם של מוצרים ציבוריים הנחוצים לכלל חברי הקהילה אך אינם מיוצרים על-ידי השוק החופשי מחמת כשלי שוק (ראו יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים 28, 38-39 (2008) (להלן: אדרעי)). בכך מוגשמת באופן רחב את זכות האדם לכבוד (רע"א 4905/98 גמזו נ' ישעיהו, פ"ד נה(3) 360 375-376 (2001)). מי שנמנע מתשלום מס או תשלום חובה אחר פוגע בכלל, הן משום שבהימנעותו מלהשתתף בנטל הוא מביא לצמצום בהיקף הסחורות והשירותים שהמדינה יכולה לספק, והזכויות הסוציאליות שהיא יכולה להבטיח, הן בכך שכדי למלא את החסר בקופה הציבורית חייב כל אחד מיתר חברי הקהילה לשלם מחיר גבוה יותר, ופעמים רבות – אף גבוה מנטל המס שהיה מוטל עליו לפי נקודת

האיזון החברתית, בהתאם ליכולתו הכלכלית [...]. ואמנם, עוד בכתיבתם של ההוגים הקלאסים של תורת המדינה, הודגשה חשיבותו של שוויון (מהותי) בהטלת מס, ושל השתתפותם של כל האזרחים בנטל ככלי לקיום מסגרת מדינית ולהשגת חירות (ראו: ג'ון סטיוארט מיל על החירות 89-90) (בעריכת ברק בן נתן ובתרגומו של אהרון אמיר, 2006); תומס הובס לויתן 239 (בעריכת מנחם לורברבוים ובתרגומו של אהרון אמיר, 2009).

מכאן טענת הרשות כי היא נדרשת לאמצעי גבייה אפקטיביים, על מנת להתמודד עם התופעה של הקמת חברה תאומה, שאליה מועברת הפעילות העסקית תוך הותרת החובות של החברה החייבת. לטענת הרשות, אם יידרש ממנה לעתור לבית המשפט בתביעה להרמת מסך, החברה אליה הועברו הנכסים והפעילות עלולה להעבירם לחברה אחרת וכך הלאה, כך שלעולם לא יתאפשר לרשות לנעול את האורווה בטרם יוברחו הסוסים אל 'אורווה תאומה' נוספת.

אציין כי במקרים נושאי הערעורים דכאן, נראה כי החברה התאומה היא אכן ממשיכה לכל דבר ועניין של החברה הקודמת. כך, בעניין זייתון, הזהות בין החברות באה לידי ביטוי במכלול של פרמטרים ובהם: אופי הפעילות, שם המותג, ניהולה המעשי של החברה, מלאי וציוד טכני, עובדי החברה, מיקומה הפיזי של החברה ואף זהות הלקוחות.

22. אולם, על אף זהות החברות והחשיבות של גבייה אפקטיבית, אמצעי הגבייה השונים נדרשים להלום את עקרון חוקיות המינהל לפיו אין לרשות המנהלית סמכות אלא אם זו הוקנתה לה בחוק. עקרון זה הינו הכלל הבסיסי המונח ביסוד כל פעולה של רשויות המינהל, וראה עניין מנאע שנזכר לעיל, שם נקבע כי רשות המיסים אינה רשאית לעקל ולתפוס רכבים ברשות הרבים, במחסומים שהוקמו על ידי המשטרה. בהקשר זה נקבע בפסיקה כי מידת דווקנותה של ההסמכה המפורשת הנדרשת, נגזרת מן החשיבות היחסית של הפגיעה הנגרמת על ידי הרשות, תכלית החוק ומכלול הנסיבות באותו עניין (ע"א 630/97 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה נהריה נ' שיר הצפון חברה לבניה בע"מ, פ"ד נב(3) 399, 403-404 (1998); ברוך ברכה משפט מינהלי כרך א 35 (1987)). הליכי הגבייה עלולים לפגוע בזכות החוקתית לקניין, ובעידן החוקתי דהיום, הנטייה היא לנקוט בגישה המצמצמת במידת האפשר את הפגיעה בזכות החוקתית.

היקש מסמכותו של ראש ההוצאה לפועל

23. רשות המסים ביקשה להקיש על סמכותו של גובה המס מסמכותו של ראש ההוצאה לפועל להרים את המסך, כפי שעולה, לשיטתה, מפסק הדין ברע"א 510/00 רשף קבלנים (1990) בע"מ נ' ענבר, פד"י נד(2) 712 (2000) (להלן: הלכת רשף). באותו עניין, דחה בית משפט זה (כב' השופטת א' פרוקצ'יה) בקשת רשות ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בבר"ע 487/99 (כב' השופט ס' ג'ובראן) לפיו נדחתה בקשה לביטול עיקול על רכב שהוטל על ידי ההוצאה לפועל. בפסק הדין נקבע כי בכל הנוגע לייחוס החוב של החברה החייבת לחברה התאומה היה ראוי בנסיבות העניין "להרים את המסך ולראותן כישות כלכלית-עסקית אחת". בהתאם לכך, קבע בית המשפט כי ראש ההוצאה לפועל היה רשאי לראות את הרכב ככזה המהווה את "קניינה של החברה החייבת ולהכשיר את העיקול ואת צו התפיסה שניתן לגביו לצורך מימוש חובותיה של החברה החייבת".

בהסתמך על עניין רשף, נפסק על ידי בית המשפט המחוזי (כב' השופט מ' אלטוביה) בבר"ע (ת"א) 2417/05 גל יעד בע"מ נ' ט.א. מכונות מזון וקירור בע"מ (1.9.2005) (להלן: גל יעד), כי לראש ההוצאה לפועל סמכות להרים את המסך כדי לייעל את הליכי הגבייה (כן ראו: דוד בר-אופיר הוצאה לפועל הליכים והלכות חלק שני 554-557 (מהדורה שביעית, 2013)).

24. יש קווי דמיון רבים בין סמכויות גובה המס על פי פקודת המסים לבין סמכויות ראש ההוצאה לפועל. בדומה לרשות המס, גם ללשכת ההוצאה לפועל חייבים רבים ואף היא בגדר "שחקנית חוזרת". בשל מעמדם המיוחד והאינטרס הציבורי הכרוך בפעילותם, בחר המחוקק להעמיד לשני הגופים מנגנון גבייה אפקטיבי, המאפשר גביית החוב בהליך מקוצר ויעיל ועצמאי, ללא צורך בהתערבות של מערכת בתי המשפט (וראו: ע"א 92/76 בן ציון נ' מדינת ישראל, פ"ד לא(1) 164, 166 (1976); עניין יצחקי).

25. הפסיקה הכירה בצד השווה בין עיקול על פי פקודת המסים לעיקול על פי חוק ההוצאה לפועל. העיקול בהליכי הוצאה לפועל עניינו בחוב פסוק צופה פני עבר, ואף העיקול על פי פקודת המיסים, תכליתו גביית חוב מס שבעבר, ועל כן השוותה הפסיקה מעמדו של חוב זה למעמדו של חוב פסוק בהוצאה לפועל (עניין מנאע, בפסקה 26).

בע"א 1167/01 עיריית ראשון לציון נ' בנק הפועלים (15.12.2005) (להלן: עניין ראשון לציון) עמד בית המשפט על האפשרות להקיש מן ההסדר בחוק ההוצאה לפועל לפירושן של הוראות פקודת המסים, בהקשר של הגדרת חוב הניתן לגבייה מנהלית כחוב פסוק. באותו עניין קבעה השופטת חיות כי אין להציב הליכי גבייה המתבצעים מכוחה של פקודת המסים, במדרג נמוך מזה של הליכי ההוצאה לפועל (ההדגשות הוספו, י"ע):

"עיקול בהליכי הוצאה לפועל אינו צופה פני עתיד אל חיוב כספי או אחר שטרם נפסק. נקודת המוצא של העיקול בהליכי הוצאה לפועל היא קיומו של חוב פסוק, אשר לצורך גבייתו המהירה והיעילה עומד לרשות הזוכה מנגנון של אמצעי אכיפה ובהם העיקול [...]."

מבחינה זו, הליכי עיקול על פי פקודת המסים דומים במהותם להליכי עיקול על פי חוק ההוצאה לפועל, שעיקר תכליתו היא, כאמור, גביית חובות פסוקים (ראו: עניין אברהם, 228), [...] על כן מקובלת עליי עמדתה העקרונית של העירייה שלפיה יש מקום להסתייע בהסדר הסטטוטורי הקיים בחוק ההוצאה לפועל ולהקיש ממנו לעניין פירושן של ההוראות שבפקודת המסים הנוגעות להטלת עיקולים. [...] סעיף 4 לפקודת המסים מעניק לחוב המיסים מעמד מיוחד, בכך שהוא מאפשר את גבייתו של המס שהוטל ללא צורך בהכרעה שיפוטית בעניינו. [...] משניתן לחובות אלה מעמד מיוחד כאמור, יש לראותם כחובות שמעמדם לעניין הגבייה השווה על פי חוק למעמדו של חוב פסוק, ועל כן אין מקום להבחנה שביקשו המשיבים ליצור בין הליכי גביית מיסים להליכי הוצאה לפועל של חובות פסוקים. העובדה שפקודת המסים מאפשרת גבייתו של המס בטרם מוצו הליכי השגה וערעור, אף היא אינה מצדיקה את הצבתם של הליכים אלה במדרג נמוך מזה של הליכי ההוצאה לפועל..." (שם, פסקה 10 לפסק הדין).

26. ביסוד סעיפים 5 ו-7 לפקודת המסים, כפי שתוקנו בשעתו, עומדת השאיפה להשוות את הליכי הגבייה המשמשים את רשות המס לאלו המשמשים את ההוצאה לפועל. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר כי הוראות הסעיפים בעניין עיקול נכסים המצויים בידי צד ג' התבססו על הוראות חוק ההוצאה לפועל: "מתכונתם של הסעיפים המוצעים 7 עד 7 ב היא במידה רבה כמתכונת פרק ד' לחוק ההוצאה לפועל, תשכ"ז-1967, שעניינו עיקול בידי צד שלישי" (הצעת חוק 1020, בעמ' 7 (25.9.1972)).

מכאן הנוסח הזהה של סעיפים 21(א) לחוק ההוצאה לפועל וסעיף 5(1) לפקודת המסים שעניינם עיקול מיטלטלין, והנוסח הזהה של סעיפים 43 ו-44(א) של חוק

ההוצאה לפועל וסעיף 7 לפקודת המסים שעניינם עיקול נכס אחר, לרבות זכויות. לנוחות הקורא ולהמחשת הזהות בין הנוסחים אציג את הסעיפים זה לצד זה:

5. הוצאת כתב ההרשאה לפועל

(1) ..רשאי גובה המס -
 (א) להיכנס לחצריו של הסרבן שבהם נמצאים או עלולים להימצא מיטלטליו ולעקלם;
 (ב) להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל מיטלטלי הסרבן, ובלבד שימסור תחילה למחזיק בחצרים הודעה על כתב ההרשאה ועל כוונתו להיכנס אליהם, זולת אם הממונה על הגביה סבור שמתן הודעה מוקדמת עלול לסכל את העיקול והתיר את הכניסה ללא הודעה.

21. עיקול מטלטלין ומכירתם

(א) .. רשאי מנהל לשכת הוצאה לפועל -
 (1) להיכנס לחצרים של החייב שבהם נמצאים או עלולים להימצא מיטלטלי החייב ולעקלם;
 (2) להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי החייב ולעקל מיטלטלי החייב, ובלבד שימסור תחילה למחזיק החצרים הודעה על הצו ועל כוונתו להיכנס אליהם, זולת אם רשם ההוצאה לפועל סבור שמתן הודעה מוקדמת עלול לסכל את העיקול..

7. עיקול בידי צד שלישי

(1) פקיד הגביה רשאי ליתן צו עיקול על נכס פלוני, או על כל הנכסים, של הסרבן הנמצאים בידי צד שלישי, והצו יחול על המעוקל, בין שהוא נמצא בידי הצד השלישי ביום המצאת הצו ובין שיגיע לידו תוך שלושה חדשים מאותו יום.

43. הטלת עיקול בידי צד שלישי

רשם ההוצאה לפועל רשאי לצוות על עיקול כלל נכסי החייב או על עיקול נכס מסויים מנכסיו הנמצאים בידי צד שלישי.

44. עיקול כלל נכסי החייב

(א) צו עיקול בידי צד שלישי על כלל נכסי החייב יחול על נכסי החייב הנמצאים בידי הצד השלישי ביום המצאת הצו או שיגיעו לידו תוך שלושה חדשים מאותו יום.

אציין, כי הגדרת "נכס" זהה בחוק הוצאה לפועל ובפקודת המסים: "נכס - לרבות זכות קיימת או עתידה".

27. הנה כי כן, נמצאנו למדים כי המחוקק ביקש להעניק לגובה המס בסעיפים 5(1) ו-7 לפקודה סמכויות זהות לסמכויות שהוענקו לראש ההוצאה לפועל בסעיפים 21(א) ו-43-44 לחוק הוצאה לפועל, כאשר באחד מדבר המחוקק על חייב ובשני מדבר המחוקק על סרבן.

לאור כל האמור, אני נכון אפוא לקבל טענת הרשות כי המחוקק ביקש להשוות את הליכי הגבייה על פי פקודת המסים להליכי ההוצאה לפועל.

28. דא עקא, שאיני סבור כי מהלכת רשף ניתן להסיק כי לגובה המס סמכות להרמת מסך כללית וגורפת המאפשרת לייחס חובות של חברה חייבת לחברה תאומה, כאשר גם הלכת רשף עניינה בבעלות על רכב, וכפי שנאמר שם "המחלוקת בענייננו נסבה על השאלה האם ניתן היה, בנסיבות הענין, לראות בחברה החייבת בעלת הקניין ברכב". לדידי, לא ניתן להסיק מהלכת רשף כי ראש ההוצאה לפועל מוסמך לייחס חובות של חברה חייבת לחברה תאומה, כך שהפרשנות המרחיבה שניתנה להלכה זו בעניין גל-יעד, אינה מקובלת עלי. אני מבכר אפוא את דרכו של בית משפט קמא בענייננו בפרשת אחים ירושלמים, וכן של בית המשפט המחוזי בנצרת (השופטת נ' מוניץ) בע"א (נצ') שטיין מיכאל נ' ריג'י חברה לבניין בע"מ (4.9.2005)), אשר צמצמו את הלכת רשף לנכס ספציפי.

29. סיכומו של דבר, כי יש לקבל את עמדת הרשות לפיה המחוקק ביקש להשוות את הליכי הגבייה על פי פקודת המסים להליכי ההוצאה לפועל. ברם, אין בכוחו של היקש זה לאפשר לרשות להרים את המסך אגב הליכי גבייה תוך ייחוס חובות של חברה אחת לחברה אחרת.

ודוק: יש להבחין בין סמכותו של גובה המס לעקל נכס מסוים של החייב, לבין סמכותו להורות על הרמת מסך כללית בדרך של ייחוס כל חובות החייב לאחר, על כל המשמעויות הנובעות מכך. ראש ההוצאה לפועל, שיש לו סמכויות מעין שיפוטיות, רשאי להורות על עיקול מיטלטלין של החייב גם אם אלו נמצאים בחצרו של צד ג'. כך גם לגבי עיקול רכב, אף אם אינו רשום על שם החייב, כאשר הרישום במשרד הרישוי הוא דקלרטיבי בלבד, כפי שנפסק בעניין רשף. במסגרת הליכים אלה רשאי ראש

ההוצאה לפועל לקבוע את הבעלות בנכס או ברכב ולשם כך אף לבצע "הרמת מסך זוטא".

לא כך לגבי הליכים אחרים, כמו עיקול מקרקעין שאינם רשומים על שם החייב, שאז בית המשפט הוא הרשאי להצהיר, לבקשת זוכה, כי המקרקעין הם של החייב, כאמור בסעיף 34(ב) לחוק ההוצאה לפועל. המחוקק ביקש למנוע הברחת נכס מקרקעין של החייב לצד שלישי, אך העניק לבית המשפט, ולא לראש ההוצאה לפועל, את הסמכות לקבוע כי המקרקעין שהזוכה מבקש לעקל שייכים לחייב, באשר קביעה זו מצריכה בחינה משפטית מעמיקה יותר של כלל הראיות, בבחינת הרמת מסך מצומצמת לגבי נכס מקרקעין ספציפי. עמד על כך השופט טירקל בע"א 8789/96 מדיאנה פולק נ' סיסמיקה חיפושי נפט בע"מ, פד"י נג(5) 689, 701-702 (1999):

"... ההסדר שנקבע בסעיף 34(ב) לחוק ההוצאה לפועל הוא מרחיק לכת מעבר להליכי ההוצאה לפועל הרגילים' והוא במהותו 'הרמת מסך מעבר לזכויות קנייניות רשומות' (ראו ע"א 4/84 שטאל נ' עמידר, החברה הלאומית לשיכון עולים בישראל בע"מ, פ"ד מג(1) 265 (272). הסדר כזה יש להפעיל בצמצום ובזהירות ואחרי בירור שיפוטי – ולא מינהלי – נאות. לפיכך, בין היתר הורה המחוקק שלא די בהחלטה של ראש ההוצל"פ, אלא יש צורך בהצהרה של בית המשפט כי המקרקעין הם של החייב. עוד נקבע בסעיף כי בית המשפט יצהיר כך רק אם: 'שוכנע שמקרקעין שאינם רשומים על שם החייב הם של החייב'. גם כאן חל הכלל כי המוציא מחברו עליו הראיה ו'מי שתובע מכוחו של סעיף 34(ב) חייב להרים את נטל השכנוע ולהוכיח כי הנכס המסוים, הרשום על שמו של אדם זר, הוא לאמיתו של דבר של החייב'" (הדגשות הוספו – י"ע).

כך לגבי נכס מקרקעין ספציפי, וכך – שמא על דרך של קל וחומר – כאשר הנושה מבקש לייחס את כלל חובותיה של חברה חייבת לחברה תאומה בדרך של הרמת מסך. אינני רואה אכסניה מתאימה לכך בחוק ההוצאה לפועל, על אף שלראש ההוצאה לפועל נתונות גם סמכויות שיפוטיות ויש סוגי החלטות שהן בגדר פסק דין שהערעור עליהן בזכות (החלטות על פי סעיפים 19, 25, 48 ו-58 לחוק ההוצאה לפועל).

30. אם אלו פני הדברים לגבי ראש ההוצאה לפועל, על אחת כמה וכמה נכון הדבר לגבי גובה המס, שנעדר סמכות שיפוטית וסמכותו היא ביצועית-מינהלית בלבד. הרמת מסך בין חברות היא אקט המצריך שיקול דעת שיפוטי, ויהא זה מרחיק לכת להפקיד

שיקול דעת מעין זה בידי גובה המס מכוח פקודת המסים, ממש כפי שאין להפקיד בידיו, לדוגמה, ייחוס חובותיו של חייב לבת זוגו מכוח חזקת השיתוף או מכוח חוק יחסי ממון (וראו המקרה שנדון בעת"מ (חי) 5913-01-12 קובה נ' עיריית חיפה (5.8.2012)). אם כן, בהיעדר הוראת חוק מפורשת, בית המשפט הוא המוסמך לבצע הרמת מסך ולא גובה המס.

לא למותר להזכיר כי פקודת המסים חלה גם על גופים נוספים כמו רשות השידור (סעיף 29(ב) לחוק רשות השידור, תשכ"ה-1965) והיא חלה, מכוח אכרזת שר האוצר, גם על ארנונה. במקרים רבים הרשות המקומית גובה את החוב באמצעות חברות גבייה, וקשה להלום כי גם לחברות גבייה תינתן סמכות להרמת מסך כללית בין חייבים.

31. השורה התחתונה היא, כי איני מקבל את טענת הרשות לפיה סעיף 5 לפקודת המסים מקנה לגובה המס סמכות לבצע הרמת מסך מלאה. מקובלת עלי שיטת בית המשפט המחוזי בעניין אחים ירושלים, כי יש להבחין בין קביעה נקודתית כי נכס מסוים שייך לחייב, לבין קביעה גורפת כי כל חובות החייב מיוחסים לאחר. קביעה מהסוג האחרון חורגת לטעמי ממרחב התמרון הלשוני של החוק, ואינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות המצמצמת שיש ליתן להוראות הפוגעות בזכות קניין.

תימוכין למסקנתי כי בפקודת המסים לא התכוון המחוקק להפקיד סמכות מעין שיפוטית בידי גובה המס, אני מוצא גם בסעיף 106 לחוק מע"מ אשר ידון להלן.

הרמת מסך על פי סעיף 106 לחוק מע"מ

32. סעיף 106 לחוק מע"מ קובע כלהלן:

106 גביית חוב מצד שלישי

(א) [] ...

[] ...

"חוב סופי" - חוב לפי חוק זה, שניתן לגבותו לפי הוראות פקודת המסים (גבייה).

[] ...

(ב) היה לחייב במס חוב סופי והוא העביר את נכסיו בלא תמורה, או העבירם 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 להעברת הנכסים או הפעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור, פחות סכום המס ששילם.

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

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

(ו) 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.

(ז) 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.

סעיף 106 לחוק מע"מ אומץ והוחל גם במקומות נוספים כמו סעיף 231א לפקודת המכס [נוסח חדש], סעיף 29ד לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952, וסעיף 7 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968

(וראו: אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 1016-1017 (מהדורה שניה, 2010)). הסעיף מקביל במידת מה לסעיף 119א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אשר נדון בהרחבה בע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל אביב 3 (10.8.2010). שם נקבע כי מטרת הסעיף היא למנוע העברת נכסים על ידי החייב במס באופן שיפגע בהליכי הגבייה, ובהקשר זה הפנה בית המשפט את הקורא אל "שכונה סמוכה בדמות סעיף 106(ב) לחוק מס ערך מוסף".

סעיף 106 לחוק מע"מ מאפשר למנהל, להבדיל מגובה המס, להרים את המסך במספר מצבים הקבועים בסעיף, שעיקרם, מקום בו החייב מעביר את נכסיו בלא תמורה, או למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלא שנותרו לו אמצעים לסילוק החוב (וראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב' 898-900 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר)). החוב לצורך סעיף זה הוא "חוב סופי" המוגדר בס"ק (א) לעיל כ"חוב לפי חוק זה, שניתן לגבותו לפי הוראות פקודת המסים (גביה)".

33. אכן, לא כל תיקון לחוק בא לשנות מצב קיים, ולעיתים בא התיקון לחוק כדי לאשר את המצב הקיים או כדי להבהיר ולהסיר ספק לגבי המצב המשפטי ששרר קודם לתיקון, ו"מעצם העובדה שהחוק תוקן אין בהכרח להסיק שהמצב המשפטי ששרר קודם לכן היה שונה מזה שנקבע בתיקון" (רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 406 (1998). כן ראו ע"א 448/69 חנגל נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד כד(2) 321, 324 (1970); ע"א 603/71 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' בנק א"י בריטניה בע"מ, פ"ד כו(2) 468, 476 (1972)).

אלא שבמקרה דנן, נראה כי אין מנוס מן המסקנה כי התיקון לחוק בא לשנות מצב קיים. כפי שעולה מדברי ההסבר לסעיף 106 לחוק, המחוקק ביקש להעניק לרשות כלים כדי לשפר את יכולתה להתמודד בצורה יעילה ומהירה עם תופעות נשנות של התחמקות ממס:

"תופעה רווחת כיום היא כי חברות נוהגות להתחמק מתשלום מע"מ מצד אחד, ומצד שני לאחר חיוב על ידי רשות המס הן מפסיקות פעילות ונעלמות. יתר על כן, במקרים רבים לאחר סיום ההליכים המשפטיים ואישור החיוב על ידי בית משפט עומד אגף המכס ומע"מ לפני שוקת שבורה, שכן החברה כבר חוסלה ונמחקה או רוקנה מנכסיה. כתוצאה מכך על אף הזכיה המשפטית לא ניתן לגבות את המס מהחברה.. על כן, במטרה לגבות

את המס נשוא החיוב, מוצע להעניק למנהל את שיקול הדעת לחייב את האורגנים של החברה בתשלום המס במקרים שבהם למעשים נשוא החיוב, שביצעו בפועל האורגנים של החברה, מתלווה סממן של מרמה" (דברי הסבר להצעת חוק התכנית להבראת כלכלית ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004, התשס"ג-2003, ה"ח הממשלה 262, 344).

בבסיס סעיף 106 לחוק עומדת אפוא השאיפה לשפר את היעילות והאפקטיביות של הגבייה, כך שניתן יהיה להתמודד עם חברה היוצרת חובות מס וחובות כלפי נושים אחרים, ולאחר מכן עוברת לפעול תחת אדרת משפטית חדשה בדמות חברה תאומה (לביקורת על הפגיעה האפשרית בבעלי מניות תמימים כתוצאה מהרמת המס המתוארת בסעיף ראו: יחיאל בהט חברות- החוק החדש והדין לאחר תיקון 16 כרך א 165-166 (מהדורה שתיים עשרה, 2011)).

34. משמצא המחוקק להרחיב את אמצעי הגבייה של הרשות בסעיף 106 לחוק מע"מ, קשה אפוא לקבל את גישתה של הרשות, אשר מייתרת למעשה את הסעיף. לשיטת הרשות עולה כי למעשה אין כלל צורך בסעיף 106 לחוק מע"מ, באשר לגובה המס ממילא עומדת בכל מקרה סמכות כללית להרים מסך. תוצאה לכאורית זו, לפיה המחוקק ביקש בסעיף 106 "לברך" על ידי הרחבת ושיפור אמצעי הגבייה, אך נמצא "מקלקל" ומצמצם את סמכויות הגבייה, מוקשית בעיני.

על כוונת המחוקק להרחיב את הסמכויות הקיימות כיום לגובה המס ניתן ללמוד גם מס"ק 106(ד) לחוק מע"מ הקובע כי "על גביית חוב ממי שקיבל נכס כאמור בסעיף זה תחול פקודת המסים (גבייה)". הוראה זו מיותרת לכאורה, שהרי בסעיף 102 לחוק מע"מ כבר נקבע כי "פקודת המסים (גבייה) תחול על גביית המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה". נראה אפוא כי נוכח הסמכות הרחבה והמיוחדת של הרמת מסך שניתנה למנהל בסעיף 106 לחוק, בא המחוקק להבהיר כי גם הגבייה על פי סעיף זה תיעשה על פי פקודת המסים.

35. לא נעלם מעיני כי סעיף 106 לחוק מע"מ אינו "תרופה לכל מכאוב" מבחינת רשויות המס. ראשית, מאחר שהרמת המסך מוגבלת עד ל"שווי הנכסים או הפעילות שקיבל בלא תמורה" (סעיף 106(ג)). ושנית, מאחר שעשויה להישמע הטענה, שאיני נדרש לה, כי כוחו של הסעיף יפה רק למצבים שיש בהם אלמנט של תרמית או

התחמקות מכוונת ממס (כפי שנפסק בע"ש (מחוזי י-ם) בי.אי.סי.סי. החברה הבלגית ישראלית להלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ (10.8.2006)).

36. אדגיש כי אין בקביעה לפיה אין לרשות סמכות לבצע הרמת מסך, אגב הליכי גבייה מכוח סעיפים 5 ו-7 לפקודת המסים, כדי להמעיט מן הצורך להתמודד עם הרעה החולה של התחמקות חברות מתשלום מסים באמצעות פתיחת חברות חדשות אליהן מוסבת הפעילות העסקית. אכיפה בלתי אפקטיבית פוגעת בעקרון שלטון החוק ועלולה להוביל למצב בו שני נישומים בעלי נתונים כלכליים דומים אינם נושאים באותו הנטל. אכיפה בלתי אפקטיבית עלולה ליצור אקלים מסחרי בו חברה המשלמת כחוק את מלוא המיסים המוטלים עליה, אינה מסוגלת להציע ללקוחותיה תנאי עסקה תחרותיים, אשר יאפשרו לה להתמודד עם חברה יריבה אשר מתחמקת מתשלום מסים 'ובזכות' כך יכולה להציע תנאי עסקה נוחים יותר. אקלים זה עלול ליצור מצב בלתי נסבל בו ייצא החוטא נשכר לא פעם אחת כי אם פעמיים – הן בשל החיסכון בתשלום המס והן בשל הרווח הכספי הנובע מהיתרון התחרותי המוענק לו אגב כך. נראה אפוא כי ייעול מנגנון הגבייה נועד גם "לחזק את אמונתם של הצייתנים לחוק כי בשלמם..אינם נותרים 'טיפשים'.." (עניין סגל, עמ' 541; ועיינו: אסף לחובסקי "המסים אימון באזרחות: יצירת הציות לחוקי המס בישראל של שנות החמישים", זמנים – רבעון להיסטוריה מספר 98, עמ' 46 (2000)).

37. אין חולק אפוא על חשיבות הצורך בגבייה אפקטיבית. ככל שהרשות סבורה כי נדרשת סמכות כללית ורחבה יותר לייחוס חובות של חברה חייבת לחברה תאומה, תיכבד הרשות ותפעל לתיקון החוק. במצב הנוכחי, מכל מקום, מכלל הן על פי לשון החוק כיום, נשמע לאו לגבי הרמת מסך אגב הליכי גבייה, שלא במסגרת סעיף 106.

אף קשה להלום כי לצד סמכות הרמת מסך שניתנה בתנאים מסוימים למנהל מע"מ, ביקש המחוקק ליתן סמכות גורפת של הרמת מסך לגובה המס, ללא פיקוח של בית המשפט, סמכות שלא ניתנה כאמור אפילו לראש ההוצאה לפועל.

סיכום וסוף דבר

38. לרשות מס ערך מוסף עומדים כיום שני מסלולי גבייה – האחד על פי סעיפים 5 ו-7 לפקודת המיסים, והשני לפי סעיף 106 לחוק מע"מ.

א. סעיף 5 לפקודת המסים אינו מקנה לגובה המס סמכות להרמת מסך כללית. אולם בדומה לסעיף 28 לחוק ההוצאה לפועל, הוא מאפשר לרשות לעקל רכב ומיטלטלין של החייב, גם אם אינם בחצרי החייב, ואגב-כך לקבוע כי הבעלות בנכס ספציפי היא של החברה החייבת ולא של החברה התאומה. ככל שהחברה התאומה מבקשת לחלוק על קביעת הבעלות בנכס ספציפי אגב הליכי הגבייה, עליה ליזום פנייה לבית המשפט בבקשה לסעד הצהרתי לגבי בעלותה בנכס, כאשר מעמדה כתובעת אינו משליך, בהכרח, על נטל ההוכחה והשכנוע. הליכים מעין אלו שכיחים ביותר במסגרת סעיף 28 לחוק ההוצאה לפועל, כפי שיודע כל שופט שלום אשר נדרש לדבר שבשגרה לתביעות למתן סעד הצהרתי לגבי מיטלטלין שעוקלו. כבר בעניין אלמו הנע ציין בית משפט השלום כי זוהי "בקשה שהסעד הראשון בה - לפחות - הוא מסוג הסעדים, שכפי שצינתי רבים כמותו המתבקשים מדי יום בבית משפט השלום, ומופנים כנגד נושים הפועלים במסגרות ההוצל"פ, כשאדם שאיננו החייב מבקש להצהיר כי המיטלטלין שעוקלו, או שעומדים לעקל - שייכים לו.. תביעות כאלה נידונות בדרך כלל בישיבה אחת הנמשכת כמחצית השעה, ופסה"ד בהן ניתן על אתר".

ב. הרמת מסך של ממש יכול שתיעשה במסגרת סעיף 106 לחוק מע"מ, שטרם נחקק במקרה של האחים זיתון, אך ניתן היה לעשות בו שימוש במקרה של אחים ירושלים, וכשלעצמי, התקשיתי להבין מדוע לא פעלה הרשות במסגרת סעיף זה.

סעיף 106 לחוק מאפשר למנהל מע"מ להרים את המסך במקרים בהם מפסיקה החברה החייבת את פעילותה ומעבירה את נכסיה, שאז ניתן לגבות את החוב מידי צד שלישי אליו הועברו הנכסים או הפעילות, תוך שהרשות נדרשת לבחון את העברת הנכסים במספר פרמטרים ובהם אופן ההעברה, התמורה שנתקבלה ויחסיו של המעביר עם המקבל (נמדר, 901-902).

במאמר מוסגר: לצד סמכויות אזרחיות אלה, לא למותר להזכיר את הסנקציה הפלילית, שלמיטב ידיעתי כמעט שלא נעשה בה שימוש, של סעיף 439 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, שכותרתו "הונאת נושים" והקובע כלהלן:

439. הונאת נושים

(א) הנותן מתנה או מוסר או מעביר או משעבד נכס מנכסיו או גורם לאחת מאלה, בכוונה להונות נושה מנושיו, דינו - מאסר שלוש שנים.

(ב) המוכר או מסלק חלק מנכסיו אחרי התאריך שבו ניתן נגדו פסק דין או צו לתשלום כסף שלא קיימם, או תוך חדשיים לפני התאריך האמור, והכל בכוונה להונות נושיו, דינו - מאסר שלוש שנים.

השורה התחתונה היא, כי למרות הצורך בהליכי גבייה אפקטיביים, לגובה המס אין סמכות להורות על הרמת מסך כללית אגב הליכי גבייה, וסמכות זו מסורה לבתי המשפט או למנהל מע"מ בתנאים הקבועים בסעיף 106 לחוק מע"מ.

39. אשר על כן אנו דוחים את שני הערעורים. המדינה תשא בהוצאות כל אחד מהמשיבים בשני הערעורים בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

אני מצטרף לתוצאה ולעיקרי ההנמקה בפסק דינו המקיף של חברי, השופט י' עמית. עם זאת הנני מרשה לעצמי להוסיף שתי הערות:

א. אני סבור כי ראוי להשאיר בצריך עיון את השאלה באילו מקרים יש לסטות מנטלי הראיה והשכנוע, הנחתכים, בין השאר, ממעמד הצדדים (כתובעים, או כנתבעים), זאת מעבר להוראות סטטוטוריות הדנות בכך ואשר מסדירות מפורשות את הדברים.

ב. דומה שהבעיות אותן העלו כאן רשויות מע"מ טעונות תיקון חקיקתי נוסף (מעבר להוראת סעיף 106 לחוק מע"מ) כדי לקרב יותר את המשפט המצוי למשפט הרצוי. כך, למשל, יתכן ועם רישום "חברה תאומה", כמשמעה בחוות דעתו של חברי – יש לדרוש הצהרה מהמייסדים כי הם, או החברה החדשה – מקבלים על עצמם את החבויות של החברה הישנה, ככל שיתברר כי נעשתה בהקמת המסגרת החדשה הונאת נושים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים לפסק דינו של חברי, השופט י' עמית, ולהערותיו של חברי, השופט ח' מלצר.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית ובצרוף הערות השופטים ח' מלצר וא' שהם.

ניתן היום, י"ח באייר התשע"ד (18.5.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט