



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני **בב' הנשיא יוסף אלון**

מעורר **מרדכי בוארון**
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

משיבה **מ"י - רשות המיסים (אגף המכס והמע"מ)**
ע"י עו"ד חגית איגרמן · מע"מ

פסק דין

- 1
2 1. המערער, מרדכי בוארון, היה בעבר בעל השליטה והמוציא והמביא בשתי החברות י.ש. עבודות
3 רמ"ש בע"מ (י.ש.י.) ו- י.ש. בס"ד רס-שא בע"מ (י.ש. בס"ד) – להלן "החברות".
4 בדצמבר 2004 פסל מנהל מע"מ (המשיב) את ספרי החברות לשנת 2003 וחייב אותן בשומת תשומות
5 בסכום (קרן) של 2,576,520 ₪ - לאחר שמצא כי החברות קיזזו סכום זה אל מול חשבוניות
6 פיקטיביות אשר לא שיקמו עסקאות כלשהן.
7 כד בבד הוצאה שומת עסקאות לי.ש. בס"ד בגין "חשבוניות זיכוי" שהוצאו על ידה מבלי שהוציאה
8 כלל מלכתחילה חשבוניות עניסקה מהן "זיכתה" עצמה כביכול.
9 החברות, בארבעה ערעורים שאוחדו, ערערו בפני בימ"ש זה על החלטות פטילת הספרים, על שומת
10 התשומות ועל שומת העסקאות.
11 ארבעת הערעורים הני"ל נדחו בפסק דין מפורט מיום 26/5/08 (המדובר בע.ש 1506/05 ע.ש 1507/05,
12 ע.ש 1550/05 וע.ש 1501/05).
13 החברות לא ערערו על פסק הדין הני"ל – והוא הפך חלוט. (להלן – פסק הדין)
14
15 2. ביום 3/5/12 החליט מנהל מע"מ לחייב את המערער ד"ן (מרדכי בוארון) מכח סמכותו בסעיף 106 ב'
16 לחוק מס ערך מוסף ה' תשל"ו – ("החוק") בחובותיה של י.ש. בס"ד – נשוא השומות ופסק הדין –
17 וזאת בסכום כולל של 7,213,226 ₪ המורכב מ- 3,694,401 ₪ קרן שומות ו- 3,518,825 ₪ ריבית,
18 הצמדה וקנסות.
19 זאת לאחר שמצא כי המערער היה "בעל תפקיד" בחברה וכי בפסק הדין בו נדחו ערעורי החברה על
20 השומות נקבע כי השומה הוצאה בעקבות "מעשה לפי סעיף 117 (ב)" שעשתה החברה.
21 בערעור זה שבפני מערער המערער על החלטתו הני"ל של מנהל מע"מ וזאת בהתאם לזכות הערעור
22 הקבועה בסעיף 64 (א) לחוק.
23

I מתוך 12

www.CapiTax.co.il/Attachments/4155-01-13.pdf



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

3. בהודעת הערעור ובסיכומי המערער, מועלות על ידו הטענות הבאות:
- א. השומות נשוא ההודעה דן (ופסק הדין) מתייחסות לדו"חות החברה לשנים 2002-2003. על כן, מנוע המנהל מהוצאת החיוב נוכח "הוראת ההתיישנות" בת חמש השנים הקבועה לעניין הוצאת שומות עפ"י סעיף 77 לחוק.
- ב. ההודעה, נשוא ערעור זה, אינה אלא "שומה אישית" שהוציא המנהל למערער ביחס לחובות החברה נשוא שומות 2002-2003 – ועל כן גם בהיבט זה חלה "ההתיישנות" האמורה (בת חמש שנים) שבסעיף 77 לחוק.
- אפילו היה מורשע המערער (והוא לא הורשע בפלילים) הרי שעפ"י סעיף 77 (ב) לחוק "מתיישנות" סמכות המנהל להוצאת שומה לתקופה של 10 שנים. אולם זאת רק ביחס ל"נישום" עצמו – קרי החברה, ואילו הודעת החיוב דן, לטענתו, הינה "שומה אישית" שהוצאה לו- לאחר חלוף תקופת ההתיישנות.
- ג. גם אם הודעת המנהל דן איננה "שומה" הנתונה לתקופות ההתיישנות שבסעיף 77 לחוק – מכל מקום, כך המערער, לוקה הודעה זו בשיהוי רב שנים – המקקע את תוקפה.
- ד. בהיעדר הרשעה בפלילים של "בעל התפקיד" – לא ניתן לומר כי החברה "עשתה מעשה לפי סעיף 117 (א) (3), (6), או (ב) כמובן הדברים בסעיף 106 ב' (א) לחוק. (מכוחו הוצאה הודעת החיוב דן למערער).
- אליבא דב"כ המערער "...כדי שאדם או חברה מסוימת ייחשבו כמי ש"עשו" מעשה כאמור בסעיף 117 (ב) לחוק הדורש יסוד נפשי של כוונה מיוחדת, חייבת לשיטתנו להיות הרשעה פלילית (ולטעמנו חלוטה) הקובעת כי התקיימו היסודות הפיזיים והנפשיים של העבירה" (סעיף 4 לסיכומי המערער).
- החברה או המערער לא הורשעו בעבירה שכזו, ופסק הדין בערעורי החברה אינו עולה, לטענה זו, כדי דרישת הסף של תנאי "עשיית המעשה" (שכן המדובר בהליך פיסקלי – אזרתי שבעל הדין בו הייתה החברה ולא המערער אישית).
- ה. סמכותו של המנהל לפי סעיף 106 ב' כרוכה וקשורה בסמכותו לפי סעיף 106 (ב) לחוק (שעניינה – העברת או קבלת נכסים מהעוסק) ולפי סעיף 106 (ג) לחוק – המגביל הטלת חיוב אישי על בעל תפקיד לחובו של העוסק (התאגיד) אך ורק לחיקף הסכום שהעביר העוסק לאותו היחיד.
- לא נטען, אליבא דב"כ המערער, ובוודאי שלא הוכח כי המערער אישית נטל או קיבל מאומה מסכומי השומה של החברה נשוא פסה"ד ונשוא הודעת החיוב דן.
- לחילופי חלופין טוען המערער כי לא ניתן היה לחייבו בהודעת החיוב אלא בחיקף חוב קרן המס בלבד – דהיינו 2,576,520 ₪ (נכון לסכומי השומה המקורית של החברה).
- זאת הואיל וסעיף 106 ב', מכוחו הוצאה הודעת החיוב, "...לא מאזכר תוספת ריבית והפרשי הצמדה. אילו היה המחוקק מתייגר הרמת מסך לפי סעיף 106 ב' גם על חובות ריבית והפרשי הצמדה (ו/או קנסות למיניהם), הוא היה מציין זאת במפורש. לא ניתן להשליך מסעיפים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' ישות המיסים

תיק חיצוני:

1 אחרים לעניין הפרשי הצמדה ורביית החלים על החוב, כאשר החייב התב בו – אינו החייב
2 (המקורי י.א.)" (סעי' 6.2 לסיכומי המערער).

4. המשיב דוחה את טענות המערער.

6 א. לטענתו הודעת החיוב לפי סעיף 106 ב' – איננה "שומה" לפי סעיף 77 לחוק וממילא לא
7 חלות לגביה הוראות "ההתיישנות" שבסעיף 77.
8 "מירוץ ההתיישנות" לנקיטת צעדים עפ"י סעיף 106 ב', אליבא דהמשיב, מתחיל מהיום בו
9 הפך חוב התאגיד (החברה דנן) בר גבייה – דהיינו, ממועד מתן פסק הדין בו נדחו ערעורי
10 החברה על השומות שהוצאו לה.

11 פסק הדין ניתן ביום 26/5/08 והודעת החיוב לפי סעי' 106 ב' הוצאה כאמור ביום 3/5/12.)
12 לאתר שהמשיב הודיע למערער על כוונתו לעשות שימוש בסמכותו זו כבר ב 10/1/12.
13 לטענת המשיב סמכות המשיב לפי סעיף 106 ב' איננה, כטענת המערער, סמכות להוצאת
14 "שומה אישית" לבעל התפקיד אלא באפשרות שנתן המחוקק ביד המשיב לגבות במקרים
15 מסויימים את חוב השומה של החברה מבעל התפקיד בה.

16 המשיב מוסיף וטוען כי אין מקום לטענת "השיהוי" המועלית נגדו ביחס להודעת החיוב.
17 הוא ניסה ראשית לאחוז באמצעי גבייה מהחברה עפ"י פקודת המסים גביה – ומשלא עלה
18 הדבר בידו פנה לסמכותו לפי סעיף 106 ב'.

20 ב. אשר לטענת המערער כי תנאי להפעלת סמכות החיוב לפי סעיף 106 ב' הוא בקיום הליך
21 פלילי והרשעת החברה ובעל התפקיד – טוען המשיב כי המחוקק קבע במפורש כי שעה
22 שמדובר בתאגיד אשר "עשה מעשה לפי סעיף 117 (ב) לחוק... "לא נדרשת הרשעה בפלילים
23 – זאת נוכח ההבחנה המפורשת שבסיפא לסעיף 106 ב' (א) ולפיה: " ... ובלבד שלענין מעשה
24 מהמעשים המפורטים בסעיף 117 (א) (3) או (6), לא יחוייב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע
25 בפסק דין חלוט".

26 לעומת זאת, הודעת החיוב דנן נסמכת לטענת המשיב על "מעשה שעשתה" החברה לפי סעיף
27 117 (ב) – על כן הוראות הסיפא האמורה של ס"ק 106 ב' (א) לא חלה על מעשה שכזה.
28 הוכחת "המעשה שעשתה החברה לפי סעיף 117(ב)" נלמדת אליבא דהמשיב – מהאמור
29 ומהנקבע בפסה"ד שניתן בערעור החברה על השומה – פסק דין שהפך חלוט.

31 ג. המערער טוען כאמור כי הפעלת סמכות המשיב לפי סעיף 106 ב' נתונה במגבלות הקבועות
32 לעניין "גביית חובות מצד שלישי" האמורות בסעיפים 106 (ב) ו- 106 (ג) לחוק.
33 לטענת המשיב אין הנדון דומה לראייה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 המדובר בשני הסדרי גבייה שונים שיועדו לתכליות שונות. והראייה, המחוקק לא כרך ולא
 2 התנה בדרך כלשהי את היקף סמכותו של המשיב לפי סעיף 106 ב' בתנאי מהתנאים
 3 המפורטים בסעיף 106 לחוק.
 4 ד. לטענתו האחרונה והחלופית של המערער לעניין צמצום סמכות המשיב לפי סעיף 106 ב',
 5 לסכומי קרן השומה בלבד (ללא הפרשי הצמדה ריבית וקנסות) – מפנה המשיב להוראת
 6 סעיפים 97 ו 98 לחוק – ולפיהם לשיטתו הפרשי הצמדה ריבית וקנסות שהצטברו לקרן
 7 חוב השומה מהווים חלק בלתי נפרד מחוב השומה.

9 5. אתייחס להלן לטענות הצדדים שתמציתן פורטה לעיל.
 10 בפתח הדברים מן הראוי לצטט את הוראות סעיף 106 ב' (א) ו (ג) – כלשונן:

"גביית מס בנסיבות מיוחדות"

12 106 ב' (א) עשה חבר בני אדם מעשה מהמפורטים בסעיף 117 (א) (3), (6), או (ב), והוצאה לו בשל
 13 כך, שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל מס, והערעור עליה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי,
 14 רשאי המנהל לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני האדם (בסעיף זה – בעל התפקיד) יהא גם חייב
 15 בתשלום המס או כפל המס לפי העניין, ובלבד שלעניין מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117
 16 (א) (3) או (6), לא יחוייב בעל תפקיד אלא אם כן הודשע בפסק דין חלוט.

(ב)

18 (ג) בסעיף זה, "בעל תפקיד" – מי שבעת ביצוע מעשה כאמור בס"ק (א) היה מנהל פעיל, שותף או
 19 בעל מניית שליטה באותו חבר בני אדם, אם יש בידי המנהל ראייה לכאורה להוכיח שהמעשה
 20 נעשה בידיעתו של בעל התפקיד. אלא אם כן אותו בעל תפקיד הוכיח שהוא נקט את כל האמצעים
 21 הסבירים כדי להבטיח מניעת המעשה.

22 לעניין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 119 א' לפקודת מס הכנסה.

23 (ד)

"עשיית מעשה" לפי סעיף 117 (ב) ו "עשיית מעשה" לפי סעיף 117 (א) (3) או (6)

27 6. סמכותו של המנהל לנקוט באמצעי הגבייה המיוחדים האמורים בסעיף 106 ב' לחוק – עניינה
 28 בסנקציית גבייה אזרחית – פיסקלית ולא בסנקציה עונשית.

29 הסמכות לאחוז בסנקציה אזרחית זו קמה למנהל באותם המקרים בהם "עשה חבר בני האדם
 30 מעשה" הנמנה על אחד משלושת סוגי המעשים המפורטים בשלוש הוראות החוק דלהלן:

31 א. בסעיף 117 (א) (3) לחוק – קרי, "מסר ידיעה לא נכונה או לא מדויקת בלא הסבר סביר או

32 שמסר דו"ח או מסמך אחר הכוללים ידיעה כאמור".

33 ב. בסעיף 117 (א) (6) לחוק קרי: "לא הגיש במועד דו"ח שיש להגישו לפי חוק זה או תקנות

34 לפיו, לרבות דו"ח שהוא חייב להגישו על פי דרישת המנהל".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק היצוני:

- 1 ג. בסעיף 117 (ב) לחוק, קרי: "מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט
2 מותשולם מס...." כמפורט בשמונת הסעיפים הקטנים שבגדרו של ס"ק 117 (ב).
3
- 4 ברם, המחוקק הבחין במפורש בתנאי הסף הנדרש מהמנהל לעשיית שימוש בסמכותו שבסעיף 106
5 ב' (א).
6 שעה שהמדובר בחבר בני אדם ש"עשה מעשה" מהמפורטים בס"ק 117 (א) (3) או בס"ק 117 (א) (6)
7 – מורה ס"ק 106 ב' (א) סיפא כי "לא יחויב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט".
8 דהיינו, סמכות המנהל להטיל במקרים אלו על בעל התפקיד את הסנקציה האזרחית שבס"ק 106 ב'
9 (א) מותנית בכך שאותו "בעל תפקיד" הורשע קודם לכן בפסק דין חלוט "בעשיית המעשה" המפורט
10 בס"ק 117 (א) (3) או בס"ק 117 (א) (6).
11 אולם דרישה זו אינה נדרשת, בודאי שלא ברמה הלשונית של לשון המחוקק, בעניין "מעשה שעשה
12 חבר בני האדם" עפ"י המפורט בס"ק 117 (ב).
13 לטענת המשיב - מכלל הלאו נשמע ההן.
14 לטענת המערער, קביעת המנהל בדבר "עשיית מעשה" (ע"י חבר בני האדם) המפורט בהוראת
15 העונשין שבס"ק 117 (ב) זורשת מניה וביה את קיומה של הרשעת אותו חבר בני האדם (החברה דן)
16 ובנוסף הרשעת בעל התפקיד עצמו בעשיית אותו המעשה. זאת הואיל ואין דרך אחרת זולת הרשעה
17 בפלילים מקביעת עשיית המעשה הפלילי.
18
- 19 7. אקדים ואציין כי לשון הסיפא להוראת ס"ק 106 ב' (א) אכן מבחינה במפורש בין "עשיית מעשה"
20 (ע"י חבר בני האדם) לפי המפורט בסעיפים 117 (א) (3) או (6) לבין "עשיית מעשה" (ע"י חבר בני
21 אדם) לפי סעיף 117 (ב).
22 בראשון, תנאי החלת סנקציית הגבייה על בעל התפקיד הינו כי אותו בעל תפקיד הורשע קודם לכן
23 בפסק דין חלוט בביצוע אותו המעשה (שעשה חבר בני האדם) כמפורט בס"ק 117 (א) (3) או (6).
24 לעומת זאת, אין המחוקק דורש תנאי זה לעניין החלת הסנקציה האמורה בס"ק 106 ב' (א) על בעל
25 התפקיד, שעה שחבר בני האדם "עשה את המעשה" המפורט בס"ק 117 (ב).
26 לשונו של החוק בעניין זה ברורה.
27 לאמור, לצורך הטלת הסנקציה על בעל התפקיד – שעה שחבר בני האדם "עשה מעשה" לפי ס"ק 117
28 (א) (3) או (6) – נדרש בנוסף לתנאים הקבועים בס"ק 106 ב' (א) גם התנאי של הרשעת בעל התפקיד
29 בפלילים כקבוע בסיפא לס"ק 106 ב' (א) הנייל.
30 אולם דרישה זו אינה קיימת שעה שהמדובר בבעל תפקיד בחבר בני האדם ש"עשה מעשה" לפי סעיף
31 117 (ב).
32 די לכאורה לעניין זה בלשונו של המחוקק בסיפא לס"ק 106 ב' (א) שאינה מותירה מקום לפרשנות
33 המתעלמת מאבחנתו הברורה של הכתוב ככתבה וכלשוונה.
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חישובי:

8.

1 כפי שצויין לעיל סמכות המנהל לחייב "בעל תפקיד" עפ"י ס"ק 106 ב' (א) – עניינה בסנקציה
 2 אזרחית של גבייה אישית מבעל התפקיד בגין חוב שומה של חבר בני האדם ש"עשה מעשה"
 3 מהמפורטים ברישא לאותו הסעיף, הוצאה לו שומה בגין כן וערעורו לביהמ"ש המחוזי על השומה
 4 נדחה. סנקציה אזרחית זו שונה במהותה ממישור ההרשעה והענישה בפלילים של "בעל תפקיד"
 5 בחבר בני אדם שעבר עבירה לפי סעיף 117 (א) או לפי סעיף 117 (ב) לחוק.
 6 האחריות הפלילית של אורגן ב"חבר בני אדם" על "מעשה שעשה" חבר בני האדם – מוסדרת
 7 ומוגדרת בסעיף 119 לחוק כדלהלן:

"עבירה של חבר בני אדם

9 119 – נעברה עבירה לפי חוק זה או תקנות לפיו בידי חבר בני אדם, מואגד או בלתי מואגד,
 10 יהיה אשם כל מי שבעת ביצוע העבירה (ע"י חבר בני האדם – י.א.) היה בו מנהל פעיל,
 11 מזכיר, נאמן, בא כח, שותף פעיל, חשב, מנהל חשבונות או כל פקיד אחראי אחר, זולת אם
 12 הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח
 13 קיום הוראות החוק".

14 אל מול הוראה מרחיבה זו של "בעל תפקיד בחבר בני אדם" נמצאת הגדרה מצומצמת בהרבה של
 15 "בעל התפקיד" – לענין סמכות הגבייה המיוחדת של המנהל עפ"י ס"ק 106 ב' (ג) – כדלהלן:

16 "ג) בסעיף זה, "בעל תפקיד" – מי שבעת ביצוע מעשה כאמור בס"ק (א)
 17 (ע"י חבר בני האדם – י.א.) היה – מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה באותו
 18 חבר בני אדם....."

19 לאמור "בעל התפקיד" לענין סמכות הפעלת הסנקציה האזרחית שבס"ק 106 ב' (א) הינו אחד
 20 משלושה אלה בלבד: מנהל פעיל, שותף, בעל שליטה.

21 זאת בניגוד לאחריות הפלילית לעבירה של חבר בני האדם אשר תיחוס עפ"י סעי' 119 לחוק בנוסף
 22 למנהל הבכיר השותף ובעל השליטה גם ל: מזכיר, נאמן, בא כח, חשב, מנהל חשבונות או כל פקיד
 23 אחראי אחר.

24 תוד אבחנה מאבחן המחוקק בין האחריות הפלילית של "בעל תפקיד" לפי סעי' 119 לבין סמכות
 25 המנהל להטלת הסנקציה האזרחית על "בעל התפקיד" עפ"י סעי' 116 ב' (א).

26 לענין האחריות הפלילית (לפי סעי' 119) יופטר ממנה מי משורת בעלי התפקידים הרחבה הנ"ל
 27 ".... אם הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים כדי להבטיח
 28 קיום הוראות החוק".

29 לעומת זאת, סמכות הטלת הסנקציה האזרחית עפ"י סעי' 106 ב' (א) צומצמה מלכתחילה לשלושת
 30 הבכירים שבעלי התפקידים, לאמור: מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה – להם ולא לזולתם (כגון:

31 מזכיר, בא כח, מנהל חשבונות וכו') שבעניינם לא ניתן לנקוט בסנקציה לפי סעי' 106 ב'.
 32 הנה אפוא הטלת אחריות פלילית על בעל תפקיד – מהמנויים הרבים שבסעי' 119 – מותנית מטבע
 33 הדברים בהליך פלילי ובהרשעה בפלילים – על מידת הראייה הנדרשת לכך.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק היצוני:

- 1 אולם, הטלת הסנקציה האזרחית לפי סעי' 106 ב' (א) דורשת תשתית ראייתית מופחתת בעליל –
 2 וכלשון סעי' 106 ב' : "אם יש בידי המנהל ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של
 3 בעל התפקיד...".
 4
 5 9. מרבית העבירות לפי חוק מע"מ – מנויות בסעיפים 117 (א) ו-117 (ב).
 6 אלה שבס"ק 117 (א) הן ה"קלות" יותר והעונש שלצידן הינו "מאסר שנה" – ועבירות אלה אינן
 7 דורשות את הכוונה המיוחדת של "מטרה להתחמק ממס".
 8 על אלה נמנים, סירוב למסור ידיעה, מסירת ידיעה לא נכונה ללא הסבר סביר, אי הגשת דו"ח
 9 במועד – ועוד.
 10 אלה שבס"ק 117 (ב) הינן העבירות החמורות ביותר – והעונש שלצידן הינו חמש שנות מאסר.
 11 המשותף לעבירות שבס"ק 117 (ב) הינו שהן נעברו "במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס...".
 12 אחריות בפלילים, לפי סעיף 119 לחוק, יכול ותקום לשורה ארוכה ביותר של "בעלי תפקיד" בחבר
 13 בני האדם – גם לזוטרים שבהם.
 14 לעומת זאת, ה"סנקציה האזרחית" לפי סעי' 106 ב' ניתנת להטילה אך ורק על בכירי הבכירים
 15 שבנושאי התפקידים לאמור, "מנהל פעיל", "שותף", או "בעל מניית שליטה" – הם ולא זולתם.
 16 על כן, שעה שמדובר בחבר בני אדם שעשה מעשה לפי סעיפים 117 (א) ו-117 (ב) – אשר החבות
 17 בפלילים של בעלי תפקיד לעניין עבירות אלה משתרעת מחד גיסא על כל הקשת הרחבה של בעלי
 18 התפקיד (כהגדרתה בסעי' 119) ואינה דורשת כוונה מיוחדת של התחמקות ממס – צומצם שיקול
 19 דעתו של המנהל בהפעלת סנקציה זו רק לאותם מקרים בהם הורשע בעל התפקיד בפלילים וזאת
 20 בנוסף לתנאים הנוטפים הנדרשים לכך ברישא לס"ק 106 ב' (א) ו-106 ב' (ג). (דהיינו – הוצאת
 21 השומה, דחיית ערעור החברה על השומה בביתמ"ש המחוזי, ו"ראיות לכאורה" שהמעשה נעשה
 22 בידיעת בעל התפקיד).
 23 זאת נוכח כך שהסמכות המינהלית לפי סעיף 106 ב' צומצמה מעיקרה ל"בעל תפקיד" במובנו
 24 המצומצם והבכיר הנ"ל.
 25
 26 לעומת זאת, שעה שהמדובר בחבר בני אדם שעשה מעשה לפי סעיף 117 (ב) – דהיינו מעשה שנעשה
 27 במטרה להתחמקות ממס מסוג המעשים המפורטים בס"ק 117 (ב) – הסמך המחוקק את המנהל,
 28 לנקוט בסנקציה האזרחית כנגד בעל התפקיד ה"בכיר" (כהגדרתו בס"ק 106 ב') גם ללא התנאי
 29 הנוסף של הרשעת בעל התפקיד בפלילים. זאת "אם יש בידי המנהל ראיות לכאורה להוכיח
 30 שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד...". – והמדובר כאמור בבעל התפקיד הבכיר.
 31
 32 10. סיכומם של דברים, סמכות המנהל לפי סעיף 106 ב' לחוק להטלת הסנקציה האזרחית האמורה בו על
 33 "בעל התפקיד הבכיר" – אינה מותנית בכך שאותו בעל תפקיד הורשע בפליליים – אם המעשה שעשה
 34 חבר בני האדם היה מהמעשים המפורטים בס"ק 117 (ב) לחוק. זוהי לשונה של הוראת סעיף 106 ב'
 35 (א) סיפא.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מעבר לנדרש – מוצא אני כי קיים גם הסבר המניח את הדעת לאבחנה זו (שבין מעשים לפי סעיף
 2 117 (א) (3) או (6) למעשים לפי ס"ק 117 (ב)) – כמפורט לעיל.
 3 הסבר מבחין זה אמנם אינו נקי מספקות – אולם די בו לקיים את אותה האבחנה המתבקשת
 4 נוכח הפרשנות הלשונית של סעיף 106 ב' (א) סיפא לחוק.
 5 זאת במיוחד שעה שפרשנות המבקשת להחיל את אותה הסיפא גם על מעשה שנעשה לפי סעיף
 6 117 (ב) – סותרת את לשון המחוקק.

טענות ההתיישנות והשיהוי

11. סמכות המנהל הקבועה בסעיף 106 ב' הינה ככותרת הסעיף "גביית מס בנסיבות מיוחדות".
 אין המדובר בסמכות "שומנית" של הוצאת שומה, אלא, בסנקציה אזורית מיוחדת לגביית
 המס שנקבעה בשומה שהוצאה – זה מכבר – ל"חבר בני האדם", מ"בעל התפקיד".
 על כן, אין ממש בטענות המערער כי חיוב בעל תפקיד על פי סעיף 106 ב' דגן – נתון למגבלות
 תקופת ההתיישנות להוצאת שומות על פי הוראותיו השונות של סעיף 77 לחוק.
 אדרבא, סמכות הגבייה המיוחדת שבסעיף 106 ב' כל עניינה בכך שהוצאה כבר שומה בעבר לחבר
 בני אדם, כי אותו חבר בני אדם השיג על השומה, השגתו נדחתה, והוא ערער עליה לבית המשפט
 המחוזי וערעורו נדחה בפסק דין של בית המשפט.
12. בהיות סמכות הגבייה המיוחדת שבסעיף 106 ב' סמכות מינהלית הנתונה לשיקול דעתו של מנהל
 מע"מ, כפופה ההחלטה לעקרונות הדין המינהלי ובכללן למניעת שיהוי שלא כדין.
 האמנם נגועה ההחלטה דגן בשיהוי המחייב את פסילתה?
 המועד הראשון שבו יכול היה המנהל לבחון נקיטה בהליכי סעיף 106 ב' כלפי המערער (כבעל
 התפקיד בחברה) היה מועד פסק הדין של בית המשפט המחוזי בו נדחה ערעורה של החברה על
 השומה – דהיינו, 26/5/2008.
 המשיב הודיע למערער בראשונה על כוונתו לנקיטת הליכי גבייה לפי סעיף 10 ב' – בחודש ינואר
 2012 – דהיינו שלוש וחצי שנים לאחר שניתן פסק הדין בו נדחה ערעור החברה על השומה.
 לטענת המערער המדובר בשיהוי כבד שגרם לו נזק ראייתי ניכר בהתמודדותו עם החיוב שבנדון.
 זאת הואיל והמדובר בשומות (של החברה) שהוצאו לשנת 2003 (!) – והשנים שחלפו מאז ניתן
 פסק הדין שדחה את ערעור החברה על השומה – פוגעים ביכולתו להתמודד כראוי עם קביעת
 המשיב נשוא החיוב דגן.
 עוד טוען המערער כי השיהוי גרם להצטברות עתק של הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות – אשר
 מקורם בהשתהות המשיב בהוצאת הודעת החיוב במהלך אותן שלוש וחצי השנים.
13. המשיב טוען כנגדו כי נוכח חריגותו של הליך הגבייה לפי סעיף 106 ב' (דהיינו, חיוב בעל תפקיד
 בחוב השומה של החברה) הוא ניסה בראשונה לאחוז בהליכי הגבייה כנגד החברה:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 " ... באמצעות פקודת המיסים (גבייה) ורק לאחר שלא צלחה דרך זו פנה
2 לסעיפי הגבייה הקשה בחוק מע"מ. שלוש וחצי שנים מיום הפיכת חוב
3 השומה לסופי (דהיינו – פסק הדין שדחה את ערעור החברה על השומה במאי
4 2008) הינו זמן סביר לנקיטת הליכים לפי סעיף 106 ב' . זאת ועוד. לו היה
5 מע"מ ממחר לנקוט בהליכים אלה סמוך למתן פסק הדין (מאי 2008 – י.א.)
6 הרי שהיה נטען כנגדו שהוא אינו ממצה את ההליכים כנגד החייב במס
7 (החברה – י.א.) ולא ניתן מיד לנקוט בהליכים של הרמת מסך לפי סעיף 106
8 ב" (סעיף 16 לסיכומי המשיב).
9
- 10 14. אינני סבור כי החיוב דגן לוקה בשיהוי ברמה המצדיקה את ביטולו.
11 למערער, כאמור לעיל, שתי טענות בדבר "שיהוי סובייקטיבי" בחיוב דגן .
12 טענת הנוק הראייתי, וטענת הפרשי הצמדה הריבית והקנסות. טענת הנוק הראייתי נשמטת
13 מאליה לאור העובדה שכבר בינואר 2009 (חצי שנה לאחר פסק הדין בבית המשפט המחוזי בבאר
14 שבע) הוגש כנגד המערער והחברות כתב אישום בבית משפט השלום בב"ש (ת.פ. 702/09) ובו הם
15 מואשמים בעבירות רבות לפי סעיף 117 (ב) לחוק מע"מ – ביחס למכלול החשבונות הפיקטיביות
16 שעמדו בבסיס השומה נשוא הערעור של החברה – ערעור שנדחה כאמור בבית המשפט המחוזי
17 במאי 2008. הליכים פליליים אלה תלויים ועומדים בבית משפט השלום זה למעלה מ- 5 שנים (!)
18 ומועד הדיון הקרוב הינו 17.11.14 .
19 בנסיבות אלה – אין לקבל את טענת המערער כי לא שמר על ראיותיו או כי נגרם לו נזק ראייתי
20 כתוצאה מחיובו ע"י המשיב לפי סעיף 106 ב' במהלך שנת 2012.
21
- 22 15. מקובלת עליי עמדת מע"מ כי אין לנקוט בהליכי החיוב המיוחדים לפי סעיף 106 ב' – בטרם
23 מיצה המנהל את אפשרויות הגבייה של חוב השומה מהחברה עצמה בהתאם לפקודת המיסים
24 (גבייה).
25 בנסיבות דגן, פרק הזמן שחלף מאז ניתן פסק הדין של ביהמ"ש המחוזי בערעור השומה של
26 החברה (מאי 2008) ועד למועד בו הודיע המנהל למערער על כוונתו לנקוט בהליכי הגבייה לפי
27 סעיף 106 ב' לחוק מע"מ, אינו עולה בעיני כשלעצמו כדי "השיהוי האובייקטיבי" המבטל את
28 תוקפו של החיוב.
29 אינדיקציה מסוימת לכך (בדרך של מעין גזירה שווה) ניתן לשאוב "מתקופת ההתיישנות" שקבע
30 המחוקק להוצאת שומות מע"מ לפי סעיף 77 (ב) לחוק ולפיו: "השומה תהיה בתוך חמש שנים
31 לאחר הגשת הדו"ח". הנתתי חינה כי הליכי הבדיקה, החקירה והנסיגות הנדרשים
32 ממנהל מע"מ לנסות ולמצות בראשונה את הליכי הגבייה מהנישום עצמו ("חבר בני אדם") אכן
33 נמשכים תקופה לא מבוטלת.
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 לעומת זאת מוצא אני טעם בטענת ה"שיהוי הסובייקטיבי" לעניין היקף החיוב ברבית הפרשי
 2 הצמדה וקנסות. אינני מקבל טענת המערער כי סמכות המשיב להטלת החיוב במס על בעל
 3 התפקיד לפי סעיף 106ב' לחוק מצומצמת לקרן החוב הנומינאלי בלבד - זאת נוכח החוראה
 4 הכללית שבסעיף 97 לחוק ולפיה:
 5 "לא שולם מס או כפל מס במועד שנקבע לכך.... יוספו עליו לתקופת הפיגור או
 6 הדחייה, מתום המועד לתשלום - הפרשי הצמדה ורביית".

7
 8 וראוי לשוב ולהבהיר כי רכיבי הפרשי הצמדה ורביית - על חוב שלא שולם - הינם בעיקרם שערך
 9 ערכו הריאלי של החיוב.
 10 אכן, כפי שכתבת, בטרם ינקוט המשיב בהליכי הגבייה המיוחדים כנגד בעל התפקיד (לפי סעיף
 11 106ב') עליו לנסות ולמצות תחילה את הליכי הגבייה כנגד החייב המקורי (חבר בני האדם).
 12 מצאתי כי התקופה שחלפה מיום פסק הדין (26/5/2008) ועד למשלוח הודעת המשיב למערער
 13 (בינואר 2012) בדבר כוונתו לאחוז בהליכי הגבייה כנגדו עפ"י סעיף 106ב' - אינה עולה כדי שיהוי
 14 שיש בו לבטל את עצם החיוב.
 15 ברם, באיזון הדברים המתבקש בנסיבות העניין מצאתי לנכון לתת ביטוי מסויים לאותו העיכוב
 16 בדרך צמצום היקף הפרשי הצמדה ורביית שיצטרפו לחיוב המקורי.
 17 עפ"י הודעת החיוב (מיום 3/5/12) חויב המערער בקרן מס תשומות בסכום 3,694,401 ₪ (סכום
 18 החוב הכולל נכון ליום פסה"ד 26/5/2008) ובהפרשי הצמדה ורביית בסכום של 3,518,825 ₪ -
 19 כאשר סכום זה מהווה הצטברות ההצמדה ורביית מיום פסה"ד ועד ליום משלוח הודעת החיוב
 20 (26/5/08-3/5/12).
 21 משיקולי האיזון שפורטו לעיל אני מחליט להפחית את רכיב ההצמדה ורביית לתקופה האמורה
 22 ב - 50% - ולהעמידו על סכום של 1,759,412 ₪.
 23 החיוב הכולל יהיה אפוא (נכון ליום 3/5/12) - בסכום של 5,453,813 ₪ (וזאת תחת הסכום הכולל
 24 המקורי, של 7,213,226 ₪).

סעיפים 106 ו-106 ב לחוק מע"מ

27
 28 17. ב"כ המערער טען בסיכומיו כי סמכות הגבייה המיוחדות שבסעיף 106 ב' לחוק דורשת כתנאי
 29 מוקדם לח את התקיימות הנסיבות המאפשרות "גביית חיוב מצד שלישי" בהתאם להוראות
 30 השונות הקבועות בסעיף 106 לחוק.
 31 עיקרי אותן ההוראות קובעות את סמכויות הגבייה מ"צד שלישי" בהעברת נכסים מהחייב לצד
 32 השלישי או, בהעברת פעילות ושליטה בחייב שהינו חבר בני אדם וכיוצא.
 33 תנאי נוסף לפי סעיף 106 (ב) הינו כי הגבייה מהצד השלישי לא תעלה על "שווי הנכסים או
 34 הפעילות שקיבל ללא תמורה....".
 35 כל אלה... אינם מתקיימים לטענת המערער בחיוב שחוייב בו לפי סעיף 106 ב'.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

2

3

18. איני מקבל טענה זו.

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

הסדרי הגבייה הקבועים בסעיף 106 לחוק שונים במהותם בעילותיהם ובתכליתם מאלה שבסעיף 106 ב'.

סעיף 106 עוסק במקרים בהם הנישום ("העוסק") העביר נכסיו או פעילותו בצורה המונעת גביית חוב המס ממנו.

סמכות הגבייה לפי 106 אינה קשורה ואינה מתייחסת לעילות השומה המקוריות בגינן התחייב העוסק.

סעיף 106 ב' לעומת זאת קובע סמכות גבייה מיוחדת מ"בעל התפקיד הבכיר" – שעה שהשומה נסמכת על מעשה שעשתה החברה על פי המפורט בסעיפים 117 (א)(3) או (6), או 117 (ב) לחוק מע"מ – כמפורט בפרק הראשון לפסק דין זה.

יש להוסיף ולציין כי הוראות סעיף 106 ב' אינן מונות, כתנאי להתקיימות חיובו של בעל התפקיד, כי הועברו לרשותו נכסים מנכסי החברה או אחד התנאים האחרים האמורים בסעיף 106 לחוק.

19. כפי שצינתי בפרק הקודם, סמכות הגבייה לפי סעיף 106 ב' דנן הינה סנקציה אזרחית המוטלת על "בעל התפקיד הבכיר" בחבר בני אדם שעשה מעשה מן המעשים האמורים בסעיף 117 לחוק, מעשים שביצועם נקבע בפסק דין של בית משפט מחוזי בערעור החברה על שומה ואשר בידי מנהל מע"מ הראיות לכאורה כי אותם המעשים נעשו בידיעת בעל התפקיד. (סעיף 106 ב'ג).

סנקציה אזרחית זו שונה במהותה מהוראות "גביית חוב מצד שלישי" – האמורות בסעיף 106 לחוק.

סיכום

20. בפסק הדין מיום 26/5/08 דחה בית המשפט המחוזי את ערעור החברות ("חבר בני האדם") על שומות התשומות בעסקאות שהוצאו נגדן בגין שלל החשבונות הפיקטיביות לכל עניין ודבר שקיזזו בדוחותיהן ובגין הפגמים הנוספים שנמצאו בדוחות החברות – כמפורט בפסק הדין.

באותו פסק דין נקבעה ידיעתו ומעורבותו הרבה והעמוקה של המערער... שהיה מנהל ובעל השליטה היחידי בהן בכל פרשת חשבונות התשומות הפיקטיביות ביתס לעסקאות כביכול שלא היו ולא נבראו. הדברים מפורטים פרט היטב בפסק הדין האמור.

החברות לא ערערו על אותו פסק דין והרי הוא חלוט. ממצאי אותו פסק דין עולים למצער כ"ראיות לכאורה" להוכיח כי מעשי החברות נעשו בידיעתו של בעל התפקיד – הלא הוא המערער.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-01-4155 בוארזון נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 21. לאור זאת אני מוצא כי חיוב המערער על פי סעיף 106 ב' לחוק מע"מ נשוא ערעור זה נעשה
- 2 בהתאם לסמכותו של המשיב.
- 3 עם זאת מהנימוקים שפורטו בסעיף 16 לפסי"ד זה לעיל אני מפחית את סכום החיוב הכולל (נכון
- 4 ליום הודעת החיוב – 3/5/12) ומעמידו על 5,453,813 ₪.
- 5
- 6 22. בכפוף לתיקון הסכום הנ"ל – אני דוחה את הערעור.
- 7
- 8 המערער ישלם למשיב הוצאות ערעור זה בסכום של 50,000 ₪.
- 9
- 10
- 11
- 12 ניתן היום, די חשוון תשע"ה, 28 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.
- 13

יוסף אלון, משיא

- 14
- 15
- 16
- 17