

## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עת"מ 46762-10-13 זורין נ' עיריית חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

העותרת **אירנה זורין**  
ע"י ב"כ עוה"ד יאיר אבני ואח'

נגד

המשיבה **עיריית חיפה**  
ע"י ב"כ עוה"ד מ. שלזינגר ואח'

### פסק דין

1. חברה שהחזיקה בנכס נותרה חייבת חוב ארנונה לעירייה. האם ומתי רשאית העירייה לנקוט בהליכי גביה מנהליים על פי [פקודת המסים \(גביה\)](#) כנגד בעל השליטה בחברה? זו השאלה העיקרית שבמחלוקת בתיק זה.

### רקע

2. חברת אסטרל החזרי מס בע"מ (להלן: "החברה"), הינה חברה רשומה בישראל שעסקה בשנים 2005-2009 בסיוע ללקוחות בקבלת החזרי מס. החברה החזיקה בנכס המצוי בדרך בר יהודה 105 בחיפה (להלן: "הנכס"). אין חולק, כי החברה הייתה חייבת בתשלום ארנונה עירונית וכי למרות זאת נותרה חייבת לעירייה יתרה בסך של 143,292 ₪ (נכון ליום 28/8/13) (סעיף 10 לעתירה). העותרת הינה בעלת המניות היחידה בחברה.

עוד מוסכם על הצדדים, כי החברה נקלעה למשבר כספי ונותרה חדלת פירעון. החברה אינה פורעת את חובותיה לנושים ואין לה כל נכסים.

3. ביום 19/4/13 נשלחה לעותרת הודעה שבה נאמר כי בהתאם [לסעיף 8\(ג\) לחוק ההסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\)](#), התשנ"ג-1992 (להלן: "חוק ההסדרים") ובהיותה בעלת שליטה בחברה, היא נדרשת להמציא דו"חות כספיים של החברה (נספח נ/2 לעתירה). העותרת נענתה לדרישה והמציאה לעירייה את הדו"חות הכספיים.

ביום 28/8/13 נשלחה לעותרת דרישה לתשלום חוב הארנונה (נספח נ/5). בדרישה נרשם כי העותרת היא המחזיק בנכס שוא החיוב ועל-כן נדרשה לשלם את החוב בסך של 143,292 ₪. הדרישה אינה כוללת כל פירוט מדוע מצאה העירייה לקבוע כי העותרת חייבת בחובות החברה.

4. עם קבלת הדרישה שלחה העותרת לעירייה מכתב פניה בו טענה כי אין עילה לחיובה האישי בחובותיה של החברה. פנייה זו לא זכתה למענה בכתב ועל-כן הוגשה העתירה הנוכחית.

#### **המסגרת המשפטית להטלת חיוב אישי**

5. בטרם נפרט את טענות הצדדים, ראוי לפרט את הוראת החוק הרלבנטית. [סעיף 8\(ג\)](#) לחוק ההסדרים קובע:

(ג) על אף הוראות סעיף קטן (א) והוראות כל דין, היה הנכס נכס שאינו משמש למגורים, והמחזיק בו הוא חברה פרטית שאינה דייר מוגן לפי [חוק הגנת הדייר](#) [נוסח משולב], התשל"ב-1972 (בסעיף זה - עסק), ולא שילם המחזיק את הארנונה הכללית שהוטלה עליו לפי סעיף קטן (א), כולה או חלקה, רשאית הרשות המקומית לגבות את חוב הארנונה הסופי מבעל השליטה בחברה הפרטית, ובלבד שהתקיימו לגבי הנסיבות המיוחדות המנויות בסעיף 119א(א) [לפקודת מס הכנסה](#), בשינויים המחויבים; בסעיף זה –

"חוב ארנונה סופי" - חוב לתשלום ארנונה, שחלף לגביו המועד להגשת השגה, ערר או ערעור, לפי הענין (בסעיף זה - הליכי ערעור), ואם הוגשו הליכי ערעור או תובענה אחרת - לאחר מתן פסק דין חלוט או החלטה סופית שאינה ניתנת לערעור עוד;  
"חברה פרטית" - כהגדרתה ב[חוק החברות](#), התשנ"ט-1999;  
"בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 119א [לפקודת מס הכנסה](#)."

סעיף זה קובע למעשה "הרמת מסך", המאפשרת לרשות המקומית להסתכל מבעד למסך ההתאגדות ולחייב את בעל השליטה בחובות התאגיד ובלבד שהתקיימו הנסיבות הקבועות בהוראה, רבות הנסיבות המיוחדות כקובע [בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש].

[סעיף 119א\(א\)](#) לפקודה קובע מתי ניתן ל"הרים מסך" ולחייב את בעלי השליטה בחבות המס של התאגיד וכן נקבע בו:

(1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.

(2) היה לחבר בני אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר, שיש בו, במישורין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בפסקה זו - החבר האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר;

(3) 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.

6. שילוב הוראות אלו מלמד כי על מנת שהרשות המקומית תוכל לדרוש את תשלום הארנונה מבעל השליטה צריכים להתקיים גם הוראות [סעיף 8\(ג\)](#) לחוק ההסדרים וגם נסיבות [סעיף 119א\(א\)](#). ניתן לסכם ולקבוע כי התנאים לחיובו של בעל השליטה הינם כדלקמן:

- (א) המחזיקה בנכס בתקופה החיוב הייתה חברה פרטית (כלומר הסעיף לא חל על חברה ציבורית, עמותה וכדומה).
- (ב) החברה לא הייתה דייר מוגן בנכס.
- (ג) החברה נותרה חייבת חוב ארנונה סופי, כלומר חוב שהמועדים להגשת השגה, ערר או ערעור חלפו או שהשגות וערעורים, אם הוגשו, נדחו בהכרעה חלוטה.
- (ד) הדרישה נשלחה לבעל שליטה כהגדרתו [בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה](#), דהיינו כי הוא מחזיק לפחות בעשרים וחמישה אחוזים בזכות מהזכויות המנויות בהגדרת בעל שליטה [שבסעיף 32\(9\)\(א\)](#) לפקודה. כלומר בעל זכויות הצבעה בחברה, זכות לקבלת רווחים וכדומה.
- (ה) החברה התפרקה, הפסיקה את פעילותה, או העבירה את נכסיה ללא תמורה או תמורה חלקית לבעל השליטה.
- (ו) לחברה לא נותרו אמצעים בישראל לסילוק החוב.

(ראו ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל-אביב 3 [פורסם בנבו] (10/8/10); עת"מ (ח"י) 26026-05-12 כהן נ' עיריית חיפה [פורסם בנבו] (26/7/12) (פסק דין זה בוטל בהסכמה במסגרת הסכם פשרה בע"מ 7347/12 עיריית חיפה נ' כהן [פורסם בנבו] (3/11/13)).

### הטענות בעתירה

7. העותרת טוענת בעתירה כי לא התקיימו היסודות הנדרשים להטיל עליה חבות לשלם את חובותיה של החברה. לטענתה, החברה נקלעה לקשיים ונשארה ללא כל נכסים. העותרת לא קיבלה כל נכס מנכסי החברה.

עוד טוענת העותרת כי זכותה להישמע נפגעה. לא ניתנה לה כל אפשרות של השגה וערר על הקביעה כי הינה חייבת בחובות החברה. העותרת מוסיפה וטוענת כי העירייה אינה רשאית לנקוט בהליכי גביה מנהלית כנגד מי שנטען כי הינו חייב בחובות חברה בשל היותו בעל שליטה. לטענתה, על העירייה להוכיח כי התקיימו היסודות המצדיקים את "הרמת המסך" במסגרת תביעה שתוגש לבית משפט השלום. העותרת מפנה גם להחלטות שונות של בתי המשפט שקבעו כי אין לנקוט בהליכי גביה מנהליים כנגד בעלי שליטה החייבים בחובות החברה על פי [סעיף 8\(ג\)](#) לחוק ההסדרים.

8. המשיבה טוענת לעומתה כי לא נפל כל פגם בהליך וכן כי הינה רשאית לנקוט בהליכי גביה מנהלית גם כנגד בעלי השליטה שחייבים בחובות התאגיד. העירייה מדגישה, כי נטל ההוכחה לסתור את חזקת העברת הנכסים לבעל השליטה מוטל על העותרת ועל-כן העותרת היא שצריכה לנקוט בהליך.

עוד טוענת המשיבה, כי בית המשפט בוחן את החלטתה לחייב את בעל השליטה בחובות התאגיד רק על פי מבחני הביקורת המנהלית, דהיינו בוחן רק את תקינות ההליך וסבירות ההחלטה. בית המשפט, כך לטענתה, אינו נדרש לבחון את העובדות ולקבוע ממצאים.

9. לגופם של דברים, נטען כי במקומה של החברה נכנסה לנכס חברת אסטרל שירותים פיננסיים בע"מ, שהיא חברה בשליטת בעלה של העותרת. כל נכסי החברה, לרבות ריהוט וזכויות, הועברו לחברה החדשה. הדבר מעיד, כך נטען, על התחמקות מתשלום חובות המס. לבסוף נטען כי מבדיקת דו"חותיה של החברה עולה כי הדו"חות אינם ערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים וכי חסרים בהם נתונים הדרושים לשם לימוד בדבר מצבה הפיננסי של החברה.

המשיבה העלתה גם טענת שיהוי.

### דיון והכרעה

10. כידוע, הדין מכיר באישיותה המשפטית הנפרדת של חברה ובניתוק שבין התחייבויותיה של חברה להתחייבויותיהם וחובותיהם האישיים של בעלי מניותיה. כך בכלל וכך גם בכל הנוגע לתשלומי מס או תשלומי חובה לרשות המקומית (ראו [ע"א 282/73 פקיד השומה חיפה נ' אריסון, פ"ד כח\(1\) 789 \(1974\)](#)). עם זאת, ישנם מצבים בהם ניתן להתעלם ממסך ההתאגדות ולייחס את חובות התאגיד לבעלי המניות. הדבר נעשה בעיקר על מנת למנוע שימוש בחברה כדי להתחמק מתשלום חובות, ליצור "חיץ מלאכותי" המאפשר לבעל השליטה להסתתר מאחורי פרגוד ההתאגדות (ראו [ע"א 9916/02 בן מעש נ' שולדר חב' לבניה בע"מ](#) [פורסם בנבו] (5/2/2004); [ע"א 4606/90 מוברמן נ' תל מר בע"מ, פ"ד מו\(5\) 353 \(1992\)](#); [ע"א 4263/04 קיבוץ משמר העמק נ' עו"ד מנור, פ"ד סג\(1\) 548 \(2009\)](#)).

11. כדי להרים מסך ההתאגדות ולחייב בעל מניות בחובותיה של החברה, עשויים להימצא מסלולים שונים. ישנם מצבים של "הרמת מסך סטטוטורית", דהיינו הדין קובע כי בנסיבות מסוימות יש להתעלם מאישיותה המשפטית הנפרדת של החברה ויראו בבעל המניות כחייב בחובות החברה (ראו למשל [סעיף 64א לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] בעניין ייחוס חובות המס של חברה משפחתית; [ע"א 896/90 שומה חיפה נ' הלוי, פ"ד מט\(1\) 865 \(1995\)](#) וכן [ע"א 2223/99 קריספי נ' ח. אלקטרוניקה \(1988\) בע"מ, פ"ד נו\(5\) 116 \(2003\)](#)).

יש גם מסלולים המאפשרים הרמת מסך במצבים שונים. המסלול הכללי הינו זה הקבוע [בסעיף 6\(א\) לחוק החברות](#), התשנ"ט-1999. במסגרת זו על הנושה (לענייננו העירייה), לפנות לבית המשפט, לשכנע כי התקיימו העילות להרמת מסך ולבקש שיצהיר כי בעל המניות חייב בחובות החברה.

פרט להרמת מסך במסלול הכללי ניתן לפעמים להרים מסך בנסיבות מיוחדות בהתאם לדינים השונים, מסלולים שבהם תנאי הרמת המסך שונים מהמסלול הכללי לפי [חוק החברות](#). במספר הוראות חוק בדיני המס, נקבעו הוראות המאפשרות ייחוס חובות התאגיד הנישום/החייב במס לבעל השליטה בו (ראו [סעיף 106 לחוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975; [סעיף 119א לפקודת מס](#)

**הכנסה; סעיף 231א לפקודת המכס** [נוסח חדש]; **סעיף 29ד לחוק מס קניה (טובין ושירותים)**, התשי"ב-1952, ועוד). תכלית הוראות אלו בדיני המס הינה למנוע הברחת נכסים באופן שימנע את גביית המס מהחייב. דינים אלו נותנים עדיפות לאינטרס הציבורי בגביית המס על פני האינטרס של הכרה בזכות ההתאגדות, מקום שיש חשש כי ההתאגדות נועדה להימנע מתשלום מס (ראו **ע"א 2755/08 לעיל; רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ** [פורסם בנבו] (18/5/14)).

**סעיף 8ג) לחוק ההסדרים** נועד לאותה תכלית – למנוע התחמקות מתשלום מס על ידי הברחת נכסים מחברה חייבת לבעלי השליטה בה או לחברות קשורות עמה.

12. ראינו שהמסלול הכללי להרמת מסך הקבוע **בסעיף 6 לחוק החברות**, מחייב את הנושה לפנות לבית המשפט לשם הוכחת תנאי הרמת המסך והצהרה בדבר חבותו של בעל המניות בחובות החברה.

במקום שבו הדין עצמו מייחס את חובות התאגיד לבעל המניות, כלומר מורה כי יש להתעלם מהאישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד, אין צורך בפניה שכזו, וברי שהרשות המעוניינת לאכוף את החיוב על בעל השליטה אינה נדרשת להליך נוסף.

13. השאלה שבפנינו עוסקת בקבוצת המקרים השלישית, דהיינו באותם מקרים בהם הדין קובע כי בנסיבות מסוימות ניתן לגבות את המס/תשלום החובה מבעל השליטה. האם במצבים אלו מוטל על הרשות להוכיח כי התקיימו התנאים לייחוס החוב, או שמא רשאית הרשות לנקוט בהליכי גביה ישירות כנגד בעל השליטה?

### **גביה מנהלית**

14. לעירייה עומדים שני מסלולים לגביה מנהלית; נקיטת הליכים על פי **פקודת המסים (גביה)** או נקיטת הליכים על פי הסמכויות שנתונות לעירייה ב**פקודת העיריות** [נוסח חדש]. פקודת המסים (גביה) קובעת הוראות המקנות לגובה המס סמכות לאכוף את תשלום המס "סרבן מס". **סעיף 2** לפקודה מגדיר מס ככולל "[...] כל מס, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרו או יוכרו על ידי הנציב העליון של ממשלת ארץ-ישראל או ע"י שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים".

אין חולק, כי ארנונה עירונית הינה מס אותו ניתן לגבות על **פקודת המסים (גביה)**.

### **מיהו החייב**

15. שאלה נפרדת מיהו "סרבן המס" שכלפיו ניתן לנקוט בהליכים. **בסעיף 2** לפקודה מוגדר "סרבן מס" כ"מי שלא שילם ביום הפרעון את המס המגיע ממנו". צריך לשים לב שיש מי שתרגמו את הנוסח האנגלי המקורי באופן שונה והגדירו את החייב במס כנגדו רשאית הרשות לפעול כ"מפגר" בתשלום והניחו כי רק לאחר פנייה לאותו "מפגר" הוא נחשב כסרבן מס (ראו ה' רוסטוביץ **ארנונה עירונית** ספר שני 1055 (מהדורה חמישית, 2007)).

**בסעיף 4 לפקודה נאמר :**

"נישום אדם כהלכה בסכום כסף בקשר לאיזה מס ולא שילם אדם את הסכום בתוך חמישה-עשר יום למן היום שהיה חייב לפרעו ולאחר שנמסרה לו דרישה בכתב לשלם את הסכום שהוא חייב לפרעו ושלא פרעו יתן פקיד גביה כתב הרשאה לגובה מסים ובו יצטווה לדרוש מאת החייב לשלם מיד את הסכום המגיע ממנו ולגבותו, אם לא ישלמנו, על ידי תפיסתם ומכירתם של נכסי המטלטלים של החייב באופן המותנה להלן".

בין אם נפרש את הגדרות הפקודה בדרך האחת או בדרך האחרת, ברי שהחייב כנגדו מוסמך גובה המס לפעול הינו רק מי שלא שילם את המס שבו חויב כדין על פי חוק המס הרלבנטי ולא שעה לדרישה שהומצאה לו לתשלום החוב.

**פקודת העיריות** קובעת גם היא הוראות מפורשות המסמיכות את גובה הארנונה (כמוגדר **בסעיף 305** לפקודה) לנקוט בהליכי גביה מנהלית לגביית ארנונה. הפקודה מסמיכה את גובה הארנונה לפעול כנגד "החייב" בארנונה. אין בפקודה הוראות נפרדות בנוגע לגביית הארנונה מבעל שליטה החייב בחובות התאגיד.

**קביעת חבותו של בעל שליטה**

16. האם בעל שליטה שנדרש לשלם את חובו של התאגיד הינו "חייב" או "סרבן מס" על פי **פקודת המסים (גביה)**? כדי שבעל שליטה יחויב בחובות החברה יש צורך לקבוע כי הוא חייב לשלם את המס שהושת על החברה. **סעיף 4 לפקודת המסים (גביה)** מדגיש כי ניתן לפעול רק כנגד מי "שנישום כהלכה". משמע, מתחייבת פעולת שומה הקודמת לדרישת התשלום.

17. בכל דיני המס קיימים הליכים שונים בגדרם נקבעת שומתו של חייב (**סעיף 145 לפקודת מס הכנסה, סעיף 76 לחוק מס ערך מוסף, סעיף 78 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)**), התשכ"ג-1963 וכו'). במסגרת חוקי המס נקבעו הוראות שתכליתן ליתן לנישום, החייב במס, להשיג על הדרישה ולערער על השומה שהוצאה לו (ראו סעיפים **82-83 לחוק מס ערך מוסף, סעיפים 150-154 לפקודת מס הכנסה, סעיפים 87, 88, 90 לחוק מיסוי מקרקעין**). בטרם מוצו הליכי ההשגה והערר לא ניתן לנקוט בהליכי גביה כנגד חייב במס אלא במקרים מיוחדים.

18. כך גם כאשר דיני המס מורים כי ניתן לחייב בעל שליטה בחובות התאגיד, קובע המחוקק הליכי השגה וערעור. **בסעיף 106(ה) לחוק מס ערך מוסף** נאמר כי "על החלטת המנהל לפי סעיף זה (החלטה להטיל חבות אישית על בעל השליטה – ר' ס') ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי בתוך 30 ימים מיום מסירת ההחלטה [...]". **בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה** ניתנה זכות להגיש השגה בפני המנהל וכן זכות ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת המנהל.

צריך לזכור כי הטלת חיוב אישי על בעל השליטה מחייבת בירור התקיימות כל היסודות לחיוב האישי ובהם הוכחת התקיימות הנסיבות המעידות על העברת נכסים מהחברה החייבת לבעל השליטה או לחברה אחרת שבשליטתו.

19. ומה בנוגע לגביית ארנונה מבעל שליטה? פקודת העיריות כוללת הוראות מפורשות המסמיכות את גובה הארנונה לנקוט בהליכי גביה כנגד החייב. הפקודה אינה כוללת הוראות בדבר הליכי השגה וערר. אלו מצויים בחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 (להלן "חוק הערר"). סעיף 3 קובע את העניינים עליהם ניתן להשיג ובין היתר, נקבע בסעיף 3(א)(4):

"היה הנכס עסק כמשמעותו בסעיף 8(ג) לחוק הסדרים התשנ"ג - שהוא אינו בעל שליטה או שחוב הארנונה הכללית בשל אותו הנכס נפרע בידי המחזיק בנכס".

משמע, זכותו של בעל השליטה להשיג מוגבלת רק לטענה כי אינו בעל שליטה או כי החברה פרעה את החוב. אין הוא רשאי להשיג על קביעה ביחס להתקיימות שאר היסודות לחיובו האישי, ובמיוחד על הקביעה כי החברה העבירה לו את נכסיה (ראו גם הערת בית המשפט בבר"מ 901/14 עבוד נ' עיריית חיפה [פורסם בנבו] (6/7/2014), פסקה 32).

#### נקיטת הליכי גביה כשהחוב שנוי במחלוקת

20. באכרזת המסים (גביה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות) (הוראת שעה), התש"ס-2000, נקבע כי אין לנקוט הליכים על פי פקודת המסים (גביה) לגביית חוב שנוי במחלוקת. וכך נאמר בסעיף 2(א):

י"על אף האמור בסעיף 1 ובכל דין אחר, לגבי חובות לרשות המקומית, לא תומצא לאדם, לגבי הסכום השנוי במחלוקת, דרישה לפי סעיף 4 לפקודה ולא יינקטו פעולות לפי הפקודה כל עוד לא חלף המועד להשגת השגה, ערר, ערעור, לפי הענין (להלן - הליכי ערעור), ואם הגיש אדם הליכי ערעור או תובענה אחרת - כל עוד לא ניתן פסק דין סופי או החלטה סופית, שאינה ניתנת לערעור עוד; הוראות סעיף זה לא יחולו על הליכי גביה לפי הפקודה שהחלו בהם לפני תחילת תוקפה של אכרזת המסים (גביה) (ארנונה כללית ותשלומי חובה לרשויות המקומיות) (הוראת שעה) (תיקון), התשס"ב-2002".

בפקודת העיריות אין הוראה דומה ולכאורה אין באכרזה האמורה לעכב הליכי גביה על פי פקודת העיריות, גם כאשר החוב שנוי במחלוקת.

(ראו לעניין ההבחנה בין הליכי הגביה החלטתי בבש"א (ח"י) 2067/06 רכבת ישראל בע"מ נ' עיריית חדרה [פורסם בנבו] (19/12/2006); וכן ע"מ 8810/10 חברת פרטנר תקשורת בע"מ נ' המועצה האזורית תמר [פורסם בנבו] (5/3/13)). עם זאת, ברי ועל כך אין חולק, כי משהגיש חייב השגה וערר כדין על דרישת הארנונה שנשלחה אליו, יש לעכב את ההליכים כנגדו, בדיוק כפי שנקבע

באכרזת המסים ובמרבית דיני המס למיניהם [\(בש"א \(ח"י\) 990/02 בתי זיקוק לנפט בע"מ נ' מועצה אזורית זבולון \[פורסם בנבו\] \(18/12/02\)\)](#).

21. הקושי נוצר במצב שבו לחייב לא עומדת על פי דין זכות השגה וערר. מצב זה עשוי להתעורר בין מחמת שהחייב לא הגיש השגה או ערעור במועד הקבוע בדין, או שעילות ההשגה אינן כלולות בהוראות חוק הערר. דרכו של חייב שכזה פתוחה להגשת עתירה מנהלית לבית המשפט לעניינים מנהליים ובגדרה יכול הוא לעתור למתן צו ביניים לעיכוב הליכי הגביה (ראו לעניין הסמכות להגשת עתירה [עע"מ 5640/04 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש \[פורסם בנבו\] \(5/9/2005\)](#)).

כך גם מי שקיבל דרישה לשאת בחובותיה של חברה שבשליטתו והמבקש לטעון כי לא התקיימו הנסיבות המצדיקות חיובו האישי מחמת עילות שאינן כלולות [בסעיף 3\(א\)\(4\)](#) לחוק הערר יכול להגיש עתירה לבית המשפט לעניינים מנהליים..

22. אלא שהפניית בעל השליטה להגשת עתירה לבית המשפט לעניינים מנהליים ולהגשת בקשה לקבלת צו ביניים לעיכוב הליכי הגביה אינה ממצה את הקשיים הנוגעים להליך בירור חבותו של בעל השליטה. וכאן אנו באים לטענה העיקרית בהליך הנוכחי, דהיינו הטענה כי מקום שבו בעל השליטה אינו יכול לפנות בהליכי השגה וערר על חיובו האישי, מנועה העירייה מלנקוט כנגדו בהליכי גביה, עד שיינתן לטובתה פסק דין סופי בתביעה אזרחית שתוגש על ידה.

טענה זו הועלתה בדיונים רבים בבתי המשפט וניתן למצוא בה החלטות שונות. יתרה מזו, גם הרשויות המקומיות נוקטות בהליכים שונים וניתן למצוא לא מעט מקרים בהם רשויות מקומיות בחרו במסלול של הגשת תביעה לבית המשפט האזרחי כנגד בעל השליטה הכופר בחבותו האישית ונמנעו מנקיטת הליכי גביה בטרם הוכרעה התביעה.

23. [בעת"מ \(ת"א\) 1260/07 כהן שור נ' עיריית חולון \[פורסם בנבו\] \(3/12/08\)](#), מציינת כב' השופטת מ' רובינשטיין, כי נדרש הליך מוקדם לבירור החבות של בעל השליטה בטרם נקיטת הליכי גביה. בהעדרו של מנגנון קבוע בדין, אין מנוס, כך לגישתה, אלא להורות על עיכוב הליכי הגביה עד הכרעה בתביעה שתוגש. בין היתר היא מציינת בפסקה 24 :

"לא מצאתי בחוק ההסדרים מנגנון מתאים לברור הטענה העובדתית. לשם השוואה אפשר להתבונן בהוראת סעיף 119א[נ] [לפקודת מס ההכנסה](#) (הוראה שלא אומצה אל חוק ההסדרים). הוראה זו אומרת שניתן להשיג על החלטה לגבות מס בהתאם לסעיף 119א בדרך של השגה מנהלית שעל ההחלטה בה ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי. מנגנון כזה לא מצוי בחוק ההסדרים. דרישת קיומו של המנגנון היא מאושיות הצדק הטבעי. שאם לא תאמר כך מכתב הדרישה שיצא מגובה המס מטעם העירייה לנקיטת הליכים מנהליים בהתאם [לפקודת המיסים \(גביה\)](#) הוא החלטה של רשות מנהלית החותכת עובדות בלי כל יכולת להשיג עליהן. הדבר אינו מתיישב עם שיטתנו המשפטית".



דברים דומים נאמרו גם על ידי כב' השופט ד"ר ע' מודריק, [בעת"מ \(ת"א\) 1311/07](#) [רובינשטיין נ' עיריית רעננה](#) [פורסם בנבו] (16/10/2007) ועל ידי כב' השופט שפירא [בעת"מ \(ח"י\) 26026-05-12](#) לעיל (כאמור, פסק דין זה בוטל בהסכמה במסגרת ערעור).

[בעת"מ \(ת"א\) 3208/08 לוי נ' עיריית בת-ים](#) [פורסם בנבו] (1/5/2011), קבע בית המשפט המחוזי כי על העירייה המבקשת לחייב בעל שליטה בחובות החברה להגיש תביעה לבית המשפט האזרחי. על פסק דין זה הוגש ערעור שנדון [בעע"מ 4072/11 עיריית בת-ים נ' לוי](#) [פורסם בנבו] (6/11/2012). בפסק הדין בבית המשפט, התמקד הדיון בשאלות העובדתיות ובמיוחד בשאלה מהו רף ההוכחה הנדרש לסתור את חזקת התקינות המנהלית ובסופו של דבר הוחזר הדיון לבית המשפט לעניינים מנהליים "[...] על מנת שזה יידרש להכרעה בשאלות העובדתיות שנותרו ללא הכרעה – מי היו המחזיקים בנכס בעת הרלוונטית והאם התקיימו התנאים הקבועים בסעיף 8(ג) לחוק ההסדרים ובסעיף 119א לפקודת מס הכנסה, לגביית החוב מן המשיבים [...]". אין בפסק הדין בבית המשפט העליון דיון ממצה מתי, אם בכלל, רשאית הרשות המקומית לנקוט בהליכי גביה מנהלית כנגד בעל שליטה בתאגיד.

24. דומני, כי הכל יסכימו שההסדרים הדיוניים הקבועים כיום בכל הנוגע להליכי השגה וערעור על חיובי ארנונה בכלל, ושל בעלי שליטה בפרט, אינם ראויים. יש בהם ערפול והם מותירים כר נרחב למחלוקות דיוניות (ראו והשוו [עע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה](#) [פורסם בנבו] (02/02/2012); [ע"א 10977/03 דור אנרגיה \(1988\) בע"מ נ' עיריית בני ברק](#) [פורסם בנבו] (30/08/2006); [עע"מ 5640/04 מקורות חברת מים בע"מ נ' מועצה אזורית לכיש](#) [פורסם בנבו] (05/09/2005)).

25. לכאורה, קיימים שלושה מסלולים נפרדים: האחד, מסלול השגה, ערר וערעור מנהלי, מקום שהחייב מעלה טענות הכלולות [בסעיף 3\(א\)4](#) לחוק הערר. כלומר, כאשר החייב הטוען כנגד חיובו האישי מבסס טענתו על כך כי אינו בעל שליטה או כי התאגיד אינו חייב; השני, מסלול של עתירה מנהלית שמגיש החייב אשר בגדרה הוא רשאי להעלות רק טענות שאינן כלולות במסלול הראשון, כגון כי לא קיבל לידיו נכסים כלשהם של החברה. במסלול זה על החייב לבקש צו ביניים לעיכוב הליכי הגביה כנגדו. השלישי, הליך תביעה בבית משפט אזרחי, הליך שבו רשאית הרשות המקומית לנקוט מיזמתה, בגדרו יערך בירור האם התקיימו כל היסודות הנדרשים לחיובו האישי של בעל השליטה. עוד ראינו כי קיימת מחלוקת, האם קיימת חובה על הרשות לפנות במסלול השלישי, ואם כן מתי.

26. בפסקי הדין אליהם הפנו הצדדים, אין הבחנה בין הטענות השונות שיכול בעל השליטה להעלות. דומני, כי כאשר בעל השליטה חולק על הדרישה ומעלה טענות שמקומן בהליך השגה על פי חוק הערר, כלומר כי אינו בעל שליטה או שהחברה אינה חייבת, מסלול התקיפה היחיד העומד לרשותו הינו המסלול על פי חוק הערר (ראו על ייחוד הליך ההשגה [רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' כ. ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד\(4\) 481 \(2000\)](#); [ע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית פתח-תקוה, פ"ד מו\(4\) 778 \(1992\)](#); [עע"מ 5640/04 הנ"ל](#)).

כאשר בעל השליטה מעלה טענות אחרות, כגון הטענה כי החברה לא העבירה לו או לחברה קשורה נכסים וכדומה, המצב מורכב יותר. אם זכות הבחירה תוותר בידי הרשות להחליט האם להגיש תביעה אזרחית לחיובו האישי או שמא לפתוח בהליכי גביה ולהטיל על החייב לפנות בעתירה לעיכובם, עלול הדבר לפגוע באופן לא מידתי בזכותו של החייב להישמע בטרם חיובו האישי.

27. הליך העתירה המנהלית אינו הליך מתאים לבירור עובדתי מקיף. לעיתים קרובות ההכרעה האם הועברו נכסים לבעל השליטה והיקפם של אלו תחייב בירור עובדתי נרחב, מינוי מומחים לבדיקת ספרי החשבונות, זימון צדדים שלישיים לבירור זכויות בנכסים שהועברו, האם היו של החברה, האם הועברו לבעל השליטה וכדומה. הכלים העומדים לרשות הצדדים בהליך בבית המשפט לעניינים מנהליים אינם מתאימים לבירור שכזה. הליך שכזה מתאים לבירור בגדרה של תביעה אזרחית שתוגש לערכאה המתאימה בהתאם לסכום התביעה. ודוקו, אף כי בית המשפט לעניינים מנהליים מוסמך לשמוע עדויות, הרי שהדבר נעשה במשורה ורק במקרים חריגים (ראו [עע"מ 10811/04 סורחי נ' משרד הפנים, פ"ד נט\(6\) 411 \(2005\)](#)).

28. כאן נדרשת הערה נוספת. הצורך לקבוע ממצאים עובדתיים אינו זר להליך המנהלי, שהרי גם טענת חיוב הארנונה כי אינה ממחזיק, עשויה להתברר במסגרת עתירה מנהלית (כידוע, טענה זו אינה בסמכותם הייחודית של מנהל הארנונה ושל ועדת הערר). עם זאת, קיים שוני בין המצבים.

סמכותה של רשות מקומית לנקוט בהליכי גביה מנהליים כנגד חייבי ארנונה, בלי צורך בנקיטת הליך תביעה אזרחית קודם, מושתת על חזקת התקינות של הפעולה המנהלית (ראו [עע"מ 4072/11 הנ"ל](#); י' זמיר "חזקת החוקיות במשפט המנהלי" **ספר אור** עמ' 741 (עורכים א' ברק, ר' סוקול, ע' שחם, 2013); [רע"פ 1088/86 סברי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, פ"ד מד\(2\) 417 \(1990\)](#); [עע"מ 6200/07 פ.פ.ס ריהאב נ' מדינת ישראל](#) [פורסם בנבו] (2008)). חזקה זו נועדה להקל עם הרשות והיא מבוססת על ההנחה, כי הרשות, הפועלת במסגרת הסמכויות המוקנות לה כדון, פועלת באורח תקין. כאשר עוסקים בגביית ארנונה ממחזיק, קיימת חזקה כי הרשות שלחה לו דרישות במועד וכי אם לא כפר בהן, רשאית הרשות לנקוט כנגדו בהליכי גביה.

29. לא כך כאשר הרשות מבקשת לפעול כנגד בעל השליטה. לא קיימת חזקה שבהיגיון כי בעל השליטה ידע על תקופות ההחזקה ועל חובות התאגיד לרשות המקומית, שהרי די בהחזקת 25% מהון המניות כדי להיכלל בהגדרת בעל שליטה. לא קיימת גם כל חזקה שבהיגיון כי כל חברה שנקלעה לקשיים ואינה משלמת את חובותיה, הבריחה נכסים והעבירה אותם לבעל השליטה, לא כל שכן לא קיימת חזקה שהנכסים שהועברו עולים בשווים על היקף החובות. זאת ועוד, הטלת חבות אישית על בעל השליטה לחובות החברה מנוגדת לעיקרון האישיות המשפטית הנפרדת והרחבת המצבים שבהם תוטל אחריות אישית, תפגע בעיקרון ותטשטש את ההפרדה בין בעל השליטה לחברה, הפרדה שהיא מיסודות דיני החברות. עוד נזכיר, כי הטלת חבות אישית רחבה, עשויה להשפיע על התנהגות בעלי השליטה באופן שיגרום להעדפת נושים כאשר החברה נקלעת לקשיים כספיים ולפגיעה בחלוקת נכסי החברה בין הנושים.

כל אלו טענות שמקומן הטבעי הינו בהליך אזרחי ולא בעתירה מנהלית. יפים הדברים שאמר בית המשפט העליון בע"מ 7151/04 הטכניון - מכון טכנולוגי לישראל נ דץ, פ"ד נט (6) 433 (2005):

עם זאת אופי הדיון והבירור העובדתי בערכאה המינהלית אינו זהה למתכונת הדיון הנערך בערכאה האזרחית (ראו תקנה 20 לתקנות בתי משפט לעניינים מינהליים (סדרי דין), תשס"א-2000; וכן ראו: בג"ץ 731/86 מיקרו דף נ' חברת החשמל לישראל בע"מ [פורסם בנבו] [16], בעמ' 457; בג"ץ 4306/93 חלפון נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבנייה, תל-אביב [17], בעמ' 40-41; ד' ברק-ארז עוולות חוקתיות [פורסם בנבו] [31], בעמ' 291-295). בתובענה החורגת ממסגרת של עתירה מינהלית ונושאת אופי "אזרחי", עשוי להתעורר הצורך בבחינה ראייתית ובבירור עובדתי יסודי. על השופט היושב בדין בבית-המשפט לעניינים מינהליים מוטלות מגבלות הנובעות מכללי הדיון בעתירות מינהליות. מגבלות אלה עשויות לשלול את האפשרות לטפל כנדרש בעתירה הנושאת אופי "אזרחי". מבחינה פונקציונלית ההליך בערכאה אזרחית רגילה מתאים יותר מהליך הדיון בעתירות מינהליות לבחינתן של שאלות עובדתיות. הוא מקנה לבית-המשפט את האמצעים הדרושים לקביעתה של תשתית ראייתית אמينة. דבר זה עשוי לשמש, במצבים מסוימים, נימוק לבטל פסק-דין שניתן בעתירה מינהלית, כאשר היה מקום להגישה כתובענה אזרחית לערכאה אזרחית רגילה.

### **סיכום ביניים**

30. דומני, כי בהעדר הסדר חקיקתי מקיף, כפי שראוי היה שיוסדר, אין מנוס אלא למצוא את המסלול שיבטיח מחד את בירור העובדות לאשורן וימנע התחמקות מתשלום חובות תוך שימוש במסך ההתאגדות של חברות, ומאידך ישמור את זכויותיהם של בעל השליטה ואולי גם של נושים אחרים להביא ולהשמיע את טענותיהם בטרם יוטלו עליהם חיובים אישיים.

על-כן, הדרך הראויה הינה כי לאחר משלוח דרישה לבעל השליטה תבחר הרשות את המסלול הראוי בהתאם לעמדת בעל השליטה. ככל שבעל השליטה מעלה טענות הראויות להתברר בהליך השגה, ערר וערעור, יש לקבוע כי עליו לנקוט במסלול זה ואם לא נקט בהליכים במועד, פתוחה הדרך בפני הרשות לנקוט בהליכי גביה מנהלית. אם בעל השליטה חולק על הדרישה בשל עילות שאינן כלולות בחוק הערר, כגון שלא קיבל נכסים, הרי שחובת ההגינות המוטלת על הרשות מחייבת כי הרשות תמנע מנקיטת הליכי גביה ותגיש תביעה לבית המשפט. בכל מקרה גם אם נקטה הרשות המנהלית הליכי גביה ובעל השליטה הגיש עתירה מנהלית ובגדרה בקשה לעיכוב ההליכים, רשאי בית המשפט להגיע למסקנה כי ההליך המתאים הינו הליך התביעה האזרחית ובמקרה שכזה ראוי כי יעכב את הליכי הגביה ויפנה את הצדדים לבית המשפט האזרחי המוסמך.

31. מודע אני לכך כי יתכנו מצבים שבהם בעלי שליטה יעלו טענות שאינן מנויות בחוק הערר רק כדי להכביד על הרשות ולמנוע את נקיטת הליכי הגביה. כמו כן ייתכנו מצבים בהם לא תינתן תשובה ברורה. למרות זאת דומני כי אין מנוס וכי יש להעדיף הכבדת מה על הרשות ובלבד שלא תקופח זכותו של בעל השליטה להוכיח את טענותיו. יתרה מזו, יש להניח כי גם בגדרה של תביעה אזרחית, אם תוגש, ניתן לנקוט בבקשה לסעדים זמניים שיבטיחו את פירעון החוב.

**הערות לפני סיום**

32. כאן ראוי להוסיף הערה לעניין נטל ההוכחה. באי כוח המשיבה טענו בהרחבה כי על פי [סעיף 119א לפקודת מס הכנסה](#) מוטל על הנישום/החייב הנטל לסתור את החזקה ולפיה נכסי החברה הועברו אליו. המשיבה מפנה [לסעיף 119א\(3\)](#) הקובע בסיפא, כי הנטל לסתור את החזקה מוטל על הנישום.

איני סבור, שיש צורך להרחיב בשאלת נטלי הראיה והשכנוע, שכן הקביעה כי על העירייה לנקוט בהליך תביעה אינה משנה נטלים אלו. גם אם העירייה תנקוט בהליך של תביעה אזרחית לא יהיה בכך להטיל עליה את נטל ההוכחה מקום שהדין מטילו על החייב. עם זאת אעיר כי על פי לשונה, החזקה הקבועה בסיפא [לסעיף 119א\(3\)](#) חלה רק לגבי נכסים שהיו לחברה בעת הפסקת פעילותה. אין בסעיף קביעה כי קיימת חזקה שהיו לחברה נכסים שכאלו. רק אם יוכח כי בעת הפסקת הפעילות היו לחברה נכסים, יעבור הנטל לבעל השליטה לסתור את החזקה כי אלו הועברו אליו ללא תמורה(ראו דעות אחרות [ע"מ 36449-03-13 ענבר נ' עיריית חיפה](#) [פורסם בנבו] (30/3/2014)). שאלת היקף החזקה על פי ההוראה טרם התברר בפני בית המשפט העליון ועל כן איני מוצא לנכון להרחיב את הדיון שכן טרם הובררו עובדות היסוד בתיק הנוכחי (ראו [רע"א 7392/12 חיים רומנו נ' עיריית יהוד מונסון](#) [פורסם בנבו] (25/10/2012)).

33. עוד אעיר כי קיימת מחלוקת לגבי היקף החוב אותו ניתן לגבות מבעלי השליטה. לטענת המשיבה, היא רשאית לגבות מבעלי השליטה את מלוא החוב, גם אם זה עולה על היקף הנכסים שהועברו אליו. גם סוגיה זו טרם הוכרעה בפסיקה ואיני סבור כי הליך זה מחייב הכרעה בה (ראו והשוו לעניין [סעיף 119א לפקודה פסק הדין בע"א 2755/08 הנ"ל](#) וכן [ע"מ \(ת"א\) 1311/07](#) לעיל).

**העתירה הנוכחית**

34. במקרה הנוכחי נשלחה הדרישה והומצאה לידי העותרת כבר ביום 19/4/13 (סעיף 11 לעתירה). בשלב זה נדרשה העותרת רק למסור מסמכים וכך עשתה. ביום 3/6/13 נשלחה לעותרת דרישת תשלום. בדרישה זו הופנתה תשומת לב העותרת כי היא רשאית להגיש השגה רק בטענות המנויות [בסעיף 3\(א\)\(4\)](#) לחוק הערר. רק ביום 3/9/13 שלחה העותרת התייחסות עניינית לדרישה וטענה כי לא הועברו לה כל נכסים.

35. אין ספק, כי העותרת השתתה במתן תשובה, אולם איני סבור כי די בכך כדי להביא לדחיית העתירה. בהודעות שנשלחו לעותרת לא הובהרו לה זכויותיה, לא הובהר לה כי אם טענתה אינה נכללת בגדר הוראות [סעיף 3\(א\)\(4\)](#) לחוק הערר עליה למסור תשובה וכי הינה צפויה לתביעה אזרחית.

יתרה מזו, שאלת סמכות העירייה לנקוט בהליכי גביה הייתה שנויה במחלוקת והמצב המשפטי עדיין אינו ברור.

בנסיבות אלו דומה, כי האינטרס הציבורי מצדיק את דחיית טענת השיהוי.

36. עיון במסמכים שהוצגו מעלה עד כמה יש קושי לקבוע האם במועד הפסקת פעילות החברה היו לה נכסים, אם לאו. המשיבה סומכת טענותיה על ליקויים בניהול ספרי העותרת, אלא שטענתה זו אינה מספקת כדי לקבוע כי לחברה היו נכסים בעת הפסקת פעילותה, לא כל שכן, אין בכך די כדי לקבוע שהנכסים הועברו לעותרת. יתרה מזו, לא הוגשה כל חוות דעת חשבונאית ממנה ניתן ללמוד את הנטען בתשובת העירייה. גם הקשר בין החברות מחייב בירור עובדתי, לרבות שמיעת גרסתו של בעל המניות בחברה החדשה. מקומו הראוי של הבירור העובדתי הינו בבית משפט השלום.

37. בטרם סיום אוסיף כי לאחרונה עדים אנו בבתי משפט לדיונים הולכים ומתרבים בנוגע לחבותם האישים של בעלי שליטה לחובות הארנונה של חברות חייבות. העדרו של הסדר דיוני ברור וגורר בעקבותיו דיונים רבים ומיותרים ומביא לתוצאות קשות ולעיתים סותרות. אין לי אלא לשוב ולקרוא למחוקק, כפי שכבר עשו רבים לפני, שימצא את הדריך ויסדיר את דיני הארנונה ואת דרכי בירור חובות הארנונה בכלל ואת ההוראות בדבר חיובם של בעלי שליטה בפרט. יכול המחוקק להרחיב את עילות ההשגה על פי חוק הערר ולקבוע כי כל מחלוקת תתברר בהשגה ולאחריה בערר, או לקבוע כל הסדר דיוני ברור ואחיד אחר, ובלבד שהדבר יעשה בהקדם וייקבעו כללים ברורים שיבטיחו גביית מס אמת תוך שמירה על זכותם של חייבים להתגונן ולהישמע.

### סוף דבר

38. בשים לב לכל האמור הגעתי למסקנה כי במקרה הנוכחי יש להעביר את המחלוקות לדיון בפני ערכאה מתאימה ועל כן אני מורה בזה על עיכוב כל הליכי הגביה הננקטים כנגד העותרת בשל חובותיה של החברה בגין ההחזקה בנכס.

העירייה תוכל להגיש תביעה כספית כנגד העותרת או כל אדם אחר לבית המשפט המוסמך להוכחת החיוב האישי בחובות החברה.

בנסיבות העניין, איני מוצא מקום ליתן צו להוצאות.

**ניתן היום, י"א תמוז תשע"ד, 09 יולי 2014, בהעדר הצדדים.**

רון סוקול 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)