



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

בפני כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

דגני סחר בינלאומי בע"מ

מערערת

נגד

רשות המיסים

משיבה

2

### החלטה

3

### הבקשה

1. סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") הוא העומד בליבה של הבקשה המונחת לפני, ולפיכך אקדים ואביאו כלשונו:

(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 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.

(בג) 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),



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב  
2 האמור, ניתן לגבות את החוב שהחבר חייב בו מהחבר האחר.  
3 (ב2) בלי לגרוע מהוראות סעיפים קטנים (ב1) או (ב1), היה לחבר בני אדם חוב סופי  
4 והוא התפרק או הפסיק פעילותו בלי ששילם את החוב האמור, יראו את הנכסים  
5 שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את החוב,  
6 אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של המנהל.  
7 (ג) לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיפים קטנים (ב), (ב1) או (ב2)  
8 יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל בלא תמורה או מההפרש שבין התמורה  
9 החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר להעברת  
10 הנכסים או הפעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור, פחות סכום המס  
11 ששילם.  
12 (ד) על גביית חוב ממי שקיבל נכס כאמור בסעיף זה (להלן – הנעבר), תחול פקודת  
13 המסים (גביה).  
14 (ה) החליט המנהל לפעול לפי סעיף זה, יודיע על כך למעביר ולנעבר וייתן להם  
15 הזדמנות להביא את טענותיהם.  
16 (ו) על החלטת המנהל לפי סעיף זה, ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי בתוך 30  
17 ימים מיום מסירת ההחלטה; הוגשו נגד המעביר או הנעבר בקשת פירוק או בקשה  
18 לצו כינוס נכסים, ידון בערעור בית המשפט שאליו הוגשה הבקשה, לפי הענין.  
19 (ז) הועבר נכס כאמור בסעיף זה ותמורת ההעברה סולקה התחייבות או הועברה  
20 התחייבות, רשאי בית המשפט להצהיר, לבקשת המנהל, כי סילוק ההתחייבות או  
21 העברתה, לפי הענין, אינו מהווה תמורה.  
22  
23 (ההדגשות שלי – ש.ב.)

- 24 2. הבקשה היא למתן צו מניעה מהפעלת הליכי גביה נגד המבקשת על פי פקודת המיסים  
25 (גביה), וכן להימנע מעיקול החזרי מיסים מכל סוג שהוא ומהפעלת אמצעי אכיפה בדרך של  
26 מניעת שחרור משלוחי יבוא חדשים.
- 27 3. הבקשה הוגשה במסגרת ערעור על הודעת המשיבה ולפיה פעילות חברת ג. נתנאל סחר  
28 והשקעות בע"מ (להלן: "החברה החייבת") הועברה למבקשת באמצעות חברת אל גן סחר  
29 בע"מ (להלן: "חברת אל-גן"), ולפיכך על המבקשת, מכוחו של סעיף 106(ב1) לחוק מע"מ,  
30 לשלם למשיבה את חוב המס של החברה החייבת בסך של 508,534 ש"ח (נכון ליום  
31 18.6.2014) בגין תוספת מכס, מס קניה ומע"מ וכן ריבית והצמדה וקנס פיגורים (להלן:  
32 "הודעת החיוב").
- 33 4. הודעת החיוב הוצאה לחברה החייבת בעקבות חשד כי זו הצהירה על ערך נמוך של סחורות  
34 מיובאות ובעקבות חקירה שערכה המשיבה בעניין זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 להשלמת התמונה יצוין כי סעיף 106(ב1) לחוק מע"מ חל על חוב מכס ועל חוב מס קניה  
2 מכוחו של סעיף 231 לפקודת המכס (נוסח חדש) וסעיף 29 לחוק מס קניה (טובין  
3 ושירותים), תשי"ב-1952, בהתאמה.
- 4 ועוד יצוין כי בעל המניות היחיד בחברה החייבת הוא מר בוריס נתנאלוב, בנו מר גרה  
5 נתנאלוב (להלן: "גרה") הוא בעל המניות היחיד בחברת אל-גן, ואילו בת זוגו, הגב' אנה  
6 נתנאלוב (להלן: "אנה") היא בעלת המניות היחידה בחברה המבקשת. אין, אפוא, חולק כי  
7 למבקשת ולחברה החייבת "במישרין או בעקיפין אותם בעלי שליטה או קרוביהם"  
8 כהגדרתם בסעיף 106 לחוק מע"מ.

9

10

### תמצית טענות המבקשת

- 11 7. במקרה דנן מתקיימים התנאים המזכים בקבלת סעד של צו מניעה זמני וזאת הן בכל הנוגע  
12 לסיכויי הערעור והן בכל הנוגע למאזן הנוחות הנוטה לטובת המבקשת. אין לקבל את טענת  
13 המשיבה ולפיה המדובר במקרה זה בבקשה לעכב הליכי גביה במסגרת ערעור, ולפיכך גם  
14 אין לקבל את טענתה כי על המבקשת להוכיח שהתקיימו "טעמים מיוחדים". למרות  
15 שלפנינו "ערעור", אין מדובר בהחלטה של טריבונל שיפוטי, אלא של רשות מנהלית הנוגעת  
16 בדבר, ולפיכך תקנות 467 ו-470 לתקנות סדר הדין האזרחי אינן חלות עליה.
- 17 8. אשר לסיכויי הערעור הרי שתנאי סעיף 106(ב1) לחוק מע"מ אינם מתקיימים בעניינינו. יש  
18 לפרש את הדיבור "חוב סופי" האמור בסעיף 106 לחוק מע"מ באופן דומה לזה של סעיף 119  
19 לפקודת מס הכנסה, דהיינו כחוב שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או לערעור. החברה  
20 החייבת הגישה תביעה לבית המשפט המוסמך לסעד הצהרתי ולפיו יש לבטל את הודעת  
21 החיוב. התביעה עדיין מתנהלת, ולפיכך אין המדובר בחוב סופי. אימוץ ההגדרה של "חוב  
22 סופי" האמורה בסעיף 106 לחוק מע"מ (דהיינו כחוב שניתן לגבותו לפי פקודת המסים  
23 (גביה)) לצורך גביית חוב שמקורו בפקודת המכס, משמעו הרמת מסך מרחיקת לכת, הפוגעת  
24 באופן חמור בקניינה של החברה שממנה מבקשים לגבות את החוב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

9. ההחברה החייבת העבירה את נכסיה לחברת אל-גן כבר בסוף שנת 2011, היינו חודשים ארוכים לפני שהוצאה לה הודעת החיוב, ואילו המבקשת הוקמה רק ביולי 2012, דהיינו, כחצי שנה לאחר קריסת אל-גן וכחודשיים לאחר שהוצאה לחברה החייבת הודעת החיוב. מכאן שאין מדובר ב"חוב סופי", כמו גם שעולה מכאן שחברת אל-גן והמבקשת לא הוקמו מתוך מטרה להתחמק מתשלום החוב.
10. נכסי החברה החייבת הועברו בתמורה מלאה לחברת אל-גן, וזו, לאחר כשנה, הפסיקה פעילותה בשל קשיים כלכליים. המבקשת הוקמה רק כחצי שנה לאחר מכן, והיא לא קיבלה כל נכס או פעילות מחברת אל-גן. אם, כטענת המשיבה, החברה החייבת והמבקשת חד הן, הייתה למבקשת זכות לקזז את הפסדיה של החברה החייבת מהכנסתה שלה, וזאת לא עשתה.
11. פעילות המבקשת שונה מפעילות החברה החייבת. המבקשת עוסקת ביבוא, ואילו החברה החייבת עסקה בהפצה. למבקשת מספר מצומצם של לקוחות לעומת אלה שהיו לחברה החייבת, והגם שכל לקוחותיה של המבקשת היו גם לקוחותיה של החברה החייבת, המדובר בענף יבוא המזון וממילא היקף הלקוחות הפוטנציאליים מצומצם מלכתחילה. המבקשת מנהלת עסקיה במקום מגוריה של בעלת מניותיה, בבניין מגורים בראשל"צ, ואילו לחברה החייבת היה מקום פעילות בשטח נרחב באזור תעשייה, שכלל מחסן, חדר קירור ועוד. למבקשת חשבון בנק המנוהל בבנק אחר, שירותי משרד רו"ח שונה, שירותי עמילות מכס הניתנים מחברות שונות, מחזור מכירות קטן בהרבה, היא אינה מעסיקה עובדים ולא מפעילה משאיות חלוקה, והיקף הסחר בפריטים הוא מצומצם מאוד וזאת בשונה מהחברה החייבת. יתרה מזאת, לאנה, בעלת המניות, לא הייתה כל מעורבות בחברה החייבת או בחברת אל-גן, בעוד שהיא משמשת כעובדת יחידה של המבקשת.
12. אשר **למאזן הנוחות** הרי שהמשיבה מבקשת להפעיל סמכויות גבייה קיצוניות כנגד צד שלישי שאינו החייב במס. הפעלת אמצעי גבייה כנגד המבקשת, לרבות הטלת עיקולים, תגרום לה נזק כבד. המדובר בחברה קטנה בראשית דרכה, הטובין המיובאים ע"י המבקשת נמכרים במזומן ופעילות המבקשת תלויה בקבלת כספי הלקוחות לצורך מימון הפעילות. הפעלת אמצעי הגבייה תגרום לפיכך לשיתוקה ולקריסתה. כנגד זאת, המשיבה הינה גוף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ממשלתי שהסכום המבוקש לא ישפיע על פעילותה, ונראה כי עמידתה על הפעלת אמצעי  
2 הגביה נועדה להרתעה בלבד.
- 3 13. תכליתו של סעיף 106 לחוק מע"מ היא למנוע התחמקות מתשלום חובות מס, ואולם אין  
4 מקום להפעיל אמצעי אכיפה שנועדו אך ורק כדי להצר את צעדיו של הנישום. בכל מקרה,  
5 המשיבה אינה יכולה לנקוט כנגדה באמצעי אכיפה של מניעת שחרורים של סחורה מיובאת  
6 מהמכס לפי סעיף 4 לחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968. טעם  
7 הדבר הוא כי ההוראה זו מתייחסת ל"נישום", דהיינו לחייב עצמו, ולפיכך אין להפעילה  
8 כנגד המבקשת.
- 9 14. המבקשת הציעה למשיבה בטוחה מתאימה בדמות דירת מגוריהם של בני הזוג. באיזון שבין  
10 זכות המשיבה לנקוט באמצעי גבייה לבין האינטרסים של חייבי המס – כפי שאף עולה  
11 מאסופת הפסיקה שצורפה - היה על המשיבה להסתפק בבטוחה זו ולא לנקוט בפעולות  
12 גביה העלולות לגרום לשיתוק מוחלט של המבקשת.

13

14

### תמצית טענות המשיבה

- 15 15. במקרה דנן לא עומדת המבקשת בנטל המוטל עליה להוכיח כי סיכווי הערעור טובים או כי  
16 מאזן הנוחות נוטה לטובתה. יתר על כן, מדובר במקרה זה בבקשה לעכב הליכי גביה  
17 במסגרת ערעור, ולא בבקשה למתן צו מניעה זמני, ולפיכך על המבקשת להראות כי קיימים  
18 טעמים מיוחדים לעיכוב ההחלטה. הדבר נכון גם לאחר ביטולה של תקנה 471 לתקנות סדר  
19 הדין האזרחי, שכן תקנה 467 לתקנות, העוסקת בעיכוב ביצוע החלטה, פורשה בפסיקה  
20 כמחייבת אף היא טעמים מיוחדים שיירשמו. המבקשת לא הוכיחה שמתקיימים במקרה זה  
21 טעמים מיוחדים, ובכל מקרה ברור כי אין בהגשת הערעור כדי לעכב באופן אוטומטי את  
22 הליכי הגביה.
- 23 16. אשר לסיכווי הערעור, ובכל הנוגע להחלת סעיף 106 לחוק מע"מ, הרי שההלכה היא שאין  
24 בהגשת תביעה בגין החוב כדי לעכב את הליכי הגבייה. הכלל הוא כי על החייב לשלם את  
25 חובו תחת מחאה, ובמקביל להגיש תביעה. לעניין זה אין מקום להחלת הגדרת המונח "חוב



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 סופי" בסעיף 119 לפקודת מס הכנסה, אלא לזו הקבועה במפורש סעיף 106 לחוק מע"מ,  
2 ולפיו די בכך שהמדובר בחוב שניתן לגבותו לפי פקודת המסים (גביה), וכזה הוא החוב דנן,  
3 שניתן לגבותו מהחייבת, ובעקבות העברת פעילותה למבקשת, ניתן לגבותו מהמבקשת.  
4 במקרה דנן אמנם הועברה הפעילות לחברת אל-גן לפני שהוצאה הודעת החיוב לחברה  
5 החייבת, אך רק לאחר שגרה נחקר והתבקש ליתן ערובה, וממילא היה עליו לצפות לחיוב.  
6 בהתאם לפסיקה, בהתקיים נסיבות אלה יש להתייחס לחוב כ"חוב סופי" לעניין סעיף 106  
7 לחוק מע"מ.
- 8 17. שלא כטענת המבקשת אין מדובר בהעברת נכסים, אלא בהעברת פעילות ולפיכך שאלת  
9 קיומה של תמורה אינה רלוונטית, מה גם שכאשר מדובר בתמורה המשולמת בדרך של  
10 סילוק התחייבויות, כפי שהיה במקרה דנן, ניתן להתעלם ממנה כאמור בסעיף 106 לחוק  
11 מע"מ. ביום 12.7.12 קיבלה החברה החייבת, בעקבות דחיית השגתה, הודעה כי עליה לשלם  
12 את החוב באופן מיידי ואילו כבר ביום 26.7.2012 הוקמה המבקשת. חברת אל-גן חדלה  
13 מלפעול באוקטובר 2012 ואילו המבקשת החלה לפעול מיידי לאחר מכן. המדובר במקרה  
14 מובהק של העברת פעילות מתוך מטרה להתחמק מתשלום מס.
- 15 18. מחומר החקירה עולה כי המבקשת ממשיכת דרכה של החברה החייבת. לקוחות החברה  
16 החייבת עברו למבקשת, גרה הוא שניהל את החברה החייבת ועתה הוא מנהל את החברה  
17 המבקשת, ואף שהפעילות צומצמה, עדיין מדובר באותה פעילות, כפי שעולה הן מחקירת  
18 גרה והן מחקירת הלקוחות, המעידים כי נאמר להם שרק שם החברה שונה. לאור האמור,  
19 אין כל רלוונטיות לניסיון לתאר את אנה כגורם מובחן ומשמעותי בניהול המבקשת תוך  
20 התייחסות לגרה כגורם שולי ומשני. אין בהעברת משרדי המבקשת לבית המגורים בני הזוג  
21 כדי להעלות או להוריד, מה גם שמחזור עסקיה של המבקשת עומד על כ-400,000 ₪  
22 בממוצע לחודש. גם אין ממש בטענת המבקשת בכל הנוגע להחלפת חברת שירותי עמילות  
23 המכס.
- 24 19. אשר למאזן הנוחות כבר נקבע בפסיקה כי למרות הנזק שעלול להיגרם לחייבים עצמם שעה  
25 שהליכי הגבייה נגדם לא יעוכבו עוד לפני שהמחלוקת לעניין החוב הוכרעה, מאזן הנוחות  
26 נוטה לטובת רשות המיסים. במקרה שלפנינו המדובר בהעברת פעילות בין חברות לשם  
27 התחמקות מתשלום חובות, ואין כל ערובה כי המבקשת לא תמשיך בדרך זו של הברחת  
28 פעילות ותבריח פעילותה לחברה אחרת בפעם השלישית ולמשיבה לא יהיה ממי להיפרע.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 20. היה על המבקשת לבוא לבית המשפט בניקיון כפיים ולגלות את מלוא העובדות. במקרה זה,  
2 טענה המבקשת כי אנה היא בעלת מניותיה היחידה, אך לא ציינה כי גרה הוא שהקים את  
3 החברה יחד עם אחר והיה בעל מניותיה עד להעברת המניות לאנה.

4 21. אשר לבטוחה שהוצעה על ידי המבקשת, הרי שעל חלקו של גרה קיימת הערה של הימנעות  
5 מלעשות עסקה שניתנה במסגרת הליך משפטי שמתנהל בינו לבין חברה אחרת, שאין ידוע  
6 מתי וכיצד יסתיים, כך שאף אם תקבל המשיבה בטוחה בגין חלקה של אנה בנכס, הרי  
7 שהמבחינה הפרקטית לא יהיה ניתן לממשו והמשיבה תמצא עצמה מול שוקת שבורה וללא  
8 יכולת להיפרע.

9

10

### ההליכים בפני בית המשפט

11 22. מספר דיונים התקיימו בקשר לבקשה זו. בתחילה נבחנה הבטוחה הנזכרת לעיל ואשר  
12 הוצעה על ידי המבקשת. בסופו של יום, לאחר שהבטוחה נמצאה, לדעת המשיבה, כבלתי  
13 הולמת לאור ההערה לטובת צד ג', שהמבקשת, למרות הצהרותיה וניסיונותיה, לא צלחה  
14 להסירה, התקיים דיון שבו נחקרו המצהירים מטעם שני הצדדים וסוכמו הטענות.

15 23. אשר לחקירת המצהירים הרי שעדותה של אנה איששה את העולה מחומר החקירה ולפיו  
16 גרה מעורב היטב בפעילות המבקשת, כפי שהיה מעורב היטב בפעילות החברה החייבת.  
17 לצורך הליך זה ניתן, אפוא, לומר שהמשיבה הוכיחה כי התקיימה המשכיות בין שתי  
18 החברות, לפחות במובן הפרסונלי. חקירתו של מר אוריאל נוזיאוב מטעם המשיבה לא  
19 שפכה אור מעבר לאמור בתצהירו, והיא התבססה בעיקר על ממצאי חקירה שנערכה על ידי  
20 אחרים. עם זאת, בסיום עדותו הסתבר כי, שלא כטענת המבקשת, כל לקוחותיה, ללא יוצא  
21 מן הכלל, היו אף לקוחותיה של החברה החייבת. מכאן שהמשיבה הוכיחה כי התקיימה  
22 המשכיות גם מבחינת הלקוחות.

23

24



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

### דיון והכרעה

3 24. באי כוח הצדדים, שטענו בטוב טעם ובכישרון, העלו בטיעוניהם סוגיה נכבדה הנוגעת  
4 למעמדו של בית משפט זה ביושבו בערעורי מס, ובכלל זאת ערעור לפי סעיף 106 לחוק  
5 מע"מ. לטענת המבקשת, אין מדובר ב"ערעור" על החלטת טריבונל משפטי, ולפיכך יש לדון  
6 בבקשה זו כדין כל בקשה אחרת למתן צו מניעה זמני. כל שנדרש מהמבקשת הוא להראות  
7 כי בידה טענות רציניות וכי מאזן הנוחות נוטה לטובתה. המשיבה, לעומת זאת, טוענת כי  
8 מאחר שמדובר בעיכוב ביצוע של החלטה – במקרה זה החלטת גובה המכס להטיל חיוב על  
9 החברה החייבת, וכן החלטתו לגבות חוב זה מהמבקשת – עיכוב הביצוע יעשה רק מטעמים  
10 מיוחדים שירשמו. המבקשת לא הראתה טעמים מיוחדים אלה, מה גם שסיכויי הערעור  
11 ממילא שאינם טובים.

12 25. על מעמדו של בית משפט בערעורי מס עמד רק לאחרונה בית המשפט העליון בע"א 3886/12  
13 זאב שרון קבלנו בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו, 26.8.2014) באומרו כי:

14 "אנו מצויים איפוא בקו התפר שבין ביקורת שיפוטית לפי עילות ההתערבות  
15 המוכרות במשפט המינהלי (ובמרכזן הקפדה על: חוקיות, סמכות, כללי הצדק  
16 הטבעי, סבירות, מידתיות וכיוצ"ב – ראו למשל: אהרון ברק שופט בחברה  
17 דמוקרטית, 364 (2004)), אשר מופעלות ברגיל ביחס להחלטות מינהליות (לרבות  
18 לעניין קביעת התשתית העובדתית עליה מסתמכת הרשות – ראו: בג"ץ 297/82  
19 ברגר נ' שר הפנים, פ"ד לז(3) 29, בפסקה 11 (1983); בג"ץ 442/71 לנסקי נ'  
20 שר הפנים, פ"ד כו(2) 337, 355-357 (1972) (להלן: עניין לנסקי); ברוך ברכה  
21 ההליך המינהלי, בעמ' 293 בטקסט הצמוד לה"ש 94 (1996)) – לבין הסמכות  
22 המיוחדת הנתונה לבתי משפט בהקשר של החלטות מינהליות מסוימות  
23 (במקרה שלנו: החלטות של מנהל מע"מ) – לקיים דיון "ערעורי רגיל" בהחלטת  
24 הרשות לגופה. במסגרת זו ניתן לבחון גם את נכונות ההחלטה, ולא רק את  
25 חוקיותה, סבירותה ומידתיותה, לפי כללי המשפט המינהלי (ראו: עניין כץ;  
26 עיינו גם בפסק-דיני ב-רע"א 8000/07 היועץ המשפטי לממשלה נ' פלוני, [פורסם  
27 בנבו] פסקאות 37-39 (02.05.2012), שעסק בערעור על החלטת ועדה  
28 פסיכיאטרית בדבר אשפוז כפוי (להלן: עניין פלוני)). לשון אחר, בשונה  
29 מהביקורת השיפוטית הרגילה על המעשה המינהלי – בית המשפט כאן לא  
30 ימנע בהכרח מלשים את שיקול דעתו "השיפוטי" תחת שיקול דעתו של מנהל  
31 מע"מ בהקשר של הסמכויות המדוברות (עניין פלוני, בפסקה 39(א); לגישה  
32 המגבילה, ברגיל, את הביקורת השיפוטית במשפט המינהלי לביקורת על  
33 חוקיות ההחלטה, בשונה מתבונתה – ראו למשל: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי  
34 כרך ב', עמ' 620-621 (2010) (להלן: ברק-ארז, משפט מינהלי)). חשוב להבהיר





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 בהקשר זה כי הביקורת ה"ערעורית" הנ"ל צריכה להיות דומה לביקורת של  
2 ערכאת ערעור על החלטות ופסקי-דין של ערכאה נמוכה יותר, שאותה מקובל  
3 לראות כרחבה ואולם לא כה-רחבה עד כדי אפשרות לבדוק "דה-נובו" את  
4 ממצאי העובדה, שעומדים ביסוד ההחלטה מושא הערעור (למעט בנסיבות  
5 חריגות). הביקורת הערעורית מתמקדת איפוא במקרים אלו בבחינה של נכונות  
6 הקביעות הנורמטיביות, שעומדות בבסיס אותה החלטה...

7 במאמר מוסגר ניתן לציין לסיום תת-פרק זה כי גם כאשר נתונה לבית המשפט  
8 סמכות לקיים בחינה"ערעורית" של החלטת הרשות, עדיין מבחינת "אמינות  
9 הנתונים", יש מקום להביא בחשבון את אמות המידה שלפיהן פועלת הרשות  
10 עצמה, ובהקשר של משטר מע"מ ניתן לזהות עקרון זה בתקנה 10א לתקנות סדר  
11 הדין בערעור מע"מ, שלפיה הצדדים יכולים להגיש לבית המשפט בערעור מע"מ  
12 ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי רגיל, אם הצדדים הסתמכו עליהן בהליך  
13 שומת המס;

14 [ההדגשות שלי – ש.ב.]

15 26. מהאמור עולה כי ערעור מס כשמו כן הוא, ובין אם מדובר בביקורת שיפוטית על החלטה  
16 מנהלית בהתאם למבחני המשפט המנהלי, ובין אם בערעור "רגיל" שבו ניתן לבחון גם את  
17 "נכונות" ההחלטה ולא רק את סבירותה, להליך משפטי "דה נובו" לא הגענו. צודקת לפיכך,  
18 לכאורה, המשיבה בטענתה כי עניין לנו בבקשה לעיכוב ביצוע ולא בבקשה לצו מניעה זמני.

19 27. מנגד, גם לאחר קביעת מסגרת נורמטיבית זו של הערעור בענייני מס, עדיין נותר הצורך  
20 לבחון באופן פרטני, תוך הסתמכות על הדין המהותי, את הסוגיה הקונקרטית, ובאותו עניין  
21 - חלוקת נטל הראיות. מטעם זה ערך בית המשפט העליון בפס"ד **זאב שרון** הנ"ל הבחנה בין  
22 ערעור הנוגע לשומה ולפסילת הספרים, ובין ערעור על קנס או כפל מס. במקרה האחרון, בין  
23 היתר לאור העובדה שיש בסנקציות אלו פגיעה משמעותית יותר בקניין, ויש בה מימד "מעין  
24 עונשי", נקבע כי נטל הבאת הראיות מונח על כתפי רשות המס, ולא רק זאת אלא שעליו  
25 לעמוד ברף של "מאזן הסתברויות".

26 28. במאמר מוסגר אעיר כי מאחר שנטל השכנוע עדיין מוטל על כתפי הנישום, ואף נטל זה  
27 נדרש לעמוד ברף של "מאזן הסתברויות", ניתן לאור האמור לעיל לדמות את הצדדים  
28 כמנהלים מעין מאבק כוחות שבו מנסה כל צד להדוף את יריבו אל מעבר לקו הדמיוני של  
29 50%. עוצמת ההדיפה הנדרשת היא כעומק החזקה העובדתית או המשפטית שהעבירה את  
30 נטל הבאת הראיות מזה הנושא בנטל השכנוע, דהיינו הנישום, ליריבו, דהיינו רשות המס.  
31 כעולה מפסק דינו של בית המשפט העליון, ככל שמדובר בסנקציה כבדה יותר (כגון קנס), כך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "עמוקה" יותר החזקה העומדת לטובת הנישום כי לא נפל פגם בהתנהלותו, ולפיכך נדרשת  
2 הרשות למאמץ רב יותר על מנת להדפח. עם זאת, בסופו של יום, על הנישום מוטל הנטל  
3 לשכנע כי לא נפל פגם בהתנהלותו.
- 4 29. מכל מקום, אם אכן המסגרת הנורמטיבית של הערעור אינה חזות הכל, ויש לבחון באופן  
5 פרטני את הסוגיה הקונקרטית, צודקת המבקשת בטענתה כי בהתחשב בפגיעה  
6 המשמעותית בקניינה, וחרף מעמדו של בית משפט זה כערכאת "ערעור", אין לדון בבקשה  
7 דן כבקשה לעיכוב ביצוע של החלטה, אלא כבקשה למתן צו מניעה זמני. על זאת יש  
8 להוסיף כי לשונה של תקנה 467 לתקנות אף היא עומדת לרועץ למשיבה, שהרי עניינה  
9 בהחלטה "שנתן בית משפט", וברי כי גובה המכס, אף אם החלטתו דינה כהחלטה של בית  
10 משפט לצורך הערעור, אינו, כשלעצמו, בית משפט.
- 11 30. בעניין זה אני סבור, לפיכך, כי הדין עם המבקשת, וכי בבקשה שלפני עליי לדון כפי שיש  
12 לדון בכל בקשה אחרת לצו מניעה זמני. טעמים מיוחדים לעיכוב הביצוע נדרשים בשעה  
13 שטריבונל משפטי דן בעניין והכריע, ולפיכך דרך המלך היא לקיים את אותה הכרעה ולא  
14 לעכב את ביצועה. כך בוודאי הדבר כשמדובר בפסק דין או החלטה המטילים חיוב כספי,  
15 וכאשר הזוכה היא המדינה ואין חשש שהמערער לא יוכל לגבות כספו בחזרה אם יזכה  
16 בערעור (בש"א 8240/96 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד נ(5) 403). אלא שגובה המכס אינו  
17 טריבונל משפטי, ולפיכך נראה שאת החלטתו יש לבחון בהתאם לכללים "הרגילים".
- 18 31. הדבר נכון במיוחד כאשר ההחלטה נוגעת להטלת החוב על מי שאינו החייב המקורי,  
19 כדוגמת ההחלטה על פי סעיף 106 לחוק מע"מ. במקרה זה נראה כי יש לשקול בזהירות יתר  
20 את שאלת הפגיעה בקניינו. משמע כי גם אם ראוי לבחון בקשה להימנע מהפעלת אמצעי  
21 גביה כנגד חייב מס בהתאם לכללים הנוגעים לעיכוב ביצוע של החלטה, אין נכון לעשות כן  
22 כאשר אמצעי הגביה מופנים כלפי אדם אחר, שלפי הנטען העביר לו החייב נכסים או  
23 פעילות. דומני כי בכך באה לידי ביטוי מלא ושלם הגישה שאומצה על ידי בית המשפט  
24 העליון ולפיה ראוי לבחון באופן פרטני ובהתאם לדין המהותי כיצד יש ליישם לגבי כל  
25 מקרה ומקרה את המסגרת הנורמטיבית של ערעורי המס.
- 26 32. יובהר כי אין פירושו של דבר הוא שהגשת ערעור על החלטה לפי סעיף 106 לחוק מע"מ  
27 מביאה לעיכוב אוטומטי של הליכי הגביה. על המבקש להראות כי הערעור מעלה שאלות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 רציניות שראוי לדון בהן, וכן כי מאזן הנוחות נוטה לטובתו. תנאים אלה, כידוע, תלויים זה  
2 בזה במעין "מקבילית כוחות", וככל שמאזן הנוחות נוטה יותר לכיוונו של מבקש הסעד, כך  
3 הדרישה להתקיימות התנאי בדבר סיכויי הערעור מתמתן, ולהפך. (רע"א 6994/00 **בנק**  
4 **מרכנתיל דיסקונט בע"מ נ' יצחק אמר**, פ"ד נו(1) 529 (2001)).
- 5 33. אשר ל**סיכויי הערעור** - אין בידי לקבל את טענת המבקשת כי ראוי לפרש את הדיבור "חוב  
6 סופי" באופן שיש לפרשו בסעיף 119 לפקודת מס הכנסה וזאת לאור הקרבה בין שני  
7 הסעיפים. לשונו של סעיף 106 לחוק מע"מ היא ברורה, והוא חל על כל חוב שניתן לגבותו  
8 לפי פקודת המסים (גביה). גביית המס לפי אותה פקודה תלויה בדין המהותי, שכן היא  
9 מתירה לגבות כל מס שהגיע מועד פירעונו. בהתאם להלכה שנקבעה בבג"צ 346/86 **מ.ל.ר.ג.**  
10 **אלקטרוניקה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו**, פ"ד מא(1) 225 (להלן: "**הלכת מ.ל.ר.ג.**") אין  
11 בעובדה כי יבואן חולק על החוב הנדרש ממנו, כדי לעכב תשלומו; עליו לשלם את המס תחת  
12 מחאה ואזי להגיש תביעה להשיבו. ומשהפך החוב ל"חוב סופי" מבחינת החייב, הופך הוא  
13 לחוב סופי גם מבחינת מי שהחייב העביר לו נכסים או פעילות וגובה המס דורש ממנו את  
14 המס. אם אין אתה אומר כן, נמצאת מחטיא את המטרה העומדת ביסוד סעיף 106 לחוק  
15 מע"מ למנוע התחמקות ממס באמצעות העברת נכסים ופעילות לאחר, וזו תהא התוצאה  
16 אם יקבע שמדובר ב"חוב סופי" מבחינת החייב, אך לא מבחינת הנעבר.
- 17 34. אמת, כי כאשר מדובר בחובות מע"מ, ומאחר שהגשת השגה וערעור מעכבת את תשלומם  
18 כאמור בסעיף 91 לחוק מע"מ, התוצאה היא כי "חוב סופי" לעניין סעיף 106 הוא אכן חוב  
19 שהסתיימו לגביו הליכי השגה והערעור בדומה להגדרת "חוב סופי" בסעיף 119 לפקודת  
20 מס הכנסה. עם זאת, משעה שסעיף 106 לחוק מע"מ הוחל גם על חובות מכס ומס קניה,  
21 ומשעה שנקבע כי אין בהגשת תביעה כנגד הטלת חובות אלה, כדי לעכב את גבייתם,  
22 התוצאה היא כפי שהובהר לעיל. אין זאת אלא, שהפעלת סעיף 106 לחוק מע"מ, כמו הפעלת  
23 פקודת המסים (גביה), תלויה בדין המהותי הנוגע לסוג החוב הרלוונטי, ולפיכך דינו של מס  
24 ערך מוסף אינו כדינם של המכס ומס הקניה.
- 25 35. אשר למועד שבו נדרש החוב להפוך ל"חוב סופי", אף כאן הדין עם המשיבה; כפי שנקבע  
26 בע"א 2755/08 **דליה פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3** (פורסם בנבו, 10.08.2010),  
27 מקום שבו הנישום צריך לצפות כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין  
28 רשויות המס, והוא העביר את נכסיו לאחר, ניתן להיפרע מהם. מהחומר שבפני עולה כי גרה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 נחקר בטרם הועברו הנכסים לחברת אל-גן, ומשכך, העברת נכסים זו על גלגוליה, כמו גם  
2 העברת הפעילות על גלגוליה, בין אם היא כרוכה בהעברת הנכסים ובין אם היא עומדת בפני  
3 עצמה (ובעניין זה מקבל אני את טענת המשיבה כי במקרה שלפנינו נקודת הכובד העיקרית  
4 היא העברת הפעילות ולא העברת הנכסים), יש בה כדי להקנות לחוב המס מעמד של "חוב  
5 סופי" לעניין סעיף 106 לחוק מע"מ.
- 6 36. בכל הנוגע לשאלה האם אכן הועברה הפעילות, דהיינו האם מדובר באותה פעילות, הרי  
7 שחומר החקירה שצורף לתגובת המשיבה, כמו גם לוחות הזמנים והדברים שעלו במסגרת  
8 החקירה הנגדית, כפי שכבר צוין לעיל, מלמדים כי קיימת המשכיות בין החברה החייבת  
9 ובין המבקשת (ראה, למשל, עדותו של מר אלמקייס, אחד מלקוחות החברה: "...מבחינתי  
10 עצם החלפת שם החברה מחברת אל-גן סחר בע"מ לחברת דגני סחר בינלאומי בע"מ לא  
11 שינתה דבר באופן ההתנהלות וההתקשרות בינינו בשום צורה שהיא. המשכתי להזמין רק  
12 באמצעות גרה נתנלוב וגם אותה סחורה....").
- 13 37. מוסכם על הצדדים כי פעילותה של המבקשת מצומצמת מפעילותה של החברה החייבת;  
14 לטענת המבקשת צמצום זה משמעו כי מדובר בפעילות אחרת. לטענת המשיבה, צמצום  
15 פעילות אין משמעו פעילות אחרת, וגם בחייה של חברה אחת תתכנה עליות ומורדות בהיקף  
16 הפעילות. עמדת המשיבה נראית עדיפה בעיני. אמת כי חל שינוי בהיקף הפעילות, ועל פניו  
17 המדובר בשינוי ניכר, כמו גם שחלו שינויים נוספים, כגון במקום הפעילות ובמספר  
18 העובדים, אך נראה כי בהתחשב במטרה העומדת ביסוד סעיף 106 לחוק מע"מ, אין בצמצום  
19 הפעילות מהסוג דנן כדי למנוע, לפחות על פני הדברים, אפשרות להחילו על המבקשת.
- 20 38. אשר למאזן הנוחות, ובהתחשב בכך כי המדובר בתשלום המשולם למדינה, הרי שברי כי לא  
21 קיים חשש שהמבקשת לא תוכל לגבותו בחזרה אם תזכה בערעור. מנגד, לא ניתן להתעלם  
22 לחלוטין מטענת המבקשת כי יהיה בהפעלת אמצעי הגביה כדי לגרום לפגיעה בה, הגם כי  
23 בהתחשב במחזור פעילותה החודשי (שהוא קרוב לסכום החוב), כמו גם בהתחשב בהצהרת  
24 המשיבה כי לא תפעל לפי חוק מסים עקיפים ולא תעכב מטענים של המבקשת עד לסיום  
25 בירור ההליך העיקרי (וזאת מבלי להכריע בשלב זה בשאלה המשפטית שהועלתה האם ניתן  
26 להפעילו כנגד המבקשת), אין לתת לטענה זו משקל רב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

39. יתר על כן ועיקר, סעיף 106 לחוק מע"מ עניינו בהעברת נכסים או פעילות מתוך מטרה להתחמק מתשלום מס, ולפיכך ברור כי מתעצם הצורך להגן על האינטרס של הרשות בגביית מס, ומצטמצם הצורך להגן על זה של החייב; הבקשה להורות לרשות להימנע מהפעלת אמצעי גביה, אם תתקבל, עלולה לשמש כלי בידו של החייב להתחמקות נוספת ממס וזאת על ידי חיסול החברה הקיימת והקמת חברה חדשה שאליה יועברו הנכסים או הפעילות. התוצאה האפשרית היא שגם אם יפסיד החייב בערעור, כבר לא יהיה לרשות ממי לגבות את החוב, אלא אם תוציא דרישת תשלום נוספת לפי סעיף 106 לחוק מע"מ, והחייב יבקש למנוע בעדה מלעשות כן, אם בטענה כי מדובר בפעילות אחרת, ואם בכל טענה אחרת, וחוזר חלילה.
40. המבקשת הציגה פסיקה שלטענתה מלמדת בי במקרים דומים, ובשל הצורך לאזן בין האינטרסים המנוגדים של רשות המסים ושל החייבים, ניתנו בטוחות ולא ננקטו הליכי גביה. עיון בפסיקה מעלה כי בטוחות אלו ניתנו, בעיקרו של דבר, בשלב של מתן הצו במעמד צד אחד, או במסגרת הסדרי פשרה בין הצדדים, ולפיכך אין בפסיקה זו כדי לסייע הרבה לענייננו. יתר על כן, גם במקרה שלפנינו נעשה מאמץ להגיע להסדר מוסכם בדבר בטוחה, דהיינו רישום שעבוד על דירת המגורים של בני הזוג, אלא שמאמץ זה לא נשא פרי, בעיקר בשל כך שהמבקשת כשלה, חרף הצהרותיה וניסיונותיה, להסיר את ההערה הרשומה לטובתו של צד ג' על חלקו של גרה בנכס. בכך יש להחליש את עתירתה של המבקשת לעשות שימוש באותה בטוחה חלף הפעלת אמצעי גביה, הגם שברי כי אף המשיבה מסכימה שבטוחה זו, למרות ההערה הרשומה לטובת צד ג', אינה חסרת ערך.
41. התוצאה העולה, לכאורה, היא כי לאור "מקבילית כוחות" זו של סיכויי הערעור ושל מאזן הנוחות, אין להיענות לבקשה, או, למצער, יש להיענות רק לחלק מועט ממנה במובן זה שהמשיבה תהא רשאית להפעיל אמצעי גביה כנגד המבקשת לשם גביית החוב כולו או מרביתו. יובהר, בשלב זה איננו בוחנים את סיכויי הערעור אלא באופן לכאורי בלבד. יתר על כן, בשלב זה אנו בוחנים את סיכויי הערעור אל מול מאזן הנוחות, וככל שמאזן הנוחות נוטה יותר לטובת רשות המס – וכך המצב במקרה דנן - כך סיכויי הערעור נדרשים לעמוד ברף גבוה יותר. כאמור, המבקשת לא עמדה ברף גבוה זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 42. אמרתי "לכאורה" ולא בכדי, שכן במקרה שלפנינו לאותה מקבילית כוחות יש להוסיף  
2 "כוח" נוסף. כוח זה סמוי מן העין אך נוכחותו בהחלט מורגשת. כוונתי היא לתביעה  
3 שהוגשה על ידי החברה החייבת למתן סעד הצהרתי כנגד הודעת החיוב. תביעה זו עדיין  
4 מתבררת בבית המשפט השלום בתל-אביב (ת.א. 14-02-33517), ואין לדעת כיצד ומתי  
5 תסתיים. ברי כי אם תתקבל התביעה, יהיה על המשיבה להימנע מלגבות תשלום כלשהו  
6 מהמבקשת, ואם כבר שולם, יהיה עליה להשיבו. בסופו של יום, חיובה של המבקשת  
7 בתשלום סכום החוב מותנה בכך שהן התביעה והן הערעור יידחו. במובן זה, לתוך "הכוח"  
8 של סיכויי הערעור ניתן להוסיף גם את סיכויי התביעה, וכשם שהעובדה כי דרישת החוב  
9 אינה מופנית כנגד החייבת המקורית אלא כנגד "הנעברת", מצדיקה לשקול ביתר תשומת  
10 לב את הפגיעה בקניינה, כפי שכבר הערתי לעיל, כך גם אין להתעלם מעובדה זו בשעה  
11 שבאים לבחון את מקבילית הכוחות של סיכויי הערעור ושל מאזן הנוחות.
- 12 43. הופניתי על ידי ב"כ המשיבה לפסק הדין בבש"א 5400/08 חברת בילק טקסטיל נ' בית  
13 המכס אשדוד (פורסם בנבו, 20.11.2008), ולפיו "על מנת שבית המשפט יורה על עיכוב, על  
14 המבקש להראות כי סיכויי ההצלחה בערעור גבוהים, וכי אם יזכה בערעור, יהא זה מן  
15 הנמנע או קשה מאוד להשיב את המצב לקדמותו."
- 16 44. כמו גם הופניתי לע"מ 570-08 קשת מגוונים בע"מ נ' אגף מס ערך מוסף, חיפה, מיסים  
17 כד/4 (אוגוסט 2010) ה-36 ולפיו "סעיף 106 לחוק מע"מ נועד לטפל באותם מקרים בהם  
18 ניתן לגבות חוב של חייב אצל צד ג'. מטרת החוק למנוע סיכול גביית חוב מס סופי, כאשר  
19 בפועל מתבצעת הברחת נכסים במגמה למנוע תשלום חוב מס". וכן כי "יש להפעיל את  
20 סעיף 106 ויש לאשר פעולה במסגרתו, כדי ליתן בידי פקידי המס כלים משפטיים  
21 ומעשיים אשר יאפשרו את גביית המס, וימנעו העברת נכסים לישויות משפטיות אחרות,  
22 על בסיס אמירה חדה וברורה כי אין להשלים עם תופעה של "יצירת" חברות חדשות, כדי  
23 למנוע גביית חובות, ופגיעה ישירה בקופת המדינה".
- 24 45. אלא שעיון בשני פסקי דין אלה מעלה כי המדובר שם ב"חוב סופי" במובן זה שאין עליו עוד  
25 השגה וערעור, ולא רק כזה שניתן לגבותו על פי פקודת המסים (גביה), כבמקרה שלפנינו  
26 (ראה גם ע"ש 1137/07 + בש"א 17958/07 טי אנד אל אקספרס בע"מ נ' מדינת ישראל -  
27 אגף המכס והמע"מ מיסים כב/2 (אפריל 2008) ה-39 ולפיו "לא יכולה להיות מחלוקת, כי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 לצורך הפעלת סמכות גבייה, לפי סעיף 106 לחוק, צריך שיהיה חוב סופי, שעליו לא ניתן  
2 עוד להשיג או לערער". מובן כי הדברים נכונים כשמדובר בחוב מע"מ, אך לא כשמדובר  
3 בחוב מכס, כפי שהובהר לעיל).
- 4 46. בנסיבות הנדונות בשני פסקי הדין הנ"ל, כאשר אך ורק שאלת העברת הנכסים או הפעילות  
5 לעניין סעיף 106 לחוק מע"מ עומדת על הפרק, וכאשר קיים חשש שהעברה זו נעשתה על  
6 מנת להתחמק מתשלום חוב מס שאין חולק על קיומו, אכן ראוי לנהוג ביד קפוצה בבקשות  
7 שמטרתן לסכל את גביית המס, כמו גם לדרוש מהמבקש להראות כי סיכויי הערעור  
8 גבוהים. לא כן כאשר קיימת מחלוקת בדבר עצם החוב. במצב זה, כך נראה, יש לשקלל  
9 בתוך אותה מקבילית כוחות, במידה זו או אחרת, גם את העובדה כי משוכה נוספת יש  
10 לעבור על מנת שניתן יהיה, בסופו של יום, להטיל את תשלום החוב על המבקשת, דהיינו כי  
11 התביעה שהוגשה על ידי החברה החייבת תדחה והודעת החיוב תישאר על כנה.
- 12 47. יובהר, שיקול זה הנוגע לתביעה שהוגשה על ידי החברה החייבת כנגד הודעת החוב, יפה רק  
13 לצורך הבקשה שלפני בעניין צו המניעה הזמני. עם זאת, בכל הנוגע לערעור גופו, ברי כי  
14 שיקול זה אינו רלוונטי. אם יתקבל הערעור מטעם זה שיוכח כי לא התקיימו יסודותיו של  
15 סעיף 106 לחוק מע"מ, ממילא לא תהא נפקות לגורלה של התביעה. אפשר וזו תתקבל  
16 ואפשר שזו תדחה. בשני המקרים המבקשת תהא פטורה מתשלום החוב. אם ידחה הערעור  
17 מטעם זה שהוכח כי התקיימו יסודותיו של הסעיף האמור, ואם עד לאותו מועד התביעה  
18 טרם תתברר או שטרם תוכרע, תידרש המבקשת לשלם את החוב, ממש כשם שהחברה  
19 החייבת נדרשת לשלם את החוב ולאור שנפסק בהלכת מ.ל.ר.ג. הנ"ל. אם התביעה תתקבל  
20 עד להכרעה בערעור, יש להניח שהמשיבה תבטל את דרישת החוב מהמבקשת, ולפיכך  
21 הערעור ימחק מאליו. ואם הערעור ידחה ולאחר מכן התביעה תתקבל, יש להניח שהמשיבה  
22 לא תגבה את החוב מהמבקשת, ואם כבר גבתה אותו, יש להניח כי תשיבו למבקשת.
- 23 48. לא התעלמתי מטענות המשיבה בכל הנוגע להצגת מלוא העובדות בפני בית המשפט. עם  
24 זאת, לא שוכנעתי כי התנהלותה של המבקשת נגועה בחוסר תום לב באופן המצדיק מטעם  
25 זה בלבד את דחיית הבקשה. אף לא התעלמתי מטענות המבקשת ולפיה אם אמנם קיימת  
26 "המשכיות" בין החברה החייבת והמבקשת, תהא האחרונה רשאית לקזז את הפסדי  
27 הראשונה. ברי, כי סעיף 106 לחוק מע"מ אינו יוצר זהות לצורך מס בין שתי החברות, וכל  
28 אחת מהן עומדת כנישום בפני עצמה על כל המשתמע מכך.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 14-06-11736 דגני סחר בינלאומי בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

### סוף דבר

3

49. בהתחשב במכלול השיקולים המובאים לעיל, סבור אני כי בנסיבות שלפנינו ראוי לקבל

4

באופן חלקי את הבקשה ולהורות כדלקמן:

5

א. עד להכרעה בערעור המשיבה תהא רשאית להפעיל אמצעי גביה כנגד המבקשת (למעט

6

עיכוב הוצאת טובין לפי חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח –

7

1968) וזאת אך ורק עד לגובה מחצית סכום החוב.

8

ב. המחצית האחרת של החוב תובטח באמצעות רישום שעבוד על דירת המגורים של בני

9

הזוג נתנאלוב, כפי הבטוחה שהוצעה על ידי המבקשת במהלך הדין. המבקשת ו/או

10

בעלי הדירה יחתמו על כל מסמך הנדרש לדעת המשיבה לצורך בטוחה זו, שאם לא כן

11

המשיבה תהא רשאית להפעיל אמצעי גביה גם בגין מחצית זו של החוב.

12

50. בנסיבות העניין, ולאור התוצאה דלעיל, אין צו להוצאות.

13

14

15

16

17

ניתנה היום, י"ט תשרי תשע"ה, 13 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

18

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

19

20