



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7909/16

לפני: כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופטת ע' ברון  
כבוד השופט ד' מינץ

המערערת: סיף מתכות בע"מ

נגד

המשיב: הממונה האזורי - אגף המכס ומע"מ, באר שבע

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
(כב' השופט ה' קירש), מיום 7.9.16, בע"מ 11899-01-15

תאריך הישיבה: ד' באדר התשע"ח (19.2.2018)

בשם המערערת: עו"ד מיכאל כשכאש

בשם המשיב: עו"ד עודד טאובר; עו"ד עמי לינדר

### פסק-דין

השופט ד' מינץ:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט ה' קירש), מיום 7.9.2016, בע"מ 11899-01-15, במסגרתו נדחה ערעורה של המערערת על החלטת המשיב לגבות מידיה חוב מס של חברה קשורה, תוך עשיית שימוש בהוראת סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק). הערעור גם מופנה כלפי החלטה מיום 14.7.2015 שניתנה באותו הליך, במסגרתה נקבע כי נטל השכנוע בהליך מוטל על כתפי המערערת.

הרקע לערעור

1. המערערת, חברת סיף מתכות בע"מ, היא חברה פרטית אשר התאגדה ונרשמה בישראל בשנת 2006. למערערת חברה קשורה – מסגריית אלשורוק בע"מ (להלן:

החברה החייבת או החייבת), שאף היא חברה פרטית שהתאגדה ונרשמה בישראל בשנת 2002. שתי החברות עסקו במועדים שונים במסחר בברזל המיועד לענף הבנייה. מר ואיל אלמדיגם (להלן: ואיל) הוא מנהל שתי החברות, ובעל המניות היחיד בחברה החייבת. מניות המערערת מוחזקות בידי ואיל ובידי אחיו, מחצית-מחצית.

2. ביום 7.10.2008 נחקר ואיל על ידי חוקרי מס ערך מוסף, בשל חשד לקיזוז תשומות בידי החייבת שלא כדין. ביום 25.1.2010 קבע המשיב לחייבת שומת מס, בגדרה חויבה בסכום של כ-18 מיליון ש"ח בגין שומת מס תשומות, הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות (להלן: החוב או חוב המס). בגין החוב האמור ניהלה החייבת נגד המשיב ערעורי שומה אשר נדונו במסגרת ע"מ 38842-04-10 ו-ע"מ 42122-10-10 בבית המשפט המחוזי בבאר-שבע. ביום 10.6.2011 חתמו החייבת והמשיב על הסכם פשרה לפריסת תשלום החוב, אשר קיבל תוקף של פסק דין ביום 12.6.2011. אלא שהחייבת, שבסוף שנת 2009 חדלה מפעילותה העסקית והעבירה את כלל נכסיה למערערת, לא עמדה בהסכם הפשרה והחוב המקורי הועמד לפירעון מידי.

3. ביום 17.11.2013, ומשלא עמדה החייבת בהסכם הפשרה, הודיע המשיב למערערת כי בכוונתו לגבות ממנה את חוב החייבת מכוח סמכותו בהתאם לסעיף 106 לחוק. מפאת חשיבותם, יובאו להלן כלשונם תתי-הסעיפים הרלוונטיים לענייננו מתוך הסעיף האמור:

"(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.

(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.”

בהודעה ששלח המשיב למערערת נכתב כי מחומר החקירה שבידי המשיב עולה כי החייבת העבירה את פעילותה או את נכסיה ללא תמורה למערערת, אשר לה בעל מניות זהה. עוד הובהר כי החייבת הפסיקה את פעילותה ולא נותרו לה בישראל אמצעים לסילוק החובות שיצרה כלפי המשיב. לאחר שימוע שנערך למערערת בפני המשיב, ביום 25.11.2014 הודיע המשיב למערערת כי טענותיה נדחו והוחלט לגבות ממנה את חוב המס, תוך שימוש בהוראות סעיפים 106(ב)(1) ו-106(ב1) לחוק (להלן: החלטת המשיב).

4. ביום 6.1.2015 הגישה המערערת לבית המשפט המחוזי את ערעורה על החלטת המשיב, וזאת בהתאם להוראת סעיף 106(ו) לחוק. במסגרת ערעורה טענה כי לא קיים בסיס חוקי להפעלת סמכותו של המשיב מכוח הוראות סעיף 106 לחוק ועל כן לא ניתן להטיל עליה את חובותיה של החברה החייבת. ביום 24.6.2015 הגישה המערערת בקשת ביניים בהליך, במסגרתה ביקשה מבית המשפט שיורה למשיב לפתוח בהגשת ראיותיו קודם להגשת ראיותיה, היות שלשיטתה נטל ההוכחה מונח על כתפיו. ביום 14.7.2015 דחה בית המשפט בקשה זו בקבעו כי הן נטל השכנוע המהותי והן החובה לפתוח בהבאת הראיות מוטלים על כתפי המערערת, שכן המערער לפי סעיף 106(ו) לחוק הוא “המוציא מחברו” ועליו חלים נטלי השכנוע והבאת הראיות.

5. ביום 8.7.2015 חתמו הצדדים על הסדר גבייה זמני, שקיבל תוקף של החלטה, ולפיו הוסכם כי עד להכרעה בערעור על החלטת המשיב, כל רכושה של המערערת ישועבד בשעבוד ספציפי לטובת המשיב, וכי מדי חודש תפקיד המערערת בידי נאמן סכום כסף קבוע להבטחת תשלום החוב למשיב, ככל שיידחה ערעורה.

6. במסגרת ההליך טען המשיב הן לתחולת סעיף 106(ב) – שעניינו העברת נכסים, והן לתחולת סעיף 106(ב1) – שעניינו העברת פעילות. הצדדים הסכימו על כך שלחייבת חוב מס סופי, כי לחייבת לא נותרו אמצעים לפרוע את חוב המס, כי קיימים יחסים מיוחדים בין החייבת לבין המערערת וכי נכסים הועברו מהחייבת למערערת. הצדדים נחלקו ביניהם בשתי שאלות והן: האם ניתנה תמורה מלאה עבור הנכסים והאם הועברה פעילות מהחייבת לידי המערערת.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בפתח פסק דינו עמד בית המשפט על טענת הסף של המערערת לפיה אין כל תחולה לסעיף 106 בנסיבות הנדונות, שכן התנאי הבסיסי הנדרש בסעיף 106 לחוק, לפיו קודם כל ייווצר חוב מס סופי ורק לאחר מכן תבוצע העברה – איננו מתקיים. בית המשפט קבע כי אכן אין מחלוקת על כך שהעברת הנכסים, שבוצעה בשלהי שנת 2009, וכן העברת הפעילות הנטענת, קדמו למועד גיבוש חוב המס הסופי – שנוצר לראשונה ביום 12.6.2011, בו קיבל הסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים תוקף של פסק דין. אלא שבית המשפט הקיש מפרשנותו של סעיף 119א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) לסעיף 106 לחוק. לגבי סעיף 119א לפקודה נקבע כי הוא עשוי לחול גם כאשר מועד העברת הנכס או הפעילות קדם בסדר הכרונולוגי להפיכת חבות המס לסופית. זאת, בכפוף לתנאי כי הנישום היה צריך לצפות בזמן ההעברה את האפשרות כי הוא יהיה חייב במס לאור ההליכים המתנהלים בינו לבין רשויות המס. במקרה זה נקבע כי אין מחלוקת על כך שמהיום בו נפתחה החקירה – 7.10.2008, החברה החייבת ומנהלה ואיל היו צריכים לצפות היווצרות חבות במס. לאור האמור נדחתה טענת הסף שהעלתה המערערת, ונקבע כי אין מניעה עקרונית ליישום הוראת סעיף 106 לחוק חרף העובדה שבמועד ההעברה החוב לא היה סופי.

8. באשר להעברת פעילות החייבת נקבע כי למרות הכחשתה הנמרצת של המערערת – פעילות החייבת אכן הועברה לידי המערערת. המערערת הדגישה את חוסר החפיפה המלאה בין פעילותה בהווה לבין פעילות החייבת בעבר, אלא שנקבע כי סעיף 106(ב) אינו מחייב כי כל פעילויותיהן של החייב-המעביר ושל הנעבר יהיו זהות, ודי בכך שפעילות החייב הועברה. יתרה מזאת נקבע כי "שינוי מודל עסקי" אגב או בעקבות העברת פעילות, אינו מוציא את המקרה מתחולתו של סעיף 106 לחוק. בבחינת מחזורי מכירות של החייבת ושל המערערת בין השנים 2009-2015 הגיע בית המשפט למסקנה לפיה המעבר ממסגרת עסקית אחת לשנייה לא נעשה באופן הדרגתי אלא בחתך חד מאוד – עד לשנת 2009 נוהלה הפעילות בידי החייבת, ועם תום השנה הועברה כל הפעילות לידי המערערת. מאחר שלא נערך כל הסכם כתוב בין שתי החברות המסדיר את מכירת הפעילות העסקית, בחן בית המשפט גם את הדמיון במהות העסקים, את מקום ניהול העסקים, את ההמשכיות בזהות הלקוחות, בזהות הספקים ובזהות העובדים. ממצאיו תמכו במסקנה לפיה פעילותה העסקית של החייבת הועברה לידי המערערת.

9. עוד בחן בית המשפט שורה של הודעות שנגבו מספקים ולקוחות של שתי החברות, אשר עמדו לפני המשיב בעת שהשתכנע כי החברה החייבת העבירה את פעילותה למערערת. לעניין זה צוין כי לטענת המערערת, תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות הערעור), לפיה "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או את החלטתו... גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי" – אינה חלה על ערעור בהתאם לסעיף 106(ו) לחוק. נטען כי רשימת הסעיפים הסגורה והמפורשת, הכלולה בהגדרת "החלטת המנהל" שבתקנה 1 לתקנות הערעור – אינה כוללת החלטה לפי סעיף 106 לחוק. אלא שנקבע כי ההודעות עצמן, בהקשר של קבלת ההחלטה המנהלית, כלל אינן בחזקת עדות שמיעה אלא הן עדות ישירה ואישית של ספקים ולקוחות בנוגע לעסקאותיהם עם שתי החברות. הודגש כי נטל השכנוע בערעור מוטל על המערערת והיא זו שחייבת להוכיח כי היסודות הדרושים להפעלת סעיף 106 לחוק אינם מתקיימים בנסיבות העניין. המערערת יכלה לבקש כי מוסרי ההודעות יזומנו להעיד בבית המשפט ולחקור אותם על שמסרו, אלא שנמנעה מלעשות כן. לאחר בחינת תוכן ההודעות מצא בית המשפט כי צדק המשיב בסוברו כי פעילות החייבת הועברה לידי המערערת, והחלטתו בעניין זה הייתה סבירה בהחלט.

10. באשר לשאלת התמורה קבע בית המשפט כי המערערת לא חלקה למעשה על כך שאם עברה פעילות אזי לא שולמה בעדה תמורה מלאה. כאמור, המערערת הכחישה בתוקף כי הועברה פעילות כלל בין שתי החברות, וטענה כי לנוכח המוניטין השלילי שצברה בערוב ימיה, אין לרכיב התמורה כל משמעות. בית המשפט קבע כי טענת "המוניטין השלילי" לא הוכחה כדבעי, וכי קיום הפסדים צבורים בחברה אינו מעיד בהכרח על קיום "מוניטין שלילי". נקבע כי כל יסודות סעיף 106(ב) לחוק מתקיימים בענייננו, ודי בכך כדי להביא לדחיית הערעור.

11. למעלה מן הצורך התייחס בית המשפט גם לחלופה הנוספת והיא סעיף 106(ב) לחוק, הדורש העברת נכסים בלא תמורה או בתמורה חלקית. כאמור, אין מחלוקת על כך שהעברת נכסים אכן אירעה, ככל הנראה לקראת סוף שנת 2009. אלא שלטענת המערערת, החייבת קיבלה עבורם תמורה מלאה. השאלה העיקרית אותה בחן בית המשפט היא האם אכן שולמה תמורה מלאה עבור מלאי הברזל שעבר מהחייבת לידי המערערת. נמצא כי חיובים בגין המלאי אכן מופיעים בהנהלת החשבונות של שתי החברות ואף הוצגו חשבונות אשר הוצאו על ידי החייבת לידי המערערת. אלא שלא הובאה כל ראיה חיצונית להוכחת תשלום בפועל. לטענת המערערת, התשלום עבור המלאי נעשה על ידי העברות בנקאיות והסבת שיקים, סילוק חובות של החייבת על ידי

המערערת וקיוזו דמי שכירות שהחייבת הייתה אמורה לשלם למערערת. לא הייתה מחלוקת על כך שהמערערת אכן פרעה את חובותיה של החייבת לספקים ולמס הכנסה. לעומת זאת, לגבי ביצוע העברות בנקאיות וקיוזו חיובים בגין דמי שכירות – לא שוכנע המשיב כי הדברים אכן אירעו. בית המשפט קבע כי אלמלא המסקנה כי בנסיבות העניין חל סעיף 106(ב) לחוק (העברת פעילות בלא תמורה), היה מקום להסס בעניין היקף התחולה של סעיף 106(ב) (העברת נכסים בלא תמורה). נקבע כי אם גורל הערעור היה תלוי בכך, הייתה נשקלת האפשרות להחזיר את העניין למשיב לצורך מיצוי הבדיקה. אולם, לאור קיומה של עילה עצמאית להחלת הוראות סעיף 106 – העברת פעילות עסקית בלא תמורה – אין כל טעם מעשי בהמשך בירור שאלת תשלום התמורה בגין הנכסים ומסיבה זו לא נדרש בית המשפט להכריע בהיקף התחולה של סעיף 106(ב) לחוק.

12. על סמך כל האמור, הערעור נדחה. עם מתן פסק הדין, בא לסיומו הסדר הגבייה הזמני אשר נקבע בהסכמת הצדדים על פי החלטת בית המשפט מיום 9.7.2015, ומנגד הותר למשיב לנקוט באמצעי גבייה כדין לשם אכיפתו של סעיף 106 כלפי המערערת. ביום 10.10.2016 הגישה המערערת לבית משפט זה את ערעורה על פסק הדין ולצידו בקשה לעיכוב ביצוע, שנדחתה ביום 21.11.2016 (השופט א' שחם).

#### טענות המערערת

13. המערערת שבה וטענה לפנינו באשר להיעדר תחולתן של הוראות סעיף 106 לחוק בנסיבות הנדונות. לטענתה, היות שהחוב התגבש רק לאחר מועד העברת הנכסים או הפעילות העסקית בין שתי החברות, לא מתקיים היסוד הכרונולוגי שבין מועד התגבשות החוב הסופי למועד ההעברה. אמנם, באשר לסעיף 119א(ב) לפקודה, שהוא הסעיף המקביל לסעיף 106(ב)(2) לחוק, קבע בית משפט זה כי הסעיף אינו דורש שהחבות במס תהפוך לסופית לפני ביצוע העברת הנכסים, וכי די בכך שהמעביר יכול היה לצפות כי בסופו של ההליך השומתי ייווצר לו חוב מס, אלא שמסקנה זו נובעת מבחינת לשון הוראת הפקודה ותכליתה. על פי הוראת סעיף 119א(ב) לפקודה:

”(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 שנתרו 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.”

המערערת הסכימה כי אם סעיף זה יפורש באופן שבו העברת הנכסים תתבצע לאחר היווצרות חוב סופי, אזי אין כל משמעות לתיבה "לפי המאוחר" המופיעה בסיפא הסעיף. עניינה של ההבחנה אותה מבקשת לערוך המערערת היא שבענייננו מדובר במעביר שהוא חבר בני אדם, ולא יחיד, וכי לשון הוראת סעיף 119א(ב) לפקודה שונה מלשון הוראות סעיף 106 לחוק הנזכרות במובן זה שהאחרונות אינן כוללות תיבה לשונית דומה. לטענת המערערת מדובר בהסדר שלילי, ושגיאתו של בית המשפט המחוזי מקורה ביישום תורת הפרשנות התכליתית הנוהגת בשיטת המשפט הישראלי. כך, בית המשפט המחוזי ביקש לקלוט אל תוך הוראות סעיף 106 לחוק תכליות שלמד בית משפט זה מהוראת סעיף 119א(ב) לפקודה, וזאת מבלי שנדרש לבחינת פשר היעדר התיבה הלשונית "לפי המאוחר" מלשון הוראות סעיף 106 לחוק ומבלי שנדרש להופעתה בהוראת הסעיף העוסקת במעביר שהוא יחיד.

14. המערערת אמנם טענה בפני בית המשפט המחוזי כי תנאי סעיף 106(ב) לחוק אינם מתקיימים וכי פעילותה העסקית של החייבת לא הועברה אליה. ואולם, צוין כי ככל שייפסק שאכן הועברה פעילות, הרי שלנוכח המוניטין השלילי שצברה החייבת בערוב ימיה, אין לרכיב התמורה כל משמעות. לטענתה שגה בית המשפט המחוזי בקובעו כי "טענת המוניטין השלילי" לא הוכחה כדבעי. יתרה מכך נטען כי ככל שייקבע שהמוניטין של החייבת אכן הועבר לידי המערערת, הרי שזה עבר לידיה בתמורה מלאה, כמו גם יתר הנכסים המוחשיים שרכשה מהחייבת. לא זאת בלבד שהמערערת שילמה תמורה מלאה עבור רכישת ה-"עסק החי", אלא שהיא אף שילמה תמורה ביתר כך שהיתרה האמורה מהווה את התמורה שנתקבלה עבור המוניטין החיובי שנצבר לחייבת.

15. לאחר שהגיע בית המשפט למסקנה לפיה מתקיימים התנאים ליישום של סעיף 106(ב) לחוק, קבע בית המשפט כי המשיב רשאי לנקוט בכל אמצעי הגבייה שברשותו. ברם, המערערת סבורה שגם בעניין זה נתפס בית המשפט לכלל טעות, שכן בהחלטתו לגביית כל חוב המס מידי המערערת, התעלם המשיב מהוראת סעיף 106(ג) לחוק המגבילה את פעולות הגבייה עד לשווי הנכסים או הפעילות שהועברו, וככל ששולמה תמורה כלשהי, עד לגובה ההפרש בין התמורה ששולמה לבין שווי הנכסים או הפעילות שהועברו. החלטת המשיב לגבות את כל חוב המס מידי המערערת, מבלי שנדרש קודם לבדיקת שווי הפעילות הנעברת או הנכסים שהועברו, חוטאת לתכלית היסודית העומדת במרכזם של חוקי המס, ובכללם גם הוראת סעיף 106(ג) לחוק. לפיכך, ככל שתדחה טענתה בדבר העברת תמורה מלאה עבור הפעילות העסקית, מבקשת המערערת להחזיר את הדיון בנושא זה לבית המשפט המחוזי על מנת שיוכל

לבסס ממצאים בנוגע לשווי הפעילות הנעברת ולסכום התמורה ששולמה. עוד ביקשה המערערת שיותר לה, על פי תקנה 457(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי), להגיש במסגרת הליך זה ראייה נוספת שעניינה חוות דעת מומחה להוכחת שווי הפעילות הנעברת.

16. עוד טוענת המערערת כי שגה בית המשפט בהחלטתו מיום 14.7.2015, בה דחה את טענתה לפיה נטלי השכנוע בהליך אינם מוטלים עליה כי אם על כתפיו של המשיב. לאחר שסקרה את הלכות בית משפט זה לעניין נטלי ההוכחה בערעורים על "החלטות מנהל" טענה המערערת כי לאור מידת הפגיעה בזכותה לקניין כתוצאה מהחלטת המשיב, ולאור פער הכוחות האינהרנטי הקיים בין המשיב לבין המערערת – הרי שבמקרים מעין אלו יש להטיל את נטל השכנוע דווקא על המשיב. עוד נטען כי להוראות תקנות הערעור אין תחולה על ערעורים לפי סעיף 106(ו) לחוק, היות שהחלטה לגבות חוב מס מידי צד שלישי לפי סעיף 106 לחוק אינה נכללת בהגדרת "החלטת המנהל", המופיעה בתקנה 1 לתקנות הערעור. על כן, בוודאי שאין תחולה בעניינים אלה לתקנה 10(ב) לתקנות הערעור, לפיה יש לראות ב-"מערער" – "תובע", או ב-"משיב" – "נתבע" כהגדרתם בתקנות סדר הדין האזרחי. זאת ועוד. הוראת סעיף 64 לחוק מונה את ההחלטות אשר עליהן רשאי "הרואה עצמו נפגע" לערער בפני בית המשפט המחוזי, וביניהן החלטה לפי סעיף 106(ב)א. הגשת ערעור כאמור מעכבת את ביצועה של החלטה מושא הערעור, אלא אם נקבע אחרת על ידי בית המשפט. בדומה, הוראת סעיף 91(א) לחוק קובעת כי אם הוגש ערעור, רשאי המערער שלא לשלם את כל המס השנוי במחלוקת, אלא אם הורה בית המשפט אחרת. לכאורה, החלטות המנהל על פי הוראות סעיף 106(ב)1 או 106(ב)1 לחוק נבדלות במובן זה שאין בעצם הגשת הערעור כדי לעכב את ביצוע הליכי הגבייה מכוחן. לטענת המערערת, מנגנון הגבייה שבהוראת סעיף 106(ב)א מזכיר במידה רבה את מנגנון הגבייה שבהוראות סעיפים 106(ב)1 ו-106(ב)1 האמורים. בשני המקרים הגבייה נעשית מידי מי שאינו החייב המקורי ובמצבים שבהם החייב ביצע פעולה שיש בה רכיב של רמיה. על כן, אין כל טעם להבחנה בין שתי הוראות החוק הנזכרות לעניין עיכוב הביצוע בעת הגשת ערעור.

תגובת המשיב

17. באשר לטענת הסף שהועלתה על ידי המערערת נטען כי בדומה לסעיף 119א לפקודה, גם סעיף 106(ב) לחוק נועד למנוע הערמה של נישומים על רשויות המס על ידי העברת נכסים לאחרים, על מנת לסכל את גביית המס. על כן, וכפי שנקבע בקשר לסעיף 119א לפקודה, גם סעיף 106(ב) לחוק חל כאשר הנכסים הועברו לפני הפיכת החוב לסופי, וכל זאת תוך תחימת הזמן אחורה למועד בו ידע הנישום על הליכי



השומה נגדו. הפרשנות המוצעת על ידי המערערת למעשה מרוקנת את הסעיף מתוכן שהרי לפיה, מיד עם היוודע לנישום על פתיחת הליכי שומה נגדו – יוכל להבריח את כל נכסיו, ואף לעכב את הפיכת החוב לסופי עד לסיום הברחתם וכך להפוך את גביית החוב ממנו לבלתי אפשרית. נטען כי גם לשון החוק מתיישבת עם פרשנות המשיב וכי דווקא הטענה כי אין סעיף זה דומה למשנהו בשל הסיפא שדנה בעניין אחר הינה טענה אשר מבקשת למצוא בלשון החוק את שאין בה. גם באשר לתכלית הסעיף נטען כי התכלית זהה בין אם החייב-המעביר הינו יחיד ובין אם הוא חבר בני אדם. בענייננו, החייבת העבירה את פעילותה למערערת לאחר שבעליה, ואאיל, נחקר תחת אזהרה והיה צפוי כי החייבת תחוב במס בסך של מיליוני שקלים. לפיכך, התנאים שנקבעו על ידי בית משפט זה לעניין סעיף 119א לפקודה מתקיימים וניתן לגבות את חובה הסופי של החייבת מידי המערערת.

18. בנוסף טען המשיב כי במסגרת ההליכים שהתנהלו לפניו ולפני בית המשפט המחוזי, המערערת הכחישה נחרצות כי הועברה פעילות, וממילא גם כי שולמה תמורה כנגדה. כך, המערערת בחרה לתחום את גדר המחלוקת בין הצדדים, ונמנעה ביודעין מלהרים את הנטל שהוטל עליה באשר לשווי הפעילות שכביכול לא הועברה. לטענת המשיב, יש לתמוה הכיצד ניתן לטעון כי כלל לא הועברה פעילות, ומשכך ודאי לא שולמה כל תמורה עבורה, ולחלופין כי דווקא הועברה פעילות אולם שוויה שלילי, ולחלופי חלופין כי הועברה פעילות ואולם שוויה חיובי והתמורה בגינה דווקא שולמה. לטענת המשיב, המערערת מושתקת עתה מלהעלות טענות עובדתיות הסותרות באופן מובהק את עמדתה במסגרת ההליכים שהתנהלו בפני המשיב ובפני בית המשפט המחוזי, וכי אין לאפשר למערערת לערוך "מקצה שיפורים" ולשנות מעמדתה רק משום שנדחה קו הטיעון אשר נקטה בו. בדומה נטען כי יש לדחות את טענתה העובדתית של המערערת באשר לתחולת סעיף 106(ג) לחוק, לפיו היקף חבותו של הגורם הנעבר בתשלום מס מוגבל לגובה שווי הנכסים או הפעילות, שכן המדובר בהרחבת חזית אסורה. עוד נטען כי הנטל להוכיח שסכום החוב הסופי עולה על שווים של הנכסים מוטל על המערערת, שלא הביאה כל ראיה להוכחת שווי הנכסים או הפעילות. בנוסף, טענת המערערת בנוגע לשוויה השלילי של העברת הפעילות נדחתה הן במישור העובדתי והן במישור הכלכלי ולטענת המשיב צדק בית המשפט המחוזי בנימוקיו. גם טענת המערערת באשר לתשלום תמורה מלאה בגין הנכסים המוחשיים שהועברו נדחתה, למצער בחלקה, ונקבע כי עסקינן במקרה מובהק של העברת פעילות העסק כ"עסק חיי" על נכסיו המוחשיים והבלתי מוחשיים. לאור האמור לעיל לטענת המשיב יש להורות על דחיית הערעור ועל חיוב המערערת בהוצאות המשיב.

19. מס ערך מוסף מושתת על העיקרון שכל יצרן מחויב במס על הערך המוסף אותו הוא תרם למוצר. החוק נוקט בשיטת הגבייה העצמית, לפיה כל עוסק גובה את המס המוטל על מכירותיו, ומעבירו באופן עצמאי לשלטונות המס לאחר ניכוי מס התשומות ששילם על רכישותיו. מנגנון הגבייה העצמית מהווה מנגנון פשוט ויעיל המקל על תפקידם של שלטונות המס ומשאיר בידם בעיקר את מלאכת הפיקוח והבדיקה (וראו לדוגמה: ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' רשות המיסים (10.8.2017); ע"א 891/08 אי.די.אר. איטום ובניה 1992 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה (13.7.2010)). לצד האמור, החוק מעניק לרשות גם סמכויות גבייה נרחבות וקובע אמצעים שונים שמטרתם להקל על אכיפת המס. הסמכות הרלוונטית לענייננו מצויה בסעיף 106 לחוק, אשר מכוחו מתאפשרת גביית חוב מצד שלישי, במטרה למנוע הערמה על שלטונות המס והימנעות מתשלום מס באמצעות מסירת נכסי החייב במתנה או במחיר נמוך לאחר (להרחבה ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף, עמ' 857, 898 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר, מע"מ)).

20. על פי הוראת סעיף 106(ב) לחוק, היה לחייב במס חוב סופי, והוא העביר את נכסיו בלא תמורה, או העבירם למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, ומבלי שנותרו לו בישראל אמצעים לסילוק החוב – גביית החוב יכולה להיעשות ממי שקיבל את הנכסים. הסעיף מחמיר בגביית המס מצד שלישי שקיבל נכסים או פעילות ללא תמורה כאשר המעביר הינו חבר בני אדם (לעומת יחיד). כך, כאשר מדובר במעביר יחיד, על פי סעיף 106(ב)(2), ניתן לגבות את החוב רק ככל שחלפו פחות משלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים או מתום השנה שבה היה החוב לסופי, לפי המאוחר. בנוסף, על פי סעיף 106(ב)(1), כאשר חייב במס שהוא חבר בני אדם, מעביר את פעילותו (להבדיל מנכסיו) לחבר בני אדם אחר שבו אותם בעלי שליטה או קרוביהם, בלא תמורה או בתמורה חלקית, מבלי שנותרו לו אמצעים לסילוק החוב – ניתן לגבות את המס מהחברה הנעברת, וזאת ללא תלות בחלוף הזמן מיום ההעברה (נמדר, מע"מ, בעמ' 898-902).

21. כאמור, בפי המערערת טענת סף הנוגעת לפירושה הנכון של הוראת סעיף 106 לחוק. המחלוקת שבין הצדדים עוסקת בשאלה האם לשם תחולת הסעיף, החוב הסופי צריך להתגבש טרם מועד ההעברה או שמא ההעברה יכולה להיות מוקדמת לגיבושו הסופי של החוב. אין ספק כי שאלה זו משמעותית ביותר לענייננו, שכן הצדדים אינם חלוקים על כך שבכל הנוגע לחברה החייבת, העברת הנכסים וכן העברת הפעילות הנטענת קדמו למועד גיבוש חוב המס הסופי. על פי הפרשנות המוצעת על ידי

המערערת, שנדחתה כאמור על ידי בית המשפט המחוזי, יש לפרש את סעיף 106 לחוק כך שהתנאי הבסיסי העולה ממנו הינו שקודם ייווצר חוב מס סופי ורק לאחר מכן תבוצע העברה. לעומת זאת, על פי פרשנות המשיב, סעיף 106 לחוק חל גם כאשר הנכסים הועברו לפני הפיכת החוב לסופי, וכל זאת תוך תחימת הזמן אחורה למועד בו ידע הנישום על הליכי השומה נגדו.

22. סוגיה דומה נדונה והוכרעה בע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-99 קיד שומה תל אביב 3 (10.8.2010) (להלן: עניין פלח), שם נדרש בית משפט זה לפרשנות סעיף 119א(ב) לפקודה, שהוא הסעיף המקביל לסעיף 106(ב)(2) לחוק לעניין מס הכנסה, העוסק במעביר יחיד. בעניין פלח נבחנה תחילה הפרשנות הלשונית של סעיף 119א(ב) לפקודה ונקבע כי זו תומכת בעמדת המשיב. הקביעה האמורה התבססה, בין היתר, על נימוק על דרך החסר לפיו "לרשות המחוקק עומדים הכלים להבהיר, אם יחפוץ, כי עסקינן בתנאים מצטברים וכרונוולוגיים וזאת לא עשה". הודגש כי הסעיף אינו מציין כי תנאי לתחולתו הוא שהעברת הנכסים התרחשה רק לאחר שחוב המס הפך לסופי וכי אף מהותם של שני התנאים אינה מחייבת את הבנת הסעיף באופן המציב דרישה כרונוולוגית. לצד נימוק זה עמד בית המשפט על נימוק נוסף שיסודו בסיפא הסעיף לפיה "ניתן לגבות את חוב המס... כל עוד לא עברו שלוש שנים מתום שנת המס שבה היה חוב המס לסופי, או שבה הועברו הנכסים, לפי המאוחר" [ההדגשה אינה במקור, ד.מ.]. ברי כי אימוץ פרשנות לפיה חוב המס הסופי חייב להתגבש טרם העברת הנכסים, מייתר את התיבה "לפי המאוחר" בסיפא האמורה, שכן השנה שבה הועברו הנכסים תמיד תהא מאוחרת מן השנה שבה היה חוב המס לסופי. לשם הדיוק הובהר כי גם על פי פרשנות לפיה מדובר בתנאים כרונוולוגיים ומצטברים, ייתכן מצב שבו תאריך של שלוש שנים לאחר מועד ההעברה יהא מוקדם יותר מאשר תאריך של שלוש שנים מסוף שנת המס בה הפך חוב המס לסופי. אלא שנקבע כי פרשנות זו סבירה פחות. לאור המסקנה כי בחינתו המילולית של הסעיף אינה חד משמעית נדרש בית המשפט גם לבחינת תכלית החוק. לאחר בחינת שאר חלקי הסעיף והחוק בכללותו נקבע, כי מטרתו של סעיף 119א לפקודה למנוע העברת נכסים על ידי החייב במס באופן שיפגע בתהליכי הגבייה. פרשנות לפיה בכוחו של החייב למנוע את תחולת הסעיף על נכס מסוים, בין היתר באמצעות הגשת הליכי סרק, שכל מטרתם היא דחייה מלאכותית של מועד הפיכת החוב לסופי, תוך העברת הנכסים טרם הפיכתו של החוב לסופי – ניצבת בסתירה לתכלית החוק. לצד האמור, ועל מנת למנוע פגיעה שאינה מידתית בזכויותיהם הקנייניות של המעביר והמקבל, הובהר כי אף שהסעיף חל על העברת נכסים שביצע הנישום טרם הפיכת חוב המס לסופי, ניתן לעשות זאת רק באותם המקרים שבהם

העברת הנכסים נעשתה בעת שהיה על הנישום לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס.

23. כאמור, לטענת המערערת, לאור השוני בין לשון הוראות הסעיפים השונים, כמו גם לאור העובדה שבענייננו מדובר במעביר שהוא חבר בני אדם, ולא יחיד – לא ניתן להסיק מפרשנות סעיף 119א לפקודה לענייננו. אין בידי לקבל טענה זו. תחילה יש להבהיר, כי הנימוק על דרך החסר עליו עמד בית המשפט בעניין פלח נכון גם לענייננו. הוראת סעיף 106 לחוק אינה מגדירה כי על התנאים להיות כרונולוגיים, ואף בבחינת מהותם של התנאים לא מתחייבת מסקנה כאמור. אכן, הן בחוק והן בפקודה, כל ההוראות העוסקות במעביר שהוא יחיד, ורק הן, מתנות את גביית החוב הסופי מצד שלישי בכך שלא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה הועברו הנכסים או מתום השנה שבה היה החוב לסופי, לפי המאוחר. בעניין פלח התייחס בית המשפט לפרשנות התיבה "לפי המאוחר" וקבע כאמור כי זו תומכת בפרשנות המשיב. אלא שאין המדובר כלל בהסדר שלילי, ולמעשה, יש אף להסתייע בפרשנות סעיף 106(ב)(2) לחוק, המכיל כאמור את התיבה "לפי המאוחר", על מנת לעמוד על פרשנות יתר הסעיפים הקטנים המרכיבים את הוראת סעיף 106 לחוק. יפים לעניין זה דבריו של השופט ח' כהן בע"פ 428/74 דד נ' עיריית ירושלים, פ"ד כט(2) 23, 25 (1975):

"כלל גדול הוא שיש לפרש כל חוק (וחוק-עזר בכלל זה) כחטיבה שלמה אחת: וכבר אמר לורד Coke וזו לשונו: 'הפרשנות הטבעית ביותר והנכונה ביותר של חוק היא לפרש חלקו האחד על-ידי חלק אחר של אותו החוק, כי בכך מובעת על הצד הטוב ביותר כוונת המחוקק...".

כאמור, פרשנותה המילולית של הוראת סעיף 106(ב)(2) לחוק מתיישבת עם המסקנה לפיה העברת הנכסים יכולה להיות גם מוקדמת לגיבושו הסופי של החוב. נוכח המגמה לפרש דבר חקיקה בהתאם להקשרו ובכך להביא להרמוניה פרשנית, פרשנות זו אך מחזקת את קביעת בית המשפט המחוזי לפיה כוונת המחוקק זהה גם באשר לסעיפים 106(ב)(1) ו-106(ב) המתייחסים לחבר בני אדם.

24. בנוסף לאמור, הלכה היא כי לשון החוק היא אך נקודת המוצא בהליך הפרשני ואינה נקודת הסיום. מבין האפשרויות השונות שהלשון מאפשרת, יש לבחור את זו המגשימה את תכלית החוק בצורה הטובה ביותר (וראו לדוגמה: ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר טבא (31.1.2008); ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.2013); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74 (1985)). ואכן, גם תכליתו של סעיף 106 לחוק מתיישבת עם המסקנה אליה הגיע בית

המשפט המחוזי לפיה אין מניעה עקרונית ליישום הוראות סעיף 106 לחוק בענייננו. לעניין זה יש להדגיש כי בחירת המחוקק להגביל את משך הזמן שבו ניתן לגבות את החוב הסופי מצד שלישי כאשר המעביר הינו יחיד, ולא לעשות כן כאשר המעביר הינו חבר בני אדם, נועדה אך להחמיר עם חברות ולסייע לרשות להתמודד בצורה יעילה ומהירה עם תופעות נשנות של התחמקות ממס על ידי חברות, אשר מנסות להשתמש לרעה בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת (רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זיתון תעשיות שמנים בע"מ (18.5.2014)). זאת ניתן ללמוד גם מדברי ההסבר לסעיף 106 לחוק, לפיהם:

"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)).

על כן, אין כל היגיון בפרשנות המוצעת על ידי המערערת לפיה דווקא מאחר שהמחוקק ביקש למגר את תופעת ההתחמקות מתשלום מע"מ על ידי חברות, התוצאה תהיה למעשה החמרה עם יחידים (אשר נדמה כי בעניינם מסכימה המערערת כי אין הכרח שהחוב הסופי יתגבש בטרם מועד ההעברה), ומתן אפשרות לחברות להבריח את נכסיהן ביתר קלות. לאור האמור, צדק בית המשפט המחוזי בדחתו את טענת הסף המשפטית שהעלתה המערערת ובקביעתו כי בדומה לסעיף 119א לפקודה, גם סעיף 106 לחוק חל על העברת נכסים או העברת פעילות שהתבצעה טרם שהפך חוב המס לסופי, וזאת כמובן בדגש על כך שבעת ההעברה היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור ההליכים המתנהלים בינו לבין רשויות המס.

25. משנדחתה טענת הסף האמורה, אדרש בקצרה גם לשאלת סדרי הדין ונטלי הראיה בערעור לפי סעיף 106(ו) לחוק. כידוע, הכלל הבסיסי בכל דיון משפטי הוא כי "המוציא מחברו עליו הראיה", דהיינו, נטל ההוכחה מוטל על התובע. תקנה 10(א)

לתקנות הערעור מחילה על הליכי ערעור מס, בשינויים המחייבים, תקנות מסוימות מתקנות סדר הדין האזרחי, ביניהן תקנות 158-159 שעניינן סדר הבאת הראיות. תקנה 10(ב) לתקנות הערעור קובעת כי יש לראות את המערער בערעור המס כ"תובע" על פי תקנות סדר הדין האזרחי. אכן, מסעיף ההגדרות שבתקנות הערעור עולה כי החלטה לפי סעיף 106 לחוק אינה נכללת בגדר ההחלטות עליהן חלות תקנות הערעור, אלא שבבחינת ההסדר הפרטני הקבוע בסעיף 106 לחוק עולה כי אין המדובר בהסדר שלילי ואותו ההיגיון המטיל את חובת השכנוע על מי שמוציא מחברו, חל, כמפורט להלן, גם בענייננו.

26. בית משפט זה נתן דעתו בעבר לשאלה על מי מוטל נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בערעורי מס ערך מוסף. נקבע כי ערעור מס ערך מוסף הוא כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ובהתאם, ככל שלא קיימת הוראה אחרת – עליו מוטל נטל השכנוע להוכיח ערעורו (רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (24.9.1992); ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014) (להלן: עניין סימקו)). הטלת נטל ההוכחה (השכנוע) על הנישום מקורה, בין היתר, בכך שפעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין ולפיכך על הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולת הרשות הייתה שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המינהלי (רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף (29.3.2005); עניין סימקו, בעמ' 7; רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891 (2003) (להלן: עניין כ.ו.ע.)).

27. חלוקת הנטלים בהליך לפי סעיף 106(ו) לחוק היא גם פועל יוצא של שיקולים שונים ואיזון בין אינטרסים מנוגדים העומדים על הפרק – אלה של הצד השלישי, אשר כלפיו הופעלה סמכות המשיב לגביית החוב, ואלה שהמשיב מנסה לקדם באמצעות הפעלת סמכויותיו (וראו גם: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014); עניין כ.ו.ע., בעמ' 903). הסמכות לגבות חוב מס מצד שלישי נועדה כאמור ליתן בידי רשות המס כלי אפקטיבי לשיפור יכולת התמודדותה עם תופעת ההתחמקות מתשלום מס. מערכת גבייה יעילה של תשלומי חובה מגשימה ערכים של צדק חברתי, צדק חלוקתי ושוויון מהותי. ברי כי אדם שנמנע מתשלום מס פוגע בכלל, הן משום שבהימנעותו מלהשתתף בנטל הוא מביא לצמצום בהיקף הסחורות והשירותים הציבוריים שהמדינה יכולה לספק, והן בכך שכדי למלא את החסר בקופה הציבורית חייב כל אחד מיתר חברי הקהילה לשלם מחיר גבוה יותר (יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים 39 (2008); בג"ץ 6824/07 מנאע נ' רשות המסים, פ"ד סד(2)

479, 509 (2010)). אכן, אל מול התכלית החשובה של מניעת הערמה על שלטונות המס, עומדות כמובן זכויותיהם הקנייניות של המעביר ושל הנעבר. אלא שהפגיעה אותה מאפשר סעיף 106 לחוק בזכויות אלו הינה מידתית ביותר, וזאת, כאמור, בדגש על כך שבעת ההעברה יכול היה המעביר לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס. התכלית החשובה של מניעת השתמטות מתשלום מס מצדיקה אפוא מתן אמצעי אכיפה שונים לרשויות המס, ובכללם גם מתן האפשרות לגביית חוב מס מצד שלישי. לעניין זה יש להדגיש כי על פי הוראת סעיף 106 לחוק, גביית החוב הסופי של המעביר מן הנעבר כפופה כמובן להקפדה על קיום הליך תקין ובכלל זה מתן הזדמנות למעביר ולנעבר להביא את טענותיהם (בהתאם לסעיף 106(ה) לחוק). לאור כל האמור, על החלטת המשיב לפי סעיף 106 לחוק חלה חזקת התקינות המינהלית, לפיה, וכל עוד לא הוכח אחרת, מוחזק המשיב כמי שפעל כדין ונטל הראיה מוטל אפוא על המערערת.

28. חיזוק נוסף לקביעה זו, כפי שגם ציין בית המשפט המחוזי בהחלטתו, מצוי בלשון הסעיף על פיה, עם קיום הנסיבות המפורטות בסעיף, "ניתן לגבות את החוב הסופי" מהצד השלישי שקיבל את הנכסים או את הפעילות. על כן, משהחליט המשיב לפעול בהתאם לסעיף, ומשבחרה המערערת לממש את זכותה המעוגנת בסעיף 106(ו) ולערער על החלטת המשיב – הרי המערערת היא זו שתיחשב "המוציא מחברו", ועליה יחול נטל ההוכחה. כאמור, המשיב עמד בחובתו לפי סעיף 106(ה) לחוק עת העניק למערערת את האפשרות להביא את טענותיה בפניו, הן בכתב והן על פה, ועל כן עומדת לטובתו חזקת התקינות. עוד יש להדגיש כי בענייננו, בעל המניות היחיד בחברה החייבת, מחזיק גם במחצית מניות המערערת (יחד עם אחיו אשר מחזיק במחצית השנייה). ברי כי בנסיבות אלו יש כדי למתן את החשש לפגיעה שרירותית בזכויותיה הקנייניות של המערערת. לאור האמור, צדק בית המשפט המחוזי בקביעתו כי נטל השכנוע בערעור מוטל על המערערת והיא זו שחייבת להוכיח כי היסודות הדרושים להפעלת סעיף 106 לחוק אינם מתקיימים בנסיבות העניין.

29. ובאשר לשאלת העברת הפעילות מן החייבת אל המערערת. כאמור, במסגרת ההליך שהתנהל לפני בית המשפט המחוזי, טענה המערערת כי כלל לא הועברה פעילות ועל כן אין גם טעם לדון בקיומה של תמורה מלאה בעבור הפעילות. עוד נטען כי ככל שייקבע כי אכן הועברה פעילות, הרי שלנוכח המוניטין השלילי שצברה החייבת, אין לרכיב התמורה גם כל משמעות. לעומת זאת, במסגרת ההליך הנוכחי טוענת המערערת כי ככל שיקבע כי צדק בית המשפט המחוזי בקבעו שהמוניטין והפעילות של החייבת הועברו לידי המערערת, יחד עם כל נכסיה האחרים, הרי שזה עבר לידיה בתמורה מלאה. לטענתה, עלה בידה להוכיח לפני בית המשפט המחוזי כי אכן נתקבלה תמורה

מלאה עבור כל הנכסים המוחשיים שרכשה מהחייבת, ומדובר אף בתמורה ששולמה ביתר, ויש לראות ביתרה זו כמשקפת את ערכו של המוניטין שהועבר. עוד מבקשת המערערת במסגרת הליך זה להגיש ראייה נוספת שעניינה "חוות דעת מומחה להוכחת שווי הפעילות הנעברת".

30. אלא שכידוע, הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מסוימת, מושתק מלטעון באותו הליך או בהליך אחר טענה הסותרת טענה זו. כלל זה מכונה כלל ההשתק השיפוטי, ותכליתו למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן למנוע את ניצולם לרעה של בתי המשפט (ע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה ירושלים, בפסקה 11 (4.8.2014) (להלן: עניין קינג); רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005)). כאשר מדובר בטענות הנטענות בשלב הערעור והסותרות טענות שנטענו לפני הערכאה הדיונית, מגולמים כללי ההשתק השיפוטי גם בכלל המושרש לפיו ערכאת הערעור לא תידרש, ככלל, לטענה שמועלית לפניה לראשונה המשנה את חזית הדיון. כלל זה חל ביתר שאת כאשר מדובר בטענות עובדתיות, ותחולתו קשיחה במיוחד כאשר מדובר בטענות עובדתיות שאינן רק חדשות, אלא גם סותרות את שנטען לפני הערכאה הדיונית. זאת, מפני שמטרתו המרכזית של הליך הערעור הינה תיקון טעויות שנפלו בהכרעת הערכאה הדיונית, והוא אינו מיועד לביצוע "מקצה שיפורים" ולדיון בטענות חדשות שכלל לא נטענו לפני הערכאה הדיונית (רע"א 6693/13 אירופה ישראל (מ.מ.ש) בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ (16.2.2014); עניין קינג, בפסקה 11; אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1005-1006 (מהדורה שתיים-עשרה, 2015)).

31. במקרה זה, לאחר שמיעת העדויות ועיון בראיות ובמוצגים שהוצגו לפניו, קבע בית המשפט המחוזי כי פעילות החייבת אכן הועברה לידי המערערת. לא מצאתי כי יש להתערב בממצא מנומק זה, וזאת בין היתר לאור ההלכה לפיה אין ערכאת הערעור נוטה להתערב בממצאים העובדתיים ובממצאי מהימנות שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית אלא במקרים חריגים ויוצאי דופן (ע"א 3537/03 זאב בר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נט(4) 568 (2005); ע"א 3266/08 אמון סדן נ' פקיד שומה תל אביב 1 (1.6.2011)). כאמור, המערערת הכחישה באופן גורף את העברת הפעילות ונמנעה אגב כך מלהרים את הנטל המוטל עליה באשר להוכחת שווי הפעילות שהועברה. לפיכך, המערערת מושתקת מלהעלות כעת טענה עובדתית הסותרת את עמדתה, הן במסגרת ההליכים שהתנהלו לפני המשיב והן במסגרת ההליכים שהתקיימו לפני בית המשפט המחוזי. עצם העובדה כי קו הטיעון אותו בחרה המערערת להעלות לא התקבל, אינה



מפיגה את האיסור החל על העלאת טענות עובדתיות חלופיות בשלב הערעור, לאחר שאלה לא עלו בבית המשפט המחוזי וממילא לא הובאו שם ראיות לביסוסן (ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 6 (7.8.2008)).

32. בדומה, גם טענת המערערת באשר להגבלת חשיפתה לגביית חוב המס בשל הוראת סעיף 106(ג) לחוק, כלל לא הועלתה לפני בית המשפט המחוזי. עניינו של סעיף 106(ג) לחוק בהגבלת היקף חבותו של הנעבר בתשלום מס – עד לגובה שווי הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או עד להפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות. ברי כי טענה לפיה הסכומים אותם מבקש המשיב לגבות מן המערערת עולים על שווי הנכסים או הפעילות שהועברו היא טענה עובדתית מובהקת, אשר יש להעלותה כבר בשלב השימוע שנערך לפני המשיב, או לכל המאוחר במסגרת הליך הערעור שהתקיים לפני בית המשפט המחוזי. אלא שכאמור, טענתה של המערערת הועלתה רק בשלב זה, בעוד אין ספק כי על המערערת מוטל להוכיח כי סכום חוב המס שהמשיב מבקש לגבות ממנה עולה של שווים של הנכסים והפעילות שהועברו אליה. משבחרה המערערת שלא להוכיח לפני בית המשפט המחוזי את שווי הפעילות שקיבלה, ותחת זאת דבקה בטענתה כי לא הועברה כל פעילות וכי לנוכח המוניטין השלילי שצברה החייבת, אין לרכיב התמורה גם כל משמעות – לא מצאתי כי יש להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי לפיה כל יסודות סעיף 106(ב) לחוק מתקיימים בענייננו ואין גם טעם להידרש ליסודותיו של סעיף 106(ב)(1) לחוק.

33. סיכומם של דברים. לאור הקביעה לפיה המשיב רשאי להפעיל את סמכותו בהתאם לסעיף 106 לחוק גם כאשר העברת הנכסים או הפעילות התבצעה טרם הפך חוב המס לסופי, וזאת כל עוד בעת ההעברה היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי היא חייב במס – טענת הסף אותה העלתה המערערת נדחתה. עוד הובהר כי על החלטת המשיב לפי סעיף 106 לחוק חלה חזקת התקינות המינהלית, ונטל הראיה מוטל אפוא על המערערת. משלא נמצא מקום להתערב בקביעת בית המשפט המחוזי לפיה פעילות החייבת אכן הועברה לידי המערערת; משנקבע כי המערערת מנועה מלטעון כיום שהפעילות אכן הועברה אך זאת בתמורה נאותה; משלא הוכיחה המערערת את שווי הפעילות שהועברה – נקבע כי כל יסודות סעיף 106(ב) לחוק אכן מתקיימים בענייננו, וזאת אף מבלי להידרש לחלותו המקבילה של סעיף 106(ב)(1) לחוק.

לאור האמור, אציע לחברי לדחות את הערעור ולחייב את המערערת לשאת בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ש"ח.

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג:

דעתי כדעתו של חברי השופט ד' מיןן בפסק דינו הממצה, בכל הנוגע לפרשנות סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; זו השאלה המשפטית העיקרית שעמדה לפנינו.

באשר לדחיית יתר טענותיה של המערערת במישור הדיוני, אוסיף ואציין כי בקשר לחלקן אין צורך להידרש לדוקטרינת ההשתק השיפוטי או הרחבת החזית, ולגדריהן; זאת, שעה שתקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 קובעת במפורש כי "בכתב טענות אין לטעון כנגד אותו בעל דין טענות עובדתיות חלופיות". תקנה זו חלה גם בהליך הנדון (תקנה 10(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976; וראו ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 6 לפסק הדין של השופטת (כתוארה אז) א' חיות (7.8.2008)); די באמור בתקנה כדי לדחות חלק נכבד מטענותיה של המערערת.

מטעמים דיוניים אנו גם דוחים את טענת המערערת ביחס לתחולת סעיף 106(ג) בענייננו, ובקשר לכך מצאתי לנכון להדגיש כי איננו מביעים עמדה בשאלות שהתעוררו לגופו של הסעיף, בין היתר בנוגע לנטל הראיה בכגון דא.

כאמור, אני מסכים לדעתו של חברי, השופט ד' מיןן; דינו של הערעור לדחיה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מיןן.

ניתן היום, י"א באייר התשע"ח (26.4.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט