



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 56577-02-19 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

לפני **כבוד השופט יהודה ליבליין**

רחל קליין

התובעת

ע"י ב"כ עו"ד י' קינן

נגד

רשות המסים - מנהל מע"מ אשדוד

הנתבעת

ע"י ב"כ עו"ד ע' סירוטה
מפרקליטות מחוז דרום (אזרחי)

פסק דין

מבוא

1. תביעה זו עניינה בבקשתה של הגב' רחל קליין, כי רשות המסים (מנהל מע"מ אשדוד) תשיב לידיה סכום שעוקל על ידה, ואשר מהווה החזר מס לו היא זכאית, כיורשת יחידה של מר חיים קליין ז"ל.
2. העיקול הוטל על-ידי מנהל מע"מ אשדוד, לאור טענתו, כי קיימת שותפות לא רשומה בין מר חיים קליין ז"ל (בעלה המנוח של הגב' קליין) לבין חב' חיים קליין ובניו בע"מ (בפירוק), ושותפים נוספים. לגישת מנהל מע"מ, היות שלשותפות קיים חוב מס שלא נפרע, אזי על עזבונו של מר חיים קליין ז"ל לשאת בתשלום החוב, ולמצער באופן חלקי, בהתאם לשיעור חלקו בשותפות. משלא שולם החוב, אזי הוטל העיקול.
3. נטען על-ידי התובעת, כי היסודות עליהם ביסס מנהל מע"מ את החלטתו להטיל את העיקול הם שגויים, היות שבניגוד לנטען, לא היתה קיימת שותפות בלתי רשומה אותה הקים המנוח בינו לבין חב' חיים קליין ובניו בע"מ (בפירוק), ולבין בניהם של בני הזוג יהודה ועמי קליין. עוד נטען, כי גם אם תתקבל הטענה שהיתה קיימת שותפות לא רשומה, אין כל ראיה לכך שהעסקה בגינה נוצר חוב המע"מ שלא שולם היא של השותפות, וכי העסקה בגינה נוצר חוב המע"מ שלא שולם, היא עסקה שביצעה חב' חיים קליין ובניו בע"מ לבדה.
- לבסוף נטען, כי מנהל מע"מ אשדוד לא קבע את שיעור חלקם של השותפים בשותפות, ואין כל ראיה שתצביע על שיעור חלקם של השותפים הנטענים. בהקשר זה נטען עוד, שאין לקבל את הטענה העולה בסיכומי המדינה, ולפיה שיעור חלקו של מר חיים קליין ז"ל בשותפות עולה כדי 50%.
4. מדינת ישראל - רשות המסים, בכתב ההגנה שהגישה, עמדה על כך שעל-פי רישומיה קיימת שותפות לא רשומה, בה היו חברים, בין היתר, מר חיים קליין ז"ל וחב' חיים קליין ובניו בע"מ, ועל כן השותפים חייבים בחובות המס שיצרה השותפות.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

נטען, כי משלא נפרע החוב של השותפות, בגין דוחות המע"מ התקופתיים המתייחסים לחודשים אוקטובר ונובמבר 2013, אזי הוטל עיקול על נכסיו של מר חיים קליין ז"ל, ובכלל זה על החזרי מס להם זכאי עזבונו.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת

5. הגב' רחל קליין (להלן - "התובעת"), הינה אלמנתו של המנוח מר חיים קליין ז"ל (להלן - "חיים קליין"), והיורשת היחידה שלו.
 6. חיים קליין ז"ל היה בעל מניות בחברת חיים קליין ובניו בע"מ (להלן - "החברה"), המצויה בהליכי פירוק מאז חודש דצמבר 2013.
 7. לבני הזוג קליין שני בנים - עמי ויהודה קליין.
 8. במערכת המחשוב של רשות המסים קיים רישום של שותפות לא רשומה שמספרה 557639606, בה היו שותפים על-פי הנתען: מר חיים קליין ז"ל, ה"ה יהודה ועמי קליין וחב' חיים קליין ובניו בע"מ (בפירוק) (להלן - "השותפות שבמחלוקת") (ראו **נספח ז'** לתצהירו של מר חלימי מטעם הנתבעת).
 9. במערכת המחשוב של רשות המסים קיים רישום של שותפות לא רשומה **נוספת** שמספרה 557374360, בה היו שותפים על-פי הנתען: מר חיים קליין ז"ל, ובניו יהודה ועמי קליין (להלן - "השותפות הנוספת") (ראו **נספח ח'** לתצהירו של מר חלימי מטעם הנתבעת).
 10. מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין מעולם לא נרשמו כ"עוסקים" במשרדי מע"מ (ראו בסעיף 6 לתצהירו של מר חלימי).
 11. בחודש אוקטובר 2013 בוצעה עסקה של מכירת הפעילות העסקית של החברה, ועסקה זו דווחה על-ידי מפרק החברה על-גבי טופס דיווח הנושא את מס' השותפות שבמחלוקת. בנוסף, דיווח מפרק החברה על עסקאות שביצעה החברה בחודש נובמבר 2013.
 12. על-פי הדוחות שהוגשו, עסקת המכירה בחודש אוקטובר 2013 והפעילות הנוספת בחודש נובמבר 2013 יצרו חבות במע"מ בסכום כולל של 1,383,441 ₪. סכום זה לא שולם על ידי החברה טרם נקלעה להליכי פירוק, ואף לא על-ידי כל גורם אחר במועד מאוחר יותר. יחד עם זאת, אין מחלוקת, כי עד ליום 6.6.2018 הועבר לאגף המכס ומע"מ על חשבון החוב, במסגרת הליכי חדלות הפירעון של החברה, דיבידנד בסך של 629,516 ₪ (ראו **נספח ו'** לתצהירו של מר עמי קליין מיום 14.1.2020).
- היות שהחוב של החברה לרשות המיסים לא שולם במלואו, אזי יתרת החוב הלכה ותפחה, ולטענת הנתבעת היא הגיעה לכדי סך של כ- 2,350,000 ₪, נכון לחודש ינואר 2019 (ראו בסעיף 32 לתצהירו של מר חלימי).



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

13. מר חיים קליין ז"ל הלך לבית עולמו, למרבה הצער, ביום 16.2.2016, והתובעת היא היורשת שלו בהתאם לצו קיום צוואה (ראו **נספח ד'** לתצהיר עדותה הראשית של התובעת).
14. מר חיים קליין ז"ל היה הבעלים של נכס תעשייתי בגוש 2298/45, אשדוד (להלן - "**המקרקעין**").
15. טרם פטירתו של המנוח נמכר על ידו נכס המקרקעין, ובגין מכירה זו שולם מס שבח.
16. היות שהתובעת, כיורשת של מר חיים קליין ז"ל, חלקה על גובה החבות במס שבח, אזי נוהלו על ידה הליכים בעניין זה, ובעקבות קבלת טענותיה של התובעת בהליכים אלה, נקבעה לה זכאות להחזר מס בסכום כולל של כ- 2,760,000 ₪.
- סכום של 1,813,242 ₪ נקבע כהחזר ביום 30.1.2019, וסכום נוסף בסך של 947,998 ₪ נקבע כהחזר ביום 3.2.2019 (ראו סעיף 32 לתצהירו של מר חלימי).
17. מנהל מע"מ אשדוד הטיל עיקול על החזרי המס שהגיעו לתובעת, כיורשת של עזבון המנוח חיים קליין ז"ל, והוא נימק עיקול זה בכך שבמחשבי הרשות קיים רישום של שותפות בין מר חיים קליין ז"ל, בניו יהודה ועמי קליין לבין החברה, וכי שותפות זו נרשמה במשרדי מע"מ, מכוח סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן - "**חוק מע"מ**"), שעניינו ב"איחוד עוסקים". עוד נומק העיקול בכך, שלשותפות נותרו חובות מס, בה חבים השותפים. לאור קיומם של חובות מס, אזי הוטלו עיקולים על נכסי המנוח מר חיים קליין ז"ל, ובכלל זאת על החזרי המס המפורטים בסעיף 16 לעיל.
- על-פי הנטען, במסגרת העיקול שבוצע בחודש פברואר 2019, עוקל סך של 1,813,342 ₪ (ראו בסעיף 7 לסיכומי התובעת).
18. אין מחלוקת, כי המדינה חזרה בה מן הטענה, כי השותפות הנדונה נרשמה מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, העוסק ברישום של "איחוד עוסקים", ובכתב ההגנה נטען, כי השותפות נרשמה במרשמי רשות המיסים מכוח הסמכות שבסעיף 128(ב) לחוק.
19. בתיק הפירוק של החברה, הגיש מנהל מע"מ תביעת חוב על מלוא סכום המס הנכלל בדוחות התקופתיים שהגיש מפרק החברה בגין חודשים אוקטובר ונובמבר 2013, דהיינו הוגשה תביעת חוב על סך של 1,383,441 ₪.
20. עיקול שהוטל בסך של כ- 950,000 ₪ בוטל, וסכום זה הוחזר לתובעת (ראו בסעיף 33 לתצהירו של מר חלימי).
- אין גם מחלוקת כי בחודש דצמבר 2019, בעקבות צמצום נוסף של העיקול, הוחזר לתובעת סכום נוסף של כ- 453,000 ₪ (ראו בסעיף 33 לתצהירו של מר חלימי).



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

21. יצויין, כי הצדדים לא פרשו בפני בית המשפט מסכת עובדתית מלאה ביחס לסכום המדוייק שעוקל בסופו של יום, אך עולה כי מדובר בסכום משוער של כ- 1,400,000 ₪ (ראו בסעיפים 7 - 9 לסיכומי התובעת).

22. בחודש אוקטובר 2015 הגיש אגף המכס ומע"מ כתב אישום כנגד החברה ומר עמי קליין. בכתב האישום נטען, כי החברה מתוקף היותה "עוסק מורשה" ומר עמי קליין מתוקף היות המנהל הפעיל של החברה, היו חייבים להגיש את דו"ח אוקטובר 2013, והם הפרו חובתם זו, ולכן עברו עבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ (ראו **נספח י'** לתצהירו של מר חלימי).

המחלוקות

23. כעולה מכתבי הטענות, מספר מחלוקות בין הצדדים. תחילה יש לבחון את השאלה האם היתה קיימת שותפות בלתי רשומה, בה היו שותפים החברה, המנוח מר חיים קליין ז"ל ושני בניו עמי ויהודה קליין.

24. ככל ששאלה זו תענה בחיוב, אזי תעלה השאלה, האם העסקה שבגינה נוצר חוב המע"מ בחודש אוקטובר 2013, היא עסקה של השותפות? או עסקה של החברה לבדה?

25. ככל שייקבע כי אכן היתה שותפות רשומה, אשר ביצעה את העסקה שבגינה נוצרה חבות במס בחודש אוקטובר 2013, אזי אעבור לדון במחלוקת בין הצדדים ביחס לשאלה מהם החלקים של כל אחד מן השותפים בשותפות זו.

26. יובהר, כי די במתן תשובה שלילית לאחת משתי המחלוקות הראשונות, כדי להביא לקבלת התביעה, לביטול העיקולים, וכנגזר מכך להשבת מלוא הסכומים שעוקלו לידי התובעת.

מנגד, ככל שימצא שיש להשיב בחיוב על שתי השאלות הראשונות, יהיה מקום לדון במחלוקת בין הצדדים ביחס לשיעור חלקיהם של השותפים בשותפות.

דיון והכרעה

27. טרם דיון במחלוקות, מן הראוי לציין, כי ההחלטה על הטלת העיקולים נומקה תחילה, על-ידי מנהל מע"מ אשדוד, בקיומה של שותפות מכוח "איחוד עוסקים", כמשמעות מונח זה בסעיף 56 לחוק מע"מ, בין החברה לבין מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין (ראו **נספח א'** לתצהירו של מר עמי קליין מיום 14.1.2020).

28. בכתב ההגנה חזרה בה הנתבעת, הלכה למעשה, מטענה זו, אך למרות זאת היא עומדת על העיקול, וזאת בטענה, ולפיה היתה קיימת שותפות לא רשומה, בין החברה לבין מר חיים קליין המנוח ולבין בניו יהודה ועמי קליין, שנרשמה במרשמי רשות המסים, בהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 128(ב) לחוק מע"מ.





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

לגישת הנתבעת, היות שחל בעניין זה סעיף 128(ב) לחוק מע"מ, והחוב שנוצר בחודשים אוקטובר ונובמבר 2013 הוא חוב של השותפות שבמחלוקת, אזי מר חיים קליין ז"ל חייב בחוב זה, ולמצער כגובה חלקו בשותפות.

29. אין מחלוקת, כי טענה חדשה זו של הנתבעת מעוררת קושי, וזאת במנותק מהקשיים, כפי שיובהר להלן, בשאלת הוכחת קיומה של שותפות, ובשאלה מי הגוף המשפטי שביצע את העסקה בגינה נוצר חוב המע"מ. הקושי נובע מן העובדה, שהנתבעת במסגרת הליך חדלות הפרעון של החברה, ייחסה לחברה לבדה את מלוא החוב הנובע מדוחות חודשים אוקטובר ונובמבר 2013, ובהתאם הצהיר בא כח הנתבעת בסיכומיו (ראו בסעיף 71), כי הנתבעת תתקן את תביעת החוב בהליך חדלות הפירעון של החברה, בהתאם לקביעתו של בית משפט זה, וכי נמסרה הודעה ברוח זו לבתי המשפט הדנים בחדלות הפירעון של החברה ושל מר עמי קליין.

30. טענה זו מעוררת קושי נוסף, היות שכמפורט לעיל, מנהל מע"מ אשדוד, באמצעות באת כוחו התובעת מטעם אגף המכס ומע"מ, הגיש כתב אישום, ובו נטען כי החברה היא החייבת בהגשת דו"ח המע"מ התקופתי לחודש אוקטובר 2013, וכי מר עמי קליין היה חייב בהגשת הדו"ח כמנהלה הפעיל של החברה, ומכאן שאין טענה כי החובה חלה עליו מכוח היותו שותף בשותפות שבמחלוקת.

31. מכאן לדיון במחלוקות לגופן. הוראת החוק הרלוונטית להכרעה במחלוקות בהליך זה היא הוראת סעיף 128 לחוק מע"מ, שבחלקים הרלוונטיים להליך זה קובעת כך:

"(א) עסקה שעשה שותף בשותפות רשומה, או שעשו מי שרואים אותם כשותפים לפי סעיף 56, במהלך עסקי השותפות – יראוה כאילו עשתה אותה השותפות, אם לא הוכח להנחת דעתו של המנהל היפוכו של דבר.

(ב) עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים במשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין." (ההדגשה שלי - י.ל)

32. משמעות הדבר היא, שמקום בו נעשתה עסקה בידי שותפות, רואים את העסקה כמי שבוצעה על-ידי השותפים כחלקיהם בשותפות, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. במקרה שבו השותפים ביקשו להירשם כ"עוסק אחד", אזי הם חייבים בחוב השותפות ביחד ולחוד.

מכאן, שתנאי לרישום השותפות כ"עוסק אחד", כפי שנעשה במקרה דנן, הוא בקשה של כלל השותפים לרישום כאמור.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

33. מנגד, כאשר לא הוגשה בקשה לרישום כ"עוסק אחד", אך נעשתה עסקה על-ידי שותפות לא רשומה, רואים אותה כאמור לעיל, ככזו שבוצעה על-ידי השותפים כחלקיהם בשותפות, שאז כל אחד מהם יהיה חייב במס בהתאם לשיעור חלקו בשותפות.

חזקת התקינות המנהלית

34. ככל הנראה, בשל העובדה שהראיות העומדות בבסיס ההחלטה להטיל עיקולים על החזרי המס של התובעת הן דלות, מבקשת הנתבעת לגייס לצידה את חזקת התקינות המנהלית (על החזקה ראו דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב באיזורי בע"מ (פורסם במאגרים משפטיים 17.12.2019); בג"צ 4922/19 נוה נ' מדינת ישראל – פרקליטות מחוז מרכז (פלילי) (פורסם במאגרים משפטיים 9.12.2019)).

נטען בעניין זה, כי טענות התובעת מופנות כנגד הרישום המופיע במחשבי רשות המסים, אלא שהרשות מוחזקת כמי שפעולתה תקינה, ובכלל זה הרישום שביצעה בגין קיומה של השותפות שבמחלוקת.

35. אף שככלל צודקת הנתבעת בעניין זה, אינני סבור כי כך הם פני הדברים בנסיבות המקרה, ודי בעובדה שקיימות סתירות מהותיות בעמדת הנתבעת בהליכים משפטיים שונים, כדי לשלול ממנה את חזקת התקינות במקרה דנן (לשלילת החזקה במקרה של סתירה בעמדת הרשות המנהלית ראו - י' זמיר "חזקת החוקיות במשפט המנהלי" ספר אור - קובץ מאמרים לכבודו של השופט ת' אור 741, 762 (אהרון ברק ואח' עורכים 2013); ד' ברק-ארז משפט מינהלי דינוני כרך ד' 36 (2017)).

36. הלכה למעשה, הנתבעת מציגה טענה שונה בהליך זה, אל מול טענותיה בשני הליכים משפטיים שונים. לכך יש להוסיף, כפי שכבר צויין לעיל, כי הנתבעת חזרה בה מן הנימוק הראשוני שעמד ביסוד הטלת העיקול, הוא הנימוק לפיו קיימת שותפות שנרשמה כ"איחוד עוסקים" מכוח סעיף 56 לחוק מע"מ, בין החברה למר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין, ובכתב ההגנה העלתה לראשונה את הטענה כי מדובר בשותפות לא רשומה, אשר נרשמה מכוח הוראת סעיף 128(ב) לחוק מע"מ.

37. וביתר פירוט. בניגוד לעמדת הנתבעת בהליך זה, במסגרת הליכי חדלות הפירעון של החברה, הוגשה על ידי מנהל מע"מ אשדוד תביעת חוב, בגין מלוא סכום המס שבדוחות חודשים אוקטובר ונובמבר 2013, ומשמעות הדבר שבמועד הגשת תביעת החוב לא סברה המדינה, שקיימת שותפות כלשהי בין החברה לבין אחרים, ועל-כן ייחסה את מלוא החוב לחברה.

יתרה מכך, על יסוד תביעת החוב מנהל מע"מ קיבל לידו מקופת הפירוק סכום של 629,516 ₪ (ראו נספח ו' לתצהירו של מר עמי קליין מיום 14.1.2020).

38. זאת ועוד, כמפורט לעיל, המדינה הגישה כתב אישום כנגד החברה וכנגד מר עמי קליין, ובו נטען שהחברה מתוקף היותה "עוסק מורשה", ומר עמי קליין מתוקף היותו המנהל הפעיל של החברה,



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

היו חייבים להגיש את דו"ח אוקטובר 2013, והם הפרו חובתם זאת, ולכן עברו עבירה לפי סעיף 117(א)6 לחוק מע"מ.

עד למועד כתיבת פסק הדין לא נמסרה כל הודעה מטעם מי מהצדדים, כי המדינה חזרה בה מכתב האישום או שהגישה בקשה כלשהיא לתיקונו.

39. בזהירות יש לומר, כי משהתברר למנהל מע"מ כי אין ביכולתו לגבות את מלוא החוב במסגרת הליכי חדלות הפירעון של החברה, ומנגד קיים "כיס עמוק" בדמות התובעת, הרי שהוא מציג עמדה שונה בהליך זה, ולפיה החוב איננו של החברה, אלא של שותפות שבה החברה היא רק אחת מארבעה שותפים.

40. בשל המצגים העובדתיים השונים אותם מציגה הנתבעת בשלושה הליכים משפטיים שונים, יש מקום לקבוע, **בפרט בשים לב לכך שהשינוי בעמדה נעשה לאחר שמנהל מע"מ קיבל לידי כספים במסגרת הליכי חדלות הפירעון של החברה, ולאחר שהוגש כתב אישום כנגד החברה ומר עמי קליין, אשר עדיין תלוי ועומד**, כי קיים השתק שיפוטי, והנתבעת מושתקת מלטעון בהליך זה, כי החוב הוא של שותפות, ולא של החברה לבדה (ראו לעניין השתק שיפוטי ולאיסור לטעון טענות עובדתיות שונות בהליכים שונים - ע"א 8301/04 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ (פורסם במאגרים משפטיים 28.10.2007); ע"א 8430/06 שבתאי נ' ספני (פורסם במאגרים משפטיים 3.11.2008)).

אלא שאין צורך שאדרש לכך, חרף העמדה הסותרת של מנהל מע"מ, וזאת נוכח העובדה לפיה מצאתי על יסוד הראיות שהונחו בפני, כי הרישום שנעשה במערכת המחשוב של רשות המסים בדבר קיומה של שותפות לא רשומה בה שותפים החברה, מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה ז"ל, בשגגה יסודו.

יחד עם זאת, **הסתירה בעמדות השונות בהליכים משפטיים שונים, שוללת מהמדינה לחלוטין את חזקת התקינות המנהלית בנסיבות המקרה.**

41. אם לא די בכך שהנתבעת הציגה עמדות שונות בהליכים משפטיים שונים, הרי שנוסף על כך, כמתואר בסעיף 27 לעיל, את הטלת העיקול נימק תחילה מנהל מע"מ אשדוד בהוראת סעיף 56 לחוק מע"מ, ובקיומה של שותפות מסוג "איחוד עוסקים" בה שותפים, ביו היתר, החברה ומר חיים קליין ז"ל, ואין עוד מחלוקת שמנהל מע"מ אשדוד חזר בו מנימוק זה.

42. לאור הסתירות בעמדות המוצגות, יש לשאול בגין איזו מן העמדות יש לקבוע שעומדת למדינה חזקת תקינות? התשובה לכך ברורה לטעמי, בגין אף אחד מהמעמדות.

די בכך שהטלת העיקול נומקה תחילה בקיומו של "איחוד עוסקים", כדי להבהיר שלמנהל מע"מ לא עומדת חזקת התקינות המנהלית, על אחת כמה וכמה נוכח העמדה הסותרת לזו המוצגת בתביעה זו, שהוצגה במסגרת תביעת החוב בהליכי חדלות הפירעון של החברה ובכתב האישום שהוגש.





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

43. יתרה מכך, לא רק שהמדינה הציגה עמדות שונות בהליכים שונים, ונימוקים שונים כבסיס להטלת העיקול, הרי שלא הציגה במסגרת הראיות שהגישה ולו מסמך בודד אשר יתמוך ברישום שנעשה במחשבי רשות המסים בחודש ינואר 2002, ובמסגרתו נרשמה השותפות שבמחלוקת (ראו **נספח ו'** לתצהירו של מר חלימי ממנו עולה כי שותפות (קוד 48) נרשמה החל מ- 1.1.2002).

44. לא רק שלא היה ביכולתה של הנתבעת להציג מסמך כלשהו אשר יבסס את רישום השותפות, אלא שבנוסף לכך, לא היה ביכולתו של העד מטעמה של הנתבעת לתת הסברים מלאים בעניין זה, היות שהוא עצמו לא טיפל בכך מעולם, ועדותו נסמכת כל כולה על דברים שמסר לו גורם אחר ברשות המיסים. כך בעדותו (ראו עמ' 23 לפרוט' ש' 1 - 17):

ת. סעיף 4 אצלי מסתמך כמובן נתחיל מזה שאני לא הייתי בתקופה הזו, משנתבקשתי לטפל בתיק הזה אחרי קודמי מר יהודה כהן אשר לא נמצא במערכת לשאלות שנשאלו לגבי כן שותפות או לא שותפות התחלתי לנבור במחשבי מע"מ ונעזרתי במחלקת רישום להנהלת רשות המיסים, עם אדם בשם דני נתנאל והוא מנהל מחלקת הרישום עוסקים ברישום מיסים ורציתי שיסביר לי על ההיסטוריה, איך היום 55 ומה היה מקודם כי אני לא הייתי מעורב ואיך נוצרו כל השותפויות ואיך נרשמו ומה שרשום פה זה מתוך שאלות ששאלתי ותשובות שקיבלתי וזהו והאדם שהוא מוסמך ומספיק וותיק בתפקיד כדי לדעת ולאמת את הדברים.

ש. **למה האדם המוסמך והיודע לא נתן עדות בעניין הזה למה הוא צריך לספר לך שאתה תספר לי?**

ת. אני התבקשתי לבדוק, והגדלתי ראש ושאלתי וניסיתי למצוא גם מסמכים שיסבירו לנו בדיוק מה קרה ומתי נרשם וכל מה שניתן היה למצוא, וזו אחת הדרכים שגם הרמנו טלפון וביקשתי שיסביר לי באופן כללי את סיפור הקמת השותפויות במע"מ.

ש. **הטכניקה הזו שאתה מדבר שהשותפות יכולה להירשם תחת הח.פ. של עצמה, עד מתי היא היתה קיימת לגישתכם?**

ת. לפי מה שכתבתי ונאמר לי שעד שנת 2001 עת הוחלט להקים את רשם השותפויות לענייני מע"מ ואז ניתן גם המספר המיוחד 557 והמשך שהוא שונה ממספרי החברות שמתחילות ב 551 לפי מה שכתבתי ולפי מה שהוסבר לי ולפי מה שאני מבין זה עד 2001.

וראו בנוסף לכך תשובותיו בעמ' 24 לפרוט' ש' 14 - 21, עמ' 25 לפרוט' ש' 1 - 6 וש' 19 - 26.

45. מסיבה לא ברורה, הנתבעת בחרה שלא להביא לעדות את אותו דני נתנאל, מנהל מחלקת רישום העוסקים ברשות המיסים.

בהתאם להלכה הפסוקה, חזקה היא כי בעל דין לא ימנע מלהביא עדות הפועלת לטובתו, וככל שהוא נמנע מהבאת העד ניתן להסיק שאילו הוצגה העדות היתה פועלת לחובתו (ראו ע"א 548/78





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

פלונית נ' פלוני, פ"ד לה(1) 736 (1980); רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי מתכות עמק זבולון בע"מ, פ"ד סו(1) 633 (2013); ע"א 6913/18 שקדי נ' הרודיום השקעות בע"מ (פורסם במאגרים משפטיים 4.8.2020).

46. לאור האמור, ועובדות נוספות הנוגעות לרישום השותפות הבלתי רשומה, הפוגמות עוד יותר בסוגיית חזקת התקינות, אשר יתבהרו בהמשך, אזי לגישתי לא עומדת לנתבעת חזקת התקינות המנהלית, וכפי שיובהר מיד לעניין זה גם השלכה על שאלת נטל הראיה.

נטל הראיה

47. עניין נוסף בו יש לדון, טרם הכרעה במחלוקות, הוא בשאלה מי נושא בנטל השכנוע – האם התובעת כמי שיזמה את ההליך, וכמי שמבקשת לשכנע את בית המשפט, כי היא זכאית להשבה, או שמא הנתבעת אשר הטילה עיקול על כספים להם הנתבעת זכאית מכוח היותה היורשת של מר חיים קליין ז"ל.

48. ברע"א 3542/10 מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ (פורסם במאגרים משפטיים 18.5.2014) דן בית המשפט העליון, בין היתר, בשאלה באם נטלי הראיה נגזרים בהכרח ממעמדו של צד להליך כתובע/נתבע. כבי השופט יי עמית, בדעת יחיד, בפסק דינו קבע כך:

"לטעמי, נטל ההוכחה אינו נגזר בהכרח מהמעמד הפורמאלי של כל צד בהליך המשפטי, אם כתובע אם כנתבע. דיני הראיות הולכים אחר המשפט המהותי, והנטל להוכחת טענה מסוימת מוטל על הצד שהטענה מקדמת את עניינו במשפט. לעיתים, קובע המחוקק חזקה שבדין המעבירה את נטל ההוכחה. כך, מקום בו נתפס הנכס במסגרת הליכי הוצאה לפועל וצד שלישי טוען לזכות בנכס, חלה הוראת סעיף 28 לחוק ההוצאה לפועל הקובעת את הנטל בהתאם למקום עיקול המיטלטלין, אם בחצרי החייב או בחצרי הצד השלישי. ובמילים אחרות, הצורה הדיונית של ההליך והמעמד של צד כתובע או כנתבע, אינה מכתובה בהכרח את נטלי ההוכחה (וראו, בהרחבה, בפסק דיני בה"פ (מחוזי חיפה) 308/02 אלחג' נ' בן הרואה [פורסם בנבו] [9.6.2003]). לכן, משהגיע הנושא לפתחו של בית המשפט, ומשהביאו הצדדים את ראיותיהם ואת טענותיהם לגופו של עניין, רשאי בית המשפט להכריע בסוגיית הרמת המסך, תוך הקצאת נטלי ההוכחה והשכנוע בין הצדדים, ללא קשר למעמדם כתובע או כנתבע."

49. לגישתי, האמור בפסק דינו של כבי השופט עמית, רלוונטי לענייננו שבו, בשים לב לשיקולים שיפורטו להלן, יש מקום להטיל את נטל השכנוע על הנתבעת (המדינה), אשר מבקשת לקחת נתח מהחזר המס שאין חולק שהוא מגיע לתובעת, וזאת בהתבסס על רישום במחשבי הרשות, ולפיו קיימת שותפות שבה שותפים החברה מר חיים קליין ז"ל ובני עמי ויהודה קליין, מבלי שהוצגה ולו ראשית ראיה לסיבה שבעטיה בוצע רישום זה.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

50. ככלל, מקום בו אדם מבקש לתקוף את המעשה המנהלי, ובענייננו התובעת מבקשת לבטל את העיקול שהטילה הרשות, הוא הנושא בנטל לשכנע שיש מקום לבטלו. הרציונל העומד ביסוד הטלת נטל השכנוע על האזרח המבקש לשנות/לבטל את המעשה המנהלי, מצוי בחזקה המכונה "חזקת התקינות המנהלית" או "חזקת החוקיות" (ראו רע"א 1436/90 גיורא ארז חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992); רע"פ 1088/86 מחמוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה הגליל המזרחי, פ"ד מד (2) 417 (1990)).

51. אלא שבענייננו, כפי שפורט לעיל, קבעתי כי בנסיבות שהוכחו בפני, לא עומדת לנתבעת "חזקת התקינות המנהלית", ובהקשר זה יש לציין שחלילה לא ישתמע מכך, כי נעשה מעשה מכוון שתכליתו לפגוע בתובעת, אלא שבנסיבות שבהן קיים חסר במסמכים והנתבעת עצמה בהתנהלותה הציגה טענות עובדתיות סותרות, אזי לא ניתן לומר כי עומדת לצידה חזקה זו.

52. היות שכך, אף שהסמכות להטיל עיקול קבועה בפקודת המסים (גבייה), הרי שבנסיבות המקרה לא עומדת למדינה חזקת התקינות המנהלית, וניטל הטעם שביסודו מטילים על הנפגע מן המעשה המנהלי את הנטל לשכנע את בית המשפט שנפל פגם במעשה המנהלי. לפיכך, יש לראות את המדינה, בנסיבות המקרה דנן, כמו כל אדם/תאגיד המבקש להטיל עיקול על נכסיו של אחר בטענה לקיומו של חוב, ולפיכך, היא הנושאת בנטל לשכנע, כי קיים יסוד לעיקול שהטילה על החזרי המס המגיעים לתובעת.

53. טעם נוסף להטלת נטל השכנוע בענייני מיסים על הנישום/העוסק, ובענייננו ספק אם ניתן לראות בתובעת כנישום או עוסק, הוא הטעם לפיו מלוא המידע ביחס לעסקאות המבוצעות ולניהול העסק מצוי בידי העוסק.

בענייננו, כעולה מטענות התובעת והעד מטעמה, מר עמי קליין, אין להם כל מידע או מסמך שיש בו כדי לשפוך אור על הסיבה בגינה נרשמה השותפות שבמחלוקת. אומנם, המדינה חולקת על טענה זו, אלא שלא מצאתי מקום לפקפק בעדותו של מר קליין, בפרט כך כאשר אין בפני ולו ראשית ראיה ואף לא קצה ראיה לכך שהוגשה בקשה לרישום השותפות שבמחלוקת (ראו תקנה 10(ג) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976)(להלן - "תקנות הרישום"), וכי לשותפות זו היה קיום ממשי מחוץ למחשבי רשות המסים.

54. לגישתי, בידי המדינה הייתה האפשרות לבחון את סוגיית קיומה בפועל של השותפות שבמחלוקת, בין היתר באמצעות עיון בתיקי השומה של החברה, מר חיים קליין ז"ל, ובניו עמי ויהודה ז"ל (ראו שאלתי בעמ' 3 לפרוט' ש' 10 - 11). בפרט כך, שכעולה מתצהירו של מר חלימי, שהדבר נעשה בפועל בכל הקשור לתיקי השומה של מר חיים קליין ז"ל ושל עמי קליין (ראו סעיף 25 לתצהירו של מר חלימי). באמצעות עיון בתיקי השומה ניתן היה לבחון, בדיוק כפי שבחנה המדינה בכל הקשור להצהרות ההון שהוגשו, באם שותפות זו נכללה בדוחות המס שהגישו לה השותפים לכאורה, ובפרט באם במועד כלשהו נעשה דיווח של השותפים לפקיד השומה על הכנסותיהם, בהתאם לחלקיהם בשותפות.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

יתרה מכך, היות שיסוד מרכזי בטענות הנתבעת הוא הנימוק ולפיו בדוחות המע"מ התקופתיים שהוגשו למנהל מע"מ אשדוד, לכל הפחות, החל משנת 2009 ועד לדו"ח של חודש אוקטובר 2018, נושאים את מספר השותפות, ולאור הטענה שעסקאות שדווחו בדוחות אלה הן עסקאות של השותפים, אזי היה מקום שהנתבעת תבחן באם המע"מ הכלול בדיווחים שהוגשו מטעמה של השותפות שבמחלוקת, שולמו על ידי החברה ולאחר מכן נעשתה התחשבות בין השותפים או שנעשתה מראש חלוקה של התשלום בין השותפים.

55. עולה מן האמור, שבידי הנתבעת מידע רב, שחלק לא מבוטל ממנו לא נבחן ככל הנראה, ולמצער לא הוצג לבית המשפט, וגם מטעם זה ראוי להטיל את נטל השכנוע על הנתבעת.

האם הוכח קיומה של שותפות לא רשומה?

56. כאמור בסעיף 31 לעיל, מסעיף 128(ב) לחוק מע"מ עולה, שתנאי לרישום שותפות לא רשומה כ"עוסק אחד" הוא התנאי לפיו כלל השותפים הגישו בקשה לרישום כאמור. הנתבעת לא הציגה ולו מסמך אחד שבו בקשה מטעמו של מי ממשפחת קליין או מטעמה של החברה, לרישום השותפות במחשבי רשות המסים. כפי שכבר צויין, תקנה 10(ג) לתקנות הרישום מחייבת קיומה של בקשה כאמור (ראו א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך ב' 737 - 742 (מהד' חמישית, 2013)).

57. לא רק שלא הוצגה בקשה של השותפים לרישום שותפות כאמור, אלא שמר חלימי (העד מטעם הנתבעת) מסר במסגרת עדותו הראשית, כי **רישום השותפות היה פרי ארגון מחדש שיצרה רשות המסים, כאשר ה"שותפות" במקורה היתה של החברה עם עצמה** (ראו בסעיף 4 לתצהיר):

"תיק השותפות נוצר בחודש יוני 1976, רטרואקטיבית מחודש אפריל 1976, זאת בעקבות חקיקת חוק מע"מ בעטיה החלו לרשום עסקים פעילים היסטורית כעוסקים במרשמי מע"מ. באותה תקופה, מספר הח.פ. של חברה יכול היה להיות גם מספר שותפות שבה הייתה חברה לצרכי מע"מ. באותה תקופה, ניתן היה לפתוח שותפות ובה רשום עוסק אחד בלבד לפי הצהרת העוסק כיום הדבר אינו ניתן ועל מנת לרשום במע"מ שותפות, יש לכלול בה יותר משותף אחד. לאחר שהתברר כי שותפויות רבות מתנהלות תחת מספרי חברות וכן כי שותפויות רבות מונות שותף אחד בלבד, בשנת 2001, הוחלט להקים מרשם שותפויות עדכני לעניין מע"מ, כאשר השותפויות יתחילו בספרות 557. לצורך כך אף נשלחו מכתבים למייצגים, לעוסקים וללשכת רואי החשבון. למען הסר ספר, יובהר כי מדובר בשינוי טכני בלבד ולא מהותי, כלומר המצב החוקי לרבות השותפים בשותפות לא השתנה אלא רק מספר הרישום של השותפות".

58. ואכן, על פי המסמכים שהוגשו על ידי מר חלימי, במצורף לתצהיר עדותו הראשית, נרשמו האחים יהודה ועמי קליין כשותפים בשותפות ביום 19.12.2001, ואילו החברה נרשמה כשותפה ביום 1.1.2002, **כאשר אין כל תיעוד, לבקשה לרישום כאמור**. לכך אוסיף, במאמר מוסגר, כי בהתאם לתקנה 10(ג) לתקנות הרישום מתחייבת בקשה אחת על-גבי טופס, ולכן לא ברור מדוע,





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

ככל שאכן היה ברצון השותפים ליצור שותפות חדשה ואף הוגשה בקשה מתאימה, מדוע נעשה פיצול בתאריכי הדיווח או בתאריכי "הגשת הבקשה".

ואזכיר, כי מר חלימי לא העיד מתוך ידיעתו שלו כיצד הדברים התנהלו, אלא הסתמך על שיחות **שתוכנן לא נרשם** עם מר דני נתנאל, אשר לא הובא לעדות מטעם הנתבעת.

59. אף לא הוגשה ראייה כלשהיא או מסמך כלשהו שיש בו כדי להצביע על קיומה של פעילות עסקית משותפת של החברה, מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין, שהיא נפרדת מהחזקת הנכס בשותפות, שעל קיומה דיווחו מר חיים קליין ז"ל ומר עמי קליין בהצהרות ההון שלהם (ראו **נספחים יב' ו- יג'** לתצהירו של מר חלימי ו**נספח ב'** לתצהירו של מר עמי קליין מיום 12.7.2020).

60. יתרה מכך, לגישתי, קיים חוסר ההיגיון בקיומה של השותפות שבמחלוקת. חוסר הגיון זה, נובע מכך שאין מחלוקת שליהודה ועמי קליין, כמו גם לאביהם המנוח מר חיים קליין ז"ל, לא היתה פעילות עסקית משל עצמם, והם לא נרשמו מעולם כ"עוסק" לצורך חוק מע"מ (ראו בסעיף 6 לתצהירו של מר חלימי). היות שבני משפחת קליין היו לאורך השנים בעלי מניות בחברה, אזי לא ברור מה התכלית הכלכלית בקיומה של "שותפות" כאמור, כאשר לבני משפחת קליין אין פעילות עסקית משל עצמם. ואכן, הנתבעת לא הצביעה על פעילות עסקית או נכס כלשהו של בני משפחת קליין, שלגביו ישנה הצדקה ליצור שותפות (למעט נכס המקרקעין לגביו אין חולק שנרשמה שותפות).

61. מנגד, קיים הגיון רב לקיומה של שותפות אחרת, שאין כל ראייה לכך שנרשמה על-ידי מנהל מע"מ, ואסביר.

עניין זה קיבל ביטוי במהלך הדיון שהתקיים ביום 30.7.2020, כאשר נערך בירור לבקשתי באשר לשתי חברות לגביהן נרשם, כי מדובר ב"תיק מקושר" לעמי ויהודה קליין (ראו **נספחים ג' ו- ד'** לתצהירו של מר חלימי). החברות הנדונות הן, חברת חיים קליין ובניו סחר ח.פ. 513300830, אשר על פי עדותו של מר חלימי בעלי המניות בה הם עמי ויהודה קליין בלבד. החברה הנוספת היא חברת קליין אחזקה ושירותים ח.פ. 513149195, אשר על פי עדותו של מר עמי קליין עסקה במתן שירותים למפעל היצור של חברת חיים קליין ובניו בע"מ (ראו עמ' 18 - 19 לפרוט'). לגבי חברה זו יש לומר, כי לא נערך בירור ביחס לבעלי מניותיה, ומתוך המסמכים שהוגשו, לכאורה קשור בה רק מר יהודה קליין, היות שאין רישום כאמור גם לגבי מר עמי קליין.

62. מעדותו של מר עמי קליין התברר, כי **מדובר בחברות שהוקמו בחודש נובמבר 2001**, וכי מדובר בחברות שהוקמו על מנת לקלוט בתוכן פעילות עסקית שפוצלה מתוך הפעילות העסקית של החברה (ראו בעמ' 18 - 20 לפרוט'). יושם לב, כי חברות אלה הוקמו כחודש לפני המועד שבו על פי הטענה נרשמו יהודה ועמי קליין בשותפות שבמחלוקת.

63. בהקשר זה יש לומר, כי מר חלימי, בהגינותו, הודה במהלך עדותו בפני, כאשר ערכתי בירור בעניין זה, כי מקום בו מפוצלים נתחים כלכליים של חברה מסוימת ומוקמות חברות קשורות, אזי





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 56577-02-19 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- קיים אינטרס של רשות המיסים ליצור קישור בין אותן חברות, בין באמצעות רישום של "איחוד עוסקים", ובין ברישום שותפות בהתאם לסמכות שבסעיף 128(א) לחוק מע"מ.
64. על אף ההיגיון הכלכלי העומד בבסיס רישום שותפות כאמור או "איחוד עוסקים", לא הוצגו ראיות לפיהן נעשה רישום של שותפות בין חברות אלה לצרכי חוק מע"מ, ויש לומר כי מר עמי קליין בעדותו אף העיד, כי לא זכור לו רישום של שותפות כאמור לצרכי מע"מ, אם כי תשובתו לא היתה מוחלטת (ראו בעמ' 22 לפרוט' ש' 11 - 16).
65. תחת רישום שלוש החברות ב"איחוד עוסקים" לאור הקשרים ההדוקים ביניהן, אזי בסמיכות זמנים מעוררת סימני שאלה, נרשמו מר יהודה ועמי קליין כשותפים יחד עם החברה, מבלי שיש בפני הסבר מניח את הדעת לרישום כאמור, וזאת בנוסף להיעדר כל ראיה לבקשה של מי מהשותפים הנטענים לבצע רישום שכזה. מנגד, החברות הנדונות סווגו כ"תיק מקושר", כאשר מר חלימי בעדותו לא יכול היה להסביר את משמעותו של רישום זה (ראו בעמ' 21 לפרוט' ש' 16 - 26).
66. עולה מן המתואר לעיל, כי בסמוך למועד בו נרשמה השותפות הנדונה בהליך זה, הוקמו שתי החברות הנדונות, שהן חברות קשורות לחברת חיים קליין ובניו בע"מ, ופעילותן העסקית היא פעילות עסקית הקשורה בטבורה לפעילות העסקית של החברה, וקיים טעם כלכלי רב ביצירת שותפות ביניהן, ולו לצרכי הדיווח למע"מ.
- היות שהחברות הנדונות, על פני הדברים, היו בבעלות של יהודה ועמי קליין בלבד, אזי לא ניתן לבטל את האפשרות, ולפיה מחמת טעות נעשה רישום מוטעה, באופן שבמקום רישום שותפות לצרכי מע"מ בין חברת חיים קליין ובניו בע"מ לבין החברות חברת חיים קליין ובניו סחר בע"מ וחברת קליין אחזקה ושירותים בע"מ, נרשמה השותפות בין עמי ויהודה קליין לבין אביהם המנוח ולבין החברה.
67. בהקשר זה יש לומר, כי ניתן היה לבחון, ולו לכאורה, אפשרות זו, על-ידי השוואה של מחזורי העסקאות עליהם דיווחו החברה ושתי החברות הקשורות לפקיד השומה, אל מול המחזוריים שדווחו על-ידי השותפות שבמחלוקת למנהל מע"מ אשדוד. אלא שלמרבה הצער, אף שהעניין עלה במסגרת ישיבת ההוכחות, וניתן היה לבחון עניין זה לאחריה, הרי שהדבר לא נעשה.
- יחד עם זאת יש לומר, כי עניין זה איננו מכריע, וגם אם בפועל לא היתה שותפות בין חברות אלה, אין משמעות הדבר שמכאן נגזרת המסקנה, כי השותפות שבמחלוקת היתה קיימת.
68. לגישת הנתבעת, הוכח קיומה של שותפות נוספת (ראו בסעיף 9 לעיל), ובהקשר זה נטען, שדבר קיומה הוסתר על ידי מר עמי קליין בתצהיר עדותו הראשית. לגישת הנתבעת, עובדה זו יש בה כדי לחזק את המסקנה שבני משפחת קליין נהגו להקים שותפויות לצרכיהם העסקיים.
69. בכל הקשור למסד הראייתי בעניין זה, שאיננו שנוי במחלוקת, יש לומר שדבר קיומה של השותפות הנוספת עולה הן מהצהרות הון שהגיש מר חיים קליין ז"ל (ראו נספחים יב' ו- יג')



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

לתצהירו של מר חלימי, והן מהצהרת הון שהגיש מר עמי קליין (ראו **נספח ב'** לתצהיר עדותו הראשית הנוסף מיום 12.7.2020). נוסף על כך, קיים רישום במערכת המחשוב של רשות המיסים ולפיו נרשמה שותפות בין מר חיים קליין ז"ל לבין בניו עמי ויהודה קליין שמספרה 557374360 (ראו **נספח ח'** לתצהיר עדותו הראשית של מר חלימי).

70. לגופו של עניין, אינני מקבל טענה זו של הנתבעת, הגם שכמפורט לעיל עולה מן הדיווחים שהוגשו במצורף לתצהירו של מר חלימי, כי אכן היתה קיימת שותפות בה היו חברים מר חיים קליין ז"ל ובניו יהודה ועמי קליין.

לגישתי, דווקא העובדה, שעלה בידי הנתבעת להראות שקיים דיווח בגין שותפות זו למס הכנסה, ומנגד אין כל אינדיקציה לדיווח כאמור למס הכנסה בגין השותפות שבמחלוקת, יש בה כדי לחזק את המסקנה, כי לא קיימת השותפות שבמחלוקת בה חברים לכאורה החברה מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין. ואסביר.

71. כמפורט לעיל, אין חולק כי בהצהרות ההון של מר חיים קליין ז"ל שהוצגו על ידי הנתבעת נרשם דבר קיומה של שותפות שבה חלקו של מר חיים קליין ז"ל עומד על 50% ואילו כל אחד מבניו 25%. דיווח דומה קיים גם בתמצית הרישום שצורפה לתצהירו של מר חלימי (ראו **נספח ח'** לתצהירו), ולפיה היתה קיימת שותפות של מר חיים קליין ז"ל ובניו יהודה ועמי קליין שמספרה 557374360.

לגישתי, העובדה לפיה מר חיים קליין ז"ל ומר עמי קליין דיווחו על שותפות זו בדיווחים שהגישו למס הכנסה, ומנגד אין כל אינדיקציה לדיווח כאמור ביחס לשותפות שבמחלוקת – לא בדיווחים שהוגשו על ידי החברה, לא בדיווחים שהוגשו על ידי מר חיים קליין ז"ל, ואף לא בדיווחים של יהודה ועמי קליין, מלמדת לכאורה היפוכו של דבר.

ויודגש, עיון בהצהרות ההון שהוגשו, מעלה, כי מדובר בהצהרות הון מפורטות, שבהעדר ראיה סותרת, מלמדות כי בני משפחה קליין נהגו למסור דיווח מלא לפקיד השומה.

72. בהקשר זה יש לומר עוד, כי אין מחלוקת שבידי הנתבעת תיקי השומה של החברה ושל מר חיים קליין ז"ל ושל בניו יהודה ועמי קליין, ובהתאם היתה לה מלוא היכולת לעיין בתיקים אלה ולהציג מסמכים בעניין זה (כך אף נעשה בפועל לגבי מר חיים קליין ז"ל ומר עמי קליין – ראו בסעיפים 25 ו-26 לתצהירו של מר חלימי). העובדה שאין כל אינדיקציה במסמך כלשהו שהוגש לפקיד שומה או לכל גורם אחר באגף מס הכנסה, בדבר קיומה של השותפות שבמחלוקת, **להבדיל מהשותפות הנוספת**, מלמדת שלא היתה קיימת השותפות הנדונה, אשר דבר קיומה מחייב דיווח שנתי במסגרת דו"חות מס הכנסה שנתיים של השותפים.

מסקנה הפוכה משמעותה, שהחברה ויתר השותפים עברו עבירה פלילית של השמטת הכנסה מדו"ח, ולכך אין כל אינדיקציה.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

73. אמנם, מר עמי קליין בתצהירו ציין, כי על פי מיטב הידוע לו, אביו מעולם לא היה שותף בשותפות כלשהי (ראו סעיף 13 לתצהירו מיום 15.1.2020), וכי הוא עצמו לא היה שותף בשותפות עם החברה (ראו גם סעיף 4.2 לתצהירו מיום 12.7.2020), אלא שאינני רואה מקום לייחס לעניין זה את המשמעות אותה מבקשת הנתבעת לייחס לעניין זה. במהלך חקירתו הנגדית הודה מר עמי קליין, כי אכן היתה קיימת שותפות בינו לבין אביו ואחיו ביחס לנכס מקרקעין מסויים. במסגרת חקירתו הנגדית סיפק מר עמי קליין הסבר לכך שציין כי איננו שותף בשותפות עם החברה, במובן זה שסבר כי נשאל לגבי מעורבותו בשותפות עסקית, להבדיל משותפות בנכס (ראו עמ' 18 לפרוט' ש' 19 - 28):

ש. אחרי ששמענו את התשובה אחרונה את השותפות הזו שמוזכרת בסעיף 9 לתצהירו של מר חלימי אתה מאשר ואילו את השותפות החדשה שמוזכרת בסעיף 3 לתצהירו של מר חלימי שמספרה 557639606, אתה מכחיש?

ת. השותפות הראשונה היא בין חיים קליין עמי קליין ויהודה קליין ואני לא הייתי מודע לה, אבל על פי הפירוט כי יש לכך ביטוי גם בהצהרות ההון שלי ב 1994 ו 2005, מצויין שנעשתה השקעה בסכמה לצורך השכרה והמסמך השני אני בוודאות יודע שלא היתה שום שותפות עסקית בין חיים קליין ובניו לבין חיים קליין יהודה קליין ואני עמי קליין. שותפות כזו מעולם לא היתה, אבא שלי משנת 1971 היה בעל מניות בחברה ושכיר של החברה וקיבל משכורת כשכיר של החברה ותו לא. לא היה לו עסק עצמאי ולא לי ולא לאח שלי שום עסק עצמאי לא היה לנו שכתוצאה מזה היתה שותפות כזו ולכן אני חושב שזה משהו שגוי".

לכך אוסיף, כי מר קליין נשאל בחקירתו הנגדית לגבי קיומה של השותפות הנטענת, והוא שלל את דבר קיומה מכל וכל (ראו בעמ' 18 לפרוט' ש' 19 - 34):

ש. אחרי ששמענו את התשובה אחרונה את השותפות הזו שמוזכרת בסעיף 9 לתצהירו של מר חלימי אתה מאשר ואילו את השותפות החדשה שמוזכרת בסעיף 3 לתצהירו של מר חלימי שמספרה 557639606, אתה מכחיש?

ת. השותפות הראשונה היא בין חיים קליין עמי קליין ויהודה קליין ואני לא הייתי מודע לה, אבל על פי הפירוט כי יש לכך ביטוי גם בהצהרות ההון שלי ב 1994 ו 2005, מצויין שנעשתה השקעה בסכמה לצורך השכרה והמסמך השני אני בוודאות יודע שלא היתה שום שותפות עסקית בין חיים קליין ובניו לבין חיים קליין יהודה קליין ואני עמי קליין. שותפות כזו מעולם לא היתה, אבא שלי משנת 1971 היה בעל מניות בחברה ושכיר של החברה וקיבל משכורת כשכיר של החברה ותו לא. לא היה לו עסק עצמאי ולא לי ולא לאח שלי שום עסק עצמאי לא היה לנו שכתוצאה מזה היתה שותפות כזו ולכן אני חושב שזה משהו שגוי.





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- ש. האם אתה יכול להציג לנו פה ולבית המשפט איזשהו דיווח למע"מ או איזשהי התכתבות רשמית למע"מ שבה נעשה שימוש במספר ח.פ. של החברה שמתחיל ב 510 ולא במספר השותפות שמתחיל ב 55?
- ת. אני מה שיש כאן יש כאן ומה שאין כאן אין כאן. אני לא זוכר בעל פה ואני משיב רק לאחר שאני קורא. ואני אומר שוב, שהמספרים של מע"מ לא אמרו לי אף פעם שום דבר ולא התייחסתי אליהם והראייה לכך שהיינו בהלם כאשר יהודה אמר שיש כזו שותפות."

לא מצאתי מקום לפקפק בעדותו זו. בפרט כך, כאשר עולה מן הדיווחים שהוגשו למס הכנסה – הן ביחס למר עמי קליין והן ביחס לאביו מר חיים קליין ז"ל, כי לא הסתירו דבר, ודיווחו לפקיד השומה על דבר קיומה של השותפות הנוספת.

74. אך מעבר לכך, על-פי הרישום שהוצג על-ידי מר חלימי (ראו **נספח ח'** לתצהירו), מר חיים קליין ז"ל ובני יהודה ועמי קליין, פסקו מלפעול בשותפות זו באותו היום ממש בו, על פי הנטען, נרשמו כשותפים בשותפות שבמחלוקת. מנספח ח' שצורף לתצהירו של מר חלימי עולה כי יהודה ועמי קליין פסקו מלהיות שותפים בשותפות הנוספת ביום 19.12.2001, הוא היום בו נרשמה השותפות שבמחלוקת.

75. הנתבעת בסיכומיה מבקשת להסיק מעובדה זו, כי "... הדבר לא היה מקרי ונבע מפעולה יזומה של ארגון עסקי חדש במסגרת השותפות הנוכחית וביטול השותפות הראשונה" (ראו סעיף 9 לסיכומי הנתבעת).

לגישתי, יש להסיק דווקא היפוכו של דבר, בפרט נוכח כך שאין חולק כי מדובר בשותפויות לא רשומות. נדרש הסבר הגיוני מדוע יבטלו מר חיים קליין ז"ל ובניו יהודה ועמי קליין את הרישום לצרכי מע"מ של השותפות שאין חולק כי נרשמה בחודש מרץ 1980 (ראו **נספח ח'** לתצהירו של מר חלימי), וירשמו תחתיה לצרכי מע"מ שותפות לא רשומה עם מספר חדש, כשכל השינוי בא לידי ביטוי, לכאורה, בהוספת החברה כשותפה, וכל זאת שעה שהם בעלי מניות בה.

76. לכך אוסיף את שנאמר לעיל, כי בסמיכות זמנים הוקמו החברות הקשורות, שפעילותן העסקית היא, הלכה למעשה, פעילות עסקית שפוצלה מתוך החברה, וקיים הגיון כלכלי ומיסויי שירשמו כשותפות לצרכי מע"מ, בין בהתאם לסמכות שבסעיף 56 לחוק מע"מ ובין בהתאם לסמכות שבסעיף 128 לחוק מע"מ.

77. לגישת הנתבעת, ראייה לכך שקיימת שותפות כנטען, מצויה בכך שלאורך שנים מוגשים דוחות מע"מ תקופתיים למנהל מע"מ, כשהם נושאים את מספר השותפות שבמחלוקת (ראו בסעיפים 21 ו- 22 לתצהירו של מר חלימי, ו**נספח יא'** המצורף לתצהירו). אין מחלוקת בעניין זה, כי הדוחות הוגשו על-ידי עובדי מחלקת הנהלת החשבונות בחברה (ראו בעדותו של מר עמי קליין בעמ' 14 לפרוט' ש' 25 - 36).





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

78. אינני מקבל טענה זו של הנתבעת. מר עמי קליין העיד בעניין זה, כי במועד כלשהו בשנת 2002 נמסר לו על-ידי עובדי מחלקת הנהלת החשבונות, כי התקבל פנקס לדיווח תקופתי הנושא מספר חדש, אך הוא לא ייחס לכך חשיבות, ובפועל הדיווחים כללו רק את פעילות החברה. ובלשון עדותו (ראו עמ' 16 לפרוט' ש' 1 - 33):

"ת. אתה שואל אותי מה היה צריך לעשות מנהל חשבונות כזה או אחר, לדעתי וכל השנים כל הדוחות שהם הגישו היו נתונים של חברת חיים קליין ובניו בע"מ, הוצאות ומכירות של חיים קליין ובניו בלבד, ואני לא יודע אם התייחסו או לא התייחסו למספר, אבל אני יכול לציין, מזכרוני, אני לא זכרתי באיזה שנה זה היה רק אחרי שראיתי כאן, שהנהלת החשבונות באו בתחילת שנה 2002, והודיעו לי שקיבלו פנקס להגשת דוחות עם מספר שהוא שונה. והם נתנו לי את המספר ומאחר ואני הייתי צריך להשתמש במספר למען קבלת עבודות מגופים ציבוריים או חברות גדולות והם בלי קשר רק לאחר שהם בדקו אותנו שאנו משלמים כחוק הם יכלו לתת לנו את אותן עבודות ואותו דבר את המספר הזה אני מסרתי לאנשי המכירות שלי שהם היו צריכים את זה כדי לתת לגופים גדולים שהם מכרו להם ושיקשו שייטנו את המספר כדי שיבדקו שאנו חברה כשרה שמשלמת מע"מ כחוק ולא מלבנה הון או משהו כזה, וזה התחיל יותר בתקופה של החוק לאיסור הלבנת הון אבל הם לא נתנו לי שום הסבר למה זה שונה, והם רק אמרו שקיבלו פנקס חדש עם מספר אחר.

....

ש. אתה אמרת לנו שאתה החל משנת 2002 אתה נתת לאנשי המכירות שלך את המספר עוסק החדש שקיבלתם, אתה מנכ"ל החברה ולא גורם זוטר אתה בוודאי יודע בתור מנכ"ל שמספר ח.פ. זה כמו תעודת זהות, אתה לא שואל את אנשי הנהלת החשבונות שלך איך זה שהמספר תעודת זהות שלכם פתאום משתנה יום אחד, מה זה כמו ששינינו לך מחר את מספר תעודת הזהות, לא צריך לשאול?
ת. בתור מנכ"ל אני לא הכרתי ואני גם לא מכיר היום את המספרים ומה עומד מאחורי כל מספר ומספר, מה שהסבירו לי כפי שצינתי קודם שהתקבל פנקס חדש עם מספר חדש ומעכשיו זה המספר שיופיע בהגשת הדוחות למע"מ."

כאמור בסעיף 73 לעיל, לא מצאתי שיש לפקפק בעדותו של מר עמי קליין, שהותיר עלי רושם מהימן.

79. בהקשר זה, אני דוחה את טענת הנתבעת, כי אין לקבל את עדותו של מר קליין, בהיותה עדות יחידה של בעל דין (ראו סעיף 54 לפקודת הראיות). אמנם מר קליין הוא בעל עניין בתוצאות ההליך, שהוגש על-ידי אימו, אלא שעדותו נתמכת בהצהרות ההון שלו ושל אביו המנוח, ומהן עולה שאין בהן הצהרה בדבר קיומה של השותפות שבמחלוקת בעוד יש הצהרה על השותפות



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

הנוספת. כפי שכבר ציינתי, רמת הפירוט בהצהרות ההון כמו מעידה עליהן, שלא הוסתר דבר מפקיד השומה.

80. אמנם צודקת הנתבעת בעניין זה, כי לתובעת מחדל בכך שלא זימנה לעדות מטעמה איש ממחלקת הנהלת החשבונות בחברה, אשר יתמוך בטענה, שלא יוחסה חשיבות לשינוי במספר המופיע על גבי הדוחות, וכי הם כללו אך ורק את פעילות החברה.

אלא שבצד זאת, מחדל גם לנתבעת, היות שתיקי השומה של השותפים הנטענים היו בידיה, ועל אף האמור, לא היה בידה להראות ולו בראשית ראייה, כי השותפים דיווח בדוחות המס השנתיים שלהם על הכנסה משותפות כאמור.

יתרה מכך, על-פני הדברים יכול היה מנהל מע"מ לערוך בדיקה **טרם הטלת העיקולים**, מי שילם את דוחות המע"מ התקופתיים, וככל שהתשלום נעשה על-ידי החברה להראות, כי נעשתה התחשבות בעניין זה בינה לבין שותפיה, קרי מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין. זאת לא נעשה.

לפיכך, אף שהתובעת נמענה מזימון מי מעובדי מחלקת הנהלת החשבונות בחברה, אני מקבל את עדותו של מר עמי קליין בעניין זה.

81. לאור האמור לעיל, אף שהגשת הדוחות כשהם נושאים את מספר השותפות מהווים ראייה לכאורה לקיומה, הרי שאין בפני כל ראייה שקיים תוכן כלכלי-עסקי ממשי לשותפות שבמחלוקת, שיהיה בה כדי לתמוך בקיומה של שותפות כאמור.

בהקשר זה יש לומר, במאמר מוסגר, כי ככל שהיה תוכן כלכלי-עסקי לשותפות, במובן זה שלמר חיים קליין ז"ל ולבניו עמי ויהודה קליין היתה פעילות עסקית משל עצמם, אזי על פני הדברים הם היו חייבים להירשם בעצמם כ"עוסקים", ולאחר מכן לבקש להירשם בשותפות תחת "איחוד עוסקים" (ראו א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך ב' 737 - 742 (מהד' חמישית, 2013)). אין חולק, כי לא נהגו כך. יצוין, כי הנתבעת מחזיקה בדעה שונה (ראו בסעיף 19 לסכומיה), ואינני מכריע בכך, היות שלא הונח בפני טיעון סדור בעניין זה על-ידי הצדדים.

82. לבסוף טוענת הנתבעת, כי התביעה הוגשה בשיהוי באופן שגרם לה לנזק ראייתי, היות שבמשך שנים איש לא טען כי מדובר ברישום שגוי, וברבות השנים מסמכים רבים בוועד.

83. אף שהתביעה הוגשה בחלוף כ- 17 שנים מאז בוצע הרישום, הרי שלא ניתן לומר, כי הוגשה בשיהוי היות שהתובעת הגישה את תביעתה זמן קצר לאחר שהוטל העיקול על החזר המס לו היא זכאית.

84. גם את הטענה לקיומו של נזק ראייתי יש לדחות, אף שיתכן הדבר כי ברבות השנים בוועד מסמכים, היות שלא היתה חובה לשמור אותם. יחד עם זאת, הנתבעת לא הראתה כי עד למועד בו הוטלו העיקולים היתה חשיבות מעשית כלשהי לרישום שנעשה, כאשר מר עמי קליין העיד,



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 56577-02-19 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

שבפועל הדיווח היה אך ורק בגין פעילות החברה, והיות שלא נודעה חשיבות מעשית לרישום שנעשה, הרי שלא נתן את דעתו לכך. לפיכך, אף שמבוקש לטעון כנגד רישום השותפות בחלוף זמן כה רב, הרי שאין מדובר בהשתהות מכוונת שתכליתה להביא לכך שמסמכים יבוערו עם חלוף הזמן.

85. טענה זו מוקשית גם מטעם נוסף, שנעוץ בכך שהנתבעת עצמה התעלמה מן הרישום במחשביה, וכמפורט לעיל ראתה את העסקה כאילו בוצעה על-ידי החברה לבדה, ובהתאם הגישה תביעת חוב על מלוא הסכום בהליך חדלות הפירעון של החברה, ואף הגישה כתב אישום כנגד החברה ומנהלה עמי קליין, במסגרתו נטען כי החברה היא החייבת בדיווח.

86. לכך אוסיף, כי מן המסמכים שבידי הנתבעת, על אף חלוף הזמן, עולה שאין ביטוי לקיומה של שותפות כאמור בדיווחים שנמסרו לפקיד השומה על-ידי מר חיים קליין ז"ל ומר עמי קליין.

האם הוכח שהעסקה בגינה נערך דו"ח חודש אוקטובר 2013 בוצעה על-ידי השותפות?

87. גם אם היה מוכח קיומה של שותפות, הרי שבנסיבות המקרה לא הונחה תשתית עובדתית מספקת לכך שהעסקה בגינה נערך דו"ח המע"מ התקופתי לחודש אוקטובר 2013, היא עסקה שבוצעה על-ידי שותפות כלשהיא.

יצויין, שבעניין טענה זו הצדדים התייחסו אך ורק לדיווח שנעשה בחודש אוקטובר 2013, ולא התייחסו לדו"ח נובמבר 2013, ככל הנראה בשל העובדה שסכום העסקאות שבו בטל בשישים ביחס לסכום העסקאות שבדו"ח אוקטובר 2013.

88. ויודגש, סעיף 128(ב) לחוק מע"מ חל אך ורק על עסקה שנעשתה על-ידי השותפות, והוא איננו חל על כלל העסקאות שבוצעו על-ידי מי מהשותפים בשותפות. זאת בשונה ממקרה של "איחוד עוסקים" או של שותפות רשומה לגביה חל סעיף 128(א) לחוק מע"מ, שאז ברירת המחדל היא שהעסקה בוצעה על-ידי השותפות, אלא אם הוכח אחרת.

בענייננו, אין כל ראיה לכך שהעסקה הנדונה בוצעה על-ידי שותפות כלשהיא, וממילא על-ידי השותפות שבמחלוקת.

89. אין מחלוקת, שבעניין זה הראיות שהוצגו על-ידי הצדדים הן דלות עוד יותר, והעד מטעמה של הנתבעת, מר חלימי, לא ידע לומר על מה התבססה ההחלטה של הנתבעת לראות בעסקה הנדונה כעסקה של השותפות (ראו עמ' 28 - 29 לפרוט'):

"ש. סעיף 128 ב' לחוק מע"מ מדבר על מצב שבו עסקה שנעשתה על ידי שותפות לא רשומה, האם אתם במע"מ עשיתם בדיקה כלשהי בשאלה מי עשה את העסקה לפני שנקטתם בהליכי גבייה נגד מי שהוא לא החברה?

ת. אני לא הייתי בתקופה הזו, ולא יודע אם ננקטו למיטב ידיעתי אנחנו שאנו עושים עיקולים אנו כן בודקים ולא יודע לומר ספציפית לגבי העיקול הזה.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

ש. יהיה נכון לומר שאם יהודה כהן הניח שמדובר באיחוד עוסקים אז הוא לא בדק אם זו עסקה של שותפות או לא?
ת. לא יודע לומר לך."

90. לכאורה, די בכך כדי לקבל את התביעה, היות שבלא ראייה לכך שהעסקה אשר דווחה בדו"ח של חודש אוקטובר 2013 היא עסקה של השותפות, להבדיל מעסקה של החברה לבדה, ההחלטה המנהלית בדבר הטלת העיקול איננה יכולה לעמוד. יוזכר, כי סעיף 128(ב) לחוק מע"מ עניינו בעסקה שנעשתה בידי שותפות לא רשומה. מכאן, שבפני מנהל מע"מ היו צריכות לעמוד ראיות, **טרם הטלת העיקול**, ולפיהן העסקה המדווחת היא עסקה של השותפות, ועל ראיות שכאלה לא הצביע ב"כ הנתבעת בטיעונו.

91. הלכה למעשה, הנתבעת מבססת את טענתה, ולפיה מדובר בעסקה שבוצעה על-ידי שותפות, על העובדה ולפיה דו"ח חודש אוקטובר 2013, שהוגש על-ידי מפרק החברה, נושא את מספר הזיהוי של השותפות.

92. מנגד, טוענת התובעת, שהדיווח שהוגש על-ידי מפרק החברה איננו יכול להוות ראייה לכך שמדובר בעסקה של השותפות, היות שהמפרק מורשה לדווח אך ורק על עסקאות של החברה, והוא איננו מורשה לדווח בשם שותפות, ככל שזו קיימת.

ואכן, מר חלימי, העד מטעמה של הנתבעת, הודה בעדותו בהגיונותו, שהמפרק איננו רשאי לדווח בשם השותפות (ראו עמ' 28 לפרוט' ש' 23 - 26).

93. יחד עם זאת, יש לומר, כי הדיווח הוגש על-ידי המפרק, בגין תקופה שקדמה למתן צו הפירוק, ועל-פי הראיות שהתבררו בבית המשפט, בתקופה שקדמה למתן צו הפירוק לא הוגשו דוחות מע"מ הנושאים את מספר החברה, אלא הוגשו אך ורק דוחות עליהם נרשם מספר השותפות (ראו סעיפים 21 ו-22 לתצהירו של מר חלימי, והדוחות שצורפו כנספח יא' לתצהירו). לפיכך, הדעת נותנת שגם הדו"ח לחודש אוקטובר 2013, אילו היה מוגש במועד על-ידי עובדי הנהלת החשבונות של החברה, הוא היה מוגש כשהוא נושא את מספר השותפות.

94. לאור האמור, אצא מנקודת הנחה לצורך הדיון בסוגייה זו, שגם אם העסקה היתה מדווחת כדין על-ידי בעלי התפקיד בחברה (ראו בעדותו של מר עמי קליין בעמ' 14 לפרוט' ש' 34 - 36), אזי היה מוגש דו"ח תקופתי הנושא את מספר השותפות.

95. אלא שלגישתי, בכך אין די כדי לומר שמדובר בעסקה של השותפות, להבדיל מעסקה של החברה. כפי שכבר צויין לעיל, סעיף 128(ב) לחוק מע"מ נבדל מסעיפים 56 ו-128(א) לחוק, בכך שהוא עוסק בעסקה בודדת שנעשתה על-ידי שותפות לא רשומה, ועל פני הדברים הוא איננו עוסק במצב דברים בו מדובר בפעילות עסקית של השותפות הנמשכת על פני תקופה ארוכה.

יחד עם זאת, כפי שכבר ציינתי דיון זה הוא בבחינת למעלה מן הצורך, היות שממילא לא עלה בידי הנתבעת להוכיח קיומה של עסקה שנעשתה על-ידי השותפות שבמחלוקת.





בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

96. לגישתי, היה על הנתבעת להראות, כי העסקה הספציפית, שבגינה נוצר חוב המס שעל יסודו מבקשת הנתבעת לעקל את החזרי המס של התובעת, היא עסקה שנעשתה על-ידי השותפות שבמחלוקת, ולא על-ידי החברה.

לא רק שהנתבעת לא הביאה ולו ראשית ראיה לכך, הרי שהראיות מצביעות על כך שהעסקה היא של החברה לבדה, ולא של שותפות כלשהיא, ובוודאי איננה עסקה של השותפות שבמחלוקת.

97. מר עמי קליין העיד בתצהיר עדותו הראשית כך (ראו סעיף 5):

"אני כיהנתי בשלהי שנת 2013 כמנהל החברה, לאחר שהחברה נקלעה לקשיים אשר הביאו להחלטה לפעול למכירת נכסי החברה ופעילותה לצד שלישי, ביחד עם התחייבות למתן שירותי ליווי לרוכש לביצוע הפעילות אצלו, וזאת על מנת שהחברה תוכל לפרוע את חיוביה לנושים שונים שהיו לה.

החברה אכן התקשרה בעסקה כאמור, ואולם למרבה הצער, תכלית העסקה לא הושגה. הקונה עיכב בידי חלק מהתשלומים שהיה חייב לשלם מסיבות שונות, לבית המשפט הוגשה בקשה לפירוק החברה וביום 12.12.2013, נכנסה החברה להליכי פירוק." (ההדגשה שלי – י.ל.)

98. מר קליין נשאל בעניין זה בחקירתו הנגדית, והוא השיב (ראו עמ' 17 לפרוט' ש' 32 - 35):

"ש. הנכס שנמכר ויצר את החוב למע"מ בשנת 2013 מה היה הנכס הזה?"

ת. מכירת פעילות החברה לתעשיות נצרת ששייכת לקונצר של הכשרת (צ"ל קונצרן של חברת - י.ל.) מכשירי תנועה.

ש. זה כלל את המקרקעין או רק את הפעילות העסקית?

ת. לא, רק את הפעילות העסקית. המקרקעין לא היו שייכים לחברה." (ההדגשה שלי – י.ל.)

99. הנה כי כן, על-פי עדותו של מר עמי קליין **שלא נסתרה**, העסקה שבגינה נוצר חוב המע"מ היא עסקה של החברה לבדה.

100. הנתבעת לא רק שלא סתרה את עדותו של מר קליין, אלא שהיא עצמה, כמפורט לעיל, הגישה עמדה בשני הליכים בבתי המשפט (הליך הפירוק וההליך הפלילי כנגד החברה ומר עמי קליין), התומכת בעדותו זו של מר קליין, ולפיה החברה **לבדה** שהיא שביצעה בחודש אוקטובר 2013 את העסקה החייבת במע"מ.

101. יתרה מכך, הנתבעת לא הניחה בפני ולו תשתית מינימאלית לכך שהפעילות העסקית של החברה, המהווה נכס שלה, היא פעילות עסקית של שותפות. **ויוזגש**, ככל שהפעילות העסקית שנמכרה היתה של שותפות בה היו שותפים גם מר חיים קליין ז"ל ובניו עמי ויהודה קליין, הרי שהם היו חייבים לדווח על הכנסותיהם מאותה פעילות לפקיד השומה לאורך השנים, ולדיווח כאמור אין כל אינדיקציה, וזאת אף שלנתבעת גישה מלאה לתיקי השומה של השותפים, ואף נעשה עיון



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

בפועל בתיקי השומה של מר חיים קליין ז"ל ושל מר עמי קליין (ראו סעיפים 25 ו-26 לתצהירו של מר חלימי).

102. לבסוף יש לומר, כי ככל שהייתי מקבל את טענת הנתבעת בעניין זה, יש לכך לכאורה השלכה גם על צדדי ג' שעניינם לא נדון בפני, היות שככל שהפעילות העסקית נמכרה על-ידי "שותפות" אזי יש לחלק את התמורה שהתקבלה בין השותפים השונים, ובכך ליטול מנושי החברה, ולו באופן חלקי, נכס (התמורה בעסקה) ממנו הם יכולים להיפרע. אלא שהתמורה כבר חולקה ככל הנראה, ולא ניתן להשיב את הגלגל לאחור בהקשר זה.

103. לפיכך, בהעדר ראיה סותרת, מדובר בעסקה של החברה לבדה, ואין בפני ולו ראיה בודדת, כי מדובר בעסקה שבוצעה על-ידי שותפות לא רשומה.

104. בשולי הדברים, ואולי שלא בשוליים, יש לזכור את הכלל לפיו בעל דין איננו רשאי לטעון טענות עובדתיות סותרות בהליכים משפטיים שונים (ראו בסעיף 40 לעיל).

חלקי השותפים בשותפות

105. לאור מסקנותיי לעיל, אין לכאורה צורך לדון בטענת התובעת, ולפיה, גם אם תתקבל עמדת הנתבעת, ולפיה בוצעה עסקה על-ידי השותפות שבמחלוקת, הרי שיש לקבוע שחלקו של מר חיים קליין ז"ל בשותפות הוא לכל היותר 25%, וזאת בהעדר ראיה סותרת, ומשמדובר בשותפות לכאורה של ארבעה שותפים.

יחד עם זאת, נוכח כך שהצדדים שטחו טענותיהם בעניין זה, אתייחס לכך בקצרה.

106. הנתבעת מבקשת לדחות את טענת התובעת, וטוענת כי חלקו של מר חיים קליין ז"ל הוא לכל הפחות 50%, כחלקו בשותפות הנוספת.

107. לגישתי, אילו היתה מתקבלת טענת המדינה, אזי היה מקום לחייב את מר חיים קליין ז"ל במלוא החוב, כמצוות סעיף 128(ב) לחוק מע"מ. ואסביר.

108. טענת מנהל מע"מ היא, שהשותפות שבמחלוקת נרשמה במשרדי מע"מ, על יסוד בקשת השותפים, וכי מנהל מע"מ איננו מבצע רישום יזום של שותפויות (ראו בעדותו של מר חלימי בעמ' 25 לפרוט' ש' 1 - 6).

היות שכך, אילו היתה מתקבלת טענה זו, אזי סעיף 128(ב) בחלקיו הרלוונטיים קובע כד "עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין."

מכאן, שאם היה מוכח רישום של שותפות לבקשת השותפים, כטענת הנתבעת, אזי לכאורה כל אחד מן השותפים היה חייב במלוא החוב.



בית משפט השלום באשדוד

ת"א 19-02-56577 קליין נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

סוף דבר

109. התביעה מתקבלת.

הנתבעת תשיב לתובעת את מלוא יתרת הסכום שעוקל מהחזרי מס השבח להם היא זכאית, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום מימוש העיקול בפועל ועד ליום בו תבוצע השבה בפועל.

בנוסף, אני מחייב את הנתבעת לשלם לתובעת שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסכום כולל של 100,000 ₪. סכום זה ישולם בתוך 30 יום מיום מתן פסק הדין, וישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק בחלוף מועד זה.

זכות ערעור כחוק.

ניתן היום, ה' כסלו תשפ"ב, 09 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.

יהודה ליבליין, שופט