



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

לפני כבוד השופט אבי סתיו

בעניין: פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ס-1980
ובעניין:

המבקשת: רשות המסים – אגף המכס ומע"מ

נגד

המשיבים: 1. חוסס אל סוס (החייב)
2. אורן הראל (הנאמן)
3. כונס נכסים רשמי תל אביב

החלטה

החייב הורשע בהליך פלילי בעבירות הקשורות לאי דיווח על הכנסות ולהעלמת מס. רשות המיסים הגישה תביעת חוב נגד החייב בגין חוב מע"מ על סך 4,890,628 ש"ח, ותביעת החוב אושרה במלואה. אין מחלוקת כי ההפטר אשר החייב צפוי לקבל במסגרת ההליך הנוכחי יוחרג בכל הנוגע לחוב האמור. השאלה היא האם ההחרגה תתייחס למלוא החוב, כפי שדורשת רשות המיסים, או שמא רק לחלק קטן ממנו, כפי שמבקש החייב.

רקע

1. בשנת 2011 הורשע החייב, על פי הודאתו, בעבירות שונות לפי סעיף 117(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("חוק מס ערך מוסף"), וכן בחמש עבירות לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק, המתייחס למי ש"השתמש בכל מרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהן או עשה מעשה אחר" כדי לחמוק או להשתמש מתשלום מס. בנוסף, הורשע החייב בחמש עבירות לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ("פקודת מס הכנסה") (ת"פ 52718-08-10).

2. על פי עובדות כתב האישום המתוקן בו הורשע החייב, בין השנים 2005-2009 הוא עבד כנהג שכיר בחברה העוסקת בשחיטה ובשיווק של עופות כשרים, ברקאי למהדרין בע"מ ("ברקאי"). במקביל, ניהל החייב עסק לקניית ומכירת עופות טרפים. הוא רכש מחברת ברקאי בשנים אלו עופות בסכומים כמפורט להלן: בשנת 2005 – 1,305,250 ש"ח; בשנת 2006 – 1,960,326 ש"ח; בשנת 2007 – 2,445,093 ש"ח; בשנת 2008 – 3,144,665 ש"ח; בשנת 2009 – 3,144,666 ש"ח (סך הכול: 12,000,000 ש"ח), ומכר את העופות תמורת סכומים המצטברים לסך של לפחות 12,000,000 ש"ח. החייב לא נרשם כעוסק כנדרש לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף, יחד עם תקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976, ולא הודיע על פתיחת העסק לפקיד השומה, כנדרש לפי סעיף 134 לפקודת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

החייב לא ניהל פנקסים ולא רשם את הכנסותיו כנדרש לפי סעיף 66 לחוק מס ערך מוסף יחד עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976, ולפי סעיף 130 לפקודת מס הכנסה, יחד עם הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973. החייב לא הגיש דו"חות תקופתיים כנדרש לפי סעיף 67 לחוק מס ערך מוסף, ולא הגיש דו"חות על הכנסתו לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה.

3. ביום 2.10.2011 ניתן גזר דינו של החייב על ידי בית משפט השלום ברמלה. בית המשפט עמד על הנסיבות השונות לקולה ולחומרה, ובין היתר ציין לקולה את נסיבות ביצוע העבירה. מדובר היה בניסיון לשווק עופות שנפסלו מטעמי כשרות ללקוחות שאינם יהודים, ברווח שאינו רב (ולטענת החייב, בסופו של יום העסק היה הפסדי). עוד ציין בית המשפט כשיקול לקולה את "העובדה שהנאשם לא ניכה את תשומות המע"מ ואת הוצאות מס הכנסה, ובנוגע למע"מ כפי הנראה אף לא יוכל לנכות את התשומות בעתיד לאור חלופי הזמן. כך נותר לנאשם חוב למע"מ אשר יש להניח שיתקשה לפורעו" (פסקה 11 לגזר הדין).

בסופו של יום הטיל בית המשפט על החייב עונשים של 19 חודשי מאסר בפועל וכן מאסר על תנאי וקנס כספי בסך 150,000 ש"ח. בכל הנוגע לקנס ציין בית המשפט, כי מדובר בקנס מכביד שנקבע כדי ליצור הרתעה ובשים לב לסכום ההכנסה שהועלמה מעיני רשות המס, בסך 12 מיליון ש"ח (פסקה 14 לגזר הדין).

4. ביום 12.1.2015 (לאחר שהחייב סיים לרצות את עונשו בשנת 2013) הגיש החייב בקשה למתן צו כינוס, וביום 15.4.2015 ניתן צו כמבוקש. במסגרת ההליך הוגשו תביעות חוב על ידי רשות המסים בגין חוב מס הכנסה בסך 394,736 ש"ח, מתוכם בדין קדימה סך של 80,756 ש"ח, ובגין חוב מע"מ בסך 4,890,628 ש"ח, מתוכם בדין קדימה סך של 655,282 ש"ח. תביעות חוב אלו הוגשו בגין חיובים שהוטלו על החייב בעקבות אי תשלום המס במסגרת העסק למכירת העופות שבגינו הוגש נגדו ההליך הפלילי. תביעות החוב אושרו במלואן.

ביום 18.4.2021 התקיים דיון בעניינו של החייב לפני המותב הקודם שדן בתיק, אליו לא התייצב מי מהנושים. בדיון ניתן לחייב הפטר מותנה ונקבעה לו תוכנית פירעון, לפיה הוא ישלם לקופה סך של 30,000 ש"ח בתשלומים חודשיים של 1,500 ש"ח. עוד נקבע כי ימומשו לטובת הקופה נכסים פיננסיים לא מוגנים, וכי ככל שהסכום הכולל שהחייב ישלם לקופה יפחת מסך של 100,000 ש"ח ישלים החייב את היתרה הנדרשת להגעה לסכום זה. לטענת החייב, הוא מילא אחר תוכנית הפירעון, והוא צפוי לקבל הפטר חלוט בקרוב.

הבקשה מטעם רשות המסים

5. ביום 18.7.2021 הגישה רשות המסים (אגף המכס והמע"מ) בקשה לקבוע, כי ההפטר שיינתן לחייב, ככל שיינתן, לא יחול על חוב המע"מ, בסך 4,890,628 ש"ח. חוב זה, כך נטען, נובע מקביעות מס (וכן קנס פסילת ספרים) שהוצאו לחייב בעקבות ביקורת שנערכה לו לשנים 2005-2009. בביקורת נמצא, כי החייב ניהל עסק שהניב לו הכנסה של לפחות 12,000,000 ש"ח מבלי שרשם כעוסק מורשה,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

ובעקבות זאת הוגש נגדו ההליך הפלילי. החייב לא פעל כנגד קביעות המס בדרך הקבועה בחוק, ולפיכך הפך חובו לחלוט. לטענת רשות המסים, לפי סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ס-1980 ("פקודת פשיטת הרגל") לא אמור לחול הפטר על חוב זה.

6. בתגובתו לבקשה הותיר הנאמן את הבקשה לשקול דעת בית המשפט, אולם ציין את העובדה שלאורך כל הדיון בהליך לא טענה רשות המסים כי הפטר לא אמור לחול על החוב. בהמשך הגיש הנאמן תגובה משלימה, בה צידד בעמדתו של החייב כי יש להחיל את הפטר גם על החוב לרשות המסים.

החייב הגיש תגובה בה ביקש לדחות את בקשת רשות המסים. לטענתו, אין לו נושים משמעותיים מלבד רשויות המס וביטוח לאומי, וככל שתתקבל הבקשה המשמעות תהיה כי ההליך כולו יהיה חסר משמעות. החייב ציין את העונש הכבד שכבר נשא בו בעקבות הרשעתו והוסיף וטען כי לא הרוויח דבר מהעסק שניהל. עוד ציין החייב כי הוא עובד כנהג גרר תמורת שכר של כ-8,000 ש"ח לחודש, כי יש לו בעיות רפואיות וכי הוא המפרנס היחידי של משפחתו, שנקלעה למצב כלכלי קשה. החייב הוסיף כי בכל מקרה יהא עליו לשאת בתשלום הקנס שהושת עליו בהליך הפלילי, אשר אין חולק שהפטר לא חל לגביו.

הכנ"ר הגיש תגובה מטעמו, בה צידד בעמדתה של רשות המסים.

7. לאחר שהתבקשו הבהרות שונות, נקבע דיון בבקשה. בדיון התייצב מטעם החייב עורך הדין שייצג אותו בזמנו מול רשות המסים. בנקודה זו השתנה מעט קו הטיעון של החייב. החייב אינו חולק על כך שסעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל חל על חלק מהחוב, אולם לטענתו הסעיף אמור לחול רק על רכיב החוב הנובע מהמרמה. לפיכך, יש לאתר את הסכום אשר היה על החייב לשלם אילו היה מגיש את הדיווחים הנדרשים והיה מנכה מס תשומות. לטענת החייב, שיעור הרווח מהעסק עמד על כ-5% (והיו לו אף עלויות נוספות), וסכום המע"מ אשר הוא היה אמור לשלם עומד על כ-100,000 ש"ח.

מטיעוני החייב ומהמסמכים שהגיש עולה, כי בשנת 2013 התנהל משא ומתן בינו לבין רשות המסים. החייב ניסה להגיש דו"חות לפיהם הרווח שצמח לו הוא 5%, וביקש להפחית את העיקול על משכורתו כך שהוא יוגבל לסך של 5,000 ש"ח לחודש. במקביל, הגיש החייב ערעור על שומות מס הכנסה שהוצאו לו (ע"מ 13-09-31707), ובמסגרת הליך זה הוא הגיע לפשרה בעניין חובו בגין מס הכנסה לפיה השומות יעמדו על סך של 393,000 ש"ח, ובית המשפט יוסמך לקבוע את מספר התשלומים בהם ישולם החוב. בית המשפט קבע כי הסכום ישולם ב-120 תשלומים. אולם, החייב לא הצליח לעמוד בתשלומים, וכך נקלע להליך פשיטת הרגל. יוער, כי הוגשה תביעת חוב בגין חוב מס ההכנסה, אולם בשונה מהחוב בגין המע"מ לא הגישה רשות המסים בקשה לקבוע כי לא יחול הפטר על חוב זה.

8. לטענת רשות המסים, אין מקום להידרש בשלב הנוכחי לשאלה מה סכום המס שהיה על החייב לשלם אילו ניכה מס תשומות. קביעות המס הוצאו בשנת 2010, החייב לא פעל נגדן בדרך הקבועה בחוק ולפיכך לא ניתן לפתוח אותן בשלב הנוכחי. משעה שהחייב לא פעל בהתאם לסעיף 38





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

לחוק מס ערך מוסף ולא ניכה מס תשומות, אזי הוא חב במס העסקאות בלא ניכוי, וזה חוב המס שלו. עוד נטען, כי הדו"חות שניסיה החייב להגיש בשנת 2013 לא היו יכולים להתקבל שכן הם לא משקפים את ההכנסות וההוצאות כנדרש, אלא יש בהם רק טענה לגבי אחוזי הרווח של החייב.

דיון והכרעה

9. החייב קיבל הפטר מותנה במסגרת הליך פשיטת הרגל והוא צפוי לקבל בקרוב הפטר חלוט. לחייב יש חוב לרשות המיסים בגין מע"מ. אין מחלוקת שחוב זה יוחרג במידה מסוימת מההפטר. השאלה העומדת להכרעה במסגרת ההליך הנוכחי היא היקפה של ההחרגה – האם מוחלטת, כטענת רשות המיסים, או חלקית בלבד, כטענת החייב. על מנת להבין את גדר הדילמה, נידרש תחילה לטיבו של החוב בו מדובר.

חובו של החייב לרשות המיסים בגין אי תשלום מע"מ

10. החובה לשלם מס ערך מוסף קבועה בסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, הקובע כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת". במקרה הרגיל, "מחיר העסקה" הוא התמורה הכוללת שהוסכם עליה עבור הטובין והשירות (סעיפים 7-8 לחוק מס ערך מוסף), והחייב במס הוא המוכר או נותן השירות (סעיף 16 לחוק). מסכום המס אשר על המוכר לשלם, הוא זכאי לנכות "מס תשומות", היינו את סכום המס שהוטל על מכירת הנכסים בעסקה בה הוא רכש אותם (ראו, סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, והגדרת "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק).

מנגנון זה של תשלום מס עסקאות תוך ניכוי מס תשומות נועד להביא לכך שהעוסק יישא במס עבור הערך המוסף שהניב למוצר בלבד. "שיטת הטלת מס ערך מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצרן ומסתיימת בצרכן. העיקרון הבסיסי הוא כי כל יצרן בשרשרת הייצור יחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר... במכירת המוצר משלם העוסק מס עסקאות. ממס זה הוא מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצרן שקדם לו – זוהי אפוא משמעותו של ניכוי מס תשומות. תשלום מס עסקאות, מחד, וניכוי מס תשומות, מאידך, מביאים לתוצאה שלפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם להפרש בין מחיר עסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומותיו ששימשו בעסקאות אלה" (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 851 (2005)). מאליו מובן, כי מקום בו מחויב אדם במס עסקאות בלא שמתאפשר לו לנכות מס תשומות, אזי החיוב במס גבוה בהרבה מאשר החיוב בו אמור אותו אדם לשאת במצב הדברים הרגיל.

11. בענייננו, על פי העובדות שנקבעו בכתב האישום המתוקן בו הודה החייב, הוא רכש מחברת ברקאי עופות בסך כולל של 12,000,000 ש"ח, ומכר אותם לפחות בסכום זה. בגין המכירה, היה על החייב לשלם מס עסקאות הנגזר מסכום המכירה, וממנו הוא היה זכאי עקרונית לנכות את המס ששולם על ידי חברת ברקאי בגין מכירת העופות שרכש (ובהקשר זה יצוין, כי הוצאו חשבוניות מס כדין בגין מכירת העופות לחייב). אולם, החייב לא דיווח כלל על העסקאות (וכלל לא נרשם כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף), וממילא גם לא פעל לניכוי מס התשומות (ניכוי שלפי סעיף 38 לחוק מס





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

ערך מוסף יש לבצע תוך שישה חודשים ממועד הוצאת החשבונית; ובהתאם לסעיף 116 לחוק רשאי מנהל מע"מ להאריך את המועד לתקופה שאינה עולה על חמש שנים, אשר חלפו גם הן).

לאחר שפעילותו של החייב התגלתה הוצאו לו קביעות מס לפי סעיף 76 לחוק מס ערך מוסף, בהתייחס לעסקאות בסך 12,000,000 ש"ח (יוער, כי הקביעות לא הוגשו בהליך הנוכחי, אולם אין על כך מחלוקת). בתוספת ריביות וכדומה, עומד החיוב נכון למועד הגשת תביעת החוב על סך 4,890,628 ש"ח. קביעות המס לא התחשבו במס התשומות, היינו במס ששולם על ידי חברת ברקאי, שכן מס זה לא נוכח לפי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף. אין מחלוקת בשלב הנוכחי, כי קביעות המס עומדות על כן, במובן זה שזהו חובו של החייב בגין מע"מ. ואכן, תביעת החוב שהגישה רשות המסים בגין חוב המע"מ אושרה במלואה. מכל מקום, ככל שהחייב חלק על גובה החוב היה עליו להעלות את טענותיו בפני הנאמן במסגרת הדיון בתביעת החוב, או להגיש ערעור על הכרעת החוב. לפיכך, איני נדרש לשאלה האם היה על רשות המסים לנכות את מס התשומות במסגרת קביעות המס שהוציאה לחייב (לעניין זה ראו, ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547 (1985); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיין, פסקה 6 (12.5.2010)). נקודת המוצא היא, אפוא, כי החוב עומד בעינו.

תחולת ההפטר על החוב – השאלה שבמחלוקת

12. סעיף 69(א) לפקודת פשיטת הרגל קובע, כי צו הפטר יפטור את פושט הרגל מכל חוב בר תביעה, למעט חובות מסוימים. החלופה הרלוונטית לענייננו היא זו הקבועה בסעיף קטן (2): "חוב או חבות שנוצרו במרמה שפושט הרגל היה שותף לה או שהשיג ויתור עליהם במרמה כאמור" (הוראה דומה קבועה כיום בסעיף 175(א)(2) לחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, התשע"ח-2018). יוער, כי התנהלות הכרוכה במרמה עשויה להצדיק אי מתן הפטר או סיוגו מלכתחילה (סעיף 63(ב)(12) לפקודת פשיטת הרגל), אולם בענייננו לא הועלתה טענה כזו בנקודת הזמן הרלוונטית, ולפיכך הדיון מתמקד רק בשאלת ההחרגה של החוב מתחולתו של ההפטר לפי סעיף 69(א)(2) לפקודה.

הסיבה שבגינה קובעת הפקודה שחוב שנוצר במרמה לא יזכה להפטר היא על מנת ש"לא ייצא חוטא נשכר" (ע"א 2434/19 קיירה נ' שלומי, פסקה 20 (27.5.2020) ("עניין קיירה"); ע"א 5735/09 עיריית טבריה נ' סינואני, פסקה 6 (17.4.2012); ע"א 4288/21 כהן נ' סוהיל, פסקה 9 (27.6.2021) ("עניין כהן")). ביסודו של כלל זה עומדת התפיסה לפיה ישנם חובות אשר הכשל המוסרי שביצירתם חמור במידה כזו שאין זה ראוי לתת לחייב ליהנות מההגנות המוקנות בפקודת פשיטת הרגל.

13. בפסיקת בית המשפט המחוזי נקבע, כי סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל חל גם על חוב מס שנוצר בנסיבות של העלמת מס (פש"ר (מחוזי ת"א) 14766-12-13 ויז'נסקי נ' כונס הנכסים הרשמי, פסקאות 26-32 (1.11.2021) ("עניין ויז'נסקי"); ערעור על פסק דין זה תלוי ועומד: ע"א 8653/21). בהקשר זה נקבע, כי הביטוי "מרמה" בסעיף 69(א)(2) לפקודה אינו מוגבל למקרים של "מרמה" במובן הרגיל, אלא מתייחס להתנהלות חמורה אשר חורגת מרשלנות, אדישות וכדומה (פסקה 28 לפסק הדין). אע"פ, כי המסקנה לפיה סעיף 69(א)(2) לפקודה חל במקרה של העלמת מס אינה טריוויאלית, שכן ככל שמדובר בפעילות עסקית שעקרונית היא לגיטימית (בשונה ממקרים של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פ"ש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

הנפקת חשבוניות פיקטיביות וכדומה) אך לא דווחה כדין לרשויות המס, הפסול בהתנהלותו של החייב אינו בעצם יצירת החוב, אלא בהסתרתו מרשויות המס. לפיכך, ניתן היה לתהות האם קיים קשר סיבתי בין ה"מרמה" לבין יצירת החוב. לצד זאת, יש לציין כי בפסיקה נקבע כי "יתכן שיש מקום לקבוע כי גם כאשר החוב עצמו לא נוצר במרמה, אך החייב ניסה להתחמק מקיומו של החוב באמצעות מרמה... הדבר מצדיק את החרגתו של אותו החוב מתחולתו של ההפטר מכוחו של סעיף 69(א)(2) לפקודה" (עניין קיירה, פסקה 20). לפי גישה זו, ניתן לומר שבמקרה של העלמת מס מדובר בניסיון לחמוק במרמה מתשלום חוב, מה שמצדיק את החלתו של סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל. אין צורך להעמיק בסוגיה זו, שכן החייב אינו חולק על כך שעקרונית סעיף 69(א)(2) לפקודה חל בעניינו (ראו, עמ' 14, שורות 24-27 לפרוטוקול).

נקודת המוצא היא, אפוא, כי ההתנהלות של החייב אשר במסגרתה נוצר חוב המע"מ שלו הייתה כרוכה ב"מרמה" כמובנה בסעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל.

14. אולם, שאלה אחרת היא האם החרגת החוב מההפטר לפי סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל חלה ביחס לחוב כולו, או שמא יש להפריד בין מרכיבי החוב ולהחיל את ההחרגה רק ביחס לחלק ממנו. כפי שפורט לעיל, חוב המע"מ שרובץ על החייב נגזר מהמחיר בו הוא מכר את העופות שרכש (מס עסקאות). אילו היה החייב מנכה את המס ששולם על ידי חברת ברקאי במסגרת העסקה בה היא מכרה לו את העופות (מס תשומות) היה חובו נמוך בהרבה. החייב לא עשה זאת, ולפיכך חובו עומד על מלוא מס העסקאות. אולם, החוב אינו עשוי מעור אחד. לגבי חלק מהחוב – ההפרש בין מס העסקאות לבין מס התשומות הרעיוני שניתן היה לנכות – ניתן לומר כי מדובר ב"העלמת מס" בגרעין הקשה שלה. זהו הסכום שהיה אמור להיות משולם למדינה בסופו של יום ולא שולם. לגבי רכיב זה אין מחלוקת שהוא מוחרג מההפטר. אולם, לגבי הסכום שניתן היה לנכות כמס תשומות, הרי שמדובר בסכום אשר ברמה המהותית המדינה לא "הפסידה" אותו, שכן אילו היו הדברים מתנהלים ומדווחים כשורה הוא היה נשאר בכיסו של החייב-העוסק. השאלה האם ההחרגה מההפטר חלה גם לגבי רכיב זה עומדת ביסוד המחלוקת בין הצדדים בתיק הנוכחי, ובה עלינו להכריע.

הפטר בגין חוב שחלקו נוצר בעקבות מרמה

15. כאשר נוצר חוב כלפי נושה בנסיבות הכרוכות במרמה, כהגדרתה בסעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל, לא יחול עליו הפטר. אולם, ברי כי העובדה שחוב כלפי נושה מסוים נוצר במרמה אינה מביאה בהכרח למסקנה כי כל חוב כלפי אותו נושה מקורו במרמה. כאשר מדובר בשני חובות שונים בבירור, לא מתעוררת דילמה, שהרי מאליו מובן כי העובדה שחוב מסוים נוצר במרמה אינה משליכה בהכרח על החוב האחר. שאלה מורכבת יותר מתעוררת כאשר מדובר בחוב הנובע ממערכת נסיבות אחת אשר מעורבת בה התנהלות העולה כדי מרמה, אולם לטענת החייב ניתן להבחין בין מרכיבים שונים בחוב, ולייחס את המרמה רק לחלק מהם. האם יש מקום לעשות הבחנה כזו?

16. את השאלה האמורה יש לבחון על רקע הסוגיה הרחבה יותר של תחולת ההגנות הקבועות בפקודת פשיטת הרגל על חובות שנוצרו כתוצאה מפעילות בלתי חוקית. סוגיה זו נדונה בפסיקה בעיקר כאשר התעוררה השאלה אם יש מקום להימנע ממתן צו כינוס או לבטל את הליך פשיטת הרגל, בשל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

נסיבות יצירת החובות. פסק הדין המנחה בסוגיה זו הוא ע"א 6416/01 **בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי**, פ"ד נז(4) 197 (2003) ("עניין **בנבנישתי**"). בפסק הדין עמד בית המשפט העליון בהרחבה על האיזון הנדרש כאשר מדובר בחובות שנוצרו במהלך ניהול עסק לא חוקי. נקבע, כי האיזון ייגזר מהתכליות הספציפיות של הליך פשיטת הרגל ומהתכלית הכללית של החקיקה בישראל. התכליות הספציפיות של הליך פשיטת הרגל הן שתיים: האחת, "כינוס נכסי החייב וחלוקתם בין נושיו בדרך הזולה, המהירה, היעילה והשווה ביותר"; והשנייה, "לאפשר לחייב שאיתרע מזלו ואינו מסוגל לשלם את חובותיו לפתוח דף חדש בחייו על-ידי קבלת הפטר מן החובות" (פסקה 8 לפסק הדין). התכלית הכללית היא "עקרון היסוד של תקנת הציבור, לרבות השמירה על שלטון החוק" (פסקה 10 לפסק הדין).

על יסוד האיזון בין התכליות השונות נקבע, כי לא בכל מקרה של אי חוקיות תישלל הגנת פקודת פשיטת הרגל. "יש לבחון את מידת החומרה ואי החוקיות העומדת על הפרק", והגנת הפקודה תישלל "רק באותם המקרים בהם המדובר באי חוקיות של ממש, העולה כדי פגיעה מהותית בתקנת הציבור"; ובהקשר זה ניתן לבחון, בין היתר, את הנתונים הבאים (פסקה 13 לפסק הדין):

"אם המדובר בעבירה פלילית אם לאו, את חומרת העבירה והיסוד הנפשי הנדרש בה ואם הורשע החייב בעבירה כאמור (וראו סעיף 63(א) לפקודה); את השאלה אם המדובר באי חוקיות קבועה או חד פעמית באופיה; את מוסריותו של העסק ואת היקף הפעילות של החייב במסגרתו. כן ניתן לבחון את עוצמת הקשר בין אי החוקיות של העסק ובין יצירת החובות. אין המדובר ברשימה סגורה של שיקולים, אלא באמות מידה אפשריות לבחינת מהותיות הניגוד של הפעילות לתקנת הציבור".

לדיון בסוגיה זו ראו גם: ע"א 3376/11 **רוזנברג נ' כונס הנכסים הרשמי** (16.10.2013); ע"א 3083/13 **פלונית נ' שיכמן** (11.1.2015). שיקול נוסף שהפסיקה עמדה עליו הוא חלוף הזמן. נקבע, כי גם כאשר ישנו חוסר תום לב מסוים ביצירת החובות, הרי שלעתים – אם כי לא תמיד – יש בחלוף הזמן כדי לרפא אותו (ע"א 3224/07 **בן דוד נ' כונס הנכסים הרשמי**, (3.5.2009); ע"א 2758/12 **סמבל נ' כונס הנכסים הרשמי** (9.10.2012)).

17. הגם שפסק הדין בעניין **בנבנישתי** לא עסק בשאלה הקונקרטית של החרגת הפטר לפי סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל, דומה כי הוא עשוי לשמש מקור השראה גם לגבי פרשנות הסעיף. בעיקר אמורים הדברים ביחס לעיקרון לפיו אין די בתווית של "אי חוקיות" על מנת לשלול את הגנת פקודת פשיטת הרגל, אלא יש לערוך בחינה מהותית של מידת החומרה והפגיעה בתקנת הציבור הנעוצה בפעילות הספציפית בה מדובר.

ומכאן, לשאלה שלענייננו, שהיא היקף תחולתו של סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל, כאשר מדובר בחוב שנטען שיש להתייחס רק לחלקו ככזה שנוצר במרמה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פ"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

18. כמו בכל שאלה פרשנית, יש להתחיל מלשון החוק. סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל מתייחס ל"חוב או חבות שנוצרו במרמה שפושט הרגל היה שותף לה או שהשיג ויתור עליהם במרמה כאמור". המילה "נוצרו" מלמדת כי נדרש יחס של קשר סיבתי בין המרמה לבין החוב. אין די בכך שהמרמה הייתה ברקע המעשים שגרמו לחוב (ראו, פש"ר (מחוזי ת"א) 30511-08-15 **פלד נ' כונס נכסים רשמי תל אביב**, פסקה ב.4 (29.1.2018); עניין **ויז'נסקי**, פסקה 28). כאמור לעיל, בפסיקה הוזכרה האפשרות להחיל את הסעיף גם במקרה של ניסיון התחמקות במרמה מתשלום החוב, אולם גם בהרחבה זו אין כדי לייטר את הדרישה לקשר בין המרמה (ניסיון ההתחמקות) לבין החוב. דרישה זו של קשר סיבתי מלמדת כי מקום בו ניתן להבחין בבירור בין רכיבי החוב ולקבוע שרכיב מסוים כלל אינו קשור למעשה המרמה, אזי לא תחול ההחרגה לגבי רכיב זה. אולם, לא תמיד התמונה כה פשוטה. מצב מורכב יותר מתקיים כאשר ישנה זיקה מסוימת בין המרמה לבין החוב כולו, כך שניתן לומר שמתקיימת דרישת הקשר הסיבתי העובדתי, אולם ביחס לחלק מרכיבי החוב הזיקה למעשה המרמה חלשה יותר או שרמת החומרה של אי החוקיות פחותה יותר. במקרה כזה, תתעורר השאלה כיצד יש להתייחס לרכיב אשר אינו חלק מליבת המרמה. לשאלה זו אין מענה חד משמעי בלשון החוק, ויש לתור אחר תכליותיו.

19. לדעתי, בחינה תכליתית של סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל, ובפרט לאור האיזון שנקבע בעניין **בנבנישתי** כאשר מדובר בחובות שנוצרו כתוצאה מפעילות בלתי חוקית, מביאה למסקנה כי שאלת תחולתו של סעיף 69(א)(2) לפקודה אינה תמיד בגדר "הכול או כלום". כאשר מדובר בחוב הניתן להפרדה לרכיביו, וביחס לחלק מהרכיבים רמת החומרה נמוכה יותר, אזי יש לשקול גם את האפשרות כי ההחרגה תוחל לגבי הרכיבים המשתייכים לליבת מעשה המרמה בלבד, וזאת בהתאם לקווים המנחים שנקבעו בעניין **בנבנישתי**. החרגה של חוב מהפטר עשויה להיות בעלת משמעות חמורה ביותר מבחינת החייב, בעיקר כאשר מדובר בחוב בסכום גבוה אשר אין צפי ריאלי שהחייב יצליח לפרוע אותו, והותרתו על כנו תדון את החייב לחיים לצמיחות בצילם של הליכי גבייה. התכלית של הליך פשיטת הרגל לאפשר לחייב "התחלה חדשה" מצדדת בהימנעות ממצב כזה. אמת, כי כנגד תכלית זו ישנן תכליות חשובות אחרות, ובראשן הגנה על תקנת הציבור ומניעת מצב של חוטא נשכר. אולם, כפי שנקבע בעניין **בנבנישתי**, האיזון הראוי הוא הימנעות מהחלת הגנות פקודת פשיטת הרגל על חוב הנוצר כתוצאה מהפרת חוק "רק באותם מקרים שבהם אי-החוקיות שמדובר בה נוגדת באופן מהותי את תקנת הציבור", ואחד השיקולים המובאים בחשבון הוא "עוצמת הקשר בין אי החוקיות של העסק ובין יצירת החובות" (פסקה 13 לפסק הדין). מכאן מתבקשת המסקנה שכאשר ניתן להפריד בין רכיבי החוב, ולגבי רכיב מסוים ניתן לקבוע שאי החוקיות הכרוכה בו היא ברמת חומרה פחותה יותר, אזי ניתן לשקול גם תוצאה לפיה ההחרגה מההפטר לא תחול לגבי רכיב זה, אך כן תחול לגבי הרכיבים החמורים יותר. אין מדובר בתוצאה אוטומטית, אלא בעניין הנתון לשיקול דעת בית המשפט, אשר יבחן הן את רמת החומרה המיוחדת לאותם רכיבי חוב והן את התנהלותו של החייב בעת יצירת החובות באופן כללי, והכול בהתאם לעקרונות ולאיוונים שנקבעו בעניין **בנבנישתי** ובפסיקה שבאה בעקבותיו.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

20. יודגש, עם זאת, כי האפשרות לקבוע שהחרגת ההפטר לפי סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל תחול רק ביחס לחלק מהחוב מותנית בכך שמרכיבי החוב ניתנים להפרדה. הנטל להראות זאת מונח על כתפיו של החייב (וזאת כמובן לאחר שהנושה עמד בנטל הראשוני להראות כי החוב בכללותו נוצר בנסיבות של מרמה). היה והחייב עמד בנטל זה, יש לבחון האם מוצדק להימנע מהחרגת רכיבי החוב אשר לגביהם עוצמת המרמה או אי החוקיות פחותה יותר. השאלה באלו נסיבות ניתן להפריד חוב למרכיבי אינה פשוטה. אנו נתמקד במקרה הקונקרטי, בו מדובר בחוב מע"מ שנוצר בנסיבות בהן החייב לא דיווח על העסקאות.

הבחנה בין מרכיבי חוב מע"מ במקרה של אי דיווח על עסקאות ואי ניכוי מס תשומות

21. כפי שפורט לעיל, כאשר עוסק קנה ומכר טובין בלא לדווח לרשויות מע"מ, וממילא בלא לנכות מס תשומות, חוב המע"מ שלו נקבע לפי סכומי המכירה שביצע (מס עסקאות), בלא ניכוי מס תשומות. אולם, ככל שהחייב היה זכאי לנכות מס תשומות, הרי שהרכיב שלא נוכה אינו משקף הפסד "אמיתי" למדינה, שכן במצב דברים בו הכול היה מתנהל לפי החוק, לא היה צפוי העוסק לשלם סכום זה. השאלה היא האם יש להפריד רכיב זה מיתרת החוב, ולקבוע כי הוא לא יוחרג מההפטר.

22. לטענת רשות המסים, הבחנה כזו תהווה פתיחה של שומה אשר הפכה חלוטה. אין בידי לקבל טענה זו. החוב בגין המע"מ עומד על כנו, והוא מוכר באופן מלא במסגרת הליך פשיטת הרגל. לא זו אף זו, גם סמכותו הרגילה של בעל התפקיד "להציף מעבר לפרגוד" ולהידרש לנכונותו של חיוב שנקבע בפסק דין אינה קיימת כאשר מדובר בחיוב מס (שלמה לוי ואשר גרוניס פשיטת רגל 287 (2010)). אולם, יש להפריד בין שאלת היקף החוב, לבין השאלה אם ניתן להפרידו למרכיבו בכל הנוגע לשאלת סיווגו כחוב שנוצר במרמה לצורך הכרעה בשאלת החרגתו מההפטר שמקבל החייב.

23. אעיר, כי מעיון בפסק הדין בעניין כהן נראה שהועלתה שם טענה שיש להבחין בין מרכיבי חוב המס, וזו נדחתה. אולם, נראה שההבחנה שנטענה שם היא הבחנה שונה, ומכל מקום בפסק הדין (הן בבית המשפט העליון והן בבית המשפט המחוזי) אין דיון לגופה של השאלה, ככל הנראה על רקע הקביעה ברמה העובדתית כי "חובותיו של המערער נגזרים – במישרין ובעקיפין – מן הסנקציות הכלכליות שהושתו עליו בגזר הדין" (פסקה 11 לפסק הדין). לפיכך, לא ניתן ללמוד מפסק הדין כי הבחנה כאמור אינה אפשרית. בעניין ויז'נסקי קבע בית המשפט המחוזי כי יש להחריג את חובו של החייב בגין מס הכנסה, ודחה את טענת החייב כי יש להבחין בין מרכיבי החוב (פסקה 29 לפסק הדין). אולם, עיון בפסק הדין מעלה, כי בית המשפט לא קבע שלא ניתן עקרונית לערוך הבחנה כאמור לעיל. אדרבה, בית המשפט קבע כי בנסיבות העניין השומות אינן שרירותיות, אלא משקפות את "מס האמת שהיה על החייב לשלם" (פסקה 29 לפסק הדין). דומה, כי דברים אלו מלמדים דווקא על נכונות עקרונית לבחון את טיבו של החוב ולא להסתפק בכך ששומות המס הפכו לחלוטות.

24. לדעתי, במקרה בו עסקינן, כאשר אי החוקיות בהתנהלותו של החייב מתבטאת בהעדר רישום ודיווח לרשויות המס (ללא הוצאת חשבוניות פיקטיביות, זיוף מסמכים וכדומה), והחייב לא ניכה מס תשומות, אזי ישנה אפשרות להפריד בין רכיבי חוב המס, ולהתייחס בנפרד לחלק בחוב שהחייב היה אמור לשלם בכל מקרה ולחלק שהיה ניתן עקרונית לנכותו בגין מס תשומות. ככל שהדברים אמורים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

ברכיב הראשון – ההפרש בין מס העסקאות למס התשומות הרעיוני – הרי שרמת החומרה של אי החוקיות היא על הרף הגבוה ביותר. זהו הסכום אשר המדינה הייתה אמורה לקבל, והחייב בשל פעילות המרמה שלו (בהנחה שמדובר בהעלמת מס הכרוכה במרמה) שלל אותו ממנה. אולם, לגבי הרכיב השני, הסכום שהיה אמור להיות מנוכה כמס תשומות, הרי שמידת החומרה שיש לייחס לו נמוכה יותר, שכן גם אלמלא הפר החייב את החוק היה אמור סכום זה להיות בידו. אמת, כי משעה שהחייב בחר להתנהל כפי שהתנהל, הרי שמבחינת דיני המס הוא אינו זכאי לניכוי מס תשומות, ובמישור האזרחי חובו לרשות המסים עומד על מלוא מס העסקאות. אולם, בכך אין כדי לשלול את המסקנה כי לגבי הרכיב שניתן היה לניכוי כמס תשומות, רמת החומרה שבהפרת החוק שהביאה ליצירתו נמוכה יותר.

בהתחשב בכך, סבורני שאין מניעה לקבוע במקרים המתאימים כי ההפטר יחול לגבי הסכום שהיה אמור להיות מנוכה כמס תשומות, ובלבד שהחייב יצליח להוכיח מהו מס התשומות שהוא היה ראוי לנכות אילו היו הדיווחים נעשים כשורה, והנטל בעניין זה רובץ עליו. ככל שהחייב יעמוד בנטל האמור, אזי בית המשפט נדרש להכריע האם יש להימנע מלהחיל לגבי רכיב החוב שהיה ניתן לניכוי כמס תשומות את ההחרגה מההפטר. מדובר בעניין הנתון לשיקול דעת בית המשפט, אשר יביא בחשבון את העובדה שרמת החומרה שיש לייחס לרכיב זה היא נמוכה יותר, אולם גם את מכלול התנהלותו של החייב בעת יצירת החובות.

ומן הכלל אל הפרט.

25. האם בנסיבות ענייננו יש מקום להגביל את ההחרגה מההפטר כך שהיא לא תחול על החלק שניתן היה לנכותו כמס תשומות? על מנת לענות על כך יש לבחון שתי שאלות: האם הוכיח החייב מהו החלק שהוא היה זכאי לנכות כמס תשומות; וככל שהתשובה חיובית, האם יש מקום שלא להחיל את סעיף 69(א2) לפקודת פשיטת הרגל על החלק בחוב שניתן היה לנכותו.

26. אשר לשאלה הראשונה: אין חולק, כי החייב היה זכאי, עקרונית, לנכות ממס העסקאות את המס ששולם על ידי חברת ברקאי כאשר הוא רכש ממנה את העופות (מס תשומות), שכן הוצאו חשבוניות מס כדין בגין מכירה זו. לפי כתב האישום המתוקן, החייב רכש מחברת ברקאי עופות בהיקף של 12,000,000 ש"ח ומכר לפחות בהיקף זה. לטענת החייב, הסכום אשר הוא היה אמור לשלם כמע"מ בסופו של יום, אילו היה מנכה מס תשומות, עומד על כ-100,000 ש"ח. החייב הסביר את התחשיב שממנו נגזר הסכום, המבוסס על הנחה שהרווח שלו עמד על כ-5%. לטענת החייב, זהו פחות או יותר גם הנתון שהיווה את הבסיס לפשרה שהגיע אליה בעניין חובו בגין מס הכנסה. ניתן למצוא תמיכה מסוימת לגרסת החייב בכך שכתב האישום המתוקן אינו מייחס לחייב מכירה בסכומים גבוהים יותר מאלו ששילם עבור הרכישה. מכל מקום, כאשר עלה הנושא בדיון ניתנה לרשות המסים אפשרות להשלים טיעון בשאלת הסכום שהיה אמור להיות מנוכה כמס תשומות, והיא בחרה שלא לעשות זאת אלא להתמקד במישור העקרוני (ראו, עמ' 15, שורה 6 לפרוטוקול). לפיכך, יש לראות נתון זה כמוסכם. ממילא, מתבקשת המסקנה כי החייב הוכיח מהו הסכום שהיה יכול לנכות כמס תשומות אילו דיווח על העסקאות כנדרש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

27. ומכאן לשאלה האם יש מקום להימנע מהחרגת החלק שהיה ניתן לניכוי כמס תשומות מההפטר. כפי שפורט לעיל, משעה שבפועל החייב לא ניכה מס תשומות אזי ככל שהדברים אמורים במישור החבות אין להתחשב בניכוי שלא נעשה. אולם, ניתן לקבוע כי רמת החומרה של אי החוקיות הקשורה לחלק מהחוב שניתן היה להפחיתו אילו היה מנוכה מס תשומות נמוכה יותר, שכן סכום זה לא היה אמור להגיע למדינה אילו הייתה העסקה מדווחת כנדרש. השאלה האם רמת חומרה פחותה זו מצדיקה שלא להתייחס לרכיב זה כאל חוב שנוצר ב"מרמה", לעניינו של סעיף 69(א)(2) לפקודת פשיטת הרגל, תלויה במכלול הנסיבות הקשורות להתנהלות שבמסגרתה נוצר החוב.

בעניינו, אני סבור שנדרשת גישה גמישה ועניינית בכל הנוגע להחרגת חוב המס מתחולתו של ההפטר. אכן, החייב חטא בכך שניהל עסק בלא לדווח ותוך העלמת מס, הגם שהוא לא נקט פעולות הסתרה פוזיטיביות (ולפחות לא נקבע כך במסגרת ההליך הפלילי, ואף לא נטען אחרת בהליך הנוכחי), וככל הנראה העסק לא התנהל בתחכום רב. החייב נתן את הדין על מעשיו בהליך הפלילי, ונגזרו עליו עונשי מאסר וקנס כספי כבד (אשר אינו מופטר בהליך פשיטת הרגל). בגין חובות המס נקלע החייב להליך פשיטת רגל, ונכסיו הלא מוגנים מומשו במסגרתו. חוב המס אשר היה על החייב לשלם אילו ניהל את עסקו כדון, בסך 100,000 ש"ח, יוחרג מההפטר. אולם, היה וייקבע כי חוב המס כולו לא יופטר, המשמעות תהיה כי החייב יישאר חייב סכום של כחמישה מיליון ש"ח, אשר בהתחשב בגילו ובמצבו אין לו כל סיכוי ריאלי לפרוע אותו אי פעם. המשמעות תהיה שלנצח יישאר החייב תחת הליכי גבייה מטעם רשות המסים. אכן, ישנם מקרים בהם העובדה שהחייב ניהל עסק עברייני מצדיקה למנוע ממנו לחלוטין את הגנות פקודת פשיטת הרגל. ספק אם זה המקרה, ומכל מקום רשות המסים לא טענה בנקודת הזמן הרלוונטית כי יש לבטל את ההליך. נקודת המוצא היא, אפוא, כי החייב זכאי ליהנות מהגנות הפקודה, אך יש להחריג מהגנות אלו את החוב שנצבר במרמה. אולם, ככל שההחרגה תחול על מלוא החוב, המשמעות תהיה שקולה לביטול ההליך. תוצאה קשה זו אינה מידתית למחדלו של החייב, בהתחשב במחיר שהוא שילם במסגרת ההליך הפלילי ובעצם היקלעותו לפשיטת רגל. תוצאה ראויה יותר – ולדעתי היא עולה בקנה אחד עם הדין – היא כי ההחרגה תיעשה באופן מידתי, כך שהיא תחול לגבי רכיב המרמה ה"ליבתית" (היינו, החוב הנגזר מסכום המס שאמור היה להיות משולם לרשות המסים ואשר הועלם), אך לא לגבי הסכום שאילו היו הדברים מנוהלים ומדווחים כחוק לא היה על החייב לשלם.

28. לסיום יש להדגיש, כי אין באמור כדי להקל ראש בעובדה שחוב המס כולו – גם החלק שניתן היה לנכותו כמס תשומות – נוצר בנסיבות של אי חוקיות. מסקנתנו לפיה ניתן להימנע מהחרגת רכיב החוב שהיה ניתן לניכוי מההפטר, אין בה כדי לומר שלא יינתן לו ולנסיבות יצירתו משקל במסגרת הליך פשיטת הרגל. אחד השיקולים אותם שוקל בית המשפט במסגרת הליך פשיטת הרגל הוא נסיבות יצירת החוב. לעתים, שיקול זה מוביל לביטול ההליך, ולעתים הוא מוביל לקביעת תוכנית פירעון מחמירה יותר. במסגרת זו, עשוי בית המשפט להביא בחשבון בעת קביעת תוכנית הפירעון את העובדה שהחוב נוצר בנסיבות של אי חוקיות, וגם אם חלק מהחוב לא יוחרג מההפטר עשוי להינתן לו משקל לצורך החמרת התוכנית. בעניינו, כפי שעולה מהתסקיר שהגיש המנהל המיוחד ומהחלטה בה אושרה תוכנית הפירעון, נסיבות יצירת החוב אכן הובאו בחשבון במסגרת אישור התוכנית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

פש"ר 15-02-56378 אל סוס נ' כונס נכסים רשמי תל אביב ואח'

אשר על כן, יש להחריג מההפטר את החוב של החייב לרשות המסים בגין מע"מ, אולם זאת רק לגבי הסכום של 100,000 ש"ח.

סוף דבר

29. הבקשה מתקבלת בחלקה. נקבע בזאת, כי ההפטר שיקבל החייב לא יחול על סך של 100,000 ש"ח מתוך חובו של החייב לרשות המסים, אולם הוא יחול על יתרת החוב. נוכח התוצאה, אין צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ו ניסן תשפ"ג, 17 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.


אבי סתיו, שופט

