ע"מ 42148-09-18 שיח סלימאן נ' היחידה לפירוקים כינוסים וגביה קשה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת עירית הוד

<u>המערער</u>	**תייסיר שיח סלימאן ת.ז. 027633932** **ע"י ב"כ עו"ד ג'רייס דחדולי**
	נגד
<u>המשיב</u>	**רשות המיסים- אגף המכס והמע"מ** **באמצעות היחידה לפירוקים, כינוסים וגבייה קשה** **ע"י ב"כ עו"ד אורית רם**

<u>פסק דין</u>

<u>רקע</u>

1. לפני ערעור על החלטת המשיב להפעיל את סעיף 106ב לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק") ולחייב את המערער באופן אישי בחובותיהן של שתי חברות שניהל ואשר לא הגישו דו"חות במועד, עבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק.

<u>טענות המערער בתמצית</u>

2. כנגד הנאשם ושתי חברות בניהולו- חברת אלופי הצפון בע"מ וחברת פחחות נצרת בע"מ (להלן ביחד: "החברות") הוגש כתב אישום בגין ביצוע עבירות של אי הגשת דוחות מע"מ, עבירות לפי סעיף 117(א)(6) לחוק. ביום 16.11.15 המערער הורשע יחד עם החברות בביצוע 29 עבירות לפי סעיף 117(א)(6) לחוק. בית המשפט גזר את דינם של הנאשמים והשית על המערער מאסר בפועל למשך 8 חודשים. במסגרת ערעור על חומרת העונש, הסיר המערער חלק נוסף מהמחדלים והגיש דוחות חסרים. עובדה זו נלקחה בחשבון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי אשר הפחית את עונש המאסר בפועל ל- 7 חודשים. לאחר פסק הדין בערעור, שילם המערער חלק נוסף מהדוחות והגיש בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון. בקשתו נדחתה ופסק הדין הפך חלוט. המערער ריצה את עונש המאסר שהוטל עליו. בהמשך, נמסרה למערער הודעה על הכוונה לחייבו באופן אישי בחובותיהן של החברות. במסגרת השימוע נטענה טענה לפיה חלק מהדוחות הוגשו במהלך התקופה בה התנהלו ההליכים הפלילים. בהמשך, התקבלה החלטה בנוגע להפעלת סעיף 106ב לחוק וחיוב המערער בחובותיהן של החברות. החוב של חברת אלופי הצפון עומד על סך של 1,114,268 ₪ נכון ליום 10.7.18 והחוב של חברת פחחות נצרת עומד על סך של 2,736,923 ₪ נכון ליום 10.7.18.

3. סעיף 106ב לחוק הוא סעיף גבייה מיוחד המאפשר למנהל מע"מ להרים את מסך ההתאגדות בהחלטה מנהלית ללא צורך באישור מוקדם של בית המשפט. הסעיף שותק בנוגע לנסיבות אליהן נקלע העוסק אולם דורש, כי תצא שומה אזרחית, קביעת מס או דרישה לתשלום כפל מס וייצא עליה פסק דין בבית המשפט המחוזי.

4. את הסמכות המוקנית מכוח סעיף 106ב לחוק יש להפעיל בזהירות ובאופן שלא יפגע יתר על המידה בזכויות הפרט המעוגנות בהוראות הדין הכללי, בחוק יסוד כבוד האדם וחירותו ובכללי הצדק הטבעי. מאחר והסמכות להרים את מסך ההתאגדות כנגד בעל החברה לפי סעיף 106ב היא ללא אישור מוקדם של בית המשפט, כמו שמופעל בדרך כלל לפי חוק החברות, הרי שנדרשים הקפדה, הצדקה ומובהקות יתרה כדי להבטיח את הפעלת הסמכות בצורה הגונה וסבירה.

5. על המשיב לפרט ולנמק את מקור השומה או קביעת המס ולהראות שאכן מתקיים חוב כמפורט בסעיף 106ב לחוק. משלא עשה כן, דין ההחלטה להפעיל את סעיף 106ב לחוק, להתבטל. לכל הפחות היה על המשיב להסביר ולפרט את סכום החוב, אף אם מדובר בקביעות מס על דרך הערכה.

6. חלק ניכר מהמחדלים הוסרו עם הגשת הדוחות. כמו כן, סכום משמעותי מסך החוב אמור להיות קטן יותר ועל המשיב לעדכן את הנתונים ולקלוט את הדוחות שהוגשו. על בסיס הדוחות שהוגשו ניתנו פסקי הדין בשלום ובמחוזי ויש לראות משום הודאה של המדינה על החוב שנפרע.

7. הפעלת סעיף 106ב לחוק אמורה להיות בכפיפה אחת עם הרשעת בעל התפקיד בפסק דין חלוט. על כן, יש לראות בהליך הפלילי שהתקיים נגד בעל החברה ובעל התפקיד כהליך שניתן לשאוב ממנו מידע ולהתבסס עליו לצורך הפעלת סעיף 106ב לחוק. בנסיבות הרלוונטיות, סעיף 106ב הופעל במנותק מההליך הפלילי ובעיקר לעניין הגשת חלק נכבד מהדוחות החסרים. החלטת המשיב להפעיל את סעיף 106ב בנסיבות אלו פוגעת באינטרס ההסתמכות. המערער לקח אחריות על מעשיו ומעשי החברה. הוא הודה, הורשע וריצה את עונשו. החלטת המשיב גובלת בפגיעה קשה בהסתמכות ונוגדת את חזקת התקינות השלטונית. הסמכות שהוענקה למשיב בהתאם לסעיף 106ב היא סמכות ברשות ולא בחובה. לפיכך, ההחלטה כפופה לביקורת שיפוטית מוגברת.

8. לא הוכח, כי המערער נטל או קיבל סכום כלשהו מסכומי השומה נשוא הודעת החיוב. פרשנות נכונה וראויה של הסעיף היא פרשנות אשר מחילה חיוב אישי על בעל תפקיד כאשר הוא נטל כספים.

9. לחלופין, לא ניתן לחייב את המערער אלא בחוב קרן המס בלבד בגין הדוחות שלא הוגשו. שכן, סעיף 106ב לא מאזכר תוספת ריבית והפרשי הצמדה. ככל שהמחוקק היה מתיר הרמת מסך לפי סעיף 106ב לחוק גם על חובות ריבית והפרשי הצמדה הוא היה מציין זאת מפורשות. לא ניתן להשליך מסעיפים אחרים לעניין הפרשי הצמדה וריבית החלים על החוב כאשר החייב שחב בו אינו החייב המקורי.

<u>טענות המשיב בתמצית</u>

10. במקרה בו עסקינן מתקיימים תנאי סעיף 106ב ומהערעור עולה, כי המשיב לא חולק על כך. לא נפל פגם כלשהו בתקינות ההליך.

11. לחברות יש חוב למע"מ בגין אי הגשת דוחות. ביום 5.7.17 נשלחה למערער הודעה על כוונת המשיב להפעיל את סעיף 106ב ולגבות ממנו את חובות החברות. ניתנה למערער הזדמנות להעלות את טענותיו ולאחר מכן ניתנה לו הזדמנות נוספת להסדיר את חובותיו. עד כה לא הוסרו כל המחדלים וחוב המע"מ טרם שולם. לאחר שטענות המערער במהלך השימוע נבחנו נמצא, כי יש לדחות אותן ולחייבו בחובות החברות. הומצאה למערער החלטה להפעיל את סעיף 106ב. לאחר בחינת טענות המערער נמצא, כי הוא הגיש נתונים במסגרת ההליך הפלילי ואחריו. סכום החוב שנקבע הוא לאחר התייחסות לנתונים שהוגשו.

12. החלטת המשיב מהווה החלטה מנהלית ועומדת לה חזקת תקינות המעשה המנהלי. על המערער מוטל הנטל להוכיח, כי ההחלטה שגויה וכי התנאים אינם מתקיימים. המערער לא הרים את הנטל ולא הוכיח, כי לא מתקיימים תנאי סעיף 106ב או, כי נפל פגם המצדיק את ביטול ההליך.

13. המעשים המפורטים בסעיף 117(א)(6) הם מהמעשים שניתן לייחס בגינם את חובות החברה לבעל תפקיד בה. המערער הורשע בעובדות כתב האישום במסגרתו יוחסו לו המעשים המפורטים בסעיף 117(א)(6). מגזר הדין עולה, כי מדובר בשורה ארוכה של עבירות ובהתנהגות שיטתית. המערער לא הסתפק בחברה אחת וביצע את עבירות המס בשתי חברות.

14. כאשר המשיב בוחן הפעלת סעיף 106ב לחוק, הוא בוחן את כלל התנאים שקבע המחוקק ואת התקיימותם באופן מלא. ההליך מבוצע בזהירות תוך מתן הזדמנות להשמיע טענות ולמערער אף ניתנה הזדמנות להסדיר את חובותיו טרם מתן ההחלטה.

15. אין לקבל את הטענה לפיה המשיב לא פירט ולא נימק את מקור החוב ומשכך לא הוכיח, כי החוב עומד בתנאי סעיף 106ב. הבסיס המשפטי והעובדתי לנקיטת ההליכים לפי סעיף 106ב ידוע למערער והנימוקים לנקיטת ההליכים צוינו בהודעה על כוונה לפעול בהתאם לסעיף ופורטו בהחלטה שנמסרה למערער. סכומי החוב פורטו ומקורם הוסבר.

16. אין לקבל את הטענה לפיה יש לראות בהגשת הדוחות על בסיסם ניתן פסק הדין כהצהרה על קליטתם והודאה מצד המדינה על החוב שנפרע. הדוחות לא הוגשו על פי הוראות החוק ולכן לא ניתן לקלוט אותם במרשמי מע"מ כפי שדווחו על ידי המערער. מע"מ הכיר לצורך הליך זה בנתוני העסקאות בלבד שהגיש המערער בנוגע לחברות בהתאם להוראות סעיף 38(ג)(1) לחוק. הנתונים נמסרו למע"מ לאחר שחלפו למעלה מ- 6 חודשים. כדי שהתשומות יוכרו לתקופות המצוינות בפסק הדין, על המערער להגיש בקשה למנהל מע"מ להכרה בתשומות. המערער הגיש חלק מדוחותיו באיחור של למעלה מ- 5 שנים ולכן אין למנהל סמכות להתיר את התשומות שנדרשו בדוחות אלו. זאת, בהתאם להוראות סעיף 116(א) לחוק.

17. המשיב הפעיל את סעיף 106ב במקרה דנן לאור הסתמכותו על הרשעת המערער והחברות בפסק דין חלוט. המערער עבר עבירות על פי סעיף 117(א)(6) לחוק ועל כן נדרש על פי החוק, כי יורשע בפסק דין חלוט בטרם מחילים עליו את הוראות סעיף 106ב לחוק.

18. טענת המערער בעניין פגיעה בעקרון ההסתמכות נטענה ללא כל פירוט או ביסוס ואין לקבלה. הסעיף מאפשר למשיב לפעול לגביית חוב במקרה בו בעל התפקיד הורשע. אין בריצוי עונשו של המערער בטענה, כי שילם את חובו הפלילי למדינה כדי לסייע בגביית החוב וצמצום הגירעון בקופה הציבורית והגשמת תכליתו של הסעיף. המערער המשיך להגיש נתונים למע"מ לאחר סיום ההליכים הפלילים ומשכך הרי שהבין, כי אין בהליך הפלילי כדי לסיים את החוב האזרחי ולאיין אותו.

19. הטענה לפיה החלטת המשיב נוגדת את חזקת התקינות השלטונית נטענה בעלמא ללא כל ביסוס או פירוט. רק אם המערער יצליח לסתור את חזקת התקינות יעבור נטל ההוכחה למשיב להוכיח, כי פעילותו הייתה תקינה. המערער לא עשה כן ועל כן אין בידו לטעון כאמור.

20. אין בסיס לטענת המערער לפיה יש להוכיח שהוא נטל כספים מסכומי השומה/קביעת המס. אין דרישה כאמור במסגרת סעיף 106ב לחוק. ככל שהמחוקק היה מבקש לקבוע הסדר כאמור, הרי שהיה עושה כן באופן ברור.

21. הטענה, לפיה מאחר וסעיף 106ב לחוק אינו מזכיר תוספת ריבית והצמדה הרי שניתן לחייב את המערער בחוב קרן המס בלבד, לא מתיישבת עם הדין.

<u>דיון ומסקנות</u>

22. האם נפל פגם בהחלטת המשיב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 106ב לחוק ולחייב את המערער באופן אישי בחובן של החברות. זו השאלה בה דרושה הכרעתי במסגרת הערעור שלפני.

23. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות, מהטעמים שיפורטו להלן.

24. שתי החברות הרלוונטיות הן חברות בע"מ. בהתאם לעקרון של מסך ההתאגדות, חברה בע"מ היא אישיות משפטית נפרדת. בכפוף לחריגים, לא ניתן לגבות את חובותיה של חברה בע"מ מנכסי מנהליה ובעלי מניותיה. בהתאם לדוקטרינת הרמת מסך ניתן, בהתקיים תנאים מסוימים, לייחס חוב של חברה בע"מ לבעל תפקיד בה. זאת, תוך התעלמות מאישיותה המשפטית הנפרדת של החברה וממסך ההתאגדות, כמפורט לעיל. הרמת מסך ההתאגדות טומנת בחובה פגיעה משמעותית ביחיד וברכושו. אקט כאמור מצריך הפעלת שיקול דעת שיפוטי. הרמת מסך תתאפשר רק במקרים בהם הדין מסמיך מפורשות לעשות כן (רע"א 3542/10 **מדינת ישראל- אגף המכס והמע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים**).

25. סעיף 106ב לחוק עוסק בגבייה בנסיבות מיוחדות. בסעיף נקבע, כי במקרה שבו "עשה חבר בני אדם מעשה מהמפורטים בסעיף 117(א)(3), (6), או (ב), והוצאה לו בשל כך שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל מס, והערעור עליה נדחה על ידי בית המשפט המחוזי, רשאי המנהל לקבוע כי בעל תפקיד בחבר בני האדם (בסעיף זה – בעל תפקיד) יהא גם הוא חייב בתשלום המס או כפל המס, לפי העניין, ובלבד שלעניין מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט". עוד נקבע בסעיף, כי בעל תפקיד הוא "מי שבעת ביצוע מעשה כאמור בסעיף קטן (א) היה מנהל פעיל, שותף או בעל שליטה, באותו חבר בני אדם, אם יש בידי המנהל ראיות לכאורה להוכיח שהמעשה נעשה בידיעתו של בעל התפקיד, אלא אם כן אותו בעל תפקיד הוכיח שהוא נקט את כל האמצעים

תיק חיצוני:

הסבירים כדי להבטיח מניעת המעשה; לעניין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה".

26. מהאמור עולה, כי סעיף 106ב מונה רשימת תנאים מצטברים אשר בהתקיימם רשאי המנהל להורות על הרמת מסך. התנאים הם: 1) חבר בני אדם עשה מעשה מהמפורט בסעיפים 117א(3),(6) או (ב) לחוק. 2) בשל המעשה הוצאה לחבר בני אדם שומה, קביעת מס או דרישה לשלם כפל מס. 3) לא הוגשו השגה או ערעור על השומה או שהוגשו ונדחו. 4) הרמת המסך היא כלפי בעל תפקיד כהגדרתו בחוק. 5) קיימות ראיות לכאורה כי המעשה נעשה בידיעת בעל התפקיד אלא אם בעל התפקיד הוכיח כי נקט בכל האמצעים הסבירים בכדי להבטיח את מניעת המעשה.

27. לאחר בחינת נסיבות המקרה שלפני מצאתי, כי מתקיימים כל התנאים המפורטים בסעיף 106ב לחוק. למערער ולחברות יוחס ביצוע 29 עבירות המפורטות בסעיף 117(א)(6) לחוק והם הורשעו במעשים אלו. אין מחלוקת, כי המערער היה בעל תפקיד בחברות. מפסקי הדין בהליכים הפלילים עולה, כי ביצוע המעשים יוחס למערער וכי המעשים בוצעו בידיעתו של המערער. כאמור, המערער הורשע בביצוע המעשים המיוחסים לו ועל כן בוודאי שמתקיים התנאי בדבר קיום ראיות לכאורה, כי המעשים נעשו בידיעתו. במסגרת ההליך הפלילי נקבע, כי במשך חמש שנים נמנע המערער מדיווח על הכנסות בסכומים ניכרים ובכך התחמק מתשלום מס בהיקפים לא מבוטלים. עוד נקבע, כי מדובר ברצף אירועים שהתרחשו בשיטתיות כחלק מסדרה של עבירות מס שביצע המערער. בסעיף 106ב נקבע, כי הרמת המסך אפשרית ובלבד שלעניין מעשה מהמעשים המפורטים בסעיף 117(א)(3) או (6), לא יחויב בעל תפקיד אלא אם כן הורשע בפסק דין חלוט. אין מחלוקת, כי תנאי זה מתקיים בענייננו.

28. כאמור, אחד התנאים המפורטים בסעיף 106ב הוא, כי הוצאה לחברה שומה בשל המעשים האמורים והשומה הפכה חלוטה. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם התנאי האמור מתקיים, אם לאו. בעניין זה מקובלות עליי טענות המשיב. משלא הגישו החברות את הדו"חות כנדרש נקבע להן חיוב במס. אציין, כי במסגרת ההליכים הפלילים נדונה מחלוקת לעניין גובה החוב. צוין, כי אי הגשת דו"חות מונעת מרשויות המס לשום שומת אמת ולעמוד על נכונות ההכנסות המלאות של הנישום ונישום אשר לא הגיש דוחותיו מלכתחילה ולא הסיר את המחדלים כשניתנו לו הזדמנויות לעשות כן אינו יכול להלין על כך שחובו נקבע על בסיס קביעות. במקרה בו עסקינו הוצאו קביעות מס ועל כן אין לקבל את טענת המערער לפיה התנאי האמור לא מתקיים.

29. משמצאתי, כי מתקיימים התנאים המפורטים בסעיף 106ב לחוק, הרי שהייתה למשיב סמכות לפעול בהתאם לסעיף האמור, להורות על הרמת מסך ולחייב את המערער בחובן של החברות. ברי, כי לא די באמור כדי להורות על דחיית הערעור, אלא יש לבחון את אופן הפעלת סמכותו האמורה של המשיב.

30. במקרה בו מתקיימים תנאי סעיף 106ב לחוק, המנהל **רשאי** לקבוע, כי בעל תפקיד בחברה יהיה גם הוא חייב בתשלום המס. הנה כי כן, מדובר בסמכות ברשות. לפיכך, על הרשות להפעיל את שיקול דעתה ולהכריע בשאלה, האם עליה להפעיל את סמכותה בכל מקרה רלוונטי. הפעלת שיקול דעתה של הרשות תהיה לפי שיקולים סבירים (בג"צ **297/82 ברגר נ' שר הפנים**, פ"ד לז(3) 29). בהתאם לקריטריונים שנקבעו בפסיקה לעניין אופן הפעלת שיקול דעתה של הרשות, הרי שעל הרשות לאסוף, לבחון ולשקול נתונים רלוונטיים ואמינים, לבחור בחלופה אשר משקפת באופן הטוב ביותר את השיקולים הרלוונטיים ולתת החלטה מנומקת שתוכל לעמוד בביקורת שיפוטית. תהליך כאמור מבטיח, כי כל השיקולים העניינים יילקחו בחשבון ותערך בחינה הוגנת של כל הטענות. מדובר בקווים כללים בנוגע להפעלת סמכותה של הרשות ויישום הכללים משתנה לפי אופיו של העניין (בג"צ 297/82 **ברגר נ' שר הפנים**, פ"ד לז (3) 29). על הרשות להפעיל את שיקול דעתה באופן מידתי, סביר, עקבי ושוויוני לאחר שקילת כל השיקולים הרלוונטיים ומבלי שתביא בחשבון שיקולים זרים.

31. יש להביא בחשבון את הפגיעה המשמעותית בפרט ובזכויותיו הכרוכה בהרמת מסך ההתאגדות, כמפורט לעיל. שכן, עוצמת הפגיעה בזכויות הפרט משליכה על האופן בו מוטל על הרשות להפעיל את שיקול דעתה. ככל שעוצמת הפגיעה מהחלטת הרשות עשויה להיות חמורה יותר, כך מוטל על הרשות להפעיל את שיקול דעתה בצורה זהירה יותר ועליה להחמיר עם עצמה ולבסס את החלטתה בהתאם. דברים אלו יפים ביתר שאת כאשר מדובר בסמכות המסורה לרשות ואשר ניתנה לה בעניין זה מעין סמכות שיפוטית, להבדיל מהחלטה בדבר הרמת מסך לפי סעיף 6 לחוק החברות, תשנ"ט- 1999 אשר הסמכות לגביה מסורה לבית המשפט.

32. מהות השיקולים הרלוונטיים אשר מוטל על הרשות לבחון כדי להכריע, האם להפעיל סמכות ברשות נלמדת, בין היתר, מדבר החקיקה אשר מסמיך את הרשות והמטרות אשר לשמן הוא נחקק. סעיף 106ב לחוק התווסף במסגרת תיקון משנת 2003. בדברי ההסבר צוין, כי קיימת תופעה רווחת לפיה חברות נוהגות להתחמק מתשלום מע"מ מצד אחד, ומצד שני לאחר חיוב על ידי רשות המס הן מפסיקות פעילות ו"נעלמות". בנוסף, במקרים רבים לאחר סיום ההליכים המשפטיים ואישור החיוב על ידי בית המשפט מוצא עצמו אגף המכס ומע"מ לפני שוקת שבורה וללא יכולת לגבות את החוב מהחברה אשר חוסלה ונמחקה או רוקנה מנכסיה.

כמו כן, ישנם מקרים בהם החברה כלל לא נוקטת בהליכים לתקיפת החוב אשר הופך לסופי אולם אין אפשרות לגבות אותו ממנה. בנסיבות אלו ובמטרה לגבות את המס במקרים כאמור הוצע להעניק למנהל את שיקול הדעת לחייב את האורגנים של החברה בתשלום המס במקרים בהם למעשים נשוא החיוב, אשר בוצעו בפועל על ידי האורגנים בחברה, מתלווה סממן של מרמה. כאשר אורגן בחברה ביצע מעשה עם סממן מרמה במטרה להתחמק ממס גוברת ההצדקה לחייבו בחובות החברה הנובעים מהתנהלותו ולא לאפשר את התחמקותו והתחמקות החברה מתשלום כאמור.

33. המערער טוען, כי ניתן להטיל על בעל התפקיד את חובות החברה רק בהתאם להיקף הסכום אשר העוסק העביר לבעל התפקיד. עוד טען, כי לא הוכח שהוא קיבל דבר מסכומי השומה ועל כן לא ניתן להטיל עליו חיוב אישי בגין חובות החברות. דין טענה זו להידחות. סעיף 106ב לחוק אינו קובע מגבלה כאמור. זאת, בניגוד לדוגמא להסדר הקבוע בסעיף 106(ב) שעניינו גביית חוב מצד שלישי במקרים המנויים בסעיף. ככל שהמחוקק היה מבקש לקבוע בסעיף 106ב הסדר דומה להסדר הקבוע בסעיף 106(ב) הרי שהוא היה עושה כן מפורשות והיה קובע הוראה לפיה האפשרות לגבות את החוב מבעל תפקיד בחברה מוגבלת רק למקרה שבעל התפקיד קיבל את הכספים ובהתאם לשיעורם. בהעדר הוראה כאמור בסעיף 106ב לחוק, אין מקום לקבל את טענת המערער בעניין זה. בסעיף 106ב לחוק ההתייחסות היא לסממן המרמה המתלווה להתנהלות האורגנים וללא קשר לשאלה האם הועברו אליהם נכסים או מה שיעורם. במקרה בו קיים סממן מרמה כאמור קיימת הצדקה לחיוב בעל התפקיד בחוב החברה אף אם לא קיבל כספים מהחברה.

34. טענה חלופית שהעלה המערער היא, כי לא ניתן לחייבו אלא בהיקף חוב קרן המס בלבד. שכן, סעיף 106ב לחוק לא מאזכר תוספת ריבית והפרשי הצמדה. מצאתי, כי דין הטענה האמורה להידחות. בסעיף 97 לחוק נקבע, כי "לא שולם מס, כפל מס או קנס לפי סעיף 95 במועד שנקבע לכך או דחה המנהל את תשלומו יווספו עליו לתקופת הפיגור או הדחייה, מתום המועד לתשלום הפרשי הצמדה וריבית". לא זו אף זו, הטעמים שעמדו בבסיס חקיקת סעיף 106ב, כמפורט, אינם מצדיקים את הטלת חוב הקרן בלבד על בעל התפקיד, בהתקיים הנסיבות המפורטות בסעיף, כך שלא יהיה בידי הרשות לגבות את החוב במלואו, כולל הפרשי הצמדה וריבית, והיא תעמוד בפני שוקת שבורה ביחס לחלק האמור. חיוב בגין הפרשי הצמדה וריבית מאפשר את שערוך החוב. אין הצדקה שלא לחייב את בעל התפקיד אף בחוב האמור במסגרת הרמת מסך. זאת, בשים לב למטרת הסעיף, לנסיבות בהן מוטל החוב על בעל התפקיד ולדרישה באשר לסממן של מרמה.

35. המערער טען בסיכומיו לשיהוי בקבלת החלטת המשיב ופגיעה בעקרון ההסתמכות בטענה, כי הספיק לרצות את עונשו ולהשלים ביצוע מאסר לתקופה של 7 חודשים ושילם את חובו "הפלילי" למדינה. טענה זו נטענה לראשונה במסגרת הסיכומים ומשכך מדובר בהרחבת חזית שדינה להידחות. במסגרת הודעת הערעור, לא העלה המערער טענת שיהוי ותחת זאת טען, כי סעיף 106ב לחוק הופעל במנותק מההליכים שהתקיימו במסגרת ההליך הפלילי וטען לפגיעה בעקרון ההסתמכות ללא פירוט כלשהו ובהמשך טען, כי לקח אחריות על מעשיו ושילם את חובו הפלילי לחברה. למעלה מזאת, אינני מקבלת טענות אלו של המערער. השלמת ריצוי עונש המאסר אינה רלוונטית לענייננו. ריצוי העונש הפלילי שהוטל על המערער אין בו כדי למנוע את השתת חובותיהן של החברות עליו. הטעמים העומדים בבסיס סעיף 106ב מלמדים, כי ריצוי עונש פלילי אינו יוצר הסתמכות של בעל התפקיד, כי החוב לא יוטל עליו. סעיף 106ב נועד בכדי למנוע מצב בו המדינה עומדת בפני שוקת שבורה ואין בידה לגבות את חובה של החברה. ברי, כי ריצוי עונש פלילי אין בו כדי לסייע בגביית חובותיהן של החברות ולא היה בידי המערער להסתמך על כך, כי ריצוי העונש הפלילי משמעו, כי לא יוטלו עליו חובות אלו. אציין עוד, כי עצם העובדה שנדרש פסק דין פלילי חלוט לצורך הפעלת סעיף 106ב במקרה שלפני מלמדת אף היא, כי ריצוי העונש אין בו כדי להשליך על עניינו.

36. בבואו לבחון טענת שיהוי על בית המשפט לבחון את התנהגותו של הצד אשר נטען, כי פעל בשיהוי והאם היא מלמדת, כי ויתר על זכותו (שיהוי סובייקטיבי). כמו כן, עליו לבחון, האם האיחור הנטען הביא לשינוי מצב ופגיעה באינטרסים של הצד השני (שיהוי אובייקטיבי). בנוסף, בית המשפט בוחן את מידת הפגיעה בשלטון כאשר ככל שהפגיעה חמורה יותר כך יטה בית המשפט פחות לקבל טענת שיהוי. על בית המשפט לאזן בין כל האינטרסים האמורים ובהתאם לקבוע, האם יש לקבל את טענת השיהוי אם לאו.

37. המועד הרלוונטי לצורך בחינת טענת השיהוי הוא המועד בו המשיב היה רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 106ב לחוק. כאמור, אחד מתנאי הסעיף הוא, כי בעל התפקיד הורשע בפסק דין חלוט. בסיכומיו טען המערער כי בשנת 2012 הוא הורשע בעבירות לפי סעיף 117(ב) וכי הסמכות לפי סעיף 106ב הופעלה רק 4 שנים לאחר מכן. לא ברור על מה נסמכת טענתו של המערער בנוגע להרשעה בשנת 2012. במסגרת ת"פ 35100-03-11 המערער והחברות הורשעו, ביום 16.11.15, ב- 29 עבירות לפי סעיף 117(א)(6). גזר הדין ניתן ביום 12.1.16. לבית המשפט המחוזי הוגש ערעור על חומרת העונש ופסק הדין בערעור ניתן ביום 19.7.16. בר"ע שהוגשה לעליון נדחתה ביום 27.9.16. במסגרת הודעת הערעור ציין המערער, כי אז הפך פסק הדין לחלוט. ההודעה על כוונת המשיב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 106ב לחוק נמסרה למערער ביום 5.7.17, כתשעה חודשים לאחר החלטתו האמורה של בית המשפט העליון. ברי, כי אין מדובר בשיהוי בלתי סביר אשר יש בו כדי להצדיק את ביטול פעולת המשיב בנוגע לחיוב

המערער בהתאם לסעיף 106ב לחוק. אציין עוד, כי אף אם הייתה עולה ומתקבלת טענה לפיה המועד הרלוונטי לעניינו הוא מועד הכרעת הדין, עליה לא הוגש ערעור, הרי שמהמועד האמור ועד למועד בו ניתנה הודעה על כוונת המשיב לפעול לפי סעיף 106ב חלפו כשנה ושמונה חודשים. לאחר עריכת איזון בין השיקולים הרלוונטיים ובשים לב למידת הפגיעה בשלטון החוק סבורני, כי אף תקופה זו אינה מהווה שיהוי בלתי סביר המצדיק את ביטול פעולת המשיב בה עסקינן. כאמור, קביעות אלו הן למעלה מהדרוש בשים לב לכך שטענת השיהוי נטענה על ידי המערער לראשונה במסגרת סיכומיו.

38. אציין עוד, כי קביעה לפיה תקופה קצרה יחסית יוצרת שיהוי בגינו תבוטל החלטת המשיב להפעיל את סמכותו לפי סעיף 106ב עלולה ליצור מצב שבו המשיב יזדרז להפעיל את סמכותו האמורה. ברי, כי תוצאה כאמור אינה רצויה ואינה עולה בקנה אחד עם האמור בנוגע לפגיעה הטמונה בהפעלת סמכות זו ואופן קבלת ההחלטה בנדון.

39. בע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 46167-07-16 **עדי אשד נ' רשות המיסים** ציין בית המשפט, כי דיני השיהוי החלים בשדה המנהלי, להבדיל מדיני ההתיישנות, הם גמישים ונתונים לבחינה על פי נסיבות העניין. בית המשפט הוסיף, כי אף במקרים בהם השתהותה של הרשות המנהלית לא הייתה מוצדקת, הרי שבית המשפט נוטה לגלות סובלנות כלפי העיכוב ואיננו ממהר לבטל את פעולתה של הרשות. דברים אלו יפים ונכונים לענייננו. במקרה שלפני לא נטען ולא הוכח, כי נגרם למערער נזק בשל השיהוי הנטען, כגון נזק ראייתי. כאמור, דין טענת ההסתמכות להידחות.

40. במסגרת ע"מ 4155-01-13, **מרדכי בוארון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (אגף המכס והמע"מ)** התייחס בית המשפט הן לעניין השיהוי והן לעניין החיוב בהפרשי הצמדה וריבית. בית המשפט מצא, כי במקרה שלפניו לא נגרם שיהוי המצדיק את ביטול פעולת הרשות. אולם קבע, כי יש לתת ביטוי מסוים לעיכוב וזאת בדרך של צמצום היקף הפרשי ההצמדה והריבית אשר יצטרפו לחיוב המקורי. במסגרת פסק דיני בע"מ 54575-03-17 קבעתי, כי דרך זו ראויה ויש בה כדי לאזן באופן הולם בין האינטרסים השונים. כמו כן, יש בקביעה כאמור כדי לאפשר לרשות למצות את ההליכים מול החברה מחד גיסא ומאידך גיסא יש בכך כדי לעודד אותה לפעול בעניין זה ביעילות ותוך זמן סביר. לפיכך קבעתי במקרה האמור, כי החיוב בגין הפרשי הצמדה וריבית מהמועד בו הפך חובה של החברה לחלוט ועד למועד בו נמסרה לבעל התפקיד הודעה בדבר כוונה להפעיל את הסמכות לפי סעיף 106ב יעמוד על 50%. אציין, כי במקרה אשר נדון לפני בע"מ 54575-03-17 חלפה תקופה בת כחמש שנים מהמועד בו התגבשה הסמכות לפי סעיף 106ב ועד שהוחלט על הפעלת הסעיף ובמקרה אשר נדון בפרשת בוארון מדובר היה בתקופה של כשלוש וחצי שנים. במקרה בו עסקינן מדובר בתקופה קצרה יותר

באופן משמעותי והמשיב פעל באופן יעיל ותוך זמן סביר. על כן סבורני, כי אין הצדקה לקבוע קביעה דומה בנוגע להפרשי הצמדה וריבית בתקופה הרלוונטית. לכך מצטרף האמור לעיל בנוגע להרחבת חזית בנוגע לטענת השיהוי.

41. במסגרת סיכומיו טען המערער לאכיפה סלקטיבית וכי יש לפעול גם נגד מי שקיזז ו/או הוציא את החשבוניות הרלוונטיות. טענת המערער בדבר אכיפה סלקטיבית נטענה בעלמא ללא פירוט או ראיה כלשהי. אציין עוד, כי הטענה האמורה הועלתה לראשונה במסגרת סיכומי המערער ומשכך מדובר בהרחבת חזית. אף מהטעם האמור דין הטענה להידחות. למעלה מזאת, מצאתי, כי דין הטענה להידחות אף בשל העובדה, כי לא מדובר בטענה, כי מספר אורגנים ביצעו והורשעו בביצוע המעשים הרלוונטיים אולם רק על המערער הוטל לשאת את חובותיהן של החברות בהתאם לסעיף 106ב לחוק, שאז ניתן היה לקבל טענה של אכיפה סלקטיבית. תחת זאת, טענת המערער היא, כי יש למצות את הדין גם נגד מי שקיזז ו/או הוציא את החשבוניות הרלוונטיות. בהתאם לסעיף 106ב לחוק המשיב מוסמך לחייב בעל תפקיד בחברה בהתקיים התנאים המפורטים בסעיף. כאשר המשיב נדרש לבחון, האם להפעיל את סמכותו האמורה הרי שההליכים אשר התקיימו או לא התקיימו נגד מי שהוציא את החשבוניות הרלוונטיות או קיזז אותן אינם רלוונטיים. אין מדובר במקרה של אכיפה סלקטיבית.

42. במסגרת סיכומיו טען המערער, כי מעבר לשיקולים כללים, היה על המשיב לשקול שיקולים אישיים שלו בבואו להחליט על הפעלת סעיף 106ב לחוק. המערער לא ביסס את טענתו האמורה ולא תמך את טענתו בנוגע למצבו האישי בראיות כלשהן. אף טענה זו הועלתה לראשונה במסגרת סיכומי המערער ומהווה הרחבת חזית שדינה להידחות.

43. אציין, כי במסגרת ניהול ההליכים הפלילים ולאחריהם הוגשו חלק מהדו"חות. עוד אציין, כי במסגרת ההליך שלפני המשיב בחן את גובה החוב ועדכן אותו. אין בהגשת חלק מהדוחות כדי להצדיק את קבלת הערעור שלפני.

44. בסעיף 38(ג)(1) לחוק נקבע, כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין בידי עוסק הרשום באזור ובשטחי עזה ויריחו, ובלבד שהחשבונית היא בצורה שקבע המנהל וכוללת את הפרטים שקבע, **ושהניכוי ייעשה בתוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית**". אין מחלוקת, כי במסגרת ההליך הפלילי הוגשו דוחות בחלוף למעלה משישה חודשים. סעיף 116(א) לחוק עוסק בסמכות המנהל להאריך מועדים שנקבעו בחוק או בתקנות על פיו ונקבע בו, כי: "(א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי

תיק חיצוני:

הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין, **ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים".** לפיכך, מקובלת עליי טענת המשיב בדבר הצורך בהגשת בקשה להארכת מועד ובנוגע להעדר הסמכות לעניין דוחות שהוגשו באיחור של למעלה מחמש שנים. העובדה שבהליך הפלילי הביאו בחשבון את עצם הגשת הדוחות שהוגשו באיחור אין בה כדי להשליך על הסוגיה שלפני ואין באמור כדי לפגוע באינטרס ההסתמכות של המערער.

45. נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער. זאת, הן בהתאם לכלל לפיו המוציא מחברו עליו הראיה והן לאור חזקת התקינות של המעשה המנהלי. המערער לא הרים את הנטל האמור ולא הוכיח, כי לא מתקיימים התנאים המפורטים בסעיף 106ב לחוק או, כי נפל פגם בהחלטת המשיב נשוא הערעור שלפניי המצדיק את ביטול ההחלטה. במקרה בו הרשות מוסמכת לקבל החלטה, כמו במקרה שלפני בו מתקיימים תנאי סעיף 106ב לחוק, על בית המשפט לבחון את אופן קבלת ההחלטה בנוגע להפעלת הסמכות. בית המשפט אינו מחליף את שיקול דעתה של הרשות ואין זה רלוונטי, האם היה קובע אחרת. די, שההחלטה התקבלה כדין וכי יש בחומר הרלוונטי כדי להביא לקבלת ההחלטה שקיבלה הרשות כדי שערעור על החלטה כאמור ידחה. לאחר שנמסרה למערער הודעה בדבר כוונה להפעיל את הסמכות לפי סעיף 106ב לחוק ניתנה לו ההזדמנות להעלות טענותיו, להגיש דו"חות חסרים ולהציע הצעה להסדרת החוב. לאחר השימוע ניתנה החלטה מנומקת (נספח ה' לסיכומי המשיב). מצאתי, כי המשיב פעל בהתאם לסמכותו וכי שקל את השיקולים הרלוונטיים ולא שקל שיקולים זרים.

<u>התוצאה</u>

46. הנה כי כן מצאתי, כי המשיב פעל כדין ובהתאם לסמכותו לפי סעיף 106ב לחוק. במקרה שלפני מתקיימים כל התנאים המפורטים בסעיף 106ב לחוק. המקרה האמור נופל בגדר המקרים אליהם התכוון המחוקק בעת שחוקק את הסעיף והעניק למשיב את הסמכות להטיל על בעל תפקיד את חובותיה של החברה בהתקיים התנאים המפורטים בסעיף. החלטת המשיב התקבלה כדין ולא נפל בה פגם המצדיק את ביטולה. סעיף 106ב לחוק אינו כולל תנאי לפיו ניתן לחייב בעל תפקיד רק במידה שהוא קיבל סכומים מהחברה ובהתאם להיקף הסכומים שקיבל. אין מקום להוסיף תנאי כאמור אשר המחוקק לא מצא לנכון לקבוע. בנוסף, אין לקבל את הטענה לפיה ניתן להטיל על בעל התפקיד את חוב הקרן בלבד. טענה כאמור לא עולה בקנה אחד עם הוראת סעיף 97 לחוק ועם מטרתו של סעיף 106ב, כמפורט. כמו כן, אין בריצוי עונש המאסר כדי להשליך על הסוגיה שלפניי. ריצוי עונש המאסר אין בו כדי לקדם את תשלום חובה של החברה ולהבטיח, כי המדינה לא תמצא עצמה עומדת מול שוקת שבורה כשאין בידה לגבות את החוב. חלק מטענות המערער נטענו לראשונה במסגרת סיכומיו ומהוות משום

הרחבת חזית. כמו כן, מצאתי, כי אף מבחינה מהותית אין לקבל טענות אלו. מצאתי, כי ההחלטה לפעול בהתאם לסעיף 106ב לחוק לא התקבלה בשיהוי המצדיק את ביטול ההחלטה. בנוסף, הטענה בדבר אכיפה סלקטיבית לא הוכחה והשאלה האם ננקטו הליכים נגד מי שקיזז ו/או הוציא את החשבוניות הרלוונטיות איננה רלוונטית לענייננו. לבסוף, אין בסיס לטענת המערער בנוגע לשיקולים אישיים אשר היה על המשיב לקחת בחשבון.

47. מצאתי, כי המשיב שקל את השיקולים הרלוונטיים, לא שקל שיקולים זרים וכי נימק החלטתו כנדרש. כפי שציינתי לעיל, בית המשפט אינו מחליף את שיקול דעתה של הרשות ותחת זאת בוחן את אופן קבלת ההחלטה. בית המשפט בוחן, האם יש בחומר הרלוונטי כדי להביא לקביעתה של הרשות שעה שהיא פועלת כרשות מנהלית סבירה. ככל שהתשובה לשאלה זו חיובית, הרי שבית המשפט לא יתערב אף אם קביעתו הייתה שונה. מצאתי, כי במקרה בו עסקינן לא נפל פגם בהחלטת הרשות.

48. בנסיבות אלו, מורה על דחיית הערעור. לאחר שלקחתי בחשבון שלא התקיימה ישיבת הוכחות בתיק, מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך 15,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

<u>מתירה את פסק הדין לפרסום</u>

<u>המזכירות תמציא לצדדים.</u>

ניתן היום, ה' חשוון תש"פ, 03 נובמבר 2019, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת

בתי המשפט מחוזי נצרת
נאמן למקור
0399945