



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

המערער:

אליעזר טביב

ע"י ב"כ עו"ד אהוד ברזילי ועו"ד טל ששון

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3

באמצעות היחידה לפירוקים, כינוסים וגבייה קשה  
ע"י ב"כ עו"ד יעל נוה ועו"ד נועה ברגר

### פסק דין

בפניי ערעור שהגיש מר אלי טביב – המערער, על החלטת המשיב לפעול כנגדו בהתאם לסמכותו מכח סעיפים 106(ב)(1) ו- (ב)2 לחוק ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") שמכוחם ניתן לגבות חוב מס ערך מוסף ממי שהועברו אליו נכסים של החייב במס. עיקר המחלוקת עוסקת בשאלת החלתו של סעיף 106(ב)(1) ו/או סעיף 106(ב)2 לחוק בנסיבות התיק דנן.

המערער טוען כי כספים שהועברו אליו מהחברה לניהול מועדון הפועל כפר סבא (1995) בע"מ (להלן: "החברה לניהול"), שהייתה בבעלותו, אשר חייבת במס, הם החזר מקצת מהלוואת הבעלים שהוא העמיד לרשותה במשך השנים.

המשיב סבור כי בידיו הסמכות לגבות את החוב מהמערער, נוכח התקיימותם של רכיבי סעיף 106 לחוק ולפיהם, החברה לניהול חייבת חוב סופי למשיב, היא העבירה כספים לבעל מניותיה הוא המערער, עמו יש לה יחסים מיוחדים ולא נותרו לה אמצעים בישראל לפירעון חובה כלפי המשיב.

### העובדות הצריכות לעניין

1. בשנת 1995 רכש המערער מאת אגודת הספורט של הפועל כפר סבא (להלן: "האגודה"), את החברה לניהול אשר החזיקה וניהלה את מועדון הכדורגל הפועל כפר סבא (להלן: "המועדון"). המועדון היה מצוי בקשיים כלכליים והמערער רכש את החברה לניהול מהאגודה, לדבריו, כדי להמשיך את פעילותו של המועדון ולמנוע את קריסתו הכלכלית והמקצועית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

2. לטענת המערער, במשך השנים בהן החזיק בחברת הניהול, פיתח את המועדון מבחינה מקצועית, רכש שחקנים ברמה גבוהה והשקיע כספים רבים על דרך של מתן הלוואות בעלים ומתן שטרי הון, בסכום של למעלה מ- 25,000,000 ₪ (ר' נספח א' לכתב הערעור).
3. ביום 4.5.2009 נחתם הסכם בין החברה לניהול לבין מועדון הכדורגל הפועל תל אביב (להלן: "הפועל תל אביב") במסגרתו החברה לניהול מכרה שלושה כרטיסי שחקנים למועדון הפועל תל אביב, בתמורה לסכום של 8,000,000 ₪ ושאלה מהפועל תל אביב חמישה שחקנים אחרים, עד לתום עונת המשחקים 2008/9, בתמורה לסכום של 400,000 ₪. (להלן: "עסקת מכירת השחקנים") (ר' נספחים ב'1 ו-ב'2 לכתב הערעור).
4. במקביל, פעל המערער להעביר את בעלותו בחברה לניהול. ביום 14.6.2009 חתמו החברה לניהול והאגודה על הסכם להעברת פעילות החברה לניהול אל האגודה. הוסכם כי התמורה שתתקבל בגין עסקת מכירת השחקנים תזכה את החברה לניהול ולאגודה לא יהיו זכויות במסגרת עסקה זו (להלן: "הסכם העברת הפעילות", נספח ג' לכתב הערעור).
5. הסכם העברת הפעילות הועבר לאישור הוועדה להעברת זכויות, הפועלת במסגרת ההתאחדות לכדורגל בישראל (להלן: "ההתאחדות", ר' נספח ה' לכתב הערעור). בעקבות המלצותיה נחתמה תוספת להסכם העברת הפעילות, בה הוסכם כי התמורה בסכום של 8,000,000 ₪ תועבר לידו של המערער, לפירעון מקצת מהלוואת הבעלים שהעמיד להחברה לניהול (ר' נספחים ה' ו' לכתב הערעור, להלן: "התוספת להסכם").
6. לימים, הפועל תל אביב עיכבה את התשלום לחברה לניהול בגין עסקת מכירת השחקנים. על מנת לבצע את העברת הבעלות במועדון עובר לתחילתה של עונת המשחקים 2009/10, הוסכם ביום 6.8.2009 בין החברה לניהול לאגודה, כי העברת הפעילות תעשה אף בטרם העברת התמורה, כאשר תמורה זו תוחזק בנאמנות על ידי עו"ד, והנאמן יפרע את מקצת מהחוב של החברה לניהול למערער (ר' נספח ח' לכתב הערעור).
7. ביום 9.8.2009 קיבל הסכם העברת הפעילות אישור של ההתאחדות, בהתאם לנדרש בתקנון העברת זכויות ניהול בקבוצות כדורגל (להלן: "התקנון"), המחייב את קבוצות הכדורגל בישראל (ר' נספח ז' לכתב הערעור).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

8. ביום 2.9.2009 אישרה ההתאחדות את הארכת התקופה לתשלום התמורה בגין השחקנים והעברתה לחשבון נאמנות עבור חברת הניהול, בהתאם להסכמות (ר' נספחים ט'1 ו-ט'2 לכתב הערעור).
9. ביום 22.10.2013 הודיע המשיב למערער על כוונתו להפעיל את סעיפים 106(ב) ו/או (2) לחוק והוראת סעיף 106(ז) לחוק ולגבות את חובות החברה לניהול מהמערער. נכון לאותו מועד, חובה של החברה לניהול למע"מ עמד על סכום של 656,655 ₪, שהורכב משומות בסכום של 357,725 ₪, ריבית והצמדה בסכום 233,109 ₪ וקנסות בסכום של 65,821 ₪ (ר' העתק צילומי של הודעת המשיב, תשובת המערער מיום 15.1.2014 ופרוטוקול השימוע מיום 3.2.2014, בהתאמה, נספחים י', יא' ו-יב' לכתב הערעור).
10. ביום 9.3.2014 הגיש המערער את השגתו על הודעת המשיב, לפי הוראת סעיף 106 (ה) לחוק (להלן: "ההשגה", ר' נספח יג' לכתב הערעור).
11. ביום 29.5.2014 הודיע המשיב על דחיית ההשגה (ר' נספח יד' לכתב הערעור) ומכאן הערעור שלפניי.
12. יוער, כי עובר לפתיחת ההליך, הוגשה בקשה לעיכוב הליכי גבייה עד למתן החלטה בערעור ולחילופין צו מניעה. ביום 4.12.2014 התקיים דיון בבקשה ובסופו הגיעו הצדדים להסכמות שקיבלו תוקף של החלטה, לפיהן המערער יפקיד סכום של 400,000 ₪ בחשבון נאמנות שיפתח על ידי עו"ד ברזילי, לטובת רשות המיסים, וישוחררו העיקולים על חשבונותיו של המערער.

### דיון והכרעה

13. מטעם המערער, העידו המערער בעצמו ועו"ד יורם זמיר, המייצג אותו בעסקיו בישראל מאז שנת 1999 (להלן: "עו"ד זמיר"). מטעם המשיב, העידו מר בני ארז, ממונה מס ערך מוסף (להלן: "מר ארז") ומר מרדכי ברכה, המשמש כחוקר באגף החקירות ברשות המיסים, יחידת הפירוקים (להלן: "מר מרדכי").
14. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ושמעתי את העדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין העתירה להידחות. להלן אפרט את השיקולים שביסוד מסקנתי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

### המסגרת הנורמטיבית

15. הוראת סעיף 106(ב) לחוק מע"מ מונה מספר מקרים שבהם ניתן לגבות מצד שלישי חוב מע"מ:

"106(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

הוראות סעיף 106(ב)(1) ו-2 לחוק מע"מ קובעות את זהות הגורם שישא בחוב במקום החייב במס, בזו הלשון:

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

"106(ב)(2). בלי לגרוע מהוראות סעיפים קטנים (ב)(1) או (ב)(1), 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."

16. דהיינו, הוראת סעיף 106(ב) לחוק מע"מ מונה מספר תנאים מצטברים, אשר בהתקיימותם ניתן לייחס לצד שלישי חוב מס ערך מוסף שלא שולם על ידי החייב עצמו:

1. 16. הראשון, כי היה לחייב במס חוב סופי;
2. 16. השני, כי הנכסים הועברו למי שיש לחייב עמו יחסים מיוחדים;
3. 16. השלישי, כי הוא העביר את נכסיו בלא תמורה או בתמורה חלקית;
4. 16. הרביעי, שלא נותרו לחייב אמצעים בישראל לסילוק החוב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

17. הוראת סעיף 106(ב)(1) לחוק מע"מ קובעת כי כאשר החייב הוא חבר בני אדם, החוב הסופי יגבה ממי שקיבל את הנכסים ממנו, בנסיבות שצוינו לעיל. הוראת סעיף 106(ב)(2) לחוק מע"מ קובעת, כי אם אותו חבר בני אדם התפרק או הפסיק פעילותו בלי ששילם את החוב, החוב יגבה מבעלי השליטה בו.

18. יוער, כי הסדר חקיקתי דומה קיים בסעיף 119א' לפקודת מס הכנסה, התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), המונה חלופות שונות של נסיבות בהן ניתן לגבות חוב מס הכנסה מבעלי שליטה (השוו ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה פקיד שומה תל אביב 3 ((10.8.2010)).

19. בנוסחו הקודם של סעיף 106 לחוק מע"מ, נקבע:

"היה לחבר-בני-אדם חוב המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה והוא התפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים לסילוק החוב, ניתן לגבותו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות האמורות;..."

20. בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ לנוסח זה, הוסבר כי:

"אדם שקיבל נכסים ללא תמורה או בתמורה חלקית בנסיבות של פירוק, חזקה עליו שידע כי הדבר נעשה על מנת למנוע את גביית המס על ידי מימוש הנכסים." (ר' דברי הסבר להצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 5), התשמ"ו-1986, ה"ח 1767).

21. נוסחו הנוכחי של סעיף 106 לחוק מע"מ תוקן בשנת 2003, עם חקיקתו של חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג-2003, (ה"ח הממשלה 25 30.4.2003) שהביא לתיקון עקיף כולל בשורה של חוקים. במסגרת התיקון נוספו לסעיף 106 לחוק סעיפים קטנים (ב1) ו-(ב2) ותכליתם הוסברה כך:

" תופעה רווחת כיום היא כי חברות נוהגות להתחמק מתשלום מע"מ מצד אחד, ומצד שני לאחר חיוב על ידי רשות המס הן מפסיקות פעילות ו"נעלמות". יתר על כן, במקרים רבים לאחר סיום ההליכים המשפטיים ואישור החיוב על ידי בית משפט



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

עומד אגף המכס ומע"מ לפני שוקת שבורה, שכן החברה כבר חוסלה ונמחקה או רוקנה מנכסיה... מצב דומה קיים גם במקרים שבהם החברה לא נקטה כלל הליכים לתקיפת חיוב המס, קרי לא הגישה השגה או ערעור ולכן על אף שהחיוב במס הפך לסופי ובר גביה 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"

22. המשיב טען שסעיף 106 נחקק, בין היתר, על רקע ניצול התפר שבין מועד הוצאת חיוב המס למועד הפיכתו לסופי ובר גבייה – לצורך העברת נכסי חברות חייבות במס לבעלי העניין בהן, באופן ישיר או עקיף מבלי שלרשות המיסים תהיה יכולת מעשית להתמודד עם העברות מסוג זה. הסעיף נועד להתמודד עם כיסוי התחייבויות סלקטיבי בו נוקטת חברה (באמצעות העומד בראשה) תוך העברת כספים ותשלומים לנושים בהם היא חפצה (כשבעל מניותיה יכול להיות אחד מהם) ושמירה על אינטרס המדינה תוך פתיחת ערוץ גבייתו בדמות הישות אליה עוברו הנכסים. המדובר אפוא בהעדפת נושה.
23. המערער הוסיף, כי בנסיבות העניין לא היתה לו כוונה להתחמק מתשלום מע"מ והוא פעל בתום לב ולכן לא ניתן לטענתו להחיל את סעיף 106 לחוק מע"מ.

### קיומו של חוב סופי

24. המערער טען, כי לא מדובר בחוב סופי, כיוון שבעת העברת התמורה בגין עסקת מכירת השחקנים אליו בשנת 2009, עמדה שאלת הטלת מס ערך מוסף על עסקה למכירת שחקנים זרים במרכזו של ערעור בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב בע"מ 1059/08 (מאוחד) החברה לניהול מועדון הכדורגל נ' האוצר אגף המכס והמע"מ (6.6.2012), שהוגש על ידי החברה לניהול יחד עם עותרים נוספים שקיבלו דרישה דומה לתשלום מע"מ על עסקה למכירת שחקנים זרים. שם, כב' השופטת דניה קרת-מאיר דחתה את הערעור על החלטת השומה וקבעה כי עסקת מכירת שחקנים חייבת בתשלום מס ערך מוסף, כעסקת טובין.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב, הוגש ערעור לבית המשפט העליון בע"א 7883/12 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר-אגף המכס ומע"מ ת"א 3 (13.7.2015). כב' השופט הנדל דחה את הערעור בהסכמת השופטים מלצר וזילברטל וקבע כי המדובר בעסקת טובין המקימה חבות במס ערך מוסף.

לשיטת המערער, החוב הפך סופי רק ביום 13.7.2015 עת מתן פסק דינו של בית המשפט העליון – מספר שנים לאחר חתימת עסקת מכירת השחקנים ביום 4.5.2009, הסכם העברת הפעילות לאגודה ביום 14.6.2009 והעברת התמורה אליו בסוף שנת 2009.

25. **המשיב** טען, כי הערעור לבית המשפט המחוזי הוא שמעכב את הליכי הגבייה ולא הערעור לבית המשפט העליון, כך שלכל היותר, החוב הפך סופי ביוני 2012 עם מתן פסק הדין של בית המשפט המחוזי. כמו כן, לשיטתו, גם אם החברה לניהול העבירה את נכסיה למערער בטרם הפך חובה לסופי, זה נעשה לאחר שהחברה לניהול והמערער ידעו על קיומו של חוב ולכן חלה עליהם הוראת סעיף 106.

### דיון בשאלת סופיות החוב

26. לפי הוראת סעיף 106(א) לחוק מע"מ, חוב סופי יהא חוב אשר ניתן לגבותו בהליכי גבייה לפי פקודת מסים (גבייה).

27. הוראת סעיף 91(א) לחוק מע"מ עוסקת בעיכוב הליכי גבייה, בזו הלשון:

"91. (א) הוגשו השגה או ערעור, רשאי המשיג או המערער שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס התשומות השנוי במחלוקת וכן לעכב כל סכום המגיע למשיג או למערער, לפי הענין, לפי הוראות חוק זה, כמפורט להלן:

(1) בהשגה שהוגשה – עד גובה מחצית הסכום השנוי במחלוקת;

(2) בערעור שהוגש – עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, אלא אם כן הורה אחרת בית המשפט של הערעור.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

28. "ערעור" בהוראת סעיף 91 לחוק משמעו ערעור לבית המשפט המחוזי. כך נקבע בבש"א 6801/95 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מט(3) 258 (1995):

**"בהעדר הוראה אחרת, זהו ההסדר הנראה לנו כמתבקש מלשון חוק מע"מ על רקע מטרתו, והמתיישב עם סדרי מינהל תקינים, לפיהם כל עוד לא החליטה ערכאה שיפוטית אין לשלם את המס השנוי במחלוקת, אך משנפלה החלטתה של הערכאה השיפוטית, יש חובה לקיים את פסק-דינה, ועיכוב הפסק לא ייעשה מכוח הדין, אלא אך מכוח הפעלת שיקול דעת שיפוטי"**

29. בעניין דנן, כאמור, נימוקי השומה ודרישת תשלום הוצאו לחברה לניהול ביום 6.5.2007 (ר' מש/3), החברה לניהול הגישה השגה על דרישת התשלום, זו נדחתה והוגש הערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב. על פי הוראות הדין, ערעור זה, כערעור ראשון לערכאה שיפוטית, עיכב את הליכי הגבייה וכפועל יוצא מכך, החוב נותר כ"לא סופי" עד למועד מתן פסק הדין ביום 6.6.2012. לאחר פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב, חודשו הליכי הגבייה וכך למעשה, בהתאם להוראת סעיף 1 לחוק מע"מ, הפך החוב לסופי בשנת 2012.

30. המשיב לא חולק על כך שהחוב הפך סופי בשנת 2012 (ר' עדותו של מר ארז, פרו' עמ' 16 ש' 14-19, עמ' 18 ש' 13-15, 28-29, עמ' 19 ש' 3) כך שבמועד חתימת הסכם העברת הפעילות (14.6.2009) לא היה להחברה לניהול חוב סופי.

31. המערער העיד, שלא ידע על קיומה של השומה שהוצאה בשנת 2008 ועד לשנת 2013, לא פנו אליו ממע"מ לתשלום החוב. לשאלת בית המשפט גם השיב כי:

**"בדקנו את הספרים ולא היה שום חוב ולא כלום... שאלתי את ר"ח זיגדון אם יש חוב והוא אמר שאין חוב לא למס הכנסה ולא למע"מ" (ר' פרו' עמ' 9 שו' 28-32, עמ' 10 ש' 1-11, 20-21).**

32. כאשר נשאל המערער על השומה שהוצאה בשנת 2007, ההשגה שהוגשה על ידי החברה לניהול והערעורים לבית המשפט המחוזי והעליון, השיב כי הוא "אינו זוכר" (ר' פרו' עמ' 11 שו' 21-30, עמ' 12 שו' 1-24 ובחקירה חוזרת עמ' 13 ש' 29-32).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

33. בהקשר זה, אציין כי המערער גם השיב שאינו זוכר מי החליט על העברת סכום של 8,000,000 ₪ מתמורת עסקת מכירת השחקים אליו ואם הסכום הועבר ישירות אליו או דרך החברה לניהול (ר' פרו' עמ' 13 ש' 17-26).

34. תשובותיו של המערער מעלות תהיות בקשר עם אמינותן. החברה לניהול עתרה בשאלת מיסוי העסקה למכירת שחקנים זרים, כבר בשנת 2007 במסגרת הערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב, יחד עם עותרים נוספים. ניתן ללמוד מכך שידעה על דרישת המשיב לשלם מס בגין עסקה זו כך ניתן גם לראות בדוחות הכספיים עליהם חתום המערער (ר' נספח א' לכתב הערעור). כמו כן, המערער בעדותו, הציג עצמו כמי שלוקח את מלוא ההחלטות בהחברה לניהול ויודע לאן כספיה מופנים (ר' פרו' עמ' 11 שו' 5-20, עמ' 13 שו' 13-14). לפיכך, אינני מקבל את עדותו של המערער לפיה לא ידע על החוב הנטען.

35. הצדדים התייחסו לע"א 2755/08 דליה פלח נ' מס הכנסה- פקיד שומה ת"א 3 (להלן: "עניין פלח") אשר עסק בעיקרו בהוראת סעיף 119א(ב) לפקודת מס הכנסה. שם נקבע כי ניתן להחילו גם על העברת נכסים שביצע הנישום טרם שחוב המס הפך לסופי, אך ראוי להגביל את תחולתו לאחור, לקיומו של הליך תלוי ועומד שהנישום יודע עליו.

36. המערער טען כי יש להפעיל את הסמכות בצמצום, שמא "ניתן יהיה לבטל כל פעולה על גבי ציר הזמן, לפני החוב וללא הגבלת זמן לכאורה". לשיטתו, העברת כספי התמורה אליו התרחשה שנים רבות לפני הפיכת החוב לסופי ולכן לא ניתן היה לצפות כי אכן יהיה חיוב במס, שהרי לא ידעו מה יעלה בגורל הערעורים שהוגשו לבתי המשפט. אין לקבל עמדתו זו של המערער.

37. בעניין פלח, שעסק כאמור בסעיף 119 א' לפקודת מס הכנסה, מאזכר כב' השופט הנדל את סעיף 106 (ב) לחוק מע"מ, בשל הדמיון והרציונל של שני דברי חקיקה אלה ומכנה אותם כ"שכונה סמוכה". בית המשפט אימץ את עמדת המשיבה לפיה:

**"בכל מקרה שבו נישום צריך לצפות, כי יהא חייב במס לאור הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס, הרי שאם הוא מעביר נכסים ללא תמורה בעיתוי זה רשאית רשות המיסים להיפרע מהם".**  
**היתרון בגישה זו הוא כי היא תוחמת את הזמן על פי מבחן הידיעה**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

שכרוך בו גם מימד הצפיות. פעולת הרשות כפופה לידיעה ולציפייה של הנישום. טרם תקופה זו אם החייב העביר את הנכס לאחר – הופך הוא למעשה לחסין מפני פעולות גבייה. בגישה זו יש מן ההגינות והיא עונה על דרישת תום הלב."

38. והדברים יפים גם לענייננו. המדובר אפוא ביכולת לצפות שאכן יהא תשלום מס. המשיב הוציא הודעת חיוב ודרישת תשלום עובר להעברת הנכסים והחברה לניהול ידעה כי ישנה אפשרות קרובה לוודאי כי היא תחויב במס. במסגרת הערעור שהגישה לבית המשפט המחוזי בתל אביב, היתה אפשרות שהערעור יתקבל ולא יחול חיוב במס, אך גם היתה אפשרות שהערעור ידחה ויחול החיוב במס. אני סבור שהחברה לניהול יכולה וצריכה הייתה לצפות כי אפשר שיחול חיוב במס.

**לסיכום נקודה זו, גם אם חובה של החברה לניהול החייבת במס לא היה סופי במועד העברת פעילותה לאגודה, ניתן להחיל את הוראותיו של סעיף 106(ב) לחוק מע"מ, משום שהמערער ידע על קיומו של חוב כלפי המשיב, למצער היה עליו לצפות כי יחול חוב שכזה.**

העברת הנכסים בלא תמורה או בתמורה חלקית למי שיש לחייב עמו יחסים מיוחדים

39. **המערער** טען, כי התמורה בגין השחקנים שימשה לפירעון מקצת החוב שחייבת לו חברת הניהול, כהחזר הלוואת בעלים. החזר זה, אושר הן על ידי האגודה והן על ידי ההתאחדות והבקרה התקציבית. לכן אין לקבוע כי מדובר בהעדר תמורה.

40. **המשיב** טען, כי לפי סעיף 106(ז) לחוק מע"מ, כיסוי ההתחייבויות של החברה לניהול כלפי המערער שקול להעדר תמורה, כיוון שמדובר בבעל מניות יחיד של חברה, אשר בהיותו מודע לשומה שהוצאה לחברת על ידי מע"מ, רוקן אותה מנכסיה והעביר את כולם אליו. דהיינו, המערער איין את יכולתו של המשיב להיפרע מנכסי חברת הניהול. כמו כן, המשיב טען כי העובדה שההתאחדות אישרה את העסקה, אינה יכולה להכשיר את העסקה ולמנוע מהמשיב לעמוד על זכותו ולהיפרע מהמערער.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

### הכרעה לעניין העברת הנכסים ללא תמורה

41. הוראת סעיף 106(ז) לחוק קובעת כך:

"(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."

42. אין מחלוקת בין הצדדים כי התמורה בגין עסקת מכירת השחקנים שקיבלה חברת הניהול, הועברה לכיסו של המערער; אין מחלוקת כי הפעילות של החברה לניהול הועברה לידי האגודה ואין מחלוקת, כי בין המערער לחברה לניהול שררו יחסים מיוחדים כמצופה מיחסים בין חברה לבעל מניות יחיד בה שהפעיל בכל עיסוקיה והחלטותיה (ר' פרו' עמ' 7 שו' 2, 20-22).

43. לשיטת המערער, סעיף 106(ז) לחוק מע"מ הוא סעיף חריג, אשר המחוקק לא התכוון ליצור במסגרתו קדימות בלעדית לרשויות המס בכל מקרה בו מדובר בהחזר הלוואה לבעל מניות. לטענתו, היה על המשיב לבקש את אישור בית המשפט קודם להחלטת המנהל. אין לקבל את פרשנותו היצירתית של המערער.

44. מעיון בנוסח סעיף 106(ז) לחוק מע"מ, לא עולה דרישה כלשהי של המחוקק לקבל את אישורו של בית המשפט קודם להחלטת מנהל, כמו קבלת סעד הצהרתי נפרד מהחלטה לנקוט בסמכות המוקנית בסעיף 106 לחוק מע"מ. על פי נוסחו, "רשאי בית המשפט להצהיר, לבקשת המנהל כי סילוק ההתחייבות או העברתה, לפי הענין, אינו מהווה תמורה."

45. המערער לא ביסס את פרשנותו על הדין הקיים ואני סבור כי מדובר בפרשנות המסרבלת את ההליכים ומאיינת את סמכויותיו של המנהל. וודאי לא נוכל לצפות כי כל החלטה בעניין תובא קודם לפתחו של בית המשפט. המנהל הוא בעל הסמכויות ושיקול הדעת להחליט בעניינים שכאלו, כשבית המשפט בוחן את סבירות החלטתו, כיאה בהליכים מנהליים כגון דא.

46. כמו כן, לא שוכנעתי כי החזר הלוואה "מהווה ביטוי אובייקטיבי, ללא תלות בגורם לו מוחזרת הלוואה" כפי שטען המערער בסיכומיו. למעשה, לא שולמה תמורה אמיתית כנגד העברת פעילות החברה לניהול מהמערער לאגודה והתרשמתי שלחברה לניהול גם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

לא היו כספים לשלם כנגד עסקה שכזו. אף עו"ד זמיר, מטעם המערער, העיד בחקירה ראשית כך:

"אגודת הפועל כפ"ס כפי שכבר אמרתי לא היה לה כסף לשלם עבור הקבוצה. צריך לזכור שלקבוצה כזאת יש נכסים שזה בעיקר קאדר של שחקנים שעולים כסף, זה עסק חיי, יש לו מוניטין. עצם הזכות לשחק בליגת העל היא זכות בעלת ערך, אבל לאגודה לא היה כסף לשלם עבור המועדון." (ר' פרו' עמ' 5 שו' 24-27)

47. בנוסף, המערער לא הוכיח כיצד ניתן לגבות את החוב מהאגודה. גם אם המשיב זימן לחקירה גורמי מפתח באגודה, הרי שמצד אחד, הדבר מוכיח את יסודיותו של המשיב בבדיקותיו בטרם הפעיל את סמכויותיו ומצד שני, זימון גורמי מפתח באגודה לחקירה, אינו יכול לבסס את הטענה כי ראוי לגבות את החוב מהאגודה, שכלל לא היתה צד לעסקת מכירת השחקנים, או שמה ידה על התמורה שהתקבלה בסכום של 8,000,000 ש. סכום זה, נכנס לכיסו של המערער, לאחר שבחר להעביר את פעילותה של החברה לניהול לאגודה ללא תמורה, כשהיא מרוקנת מנכסים.

48. באופן דומה, לפי סעיף 6(ג) לחוק החברות, תשנ"ט 1999, רשאי בית משפט להשעות זכותו של בעל מניה לפירעון חובו מאת החברה עד לאחר שהחברה פרעה במלואן את כל התחייבויותיה כלפי נושים אחרים של החברה. יפים לעניין זה גם עמדת הרוב מפי השופטת פרוקצ'יה בע"א 4263/04 קיבוץ משמר העמק נ' עו"ד טומי מנור, מפרק אפרוחי הצפון בע"מ, סג(1) 548 (2009) ולפיה:

"בנסיבות ענין זה, נתקיימו התנאים המצדיקים השעיית פרעון הלוואות הבעלים עד לאחר פרעון חובות החברה לנושים החיצוניים. ניתן היה לבסס מסקנה זו על הנתונים לפיהם לא היתה במבנה ההון העצמי של החברה כל כרית בטחון שהיא להבטחת פרעון חובות החברה לנושים, וכי הרווחים שנצמחו לחברה בשנה הראשונה הועברו בחלקם לידי בעלי המניות במזומן, ובחלקם יוחסו להם כהלוואות בעלים. בנסיבות ניהול כאלה, אין להתערב במסקנת המפרק לפיה יש להתייחס להלוואות הבעלים כהשקעה הונית, שהיתה ראויה ונחוצה בנסיבות הענין, ולהשעות את פרעון הלוואות אלה לבעלי המניות עד לאחר פרעון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

### מכלול החובות לנושים החיצוניים.

49. בענייננו, לפי עדותו של עו"ד זמיר, מצבה הכלכלי של החברה לניהול לא היה מזהיר בעת רכישתה על ידי המערער בשנת 1995. המערער רכש את חברת הניהול, לדברי עו"ד זמיר, לשם "הצלתה" של הקבוצה מקריסה כלכלית. למרות כספים רבים שהושקעו בחברה במשך השנים במועד העברת הפעילות יש לחברה עדיין גירעון של כ- 20 מיליון ₪ לפחות (ר' פרו' עמ' 4 שו' 14-15, 25-28).

50. אינני סבור שניתן להכשיר את החזר הלוואת הבעלים בעובדה שבמהלך השנים, המערער הוא שמימן את רכישתם של אותם כרטיסי השחקנים שנמכרו. בסעיף 1 להסכם העברת הפעילות, ניסחו הצדדים באופן ברור את התמורה הנדרשת כנגד עסקת העברת הפעילות, כך: "החברה לניהול מחזירה לאגודה והאגודה מקבלת בחזרה לידיה את זכויות הניהול במועדון, ללא תמורה, וזאת למן המועד הקובע".

51. כמו כן, לא שוכנעתי מטענת המערער לפיה ניתן לנתק את העברת הכספים אליו, ממצבה הכלכלי של החברה, או שיש לאפשר לו לקבל לידו החזר הלוואת הבעלים, כשבתור נושים אחרים, נוספים, ביניהם המשיב.

52. בהקשר זה, ראיתי לדחות את טענת המערער שיש לראות בו נושה מובטח. אינני סבור שהמערער היה זוכה לדין קדימה כנושה מובטח העדיף על פני יתר הנושים, אילו היתה החברה מתפרקת. בהליכי חדלות פירעון, לשלטונות מע"מ ניתנת קדימות ביחס לנושים אחרים. במצב דברים שכזה, חלות הוראת סעיפים 373-374 לפקודת החברות [נוסח חדש] תשמ"ג-1983 והוראות פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ם-1980 ובחינתן יוצאות מגדר המחלוקת שלפניי.

**לסיכום נקודה זו, מאחר שהמערער לא הוכיח כי העביר את הפעילות לאגודה בתמורה, למעט בתמורה שנועדה לכיסוי התחייבויותיה של החברה לניהול כלפיו, קבעתי כי מתקיים התנאי שבסעיף 106(ב) לחוק מע"מ לפיו העברת הנכסים נעשתה ללא תמורה למי שיש לחייב עמו יחסים מיוחדים. בכך, איין המערער את זכותו של המשיב להיפרע מחברת הניהול.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

האם התקיים התנאי "שלא נותרו לחייב אמצעים בישראל לסילוק החוב"

53. פרק זה ניתן לחלק לשתי סוגיות עיקריות:

**האחת:** נטילת האחריות של האגודה את חובותיה של חברת הניהול;

**השנייה:** סבירות ותקינות הליכי הגבייה של המשיב.

האגודה לקחה על עצמה את חובותיה של חברת הניהול

54. המערער טען, כי הפעילות הועברה לאגודה תוך הסכמה מפורשת בין הצדדים כי האגודה תישא בחובות הקבוצה, ככל שישנם, ולא חברת הניהול. הסכמה זו אושרה על ידי ההתאחדות לכדורגל. לשיטת המערער, באופן זה הבטיחה החברה לניהול את החזר חובותיה, לרבות כלפי המשיב ועליו לפנות לאגודה בדרישה לפירעון החוב.

55. המשיב טען כי בהתאם להוראת סעיף 6 לחוק המחאת חיובים, תשכ"ט-1969 הוא לא נתן הסכמתו להמחאת חובה של החברה לניהול לאגודה ולא אישר את הסכמתה של האגודה עם החברה לניהול להעביר את החובות כנטען. בהעדר אישור המשיב, החברה לניהול לא יכולה להעביר את חבות המס שלה לידי האגודה ויתרה מכך, למשיב גם אין כל סמכות להפעיל הליכי גבייה כנגד האגודה בגין חובותיה של החברה לניהול.

דיון והכרעה לעניין נטילת האחריות של האגודה את חובותיה של חברת הניהול

56. אין מחלוקת בין הצדדים כי פעילותה של החברה לניהול הועברה לאגודה ולמעשה לא נותרה עוד פעילות בחברה לניהול לאחר שכספי התמורה בגין עסקת מכירת השחקנים הועברה למערער.

57. עיינתי בהוראות הסכם העברת הפעילות ונראה כי החברה לניהול והאגודה הסכימו ביניהן, שהאגודה תיטול על עצמה את מלוא פעילותה וחובותיה של החברה לניהול עד למועד חתימת אותו הסכם (ר' סעיף 4 להסכם העברת הפעילות, נספח ג' לכתב הערעור).

58. הוראות התקנון מחייבות את התאגיד הרוכש (ר' סעיף 21 לתקנון, נספח ד' לכתב הערעור), ולפי הוראת סעיף 2, 3 ו-6 לתקנון, העברת זכויות כפופה לאישור ההתאחדות, בדרך של הגשת בקשה מפורטת. בהוראת סעיף 18 לתקנון, נקבע כי על



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

- הרוכש לקבל על עצמו את חובות הקבוצה, במצבן נכון ליום אישור העברת הזכויות ולצרף כתב התחייבות לצורך העניין (לפי נספח א(5) לתקנון).
59. לצד התחייבות האגודה במסגרת ההסכם לעיל, קיימת הוראת סעיף 6 לחוק המחאת חיובים, תשכ"ט-1969, הקובעת כך:
- "6. חבותו של חייב ניתנת להמחאה, כולה או מקצתה, בהסכם בין החייב לבין הנמחה שבאה עליו הסכמת הנושה, זולת אם נשללה או הוגבלה עבירותה לפי דין."**
60. עו"ד זמיר, מטעם המערער, העיד בחקירה ראשית כי האגודה לקחה על עצמה את חובות המועדון כפי שהיו בתוקף בעת העברת הזכויות, עם זאת, בהמשך, שינה עדותו מגרסת המערער והעיד כך:
- "אני לא אומר שהעברנו את ההתחייבויות לאגודה, אני אומר שהאגודה קיבלה על עצמה להיות אחראית על החובות האלה. אני לא חושב שהחברה לניהול השתחררה מהחבות שלה. אני אומר שנוספה לה כחייבת נוספת האגודה, זו הבנתי המשפטית את המצב" (ר' פרו' עמ' 5 שו' 8-10; עמ' 7 שו' 28-30).**
61. בהתאם להוראת סעיף 6 לחוק המחאת חיובים, ככל שהחברה לניהול הייתה מעוניינת להמחות את חיוביה, היה עליה לקבל את הסכמת הנושה - המשיב ויתר הנושים. בפועל, המשיב לא נטל חלק באותן הסכמות בין החברה לניהול לאגודה ולא אישר אותן.
62. אין לקבל את טענת המערער לפיה המשיב "לא משפר את היעילות והאפקטיביות של הגבייה תוך פגיעה בזכות הקנין של המערער" כפי שטען המערער בסיכומיו. המשיב פועל על פי הדין ובידיו הכלים שניתנו לו על ידי המחוקק.
63. בעלת החוב למשיב היא חברת הניהול. אין למשיב כל דרך שבדין לגבות את החוב האמור מהאגודה, אלא לפי הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

64. אין באישור ההתאחדות או אישור בקרת תקציבים, כדי לבסס את טענת המערער שהאגודה היא שנושאת בחובות החברה לניהול וניתן לפנות אליה בדרישה לפירעון החוב.

65. אמנם, עו"ד זמיר העיד כי:

"הרשות לבקרת תקציבים היא גוף שנועד להבטיח מצב של חוסר סולבנטיות בקבוצות. ז"א, כשגוף זה מאשר לבעלים של קבוצה למשוך כסף הביתה כפירעון של הלוואה שזה אירוע מאוד, מאוד חריג, הוא עושה את זה רק אחרי שהוא בודק שהקבוצה יכולה לעמוד בזה.. " (ר' פרו' עמ' 6 שו' 21-24).

עם זאת, אין די בהסכם שנערך בין פרטים, באופן מנותק מרשויות המס, כדי לשנות מהוראות החוק לעיל.

### סבירות ותקינות הליכי הגבייה

66. המערער טען, כי המשיב החמיץ את המועד לגבות את החוב ומשכך יש לו "אשם תורם", שהרי במועד העברת הפעילות נותרו נכסים בחברה לניהול שהועברו לקרן נאמנות כדי שניתן יהיה לפרוע חובות נדרשים, אך המשיב נקט בפעולות גבייה מאוחר מידי, רק לאחר שנת 2012.

67. המשיב טען, כי אין בקיומה של קופת נאמנות פרטית, שמטרתה היתה לסגור התחייבויות תוך פרק זמן תחום, כדי לשלול מהמשיב את פירעון החוב.

### דיון והכרעה בשאלת סבירות ותקינות הליכי הגבייה

68. הוראת סעיף 8.1 להסכם העברת הפעילות, קובעת כי החברה לניהול תשאיר 300 אלף דולר, אשר יוחזקו בנאמנות על ידי עו"ד יורם זמיר, ואשר ישמשו לקיום התחייבויות החברה לניהול עד למועד אישור ההתאחדות את העברת הזכויות (להלן: "קופת הנאמנות"). בתוך כך נקבע, כי כל סכום שיוותר בקופת הנאמנות לאחר קיום התחייבויות לשחקנים ולצדדי ג', יועבר לאגודה.

69. הוראת סעיף 3 לתוספת להסכם קובעת כי:





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

"יתרת התמורה שטרם שולמה בגין מכירת השחקן... תשולם לידי האגודה, וזאת באמצעות חשבון נאמנות... הצדדים מורים לעו"ד יורם זמיר לעשות שימוש בכספים שיופקדו בידי בראש ובראשונה לפרעון התחייבויות של המועדון בגין התקופה שעד למועד הקבוע ואם תשאר יתרה שלא יהיה בה צורך לשם קיום התחייבות כאמור, תעביר אותה לאגודה"

70. גרסת המערער נתמכת בעדותו של עו"ד זמיר, שהעיד כך:

"מעבר לזה, אנו התחייבנו כלפי האגודה להשאיר איזה שהיא קופה לטובת פירעון של התחייבויות העבר, דובר על סכום של 300 אלף דולר שאמור היה להתקבל מקבוצת מכבי ת"א ולפי ההסכם הסכום זה הופקד בנאמנות בידי ואני עם הוראה להשתמש בו רק לפירעון של חובות עבר של הפועל כפ"ס וכך אכן עשיתי" (ר' פרו' עמ' 6 שו' 1-7).

71. וכך גם בעדותו של המערער, לפיה:

"כשישבנו וסיכמנו את הכל כמובן שיש את ההתאגדות לכדורגל שלא רצתה שיהיה איזה כל גוף שהוא שיגיד שהפועל כפ"ס עדיין חייבת כסף אז הם עשו את כל החישוב שלהם, וכמובן גם הפועל כפ"ס את הסכום שנשארתי חייב, והשארתי כסף בקופה בשביל לפי החישוב שלהם, שזה הסכום לכסות את החובות, ואם לא ההתאחדות לכדורגל לא הייתה נותנת לי להעביר את הקבוצה לגוף אחר" (ר' פרו' עמ' 9 שו' 14-18).

72. אם כן, נראה כי במועד העברת הפעילות, החברה לניהול אכן הותירה בידה כספים שהוקצו לפירעון התחייבויות מסוימות. יחד עם זאת, אין קביעה זו מסייעת למערער להוכיח את מבוקשו בעתירה שלפניי, שלא להחיל את הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ.

73. לחברה לניהול ניתנה אפשרות על פי החוק להציג בפני המשיב את טענותיה. המערער לא הוכיח שהמשיב ידע על אותה קופת נאמנות שנפתחה, לא הציג מסמך כלשהו בו הוא מדווח למשיב על קיומה של אותה קרן ומטרתה במסגרת העברת הפעילות. כמו כן, אינני סבור שחלון הזמן שהוקצה לטובת פירעון החובות על ידי החברה לניהול



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

- והאגודה, עולה בקנה אחד עם הערעורים שהתבררו בפני בית המשפט המחוזי והעליון בעניין החיוב במס.
74. דחיתי את טענות המערער כנגד עדותו של מר ארז מטעם המשיב, לפיהן מועד כניסתו לתפקיד היה מאוחר למועד האירועים שבבסיס התובענה. מר ארז לא נדרש להעיד על עובדות המצויות בידיעתו האישית אלא על מכלול העובדות, הטיעונים והמסמכים שהוצגו בפני המשיב בשלב ההשגה (ר' מש/3, מש/4, מש/5, מש/6, מש/7 שהוגשו באמצעות העד)
75. לעניין זה יפים דברי כבוד השופט אלטוביה בע"מ 1015/02 יוסף שירי נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים כו/5 (אוקטובר 2012), עמ' 240:

"למעלה מן הצורך אוסיף, כי לא מצאתי ממש בטענת המערער לפיה אין ליתן משקל לעדותו של מר קרמר נוכח העובדה שהוא באופן אישי לא ערך את השומות. כך, גם איני מוצא ממש בטענת המערער לפיה יש לזקוף לחובת המשיב את העובדה שלא העיד את עורכי השומות. אם וככל שסבור היה המערער או בא כוחו שיש מקום לזמן את עורכי השומות היה עליו להגיש בקשה מתאימה וזו הייתה נשקלת. משלא עשו כן, די לי בעדותו של מר קרמר כמפורט לעיל. עדותו של מר קרמר הייתה מקיפה ויסודית, נשענת על הכרת עובדות התיק והשיקולים בקביעת השומה הובהרו באופן נהיר. אין הכרח ברגיל לזמן דווקא את מי שערך את השומה הגם שזו האפשרות העדיפה, שהרי מטבע הדברים ישנה תחלופה ותנועת כוח אדם אצל משרדי השומה ממועד עריכת השומה ועד מועד העדות בקשר אליה והדברים ידועים. יש והתיק "מדבר" את כל שדרוש בפרט כשהדברים מוצגים בידי מי שמצוי בפרטי התיק ותחום העיסוק".

76. אין לקבל את טענת המערער כי כל שנעשה טרם הפעלת הסמכות לפי סעיף 106 לחוק מע"מ, היו פעולות משרדיות "מחשביות", כפי שטעם בסיכומיו. אינני סבור שהמשיב "ישב בחיבוק ידיים". המשיב הוציא מידי נימוקי שומה ודרישת תשלום כבר בשנת 2007. כפי שפורט בפרק קודם, על שומה זו הוגשה השגה – שנדחתה והחברה לניהול פנתה לערכאות והגישה ערעור על החלטת המשיב.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

77. הלכה למעשה, עד לשנת 2012 עוכבו הליכי הגביה מכח סעיף 91(א) לחוק מע"מ ומיד כשהתאפשר חזר המשיב ובדק את האפשרויות העומדות לפניו כדי לגבות את החוב מחברת הניהול, לרבות ביצוע חקירה מעמיקה בעניין. כך, העיד מר ברכה, החוקר מטעם המשיב:

"עד כמה שזכור לי המשרד עשה את הניסיונות מבחינת הליכי גבייה כדי לגבות את החוב של החברה שחייבת, ובשלב מסוים שממונה התחנה ראה שאין אפשרות להיפרע אז הוא פנה אלינו לבצע את החקירות בנושא." (ר' פרו' עמ' 21 ש' 27-29).

78. בחקירה החוזרת מר ברכה הסביר שאחרי שהחקירה שלו מסתיימת, הוא מעביר את חומרי החקירה למחלקה המשפטית, והיא עומדת בקשר עם ממונה התחנה, מעבירה לו את החומר הרלוונטי לצורך קבלת החלטה (ר' פרו' עמ' 28 ש' 18-24).

**התוצאה היא שמצאתי כי חרף התחייבותה של האגודה לשאת בחובותיה של החברה לניהול ועל אף שהאחרונה הקצתה כספים מסוימים לפירעון חובות בעת העברת הפעילות - לא נותרו לחברה לניהול - החייבת אמצעים בישראל לסילוק החוב למע"מ וזאת תחת העברת כספים לבעל השליטה בה.**

**מכל האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי המשיב פעל כדין כאשר הפעיל את סמכותו שלפי סעיף 106(ב) לחוק מע"מ ודרש מן המערער את פירעון חובותיה של החברה לניהול כלפיו.**

### כוונה ותום לב

79. בסיכומים, הרחיב המערער וטען כי סעיף 106 לחוק מע"מ שם דגש על היסוד הנפשי - כוונה להבריח נכסים ולהתחמק מתשלום מס. לשיטתו, החברה לניהול הקפידה להבהיר במסגרת הסכמים שהאגודה היא שתחוב בחובות ואף הושארה קופת נאמנות אצל עו"ד זמיר לתשלום לנושים. בכך, יש להוכיח כי לא היתה לו כוונה להערים על שלטונות המס וכי הוא פעל בתום לב.

80. המשיב מסכים עם המערער כי עסקת מכירת השקנים לא נבנתה על מנת להתחמק מתשלום מס (ראה עמוד 2 לפרוטוקול השימוע). עם זאת, לטענת המשיב הפעלת סעיף 106 לחוק מע"מ אינה דורשת הוכחת כוונה של הנישום להתחמקות ממס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

### דיון והכרעה בשאלת תם הלב

81. צודק המשיב כי אין בהוראת סעיף 106 לחוק מע"מ חובה כתובה, מפורשת או משתמעת, להוכיח כי העברה נעשתה כדי להתחמק ממס או כי זו בוצעה בחוסר תום לב.
82. בבש"א (חי') 17958/07 טי אנד אל אקספרס בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ (3.2.2008) שם נאמר:

"יודגש, הוראה זו אינה מתנה את סמכויות הגבייה מצד ג', בכך שההעברה שבוצעה הייתה אסורה על-פי חוק מע"מ או משוללת תום לב של הצדדים. גם העברה שאין מטרתה העלמת מס, תאפשר הפעלת הסמכות על-פי סעיף זה, ודי בכך שבידי החברה החייבת המעבירה, לא נותרו אמצעים לתשלום החוב למשיב (אהרון נמדר מס ערך מוסף כרך שני 812 סעיף 2217 (2003))."

83. המערער מפנה לע"מ 688-04-11 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים - אגף המכס ומע"מ (פורסם בנבו, 27.3.2014) כדי לשכנע שהוא לא פעל כדי להערים על שלטונות המס ולסכל את גבייתו, אלא לקח את כספי התמורה לכיסו, על חשבון החזר הלוואת בעלים, בתום לב. פסק דין זה בוטל בבית המשפט העליון, בהסכמת הצדדים ולכן אינו יכול לסייע לו (ר' ע"א 3208/14 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה, חיפה (07.12.2014)).

84. עוד מפנה המערער לרע"א 3542/10 מדינת ישראל – אגף מכס ומע"מ נ' זיתון תעשיות שמונים בע"מ (פורסם בנבו, 7.10.2013) שם נדונה השאלה האם רשאי גובה המס באגף המכס והמע"מ להרים מסך אגב הליכי גבייה, ולחייב חוב של חברה חייבת לחברה תאומה אליה העבירה החברה החייבת את פעילותה. נקבע כי הסמכות לפי סעיף 106 לחוק היא סמכות מעין שיפוטית שלא ניתנה בידי גובה המס אלא בידי של המנהל. הנסיבות כאן שונות. בעוד שבפרשת זיתון דובר על הפעלת הסמכות שבסעיף 106 לחוק על ידי גובה המס, בעניין דנן הסמכות מופעלת על ידי המנהל.

**אני סבור שגם אם לא היה במטרת עסקת מכירת השחקנים כדי להימנע מתשלום מס ערך מוסף, הרי שבפועל, החברה לניהול הוציאה מידה את התמורה והעבירה למערער כשהפעילות של החברה לניהול הועברה לאגודה, ללא תמורה. דהיינו, די בעצם העברת הפעילות וריקון**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

**קופת החברה (גם אם לא לחלוטין) כדי לחייב במס לפי הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ ולא משנה אם היתה כוונה תחילה להתחמק ממס או לא.**

### הטענה החלופית בדבר גביית המס בערכו הנומינלי

85. המערער מוסיף, טענה חלופית, לפיה יש לגבות את קרן החוב בלבד, ללא תוספת של ריבית הצמדה וקנסות, נוכח ההסדרים אליהם הגיע המשיב עם קבוצות אחרות ולאור השתתת החוב על גורם שלישי, שאינו החייב המקורי. לחילופי חילופין, מבקש כי המועד הקובע את שיעור התשלום יהיה מיום הפקדת הכספים בחשבון הנאמנות אצל ב"כ המערער, לטובת החוב שבמחלוקת.

86. המשיב טוען, כי המערער סרב להחלת עקרונות והסדרים שהושגו עם קבוצות אחרות ועמד על ניהול ההליך ולכן אין לגלגל לפתחה של המדינה את שחיקת חיוב המס במתן היתר לתשלום שיעורו הנומינלי בלבד.

### דיון והכרעה בשאלת גביית מס בשיעור נומינלי

87. המערער ביקש להסתמך על פסק דינו של בית המשפט העליון, בע"א 648/82 ע"א 648/82 פקיד שומה לגביה מיוחדת נ' ישראל גפני, עו"ד (19.9.1984), לפיו חוב המס בדין קדימה בהליכי חדלות פירעון יחושב לפי ערכו הנומינלי, ללא ריבית הצמדה וקנסות. בית המשפט אינו מבטל רכיבים אלו לחלוטין, אלא קובע כי קרן המס תשולם בדין קדימה, בעוד שתוספת הריבית, ההצמדה והקנסות ישולמו בדין רגיל. במקרה שלפניי, החברה לניהול אינה מצויה בחדלות פירעון ולכן אין בהלכה זו כדי לאפשר למערער לשלם את חוב המס בערכו הנומינלי.

88. נימוקי השומה ודרישת תשלום, הוצאו ל חברה לניהול ביום 6.5.2007 (ר' מש/3). נכון להיום, השומה מורכבת מקרן מס בסכום של 357,725 ₪, ריבית והצמדה בסך של 271,912 ₪ וקנסות בסכום של 153,829 ₪.

89. מאז הוצאת השומה בשנת 2007, הגישה החברה לניהול ערעור לבית המשפט המחוזי וזה נתן פסק דינו בשנת 2012. כאמור, החוב הפך סופי וחודשו הליכי הגביה. התרשמתי שהמשיב פעל בדרכיו לגבות את החוב, ערך חקירה נדרשת ומצא לנכון להפעיל סמכותו כדין לפי הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16989-07-14 טביב נ' רשות המיסים-אגף המכס והמע"מ

תיק חיצוני:

90. המערער יכול היה להגיש ערעור על השומה, לשלם את המס ובמידה שהיה זוכה בערעור היה המס מוחזר לו בצירוף ריבית והצמדה כדין. חרף זאת בחר המערער לנהל את התיק וליהנות כל העת מעיכוב התשלום, לכן אין מקום עתה, שהגיע עת התשלום, לפטור את המערער מריבית הצמדה וקנסות על פי דין.

### סוף דבר

התוצאה היא, שניתן לגבות מהמערער את חובותיה של החברה לניהול בהתאם להוראת סעיף 106(ב)(1) ו/או (ב) לחוק.

הערעור נדחה אפוא.

המערער ישלם למשיב שכר טרחת עו"ד והוצאות בסך של 25,000 ₪. התשלום יבוצע בתוך 30 יום מהיום ומכאן ואילך סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית עד לתשלומו המלא בפועל.

בהתאם להלכת רע"א 382/16 יהל נגד פקיד השומה (13.7.16) ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 12/3/17.

ניתן היום, ז' אדר תשע"ז, 05 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט