



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

מעורר זמיר פלדמן
ע"י ב"כ עו"ד נוראל אור

נגד

משיב פקיד שומה עפולה
ע"י ב"כ עו"ד ליבי רוח, פרקליטות מחוז צפון-אזרחי

פסק דין

רקע

1. לפני ערעור על החלטת פקיד שומה עפולה מיום 30.11.22 בהשגה שהגיש המערער. במסגרת ההחלטה, דחה פקיד השומה את ההשגה ברובה וקבע, כי יש לחייב את המערער בחובותיה של חברת פז פלדה בע"מ (להלן: "פז פלדה" ו/או "החברה") בסך כולל של 1,372,680 ₪ מכוח סעיפים 119א(1) ו/או 119א(3) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). המערער מבקש שבית המשפט יבטל את החלטת המשיב בהשגה ויקבע, כי אינו חייב בחובות המס של החברה כלפי המשיב.

תמצית טענות המערער במסגרת הודעת הערעור

2. החברה הוקמה ביום 30.1.03 וממועד הקמתה ועד היום המערער הוא בעל המניות היחיד בה. פעילותה התמצתה במתן שירות של תיווך ומכירת סחורות עבור לקוח אחד בלבד - חברת ש. כהן בע"מ. המערער שימש למעשה כאיש המכירות שפעל למכור את המוצרים של ש. כהן ללקוחות שונים. בשנת 2012 החליטה חברת ש. כהן להפסיק את ההתקשרות עם המערער ועם החברה.

3. בחודש מאי 2012, עם הפסקת ההתקשרות בין פז פלדה וחברת ש. כהן, הפסיקה פז פלדה את פעילותה. בשנת 2014, הגישה החברה דוחות כספיים ביחס לשנים 2010-2012 והמערער הגיש בקשה לרשויות מס הכנסה לפיה הצהיר, כי החברה חדלת פירעון ואין ברשותה כל נכסים ועל כן מבוקש לסגור את התיק. בשנת 2016 פנו רשויות המס אל המערער וטענו, כי



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 דוחות החברה לשנים 2010-2012 לא הוגשו וכי על החברה לשדר את הדוחות באופן מקוון.
- 2 המערער הגיש מחדש את הדוחות כנדרש. לגבי שנת 2013 נשלח לרשויות המס אישור על ידי
- 3 רואה החשבון של החברה, כי החברה הפסיקה את פעילותה ולא הייתה לה כל פעילות בשנת
- 4 המס 2013.
- 5
- 6 4. בתחילת שנת 2017 גילה המערער, כי רשויות המס הטילו עיקולים על חשבון הבנק שלו.
- 7 לאחר בירורים שערך ודיונים שהתקיימו מול רשויות המס, הוא הוזמן לפגישה במשרדו של
- 8 פקיד השומה דאז מר רועי מקוב. בפגישה שנערכה בשנת 2017 בנוגע לקנסות המנהליים
- 9 שהוטלו על החברה בשל הגשת הדוחות לשנים 2010-2012 באיחור, דנו הצדדים בעובדה
- 10 שהחברה הפסיקה את פעילותה זה מכבר, כי היא חדלת פירעון ואין לה אמצעים לשלם את
- 11 הקנסות המנהליים. לאור האמור, הושגה הסכמה בין נציגי המשיב לבין המערער ואשתו, כי
- 12 הם, באופן אישי, יחויבו בחוב הקנסות המנהליים של החברה וישלמו אותו מכספם ובכך
- 13 יסתיים עניינה של החברה מול רשויות המס.
- 14
- 15 5. מסיכום הפגישה, שכתבו נציגי המשיב, עולה באופן ברור ושאינו משתמע לשני פנים, כי
- 16 המשיב ידע כבר בחודש מרץ 2017 שהחברה הפסיקה את פעילותה וכי אין לה כל אמצעים
- 17 לשלם את חובותיה. בעקבות ההסכמה שהתגבשה, פתחו נציגי המשיב למערער כרטסת חוב
- 18 נפרדת, בה זקף המשיב את חוב הקנסות המנהליים של החברה על שם המערער ולאחר ביצוע
- 19 התשלום קיבל המערער כרטסת מעודכנת שבה עודכן, כי לא קיים לו כל חוב לרשויות המס.
- 20
- 21 6. לקראת סוף שנת 2021, פנו אל המערער נציגים מחברת מור וגולד בע"מ, שלטענתם מתמחים
- 22 בפירוק חברות מרצון, והציעו למערער את שירותיהם בפירוק החברה מרצון. בהמשך לכך,
- 23 הגישה חברת מור וגולד את הבקשה לפירוק החברה מרצון ובסמוך לאחר מכן, ככל הנראה
- 24 עם הגעת הבקשה למשיב, שלח המשיב אל המערער הודעה על נקיטת הליכי גבייה מכח סעיף
- 25 119א לפקודה. המערער הגיש השגה על ההודעה ונימוקה. ביום 30.11.22 ניתנה החלטת
- 26 המשיב בהשגה, במסגרתה נקבע, כי יש לחייב את המערער בחובות החברה.
- 27
- 28 7. מדובר בהתיישנות ושיהוי ניכר. אין זה סביר שרשות מנהלית תנקוט הליכי גביה מנהליים
- 29 לראשונה וללא צידוק לאחר שנים רבות, תוך שהיא מעמידה את האזרח בקושי להתמודד
- 30 עם טענת החוב בשל חלוף הזמן. בפסיקת העליון נקבע, כי המועד הקובע לעניין תחולת
- 31 סעיפים 119א(א) ו- 119א(א)3 הוא מועד פירוק החברה או הפסקת פעילותה, גם אם אינה
- 32 מפורקת. לא יכולה להיות מחלוקת שהחברה הפסיקה את פעילותה כבר בשנת 2013 והודעה
- 33 על כך נמסרה למשיב עוד בשנת 2014, אז התבקש המשיב לסגור את תיק החברה במס
- 34 הכנסה. מכאן שחוב המס, אותו מבקש המשיב לגבות כיום מהמערער הינו חוב שהתגבש לכל



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 המאוחר בשנת 2014. מכיוון שהודעת המשיב על הליכי הגביה הוצאה רק בשנת 2022, 8 שנים
2 לאחר שהמשיב ידע בוודאות אודות הפסקת פעילותה של החברה, הרי שחלה התיישנות על
3 הטלת חוב החברה על המערער וביצוע הליכי הגביה מכוחה.
4
- 5 8. אף אם יטען המשיב, כי בשנת 2014 לא הייתה לו ידיעה אודות חוסר יכולת החברה לשלם
6 את חובותיה, הרי שהנחיית היועמ"ש מס' 7.1002 קובעת במפורש, כי "ככלל, תקופת
7 ההתיישנות של תובענות אזרחיות היא 7 שנים, אלא שבהתחשב בטיבם ובאופיים של חובות
8 מנהליים, אין זה סביר שרשות מנהלית תנקוט לראשונה הליכי גביה ללא התראה וללא
9 צידוק, לאחר שחלפו שנים רבות מן המועד שבו יכלה לראשונה לגבות את החוב. לפיכך, על
10 הרשות לפתוח בהליכי גביה תוך פרק זמן סביר שהוא קצר מתקופת ההתיישנות האמורה.
11 פרק זמן כאמור, מן הראוי שלא יהיה ארוך משלוש שנים".
12
- 13 9. מכתבו של רואה החשבון מיום 22.3.16, לפיו החברה הפסיקה את פעילותה, מגבש את
14 הידיעה הנדרשת אצל המשיב. בנוסף, לכל הפחות במועד הפגישה בין נציגי המשיב למערער
15 ביום 15.3.17 ידע המשיב באופן וודאי וברור שהחברה הפסיקה את פעילותה וכי היא חדלת
16 פירעון ואין לה יכולת לשלם את חובותיה. עולה השאלה מדוע המשיב לא נקט הליכי גביה
17 כנגד המערער כבר אז ותחת זאת השתהה במשך שנים. השתהות זו גרמה למערער לנזק
18 ראייתי חמור אשר מקשה עליו להוכיח את טענותיו.
19
- 20 10. אחת הבעיות העיקריות היא שמסמכים רבים נלקחו על-ידי רשויות המס ולא הייתה
21 למערער יכולת לאתר את אותם מסמכים לשם הוכחת טענותיו. המשיב עצמו מסר למערער
22 הודעה באשר לקושי באיתור ומסירת מסמכים רלוונטיים לחוב המס שנתר לחברה ומסר
23 למערער מסמכים חלקיים בלבד בטענה, כי חלקם בוערו וחלקם לא התקבלו מהגנזך. יצוין,
24 כי המערער כופר בסכום החוב של החברה כלפי רשויות המס. בנוסף, בקביעת החוב המיוחס
25 לחברה כלל המשיב רכיבי חוב שהוא לא רשאי להשית על המערער במסגרת סעיף 119א
26 לפקודה.
27
- 28 11. למערער אין כל יתרת חוב כלפי החברה. פקיד השומה טעה כאשר קבע שקיימת למערער
29 יתרת חובה כלפי החברה בשל משיכות שונות שנעשו על-ידו בשנים 2009-2012. בנוסף, פקיד
30 השומה טעה כאשר דחה את טענות המערער בנוגע להקטנת יתרות החובה שלו כלפי החברה
31 ובייחוד להקטנת יתרת החובה בגין משיכת הדיבידנד בסך של 800,000 ₪. המערער שב
32 והתייחס לנזק הראייתי שנגרם לו והוסיף, כי לגבי הדוחות עליהם מסתמך המשיב
33 בהחלטתו, נוהג המשיב באופן לא תקין, כאשר הוא נוטל מהדוחות את החלקים שנוחים לו
34 ומתעלם לחלוטין מחלקים אחרים שאינם תומכים בנימוקיו. יתרת החובה בסך של



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

2,690,461 ₪ שמיוחסת למערער כלפי החברה, נשענת על מאזן הבוחן שהוגש על-ידי רו"ח דהן בשנת 2012 והיא אינה נכונה. החיוב שמופיע במאזן הבוחן ביחס ל"ש. כהן" בסך של 473,879 ₪ חוייב בכרטיס בעל המניות של המערער בטעות, במקום לחייב את הכרטיס של ש. כהן. בנוסף, יש לדחות את טענת המשיב בנוגע לסכום הדיבידנד. מדובר בטעות שנגרמה על-ידי רו"ח דהן ולפיה סכום הדיבידנד ע"ס 800,000 ₪ בשנת המס 2009, לא עודכן כראוי במסמכי מאזני הבוחן וכרטיסת החו"ז של המערער. ראיה ברורה לכך היא הסכם השומה שנחתם בין רשויות המס למערער בנוגע לסכום הנ"ל ובהתייחס לשנה האמורה. די בדו"ח תקצור השומה כדי להוכיח, כי ככל הנראה עקב טעות, רו"ח דהן לא קיזז ו/או לא עדכן את סכום משיכת הדיבידנד של המערער במסמכי מאזני הבוחן וכרטיסת החו"ז.

12. אחד התנאים המרכזיים לנקיטת הליכי גבייה מכח סעיף 119א הינו, כי החברה העבירה את נכסיה לבעל השליטה "ללא תמורה" או "בתמורה חלקית". תנאי זה לא מתקיים בענייננו. אף אם תתקבל עמדת המשיב, לפיה המערער משך מהחברה סך של כ- 2.6 מליון ₪, הרי שבהתאם למסמכים ומידע שאותרו על-ידי המערער כל הכספים שנמשכו על-ידו ואף למעלה מהם הוחזרו לחברה, בין בדרך של השבה ישירה ובין בדרך של ביצוע תשלומים של חובות החברה מכספו האישי. מחוות דעת ומסמכים שצירף המערער עולה, כי לא רק שאין למערער יתרת חובה כלפי החברה, אלא שהחברה חייבת למערער סך של כ- 110,000 ₪ כפועל יוצא מכל אותם תשלומים ששילם עבורה. יש להביא בחשבון את כל ההוצאות שהמערער הוציא עבור החברה.

13. לחברה נערכה ביקורת מע"מ ורואה החשבון של החברה מסר את כל מסמכי החברה לרשויות המס על פי דרישתן. החברה הגיעה להסדר עם רשויות המס ובנוסף שולם כופר על מנת להימנע מהליכים פליליים כנגדה. התשלומים שולמו על ידי המערער, אשר תחילה לקח הלוואה באופן פרטי ומשכן את ביתו ובשלב מאוחר יותר מכר את הבית לצורך תשלום חובות החברה.

14. ההחלטה בהשגה ניתנה על-ידי פקיד השומה בהיעדר סמכות ובניגוד להוראות הפקודה ועל כן היא בטלה מעיקרה. סעיף 119 לפקודה הוא חריג לכלל הקבוע בסעיף 150 לפקודה, שלפיו השגה על שומת מס תידון על ידי פקיד השומה. הרציונל שהוגדר בפסיקה הוא, כי חיוב בעל שליטה בחובות המס של החברה הוא צעד קיצוני שרשות המיסים צריכה להשתמש בו במשורה, ועל כן השגה על חיוב שכזה תידון בפני המנהל ולא בפני פקיד השומה עצמו. מר ירון חשקובר, פקיד השומה, איננו מנהל כהגדרת תפקיד זה בפקודה ועל כן לא היה מוסמך לדון בהשגה. אציין, כי בסיכומיו זנח המערער טענתו בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

נימוקי החלטת המשיב בתמצית

15. המערער היה בעל שליטה בשיעור 100% בחברה מאז הקמתה. בדוחות הכספיים של החברה יש יתרת משיכת בעלים. בשנת המס 2010 ואילך, גדלו יתרות המשיכה מהחברה אף שהמערער ידע או היה צריך לדעת שיש לחברה חוב מס סופי. בדו"ח הכספי של החברה לשנת 2012, שהוגש בשנת 2016, נמצא המערער ביתרת חובה בסך של 2,690,461 ₪. החברה לא הגישה דוחות כספיים לשנים 2013 ואילך. בדו"ח המס לשנת 2013 שהוגש בשנת 2016 צוין, כי החברה לא פעילה ולא הוגש דו"ח כספי. ביום 6.2.22 התקבלה בפקיד השומה בקשה לצו פתיחת הליכים לשם פירוק החברה. בבקשה זו צוין, כי לחברה חוב מס כלפי המשיב. עד היום החברה לא שילמה את חוב המס ולא נותרו בידיה אמצעים כספיים לסילוק חוב המס. נכון ליום 3.3.22, המועד בו נשלחה הודעה על הפעלת סעיף 119א לפקודה, היו לחברה חובות מס בסך 2,159,320 ₪.

16. ב- 3.3.22 נשלחה למערער הודעה על הפעלת סעיף 119א לפקודה כנגדו. המערער הגיש השגה ובקשה לביטול הליכי גביה. בהשגה טען בין היתר, כי הוא אינו מחזיק בנכסים של החברה ולא קיבל נכסים ללא תמורה ו/או בתמורה חלקית. נערך שימוע במסגרתו העלה המערער את טענותיו. בהמשך הוא שלח השלמות והבהרות והתקיים שימוע נוסף. המשיב מצא לקבל חלק מטענות המערער, לפיהן יש להפחית מסכום החוב לפי סעיף 119א לפקודה את סכום הקנסות שהוטלו.

17. לחברה היה חוב מס סופי והיא הפסיקה את פעילותה כפי שנובע מדוחותיה שהוגשו בשנת 2016. המערער, בעל השליטה בחברה, משך בשנים שקדמו להפסקת הפעילות של החברה כספים מהחברה מבלי שהותיר בידיה אמצעים לסילוק חוב המס שלה. בנסיבות אלו, חל סעיף 119א(א)(1) ו/או סעיף 119א(א)(3) לפקודה. סעיף 119א(א)(3) לפקודה קובע חזקה לפיה בעלי שליטה בחברה חייבת, קיבלו את נכסי החברה ללא תמורה, אלא אם הוכיחו אחרת. במקרה הרלוונטי, החברה התפרקה או הפסיקה פעילותה מבלי ששילמה למשיב את חוב המס, ומשכך הרי שהיה על המערער להוכיח, כי לא קיבל נכס מהחברה. סמכות המשיב לנקוט בהליכי גבייה נגד המערער, כבעל שליטה בחברה, מכוח הוראות סעיף 119א(א)(3) לפקודה אינה תלויה בהתקיימות התנאים הקבועים בסעיף 119א(א)(1) לפקודה. די בכך שהחברה חייבת במס סופי והפסיקה פעילותה כדי שהמשיב יפתח בהליכי גבייה נגד המערער, בעל השליטה בחברה. נטל ההוכחה לעניין אי קבלת נכסים מהחברה מוטל על המערער. בפסיקה נקבע, כי פקיד השומה רשאי להפעיל את סמכותו לפי סעיף 119א מקום שבו בעל השליטה היה צריך לצפות את האפשרות, כי יהיה חייב במס. בענייננו,



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

לחברה היו חובות מס שהתגבשו זמן רב לפני המשיכות של המערער, כך שחזקה עליו שידע עליהם.

18. אין ממש בטענה לפיה ספרי החברה נמסרו למע"מ ומאז לא הוחזרו. המערער לא הראה כל הוכחה לטענה זו. בנוסף, בדוחות המס שהגישה החברה נכתבה הערה לפיה "החברה הנ"ל איבדה את כל מסמכי החברה הדרושים לעריכת הדוחות ...". מדובר בשתי טענות סותרות.

19. הקנסות המנהליים לא הוטלו על החברה אלא על המערער בגין אי הגשת דוחות החברה ולאור אחריותו כמנהל החברה. אין ממש בטענה לפיה בתשלום הקנסות הסתיים עניינה של החברה מול רשויות המס. בדיון נדונה סוגיית הקנסות המנהליים שהוטלו על המערער בלבד ולא סוגיית חובות החברה.

20. אין ממש בטענת ההתיישנות. מדובר בחוב פסוק וחלוט אשר במשך השנים ניסה פקיד שומה לגבות מהחברה ללא הצלחה. לפיכך, לא ניתן לטעון להסתמכות לפיה פקיד השומה ויתר על גביית החוב. לכן, לא חלה בענייננו הנחיית היועץ המשפטי לממשלה בעניין שיהוי בהליכי גבייה. טענות ההתיישנות והשיהוי צריכות להיבחן ביחס לחברה ולא ביחס לבעל השליטה בה, אף שגם לגבי מוכחשות טענות התיישנות ושיהוי. מטרת סעיף 119א לפקודה היא לאפשר במקרים חריגים, לגבות חוב מס של חבר בני אדם, גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו החבר. ברי, כי המערער שהוא בעל 100% ממניות החברה היה מעורב ומודע לחוב של החברה וחלוקת נכסיה בלא תמורה כלפיו ומכאן שאין מקום לקבל את טענתו ולאפשר את הברחת הנכסים, וזהו המקום להפעיל את הסעיף האמור. הנכס - יתרת החוב של המערער כלפי החברה - נמצא בידי המערער. העלאת טענות התיישנות על ידי המערער ושמירת הנכס בידו תוך ריקון קופת החברה מהווה חוסר תום לב וניסיון לניצול הליכי משפט.

21. החברה לא התפרקה עד לשנת 2022 כאשר התקבל בידי המשיב צו לפתיחת הליכים לפירוק החברה. עד תאריך זה, החברה יכלה לדרוש את החוב שהמערער היה חייב לה ולעשות מאמצים לגבייתו. לפיכך, מרוץ ההתיישנות התחיל רק ממועד זה. סעיפים 119א(א)(1) ו-3(3) קובעים שתי חלופות לגבי נקיטת הליכים כנגד חבר בני אדם. החלופה הרלוונטית היא חלופת הפירוק, ומכאן שמרוץ ההתיישנות מתחיל במועד הפירוק. יתרה מכך, דוחות החברה שמודיעים על הפסקת פעילותה הוגשו רק ב-2016, כך שגם לשיטת המערער לא ברור למה חלה ההתיישנות, שהרי חלפו רק 6 שנים. כשהמחוקק ראה לנגד עיניו צורך בהגבלת התקופה בה ניתן לגבות את חוב המס ממי שקיבל את הנכסים, הוא עשה זאת במפורש, כמו לדוגמא בסעיף 119א(ב). בסעיפים הרלוונטיים לענייננו, לא מופיעה הגבלה כאמור. חוות הדעת של רואה החשבון של החברה לדוחות שנת 2011-2012 נחתמו בשנת 2016 וגם הדוח האישי של



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 המערער הוגש ביולי 2016, כך שטענת המערער לפיה הדוחות הוגשו ב- 2014 היא לכל הפחות
2 תמוהה.

3
4 22. אין ממש בטענה לפיה יתרת החובה שמופיעה בספרי החברה אינה נכונה. דוחות החברה
5 מהווים ראיה לנכונותם. בנוסף, מאחר והחברה לא הגישה בקשה לתיקון דוחות החברה וכל
6 שכן שלא הוכחה יתרה אחרת, הרי שיש לדחות כל טענה בקשר לנתונים המופיעים בדוחות.
7 היתרה מופיעה בדוחות כספיים שעברו ביקורת של רואה חשבון מטעם החברה שאשר
8 שהדוחות הכספיים משקפים את המצב הכספי של החברה. לאור חלוף השנים, לא ניתן יהיה
9 לקבל בקשה לתיקון דוחות במועד הנוכחי.

10
11 23. כיוון שלעמדת המשיב אין מקום לדון ביתרות החובה של המערער כפי שדווחו על ידי
12 החברה אין גם לקבל את טענת המערער, כי יש להקטין את יתרת החובה בגין משיכת דיבידנד
13 בסך של 800,000 ₪ בהתאם להסכם השומה מיום 14.2.2011. זאת, בשים לב שדוחות החברה
14 מהווים ראיה לנכונותם, לא הוגשה בקשה לתיקון הדוחות, לא הוכח כי יתרת החובה לא
15 הוקטנה בשנים שאחרי 2011 בסך הדיבידנד וכן, חוב המס בגין הדיבידנד שנקבע בהסכם
16 מעולם לא שולם ע"י החברה. אף אם תתקבל טענת המערער, לפיה יש להקטין את יתרת
17 החובה בסך הדיבידנד שהתקבל, טענה אותה המשיב מכחיש, הרי שהסכום בו יש להקטין
18 את יתרת החובה הוא 600,000 ₪ בלבד, ללא סכום המס בגין הדיבידנד שמעולם לא שולם.

19
20 24. אין לקבל את טענת המערער, כי יש להקטין את יתרת החובה שלו בגין חוב לקוח של ש.
21 כהן בע"מ, ע"ס 473,879 ₪ וזאת מאחר ודוחות החברה לא כוללים חוב זה, מעולם לא הוגשה
22 בקשה לתיקון הדוחות, והמשיב לא השתכנע שהלקוח לא שילם את חובו ו/או נעשו מאמצי
23 גביה בגין חוב הלקוח.

24
25 25. המשיב דוחה את טענת המערער, כי יש להקטין את יתרת החובה בגין סכומים שונים
26 ששילם המערער כביכול עבור החברה. טענות המשיב בקשר לדוחות ויתרת החובה של
27 המערער נכונים גם לעניין זה. בנוסף, ההוצאות הנטענות הוצאו לפני שנת 2016 וממילא היו
28 צריכים לקבל מקום בדוחות שהוגשו רק בשנה זו. המערער טוען, כי יש להפחית מחובו
29 לחברה סכומי מע"מ ששילם כביכול עבור החברה. אין לקבל טענה זו מאחר שהמערער לא
30 הוכיח, כי הוא לא היה הגורם שקיבל את סכומי המע"מ שגבתה החברה מהלקוחות. ככל
31 שאכן המערער שילם עבור החברה סכומים שבהם חבה החברה, הרי שלהתחשבנויות אלו
32 היה צריך להיות ביטוי בדוחות החברה שהוגשו לאחר תשלום המע"מ הנטען על ידי המערער
33 וביתרת החובה של בעל השליטה. המערער טוען, כי הוא שילם עבור החברה תשלומים לעורך
34 דין סרור בגין טיפול בביקורת מע"מ אולם לא הציג הוכחות לכך שלא מדובר בייצוג של



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 המערער עצמו בהליכים מול מע"מ. המערער טוען, כי יש להפחית תשלומי קנסות מנהליים
2 שהושתו על החברה אולם סכומים אלו הושתו על המערער באופן אישי ואין מקום להפחיתם.
3 עוד טוען המערער, כי יש להפחית סכום שאותו הגדיר כ"תשלום לזכאים וספקים על פי
4 הצהרת בעל המניות". אולם, לא ניתן להפחית סכומים לפי הצהרות בעל המניות, שהוא
5 המערער עצמו.

6
7 26. למערער הייתה יתרת חובה בסך 2,690,461 ₪, כך שגם אם יוכרו סכומים מצומצמים אותם
8 יש להפחית, הרי שעדיין יתרת החובה של המערער גבוהה מחוב המס של החברה שיוחס
9 למערער לפי סעיף 119א.

10
11 27. אין ממש בטענה לפיה ההחלטה בהשגה ניתנה על ידי פקיד השומה בהיעדר סמכות. לשיטת
12 המערער, המנהל על פי סעיף 119א(ו) הוא מנהל רשות המיסים בלבד. אלא שסמכותו של
13 המנהל הואצלה לפקידי השומה כפי שעולה מהסמכה מיום 18.7.2018 לפיה שר האוצר ממנה
14 פקידי שומה לעניין סעיף 119א(ו) וזאת לעניין החלטות לפי סעיפי 119א(א), 119א(ב) ו-
15 119א(ג) לפקודה.

הראיות

16
17
18
19 28. מטעם המערער הוגשו תצהירי עדות ראשית של המערער (להלן: "המערער") ושל הגב' יעל
20 פלדמן (להלן: "יעל")- אשתו של המערער. מטעם המשיב, הוגשו תצהירי עדות ראשית של
21 רו"ח ירון חושקובר (להלן: "חושקובר")- פקיד שומה עפולה ושל מר רועי מקוב (להלן:
22 "מקוב")- אשר שימש כפקיד שומה עפולה בשנים 2015-2020. המצהירים העידו ונחקרו על
23 האמור בתצהיריהם. בנוסף, המערער צירף להודעת הערעור ולתצהירים חוות דעת של רואה
24 החשבון ברקסמאייר גדעון (להלן: "ברקסמאייר"). רואה החשבון ברקסמאייר לא זומן
25 לעדות. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

דיון ומסקנות

26
27
28
29 29. האם יש מקום להתערב בהחלטת המשיב בהשגה שהגיש המערער, או שמא יש להותיר על
30 כנו את החיוב שהטיל המשיב על המערער בגין חובותיה של פז פלדה בהתאם לסעיף 119א
31 לפקודה. זו השאלה בה דרושה הכרעתי במסגרת הערעור שלפני.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

30. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפני מצאתי, כי דין הערעור להידחות מהנימוקים שיפורטו.

31. סעיף 119א לפקודה, עניינו גביית מס בנסיבות מיוחדות ומטרתו בעצם לאפשר לרשות המיסים לבצע "הרמת מסך" ולגבות חוב של חברה מבעלי השליטה בה בנסיבות המפורטות בסעיף. בסעיף 119א(א)(1) נקבע, כי "היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנתרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור". בסעיף 119א(א)(3) נקבע, כי "בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו-(2), היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב המס האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה"

32. במקרה שלפני, חברת פז פלדה, שהייתה בבעלותו הבלעדית של המערער, הפסיקה את פעילותה בשנת 2013 והתפרקה בשנת 2022. לחברה נותרו חובות מס כלפי המשיב. בנסיבות אלו, המשיב פעל בהתאם להוראות סעיף 119א לפקודה והטיל את החיוב על המערער. המערער הגיש השגה ובהמשך הגיש את הערעור שלפני.

השתק שיפוטי

33. אחת מהטענות שהעלה המערער במהלך ההליך שלפני היא, כי חל על המשיב השתק שיפוטי בנסיבות שלפניו.

34. ב- 22.11.23 המשיב הוציא למערער שומה אישית לשנת המס 2018 בגין משיכת דיבידנד מהחברה. המערער הגיש השגה ומאחר ועל אף חלוף הזמן המשיב לא קבע את המס בצו ובשים לב להוראות סעיף 152(ג) לפקודה, הרי שיש לראות את ההשגה כאילו התקבלה. המערער טוען, כי משהתקבלה ההשגה לעניין השומה האישית, הרי שחל השתק שיפוטי ואין בידי המשיב לטעון טענות מנוגדות, שכן אין מדובר בשומות חלופיות. עוד טוען המערער, כי לא ניתן מחד גיסא שפקיד השומה לא יטרח לתת החלטה מנומקת בהשגה ומאידך גיסא שיטען שההשגה לא נדונה לגופה ומעמדה שונה מכזו שהתקבלה פוזיטיבית. לטענתו, משהתקבלה ההשגה בנוגע לשומות האישיות, הרי שיש לקבל את הערעור שבכותרת. המשיב מצדו טוען, כי קבלת ההשגה בשומה האישית לא יוצרת השתק שיפוטי בהליך שלפני. לטענתו, ההשגה בשומה האישית אמנם התקבלה אך לא לגופן של הטענות. **אינני מקבלת**



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

את טענת המערער לעניין קיומו של השתק שיפוטי כתוצאה מקבלת ההשגה בשומה האישית.

35. כלל ההשתק השיפוטי קובע, כי כאשר בעל דין מעלה טענה משפטית או עובדתית בהליך מסוים, הרי שהוא מושתק מלהתכחש לה ולטעון טענה הפוכה בהליך אחר. תכליתו העיקרית של הכלל, היא השאיפה למנוע פגיעה בטוהר ההליך וניצול לרעה של הליכים משפטיים. לתכלית זו שני היבטים: בהיבט המוסרי, הנגזר מעיקרון תום הלב, הכלל מבקש למנוע ניצול לרעה של בתי המשפט. בהיבט המעשי, נועד הכלל כדי למנוע קבלת החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים. בפסיקה צוין, כי כלל ההשתק השיפוטי חל על המדינה בדומה לכל בעל דין אחר, ואולי אף ביתר שאת. זאת, על רקע חובת ההגינות שאליה כפופות רשויות המדינה (ע"א 6744/20 מדינת ישראל - רשות מקרקעי ישראל נ' לילא טבר).

36. בע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע נדון עניינו של דגמין אשר החזיק ב- 99% ממניות חברה והיה מנהל יחיד בה. מכיוון שחשבוניות שכנגדן ביקשה החברה לנכות הוצאות היו פיקטיביות ומכיוון שדגמין הוא ששלט בכספי ההוצאות הנטענות שנמשכו מחשבון החברה, הניח פקיד השומה שהכספים נותרו בידיו ולכן קבע, כי יש להוסיף 75% מסכומים אלה להכנסתו האישית. השגה שהגישה החברה שם בנוגע לשנת 1998 לעניין אי הכרה בחשבוניות לא טופלה ולפיכך התקבלה "טכנית". בית המשפט המחוזי קבע, כי על דגמין להוכיח שההוצאות הנטענות בשנת 1998 אכן הוצאו על ידי החברה כתשלומים, שאם לא כן, הן נותרו כהכנסה בידיו. אציין, כי בהשגה שהוגשה ביחס לשנת 1999 ניתנה הכרעה פוזיטיבית. בית המשפט העליון קיבל באופן חלקי את הערעור ביחס לשנת 1998. בית המשפט העליון ציין, כי אין מקום להכרעות לא תואמות ואף סותרות של פקידי השומה השונים. וכי נדרש תיאום גם בין גורמי מס הכנסה לרשויות מע"מ.

37. במקרה דגמין, בית המשפט המחוזי סבר, כי מאחר ועמדת החברה לגבי שנת 1998 התקבלה רק מטעמים טכניים, הרי שלא ניתן להתחשב בה באותו אופן שניתן להתחשב בהחלטה לגבי שנת 1999. בית המשפט העליון מצא, כי הכרעתו של בית המשפט המחוזי לגבי שנת 1998 היא בעייתית מאחר ונוצר מצב שבו השגה שהתקבלה חלקית בהחלטה פוזיטיבית עשויה להיות חזקה מהשגה שהתקבלה במלואה אשר התקבלה "טכנית" בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה. כך שבמובן מסוים הכושל, פקיד השומה שלא החליט במועד, יוצא נשכר.

38. בעניין דגמין נקבע, כי נישום רשאי להניח, כי פקיד שומה החליט להשלים עם השגתו, ובאי התשובה רשאי הוא לזהות מחילה וויתור. בעניין זה אציין, כי במקרה שלפנינו, במועד בו



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 **התקבלה ההשגה בשומה האישית בהתאם להוראות סעיף 152(ג) לפקודה התנהל במקביל**
2 **ההליך שלפני והמערער היה מודע היטב לעמדתו של המשיב בסוגיות שבמחלוקת ולכן**
3 **שאין מצדו של המשיב מחילה וויתור.**
4

5 39. בית המשפט העליון ציין בעניין דגמין, כי סעיף 152(ג) נוקט בלשון "כאילו התקבלה" -
6 התקבלה כמו שהיא. בית המשפט העליון קבע, כי לא ניתן "מחד גיסא לאפשר לפקיד
7 השומה לומר, אינני טורח לתת החלטה מנומקת בהשגתך, ומה אכפת לך שהרי
8 "כאילו התקבלה" ומאידך גיסא, לאפשר לפקיד השומה לטעון, שההשגה לא נדונה
9 לגופה ומעמדה שונה מזה של השגה שהתקבלה באופן פוזיטיבי". נקבע, כי פסיקה
10 גורפת, לפיה השגה שפקיד השומה החליט לקבל באמצעות התיישנות תהיה בעלת
11 ערך פחות מזו שהתקבלה פוזיטיבית, מעוררת תחושת חוסר-הוגנות כלפי הנישום.
12 סבורני, כי עמדתו של בית המשפט העליון לעניין פסיקה **גורפת** לגבי ערכה של השגה
13 שהתקבלה טכנית אין משמעה, כי לא ניתן לקבוע קביעה כאמור במקרים המתאימים.
14 אציין, כי בית המשפט העליון הוסיף, כי ייתכן ובנסיבות הספציפיות העובדתיות של התיק
15 שלפניו יש לתת ביטוי מעשי להבחנה בין "התקבלה" לבין "כאילו התקבלה" בהוראת סעיף
16 152(ג) לפקודה.
17

18 40. בדיון שנערך ביום 22.5.25 טען ב"כ המשיב, כי ההשגה בשומה האישית אמנם התקבלה
19 אולם לא לגופן של הטענות. בעניין זה הוא הפנה להוראת המעבר של סעיף 3(ט) לפקודה.
20 אציין, כי המערער טוען, כי נימוקי השומות האישיות והטענות בהשגה זהים לחלוטין
21 לנימוקים והטענות בהליך שבכותרת. אין ממש בטענה זו. **אכן, החלק הארי של הטענות זהה**
22 **ובשני ההליכים העלה המערער טענותיו בנוגע להשבת כספים ממנו לחברה. אולם,**
23 **במסגרת ההשגה בשומה הפרטית העלה המערער טענה נוספת, ולפיה היתרה הנטענת**
24 **נצברה עד ליום 31.12.12 ומשכך יש לבטל לחלוטין את השומה שנקבעה לפי סעיף 3(ט) לשנת**
25 **2018 מאחר ובהתאם לסעיף 3.1 לחוזר מס הכנסה 7/2017 הדן בהוראות מעבר, סעיף 3(ט) היא בניגוד**
26 **לא חל על משיכות בעלים שנצברו לפני 1.1.13 ולכן הוצאת השומה לשנת 2018 היא בניגוד**
27 **להוראות החוק (ראה סעיף 10 להשגה שהוגשה ביחס לשומה האישית). מדובר בטענה**
28 **מהותית שלא נטענה בהליך שלפני ואינה רלוונטית לו. יש באמור, יחד עם טענת ב"כ**
29 **המשיב באשר לנסיבות קבלת ההשגה בשומה האישית כדי להשליך על השאלה, האם**
30 **קבלת ההשגה בשומה האישית יצרה השתק שיפוטי אם לאו.**
31

32 41. כאמור, השומה האישית הוצאה בחודש נובמבר 2023, לאחר שכבר החל ניהול ההליך
33 שלפני. ברי, כי אין זה סביר שמחד גיסא יעמוד המשיב על טענותיו במסגרת ההליך
34 שבכותרת ומאידך גיסא יקבל את אותה עמדה של המערער במסגרת ההשגה שהוגשה



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 **בנוגע לשומה האישית, בדרך של אי הוצאת צו.** האמור תומך בעמדת המשיב, לפיה קבלת
2 ההשגה נבעה מהטענות לעניין סעיף 3.1 לחוזר מס הכנסה 7/2017 ואין בה כדי ללמד על קבלת
3 טענות המערער לעניין מהימנות דוחותיה הכספיים של החברה, סכום יתרת החוב שלו
4 והחזרות הכספים הנטענות. כפי שצינתי, **משהתקיים ההליך שבכותרת במקביל למועד בו**
5 **התקבלה ההשגה בשומה האישית, הרי שהמערער היה מודע היטב לעמדתו של המשיב**
6 **באשר ליתר טענותיו ולא היה בידו להסיק אחרת ולסבור, כי יש מחילה וויתור מצדו של**
7 **המשיב.**
8

9 42. בע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה** נדון מקרה שבו החברה הגישה השגה
10 ובמסגרתה טענה, כי יש לייחס לה, ולא למנהלי החברה, את ההכנסות בגין עבודות הניהול
11 והפיקוח. פקיד השומה לא דחה את ההשגה במועדים הקבועים לכך בפקודה ולכן רואים
12 אותה כאילו התקבלה. בעניין פלומין עלתה השאלה, האם קבלת השגת החברה מונעת כעת
13 מפקיד השומה לטעון, כי יש לייחס את ההכנסות בגין שירותי הניהול והפיקוח לזילברמן
14 ופלומין, בעלי ומנהלי החברה. זילברמן ופלומין טענו, כי התוצאה של קבלת השגת החברה
15 היא, כי יש לקבל את עמדתם לפיה אין לייחס להם את ההכנסות משירותי הניהול והפיקוח
16 לשנת 2005. בית המשפט העליון מצא, כי לפלומין וזילברמן לא נגרם נזק בעקבות קבלת
17 השגת החברה לשנת 2005, שכן לכל אורך הדרך היה ברור להם שעמדת פקיד השומה היא,
18 כי הם אלה שצריכים לשאת בתשלום המס. עוד צוין, כי פלומין וזילברמן אף לא הוכיחו, כי
19 שינו מצבם לרעה כתוצאה מקבלת ההשגה של החברה לשנת 2005.
20

21 43. כאמור, גם במקרה שלפני עמדתו של המשיב באשר לחיובו של המערער ובאשר לטענות
22 אשר טען המערער במסגרת הערעור שבכותרת הייתה ידועה למערער לאורך כל הדרך ובין
23 היתר במועד בו התקבלה ההשגה בשומה האישית. כמו כן, לא הוכח שינוי לרעה במצבו של
24 המערער בעקבות קבלת ההשגה האמורה.
25

26 44. בנסיבות אלו, **אינני מקבלת את טענת המערער באשר לקיומו של השתק שיפוטי בעקבות**
27 **קבלת ההשגה בשומה האישית.**

התיישנות ושיהוי

28
29
30
31 45. טענה נוספת אשר העלה המערער היא באשר להתיישנות הליכי הגבייה ולשיהוי. לטענתו,
32 בשנת 2014, עם הגשת דוחותיה של החברה לשנים 2010-2012, ידע המשיב אודות הפסקת
33 פעילות החברה והחוב התגבש. הוא טוען, כי מאחר ומהמועד האמור ועד להפעלת סעיף 119א



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

לפקודה חלפו 8 שנים הרי שחלפה תקופת ההתיישנות. עוד טען, כי בהתאם להנחיית היועמ"ש מס' 7.1002 את הליכי הגבייה יש לפתוח תוך פרק זמן סביר אשר לא יהיה ארוך משלוש שנים.

46. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם היה על המשיב להפעיל את סעיף 119א כבר במועד הפסקת פעילות החברה או שמא היה בידו לעשות כן במועד פירוקה של החברה בשנת 2022, כפי שעשה. המערער סבור, כי במועד בו הפסיקה החברה את פעילותה החל מרוץ ההתיישנות להפעלת סעיף 119א לפקודה. מנגד, המשיב טוען, כי בהתאם לפקודה ניתן להפעיל את סעיף 119א הן במועד הפסקת הפעילות של החברה והן במועד פירוקה וכי לא מדובר על האפשרות המוקדמת מבין השניים.

47. כאמור, סעיף 119א לפקודה עוסק בגביית מס במקרה בו חברה **התפרקה או הפסיקה את פעילותה** מבלי לשלם את חובות המס שלה. במקרה בו עסקינן, החברה הפסיקה פעילותה בשנת 2013 והיא התפרקה ב- 24.2.22, כפי שעולה מהחלטת בית המשפט בתיק חדל"ת 42550-01-22 (מ/ע/4). ימים ספורים לאחר פירוקה של החברה נשלחה למערער הודעה לגבי חיובו בהתאם לסעיף 119א לפקודה.

48. בתצהירו טען חושקובר, כי המועד להפעלת סעיף 119א לפקודה הוא אחד משלושה: מועד פירוק החברה, העברת נכסיה או הפסקת פעילותה וכי בניגוד לנטען לא מדובר בהכרח על האפשרות המוקדמת מבין השלושה (מש/12 סעיף 19). בעדותו טען, כי אפשר היה להפעיל את הסעיף במועד הפסקת הפעילות וכי במקרה הזה הפעילו במועד הפירוק (עמ' 22 ש' 36-39, עמ' 23 ש' 1-9). הוא העיד, כי בשנת 2022 המשיב קיבל הודעה לפיה החברה נכנסה לפירוק וההודעה הועברה למחלקת הגבייה שבודקת, האם יש חובות ואז בודקים אם יש אפשרות להפעיל את סעיף 119א לפקודה (עמ' 23 ש' 15-18).

49. בסיכומיו טען המערער, כי ברע"א 4049/19 **המשביר 365 החזקות בע"מ נ' עיריית כרמיאל** נקבע, כי המועד הקובע הוא מועד פירוק החברה או הפסקת פעילותה גם אם אינה מפורקת. בפסק הדין האמור צוין, כי "מעיון בהוראות סעיף 119א(א) עולה בבירור, כי המועד הקובע לעניין כל החלופות שבו הוא מועד הפירוק, העברת הנכסים או הפסקת הפעילות". הנה כי כן, **בית המשפט מנה את כל החלופות הרלוונטיות ולא קבע, כי אין בידי המשיב לבחור את המועד הרלוונטי מבניהם לצורך הפעלת סעיף 119א**. אציין, כי במקרה האמור ממילא מצא בית המשפט העליון, כי הפסקת הפעילות ופירוקה של החברה היו כשמונה חודשים לאחר שהמשביר מכרה את כל מניותיה וחדלה להיות בעלת השליטה בחברה ולפיכך



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

מצא, כי לא ניתן לחייב את המשביר בחוב הארנונה של החברה מכוח סעיף 8(ג) לחוק
ההסדרים בשילוב עם סעיף 119א(א) לפקודה.

50. המערער ביקש ללמוד מהוראת ביצוע מס הכנסה 16/2004, כי מרוץ ההתיישנות מתחיל
במועד הפסקת הפעילות. הוראת הביצוע עוסקת בסעיף 119א לפקודה. סעיף 2.6 להוראת
הביצוע עוסק בהנחיות לפעולה. סעיפים 2.6.1 עד 2.6.3 עוסקים בהפסקת פעילות בחבר בני
אדם ולפיהם במקרה בו הופסקה פעילות וקיים חוב מס סופי הגובה הראשי ישלח כתב
דרישה לבעל השליטה. המערער סבור, כי לאור הוראה זו, הרי שבמקרה בו הופסקה פעילות
החברה טרם פירוקה הרי שכבר במועד הפסקת הפעילות יש לשלוח את כתב הדרישה ומשכך
במועד האמור מתחיל מרוץ ההתיישנות.

51. אציין, כי הוראת סעיף 119א מתייחסת למצב בו הופסקה פעילות חברה או שהיא התפרקה.
הסעיף לא קובע, כי המועד הרלוונטי הוא המוקדם בין השניים, כך שאם פעילות החברה
הופסקה טרם פירוקה יש לפעול לפי סעיף 119א ואין בידי המשיב לבחור את המועד מבין
השניים. אציין עוד, כי סעיפים 2.6.4 עד 2.6.8 להוראת הביצוע מתייחסים לפירוקה של חברה
והוצאת דרישה במקרה כאמור. קרי, **הוראת הביצוע מתייחסת לשני המצבים- הפסקת
פעילות ופירוק החברה- וקובעת הוראות לגבי כל אחד מהם מבלי שהיא קובעת במפורש,
כי אין בידי המשיב לבחור את המועד להפעלת סעיף 119א וכי המועד הרלוונטי הוא הראשון
מבין השניים.**

52. חושקובר הופנה לסעיף 2.6 להוראת הביצוע (מע/11) ונטען לפניו, כי בהתאם להוראת
הביצוע היו אמורים להוציא מכתב דרישה במועד הפסקת הפעילות והוא השיב, כי יש
אפשרות כזו וזו אחת האפשרויות (עמ' 24 ש' 17-1). בהמשך העיד, כי סעיף 119א מתייחס
לשני הדברים וכי זה מה שהוא קורא מהוראת הביצוע (עמ' 26 ש' 7-5). נטען לפניו, כי לא
צוין שזו אחת האפשרויות אלא שהגובה הראשי ישלח כתב דרישה וכי בהוראת הביצוע לא
נתנו לו בחירה ותחת זאת אם יש הפסקת פעילות אמורים לשלוח כתב דרישה. חושקובר
השיב, כי יכול להיות שלא ידעו על הפסקת הפעילות. הוא העיד, כי אולי הגובה הראשי לא
ידע (עמ' 24 ש' 28-18). אציין, כי הוצג לו סיכום הפגישה שנערכה בשנת 2017 ונטען בפניו
שיעל והמערער הצהירו שהחברה הפסיקה פעילותה ושמקוב סיכם עם רחל שתיק החברה
יסווג כלא פעיל ומשכך מבחינת מס הכנסה לכל המאוחר בשנת 2017 החברה הפסיקה
פעילות. חושקובר טען בתגובה, כי אם זה מה שכתוב הוא מניח שהחברה הפסיקה פעילות.
הוא העיד, כי הבין ממה שמקוב אמר שדנו בקנסות מנהליים והוסיף, כי לדעתו הדוחות לא
היו בפניהם כדי לדעת האם ניתן להפעיל את סעיף 119א (עמ' 26 ש' 28-15). חושקובר נשאל
מהיכן הביאו את המספרים של החובות של החברה אם הדוחות לא היו בפניהם והשיב, כי



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

במצב החשבון ניתן לראות כמה החברה חייבת (עמ' 26 ש' 33-36). הוא נשאל האם עשו דיון והתייחסו גם לחובות החברה ובסנקציות על החברה שלא הגישה דוחות ואף אחד לא מסתכל בדוחות ונשאל האם זה נוהל עבודה שגרתי. חושקובר השיב, כי לא דנו בהכנסות אלא בקנס מנהלי. הוא העיד, כי כאשר הוא עושה דיון על קנס מנהלי הוא סוקר את מצב התיק מבחינת חובות וליקויים וזה מה שהוא חושב שנעשה פה על ידי מקוב (עמ' 27 ש' 8-2). טענתו זו עולה בקנה אחד עם עדות מקוב, אליה אתייחס בהמשך. בעדותו ציין חושקובר, כי יש מקרים בהם חברה הפסיקה פעילות והיא ממשיכה לגבות חובות ולהחזיר חובות ויכול להיות שבהמשך יש פירוק כמו אצל פז פלדה (עמ' 25 ש' 39-34, עמ' 26 ש' 3-1).

53. הנחיות הפעולה בסעיף 2.6 להוראת הביצוע מתייחסות למקרה בו קיים לחברה חוב ולא קיימים לה נכסים מהם ניתן להיפרע בישראל. ברי, כי חברה אשר הפסיקה את פעילותה עדיין יכולה לפעול לשם גביית החובות כלפיה. מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה במועד הפסקת הפעילות של החברה היו אמורים להיכנס לקופתה כספים מכוח יתרת הבעלים ומכוח ריבית רעיונית בשל ההלוואה שניתנה לבעלים, מהם ניתן היה להיפרע. יש באמור כדי להשליך על המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים באשר למועד הרלוונטי בו היה על המשיב לפעול ובאשר למועד ממנו החל מרוץ ההתיישנות.

54. זאת ועוד, אף אם תתקבל טענת המערער, לפיה מהוראת הביצוע ניתן ללמוד, כי מקום שבו פעילות החברה הופסקה טרם התפרקה, הרי שכבר במועד הפסקת הפעילות מוטל על הגובה הראשי לשלוח כתב דרישה ואין בידי המשיב להמתין לפירוקה של החברה לצורך כך, הרי שלא יהיה בכך כדי להועיל למערער במקרה בו עסקינן. שכן, עולה השאלה מהו המועד בו ידע המשיב אודות הפסקת פעילותה של החברה. סעיף 8 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958 (להלן: "חוק ההתיישנות") עוסק בהתיישנות שלא מדעת וקובע, כי במקרה שבו "נעלמו מן התובע העובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא היו תלויות בו ושאינן בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן, תתחיל תקופת ההתיישנות ביום שבו נודעו לתובע עובדות אלה". בנסיבות אלו, ככל שמועד הפסקת פעילות החברה, להבדיל ממועד פירוקה, הוא הרלוונטי למרוץ ההתיישנות, הרי שהמרוץ יתחיל במועד בו נודעו למשיב העובדות הרלוונטיות לעניין הפסקת הפעילות.

55. בתצהירה טענה יעל, כי בחודש מאי 2012 המערער קיבל הודעה סופית מש. כהן על הפסקת התקשרותה עם פז פלדה והחל ממועד זה פז פלדה הפסיקה פעילותה ולאחר פחות משנה נשלח לרשויות המס אישור על ידי רו"ח דהן לפיו פז פלדה הפסיקה את פעילותה ולא הייתה לה כל פעילות בשנת המס 2013 (מע/1 סעיף 8) ולאחר כשנתיים מסיום פעילותה של פז פלדה הגישו בקשה לרשויות מס הכנסה לפיה ביקשו לסגור את התיק מאחר והחברה



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 **חדלת פירעון ואין ברשותה נכסים** (מע/1 סעיף 9). בעדותה טענה יעל, כי לא מדובר במכתבים
2 אלא שרו"ח דהן הביא עם הדו"ח בקשה לפיה מבקשים לסגור את החברה. כשהתבקשה
3 להציג את זה השיבה, **כי אין לה את זה**. לטענתה, רו"ח דהן אמר שאין את זה (עמ' 16 ש' 4-
4 21). טענתה, באשר לדברים שאמר רו"ח דהן מהווה עדות שמועה. **המערער לא זימן את**
5 **רו"ח דהן לעדות לשם תמיכה בטענה בנוגע למועד בו הודיעו למשיב אודות הפסקת פעילות**
6 **החברה. טענתה של יעל לגבי מסירת הודעות כאמור בשנים 2013 ו- 2014 נטענה בעלמא**
7 **ולא הוכחה.**

8
9 56. יעל טענה בתצהירה כי רו"ח דהן הגיש את הדוחות לשנים 2010-2012 כבר בשנת 2014 ואף
10 על פי כן הם נדרשו להגישם בצורה מקוונת בשנת 2016 (מע/1 סעיפים 10-11). יעל העידה, כי
11 רו"ח דהן הגיש את הדוחות בשנת 2014 יחד עם המכתב על הפסקת העבודה וכי בשנת 2016
12 אמרו שצריך להגיש את הדוחות בצורה מקוונת אז הגישו אותם בשנית, אולם רו"ח דהן
13 הגיש אותם כבר ב- 2014. היא הוסיפה, כי אפשר לשאול אותו על זה (עמ' 17 ש' 11-21).
14 כאמור, רו"ח דהן לא זומן לעדות על ידי המערער לשם תמיכה בטענותיו ובנוסף לא הוגשה
15 כל ראיה המלמדת על הגשת הדוחות בשנת 2014 או על מתן הודעה כאמור על הפסקת
16 פעילות החברה.

17
18 57. הנה כי כן, לא עלה בידי המערער להוכיח, כי בשנת 2014 נמסרה למשיב הודעה אודות
19 הפסקת פעילות החברה. ברי, כי לא די בטענה בעלמא באשר למסירת הודעה כאמור כאשר
20 אין כל ראיה התומכת בטענה וכאשר העד הרלוונטי לא זומן לעדות והחזקה היא, כי ככל
21 שהיה מעיד הרי שעדותו הייתה פועלת לרעת המערער שנמנע מזימונו.

22
23 58. בתצהירה טענה יעל, כי מכתבו של רו"ח דהן מיום 22.3.16, לפיו החברה הפסיקה את
24 פעילותה, מגבש את הידיעה הנדרשת אצל המשיב (מע/1 סעיף 29). יעל נשאלה כיצד מזה
25 שהחברה לא הייתה פעילה בשנת 2013 ניתן ללמוד על הפסקת פעילות באופן מוחלט גם
26 לשנים הבאות ובתגובה התייחסה למכתב משנת 2012 מש. כהן (עמ' 23 ש' 23-32). ממכתבו
27 של רו"ח דהן משנת 2016 עולה, כי החברה לא הייתה פעילה כלל בשנת 2013. המכתב לא
28 מתייחס לשאלה, האם החברה הייתה פעילה בשנות המס לאחר מכן ולא ניתן ללמוד ממנו
29 אודות הפסקת פעילות החברה לחלוטין. בעדותה טענה יעל, כי כאשר הגישו את הדוחות
30 בשנת 2014 רו"ח דהן ביקש במפורש לסגור את החברה (עמ' 24 ש' 24-29). כאמור, המערער
31 לא הוכיח, כי אכן נמסרה בקשה כאמור בשנת 2014 ורו"ח לא העיד בעניין או בכלל. יעל
32 הפנתה לאמור בסיכום הפגישה משנת 2017 וטענה שכתוב שתיק החברה יסווג כלא פעיל וכי
33 שנה אחרונה להגשה 2013 (עמ' 24 ש' 6-9). ברי, כי אין באמור כדי לתמוך בטענת המערער
34 לפיה המשיב היה מודע להפסקת פעילות החברה בשנת 2014.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

59. מהחומר המונח לפניי עולה, כי בחודש מרץ 2017 התקיימה פגישה עם מקוב, אשר בעקבותיה הורה על סיווג התיק של החברה כלא פעיל (ראה מע/8). סבורני, כי זהו המועד בו הוכח, כי המשיב היה מודע להפסקת פעילות החברה. לא עלה בידי המערער להוכיח, כי נמסרה למשיב הודעה בעניין טרם מועד זה.

60. אף אם תאמר, כי המועד בו נודע למשיב אודות הפסקת הפעילות הוא המועד בו הוגשו דוחות החברה למשיב לשנים הרלוונטיות, הרי שטענת המערער באשר להגשת הדוחות בשנת 2014 נטענה בעלמא ואין ראייה המלמדת על הגשת הדוחות טרם שנת 2016, כטענת המשיב. אין מחלוקת, כי הן מהמועד בו נערכה הפגישה בשנת 2017 והן ממועד הגשת הדוחות בשנת 2016 ועד למועד בו הודיע המשיב על הפעלת סעיף 119א לא חלפה תקופת ההתיישנות בת 7 שנים.

61. ברע"א 187/05 **נעמה נסייר נ' עיריית נצרת עילית**, פד"י (1) 215 קבע בית המשפט העליון, כי הליך הגבייה המנהלי על ידי הרשות הוא "תביעה לקיים זכות" כמובנה בסעיף 2 לחוק ההתיישנות ולפיכך ניתן להעלות בגדרו טענת התיישנות. בעקבות פסק הדין האמור פורסמה הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002 בנושא "הפעלת הליכי גבייה מנהלים לפי פקודת המסים (גביה)". במסגרת הנחיה זו נקבע, כי על רשות מנהלית להתחיל בהליכי גבייה עד שלוש שנים ממועד היווצרות החוב (ראה אבי גורמן, שי אהרונוביץ **מיסוי מקרקעין- פרשנות, הלכה ומעשה- כרך א (2017)** פרק שלושה עשר: תשלום המס וגבייתו, 965).

62. במסגרת הנחיה 7.1002 צוין, כי תחולתם של דיני ההתיישנות על הליכי גבייה מנהליים אינה מוציאה את תחולתם של דיני השיהוי. כלומר, גם אם תקופת ההתיישנות לפי הדין האזרחי היא 7 שנים, אין זה סביר שרשות מנהלית תשתהה בפתיחת הליכי גבייה מנהליים ועליה לפתוח בהם ולנהל אותם בתוך פרקי זמן סבירים, בכפוף להוראות הנחיה זו. צוין, כי סעיף 4 לפקודה מורה, כי אם החוב לא נפרע במועדו רשאית הרשות להוציא לחייב דרישה בכתב לשלם את החוב. מכתב הדרישה הראשון הוא ההליך הפותח בהליכי הגבייה ואם אחריו לא נפרע החוב, פקיד הגבייה נותן כתב הרשאה לגובה המסים, המסמך אותו לשלוח מכתב נוסף ובו דרישה לתשלום מידי של החוב (להלן – דרישה). מכתב הדרישה לתשלום מידי הוא כבר חלק מהליכי הגבייה. אם גם הדרישה לתשלום מידי לא נענית, מוסמך גובה המסים להתחיל בצעדים מעשיים לגבייה – הטלת עיקולים לסוגיהם השונים וכיוצא בזה. בהנחיה צוין, כי לפי פסיקת בית המשפט, דיני ההתיישנות חלים על הליכי גבייה מנהליים. צוין, כי מאחר ומדובר בפעולותיהן של רשויות מנהליות, הרי שלצד דיני ההתיישנות חלים



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

גם דיני השיהוי. עוד צוין, כי ככלל, תקופת ההתיישנות של תובענות אזרחיות היא 7 שנים, אך בהתחשב בטיבם ובאופיים של חובות מנהליים אין זה סביר שרשות מנהלית תנקוט לראשונה הליכי גבייה בלא התראה ובלא צידוק, לאחר שחלפו שנים רבות מן המועד שבו יכלה לראשונה לגבות את החוב. לפיכך, על הרשות לפתוח בהליכי גבייה בתוך פרק זמן סביר, שהוא קצר מתקופת ההתיישנות האמורה. פרק זמן כאמור, מן הראוי שלא יהיה ארוך משלוש שנים. הנה כי כן, בהנחיה נקבע, כי על רשות מנהלית להתחיל בהליכי גבייה עד שלוש שנים ממועד היווצרות החוב.

63. בתצהירו טען חושקובר, כי בשנת 2022 החברה הגישה בקשה לפירוק מרצון וזמן קצר לאחר שהדבר נודע למשיב נשלחה, ביום 3.3.22, הודעה למערער לפי סעיף 119א לפקודה (מש/12 סעיף 21). חושקובר נשאל האם עד המועד האמור לא נקטו נגד המערער הליכים לפי הסעיף האמור והשיב, כי לא לפי סעיף 119א אבל **הוציאו חיובים, דרישות** (עמ' 27 ש' 18-25).

64. נספחים מש/4 ו-מש/10 מלמדים על הליכי גבייה שבוצעו במהלך השנים. בעדותה נטען בפני יעל, כי כל השנים עד לקבלת הודעת הפירוק, המשיב העביר לחברה דרישות חוב והיא השיבה, כי מעולם לא קיבלו (עמ' 25 ש' 22-8). לאחר שהופנתה לנספח לעניין הודעות חוב שנשלחו אליהם עד לשנת 2022 היא טענה בתגובה שהמכתבים נשלחו לכתובת שהם לא גרו בה כבר מאחר ומכרו את הבית (עמ' 25 ש' 39-23, עמ' 26 ש' 3-1). יעל הוסיפה, כי כאשר עברו דירה הם עדכנו את הכתובת במשרד הפנים. נטען בפניה, כי הודעות החוב נשלחו לכתובתה של החברה והיא טענה, שהחברה הייתה סגורה (עמ' 26 ש' 17-8). מעדות יעל עולה, כי לא עדכנו את כתובת החברה ברשויות המס (עמ' 27 ש' 5-3). אציין, כי החברה אמנם הפסיקה פעילותה אולם טרם התפרקה וברי, כי בנסיבות אלו היה בידי המשיב לשלוח את דרישות החוב לכתובת החברה כפי שהיא רשומה אצלו. אין למערער להלין אלא על עצמו על כך שלא טרח לעדכן את כתובתה של החברה ברשויות המס.

65. לא יכולה להיות מחלוקת, כי הליכי הגבייה בהם נקט המשיב עם משלוח דרישות החוב לחברה החלו בטרם חלפו שלוש שנים מהמועד בו נודע למשיב אודות הפסקת פעילות החברה. אמנם, הפעלת סעיף 119א לפקודה נעשתה רק בחודש מרץ 2022 אולם בעניין זה אין להתעלם מכך שהליכי הגבייה נגד החברה החלו שנים קודם לכן, שהמערער הוא בעל מניות יחיד בחברה וכי מטרתו של סעיף 119א, כפי שעולה מסעיף 1.1 להוראת ביצוע מס הכנסה 16/2004 היא הוספת אמצעי גבייה אפקטיבי כלפי צדדים שלישיים במקרים בהם הועברו נכסי החייב והותירו את החייב ללא נכסים מהם ניתן לפרוע את החוב וכן, לאפשר במקרים



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

מסוימים "הרמת מסך ההתאגדות" לשם תביעת חובות מס מוגדרים מגורמים ספציפיים בתאגיד.

66. הנה כי כן, הרשות החלה את הליכי הגבייה בטרם חלפו שלוש שנים מהמועד בו נודע לה על הפסקת פעילות החברה. בנסיבות המקרה שלפני, הוספת אמצעי גבייה בהתאם לסעיף 119א אשר נעשתה בטרם חלפה תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק אין בה כדי ללמד על התיישנות או שיהוי אך בשל העובדה שנעשתה לאחר שלוש שנים מהמועד בו נודע למשיב על הפסקת פעילות החברה. הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מספר 7.1002 קובעת, כי על רשות מנהלית לפתוח בהליכי גבייה מנהליים תוך שלוש שנים ממועד היווצרות החוב הסופי. אולם, תקופת ההתיישנות הכללית לגביית חוב מס, לרבות לפי סעיף 119א לפקודת מס הכנסה, נותרה שבע שנים. במועד בו הפסיקה החברה את פעילותה עדיין ניתן היה לנסות ולגבות את החוב ישירות ממנה, במועד פירוקה ולאחר שניסיונות גבייה מהחברה לא צלחו מצא המשיב לנכון להפעיל את סעיף 119א במסגרת ניסיונותיו לגבות את החוב.

67. מקובלת עליי טענת המשיב בסיכומי, לפיה במקרה בו עסקין הטענה היא, כי הנכס, יתרת החוב של המערער כלפי החברה, נמצא בידי המערער ובידו להשיבו לחברה כך שהיא תשיב את חובה לקופת הציבור. לפיכך, העלאת טענת התיישנות תוך שמירת הנכס בידי המערער באופן שלא מאפשר לחברה לשלם את חובה מהווה חוסר תום לב.

68. לאור כל האמור, אינני מקבלת את טענת המערער בנוגע להתיישנות או שיהוי בהליכי הגבייה.

ביטול חובות החברה כלפי המשיב

69. המערער טוען, כי במסגרת הפגישה שנערכה בשנת 2017, מקוב החליט לבטל את חובות החברה כלפי המשיב. לטענתו, במועד הפגישה, המשיב היה מודע לחובות החברה ולהפסקת פעילותה והוסכם, כי עם תשלום הקנסות המנהליים על ידי המערער, לא תהיה כלפיו שום טענה או תביעה בעניין חובות החברה ואכן במשך למעלה מחמש שנים לאחר מכן, המשיב לא פעל כנגדו. המשיב מצדו שולל את הטענה בנוגע לביטול חובות החברה למשיב. עוד הוא טוען, כי חובות אלו נוצרו ברובם מכוח שומות עצמיות של החברה.

70. המערער העיד, כי בפגישה משנת 2017 הוא נטל על עצמו את הקנסות המנהליים של החברה והוסכם, כי לא יחויב בחובות נוספים של החברה ומאז לא שמע מהמשיב (עמ' 13 ש' 31-11).



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 המערער שב וטען, כי הוסכם שהוא לא יחויב בחובות נוספים של החברה (עמ' 31 ש' 35-39).
2 יעל טענה בתצהירה, כי במהלך הפגישה שנערכה ב- 15.3.17 הושגה הסכמה בין נציגי המשיב
3 לבינם לפיה הם יחויבו באופן אישי בחוב הקנסות המנהליים של החברה וישלמו אותו
4 מכספם ובכך יסתיים עניינה של החברה מול רשויות המס (מע/1 סעיף 15).

5
6 71. אציין, כי בסיכום הפגישה מיום 15.3.17 אין ביטוי להסכמה הנובעת באשר למחילה על
7 חובות החברה לרשויות המס. המערער נשאל בעדותו, האם לא רצה שזה יהיה כתוב כדי
8 שתהיה לו אסמכתא לכך והשיב, כי בפגישה עם מקוב הסכימו והוא ביקש מסמך שהם סיימו
9 את הפרשיה ביניהם ומקוב אמר לו שאחרי שיסיים לשלם. הוא טען, כי היה רגוע וכי כמה
10 חודשים לאחר ששילם הכל יעל פנתה ואמרו לה אפס וקיבלה מהם שהוא לא חייב כלום ועד
11 2022 לא פנו אליו שוב (עמ' 32 ש' 1-12). גם יעל נשאלה, האם לא רצתה שיהיה ביטוי בכתב
12 להסכמות הנובעות והשיבה, כי זה מופיע ובנוסף המסמך לא נכתב בזמן הפגישה אלא בשלב
13 מאוחר יותר (עמ' 19 ש' 21-29). מקוב העיד, כי במהלך הפגישה הוא רושם נקודות ולאחר
14 מכן רושם את עיקרי הדברים (עמ' 5 ש' 10-19). כפי שציינתי, אין בסיכום המפגש ביטוי
15 להסכמה הנובעת. אכן, המסמך נכתב בשלב מאוחר יותר ולא במהלך הפגישה אולם לא נטען,
16 ובוודאי שלא הוכח, כי המערער פנה למשיב בטענה, כי הסכמה שהתגבשה בין הצדדים
17 בפגישה לא קיבלה ביטוי בסיכום. ברי, כי מדובר בטענה משמעותית בשים לב לגובה החוב
18 של החברה ואין זה סביר, כי המערער יסכים שהסכמה כאמור לא תקבל ביטוי בכתב.

19
20 72. אציין עוד, כי בסיכום הפגישה מיום 15.3.17 צוין, לגבי הקנסות המנהליים כי מדובר בחוב
21 בסך 61,875 ₪ וכי לחברה יש חוב בסך 1,496,588 ₪. בשים לב לגובה החוב המשמעותי של
22 החברה כלפי המשיב, הרי שאין זה סביר, בלשון המעטה, כי המשיב מצא למחול על חוב
23 זה אך בשל תשלום הקנס המנהלי על ידי המערער.

24
25 73. בעדותה נטען בפני יעל, כי לחברה היה חוב של 1.4 מיליון ₪ והיא נשאלה האם תשלום
26 הקנסות היה אמור לסגור את כל העניינים כולל חובות החברה והשיבה, כי כאשר ישבו עם
27 מקוב, היה ברור שהחברה לא פעילה והוא רשם במפורש שהחברה תירשם לא פעילה
28 ושבעקבות הסיווג יבוטל הקנס המנהלי בגין דו"ח 2014. לטענתה, מדובר בסיווג החברה
29 ובקנס המנהלי של החברה. יעל טענה שהיה ברור שהחברה אין בה כלום והם שילמו הכל
30 והקנס המנהלי יבוטל. היא הוסיפה, כי זה כתוב במפורש (עמ' 20 ש' 3-24). כאמור, לא ניתן
31 ללמוד מסיכום הפגישה אודות מחילה על חובה של החברה וכפי שציינתי טענה זה אינה
32 סבירה בשים לב לגובה החוב. העובדה שצוין שהחברה תירשום כלא פעילה וביטולו של קנס
33 מנהלי ביחס לשנת 2014 אין בהם כדי ללמד על ויתור על החוב של החברה כלפי המשיב.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

74. מקוב העיד, כי הפגישה שנערכה בשנת 2017 הייתה לגבי קנסות מנהליים בלבד (עמ' 2 ש' 6-11). לטענתו, הדוחות של החברה לא היו חלק ממהות הפגישה (עמ' 2 ש' 23). בתצהירו טען, כי אמנם צוין בסיכום הפגישה חוב המס של החברה אצל המשיב כחלק מתיאור העובדות הכללי, אולם נושא הפגישה היה הקנסות המנהליים בלבד (מש/11 סעיף 7). מקוב העיד, כי בסיכום הפגישה בהתחלה היה תיאור באופן כללי וצוין גם חוב בסך 86,582 ₪ בתיק האישי שלהם שגם לגבי חוב זה לא הייתה שום התייחסות (עמ' 5 ש' 24-26). לטענתו, הבקשה של בני הזוג פלדמן הייתה להיפגש בנושא קנסות שהוטלו. לטענתו, אף על פי כן, הוא ציין בהתחלה את רשימת המחדלים שיש באופן כללי בתיק וגם בתיק החברה. לטענתו, החובות בתיק האישי לא היו חלק מהדיון כמו שחוב החברה הופיע אבל לא היה חלק מהדיון. מקוב הוסיף וטען, כי לא יכלה להיות התייחסות כאשר בעל החברה כלל לא היה בדיון אלא הצטרף טלפונית רק בסופו (עמ' 6 ש' 3-9). מקוב הופנה לנושא הדיון בסיכום הפגישה וטען, כי אולי נושא הדיון היה צריך להיות כתוב אחרת, אולם פנייתם של בני הזוג פלדמן הייתה בעקבות הטלת עיקולים בחשבונות הבנק בגלל חובות של קנסות מנהליים ולכן התקיימה הפגישה. הוא העיד, כי הפנייה שלהם הייתה בנושא מסוים ולשמו התקיים הדיון (עמ' 7 ש' 27, 37, עמ' 8 ש' 6-7, 10). נטען בפניו, כי בנושא הדיון כתוב בסוגריים מחדלים שונים, כלומר שהולכים לדון במחדלים של שלושת הגופים האלה והשיב, כי תשובתו הקודמת נכונה גם לזה (עמ' 8 ש' 18-26). נטען בפני מקוב, כי בסעיף 1 לסיכום הפגישה מופיעים מחדלים של פז פלדה והם די מפורטים ואם הכל היה סביב קנסות מנהליים מדוע נדרש פירוט כאמור. הוא השיב, כי בתחילת הפגישה היה תיאור כללי של מחדלים גם בתיק האישי וגם בתיק החברה וגם הנושא של החובות בתיק האישי לא היה נושא הדיון. לטענתו, המחדל צוין אולם לא הייתה התייחסות מעבר לזה, לא בדיון ולא בהחלטות (עמ' 9 ש' 13-5).
75. עדותו של מקוב בעניין האמור מקובלת עליי. אכן, בנושא הדיון מופיעה גם פז פלדה ובהמשך מפורטים גם המחדלים בתיק החברה. אולם, אין מחלוקת, כי הפגישה נערכה בעקבות הקנסות המנהליים והאמור בסעיף 3 לסיכום הפגישה תומך בטענת מקוב לפיה הפגישה הייתה בנוגע לקנסות המנהליים ולא בנוגע לדוחות החברה.
76. מקוב הופנה לסעיף 2 לסיכום הפגישה, בו צוין, כי החברה הפסיקה את פעילותה, נותרו חובות ולא נותרו אמצעים לתשלומם. נטען בפניו, כי הוא ציין את חובות החברה ואת הנימוקים והוא השיב, כי סעיף 2 אלה עיקרי הדברים שיעל העלתה ואין שם התייחסות שלו. לטענתו, הוא לא בדק את הדברים אלא רשם את מה שהיא אמרה (עמ' 9 ש' 16-29). מקוב העיד, כי מדובר בעיקרי הדברים שנרשמו מפיה של יעל ללא שום בדיקה מצדו (עמ' 10 ש' 17-18). נוסחו של סעיף 2 לסיכום הפגישה תומך בטענת מקוב, כי מדובר בפירוט טענותיה של יעל.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

77. מקוב הופנה לסעיף 4 בו צוין, כי בדיון פנימי עם רחל סוכם שתיק החברה יסווג כלא פעיל משנת 2013 והוא אישר, כי התייחס שם רק לחברה. הוא נשאל על סמך מה קיבל את ההחלטה לעניין סיווג תיק החברה כלא פעיל והפנה להוראת הביצוע של מס הכנסה לפיה כאשר מודיעים על הפסקת פעילות, פקיד השומה מסווג את התיק כלא פעיל ולאחר מכן אפשר לבדוק והחובות נותרים ואם הדברים לא נכונים אפשר לסווג שוב את התיק כפעיל. מקוב הוסיף, כי סיווג תיק כלא פעיל הוא לא סגירת תיק, לא סיום מחלוקות ולא ביטול חובות (עמ' 10 ש' 19-39).

78. בסיכומיו טען המשיב, כי אזכור החברה וסיווג התיק כלא פעיל נועד לצורך ביטול הקנס המנהלי לשנת 2014. לטענתו, אין קשר בין סיווג התיק כלא פעיל לבין תשלום חובות למשיב כאשר קיים מקור לגביית כספים על ידי החברה- יתרת החובה של הבעלים. לטענת המשיב החברה אמנם הוגדרה כלא פעילה אך עדיין יש אפשרות לפירעון חובות.

79. טענות המשיב בעניין זה מקובלות עליו. אין מחלוקת, כי בסיכום הפגישה אין כל התייחסות למחילה על חובות החברה כלפי המשיב. הקביעות היחידות בנוגע לחברה בסיכום הפגישה פורטו בסעיף 4 לסיכום הפגישה, לפיו לאחר הדיון סוכם בדיון פנימי עם רחל, כי תיק החברה יסווג כלא פעיל, שנה אחרונה להגשה 2013 ומשכך יבוטל הקנס המנהלי שהוטל בגין דו"ח 2014.

80. בסיכום הדיון צוין, כי הובהר, כי אי הסדרת תשלום הקנסות המנהליים יחייב פעולות אכיפה או הפעלת סעיף 19 לחוק העברות המנהליות. מקוב העיד, כי הוא חושב שנכון לומר לבעל החוב מה עלול לקרות אם החובות לא יוסדרו (עמ' 15 ש' 3-4). הוא נשאל, האם לא מצא לנכון להגיד למערער שאם החברה לא תשלם את חוב המס שלה אז זה עליו והשיב, כי בסיכום התייחס לנושא הדיון (עמ' 16 ש' 12-3). נטען בפניו, כי בסיכום התייחס גם לחברה ולכך שסיווג אותה כלא פעילה וכתב שיש לה חובות והוא נשאל מדוע לא אמר למערער שהוא ישלם את דוחות החברה. מקוב השיב, כי זה לא היה נושא הדיון. לטענתו, נושא הדיון היה קנסות מנהליים ולזה הוא התייחס (עמ' 16 ש' 22-15). מקובלת עלי טענתו זו של מקוב. ברי, כי העובדה שלא התייחס להשלכות של אי תשלום חובותיה של החברה ולכך שהחובות יוטלו על המערער אין בה כדי ללמד על מחילה על חובות אלו.

81. לתצהירו של חושקובר צורפה בקשתה של פז פלדה משנת 2022 לפתיחת הליכים לפי חוק חדלות פירעון (נספח ג' למש/12). בסעיף 2.8 לבקשה צוין, כי יש לחברה חובות בסך 800,000 ש"ח למס הכנסה. המערער נשאל, האם החתימה על התצהיר שצורף לבקשה האמורה היא



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 חתימתו והשיב בשלילה וטען שאין לו מושג מי חתם על זה. הוא טען, כי אין סיכוי שיעל
2 חתמה בשמו (עמ' 34 ש' 14-29). נטען בפניו, כי בסעיף 6 לתצהיר נטען, כי חובות החברה הם
3 בסך 891,334 ₪ והוא נשאל מה נכון, זה או מה שהוא טוען כיום בבית המשפט והשיב, כי אין
4 לו מושג (עמ' 35 ש' 22-26). כאמור, מדובר בבקשה שהוגשה בשם החברה וטענתו של המערער
5 לפיה לא חתם על התצהיר שצורף לה נטענה בעלמא ולא סבירה בעיני.

6
7 82. האמור בבקשה לפתיחת הליכים לפי חוק חדלות פירעון מלמד שהחברה הכירה בכך שקיים
8 לה חוב כלפי המשיב, אף אם מדובר בחוב נמוך יותר מהחוב בפועל. ברי, כי האמור אינו עולה
9 בקנה אחד עם הטענה, כי המשיב מחל לחברה על חובה במסגרת הפגישה משנת 2017. בנוסף,
10 הנאמן שמונה לחברה בהליך חדל"פ הגיש דוח עדכון בו מסר שהחוב למשיב הוא בסך
11 2,125,462 ₪ (מע/4). האמור תומך בטענת המשיב, כי אין ממש בטענה לפיה הוסכם שעם
12 תשלום הקנסות המנהליים יביא הדבר לסיום עניינה של החברה מול רשויות המס.

13
14 83. הנה כי כן, הטענה לפיה במסגרת הפגישה משנת 2017 המשיב מחל לחברה על חובה כלפיו
15 נטענה בעלמא וללא כל ביסוס. אין בסיכום הפגישה דבר שמלמד שהמשיב מוותר על חובה
16 של החברה. כאמור, מדובר בטענה בלתי סבירה בשים לב לגובה החוב של החברה. אין זה
17 סביר, כי המשיב ויתר על חוב כאמור אך בשל תשלום הקנס המנהלי על ידי המערער. לכך
18 מצטרפת הטענה באשר לחוסר סמכות המשיב למחול על החוב האמור. כמו כן, הבקשה
19 לפתיחת הליכים לפי חוק חדלות פירעון עומדת בסתירה לטענת המערער בעניין זה.

יתרת החוב של המערער

20
21
22
23 84. טענה נוספת של המערער היא, כי אין לו יתרת חוב כלפי החברה ומשכך אין לחייבו בתשלום
24 חובה של החברה למשיב מכוח סעיף 119א לפקודה. לטענתו, סכום החוב המופיע בדוחות
25 החברה אינו נכון והוא החזיר לחברה סכום גבוה מסכום המשיכות שצוין בדוחות של ר"ח
26 דהן. המערער טוען כנגד הסתמכות המשיב על דוחות החברה וטוען, כי המשיב עושה כן כאשר
27 מתאים לו וכי יתרת החוב לה טוען המשיב נשענת על מאזן הבוחן משנת 2012 ואינה נכונה.
28 עוד טוען המערער, כי נגרם לו נזק ראיתי. לטענתו, מסמכי החברה נלקחו על ידי רשויות
29 המס ולא היה בידו לאתרם ובשל כך נגרם לו קושי להוכחת טענותיו. המערער טוען, כי ר"ח
30 דהן ציין במפורש, כי עקב איבוד המסמכים נערכו אומדנים, הערכות ושחזורים בעריכת
31 הדוחות הכספיים.
32



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

85. המשיב טוען, כי טענת המערער לגבי השבה למעלה מ- 2.5 מיליון ₪ סותרת את דוחות החברה המהווים ראיה לנכונותם ולא הוגשה בקשה לתיקון הדוחות טרם הפעלת סעיף 119א לפקודה. באשר לנזק הראייתי הנטען טוען המשיב, כי החברה היא זו שאיבדה את מסמכיה.

86. המערער טוען, כי כאשר מע"מ ערכו ביקורת לקחו ספרים של החברה ולא החזירו לרואה החשבון את החומרים של החברה. נטען בפניו, כי בדו"ח שהגיש רואה החשבון כתוב שהחברה איבדה את כל מסמכיה והמערער השיב, כי **הוא אינו יודע** וכל החומר היה אצל רואה החשבון (עמ' 10 ש' 16-39). המערער הופנה לסעיף 3.1 בדו"ח סיכום ביקורת שהגיש (מע/2) בו צוין, כי העוסק חייב לנהל ספריו לפי שיטת חשבונאות כפולה כולל ספר קופה ונטען בפניו, כי כאשר מנהלים חשבונאות כפולה תמיד נשאר גיבוי אצל רואה החשבון. המערער השיב, כי **אינו מבין בזה** (עמ' 11 ש' 1-14). נטען בפניו, כי בסעיף 3.1 האמור צוין, כי בשנים 2008 ו- 2009 לא נוהלה מערכת חשבונות כלל, אין ספר קופה ולא הומצא כלום לביקורת והוא השיב, כי רואה החשבון היה מתעסק מול מע"מ (עמ' 11 ש' 18-23).

87. יעל העידה, כי את החומר בביקורת לקחו ממשרדו של רואה החשבון ובהמשך אמרו שהחזירו לו אותו והוא אמר שלא מצא את החומר, שהלך לאיבוד ושלא הביאו לו (עמ' 3 ש' 31-36). מעדות יעל עולה, כי **אין פניה בכתב למע"מ עם טענה לפיה לקחו מסמכים ולא החזירו**. יעל העידה, כי היא הלכה למע"מ הרבה פעמים והוסיפה, כי בדוחות שהוגשו למס הכנסה צוין, כי המסמכים הלכו לאיבוד (עמ' 4 ש' 6-16, 18-22). לטענתה, רוי"ח אמר שמע"מ אשמים ומע"מ אמרו שהוא אשם והם נפלו בין הכיסאות (עמ' 4 ש' 11-17). יעל נשאלה לגבי אסמכתא ממע"מ בנוגע ללקיחת הספרים והשיבה, כי לא לקחו ממנה אלא ממשרדו של דהן ויכול להיות שנתנו לו (עמ' 4 ש' 23-29). כאמור, המערער לא זימן לעדות את רוי"ח וככל הנראה גם לא בדק מולו האם קיימת אצלו אסמכתא כאמור.

88. באשר לנזק הראייתי לו טען המערער אציין, כי הדוחות שהגישה החברה בשנת 2016 כללו הסתייגות של רוי"ח דהן וממנה עולה, כי **החברה היא זו שאיבדה את מסמכיה**. כאמור, רואה החשבון לא זומן לעדות ועדותה של יעל בעניין זה בנוגע לדברים שאמר ביחס ללקיחת הספרים היא עדות שמועה. משלא זומן לעדות, הרי שלא ניתן היה לברר מולו פרטים בעניין. אציין בנוסף, כי הטענה לפיה המסמכים נלקחו על ידי רשויות המס ולא הושבו נטענה בעלמא ולא נתמכה בראיה כלשהי. **לא צורפה ראיה המלמדת על נטילת המסמכים או על פניות שהוגשו להשבתם**. לכך מתווספת העובדה, כי היה על החברה לנהל ספרים בשיטת חשבונאות כפולה כך **שהמסמכים אמורים היו להיות בידה**. המערער ויעל לא ידעו ליתן תשובות בעניין.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

89. באשר לכך שהמשיב מתבסס על דוחות החברה, חושקובר העיד, כי כעיקרון דוחות החברה מהווים ראיה לנכונותם (עמ' 33 ש' 37). לטענתו, כאשר מגישים דוח אז כל עוד אין משהו אחר, הרי שהדוח הכספי שעבר ביקורת של רואה חשבון הוא המצב הכספי של החברה (עמ' 34 ש' 1-2). הוא העיד, כי במאזן של החברה לשנת 2010 (מש/ 12 נספח א') לא מופיע החוב למס הכנסה ונטען בפניו, כי הדבר מלמד שהדוח הוא לא כל כך ראיה לנכונותו (עמ' 34 ש' 17-20). נטען בפניו שהמשיב קיבל את הדוח הזה וידע שיש לחברה חוב כלפיו ושהחוב האמור לא מופיע בדוח והוא נשאל, האם הם מעבירים את הדוח ככה והשיב, כי הדוח אמור לשקף את המצב הכלכלי ובמקרה הזה לא הופיע שיש חוב. חושקובר העיד, כי דוח משודר למחשב ולפעמים רכז עובר עליו ולפעמים לא ובמקרה הזה כנראה שלא דנו בתיק (עמ' 34 ש' 23-37). נטען בפניו שכאשר זה נוח למשיב, לדוגמא כשלא מופיע החוב בדוח הוא אומר שזה שטויות אבל כשזה לרעתו והאדם אומר שהדוח לא נכון אז המשיב אומר שהדוח הוא ראיה לנכונותו. חושקובר השיב, כי זה הדוח שיש למשיב ושהוגש אליו וכל עוד אין להם נתונים אחרים החוב הוא בהתאם לדוח (עמ' 34 ש' 38-39, עמ' 35 ש' 1-6).

90. כאמור, המשיב הסתמך על דוחות שהגישה החברה לשם קביעת יתרת החוב של המערער כלפי החברה. לגבי דוחות החברה אציין, כי **דוחות שהגישה החברה, עליהם חתם המערער, מהווים הצהרה מחייבת וקיימת חזקה בדבר נכונותם**. בדוח המוגש על ידו מביא הנישום למשיב את המידע הדרוש לו כדי לשום את הכנסותיו ולחייבו במס. ברי, כי **אין כל פגם בהסתמכות המשיב על הדוחות שהגישה החברה לשם קביעת יתרת החוב של המערער**. המערער טוען, כי אמנם דוחות החברה מהווים לכאורה ראיה לנכונותם אולם מדובר בראיה הניתנת לסתירה ולטענתו הוא סתר אותה והוכיח שהדוחות של רוי"ח דהן לא משקפים נכונה את המצב בפועל ואינם נכונים ולכן לא מתקיים לגביהם הכלל לפיו הם מהווים ראיה לנכונות האמור בהם והנטל עובר למשיב להוכיח את טענותיו. אינני מקבלת טענה זו. **לא די בעובדה שהחוב למס הכנסה לא מופיע במאזן לשנת 2010 כדי ללמד על המשקל שיש לתת לדוחות החברה**. אף הטענה לפיה **מסמכי החברה אבדו והעובדה שדוחותיה הוגשו עם הסתייגות של רואה החשבון המבקר לא די בה כדי ללמד, כי לא ניתן להסתמך על דוחות החברה כראיה לנכונותם**. אין מחלוקת, שרו"ח דהן לא נמנע מלחוות דעתו על הדוח הכספי ולא נתן חוות דעת שלילית אלא בחר בהסתייגות בלבד. האמור מלמד, כי לגישתו הדוחות שיקפו את מצבה הכספי הנכון של החברה. רוי"ח דהן ציין, כי ההכנסה שוחזרה במדויק וציין השפעה אפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש אם בכלל. מהאמור עולה, כי על פניו הוא סבר, כי מדובר בהשפעה מינורית. לכך מתוספת העובדה, שהמערער לא זימן את רוי"ח לעדות לשם הוכחת טענותיו בעניין האמור.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

91. אציין, כי לא בנקל יתאפשר לנישום לסגת מהדוחות אשר הגיש. כמו כן, המערער לא הגיש בקשה לתיקון הדוחות. לאור האמור מעלה באשר למסמכי החברה, הרי שאין לקבל את טענת המערער, כי המחסור במסמכים שומט את הקרקע תחת טענת המשיב בעניין זה. עם זאת, אין להתעלם מהעובדה שהפעלת סעיף 119א נעשתה במועד שבו כבר לא ניתן היה להגיש בקשה כאמור. בנוסף, יש להביא בחשבון את עקרון גביית מס אמת, עקרון על בדיני המס המהווה נשמת החוק ותכליתו. יש לחתור לכך שנישום ישלם מס על תוספת העושר שצמחה לו, לא פחות ולא יותר. באיזון בין עקרון זה לבין עקרונות חשובים אחרים סבורני, כי ככל ובידי המערער להוכיח, כי נפלו פגמים בדוחות שהוגשו על ידי החברה וכי יתרת החוב שלו כלפיה שונה מהאמור בדוחות, הרי שיש לקבוע את השומה בהתאם ליתרת החוב שיעלה בידו להוכיח.
92. אציין, כי הנטל המוטל על כתפי המערער הוא נטל כבד. מוטל עליו נטל להוכיח את טענותיו המנוגדות לדוחות אשר הגישה החברה ובנוסף עליו להפריך את חזקת ההברחה הקבועה בסעיף 119א(3), לפיה כאשר חברה בעלת חוב מס סופי מתפרקת או מפסיקה את פעילותה מבלי לשלם את חובה, יראו את נכסיה כאילו הועברו לבעל השליטה בה ללא תמורה, וניתן לגבות ממנו את חוב המס, אלא אם כן בעל השליטה יוכיח אחרת. בעניין זה יש להביא בחשבון את הדרישות השונות לעניין החיוב לפי סעיף 119א(1) ו- 119א(3).
93. בע"מ (מחוזי באר שבע) 2929-12-17 יחזקאל מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע צוין, כי תכליתו של סעיף 119א היא ליעל את גביית המס במקרים של התחמקות מתשלום המס, והוא מאפשר את הרמת מסך ההתאגדות וגביית חוב מס של חייב מאת אדם אחר, בנסיבות של העברת נכסים, העברת פעילות, או הפסקת פעילות. הסעיף מתייחס להרמת מסך לשם גביית חוב מס בשלושה מצבים: העברת נכסים ללא תמורה, או בתמורה חלקית, מבלי שנותרו לחבר-בני-האדם החייב אמצעים לתשלום חוב המס, בין אם התפרק חבר-בני-האדם, בין אם לאו העברת הפעילות לחבר-בני-אדם אחר, המאפשר גביית חוב מס מחבר-בני-האדם שאליו הועברה הפעילות; ובמקרה של פירוק חבר-בני-האדם או הפסקת פעילותו שאז קיימת "חזקת הברחה", הניתנת לסתירה, שלפיה הועברו נכסיו של חבר-בני-האדם לבעל השליטה, ללא תמורה, והסעיף מאפשר לגבות את חוב המס של חבר-בני-האדם החייב במס מאותם הנכסים.
94. את טענתו בנוגע ליתרת החוב שלו ולהשבת הכספים לחברה תמך המערער בחוות דעתו של רואה החשבון ברקסמאיר. חוות הדעת צורפה להודעת הערעור (נספח 7) ולתצהירה של יעל (נספח 5). אציין, כי להודעת הערעור צורפה חוות הדעת ללא הנספחים לה. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת בנוגע לחוות הדעת ולמשקל שיש לייחס לה, אם בכלל, בשים לב שרו"ח



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

ברקסמאיר לא העיד על חוות דעתו. בנוסף, המשיב ציין כי חוות הדעת לא הוגשה באופן עצמאי אלא כנספח לתצהירה של יעל.

95. ברע"א 8534/16 **הלפון תקשורת ויעוץ 2003 בע"מ נ' שפיק ספורי** ציין בית המשפט העליון, כי "הלכה היא כי חוות דעת מומחה אשר צורפה כנספח לתצהירים - חלף הגשתה באופן עצמאי ובהתאם לכללים להגשת חוות דעת של מומחה - אינה אלא עדות שמיעה, ככל שהכוונה היא להוכיח את תוכן האמור בה כאמת". בנסיבות אלו נקבע, כי מאחר שחוות דעת המומחה אשר הוגשה במקור במסגרת התביעה הראשונה, צורפה במסגרת התביעה השנייה אך כנספח לתצהיר העדות הראשית של המבקש - אין היא בגדר ראיה הקבילה להוכחת תוכנה.

96. אציין, כי ההחלטה בעניין הלפון ניתן טרם התקנת תקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018 (להלן: "תקנות סד"א") וכי תקנות אלו מחזקות אף יותר את עמדת המשיב במקרה שלפני. זאת, בשים לב שהתקנות האמורות שינו את נקודת המוצא בנוגע לזימון מומחים לחקירה נגדית. בהתאם לתקנה 130א לתקנות הישנות, הנטל לזימון המומחה לעדות היה מוטל על הצד שכנגד, שביקש לחקור אותו. ככל שהצד שכנגד לא הודיע על רצונו לחקור את המומחה במועד הקבוע, הרי שהוא נחשב כמי שוויתר על החקירה. מאידך, בתקנה 87(ח) לתקנות סד"א נקבע, כי "בעל דין המגיש חוות דעת של מומחה מטעמו ידאג להתייצבותו לחקירה בבית המשפט, זולת אם בעל הדין שכנגד הודיע שהוא מוותר על חקירתו". כלומר, **הנטל לזימון המומחה מוטל על הצד שהגיש את חוות הדעת, ככל שהצד שכנגד לא ויתר על חקירת המומחה**. אציין, כי העובדה שהמשיב לא הגיש חוות דעת נגדית אין בה כדי לפטור את המערער מהחובה לדאוג להתייצבות המומחה מטעמו לחקירה. זכותו של הצד שכנגד לחקור את המומחה אינה תלויה בהגשת חוות דעת נגדית מטעמו. ברי, כי אין באמור בנוגע לחוות הדעת כדי לשלול את אפשרות המערער להוכיח את טענתו לעניין השבת הכספים לחברה ויתרת החובה שלו אולם יש בכך כדי ללמד על המשקל שיש ליתן לחוות הדעת כתמיכה לטענותיו.

97. מדוחות החברה עולה, כי יתרת החוב של המערער עומדת על סך של 2,690,461 ₪. בהתאם להחלטה בהשגה, חבות המס של החברה הניתנת לגביה מהמערער עומדת על סך 1,372,680 ₪ נכון למועד הפעלת סעיף 119א לפקודה. משכך, הרי שעל המערער להוכיח, כי יתרת החוב שלו נמוכה מיתרה של 1,372,680 ₪ כדי שתהיה לכך השפעה על החלטת המשיב.

98. המערער טוען, כי יתרת החוב שלו בדוחות החברה כוללת חוב של ש. כהן בסך 473,879 ₪ שיוחס אליו בטעות. לטענתו, במאזן הבוחן שהגיש רו"ח דהן כחלק מהדוחות לשנת 2012,



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

הוא פירט את משיכות הבעלים והוסיף בטעות את הסכום האמור. המערער טוען, כי בהמשך הגיש ר"ח דהן מכתב תיקון לדוחות וציין, כי הסכום צורף לסכום משיכות הבעלים בטעות ויש להפחיתו.

99. בעדותו כאשר הופנה המערער לטענתו לפיה חויב בטעות ביתרת החוב של ש. כהן הוא השיב, כי הוא אינו יודע ולא מבין בזה (עמ' 15 ש' 1-13, עמ' 16 ש' 37-39, עמ' 17 ש' 1-2). נטען בפניו, כי אם היה חוב של ש. כהן זה היה אמור להופיע בדוחות כנכס בסכום היתרה שהלקוח חייב לחברה וזה לא מופיע בדוח משנת 2012 והמערער השיב, כי שואלים אותו על דברים מלפני 11 שנים אחרי שרואה החשבון ערך את הדוחות ואין לו מושג (עמ' 18 ש' 16-21). המערער הופנה לדוח לקוחות ששילמו לחברה (מש/12 נספח יב) ונטען בפניו, כי בשנת 2012 ש. כהן שילמה בדיוק את הסכום האמור פחות שקל, קרי 473,878 ₪. המערער טען בתגובה, כי הוא אינו יודע למה זה מתייחס (עמ' 18 ש' 22-27). הוא הופנה לכרטסת אשר צורפה על ידו לשם הוכחת הטענה לפיה ש. כהן לא שילמה את החוב הנטען (מש/12 נספח ז). בכרטסת האמורה מופיע תחת חובה סכום של 473,879.34 ₪. המערער נשאל מי צילם את המסך מהמחשב והשיב, כי אין לו מושג (עמ' 18 ש' 35-39, עמ' 19 ש' 1). בהמשך שב וטען שאין לו מושג ושה יעל או רואה החשבון (עמ' 19 ש' 9-10). המערער נשאל כיצד ניתן לדעת שהמסמך הופק על ידי ר"ח דהן והשיב שאין לו מושג ושישאלו אותו (עמ' 19 ש' 13-14). בעניין זה אשוב ואזכיר, כי ר"ח דהן לא זומן לעדות על ידי המערער. נטען בפני המערער, כי הכרטסת האמורה לא מראה תשלומים ככל שבוצעו לאחר יוני 2012 והוא השיב, כי אין לו מושג (עמ' 19 ש' 26-28).

100. חושקובר הופנה למאזן הבוחן לשנת 2012 ולכך שר"ח דהן ציין חוב בעלים 2,690,461 ₪ ולכך שכתוב ש. כהן 473,879. חושקובר העיד, כי רואים במאזן הבוחן, כי יתרת בעלי המניות היא 2.69 מיליון וזה מסתדר עם הדוח הכספי (עמ' 47 ש' 21-22). לטענתו, ר"ח דהן אמר שבטעות כרטיס החוב של המערער חויב ב- 473,879 במקום ש. כהן אולם ראו שהכסף הזה כן שולם. חושקובר נשאל כיצד מזה שהסכום שולם הוא מסיק שהמערער משך את זה והשיב, כי מה שהוא אומר זה שהחברה קיבלה את הכסף. לטענתו, ר"ח דהן טען שש. כהן לא שילמה ובטעות את יתרת החובה הזו ייחסו למערער אולם ראו שהלקוח כן שילם (עמ' 47 ש' 32-39, עמ' 48 ש' 2-11). לטענתו, ר"ח דהן כתב שיתרת החובה של בעל המניות היא 2.69 מיליון ₪ וכי עלתה טענה לפיה הסכום מורכב גם מחוב של ש. כהן אולם ש. כהן כן שילמה ויש בעל מניות אחד ששולט בחברה (עמ' 48 ש' 12-27). חושקובר העיד, כי המערער הוא זה שקיבל את הכסף וכי ההסבר היחיד, כל עוד לא הוצג הסבר אחר, הוא שהכסף אצל המערער והמייצג ראה את זה ורשם על שמו (עמ' 48 ש' 29-32). חושקובר העיד, כי הוא מניח שר"ח דהן ראה שהכסף התקבל ואם התקבל והוא לא בחברה אז הוא אצל המערער. הוא נשאל, האם הוא



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

מניח שרו"ח דהן ראה שהכסף התקבל והשיב בחיוב (עמ' 49 ש' 39-34). כאשר נשאל, האם הוא מניח שהמערער משך אותו חושקובר השיב, כי כסף התקבל בחברה (עמ' 50 ש' 2-1). בהמשך עדותו טען, כי כשהלקוח משלם מזכים אותו ומחייבים את המזומן או את מי שלקח את הכסף. חושקובר הוסיף, כי במקרה הזה ההנחה שלו היא שזה בעל המניות. לטענתו, זו הנחה סבירה מאוד אלא אם יראו לו אחרת (עמ' 53 ש' 39-36, עמ' 54 ש' 10-1).

101. חושקובר אישר, כי לעניין הסכום של משיכות הבעלים, המשיב מתבסס על המספר שנקב רו"ח דהן והוסיף, כי זה גם מסתדר עם רווחי החברה (עמ' 50 ש' 11-8, 13). נטען לפניו, כי הוא לוקח מספר מרו"ח דהן אולם מתעלם מטענתו של רו"ח דהן לפיה זה לא נכון. חושקובר השיב, כי יש דו"ח של החברה שהגיש רו"ח דהן והמערער חתם עליו ולפיו בעל המניות חייב 2.69 מיליון ₪ (עמ' 50 ש' 39-16). לטענתו, כאשר המשיב פעל לפי סעיף 119א לפקודה הוא קיבל פלט של מאזן בוחן שרו"ח דהן טען שחברת ש. כהן לא שילמה ובטעות הוא זקף את זה על שם המערער אולם ראו שהלקוח כן שילם וזה לא מסתדר. הוא שב וטען שיש חתימה של המערער על חוב של 2.69 מיליון ₪ (עמ' 51 ש' 12-2). נטען לפניו, כי חברת ש. כהן שילמה פחות או יותר סכום זהה מידי שנה והוא השיב, כי לגבי 2012 זה 473,878 וכי היא דיווחה ששילמה לפז פלדה וניכתה מס (עמ' 51 ש' 24-19). לטענתו, זה מסתדר עם זה שיש יתרת חובה של 2.6 מיליון (עמ' 52 ש' 10-9).

102. הנה כי כן, המערער הגיש דו"ח חתום לפיו יתרת החוב שלו עומדת על 2.69 מיליון ₪. הוא טען בהמשך, כי מדובר בטעות הנובעת מכך שיוחס לו חוב של ש. כהן לפז פלדה. ברי, כי כדי לאפשר למערער לסטות מהאמור בדוחות החתומים על ידו לעניין יתרת החוב שלו עליו להוכיח את הטענה באשר לטעות האמורה. המערער מבקש להסתמך על מכתבו של רו"ח דהן בנוגע לטעות הנטענת אולם, כאמור, לא זימן אותו לעדות. לא עלה בידי המערער עצמו להעיד בנוגע לטעות הנטענת ומעדותו עולה, כי אינו בקיא בעניין. כאמור, ש. כהן דיווחה על תשלום סכום נמוך בשקל אחד בלבד בשנת 2012 ולפיכך קיים ספק משמעותי האם יש ממש בטענה, כי מדובר בחוב של ש. כהן אשר יוחס בטעות למערער ומצאתי, כי טענה זו לא הוכחה.

103. אציין עוד, כי לא הוצגה ראיה כלשהי באשר לניסיון לגבות את החוב הנטען, אף שמדובר בחוב משמעותי בסכום של קרוב לחצי מיליון ₪ ואין זה סביר שהחברה ויתרה על חוב כאמור. לא היה בידי המערער הסבר מניח את הדעת מדוע לא פעל לגביית החוב הנטען. בעדותו, המערער טען, כי ש. כהן חייבת לו המון כסף וכי לא תבע את חברת ש. כהן על החוב כלפיו מאחר ואחד מבני המשפחה בש. כהן, אשר היה המנהל הישיר שלו, עזב את המשפחה והחברה בעקבות העוול שנגרם למערער והפך לשותפו בחברה אחרת שפתחו (עמ' 4 ש' 9-7).



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 המערער טען "הוא שותף שלי היום, איך אני אתבע אותם? הבן שלהם עזב את החברה
2 בעקבותיי". (עמ' 5 ש' 17-18). המערער טען, כי חברת ש. כהן חבה לו כמה מאות אלפי שקלים,
3 אך לא תבע אותם. הוא הוסיף, כי לא ישבו להתחשבן בסוף וגם **אין לו את חומר הגלם** (עמ'
4 5 ש' 6-11). בעדותו התייחס המערער למצב בו היה שרוי באותה עת. סבורני, כי יש בכך כדי
5 ללמד עוד יותר, כי אין זה סביר לוותר על חוב בשיעור כאמור. מצאתי, כי הסברו של המערער
6 באשר לטעמים בגינם לא פעל בניסיון לגבות חוב נטען בשיעור של כמה מאות אלפי שקלים
7 אינו סביר ואינו מהימן, בלשון המעטה. אציין, כי המערער לא זימן לעדות את שותפו כיום,
8 מולו עבד בש. כהן, אשר יכול היה לכאורה להעיד לגבי החוב של ש. כהן לפז פלדה.
9

10 104. טענה נוספת של המערער בנוגע לגובה יתרת החוב, היא, כי יש להקטין את יתרת החובה
11 בגין משיכת דיבידנד בסך של 800,000 בהתאם להסכם שומה מיום 14.2.11 (מע/12). לפי
12 ההסכם האמור זקף המשיב 800,000 ₪ שנמשכו על ידי המערער כדיבידנד שיחויב במס
13 בשיעור של 25%. מאחר וההסכם נכרת מול החברה, הרי שהמס בגין הדיבידנד הוטל על
14 החברה ולא על המערער.
15

16 105. במסגרת נימוקי השומה דחה המשיב טענה זו בהתבסס על מספר נימוקים. הוא ציין, כי
17 דוחות החברה מהווים ראיה לנכונותם ולא הוגשה בקשה לתיקון הדוחות, כי לא הוכח
18 שיתרת החובה לא הוקטנה בשנים שאחרי 2011 בסך הדיבידנד וכי חוב המס בגין הדיבידנד
19 אשר נקבע בהסכם לא שולם על ידי החברה.
20

21 106. חושקובר נשאל, האם צריך להפחית סך של 800,000 ₪ ממשיכת הבעלים והשיב בשלילה.
22 הוא טען, כי לא שולם מס על הסכום האמור והוסיף, כי צריך לבדוק האם כרטיס החוב של
23 המערער לא הוקטן בגין ה- 800,000 ₪ (עמ' 30 ש' 39-34, עמ' 31 ש' 1-8). לטענתו, אף אם לא
24 בוצעה הקטנה כאמור, הרי שלכל היותר יש להקטין את סכום הנטו של הדיבידנד. לאחר
25 שנטען לפניו, כי יש להקטין את החוב בהתאם לסכום ברוטו הוא טען, שהמערער לא שילם
26 את המס ולפיכך לכל היותר יש להפחית סך של 600,000 ₪. צוין לפניו, כי בהתאם להסכם,
27 המס הוטל על החברה וחושקובר השיב, כי אף אחד לא שילם את המס על הסכום האמור וכי
28 המערער הוא בעל מניות יחיד והוא משך את הכסף וצריך לשלם עליו מס. לטענתו, החברה
29 לא שילמה את המס ומאידך בעל המניות אומר שיזכו אותו ב- 800,000 ₪ כאשר אף אחד
30 לא שילם מס ושאל האם התקיים פה הסכם או לא (עמ' 31 ש' 13-10, 25-21, 38-36, עמ' 32
31 ש' 1-7). חושקובר העיד, כי לא הקטין את יתרת החובה גם לא בסך של 600,000 ₪ וכי **סכום**
32 **הדיבידנד לא הופחת מיתרת החובה משום שהמערער לא הוכיח, כי הסכום לא הופחת כבר**
33 (עמ' 32 ש' 18-12, עמ' 33 ש' 29-28).
34



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 107. חושקובר טען בתצהירו, כי המערער לא הוכיח שיתרת החובה לא הוקטנה בשנים שאחרי
- 2 2011 בסכום הדיבידנד (מש/12 סעיף 32(ג)). בעדותו טען בעניין זה, כי לא הוכח האם בשנים
- 3 אחרי ההסכם משנת 2011, יתרת החובה של בעל המניות הוקטנה או לא (עמ' 54 ש' 21-11).
- 4 חושקובר העיד, כי בצילום המסך שהוצג רואים כרטיס בעלים לשנת 2011 שמסתכם ל-
- 5 12,694 והוא הובא כדי להראות שכרטיס הבעלים לא זוכה ב- 800,000 ₪. לטענתו, הוא בדק
- 6 בדוח הכספי וראה שבסוף 2011 יתרת הבעלים היא 2,374,000 וטען שבכרטיס הבעלים אין
- 7 יתרת פתיחה והוא מסתכם ב- 12,000 כשבמאזן מופיע 2,374,000 וזה לא מסתדר (עמ' 38 ש' 39-35, עמ' 39 ש' 20-2).
- 8 חושקובר אישר, כי לאחר ההסכם משנת 2011, במסגרתו הוסכם
- 9 לעניין הדיבידנד, נותרו שני דוחות להגשה- לשנת 2011 ו- 2012 (עמ' 55 ש' 6-4). הוא העיד,
- 10 כי יתרת המשיכה של הבעלים מופיעה בדוחות וכאשר נשאל היכן היא הוקטנה השיב, כי
- 11 **בשביל זה צריך את כרטיס בעל המניות**. חושקובר העיד, כי הדוח בנוי על כרטיס חשבון שלו
- 12 יש יתרת פתיחה ופעולות של חובה וזכות ואחת הפעולות של זכות צריכה להיות 800,000 ₪
- 13 **ואם יראו לו שחזור של כרטיס בעל מניות הוא יראה אם יתרת החובה הוקטנה או לא** (עמ' 55 ש' 19-7).
- 14 נטען לפניו, כי בדוח לשנים 2011-2012 החוב לא רק שלא הוקטן אלא גדל
- 15 ובתגובה הוא שאל איך רואים מזה והוסיף, כי מדובר בכרטיס דינמי (עמ' 55 ש' 25-23, 32).
- 16 חושקובר העיד, כי בשנת 2011 בעל המניות היה ביתרת חובה בסך 2.374 מיליון ובשנת 2012
- 17 ביתרת חובה בסך 2.69 מיליון (עמ' 55 ש' 39-35, עמ' 56 ש' 1). לטענתו, **כל עוד לא הוכח**
- 18 **אחרת יכול להיות שיש משיכות נוספות והקטנה של ה- 800,000 ולכן ההוכחה היא**
- 19 **הספרים** (עמ' 56 ש' 7-3). חושקובר העיד, כי הוא רואה יתרות פתיחה וסגירה ולגבי מה
- 20 **שקורה באמצע וכדי לדעת, האם הוקטן הסכום של ה- 800,000 הוא צריך לראות את**
- 21 **הכרטיס והוא בחן אותו וראה שהוא לא משקף והוא חלקי** (עמ' 56 ש' 33-30). חושקובר
- 22 אישר, כי אם הייתה הקטנה זה היה אמור לקטין גם את העודפים בחברה. הוא נשאל, האם
- 23 הייתה הקטנה כאמור והשיב, כי היה אמור להיות דוח על שינויים בהון עצמי ואין (עמ' 56 ש' 39-37, עמ' 57 ש' 2-1).
- 24
- 25
- 26 108. מעדות המערער עולה, כי אין בידו להסביר את טענתו בנוגע להקטנת יתרת החובה בגין
- 27 משיכת הדיבידנד והוא טען, כי איש מקצוע צריך לתת את התשובות בעניין (עמ' 19 ש' 33-35, עמ' 20 ש' 10-1).
- 28 המערער הופנה לכרטסת שצורפה לתצהירו של חושקובר (מש/12 נספח
- 29 ז(2)) בה מופיעה יתרת חובה בסך 12,964.71 ₪ הוא נשאל כיצד הכרטסת תומכת בטענתו
- 30 לפיה לא הייתה הקטנה של יתרת החובה בנוגע לדיבידנד והשיב, כי אין לו מושג והוא לא
- 31 איש מקצוע (עמ' 20 ש' 36-28). נטען לפניו, כי הכרטסת לא נכונה מאחר ולפיה יש יתרת חובה
- 32 שלו כלפי החברה בשנת 2011 בסך של 12,694.71 ₪ בלבד שעה שבפועל יתרת החובה בשנת
- 33 2011 הייתה 482,153. המערער השיב, כי אינו יודע על מה מדובר (עמ' 21 ש' 29-23). הוא
- 34 נשאל, האם בידו לשפוך אור על טענת רואה החשבון ברקסמאיר, לפיה ההסכם לא קיבל



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 ביטוי בדוחות החברה והשיב בשלילה. לטענתו, הוא יודע את השורה התחתונה והוא פנה
2 למומחה שהחליט שהוא שילם הכל ומעבר (עמ' 21 ש' 32-37). המערער נשאל על סמך מה
3 נכתב שההסכם לא קיבל ביטוי בדוחות החברה והשיב, כי אין לו מושג (עמ' 22 ש' 1-2). הנה
4 כי כן, אין בידי המערער לתת תשובות בעניין והוא מסתמך על עמדתו של רו"ח ברקסמאיר
5 אשר לא זומן על ידו לעדות.

6
7 109. בתצהירה טענה יעל, כי המשיב טעה כאשר דחה את הטענה בנוגע להקטנת יתרות החובה
8 של המערער כלפי החברה בגין משיכת דיבידנד בסך 800,000 ₪ (מע/1 סעיף 34). יעל הופנתה
9 לדו"ח שצורף לתצהיר המערער, לפיו נכון לשנת 2012 יתרת החוב של בעל המניות עומדת על
10 סך 2.69 מיליון ₪. נטען בפניה, כי משנת 2010 ועד לשנת 2012 סכום המשיכה של בעל המניות
11 גדל ב- 316,239 ₪ אולם בכרטיס שהמערער הציג במסגרת ההשלמות, כדי להראות האם
12 הסכום של ה- 800,000 ₪ ירד מהכרטיס, הרי שיתרת החובה של הבעלים נכון ל- 2012 היא
13 12,690 ₪. נטען בפניה, כי אמורה להיות התאמה בין הסכום של 316,239 ₪ ו- 12,690 ₪
14 וחוסר ההתאמה מלמד שהציגו כרטיס לא נכונה או חלקית שלא ניתן ללמוד ממנה כלום.
15 בתגובה טענה יעל, כי הכרטיס הישנה היא צילום מסך שרו"ח דהן עשה ממחשב ישן במשרדו
16 והוסיפה, כי היו חסרי אונים ולא הייתה להם ניירת. לטענתה, רו"ח דהן לא רצה לשתף
17 פעולה והיא אינה מבינה בתחום ותפקידה הסתכם בלהביא לו ניירת והם סמכו עליו (עמ' 5
18 ש' 1-37, עמ' 6 ש' 4-37). נטען בפני יעל, כי הכרטיס לא תואמת את הדוחות אז או שהכרטיס
19 חלקית או שהיא לא נכונה. לא עלה בידי יעל להתמודד עם טענה זו והיא טענה, כי אינה
20 מכירה את הניירות האלה וכי מראים לה משהו תלוש וממנו מצפים שתסיק האם צומצם
21 סכום של 800,000 ₪ או לא (עמ' 27 ש' 30-34, עמ' 28 ש' 35-36, עמ' 29 ש' 1-28). בעניין זה יש
22 לציין, כי המערער הוא זה שאמור להוכיח, כי יש להפחית את הסכום האמור וכי הוא מצפה
23 מהמשיב לקבל את טענתו ולקבוע, כי הסכום לא הופחת כבר בהתבסס על חלקי מסמכים.
24 יעל התבקשה להראות שלא בוצעה פעולה של הקטנה בסך 800,000 ₪ בכרטיס של הבעלים
25 והשיבה, כי היא מסתמכת על רואה החשבון שלה שאמר שזה לא ירד (עמ' 29 ש' 29-33). ברי,
26 כי לא די בטענה זו כדי ללמד, כי לא בוצעה הקטנה כאמור.

27
28 110. בעדותה נשאלה יעל, האם המס בגין הדיבידנד שולם והשיבה, כי המס האמור הוא חוב
29 של החברה, כי היא שילמה את כל מה שלקחה מהחברה וכי ברמה העקרונית הוא שולם.
30 היא נשאלה, האם המשיב קיבל את המס בסך 200,000 ₪ ושבה על הטענה, כי מדובר בחוב
31 שנוצר לחברה. לבסוף השיבה יעל, כי המס לא שולם על ידי החברה עמ' 27 ש' 7-28).

32
33 111. מקובלת עליי עדותו של חושקובר לפיה לא די בנתונים לגבי יתרת החובה של הבעלים
34 בדוחות שהוגשו כדי שניתן יהיה להכריע בשאלה, האם יתרת החובה הוקטנה בגין



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 **הדיבידנד אם לאו.** העובדה שיתרת החובה גדלה בין שנת 2011 ל- 2012 אין בה כדי לשלול,
2 כי הייתה הקטנה בגין הדיבידנד ומנגד משיכות נוספות שהביאו בסופו של דבר להגדלת יתרת
3 החובה על אף ההקטנה האמורה. כמו כן, מקובלת עליו טענת המשיב באשר לחוסר ההתאמה
4 של הכרטסת עליה מבקש להסתמך המערער. כאמור, המערער טוען, כי יתרת החובה שונה
5 מזו שעולה מהדוחות שהגישה החברה. על כתפי המערער הנטל להוכיח טענה זו ובעניינו עליו
6 להוכיח, כי לא בוצעה בכרטסת הקטנה של סכום הדיבידנד. מצאתי, כי **לא עלה בידי**
7 **המערער להרים את הנטל האמור ולהוכיח, כי יתרת החובה שלו כפי שהיא עולה מדוחות**
8 **החברה אינה כוללת הפחתה של סכום הדיבידנד בהתאם להסכם משנת 2011.**

השבת כספים לחברה וביצוע תשלומים בשמה

112. המערער ציין, כי אחד התנאים לנקיטת הליכי גבייה מכח סעיף 119א לפקודה הוא
13 שהחברה העבירה את נכסיה לבעל השליטה ללא תמורה או בתמורה חלקית. לטענתו, אף
14 אם תתקבל עמדת המשיב, לפיה המערער משך מהחברה סך של 2.6 מיליון ₪, הרי שכל
15 הכספים שנמשכו על ידו ואף למעלה מהם הוחזרו לחברה, בדרך של השבה ישירה או בדרך
16 של ביצוע תשלומים בגין חובות החברה.

113. במסגרת הודעת הערעור, הפנה המערער בעניין זה לפירוט המופיע בחוות דעתו של
19 ברקסמאייר. אציין, כי בחוות דעתו קבע ברקסמאייר, כי המערער השיב לחברה או שילם
20 בשמה סכומים בסך כולל של 1,526,715 ₪. בנוסף, הוא העמיד את יתרת החוב של המערער
21 נכון ליום 31.12.12 על 1,416,582, ₪ בהסתמך על הטענה בנוגע לחיוב בטעות של המערער
22 בסכום החוב של ש. כהן והטענה לפיה סכום הדיבידנד לא קיבל ביטוי בדוחות החברה.
23 לפיכך, ברקסמאייר מצא, כי לחברה יתרת חוב בסך 110,133 ₪ למערער. כאמור, אינני
24 מקבלת את טענות המערער לעניין סכום החוב שיוחס לו בסך 473,879 ₪ ובנוגע לדיבידנד.

114. כעת יש לבחון, האם עלה בידי המערער להוכיח, כי השיב כספים לחברה ו/או כי שילם
27 סכומי כסף במקומה. אציין כבר כעת, כי **אף אם יעלה בידי המערער להוכיח חלק מטענותיו**
28 **בנוגע להשבת כספים וביצוע תשלומים בשם החברה לא יהיה בכך כדי להועיל לו בהכרח,**
29 **זאת, בשים לב שיתרת החוב של המערער לחברה נכון ליום 31.12.12 עומדת על סך של**
30 **2,690,461 ₪ בעוד שהחוב של החברה שהוא חויב בגינו עמד במועד הפעלת סעיף 119א**
31 **לפקודה על סך של 1,372,680 ₪. לפיכך, רק השבה של סכום העולה על סך של 1,317,781 ₪**
32 **יהיה בה כדי להשליך על חבות המערער לפי סעיף 119א לפקודה.**



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

115. סעיפים 8-12 לחוות הדעת מתייחסים לטענות בנוגע לסגירת יתרת החובה של החברה בבנק הפועלים, תשלום להטיס, גרינבאום (הוצ"פ), תשלום פיצויים לזאב ויעל והפקדות לחשבון הבנק של החברה בסך כולל של 453,737 ₪. בסיכומיו ציין המשיב, כי מאחר וסכומים אלו הוכרו על ידו בשומה בעניין 3(ט) לפקודה, הרי שלפנים משורת הדין, ואף שלעמדתו לא הוכח, כי הסכומים לא הופחתו מיתרת החובה ו/או לא שולמו על ידי החברה, הוא מכיר בסכומים אלו ככאלה שהוציא המערער.

116. סעיף 4 לחוות הדעת, עניינו תשלומים למס ערך מוסף בשנת 2011 בסך 520,000 ₪. המערער טוען, כי בספטמבר 2011 הוא שילם למס ערך מוסף 520,000 ₪ בשל ביקורת שנערכה לחברה. לטענתו, לצורך כך הוא נטל משכנתא על ביתו. להוכחת טענתו בעניין זה צירף המערער שני שיקים בנקאים לפקודת מס ערך מוסף על סך 260,000 ₪ כל אחד. חושקובר טען בעדותו, כי רק אחד מהשיקים נפרע וכי לא הוכח מאיזה חשבון זה יצא והאם מהחשבון של החברה או של בעל המניות (עמ' 57 ש' 24-29).

117. מאחר ומדובר בשיקים בנקאים, הרי שלא ניתן ללמוד מהשיקים עצמם, כי הם נמשכו מחשבוננו הפרטי של המערער. כאשר המערער נשאל לגבי צירוף מסמכים מחשבון הבנק שלו אשר מראים, כי הסכום האמור יצא מהחשבון שלו הוא השיב, כי מה שהצליח לקבל מהבנק זה שהיה לו חשבון שם (עמ' 22 ש' 3-12). המערער נשאל כיצד ניתן לדעת מאיזה חשבון יצאו השיקים והשיב, כי זה מבנק מזרחי טפחות וכי הוא הגדיל את המשכנתא שלו בבנק האמור ואז שילם את זה (עמ' 22 ש' 24-31). כאשר נשאל פעם נוספת כיצד ניתן לדעת מאיזה חשבון יצאו שני השיקים הוא השיב, כי לחברה לא היה חשבון במזרחי טפחות (עמ' 23 ש' 3-5). עוד נטען בפניו, כי הוא הגיש אישור עקרוני לקבלת משכנתא ולא אישור על נטילתה בפועל. המערער השיב, כי יעל פנתה לבנק ואמרו להם שהדבר היחיד שניתן לתת להם זה אישור שהיה להם חשבון בבנק. המערער העיד, כי נטל משכנתא וכאשר נשאל היכן המסמכים השיב, כי חלפו 15 שנים (עמ' 23 ש' 17-29). לטענתו, מה שהוא יודע זה שהכל שולם ויש אישור ממע"מ (עמ' 26 ש' 8). נטען בפניו, כי עד היום יש לחברה יתרת חובה במע"מ על סך 99,412 ₪ והוא טען בתגובה, כי קיבל אפס וכי אינו חייב שקל (עמ' 26 ש' 9-10, 16-17). אציין, כי מ-מש/7 עולה, כי יתרת החוב של החברה נכון ל-10.3.24 עומדת על 99,412 ₪.

118. כאשר יעל התבקשה בעדותה להציג הוכחה לתשלום הנטען על סך 520,000 ₪ הוגש מע/2 הכולל מכתב ממע"מ לפיו בשנת 2010 נערכה ביקורת ספרים בתיק החברה ונמצאו הפרש מס וצוין, כי החברה חויבה בשומה ביום 29.6.10 והשומה שולמה במלואה. יעל נשאלה היכן במסמך האמור רואים מי שילם והפנתה לצילום של השיקים שהגיש המערער. היא העידה, כי הגדילו את המשכנתא בבנק מזרחי טפחות (עמ' 34 ש' 4-12). יעל נשאלה איך יודעים מי



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

שילם את השיק הבנקאי והשיבה, כי זה של מזרחי טפחות ושה על טענתה לעניין הגדלת המשכנתא וטענה, כי לקחו כסף והביאו למע"מ (עמ' 35 ש' 5-1). לטענתה, במזרחי טפחות לא מדובר בחשבון של החברה וכך ניתן לדעת שזה לא שולם על ידי החברה (עמ' 35 ש' 6-9). בהמשך שאלה יעל ממה החברה תשלם למע"מ וטענה שזו משכנתא ולחברה לא היו נכסים. היא שבה וטענה, כי הגדילו משכנתא ונתנו את השיקים לעו"ד סרור שטיפל להם בהליכים והוא העביר למע"מ (עמ' 35 ש' 10-19).

119. לתיק בית המשפט צורף מסמך המפרט את התשלומים ששולמו על שם החברה למע"מ (מ/ש/6). **האמור במסמך זה אינו עולה בקנה אחד עם טענת המערער בנוגע לתשלום על סך 520,000 והסכום ששולם על פיו בכל התקופה המפורטת במסמך נמוך יותר.** לא זו אף זו, כאמור, המערער טוען, כי שילם למע"מ באמצעות שני שיקים על סך 260,000 ₪ כל אחד. שני השיקים בהם עסקינן נושאים תאריך 22.9.11 ומופיעה עליהם הערה לפיה "תוקף המחאה זו חודשיים מיום הוצאתה". **בתקופה הרלוונטית, חודשיים ממועד הוצאת השיקים, שולם בהתאם למש/6 סך כולל של 353,479 ₪ בלבד.** האמור אינו עולה בקנה אחד עם טענת המערער בעניין זה. אציין, כי אין בסכום ששולם לפי מש/6 כדי ללמד, כי הוא שולם על ידי המערער. לאור הנתונים העולים מ- מש/6, **הרי שאף אם הייתה מתקבלת טענת המערער לפיה הגדיל את המשכנתא והוציא מחשבונו את שני השיקים הבנקאיים, הרי שלכל היותר ניתן היה לקבל טענה לפיה רק אחד מהשיקים האמורים נמסר למע"מ לתשלום חובות החברה, בשים לב לסכום התשלום למע"מ בתקופה הרלוונטית, וכן לאור העובדה שנתרה יתרת חוב למע"מ על סך 99,412 ₪ בהתאם למש/7.**

120. לשם הוכחת טענתו לפיה יש להפחית סכום של 520,000 ₪ מיתרת החוב שלו, על המערער להוכיח הן, כי הסכום הנטען שולם למע"מ והן, כי הוא שולם על ידו. לא עלה בידי המערער להרים את הנטל האמור. מצאתי, כי **לא עלה בידי המערער להוכיח, כי שני השיקים שהוצגו על ידו נמשכו מחשבונו הפרטי.** כאמור, מדובר בשיקים בנקאים שלא ניתן ללמוד מהם מאיזה חשבון נמשכו והמערער לא הביא מסמכים רלוונטיים מחשבון הבנק שלו אשר יש בהם כדי ללמד, כי הסכום של השיקים הבנקאים נמשך מחשבונו הפרטי. מצאתי, כי בעניין זה לא די בטענתו לפיה חשבון הבנק של החברה התנהל בבנק אחר, טענה אותה תמך באמצעות הסדר חוב עם בנק הפועלים בעניינה של החברה. בעניין זה אציין, כי לא ניתן לפסול אפשרות, כי היה לחברה יותר מחשבון בנק אחד. בסיכומי טען המערער, כי ככל שהמשיב טוען שהיה לחברה חשבון בבנק נוסף, הרי שיתכבד ויוכיח טענה זו. אף אם אין לדרוש מהמערער להוכיח, כי לא היה לחברה חשבון בבנק נוסף, הרי שאין להתעלם מהעובדה, כי עליו הנטל להוכיח את טענתו, כי נשא בעצמו בתשלום ומשכך עליו להוכיח, כי השיקים נמשכו מחשבונו.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1

2 121. אציין, כי השיקים הם מבנק מזרחי טפחות ואכן מהמסמכים (מע/8) עולה, כי המערער
3 ויעל פעלו לצורך קבלת משכנתא מהבנק האמור בשנת 2011. יש באמור כדי לתמוך באופן
4 מסוים בטענת המערער לפיה השיקים הנטענים הוצאו מחשבונו, אף שהיה עליו להביא
5 מסמכים נוספים לשם תמיכה בטענה זו. אין זה סביר, כי לא היה בידו להביא דפי חשבון
6 המלמדים, כי במועד בו הוצאו השיקים הבנקאיים נמשך סכומם מחשבונו. אציין, כי מע/8
7 הוא בקשה לקבלת התחייבות לרישום משכנתא והסכמה למשכון זכויות וכי **המערער לא**
8 **צירף מסמכים המלמדים, כי אכן נטל את המשכנתא.** וממילא לא די באמור כדי להוכיח, כי
9 הוא עשה כן לשם תשלום חובות החברה למע"מ ולא למטרה אחרת וכי לאחר הגדלת
10 המשכנתא הוא משך את השיקים הנטענים מחשבונו. בנוסף, **לא הוכח, כי השיקים הועברו**
11 **למע"מ.** כאמור **מש/6 מלמד, כי לכל היותר רק אחד מהשיקים הנטענים הועבר למע"מ.**
12

13

14 122. כאמור, השיקים הם מחודש ספטמבר 2011. ברי, כי ככל שהמערער שילם את הסכום
15 הנטען במקום החברה, הרי שהדבר אמור היה לקבל ביטוי ביתרת החובה שלו **ולא עלה בידו**
16 **להוכיח, כי יתרת החובה שלו לא הוקטנה בהתאם.**

17

18 123. אציין, כי די בקביעתי בנוגע לסכום האמור כדי ללמד, כי דין הערעור להידחות. שכן, כפי
19 שצוין לעיל, **על המערער להוכיח לכל הפחות תשלומים בסך כולל של 1,317,781 ₪ כדי**
20 **שהדבר ישפיע על חיובו בהתאם לסעיף 119א לפקודה.** במסגרת הערעור וחוות הדעת
21 שצורפה לו טען המערער לתשלומים בסך 1,526,715 ₪. אף אם היה עולה בידי המערער
22 להוכיח, כי השיקים הבנקאיים האמורים נמשכו מחשבונו ואף אם הייתה מתקבלת טענה
23 לפיה יתרת החובה שלו לא הוקטנה בהתאם, הרי שלאור מש/6 ניתן לקבוע, כי לכל היותר
24 רק אחד מהשיקים הועבר למע"מ. משכך, גם אם טענתו הייתה מתקבלת, ואין זה המצב,
25 הרי שהיא הייתה מתקבלת באופן חלקי ודחיית הטענה לגבי סכום של 260,000 ₪ משמעה,
26 כי אף אם יעלה בידי המערער להוכיח את תשלום כל יתר הסכומים שנטענו בחוות הדעת
27 אליה הפנה בהודעת הערעור, הרי שלא יהיה בכך כדי להועיל לו מאחר והם עומדים על סך
28 כולל של 1,266,715 ₪, סכום נמוך מהסכום שעליו להוכיח לצורך השפעה על חיובו לפי סעיף
29 119א לפקודה, בשים לב כאמור לגובה החוב של המערער לחברה כפי שבאים לידי ביטוי
30 בספרי החברה. אף על פי כן ולמעלה מהדרוש אתיחס ליתר טענות המערער באשר לסכומים
31 הנוספים שלטענתו שולמו על ידו לחברה ו/או בשמה.

32

33 124. בסעיף 5 לחוות הדעת, יש התייחסות לתשלומים נטענים בשנים 2012-2014 למס ערך
34 מוסף עבור החברה. נטען, כי בשנים 2012-2014 המערער שילם תשלומים למע"מ בסך
135,899 ₪ ובניכוי זיכוי לחשבונו סך הכל סך של 75,819 ₪. לתמיכה בטענתו האמורה צירף



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

המערער מסמך הנהלת חשבונות מע"מ של החברה ובו תנועות לשנים הרלוונטיות. אציין, כי לא עלה בידו להוכיח, כי התשלומים האמורים שולמו מחשבונו הפרטי. בעניין זה אפנה לעדותה של יעל (עמ' 36 ש' 34-38, עמ' 37 ש' 1-28) וכן, לטענת המשיב כי מדובר בחברה רווחית, במענה לטענתה של יעל לפיה לא היה בידי החברה לשאת בתשלום האמור בעצמה. כך או כך, טענת המערער בעניין זה נזנחה במסגרת סיכומיו.

125. בסעיף 6 לחוות הדעת נטען, כי ב-14.2.13 המערער שילם סך של 15,580 ₪ למוסד לביטוח לאומי עבור החברה. לשם תמיכה בטענה זו, הוגש מסמך שכותרתו "הסדר תשלומים למעסיק" (מע/3) ובו צוין כי **פז פלדה מתחייבת** לשלם סך של 15,580 ₪. המסמך כולל פירוט של 24 תשלומים מה-20.2.13 ועד ל-20.1.15.

126. יעל העידה, כי כל הצ'קים במסגרת הסדר התשלומים עם המוסד לביטוח לאומי הם צ'קים פרטיים שלהם. נטען בפניה, כי המסמך מתייחס לתשלום ראשון והיא נשאלה לגבי קבלה והשיבה, כי עשתה הסדר ונתנה צ'קים לכל התשלומים האלה (עמ' 38 ש' 27-38). היא נשאלה, האם לא הביאה קבלה או אישור על התשלומים והשיבה כי זה ההסדר שיש לה וכי נתנה צ'קים (עמ' 39 ש' 13-14).

127. בעדותו נטען בפני המערער, כי מבדיקה מול המוסד לביטוח לאומי זה לא שולם והוא השיב, כי אין לו מושג שהוא חייב להם שקל (עמ' 26 ש' 29-38). המשיב הגיש מסמך פירוט פעולות בחשבונה של החברה אצל המוסד לביטוח לאומי (מ/8) ולפיו יתרת החוב עומדת על סך של 28,551 ₪ והיא כוללת קרן בסך 12,157 בתוספת קנס והצמדה. בנוסף, **מ-8/ עולה, כי ממועד הסדר התשלומים הופקדו אצל המוסד לביטוח לאומי רק ארבעה מבין 24 התשלומים בהתאם להסדר וסך הכל סכום של 2,587 ₪.**

128. בסיכומיו טען המערער, כי אף אם לא הוכח, כי הוא שילם את החוב בפועל, הרי שמרגע שלקח על עצמו את החוב, הרי שהמוסד לביטוח לאומי יפעל נגדו באופן אישי. לטענתו, העובדה שלא ננקטו הליכים מלמדת, כי עמד בהסדר ושילם את החובות והמשיב לא הביא אף ראיה סותרת. אינני מקבלת טענות אלו. כאמור, הוצג מסמך המלמד על חובותיה של החברה למוסד לביטוח לאומי וכי שולמו רק ארבעה תשלומים מבין התשלומים המפורטים בהסדר התשלומים. **אי נקיטה בהליכים אין בה כדי להוכיח, כי החוב שולם.** בנוסף ולעניין טענת המערער, כי הוא לקח את החוב על עצמו, הרי שאין להתעלם מהעובדה לפיה **בהסדר התשלומים למעסיק (מע/3) מופיעה החברה כמעסיק והמעסיק הוא מי שהתחייב לשאת בתשלומים.** אף אם המערער מסר צ'קים אישים שלו לתשלום החוב, טענה שלא הוכחה, הרי



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 שהסכום הרלוונטי הוא לכל היותר הסכום שהוכח, כי נפרע ועומד כאמור על סך של 2,587
2 ₪ בלבד.

3
4 129. בסעיף 7 לחוות הדעת נטען, כי המערער נשא בעלות שכר טרחתו של עו"ד סרור בגין טיפול
5 בביקורת מס ערך מוסף עבור החברה. לתמיכה בטענה זו, צורפו חשבוניות של עו"ד סרור.
6 בעדותו נטען לפני המערער, כי החשבונית היא עבור פז פלדה והמשמעות היא שפז פלדה
7 שילמה. המערער השיב, כי הוא שילם עבור פז פלדה את כל ההוצאות שלה. הוא נשאל, האם
8 יש לו הוכחה לכך שהוא זה שנשא בתשלום ולא החברה ובתגובה טען שבאת כוח המשיב
9 תפנה לעו"ד סרור ושאל אם הוא צריך לפנות אליו והוסיף שיש קבלה. המערער העיד, כי הוא
10 הלך לעורך דין ושילם לו ולא ברור לו מה הוא צריך להוכיח (עמ' 27 ש' 3-1, 14-26). ברי, כי
11 אין לקבל את טענת המערער לפיה מוטל על המשיב לבדוק את העניין מול עו"ד סרור. **על**
12 **כתפי המערער מוטל הנטל להוכיח, כי הוא נשא בתשלום האמור באופן אישי.** כאמור,
13 **המערער הפנה לחשבוניות אולם לא ניתן ללמוד מהן, כי הוא נשא בתשלום האמור.**

14
15 130. נטען בפני המערער, כי התשלומים מתוארכים ל- 2011 ו- 2012 ומשכך הרי שהם כלולים
16 בדוחות החברה. לאחר שבא כוחו של טענה זו המערער נשאל האם גם זו טעות בדוחות
17 והשיב, כי **אין לו מושג.** הוא טען שהוא יודע שהכל שולם וכי **בנושא החשבוניות הוא אינו**
18 **יודע** (עמ' 27 ש' 33-27).

19
20 131. לגבי התשלום לעו"ד סרור יעל נשאלה, האם היא יודעת שזה יצא מהחשבון של המערער
21 ולא של החברה והשיבה, כי הם שילמו בצ'קים שלהם. היא נשאלה, האם כתוב מספר חשבון
22 כך שניתן לזהות שזה חשבון שלהם והשיבה, כי **עו"ד סרור לא כתב את מספר החשבון** (עמ'
23 39 ש' 17-30). יעל הופנתה לדו"ח הכספי של החברה לשנת 2012 ונטען בפניה, כי כתוב
24 הוצאות משפטיות בסך 33,214 ₪ והיא נשאלה כיצד יודעים מה זה וזה לא ההוצאות של
25 עו"ד סרור ובתגובה טענה **"מאיפה אני יודעת?"** והוסיפה, כי את החברה ייצגו מספר עורכי
26 דין בכל מיני עניינים. היא נשאלה על מה הוציאו את הסכום האמור ושאלה בתגובה כיצד
27 היא יכולה לזכור מ- 2011 והוסיפה שזה לא אותו הסכום (עמ' 40 ש' 21-8). לאחר שהתבקשה
28 להוכיח, כי הסכום בדו"ח הוא לא הסכום שנטען, כי שולם על ידם היא טענה, כי זה לא אותו
29 סכום (עמ' 40 ש' 38-37, עמ' 41 ש' 2-1).

30
31 132. אציין, כי חלק מהמסמכים שהגיש המערער להוכחת התשלום לעו"ד סרור מטושטשים
32 וקשים לקריאה. כמו כן, לא צורפה חשבונית על סך 4,350 ₪ ביחס לאחד התשלומים
33 המפורטים באישור על קבלת שיקים דחויים מס' 267. כך או כך, במסמכים צוין, כי **מדובר**
34 **בתשלום שהתקבל מפז פלדה.** בנוסף, צוין, כי מדובר בשיקים משוכים מבנק הפועלים.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 כזכור, חשבונה של החברה התנהל בבנק האמור. **לא עלה בידי המערער להוכיח, כי בניגוד**
2 **לאמור בחשבוניות הסכום האמור שולם על ידו באופן אישי.** לא די בטענה בעלמא בעניין זה.
3 למעלה מהדרוש אציין עוד, כי אף אם הייתה מתקבלת טענה, כי המערער נשא באופן אישי
4 בתשלום האמור, הרי **שלא הוכח, כי הדבר לא קיבל ביטוי ביתרת החובה של המערער**
5 **בדוחות החברה.**

6
7 133. בסעיפים 13 ו-14 לחוות הדעת נטען, כי המערער נשא בעצמו בקנסות מנהליים שהוטלו
8 על החברה בשל הגשת דוחותיה באיחור.

9
10 134. המערער טוען, כי חוב הקנסות המנהליים ששילם הוא חוב של החברה. בתצהירה
11 התייחסה יעל לעיקולים שהוטלו על חשבון הבנק שלהם ולפגישה שנערכה בשנת 2017 וטענה,
12 כי הפגישה נסובה סביב קנסות מנהלים שהוטלו על החברה על ידי המשיב בעקבות הגשת
13 הדוחות לשנים 2010-2012 באיחור (מע/1 סעיפים 12-13). לטענתה, בעקבות ההסכמות
14 שהתגבשו בפגישה נציגי המשיב פתחו להם כרססת חוב נפרדת בה זקף המשיב את חוב
15 הקנסות המנהליים של החברה על שמם ולאחר ביצוע התשלום הם קיבלו כרססת מעודכנת,
16 כי לא קיים להם כל חוב לרשויות המס (מע/1 סעיף 18).

17
18 135. בעדותה נטען בפני יעל, כי הקנסות המנהליים היו של המערער ולא של החברה, כפי
19 שטענה. בתגובה טענה, כי אמרו שהקנסות המנהליים הוטלו על החברה בשל הגשת דוחות
20 באיחור. לטענתה, בגלל שהיא הייתה עוסקת מורשית והתיק שלה ושל המערער היה ביחד
21 והחברה הייתה סגורה אז אמרו שלא ניתן לשים את הקנס המנהלי על כרססת החברה ולכן
22 פתחו תיק אישי על שם המערער וזקפו את הקנס המנהלי לחובתו כדי שיוכל לשלם את זה.
23 היא טענה שזה היה קנס של החברה ולא שלהם ושהם שילמו את זה (עמ' 17 ש' 26-33, עמ'
24 18 ש' 19-8). נטען בפניה, כי קנס מנהלי מוטל על בעל תפקיד שצריך להגיש דוחות ומאחר
25 והם לא הוגשו, הקנס הוטל על המערער ולא על החברה. יעל השיבה, כי היא יושבה בפגישה
26 עם מקוב והוא ורחל הסבירו את הטכניקה של מה שהם עשו במחשב כדי שהמערער יוכל
27 לשלם את זה. יעל הוסיפה, כי אם יבדקו את הכרססת שלה יראו שהיא לא שילמה את זה
28 אלא המערער וזה נזקף לזכותה (עמ' 18 ש' 38-30). נטען בפניה כי מ-מש/3 עולה, כי לא הוטל
29 קנס מנהלי על החברה.

30
31 136. לטענת המשיב, אין מדובר בתשלום קנסות מנהליים שהוטלו על החברה אלא על המערער
32 עצמו בשל הגשת הדוחות באיחור. אציין, כי מקובלת עליי טענת המשיב בסיכומיו לפיה
33 הטענה באשר לנסיבות בגינן התיק נפתח על שם המערער בעקבות הפגישה בשנת 2017 מהווה
34 הרחבת חזית. כמו כן, לא עלה בידי המערער להוכיח טענתו בעניין זה. **בסיכום הפגישה**



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

משנת 2017 צוינו הקנסות המנהליים בתיקו האישי של המערער ולא צוין דבר ממנו עולה, כי מדובר למעשה בקנסות שהוטלו על החברה. לא יכולה להיות מחלוקת, כי בידי המשיב להטיל קנס מנהלי על בעל מניות המשמש כמנהל החברה בשל איחור בהגשת דוחותיה. לפיכך, אינני מקבלת את טענת המערער, כי תשלום הקנס המנהלי מהווה תשלום שהוא שילם בגין חובות החברה. הקנסות המנהליים הוטלו על המערער עצמו ולא הוכחה טענתו, כי מדובר בקנסות שהוטלו על החברה ואשר הוא נשא בתשלומם במקומה.

137. סעיף 15 לחוות הדעת, עניינו תשלום לזכאים וספקים על פי הצהרת בעל המניות ומדובר בסכום של 328,326 ₪.

138. בעדותו נשאל המערער למי שילם את הסכום האמור ולא השיב. כאשר נשאל כיצד הגיע לסכום טען, כי צורפו מסמכים (עמ' 33 ש' 18-7). צוין לפניו, כי מדובר בסכום לפי הצהרה וככל שהיו מסמכים הדבר היה כתוב והמערער השיב שהוא אינו זוכר לומר כיצד הגיע לסכום וכי אינו יודע (עמ' 33 ש' 23-19). נטען לפניו, כי אותו תשלום לזכאים וספקים במאזן של 2012 רשום ביתרת זכות וזה מצוין בנפרד זו כפילות והוא השיב, כי המומחה טוען אחרת (עמ' 33 ש' 35-24).

139. יעל נשאלה למי המערער שילם ומתי והשיבה, כי אינה יודעת. היא הוסיפה, כי היא כלל לא יודעת להתייחס לסעיף הזה (עמ' 44 ש' 32-27). יעל העידה, כי כל מה שהחברה עשתה היה לשווק מוצרים של ש. כהן (עמ' 47 ש' 16-15). היא נשאלה אילו נושים אם כן אמורים להיות לחברה מלבד רשויות המס והשיבה, כי היו בעלי מקצוע שנתנו לה שירות כמו רואה חשבון ועוד כל מיני והוסיפה, כי אינה יכולה לומר בצורה מפורטת. יעל טענה לנזק ראייתי שנגרם להם בעניין זה בשל חלוף הזמן (עמ' 47 ש' 33-21). יעל נשאלה, האם הביאה לעדות ספקים שלטענתם הם שילמו להם ובתגובה שאלה היכן אמרה ששילמה וטענה שהמערער אמר שאין חוב. כאשר נטען לפניו, כי המערער טען ששילם היא השיבה שישאלו אותו (עמ' 48 ש' 14-7).

140. בסיכומיו טען המערער, כי בדוחות של רו"ח דהן נזקף הסכום האמור שהיה לכאורה חובות של החברה לספקים צדדי ג'. אציין, כי בדיון טען ב"כ המערער, כי זה מופיע במאזן יתרות זכאים וכי טענת המערער היא שזה לא נכון ואין חוב ולא אומר ששילם או לא. עוד הוא טען, כי בהליך הפירוק של החברה בוצע פרסום של הליך הפירוק ולא הגיעו נושים. לטענתו, ככל שהיו נושים בית המשפט לא היה מורה על חיסול החברה והדבר תומך בטענת המערער לפיה שורת יתרות חובה וזכאים בדוח אינה נכונה. ב"כ המערער טען, כי אין להם ראיה אחרת שאין חובות.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

141. מצאתי, כי לא עלה בידי המערער להוכיח את טענתו בעניין זה. המערער טוען טענה בעל פה כנגד דוחות חתומים שהגישה החברה ובעניין זה הוא מסתמך על הצהרתו בעלמא לפיה חובותיה של החברה לספקים וצדדי ג' שולמו במלואם. המערער לא הביא ראיה כלשהי לתשלום האמור ולא ידע למסור פרטים לגביו והסתפק בהפניה להצהרתו. התשלומים הנטענים לא קיבלו ביטוי בדוחות החברה וטענתו של המערער כנגד האמור בדוחות מחייבת ראייה טובה ולא די בטענות בעלמא בעניין זה. אציין, כי **העובדה שבמסגרת הליך הפירוק, שבוצע כעשור לאחר הפסקת פעילות החברה, לא הוגשו תביעות חוב אין בה כדי ללמד, כי אין לחברה נושים וכי אין לה חובות לספקים וצדדי ג', כפי שעולה מהדוחות שהיא הגישה.** אינני מקבלת את טענת המערער לפיה אי הגשת תביעת חוב בעת הפירוק מלמדת שהחובות שולמו על ידו.

142. הנה כי כן, **לא עלה בידי המערער להוכיח, כי יתרת חובת בעלים כפי שהופיעה בדוחות החברה אינה נכונה ולא הוכיח, כי החזיר לחברה ו/או שילם במקומה את הסכומים הנטענים על ידו, מלבד הסכומים המוסכמים על המשיב, כמפורט לעיל.**

ניכוי מס במקור

143. בעדותו נטען בפני חושקובר, כי ש. כהן ניכתה מס במקור ושילמה עבור פז פלדה 137,375 ₪ בשנים 2010-2012 והוא נשאל איפה הניכוי האמור מופיע. בתגובה הפנה חושקובר לתדפיסי שומה (מש/9) וטען שאין ניכויים במקור. נטען בפניו, כי המערכת רואה שיש ניכויים במקור והוא השיב, כי זו לא המערכת של המשיב אלא דיווחי המשלם ומהנייר עולה, כי ש. כהן שילמה בשנת 2012 473,878 ₪ שנטען שזה חוב אבוד ושנוכה מס במקור (עמ' 20 ש' 23-29, עמ' 21 ש' 1, 6). נטען בפניו שרשום שש. כהן ניכתה במקור והוא נשאל, האם זה לא מופיע אצלם והשיב, כי מי שמגיש את הדוחות למס הכנסה זה הנישום ולא רשמו את הניכוי במקור בדוחות (עמ' 21 ש' 17-7). חושקובר ציין, כי מדובר בשומות לשנים 2010-2012 בהם נוכה מס במקור לפי הדיווחים של המשלמים וכיום לא ניתן לשנות את השומה הזו שהפכה סופית (עמ' 22 ש' 26-17). עוד העיד, כי הוא מעריך שהמשיב קיבל את הכסף (עמ' 22 ש' 28). הוא הוסיף, כי גם החברה קיבלה את ה- 473,878 ₪ שטענו שש. כהן לא שילמה (עמ' 22 ש' 30-32).

144. המערער טוען בסיכומיו, כי מ- מע/9 ועדותו של חושקובר עולה, כי לא נרשם עבור החברה בכל שנותיה כל זיכוי במס בגין ניכוי מס במקור אף שמ- מע/10 עולה כי ש. כהן ניכתה במקור



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

עבור פז פלדה בסך של 137,375 ₪. מקובלת עליי טענת המשיב בסיכומיו, לפיה **הטענה לגבי זיכוי בשל ניכוי מס במקור נטענה בסיכומים ולא נטענה קודם לכן ומשכך היא מהווה הרחבת חזית אסורה ודינה להידחות**. עוד טוען המשיב, כי טענת המערער בעניין זה סותרת את טענתו לפיה החברה לא קיבלה מש. כהן את תשלום בשנת המס 2012 ובשים לב שלא ניתן לטעון טענות עובדתיות סותרות.

התוצאה

145. הנה כי כן, אינני מקבלת את טענת המערער לעניין קיומו של השתק שיפוטי כתוצאה מקבלת ההשגה בשומה האישית. במסגרת השומה האישית, העלה המערער טענה שלא עלתה בהליך שלפני, בנוגע לסעיף 3(ט) לפקודה וסעיף 3.1 לחוזר מס הכנסה 7/2017. לאמור מצטרפת עמדת המשיב באשר לטעמים בגינם התקבלה ההשגה בשומה האישית. בנוסף, במועד קבלת ההשגה בשומה האישית התנהל ההליך שבכותרת והמערער היה מודע לעמדת המשיב ובוודאי שלא היה בידו להניח, כי המשיב מחל וויתר על החוב.

146. לא שוכנעתי, כי המועד הרלוונטי בו החל מרוץ ההתיישנות להפעלת סעיף 119א לפקודה הוא מועד הפסקת פעילות החברה. המערער לא הוכיח, כי על המשיב לפעול במועד המוקדם מבין השנים- הפסקת הפעילות ופירוק החברה. בנוסף, יש להביא בחשבון שבמועד הפסקת הפעילות היו חובות כלפי החברה שהיה בידה לפעול לגבייתם, כך שניתן היה להיפרע ממנה בגין חובותיה. בנוסף, ככל שמועד הפסקת פעילות החברה, להבדיל ממועד פירוקה, הוא הרלוונטי למרוץ ההתיישנות, הרי שהמרוץ התחיל במועד בו נודעו למשיב העובדות הרלוונטיות לעניין הפסקת פעילות החברה, בשים לב להוראות בנוגע להתיישנות שלא מדעת. המערער לא הוכיח את טענתו בנוגע להגשת דוחות והודעה על הפסקת פעילות החברה בשנת 2014. בנוסף, ממכתבו של רו"ח דהן משנת 2016 לא ניתן ללמוד, כי החברה הפסיקה פעילותה לחלוטין והתייחסותו היא ביחס לשנת 2013 בלבד. המערער לא הוכיח, כי מסר הודעה למשיב הודות הפסקת פעילות החברה לפני הפגישה שנערכה בשנת 2017. הן מהמועד האמור והן מהמועד בו הוגשו דוחות המערער בשנת 2016 לא חלפה תקופת ההתיישנות עד למועד הפעלת סעיף 119א. לפיכך, טענת ההתיישנות נדחת.

147. לעניין טענת השיהוי, הרי שבהתאם להנחיה 1002.7, על הרשות המנהלית **להתחיל** בהליכי גבייה עד שלוש שנים ממועד היווצרות החוב. מהחומר הקיים בתיק עולה, כי במהלך השנים בוצעו הליכי גבייה מול החברה. המשיב שלח דרישות חוב לחברה בטרם חלפו שלוש שנים מהמועד בו נודע לו, כי היא הפסיקה פעילותה. לפיכך, אף טענת השיהוי נדחת.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

148. טענת המערער באשר לנזק ראיתי נטענה בעלמא ולא הוכחה טענתו לפיה רשויות המס לקחו את מסמכיו ולא השיבו אותם. הדבר לא עולה בקנה אחד עם האמור בדוחות שהגישה החברה.

149. לא עלה בידי המערער להוכיח את טענתו כי במסגרת הפגישה שנערכה בשנת 2017 הוחלט, כי עם תשלום הקנסות המנהליים יבוטלו חובות החברה כלפי המשיב. להסכמה הנטענת אין ביטוי בסיכום הפגישה. בנוסף, מדובר בטענה בלתי סבירה בשים לב שהחוב של החברה היה בסכום משמעותי ואין זה סביר שהמשיב מחל על חוב זה בשל תשלום הקנסות המנהליים. בנוסף, האמור בבקשה לפתיחת הליכים לפי חוק חדלות פירעון וכן, האמור בדוח העדכון של הנאמן לא עולים בקנה אחד עם הטענה בנוגע למחילה על חובה של החברה כלפי המשיב.

150. **דוחות שהגישה החברה, עליהם חתם המערער, מהווים הצהרה מחייבת וקיימת חזקה בדבר נכונותם.** אין כל פגם בהסתמכות המשיב על הדוחות שהגישה החברה לשם קביעת יתרת החוב של המערער. לא בנקל יתאפשר לנישום לסגת מהדוחות שהגיש. לאור עקרון גביית מס אמת מצאתי, כי ראוי לבחון את טענות המערער וככל שנפלו פגמים בדוחות יש לקבוע את חובתו בהתאם למה שיעלה בידו להוכיח. הנטל המוטל על כתפי המערער הוא נטל כבד ומצאתי, כי לא עלה בידו להרים נטל זה. לא עלה בידו להוכיח את טענתו לפיה יתרת החוב שלו בדוחות החברה כוללת חוב של ש. כהן בסך 473,879 ₪ שיוחס אליו בטעות. כמו כן, הוא לא הוכיח, כי יש להקטין את יתרת החובה בגין משיכת דיבידנד בסך של 800,000. כאמור, המערער לא הוכיח, כי יתרת החוב שלו לא כוללת כבר הפחתה של הסכום האמור. בנוסף, לא עלה בידו להוכיח את טענתו לפיה כל הכספים שנמשכו על ידו ואף למעלה מהם הוחזרו לחברה, בדרך של השבה ישירה או בדרך של ביצוע תשלומים בגין חובות החברה. כאמור, המשיב מצא לקבל את חלק מטענות המערער לגבי תשלומים שביצע. זאת, בהתחשב בכך שסכומים אלו הוכרו על ידו בשומה בעניין 3(ט1) לפקודה. אין בסכומים בהם הכיר המשיב כדי לסייע למערער בשים לב שיתרת החוב שלו עדיין גבוהה מהסכום בו חויב בגין חובות החברה. מצאתי, כי אף אם הייתי מקבלת את חלק מטענות המערער, כמפורט, לא היה בכך כדי לסייע לו מהטעם האמור.

151. מהנתונים שעולים מדוחות החברה עולה, כי מדובר בחברה רווחית, ללא הוצאות רבות אשר לא שילמה את המס המוטל עליה ולא נותרה בידה אפשרות לשלם את חובותיה. מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה בנסיבות כאמור ובשים לב שהמערער היה בעל מניות יחיד בחברה הרי שההנחה הסבירה היא, כי הכסף הועבר אליו. האמור גם עולה בקנה אחד עם דוחות החברה שלא עלה בידי המערער לסתור ומהם עולה, כי המערער אכן לקח כספים של



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 החברה בשיעור ניכר. המערער אף אינו מכחיש טענה זו אלא טוען, כי הסכום שלקח נמוך
2 ממה שעולה מהדוחות וכי הוא החזיר את כל מה שלקח- באמצעות השבה לחברה ו/או ביצוע
3 תשלום במקומה. לא עלה בידי המערער להוכיח טענה זו שנטענה בעלמא ולא נתמכה בראיות
4 כנדרש ועל אף הרף הגבוה המוטל על המערער אשר טוען כנגד דוחותיה של החברה. לא עלה
5 בידי המערער להוכיח, כי נכסים השייכים לחברה לא הועברו אליו, או שעברו בתמורה. יתרה
6 מזאת, דוחות החברה שהגיש בשנת 2016 מלמדים את ההפך. לא עלה בידי המערער ליתן
7 הסבר מדוע אין בידי החברה לשלם את חובותיה, ככל שהייתה מתקבלת טענתו, ש ; כי
8 השיב לה את כל הכספים שלקח לכיסו. מצאתי, כי אין בטענתו לגבי הריביות שהוטלו על
9 החברה וההוצאות שהיו לה (עמ' 31 ש' 13-33) כדי ליתן הסבר מניח את הדעת לשאלה זו.

10
11 152. מהדוחות עולה, כי המערער משך כספים מהחברה לאחר שכבר התגבשו לה חובות מס
12 וחזקה, כי המערער היה מודע להם והיה צריך לצפות, כי יחויב בתשלום המס שצברה
13 החברה. לפיכך פקיד השומה רשאי היה להפעיל את סמכותו לפי סעיף 119א.

14
15 153. בשולי הדברים אציין, כי המשיב התייחס להסתבכותה המקצועית של יעל, להליכים
16 בעניינה ולהוצאתה מלשכת עורכי הדין וביקש ללמוד מכך שאין לתת אמון בעדותה. אינני
17 נדרשת לסוגיה זו. יחד עם זאת אציין שאין להתעלם מהעובדה שיעל היא בעלת עניין אישית
18 בתוצאות הערעור. כמו כן, בחלק מהנושאים לא היה בידה למסור עדות מידיעה אישית
19 ומצאתי, כי אין די בעדותם של המערער ויעל והמסמכים שצרף המערער כדי לתמוך
20 בטענותיו בניגוד לדוחות החברה.

21
22 154. כאמור, המערער נמנע מלזמן את ר"ח דהן לעדות אף שהוא מבקש לטעון כנגד דוחות
23 החברה שערך ר"ח דהן וביקש להסתמך על מכתביו ודברים שאמר לכאורה. המערער נשאל
24 מדוע לא זימן את רואה החשבון לעדות והתייחס לקושי לאתר אותו וטען לרשלנות שלו
25 ושאלו לו אמון בו מבחינה מקצועית. הוא טען, כי לא הצליח לזמנו לעדות וכי בקושי הצליח
26 לאתר אותו לקבל ממנו מסמכים והוא כל הזמן התחמק (עמ' 12 ש' 27-29, עמ' 13 ש' 3-1).
27 מצאתי, כי לא עלה בידו לתת הסבר מניח את הדעת מדוע נמנע מלזמן את ר"ח דהן לעדות.
28 עדותו של ר"ח דהן הייתה עדות מהותית ורלוונטית בסוגיות השונות, ובין היתר בשים לב
29 לטענות המערער כנגד הדוחות שהגיש רואה החשבון דהן וניסיונו של המערער להסתמך על
30 מכתביו של ר"ח דהן. הימנעות המערער מלזמן אותו לעדות, ללא הסבר מניח את הדעת,
31 פועלת לרעתו.

32
33 155. לאור כל המפורט לעיל, הערעור נדחה.



בית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 8188-01-23 פלדמן נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

156. לאחר ששקלתי את היקף התיק ומספר הישיבות שהתקיימו, אני מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך 35,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

מתירה לפרסום את פסק הדין.

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, ח' סיוון תשפ"ו, 24 מאי 2026, בהעדר הצדדים.


עירית הוד, שופטת