



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2921/21

לפני: כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ
כבוד השופטת ר' רונן

המערערת: אולגה מלוייב

נגד

המשיב: ממונה מס ערך מוסף באר שבע

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
(השופט ג' גדעון) מיום 4.3.2021 בת"א 56498-03-18

תאריך הישיבה: כ"ו בתמוז התשפ"ב (25.7.2022)

בשם המערערת: עו"ד כפיר ממון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופט ג' גדעון) מיום 4.3.2021 בת"א 56498-03-18, בו נדחתה תביעתה של המערערת למתן פסק דין הצהרתי שלפיו מקרקעין הרשומים על שמה וכספים בחשבון הבנק שלה אשר עוקלו על ידי המשיב בגין חוב של חברת סיף מתכות בע"מ (להלן: סיף מתכות או סיף), עוקלו שלא כדין ובחוסר סמכות.

הרקע לערעור

1. המערערת החלה לעבוד בשנת 2004 כמנהלת חשבונות שכירה בחברת מסגריית אלשורוק בע"מ (להלן: אלשורוק). חברה זו, אשר עסקה במסחר בברזל המיועד לענף

הבנייה, הייתה בבעלותו של מר ואאיל אלמדיגם (להלן: ואאיל). בשנת 2009 החליט המשיב לפסול את ספריה של אלשורוק לשנים 2007-2008 ולחייבה בכפל מס בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין. אלשורוק ערערה על החלטה זו לבית המשפט המחוזי, אך לאחר דין ודברים הגיעו הצדדים להסכמות בדבר פריסת תשלום חובה של אלשורוק. בסוף שנת 2009 חדלה אלשורוק מפעילותה העסקית, ולאחר שהקים ואאיל חברה אחרת שעסקה באותו התחום, סיף מתכות, החלה המערערת לעבוד בה. במהלך שנת 2010 החל קשר זוגי בין המערערת לבין ואאיל, ובשלהי אותה שנה עברו השניים להתגורר יחד בדירה שכורה.

2. ביום 17.11.2013 העביר המשיב לאלשורוק ולסיף מתכות הודעה בה ציין כי מחומר החקירה שבידיו עולה כי אלשורוק העבירה את פעילותה ונכסיה ללא תמורה לסיף ואופיין של שתי החברות דומה למדי, וכי על פי המידע הקיים אצלו אלשורוק צמצמה את פעילותה ולא נותרו לה בישראל אמצעים לסילוק החובות שיצרה. בנסיבות אלה בכוונתו להפעיל את סמכותו לפי סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק) באופן שיאפשר לו לגבות את חובה של אלשורוק מנכסיה של סיף מתכות. סיף הגישה ערעור על החלטה זו של המשיב וערעורה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי (ע"מ 11899-01-15). ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי נדחה גם הוא על ידי בית משפט זה (ע"א 7909/16).

3. לימים התברר למשיב כי עוד במהלכם של ההליכים הנזכרים, ובטרם שולם מלוא החוב, הוצאו כספים מחשבונה של סיף מתכות לצורך רכישת נכסים שונים שנרשמו על שמה של המערערת, ובהם מגרש ביישוב להבים שנרכש בחודש אוגוסט 2014 בסך של 1.8 מיליון ש"ח (להלן: המגרש) ורכב מסוג BMW שנרכש בחודש פברואר 2016 בסך של 270 אלף ש"ח (להלן: הרכב); וכן הועברו כספים לחשבון הבנק שלה בסכום מצטבר של כ-160 אלף ש"ח (להלן: חשבון הבנק).

4. לפיכך, ועל רקע העובדה שהתברר למשיב כי משכורתה החודשית של המערערת עמדה על סך של 7,000-8,000 ש"ח בלבד, הוא הגיע לכלל מסקנה כי הנכסים האמורים (המגרש, הרכב והכספים בחשבון הבנק) שייכים הלכה למעשה לסיף מתכות. על כן, הטיל עליהם עיקולים בהתאם לסמכויות הנתונות לו מכוח סעיפים 5, 7 ו-8 לפקודת המסים (גביה) (להלן: פקודת המסים או הפקודה). כאשר נודע למערערת על העיקולים השונים היא פנתה למשיב בבקשה להסירם, ומשלא נענה לכך הגישה את התביעה מושא הערעור שלפנינו.

5. על פי טענות המערערת בהליך קמא, הרכוש המעוקל מצוי בבעלותה הבלעדית והאישית ולא שייך לסיף מתכות או לאלשורוק. כך, חשבון הבנק נפתח על ידי המערערת ובעלה לשעבר בשנת 1999, ונכון למועד הגשת התביעה החשבון רשום על שמה בלבד ומשמש אותה באופן בלעדי בענייניה השוטפים. גם הרכב אשר רשום על שמה ומשמש אותה באופן בלעדי, נרכש על ידה בעסקת "טרייד-אין" בה נמסר רכבה הישן, סכומי כסף במזומן ושיקים דחויים שנטלה כהלוואה מחבר של ואאיל. בנוגע למגרש צוין כי הוא נרכש על ידה בשנת 2014, כי הוא מצוי בחזקתה וכי זכויות החכירה בו רשומות על שמה בלשכת רישום המקרקעין. סיף מתכות אמנם שילמה עבור המגרש אולם זאת מאחר שואאיל היה חייב למערערת סכומי כסף בגין הלוואה שנתנה לו בעבר ורכישת המגרש נעשתה כהחזר החוב. המערערת ציינה כי היו באמתחתה סכומים נוספים שצברה מחסכונות שהביאה עמה ארצה בעת עלייתה לישראל בשנת 1999 וסכומים נוספים שקיבלה מהוריה. המערערת הדגישה כי הגם שואאיל והיא התגוררו יחד והיו ידועים בציבור, מבחינה כלכלית הם התנהלו באופן נפרד, התחלקו בהוצאות השונות, החזיקו וניהלו בנפרד רכוש שנרכש לפני הקשר ולא ניהלו חשבון בנק משותף.

6. במישור המשפטי טענה המערערת כי נפל פגם בהחלטת המשיב להטיל עיקולים מכוח הוראות פקודת המסים ולא מכוח הוראות סעיף 106 לחוק מע"מ. לטענתה, הוראות הפקודה עוסקות במימוש נכסים של החייב עצמו, ואילו בענייננו לא מדובר בנכסים של החברה החייבת אלא בנכסים שלה. החלטתו של המשיב לפנות להוראות פקודת המסים מנעה ממנה קיומו של הליך שימוע ואפשרות להגיש ערעור סדור על פי החוק. המערערת הדגישה כי לעמדתה לא מדובר בשני אפיקי גבייה מקבילים אלא במסלולים נפרדים אשר כל אחד מהם מתאים למערכת נסיבות שונה. על רקע כל האמור עתרה המערערת למתן סעד הצהרתי המורה כי הרכוש המעוקל הינו רכוש שלה, כי היא אינה חבה בחובן של אלשורוק וסיף, כי אין תוקף לעיקולים שהטיל המשיב וכי אין לו סמכות חוקית לגביית החוב ממנה.

7. המשיב מצדו טען כי לא נפל כל פגם בהתנהלותו. העיקולים הוטלו בהתאם לסמכויות המוקנות לו על פי דין, סמכויות אשר נועדו להתמודד עם הברחת נכסים לשם התחמקות מתשלום חובות מס. למערערת ניתנה אפשרות לספק הסברים לפערים הקיימים בין גובה השתכרותה לבין שווי הנכסים שברשותה ולעובדה שהנכסים נרכשו מכספיה של סיף מתכות, אך היא נקטה בגישה מתריסה ונמנעה מלשתף פעולה. בכל הנוגע לטענות המערערת לבעלותה על הנכסים, נטען כי לחשבון הבנק הופקדו כספים מתוך חשבון הבנק של סיף מתכות; כי הרכב נרכש על ידי ואאיל בכספים של סיף מבלי שהוכח כי אכן ניתנה הלוואה כלשהי על ידה כנטען, וכאשר רק חלק זניח מהסכום, 50,000 ש"ח

בלבד, שולם על ידי מסירת הרכב הישן ששימש את המערערת; וכי המגרש נרכש גם הוא מכספיה של סיף מתכות. במישור המשפטי טען המשיב כי לרשותו עומדים שני כלים מקבילים לגביית חובות מס – הוראות פקודת המסים והוראות סעיף 106 לחוק, והוא רשאי לבחור על פי שיקול דעתו איזה כלי "להפעיל" בכל מקרה ומקרה. בענייננו, נעשה שימוש בהוראות פקודת המסים הואיל והנכסים שעליהם הוטל העיקול הם נכסים של סיף מתכות ולא של המערערת, ולא נפל בכך כל פגם.

8. ביום 4.3.2021 דחה בית המשפט המחוזי את עיקר תביעתה של המערערת. תחילה ציין בית המשפט כי עלו קשיים לא מבוטלים בגרסתה. בין הקשיים האמורים מנה בית המשפט את הימנעותה של המערערת ממסירת גרסה בעת חקירתה במשרדי הרשות; את העובדה שטענותיה לעניין הסכונותיה לא גובו באסמכתאות; את העובדה שלא הובא על ידה כל תיעוד להלוואה שניתנה כנטען לוואיל, וזאת על אף שלטענתה התקיים ביניהם משטר של הפרדה רכושית. בית המשפט הוסיף בקשר להלוואה הנטענת, כי גם לא ניתן הסבר המניח את הדעת לצורך של ואיל בהלוואה האמורה שעמדה לפי הנטען על סך של 175,000 דולר ארה"ב, סכום כמעט זניח בהתחשב במחזוריה של סיף מתכות; ולפער בינו לבין שווי המגרש שעל פי הנטען באמצעותו הוחזרה ההלוואה, העומד על סך של 1.8 מיליון ש"ח.

9. אחר דברים אלה פנה בית המשפט לסוגיית אפיקי הגבייה. בית המשפט אימץ את עמדת המשיב בקבעו כי סמכויות הגבייה שבפקודת המסים וסמכות הגבייה שבסעיף 106 לחוק הן סמכויות מקבילות שאין ביניהן תלות או כפיפות. עוד נקבע כי הפעלת הסמכויות על פי פקודת המסים מותנית בקיומה של תשתית ראייתית מינהלית שיש בה כדי לבסס את הקביעה כי הנכסים עליהם הוטל העיקול הם נכסי החייב. בית המשפט קבע כי בכל הנוגע לרכב, התשתית הראייתית הקיימת לא הספיקה לביסוס המסקנה כי הוא לא נרכש ממקורותיה של המערערת. מנגד, בכל הנוגע למגרש ולכספים בחשבון הבנק, קיימות אינדיקציות המעידות על כך שמדובר בנכסיה של סיף ובהן מצבו הכלכלי של ואיל על רקע הסתבכותה של אלשורוק ועירוב הנכסים בינו לבין החברות שבשליטתו; עיתוי העברת הכספים ששימשו לרכישת המגרש ולצבירת הכספים בחשבון הבנק בעת שואאיל והמערערת היו מודעים לחובות של אלשורוק; היעדר התיעוד על קיומה של ההלוואה על רקע הטענה להפרדה רכושית בין השניים; העובדה שמדובר בהחזר הלוואה בהיקף של פי שלושה מקרן ההלוואה הנטענת; היעדר תיעוד על העברת הכספים מסיף מתכות לחשבון הבנק של המערערת, ועוד. נקבע כי בכל אלה יש כדי להרים את הנטל המוטל על המשיב לעניין הוכחת זכויותיה של סיף מתכות במגרש ובכספים שבחשבון הבנק, באופן המעביר את הנטל אל המערערת. אלא שהמערערת לא

הוכיחה את זכויותיה בנכסים. לצורך הוכחת גרסתה נשענה המערערת בעיקר על עדותה ועל עדות ואיל, אולם נוכח האינטרס הברור שלהם בתוצאות המשפט, היעדר תימוכין נוספים לגרסת המערערת והקשיים העולים מגרסתה כפי שפורטו לעיל, גוברת הנטייה שלא לסמוך ממצא עובדתי חיובי על גרסתה ועל גרסת ואיל. בשל האמור דחה בית המשפט את התביעה בכל הנוגע למגרש ולכספים בחשבון הבנק, אך בד בבד קיבל את התביעה בכל הנוגע לרכב והורה על ביטול העיקול לגביו. נוכח תוצאה זו ונוכח היקף ההתדיינות, חייב בית המשפט את המערערת לשאת בהוצאות המשיב בסך של 35,000 ש"ח.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

10. לטענת המערערת, נקודת המוצא של פקודת המסים היא כי מדובר בנכס של החייב המוחזק בידי אחר הנעדר זיקה אמיתית לנכס. למחזיק בנכס אין כל אפשרות לערער על החלטה או להשמיע את טענותיו, וכל שביכולתו הוא להגיש תביעה אזרחית לבית המשפט ובה לנסות לטעון כי מדובר ברכושו שלו. בניגוד לכך, "הרמת מסך" לפי סעיף 106 לחוק מע"מ נועדה למקרים בהם חייב העביר את נכסיו לאחר ללא תמורה או בתמורה חלקית במקרים של יחסים מיוחדים ביניהם, כפי שנטען על ידי המשיב בענייננו. החלטה לפי סעיף זה כפופה לשימוע, למבחנים של סבירות ומינהל תקין ולחובת הנמקה, ולמחזיק בנכס יש זכות עיון בחומרי החקירה ששימשו לצורך קבלתה. כמו כן, הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 106 לחוק כפופה לסייגים, תנאים והוראות שכלל לא נזכרים בפקודת המסים, והנפגע זכאי להעמיד את החלטת המשיב לביקורת שיפוטית. החלטת המשיב לפעול שלא מכוח סעיף 106 לחוק מע"מ מנעה מהמערערת את שלל הזכויות המגיעות לה, הביאה לשינוי סדרי הדין ואף שינתה את נטלי ההוכחה והבאת הראיות. בחירת המשיב בערוץ פקודת המסים נתנה לו יתרון משמעותי בדמות "קיצור דרך" לא ראוי, לא הולם ולא חוקי. על רקע זה, גם פסק דינו של בית המשפט המחוזי לפיו רשאי המשיב לפעול כך שגוי מיסודו, מנוגד ללשון החוק, לכוונת המחוקק ולפסיקת בית משפט זה. לתמיכה בטענות אלה הפנתה המערערת לפסק הדין שניתן על ידי בית משפט זה ברע"א 3542/10 מדינת ישראל – אגף מכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ (18.5.2014) (להלן: עניין זייתון). לעמדתה, בפסק הדין האמור נקבע כי קיים שוני משמעותי ומהותי בין סמכות גובה המס לגבות חוב של חייב לפי פקודת המסים לבין סמכות המשיב לייחס חובות של אחד לאחר מכוח סעיף 106 לחוק מע"מ, תוך שהובהר כי לא מדובר בשני מסלולים מקבילים.

11. המערערת טענה עוד כי בית המשפט המחוזי שגה בכך שכלל לא נדרש בפסק דינו לשאלת הבעלות והזיקה שלה לרכוש התפוס. לעמדתה, כלל הראיות שהוצגו בהליך מצביעות כי היא קיבלה לחזקתה את הרכוש המעוקל זמן רב לפני שבוצעו העיקולים, החזיקה בו באופן בלעדי, השתמשה בו לצרכיה האישיים, נהגה בו מנהג בעלים ואף תכננה לגביו תכניות לעתיד. לבסוף טענה המערערת כי ההוצאות שהוטלו עליה מכבידות וזאת חרף העובדה שחלק מטענותיה התקבלו. לגישתה, היה מקום להטיל הוצאות על המשיב ולא עליה, ודאי לא בסכום כה משמעותי.

12. המשיב טען מצדו כי דין הערעור להידחות. על מנת להתמודד עם התחמקות מתשלום חובות מס, העניק המחוקק לרשויות סמכויות אכיפה וגבייה שונות. תחילה אלה עוגנו בפקודת המסים ובהמשך, על מנת לשפר את אפקטיביות הגבייה, נוספה גם הסמכות הקבועה בסעיף 106 לחוק מע"מ. סעיף זה מאפשר למשיב לבצע מעין "הרמת מסך" בין החייב לבין מקבל נכסיו, אולם הגבייה מכוחו הוגבלה לשווי הנכסים שהתקבלו. בהתאם לסעיף 106(ד) לחוק, על גביית החוב ממקבל הנכסים תחול פקודת המסים, דבר המלמד כי רואים במקבל הנכסים כחייב בחוב המס לכל דבר ועניין. הודגש כי הן סמכויות הגבייה מכוח פקודת המסים והן סמכות הגבייה המעוגנת בסעיף 106 לחוק מאפשרות למשיב לפעול לגביית חוב המס מבלי שיצטרך ליזום פנייה מוקדמת לבית המשפט, אם כי החלטתו לנקוט בהליכי גבייה כפופה לביקורת שיפוטית: בהליכי גבייה הננקטים לפי סעיף 106 לחוק מע"מ הביקורת השיפוטית נעשית במסגרת ערעור על ההחלטה לפי סעיף 106(ו) לחוק; ובהליכי גבייה לפי פקודת המסים הביקורת השיפוטית מופעלת במסגרת תביעה המוגשת על ידי הטוען לזכות בנכסים. בעניין זייתון אליו הפנתה המערערת עמד בית משפט זה על ההבחנה בין שני המסלולים האמורים בקבעו כי פקודת המסים מקנה למשיב סמכות להיפרע מנכסים ספציפיים של החייב שנמצאים אצל צד ג' או רשומים על שמו, תוך קביעה כי הבעלות בהם היא של החייב; ואילו סעיף 106 לחוק מקנה למשיב סמכות לבצע מעין "הרמת מסך" ולחייב את מקבל הנכסים בחוב מס של חייב. אלה הן סמכויות נפרדות ועצמאיות, והמשיב יפעיל אותן בהתאם לשיקול דעתו, למצב העובדתי הרלוונטי ולנסיבות המקרה. בענייננו, המשיב פעל לגביית חובה של אלשורוק מסיף מתכות בהתאם להוראות סעיף 106 לחוק, כאשר לפי סעיף 106(ד) על גביית המס חלות הוראות פקודת המסים. בהתאם להוראות פקודה זו הטיל המשיב עיקולים על המגרש ועל חשבון הבנק, וזאת על יסוד הראיות שבידו המלמדות כי הלכה למעשה מדובר בנכסיה של סיף מתכות ולא של המערערת. המשיב לא ביקש אפוא לבצע "הרמת מסך" בין סיף מתכות לבין המערערת, דבר שהיה מאפשר לו לגבות את חוב המס של סיף מהמערערת עד גובה הנכסים שהועברו לה ובכך למעשה הקל עם המערערת; אלא אך להיפרע מנכסיה של סיף המצויים בידי המערערת. החלטת

המשיב עברה ביקורת שיפוטית על ידי בית המשפט המחוזי, ובהתבסס על קביעות של עובדה ומהימנות בית המשפט מצא כי מדובר בנכסים של סיף מתכות וכי העיקולים הוטלו כדין.

13. המשיב הוסיף בתשובתו כי הפעלת סמכויות הגבייה מתחייבת בנסיבות העניין ולו מהטעם שמדובר בניסיון נוסף בשרשרת של ניסיונות לסכל את גביית חוב המס. עוד הודגש כי המערערת כלל לא ניסתה להתמודד בערעורה עם הקביעה לפיה המגרש והכספים הם למעשה נכסיה של סיף מתכות. בכל הנוגע לטענת המערערת כי זכויותיה נפגעו, הדגיש המשיב כי הגם שהפעלת הסמכויות נעשתה מכוח פקודת המסים, היא כללה את כל התנאים הנחוצים להפעלת סעיף 106 לחוק, ובכלל זה העובדה שניתנה למערערת זכות שימוע ושהופעלה ביקורת שיפוטית על פעולות הגבייה של המשיב. ולבסוף, בכל הנוגע לטענות לעניין ההוצאות שנפסקו, נטען כי התערבות ערכאת הערעור בעניין זה תיעשה במקרים חריגים ואין המקרה שלפנינו נמנה עליהם.

14. ביום 25.7.2022 התקיים לפנינו דיון במהלכו נשמעו טענות הצדדים בעל פה. בתום הדיון הודיעו הצדדים כי מתנהלים ביניהם מגעים בניסיון להגיע להסכמות שייתרו את ההכרעה בערעור, ועל כן אפשרנו להם להגיש הודעה מעדכנת בעניין. ברם, משהודיעו הצדדים כי לא עלה בידם להגיע להסכמות, בשלה העת להכריע בערעור.

דיון והכרעה

15. שתי סוגיות עיקריות ניצבות במרכזו של הערעור שלפנינו: האחת, שאלת היחס בין סמכויות הגבייה השונות המוקנות למשיב; השנייה, שאלת הבעלות בנכסים עליהם הוטלו העיקולים. אדון בסוגיות אלה לפי סדרן.

פקודת המסים אל מול סעיף 106 לחוק מע"מ

16. בית משפט זה עמד לא אחת על החשיבות הציבורית הטמונה במערכת גבייה יעילה של מסים ותשלומי חובה אחרים. כך למשל נאמר בבג"ץ 6824/07 ד"ר עאדל מנאע נ' רשות המסים, פ"ד סד(2) 479 (2010-2011):

"מערכת גבייה יעילה של תשלומי חובה מגשימה גם ערכים של צדק חברתי, צדק חלוקתי ושל שוויון מהותי; היא מממשת את אופיה של המדינה כמדינת רווחה [...]; היא מאפשרת הספקתם של מוצרים ציבוריים הנחוצים לכלל חברי הקהילה אך אינם מיוצרים על-ידי השוק החופשי מחמת כשלי שוק [...]. מי שנמנע מתשלום מס או תשלום חובה אחר פוגע בכלל, הן משום שבהימנעותו

מלהשתתף בנטל הוא מביא לצמצום בהיקף הסחורות והשירותים שהמדינה יכולה לספק, והזכויות הסוציאליות שהיא יכולה להבטיח, הן בכך שכדי למלא את החסר בקופה הציבורית חייב כל אחד מיתר חברי הקהילה לשלם מחיר גבוה יותר, ופעמים רבות – אף גבוה מנטל המס שהיה מוטל עליו לפי נקודת האיזון החברתית, בהתאם ליכולתו הכלכלית [...]. תכליות אלה מצדיקות ליתן בידי הרשות אמצעי אכיפה שימנעו השתמטות מתשלום מס ויסכלו מצב שבו שני נישומים בעלי נתונים כלכליים דומים אינם נושאים באותו הנטל [...]" (שם, עמ' 509-508).

מערכת גבייה אפקטיבית מבטיחה אפוא הגנה על זכויותיהם של שומרי החוק ומונעת פגיעה בקופה הציבורית ובציבור כולו.

17. על רקע תכליות אלה העניק המחוקק בידי הרשות המנהלית כלים אפקטיביים למניעת השתמטות מתשלומי מס, המיושמים בהליכי גבייה מקוצרים שאינם כרוכים בהליכים משפטיים או בהליכי הוצאה לפועל. כלים אלה מעוגנים בעיקרם בפקודת המסים, הקובעת בין היתר כדלקמן:

5. (1) דרש גובה המס מהסרבן לשלם מיד את הסכום הנקוב בכתב ההרשאה, והסרבן לא מילא אחר הדרישה, רשאי גובה המס –
 (א) להיכנס לחצריו של הסרבן שבהם נמצאים או עלולים להימצא מיטלטליו ולעקלם;
 (ב) להיכנס לחצרים שאינם מוחזקים בידי הסרבן ולעקל מיטלטלי הסרבן, ובלבד שימסור תחילה למחזיק בחצרים הודעה על כתב ההרשאה ועל כוונתו להיכנס אליהם, זולת אם הממונה על הגביה סבור שמתן הודעה מוקדמת עלול לסכל את העיקול והתיר את הכניסה ללא הודעה.
 [...]

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

8. (1) אם לא נמצאו די מטלטלים משל הסרבן בביתו או בקרקעותיו, ואם נראה לאחר חקירה שיש לו לסרבן נכסי מקרקעין שאפשר למכרם לשם תשלום הסכום המגיע ממנו, בין שהם רשומים על שמו ובין שאינם רשומים על שמו, הרי אם הוכח לממונה על הגביה כי אמנם אין לו לסרבן די מטלטלים, רשאי הוא להוציא כתב הרשאה למכירת אותם נכסי מקרקעין או חלק מספיק מהם באותו

אופן כאילו נמכרו עפ"י צו מאת בית משפט מוסמך לשם
 סילוק חוב שבפסק דין: בתנאי כי –
 [...]

סעיפים אלה מקנים לגובה המס סמכות לגבות חובות באמצעות מימוש נכסים
 שונים של החייב: סעיף 5 לפקודה מאפשר כניסה לחצריו של החייב או לחצרים שאינם
 מוחזקים בידיו ולעקל את מיטלטליו; סעיף 7 לפקודה מאפשר מתן צו לעיקול נכסיו של
 החייב המצויים בידי צד שלישי; וסעיף 8 לפקודה מאפשר מכירת מקרקעיו של החייב
 במקרים בהם אין די מיטלטלין לפירעון החוב (וראו גם: ע"א 8158/16 בן מנחם נ' פקיד
 שומה – מס הכנסה חיפה, פסקה 8 (16.10.2018) (להלן: עניין בן מנחם); ע"א 1167/01
 עיריית ראשון-לציון נ' בנק הפועלים בע"מ, פ"ד ס(3) 553, 558 (2006)).

18. לצד הוראותיה של פקודת המסים וסמכויות הגבייה המוקנות מכוחה, נתונה
 למשיב גם הסמכות הקבועה בסעיף 106 לחוק מע"מ לגביית חובו של החייב מצד שלישי.
 וזו לשונו של הסעיף בחלקים הרלוונטיים לענייננו:

106. (א) [...]

(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.

[...]

(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.

מכוחו של סעיף 106(ב) רשאי אפוא המשיב להתעלם מההפרדה בין האישיות
 המשפטית של החייב לבין זו של הצד השלישי, ולחייב את האחרון לשאת בחוב המס של

החייב. על רקע זה מכונה לעיתים סמכותו של המשיב בסעיף במושג מושאל של "הרמת מסך" (וראו והשוו: סעיף 6 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; עניין זייתון).

19. כפי שהזדמן לי לציין בעבר, תכליתו של סעיף 106 לחוק מע"מ למנוע הערמה על שלטונות המס באמצעות מסירת נכסי החייב במתנה או במחיר נמוך לאחר, ובכך להביא לסיכול גביית המס (וראו בפסק דיני בערעורה של סוף מתכות על החלטת המשיב לחייבה בחובות אלשורוק: ע"א 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי – אגף המכס ומע"מ, באר שבע, פסקה 19 (26.4.2018) (להלן: עניין סוף); ראו גם: עניין זייתון, פסקה 32; אהרן נמדר מס ערך מוסף 903-898 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר)). וכפי שנאמר בהקשר אחר הדומה לענייננו, "המטרה הינה להגביל את 'חופש ההעברה' של החייב אם יתברר כי הותרת ההעברה על כנה משמעותה שלילת יכולתה של רשות מס הכנסה לגבות את החוב" (ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 7 (10.8.2010)). על רקע תכלית זו ניתן בנקל להבין את התנאי המרכזי בסעיף 106(ב) לחוק, לפיו עם העברת הנכסים על ידי החייב לא נותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב. בהקשר זה יובהר כי אין כל דרישה שהעברת הנכסים תהיה אסורה על פי דין או משוללת תום לב, ואף לא נדרש שהיא תיעשה לצורך התחמקות מתשלום מס. הדגש הוא על כך שעם העברת נכסיו של החייב לאחר, לא נותרו לחייב אמצעים לסילוק חובו הסופי (ראו: נמדר, עמ' 900). מקום בו מתקיים תנאי זה כמו גם יתר תנאי הסעיף, ובכלל זה קיומו של חוב סופי והיעדר תמורה או תמורה חלקית עבור הנכסים – רשאי המשיב לפעול לפירעון החוב באמצעות מימוש נכסיו של הצד השלישי.

20. מכל האמור עולה כי צודקת המערערת בטענה כי קיימת הבחנה בין הוראות פקודת המסים לבין הוראת סעיף 106 לחוק מע"מ. בעוד שפקודת המסים מקנה לגובה המס סמכויות גבייה שונות כלפי החייב עצמו; סעיף 106 לחוק מאפשר למשיב לפעול לגביית חובו של החייב מצד שלישי, במקרים בהם החייב העביר לצד השלישי את נכסיו מבלי שנותרו לו אמצעים אחרים לסילוק חובו.

21. עם זאת, אין פירוש הדבר כי בכל מקרה שבו חייב העביר נכסים לצד שלישי בלא תמורה או בתמורה חלקית, רשאי המשיב לפעול רק מכוח הוראות סעיף 106 לחוק. בעניין זייתון, עליו ביססה המערערת את עיקר טענותיה, נקבע מפורשות כי מתוקף הסמכויות הנתונות לגובה המס בפקודת המסים ואגב הפעלתן, הוא רשאי לקבוע כי הבעלות בנכסים מסוימים – אף אם אינם מצויים בחצריו של החייב או אינם רשומים על שמו – היא של החייב (וראו בעיקר פסקאות 29 ו-38(א) לפסק הדין; יוער כי אמנם בעניין זייתון דובר בנכסי מיטלטלין וכלי רכב בעוד שבענייננו הנכסים המעוקלים כוללים

גם מקרקעין, אולם אין לכך נפקות לענייננו. זאת נוכח לשונו הברורה של סעיף 8 לפקודת המסים המורה כאמור כי גובה המס רשאי לפעול למכירת נכסי מקרקעין של החייב "בין שהם רשומים על שמו ובין שאינם רשומים על שמו..." (וזאת בשונה למשל מסמכותו של מנהל ההוצאה לפועל. וראו בהקשר זה: סעיף 34(ב) לחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967; עניין זייתון, פסקה 29)). במילים אחרות, המשיב רשאי לנקוט בהליכי גבייה מכוח פקודת המסים גם לגבי נכסים שהועברו מהחייב לצדדים שלישיים, ובלבד שקבע בתוך כך כי אלה הם נכסים של החייב.

22. ויודגש, סעיף 106 לחוק לא בא לגרוע מהסמכויות הנתונות לגובה המס במסגרת פקודת המסים. להיפך. הסעיף נועד לשפר את אפקטיביות הגבייה באמצעות הרחבת מעגל הישויות המשפטיות שכלפיהן רשאי המשיב להפעיל את סמכויות הגבייה הנתונות לו (עניין זייתון, פסקאות 33-35). כך עולה גם מסעיף 106(ד) לחוק, המורה כי "על גביית חוב ממי שקיבל נכס כאמור בסעיף זה (להלן – הנעבר), תחול פקודת המסים (גבייה)". ואולם, מקום בו מבקש המשיב לפעול לגביית החוב מנכסי החייב עצמו, הוא אינו מנוע מלעשות כן בהתאם לסמכויות הנתונות לו בפקודת המסים.

23. בענייננו, המשיב לא ביקש לבצע "הרמת מסך" ולא ביקש לחייב את המערערת במלוא חובה של סוף כפי שמאפשרת הוראת סעיף 106 לחוק. המשיב גם לא ביקש לפעול לגביית החוב מנכסיה של המערערת, ואף לא טען שעם העברת הנכסים אליה לא נותרו לסיף אמצעים לסילוק חובה (התנאי להפעלת סעיף 106 לחוק). המשיב הטיל עיקול על נכסים ספציפיים – הכספים בחשבון הבנק, המגרש והרכב, תוך שקבע כי הגם שהם רשומים על שמה של המערערת, הלכה למעשה הם שייכים לסיף. קביעה זו מצויה בדלת אמותיה של הסמכות הנתונה לו מכוח פקודת המסים.

24. אכן, אין חולק כי סעיף 106 לחוק מע"מ קובע הוראות ותנאים להפעלת סמכויות הגבייה מכוחו אשר אינם קבועים בפקודת המסים, כגון חיוב המשיב ליתן לחייב ולנעבר הזדמנות להביא טענותיהם לפניו (סעיף קטן (ה)) ומתן אפשרות לחייב ולנעבר להגיש ערעור על החלטת המשיב לבית המשפט המחוזי (סעיף קטן (ו)). עם זאת, אין בכך כדי לשנות מן העובדה שלמשיב מוקנית סמכות מקבילה לנקוט הליכי גבייה גם מכוח פקודת המסים, וכמפורט לעיל לא נפל פגם בהחלטתו לפעול מכוחה.

25. בהקשר זה, לא למותר לציין כי חרף העובדה שפקודת המסים אינה קובעת הוראות מפורשות בדבר קיום שימוע ובדבר תקיפת ההחלטה לפני בית משפט, לא ניתן לומר כי המערערת "קופחה" בנסיבות העניין. ראשית, ימים ספורים לאחר הטלת

העיקולים המערערת פנתה למשיב וביקשה להשמיע טענותיה ולהציג ראיות שמוכיחות כי הנכסים הם בבעלותה. המשיב נענה לבקשתה והזמין אותה לחקירה לפניו. המערערת אכן התייצבה לחקירה ביום 22.12.2016 ואף ניתנה לה אפשרות לטעון את טענותיה, אולם כפי שעולה מתיעוד החקירה היא מיאנה להשיב לשאלות שהוצגו לה על ידי החוקר. שנית, לא נמנעה מהמערערת האפשרות לפנות לבית המשפט על מנת שיעביר את החלטת המשיב תחת שבט ביקורתו באמצעות הגשת תביעה למתן סעד הצהרתי, כפי שאכן עשתה. גם אין לקבל את טענת המערערת כי נקיטת הליך מעין זה פעלה לרעתה בשל סוגיית נטלי ההוכחה והשכנוע. זאת שעה שבית המשפט המחוזי בפסק דינו לא הסתפק בחזקת תקינות המנהל ובחן בקפידה האם עלה בידי המשיב להראות כי הבעלות בנכסים היא של סיף מתכות, ורק לאחר מכן בחן האם המערערת הוכיחה אחרת. כך גם התקבלה הטענה כי המשיב לא הציג תשתית ראייתית מספקת לעניין עיקול הרכב. ולבסוף, יצוין כי גם פעולות שנוקט המשיב מכוח פקודת המסים כפופות לכללי המשפט המינהלי ולעקרונותיו, ובכלל זה לחובת ההגינות, הסבירות והמידתיות (וראו: עניין בן מנחם, פסקה 10 והאסמכתאות שם).

26. סיכומו של דבר, החלטתו של המשיב לנקוט בהליכי גבייה מכוח פקודת המסים בדין יסודה, ודין טענות המערערת בהקשר זה להידחות.

הבעלות על הנכסים

27. ומכאן לסוגיית הבעלות בנכסים. בערעורה טענה המערערת כי בית המשפט המחוזי כלל לא נדרש לסוגיה זו, ואילו היה עושה כן היה מגיע למסקנה כי הנכסים שייכים לה. טענה זו אין בידי לקבל. בית המשפט המחוזי הקדיש חלק נכבד מפסק דינו לשאלה האם עלה בידי המשיב להראות כי הנכסים הם רכושה של סיף מתכות חרף העובדה שהם רשומים על שם המערערת. בכל הנוגע לרכב בית המשפט נעתר כאמור לטענות המערערת וקבע כי לא הוצגו על ידי המשיב מסמכים המבססים את המסקנה כי התמורה עבורו אכן שולמה מכספי סיף מתכות. מנגד, בכל הנוגע למגרש ולחשבון הבנק, בית המשפט התייחס למכלול הנסיבות הרלוונטיות וכן בין היתר למצבו הכלכלי של ואאיל בתקופה הרלוונטית, על רקע הסתבכותה של אלשורוק ועל רקע עירוב הנכסים בינו לבין החברות שבשליטתו, כאשר הוא עצמו לא ניהל חשבון בנק. בית המשפט גם התייחס לכך שהכספים ששימשו לרכישת המגרש ואלה שנצברו בחשבון הבנק הגיעו מחשבונה של סיף מתכות, ושהעברתם נעשתה בזמן שהמערערת וואאיל היו מודעים לחוב המס של אלשורוק ולמצבו הכלכלי של ואאיל. בהקשר זה צוין כי ואאיל היה מנהלן של החברות והמערערת כיהנה כמנהלת החשבונות בהן והיא שביצעה את הפעולות הכספיות. בשל כך מודעותם לחובות המס ולמצבו הכלכלי של ואאיל מדגישה את הקושי

שבביצוע פעולות כספיות, לרבות ההלוואה הנטענת, ללא תיעוד אשר יכול היה לאפשר מעקב אחר מקורם, ייעודם והבעלות בהם. צוין כי הקושי שבהיעדר התיעוד אף מתעצם בשים לב לטענותיהם של המערערת ושל ואאיל להפרדה הרכושית ביניהם. לכך הוסיף בית המשפט את הקשיים בגרסה לפיה המגרש נרכש כהחזר הלוואה שנטל ואאיל מהמערערת, ובכלל זה העובדה שמדובר בהחזר הלוואה נטענת בהיקף של פי שלוש מקרן ההלוואה; העובדה שאין כל פירוט לגבי אופן הצמדת הסכום או הסכמה לעניין הריבית; והעובדה שהחזר נעשה בעת שואאיל נתון בחובות וגם סיף מתכות עמדה בפני סכנת חדלות פירעון נוכח ההליכים בעניינה של אלשורוק. בית המשפט גם נתן משקל לחוסר ההלימה בין הכספים שהתקבלו אצל המערערת לבין תלושי המשכורת שלה. בית המשפט קבע כי יש בתשתית העובדתית האמורה די והותר כדי להוכיח את הטענה כי המגרש והכספים בחשבון הבנק הם רכושה של סיף מתכות אף בהתאם לרף הראייתי הגבוה הדרוש להוכחת טענה מסוג מרמה.

28. אחר דברים אלה הוסיף בית המשפט כי לא עלה בידי המערערת לסתור את המסקנה האמורה. גרסתה נתמכה בעיקרה בעדותה ובעדות ואאיל, ובהינתן שהיא בעלת דין וואאיל הוא בחזקת עד המעוניין בתוצאות המשפט; כמו גם בשים לב להיעדר התימוכין לחלק ניכר מגרסתה – גוברת הנטייה שלא לסמוך ממצא עובדתי חיובי על גרסאותיהם של השניים ואין בהתרשמות הישירה מחקירותיהם הנגדיות כדי להביא למסקנה אחרת. בית המשפט אף לא מצא בעדותה של אם המערערת משום חיזוק משמעותי לגרסתה, בהיותה עדה המעוניינת בטובתה ובהיעדר מסמך התומך בגרסתה.

29. הנה כי כן, בית המשפט המחוזי נדרש ארוכות בפסק דינו לשאלת הבעלות בנכסים, וקבע כי בכל הנוגע למגרש ולחשבון הבנק – זו נתונה לסיף מתכות. מדובר בקביעה עובדתית טהורה הנשענת על בחינת הראיות שהונחו לפני בית המשפט ועל התרשמותו מהעדויות שנשמעו לפניו, ואין צריך לומר כי בקביעות מסוג זה ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב (וראו מיני רבים: ע"א 891/08 אי.ד.א.ד. איטום ובניה 1992 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה, פסקה 18 (13.7.2010); ע"א 2308/20 פז חברת נפט בע"מ נ' ממן, פסקה 48 (28.8.2022)).

30. חרף האמור, בדיון שהתקיים לפנינו הדגישה המערערת כי היא אינה מבקשת שנשנה מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, אלא כי בפיה טענה משפטית והיא כי בית המשפט שגה בכך שהתמקד במקור הכספים ששימשו לרכישת הנכסים ובתמורה ששולמה על ידי המערערת עבורם. לשיטת המערערת, היה על בית המשפט

להתמקד בזיקה שלה לנכסים ובכלל זה בכך שהיא נהגה בהם מנהג בעלים במשך שנתיים. ההתמקדות בתמורה מחזקת את המסקנה כי היה מקום לפעול בהתאם להוראות סעיף 106 לחוק מע"מ, העוסק בהעברת נכסים בלא תמורה או בתמורה חלקית, ולא בהתאם להוראות פקודת המסים. אלא שגם טענה זו אין בידי לקבל.

31. ראשית, חרף ניסיונה של המערערת לשוות לטענתה נופך משפטי, הלכה למעשה מבוקשה הוא כי בית משפט זה יתערב בממצאים שעמדו ביסוד הקביעות העובדתיות של בית המשפט המחוזי. זאת, כאמור, ערכאת הערעור אינה נוהגת לעשות. שנית, עיון בכתב התביעה שהגישה המערערת לבית המשפט המחוזי מעלה כי היא עצמה מיקדה את טענותיה בתמורה ששולמה עבור הנכסים. כך למשל, בכל הנוגע לרכב טענה המערערת כי הוא נרכש בעסקת "טרייד אין" כנגד רכבה הישן וכספים נוספים ששילמה לאחר שנטלה הלוואה מחבר (סעיף 50 לכתב התביעה). וכך גם למשל, בכל הנוגע למגרש היא טענה כי הוא נרכש מכספיה של סיף מתכות כהחזר עבור הלוואה שנתנה המערערת לואאיל. בהקשר זה ציינה המערערת כי "העובדה שסיף מתכות שילמה בפועל עבור המגרש לא הופכת אותה לבעלים של המגרש, שכן עובדה שהנכס נרשם על שם [המערערת], התשלומים נרשמו בכרטיס הבעלים בסיף מתכות, והכול כאמור כהחזר הלוואות של [ואאיל]" (סעיף 59 לכתב התביעה). אם כן, שעה שהמערערת עצמה מיקדה את טענותיה לבעלות בנכסים בתמורה שניתנה עבורם, לא יכולה להישמע מפיה כיום הטענה כי בית המשפט שגה עת התמקד בכך בפסק דינו. לא למותר לציין כי אין בהתמקדותו של בית המשפט בשאלת התמורה כדי להשליך על המסלול הגבייתי בו נקט המשיב. כאמור לעיל, משעה שמדובר בעיקול נכסים ספציפיים שלגביהם נקבע כי הם שייכים לסיף מתכות, לא נפל פגם בעשיית שימוש בסמכות הקבועה בפקודת המסים.

32. על כל אלה אוסיף, כי אין בטענות המערערת לעניין זיקתה לנכסים כדי להצדיק התערבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. זאת בהתחשב בכך שמדובר במי שהכנסתה החודשית עמדה על סך של אלפים בודדים וחרף זאת נרשמו על שמה נכסים בשווי נכבד ביותר, כאשר אין חולק כי מקורם בכספיה של סיף מתכות ולא הובא על ידה ולו בדל ראיה למקורות כספיים אחרים שעמדו לרשותה. לא למותר להזכיר כי בכל הנוגע לרכב מסוג B.M.W, רכב יוקרתי ביותר, בית המשפט מצא לנכון להניח הנחות לטובת המערערת הגם שניתן היה להגיע למסקנה אחרת.

33. יוצא אפוא כי גם טענותיה של המערערת לעניין השגות שלטענתה נפלו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בקביעת הבעלות – דינן להידחות.

34. אוסיף כי לא מצאתי ממש גם בטענת המערערת לעניין ההוצאות שהושתו עליה בהליך קמא. הלכה מושרשת היטב היא כי ערכאת הערעור אינה נוהגת להתערב בהוצאות שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית אלא במקרים חריגים (ראו למשל לאחרונה: ע"א 2711/20 בן צבי נ' רשות מקרקעי ישראל, פסקה 22 (26.6.2022); ע"א 3975/21 מדינת ישראל – משרד הבריאות נ' אי.סיג בע"מ, פסקה 13 (20.3.2022)). ההוצאות נקבעו תוך התחשבות בתוצאה אליה הגיע בית המשפט ובהיקף ההתדיינות בין הצדדים, ואין כל מקום להתערב בהן.

סיכומו של דבר, אציע לחברותיי כי נדחה את הערעור ונחייב את המערערת בהוצאות המשיב בערכאה זו בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ג' כנפי-שטייניץ:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופטת ר' רונן:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מין.

ניתן היום, ט"ז באלול התשפ"ב (12.9.2022).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט