ת"א 32348-12-21 פקיד שומה באר שבע נ' אבו חמיד ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המבקש	**פקיד שומה באר שבע** **ע"י ב"כ עו"ד דנה הבר**
	נגד
המשיבים	**דיאב אבו חמיד ואח'** **ע"י ב"כ עוה"ד חן יונה ודוד נגר**

החלטה

מבוא

1. בקשתו של המשיב (להלן- "**דיאב**") לבטל את צו התפיסה לרכב, שהוטל בתיק זה על פי סעיף 194 **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א- 1961** (להלן- "**הפקודה**").
2. דיאב, תושב ביר הדאג', נשוי ואב לחמישה ילדים, עובד שכיר בתפקיד ניהולי בחוות רביית אפרוחים בקיבוץ רביבים. בשנת 2021 רכש רכב מסוג ג'יפ רנגלר, שעלות רכישתו הוערכה על ידי המבקש (להלן- "**פקיד השומה**"), בסכום של כ- 315,000 ₪.
3. בעקבות בדיקה שערך פקיד השומה, נפתחו מספר הליכים, שבמסגרתם הוטלו על הרכב צווי עיקול ותפיסה על פי סעיף 194 בפקודה.
4. **אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש להיעתר לבקשה ולבטל את צו התפיסה.**

ההליך הראשון

5. ראשיתם של ההליכים בבקשה דחופה שהגיש פקיד השומה, ביום **13.12.2021**, בתיק **27672-12-21** (להלן- "**ההליך הראשון**"). בבקשה שהוגשה בהליך הראשון, במעמד צד אחד, התבקש בית המשפט להורות על עיקול ותפיסה של רכבו של דיאב, מסוג ג'יפ רנגלר מודל 2021 (להלן- "**הג'יפ**"), לשם הבטחת תשלום חוב המס של דיאב לשנים 2020-2021, בסך של 103,874 ₪ (בתוספת קנס גירעון).

6. פקיד השומה פירט בבקשתו כי מדובר בבקשה אחת מני מספר בקשות המוגשות בכול רחבי הארץ, במסגרת התגייסותה של רשות המיסים למאבק בפשיעה בחברה הערבית, בהתאם להחלטה מספר 549 של ממשלת ישראל, מיום 24.10.2021, שעניינה תכנית לטיפול בתופעות פשיעה ואלימות בחברה הערבית, לרבות פשיעה כלכלית, הנובעת מהעלמת הכנסות ואי תשלום מס.

7. כיון שהבקשה הוגשה במסגרת המאבק האמור בפשיעה, ביקש פקיד השומה להחיל בעניינו של דיאב מתווה מיוחד ליישום סעיף 194 בפקודה, שיושם לראשונה על ידי כב' השופט מ' אלטוביה בבית המשפט המחוזי בתל אביב, ואומץ בתיקים אחרים שהוגשו במסגרת המאבק בפשיעה. אציין בקצרה כי המתווה האמור הביא בחשבון את החשש המיוחד להברחת נכסים ולסיכול מטרת סעיף 194 בפקודה בנסיבות שבהן קיים חשד להכנסות בלתי מדווחות שמקורן בפעילות עבריינית. במתווה המיוחד, שיוחד כאמור לתיקי המאבק בפשיעה, התאפשר לפקיד השומה לקבל צווי עיקול ותפיסה מותנים, לפי סעיף 194 בפקודה, עוד לפני המצאת השומה לנישום ומתן האפשרות לשלם את המס, ובלבד שהצווים המותנים יכנסו לתוקף רק **לאחר** המצאת השומה לידי הנישום, **ולאחר** שתינתן לנישום אפשרות סבירה לשלם את המס או להמציא ערובה נאותה (בכפוף לתנאים שנקבעו).

8. ביום 14.12.2021 דחיתי את בקשתו של פקיד השומה מהטעם שהמתווה המיוחד ליישום סעיף 194 בפקודה, יוחד כאמור למקרים חריגים הכרוכים במאבק בפשיעה, שלגביהם קיים חשש מיוחד לסיכול הגביה. צוין בהחלטתי כי בניגוד למקרים קודמים שלגביהם הוחל המתווה המיוחד, לא מדובר בענייננו בחשד לכך שמקור הכספים ששימשו לרכישת הג'יפ הוא בפעילות עבריינית, ועל כן לא קיים שיקול מיוחד המצדיק סטייה מההסדר הקבוע בפקודה. בהחלטתי אף צוין כי בשונה ממקרים אחרים אשר נדונו במסגרת המאבק האמור בפשיעה, לא מדובר בענייננו בדיווח על הכנסות זעומות בלבד, וכי סכום השומה שנקבע אינו סכום גבוה.

<u>ההליך השני</u>

9. ביום 15.12.21 הגיש פקיד השומה בתיק שבכותרת בקשה נוספת למתן צווים במעמד צד אחד, כאמור בסעיף 194 בפקודה, לעיקול הג'יפ ולתפיסתו, לשם הבטחת תשלום חוב המס בסך של 119,455 ₪ (כולל קנס גירעון) (להלן- "**ההליך השני**").

10. בבקשה צוין כי בשעה 05:10 באותו הבוקר, הומצאו לדיאב השומה והודעת הדרישה לפי סעיף 194 בפקודה, והוא נדרש לשלם את המס, או להפקיד ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה, באופן מידי. משסירב דיאב לעשות כן, הגיש פקיד השומה את הבקשה למתן הצווים בהליך השני. פקיד השומה הדגיש כי הדחיפות בבקשתו נובעת מהעובדה שהנכס נושא הבקשה הוא רכב, אשר ניתן להעלימו בנקל, אף צוין כי קיים חשש שככל שבית המשפט לא ייתן את החלטתו בהקדם ובדחיפות, יעלם הרכב בדרך כלשהי ולא ניתן יהא לתפוס אותו לצורך הבטחת תשלום חוב המס.

11. עוד באותו היום ניתנה החלטתי שבגדרה הוטלו צווי עיקול וצווי תפיסה כמבוקש, במעמד צד אחד. בעקבות מתן הצווים, הוגשה ביום 1.2.2022 בקשתו של דיאב לביטול צו התפיסה, שהיא הבקשה שלפני.

<u>ערעורו של דיאב</u>

12. לבקשתו של דיאב לביטול צו התפיסה, אשר הוגשה כאמור בהליך השני, קדם ערעור שהגיש דיאב על החלטת פקיד השומה ביום 27.1.2022, בתיק 59650-01-22 (להלן- "**הערעור**"). בגדרו של הערעור התבקש בית המשפט לקבוע כי דיאב אינו חייב לפקיד השומה סכום כסף כלשהו, ולהורות, בד בבד, על השבת רכבו של דיאב לידיו לאלתר.

13. בערעור פירט דיאב כי הוא אזרח מן השורה, העובד לפרנסתו כשכיר באותו מקום עבודה מזה כ- 12 שנה, וכי ביום 15.12.2021, סמוך לכניסה לישוב מגוריו, נעצר לבדיקה שגרתית על ידי שוטר ונציגו של פקיד השומה, שבסופה נתפס הג'יפ על פי צו עיקול שהיה ברשות נציג פקיד השומה.

14. צו העיקול אשר ניתן לדיאב באותו מעמד (צורף לערעור וסומן א'), הינו טופס של **דוח עיקול רכב על פי פקודת המסים (גביה).** בדוח המובנה מודפס כדלקמן-

> **"אני גובה המס החתום מטה, תוך שימוש בכתב הרשאה לפריצת ביתו או לרשותו של החייב מאת ממונה על הגבייה מיום [התאריך שהוסף בכתב יד- 15.12.2021], לתפוס ולמכור מטלטליו, על פי סעיף 5 (4) לפקודת המיסים (גבייה) באתי היום אל ... ".**

15. פרטיו של דיאב הושלמו בכתב יד, ולאחר מכן מודפס בטופס המובנה-

> **"אשר לא נענה/נענתה לדרישה שהומצאו לו/לה ולא שילם/שילמה את הסכום הנקוב בטופס הדרישה. ביצעתי את עיקול הרכב דלעיל תוך שימוש בכתב הרשאה לפריצת ביתו או לרשותו של החייב..."**.

16. בטופס מולאו בכתב יד פרטי הג"יפ; שדיאב היה נוכח בשעת ביצוע העיקול, וכן סומנה חלופה שהמעוקל הוצא מרשותו של החייב.

17. דיאב פירט בכתב הערעור, כי ביום 19.12.2021, פנה למשרד פקיד השומה בבקשה להשבת הג"יפ, והבהיר שהוא אינו אמור לשלם מקדמות או מס הכנסה, אף הגיש פירוט בדבר ההכנסות אשר שימשו אותו לרכישת הג"יפ, וזאת בתשובה לטענות הערטילאיות שנטענו בפניו בדבר המקורות הכספיים לרכישת הרכב. דיאב הדגיש כי פקיד השומה לא פנה אליו מעולם קודם לכן, בדבר קיומו של חוב מס כלשהו בגין אי הגשת דוחות, או בדבר אי תשלום מקדמות.

18. לכתב הערעור צורפה (בנספח ב') תשובתו של פקיד השומה לפנייתו של דיאב, מיום 5.1.2022 (להלן- "**תשובת פקיד השומה**"), שבה צוין כי ביום 13.12.2021 הוצאה לדיאב שומה לשנת 2020, על פי סעיף 145(ב) בפקודה, וכן שומת מקדמות לשנת המס 2020- 2021 על פי סעיף 175 בפקודה. עוד צוין כי "**ביום 15.12.2021, בית המשפט הורה על מתן צו עיקול ותפיסת הרכב, וזאת להבטחת תשלום חוב המס בסך 119,455 ₪, לשנים 2020 עד 2021**". בואר בתשובת פקיד השומה כי ככל שדיאב מבקש להשיג על השומה, עליו לעשות זאת באמצעות הגשת דוח, כנדרש בסעיף 150(ב) בפקודה, וכי בקשה לביטול העיקול ותפיסת הרכב יש להגיש לבית המשפט אשר נתן את ההחלטה.

19. מכתב הערעור ומתשובת פקיד השומה, שצורפה כאמור לכתב הערעור כנספח ב', התעורר חשש שהצווים שהוצאו בגדרו של ההליך השני לא הובאו לידיעתו של דיאב, ולפיכך נכתב בהחלטתי שניתנה בתיק הערעור, ביום 30.1.2022, כי "**כיוון שבמכתבו של פקיד השומה, מיום 5.1.2022, אשר צורף לערעור, מוזכרים צווי עיקול ותפיסה, שהוטלו על ידי בית המשפט, מבלי שצוין מספר ההליך, וכי מדובר בצווים מכוח סעיף 194 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א 1961... ויתכן שהמערער אינו מודע לצווים אלו אשר לא הוזכרו בערעורו, אציין כי הצווים הוטלו בתיק**

32348-12-21". עוד צוין בהחלטתי כי דיאב רשאי להגיש כל בקשה לעניין הצווים בתיק שבו ניתנו הצווים, היינו בתיק ההליך השני.

20. בעקבות החלטה זו הוגשה כאמור ביום 1.2.2022, בתיק ההליך השני, בקשתו של דיאב להחזרת הרכב, אשר כותרתה "**בקשה דחופה למתן צו השבת רכבו של המבקש**", שהיא הבקשה שלפני.

<u>בקשתו של פקיד השומה למתן צווי עיקול ותפיסה</u>

21. בבקשה שהגיש פקיד השומה בהליך השני פורט כי בדיקה שנערכה העלתה כי ביום 31.8.2021 רכש דיאב את הג'יפ, אשר עלות רכישתו מוערכת בסך של 315,000 ₪. עוד העלתה הבדיקה כי בשנת 2020, רכש דיאב שני כלי רכב נוספים: "**רכב מסוג שברולט אשר משקלו 4.5 טון, מסוג משא פתוח; ורכב מסוג טויוטה מסוג משא סגור ייחוד; אשר עלות רכישתם מוערכת בכ- 100,000 ₪**".

22. פקיד השומה הוסיף כי דיאב לא פתח תיק פעיל ברשות המיסים, וכי הוא אינו מדווח באופן **עצמאי** על הכנסות כלשהן. יחד עם זאת צוין כי הכנסותיו של דיאב ממשכורת בתקופת השומה הסתכמו לסך של 263,730 ₪ (ההכנסות לשנת 2021 הן הכנסות משוערות); וכי הכנסותיו של דיאב מקצבאות הביטוח הלאומי הסתכמו ב- 26,572 ₪ בלבד.

23. פקיד השומה העריך כי הוצאות המחייה של דיאב ובני משפחתו הסתכמו, בשנות המס הרלוונטיות, ב- 176,256 ₪, בהתאם לממוצע לוח מחיה 5, ועל כן התעורר חשדו של פקיד השומה כי הג'יפ נרכש מהכנסה אשר לא דווחה לרשות המיסים. משכך, הוציא פקיד השומה לדיאב שומה, בהתאם להוראות סעיפים 145(ב), 175 ו- 194(א)(2) בפקודה, המבוססת על גידול הון בשנים 2020 – 2021. את הפרשי ההון הבלתי מוסברים, בסך 326,072 ₪, ייחס פקיד השומה לשנתיים, כך שלכל אחת מהשנים יוחס סך של 163,036 ₪. כפועל יוצא נקבע בשומה כי על דיאב לשלם מס בסך 103,874 ₪, כולל ריבית והפרשי הצמדה, נכון ליום 12.12.2021, בתוספת קנס גירעון בשיעור 15%, סה"כ- 119,455 ₪. (נקבעה גם שומה חלופית, שלפיה מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(10) בפקודה).

24. בבקשת פקיד השומה שהוגשה בהליך השני פורט כי ביום 15.12.2021, עשה פקיד השומה שימוש בסמכות המוקנית לו מכוח סעיף 194 (א)(2) בפקודה, והוציא לדיאב הודעת דרישה להפקדת ערובה כדי הנחת דעתו. עוד פורט כי עובדי רשות המיסים

פגשו את דיאב והמציאו לו את הודעת הדרישה להפקדת ערובה לפי סעיף 194 בפקודה, ואת נימוקי השומה. דיאב נדרש לשלם את חוב המס, או להפקיד ערובה שתניח את דעתו של פקיד השומה, באופן מידי.

25. לבקשה צורף העתק השומה שנמסרה לדיאב (נספח 1), וכן דוח הפעולה (נספח 2) המתעד את המסירה לדיאב (להלן- "**דוח הפעולה**"). בדוח הפעולה נכתב כי ביום 15.12.2021, בשעה 10:05, הגיעו נציגי פקיד השומה בליווי כוח משטרתי לביתו של דיאב, אך הוא לא היה בבית. פורט כי המסמכים שהומצאו לדיאב באופן אישי, היו נימוקי שומה לשנים 2020 ושומת מקדמות לשנת המס 2021, וכן הודעה לפי סעיף 194 בפקודה, **מבלי שפורט היכן בוצעה ההמצאה**. צוין בדוח הפעולה כי הוסבר לדיאב שעליו לשלם את סכום המס בסך 119,035 ₪, באופן מידי, או להפקיד ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה. תשובתו של דיאב מולאה על גבי הטופס בכתב יד, כדלקמן: "**אין לי את הסכום הזה עלי וכן אין לי ערובה לתת במקום ואני לא אתן 120,000 ₪ על משהו שאני לא יודע, אני אתייעץ עם עו"ד שלי**".

26. על גבי דוח הפעולה הודפס בהדגשה כי "**אין לתפוס את הרכב**", וכי במקרה של סירוב [לשלם את המס או להפקיד ערובה], יש לפנות מידית לעו"ד טל שטיין (בפרקליטות). דוח הפעולה נחתם ביום 15.12.2021 בשעה 10:09.

27. בנספח 3 אשר צורף לבקשה, חתום דיאב על הודעת השומה והדרישה שהוצאה לפי סעיפים 145(ב), 175 ו- 194(א)(2) בפקודה.

28. לשם השלמת התמונה אציין כי סעיף 194 בפקודה מוזכר בהודעת השומה בכותרת, שם צוין כי מדובר גם בדרישה לפי סעיף 194(א)(2) בפקודה, וכן בסעיף 6 במסמך, ואולם זולת הכתרת הפעולה גם כ"דרישה", לא נכתב במסמך באופן מפורש שהדרישה היא לתשלום המס באופן מידי בהתאם לסעיף 194 בפקודה, או להפקדת ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה.

<u>הבקשה לביטול הצו</u>

29. בבקשה לביטול הצו טען דיאב כי פקיד השומה התנהל כלפיו בצורה בריונית, ללא כל הצדקה, אף שהוא אזרח קטן מן השורה, הנעדר עבר פלילי. פורט כי ביום 15.12.2021 סמוך לשעה 05:00 לפנות בוקר, נעצר דיאב בידי שוטר ופקיד מס, והג'יפ ניטל ממנו, מבלי שפורט בפניו מכוח איזה צו ניטל ממנו הג'יפ, ואיזה בית משפט הורה על העיקול ועל התפיסה. לראשונה נודע לדיאב על ההליך השני מההחלטה

שנתן בית המשפט בתיק הערעור. דיאב העלה את החשד כי התנהלותו של פקיד השומה הייתה בלתי חוקית, וכי הרכב נתפס עוד לפני מתן הצווים על ידי בית המשפט. בקשת פקיד השומה הוגשה לבית המשפט אך ורק כדי להכשיר את התפיסה בדיעבד, ופקיד השומה הסתיר מבית המשפט את העובדה שהרכב נמצא בחזקתו כבר מהשעה 10:05 לפנות בוקר.

30. אף שלטענתו של דיאב די בטעמים אלו שפירט כדי להצדיק את ביטול הצו, הוסיף דיאב וטען כי מאזן הנוחות נוטה בבירור לטובתו, והפגיעה בו היא בלתי מידתית, שכן הוא מתגורר בישוב רחוק ומבודד, וכי לא קיימת תחבורה ציבורית מסודרת לישוב. דיאב הדגיש כי הוא אזרח נקי כפיים, ללא עבר פלילי, שאורח חייו נורמטיבי, והוא עובד בקביעות. הרכב לא נחוץ לדיאב לשם מטרות פנאי, כי אם לצרכי הגעה לביתו ולמקום עבודתו, ועל כן פוגעת תפיסת רכבו בחופש התנועה ובחופש העיסוק כאחד. בתצהיר שצורף לתמיכה בבקשה הצהיר דיאב כי ההגעה ממקום מגוריו המבודד למקום עבודתו בקיבוץ רביבים מחייבת שימוש ברכב, המהווה מרכיב קריטי בעבותו. מאז שנתפס רכבו הוא נאלץ להיעזר באחרים כדי להגיע לעבודתו.

31. דיאב הוסיף וטען בבקשתו כי אין כל הלימה בין גובה המס שנדרש לשלם לבין שווי הרכוש שנתפס, וכי תפיסת רכוש בהיקף זה, מהווה פגיעה קשה ואנושה בדיאב, ביחס לסכום המס. נטען כי גם על פי גישתו של פקיד השומה בדבר חבות המס, אין הצדקה לתפיסת רכוש ששוויו פי שלושה מגובה המס השנוי במחלוקת. דיאב הדגיש כי די בעניינו בעיקול ברישום, שיש בו כדי למנוע את העלמת הג"יפ שממנה חושש פקיד השומה.

32. אשר לשומה טען דיאב: כי הוא העביר לידי פקיד השומה את המסמכים וההבהרות הנדרשות באשר למימון רכישת הג"יפ; כי דמי המחיה שצוינו על ידי פקיד השומה מופקעים ומופרכים, ואינם תואמים את דמי המחיה של האוכלוסייה המתגוררת בפזורה; כי רכב הטויוטה שהזכיר פקיד השומה בבקשתו בהליך השני נמכר זה מכבר, וכספי התמורה שימשו ברכישת הג"יפ.

<u>הדיון בבקשה</u>

33. בפתח הדיון שהתקיים בפני בבקשתו של דיאב, הודתה באת כוחו של פקיד השומה, כי בירור שנערך באשר לטענותיו של דיאב העלה כי נפלה תקלה, ולא נמצאה אינדיקציה לכך שצווי העיקול והתפיסה שניתנו בגדרו של ההליך השני, לפי סעיף

194 בפקודה, הומצאו לדיאב, אף הבקשה למתן צווים, אשר הוגשה בהליך השני, לא הומצאה לדיאב. הודגש כי מדובר בתקלה של פקיד השומה, וכי הוא מצר על כך. מקורה של התקלה, כך נטען, בריבוי הבקשות שהוגשו בעניינם של נישומים שונים. יחד עם זאת נטען, שהגם שמדובר בתקלה, אין בה כדי לבטל את הצווים, נוכח עקרון ה"בטלות היחסית", וכי בסופו של דבר, מתקיים בבית המשפט דיון בבקשה למתן הצו, ועל כן לא מדובר בפגם היורד לשורשו של עניין.

34. במהלך הדיון נטען כי השומה הוצאה מהטעם שאין בהכנסותיו המדווחות של דיאב כדי להסביר את המקור הכספי לרכישת הג'יפ, וכי קיימים הפרשי הון בלתי מוסברים. הודגש בדיון כי רכבים הם רכוש שניתן להעלים ולהבריח, ועל כן אין די ברישום בעיקול במשרד הרישוי. עוד הודגש שאין לדיאב נכסים ממשיים שניתן להיפרע מהם, וכי דיאב לא הציע חלופות אחרות שיניחו את דעת פקיד השומה, ושיש בהן כדי להבטיח את גביית חוב המס בעתיד.

35. במהלך הדיון נחקר דיאב בקצרה והדגיש כי נוכח המרחק מביתו למקום עבודתו, כ-21 ק"מ, עליו לנסוע למקום עבודתו ברכב. דיאב הופנה לחקירתו ביום תפיסת הרכב, שבמהלכה ציין שיש בבעלותו רכבים נוספים, והשיב כי לפני כשבועיים מכר את אחד הרכבים, בתמורה ל- 60,000 ₪.

36. בא כוחו של דיאב ציין מנגד כי לא הייתה לדיאב כל ידיעה אודות תיק זה והעיקולים שהוטלו בגדרו. הודגש כי החוב בסך של כ- 100,000 ₪, מוכחש, וכי לא מדובר במבקש בעל עבר פלילי מכביד, שהוגש נגדו כתב אישום, ועל כן אין כל הצדקה לתפוס את הרכב. הודגש כי לא מדובר בחוב בן מיליוני שקלים, וככל שבסופו של יום ייקבע שאכן קיים חוב מס, לא תהיה לדיאב כל בעיה להסדירו, שכן הוא עובד בקביעות כ- 12 שנה בקיבוץ רביבים, בתפקיד ניהולי, ושכרו החודשי נע בין 10,000 ₪ לבין 12,000 ₪.

37. במהלך הדיון הוגשה מטעם פקיד השומה לראשונה ההודעה באזהרה שנגבתה מדיאב ביום 15.12.2021, בחשד לביצוע עבירות לפי סעיף 220 בפקודה. לשאלה ממי רכש את הג'יפ וכיצד מימן את עלות רכישתו, והשיב דיאב כי שילם עבור הג'יפ 250,000 ₪. כמו כן פירט מספר רכבים נוספים שיש ברשותו: שברולט משנת 2008; טויוטה משנת 2001; מיצובישי מגנום; וג'יפ לנדקרוזר מודל 2008. לשאלה מדוע הוא מחזיק במספר כה רב של רכבים, השיב דיאב בהודעתו שהוא זקוק להם למטרות שונות כגון הובלת קש לכבשים שהוא מגדל. לשאלה כיצד הצליח לרכוש

רכבים כה רבים ממשכורתו, השיב שמאז ילדותו חלם לרכוש רכבים, וכי הוא עובד מגיל צעיר וחוסך כסף לשם כך. את הטיוטה לנדקרוזר רכש בשנת 2015, ושילם עבורה 420,000 ₪ במזומן. בשנת 2018 מכר את הרכב עבור 300,000 ₪, שגם אותם קיבל במזומן. דיאב השיב בהודעתו שאין לו הכנסה נוספת; שאין לרכב ביטוח חובה או ביטוח מקיף. בתום ההודעה הוסבר לדיאב שהוא קיבל לידיו שומה לפי סעיף 194 בפקודה, וכי עליו לשלם את המס באופן מידי. על כך השיב שהוא יפנה לעו"ד ויברר זאת עמו.

38. במהלך הדיון הסכים דיאב לשלם ערובה בסכום סמלי, ולאחר מכן נטען כי יש באפשרותו לגייס סך של כ- 50,000 ₪ לשם הבטחת החוב, ואולם פקיד השומה, שעמו נערכה התייעצות טלפונית בהפסקה שהיתה במהלך הדיון, סבר שסכום זה אינו מהווה ערובה מספקת להבטחת תשלום חוב המס, והצדדים לא הגיעו להסכמה כלשהי.

<u>דיון והכרעה</u>

39. **לאחר ששקלתי את טיעוני הצדדים מצאתי שיש לקבל את הבקשה ולהורות על ביטול צו התפיסה והחזרת הג'יפ לידי דיאב, הן בשל סימני שאלה באשר לסבירותה של השומה; הן מהטעם שבנסיבות העניין די לטעמי בעיקול כדי להבטיח את גביית המס, ואין צורך במתן צו תפיסה כדי להפיג את החשש לגביית המס; והן מהטעם שמאזן הנוחות נוטה בענייננו בבירור לטובתו של דיאב.**

<u>פגמים בהוצאת הצו</u>

40. בפתח הדברים ראוי להתייחס לטענות שהועלה דיאב בדבר הפגמים שנפלו בהמצאת צו התפיסה לדיאב. דומה כי בענייננו נמתח עיקרון ה'בטלות היחסית', אשר הוזכר על ידי פקיד השומה במהלך הדיון, עד קצהו, ואף שבהתאם לעיקרון הבטלות היחסית אין בפגמים שונים שנפלו בפעולות המנהל, לרבות במתן זכות טיעון, כדי לפסול את ההחלטה, לא למותר למתוח ביקורת על התנהלות זו (ראו ע"א 5072/19 **שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** (מיום 9.5.2021)(להלן- "**פרשת שווארמה**").

41. לא מדובר בענייננו רק בכך שצווי העיקול והתפיסה שניתנו מכוח סעיף 194 בפקודה לא הומצאו לדיאב, בניגוד להחלטה מפורשת של בית המשפט בעניין זה, אלא גם

בכך שלדיאב הוצג צו שהוצא לכאורה מכוח פקודת המסים (גביה) (נספח 2 לערעור שהגיש), אף שאין לפקודה האמורה כל תחולה בענייננו. לא קיים לדיאב חוב מס סופי בר גביה, אף לא הוצאו הרשאה ודרישה, כאמור בסעיפים 2 ו-4 בפקודת המסים (גביה), המהווים תנאי מוקדם לנקיטת הליכים מכוח הפקודה האמורה. ההלכה הפסוקה עמדה על חשיבותה של מערכת גביה אפקטיבית ויעילה (ראו למשל בג"ץ 6824/07 **מנאע נ' רשות המסים** פ"ד סד (2) 479 (2010) (להלן- "**פרשת מנאע**"), אשר סעיף 194 בפקודה הוא אחד מרכיביה. יחד עם זאת הדגישו בתי המשפט כי אמצעי הגבייה השונים נדרשים להלום את עקרון חוקיות המנהל, שהוא הכלל הבסיסי המונח ביסוד כל פעולה של רשויות המנהל, שלפיו אין לרשות המנהלית סמכות, אלא אם כן הוקנתה לה בחוק במפורש (ראו פרשת מנאע; רע"א 3542/10 **אגף המכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ ואח'** (מיום 18.5.2014). למותר לציין כי עקרונות אלו חלים גם בענייננו, גם אם אכן היה מדובר בנקיטת אמצעים למלחמה בפשיעה. פקיד השומה אינו רשאי לנקוט בהליכים מכוח פקודת המסים (גביה) מבלי שהתמלאו התנאים לנקיטת הליכים על פיה.

42. לא זו אף זו. דומה כי הרכב נתפס ב'מחסום דרכים', כפי שנטען בערעור שהגיש דיאב (טענה אשר לא הוכחשה על ידי פקיד השומה בהליך שלפני), אף שבית המשפט העליון הדגיש בפרשת מנאע כי אין לפקיד השומה או לרשות המסים סמכות מכוח פקודת המסים (גביה) לעקל ולתפוס רכבים ברשות הרבים, במחסומים שהוקמו על ידי המשטרה.

43. מעבר לכך, נראה כי תנאי סעיף 194 בפקודה, המחייבים ביצוע המצאה של השומה לנישום התקיימו בענייננו בדוחק רב. אמנם השומה שהוצאה לדיאב נמסרה לידיו, ביום 15.12.2021, בין השעה 10:05 לבין 10:09, אז נחתם דוח הפעולה, והוא הוחתם על קבלתה, כפי שעולה מנספח 3 לבקשה שהוגשה בהליך השני, ואולם, כפי שציינתי, בשומה שהומצאה לדיאב הוזכר המונח 'דרישה' לפי סעיף 194 בפקודה, בכותרת ובסעיף 6, ואולם לא פורט מה תוכן הדרישה, לא צוין שעל דיאב לשלם את המס באופן מידי, או שיש באפשרותו להמציא ערובה מתאימה להנחת דעתו של פקיד השומה. מההודעה באזהרה ניתן ללמוד שבתום החקירה הדברים נאמרו לדיאב בעל פה, ואולם, מטבע הדברים לא קיבל דיאב העתק מהודעתו, והיא הוגשה לראשונה במהלך הדיון.

44. בדוח הפעולה נרשם כי ניתנה לדיאב האפשרות להמציא ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה, ואולם כאשר פנה דיאב לפקיד השומה, באמצעות עורך דינו, לא ניתנה לדיאב הזדמנות להמציא ערובה. בתשובתו של פקיד השומה (מיום 5.1.2022), אשר הופנתה לעורך דינו של דיאב, לא הוזכר סעיף 194 בפקודה בדרך כלשהי. פקיד השומה ציין במכתבו כי השומה הוצאה על פי סעיפים 145(ב) ו- 175 בפקודה בלבד, ודיאב הופנה לאפשרות להגיש השגות על פי הסעיפים המתאימים, אך הוא ועורך דינו לא הופנו לכך שעליהם לשלם את המס באופן מיידי, על פי סעיף 194 בפקודה, או שיש באפשרותם להמציא ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה. במכתב הוזכר כאמור כי בית המשפט הוציא צו עיקול וצו תפיסת רכב, מבלי שהוזכר מספר התיק, ומבלי שננקב סעיף 194 בפקודה כמקור הסמכות להוצאת הצווים.

45. למותר לציין כי השתלשלות העניינים המתוארת לעיל לא בוארה לבית המשפט בבקשה שהגיש פקיד השומה בהליך השני, ואף שבדוח הפעולה נרשם במפורש שאין לתפוס את הרכב, לא פורט בפני בית המשפט כי בניגוד לאמור בדוח הפעולה הג'יפ דווקא נתפס, עוד לפני הפנייה לבית המשפט. ספק האם דברים אלה עולים בקנה אחד עם דרישת תום הלב הקבועה בתקנה 93(ד)(3) **בתקנות סדר הדין האזרחי- התשע"ט- 2018** (להלן- "**תקנות סדר הדין האזרחי**"), החלה בענייננו לצד הוראות סעיף 194 בפקודה.

<u>תנאי סעיף 194 בפקודה</u>

46. לגוף העניין אזכיר כי סעיף 194 בפקודה מאפשר לפקיד השומה לדרוש את תשלום המס, או ערובה להבטחת תשלומו, גם במקרים שבהם שנוי המס במחלוקת, עוד בטרם הפכה השומה לסופית, ועוד בטרם התבררו טענות הנישום בפני פקיד השומה או בערכאות המשפטיות. סמכות זו המסורה לפקיד השומה יוחדה למקרים חריגים, המוגדרים בכותרתו של הסעיף כ'מקרים מיוחדים'. ככל שהמס לא שולם, וככל שלא ניתנה הערובה להבטחת תשלומו, להנחת דעתו של פקיד השומה, רשאי פקיד השומה לפנות לבית המשפט בבקשה למתן צווי עיקול או צווי תפיסה, לפי העניין.

47. התפיסה הרווחת בהלכה הפסוקה היא כי צווי עיקול על פי סעיף 194 בפקודה דומים במהותם לסעד של עיקול זמני הקבוע בתקנות סדר הדין האזרחי, המקובל והנהוג במשפט האזרחי, והשיקולים במתן הצו נבחנים על פי אותן אמות מידה (ראו למשל כב' השופט נ' סולברג ברע"א 3994/13 **אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית** (מיום

23.10.13) (להלן- "**פרשת אבו לטיף**"); כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) ברע"א 1367/17 **בלולו נ' היחידה הארצית לשומה** (מיום 18.7.17)(להלן-"**פרשת בלולו**").

48. הסעד הזמני על פי סעיף 194 בפקודה מותנה בהתקיימות שני תנאים מצטברים: **האחד**, קיומה של **שומה סבירה**, העומדת בביקורת בית המשפט. בשלב זה נבחנת סבירותה של השומה באופן לכאורי בלבד, בעוד שהבדיקה המדוקדקת של רכיבי השומה עתידה להיערך בהליכי השומה והערעור הרגילים (ראו למשל פרשת לטיף). התנאי השני, קיומו של **חשש סביר שהמס לא ייגבה**, "**משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת**". חשש לאפשרות לגביית המס עשוי להילמד הן מהתנהגות קודמת של הנישום, בפרט כלפי רשויות המס; והן מטיב נכסי הנישום, נזילותם **ושווים ביחס לחבות המס הנטענת**.

49. בדומה לסעד של עיקול זמני, לא יינתן צו העיקול מכוח סעיף 194 בפקודה כדבר שבשגרה, בכל מחלוקת בין פקיד השומה והנישום לגבי חבות המס, אלא בנסיבות שבהן החשש לסיכול הגבייה הוא חשש מובהק וממשי, והשומה על פניה סבירה ומבוססת. במתן צו העיקול מאמץ בית המשפט את הזהירות הנהוגה במתן צו עיקול זמני, שבגדרה נשקלים, לצד ההכבדה על ביצוע פסק הדין, גם זכות הקניין החוקתית של הנתבע (ובעניינו הנישום), ואת מאזן הנוחות, המושפע, בין היתר, גם מזכויות היסוד.

50. אשר **לצווי התפיסה**, קובע סעיף 194 (ג)(2) בפקודה כי צו התפיסה יינתן רק ככל **שאין די בצווי העיקול להבטיח את גביית המס**. סמכות בית המשפט להורות על **תפיסת נכס**, שולבה בסעיף 194 בפקודה במסגרת תיקון 200 לפקודה, שהוסף בגדרו של **חוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ד-2014** (ס"ח התשע"ד, עמ' 590), והיא לא נדונה בפרשת אבו לטיף או בפרשת בנלולו. אף שתיקון הפקודה מלמד על המגמה להרחיב את מגוון הכלים העומדים לרשות פקיד השומה בגביית המס, הכיר המחוקק בכך שצו התפיסה הינו **סעד חריג שבחריגים**, אשר אינו קיים בתקנות סדר הדין האזרחי, ועל כן קבע בסעיף 194 בפקודה במפורש, כי סעד בדמות צו תפיסה יינתן רק בנסיבות שבהן לא ניתן להסתפק בצו העיקול.

51. במתן צו תפיסה ראוי ליישם, בין היתר, את אמות המידה שאומצו לעניין תפיסת נכסים בהליך הפלילי, המביאות בחשבון את העובדה שצו התפיסה כרוך בפגיעה קניינית מתמשכת בנישום, ועל כן יש לנקוט בו במקרים קיצוניים בלבד, ובהעדר

חלופה פוגענית פחות (ראו למשל בש"פ 6529/10 **מגידיש ואח' נ' מ"י** (מיום 21.9.10)(להלן- "**פרשת מגידיש**"). באופן דומה למתואר בפרשת מגידיש לעניין נאשם שטרם הורשע, גם הפגיעה בנישום ששומתו טרם הפכה לסופית, הכרוכה במתן צו תפיסה על פי סעיף 194 בפקודה, היא פגיעה דרסטית, הפוגעת בזכויות יסוד, ועל כן יש לנקוט בה רק בהעדר חלופה פוגענית פחות.

52. צו התפיסה לא יינתן אפוא כל אימת שמתקיימים התנאים למתן צו עיקול, על פי המבחנים המקובלים, אלא לאחר בחינה זהירה של מאזן הנוחות ושל האפשרות לנקוט באמצעים פוגעניים פחות, שכן, צו התפיסה מכביד על הנישום הרבה יותר מאשר צו עיקול ברישום, והוא מונע ממנו שימוש נרחב יותר בקניינו, וכפועל יוצא פוגע פגיעה דרסטית בזכויות יסוד.

53. לא למותר לציין כי כפי שנהוג בסעדים זמניים על פי סדר הדין האזרחי, גם בעניין השיקולים הנשקלים במתן סעדים זמניים מכוח סעיף 194 בפקודה, קיימת 'מקבילית כוחות' הנבחנת בהתאם לנסיבות הספציפיות, ומאזנת בין השיקולים השונים, בשים לב למשקלו של כל שיקול רלוונטי.

<u>מן הכלל אל הפרט</u>

54. **לאחר ששקלתי את סבירות השומה, ואת החשש לגביית המס אל מול האינטרס של דיאב להימנע ככל האפשר מהפגיעה הקניינית הכרוכה בתפיסת הג'יפ, מצאתי שלא זו בלבד שמאזן הנוחות נוטה לטובת דיאב, אלא גם שדי בעיקול כדי להבטיח את גביית המס.**

55. מספר שיקולים ו'מקבילית הכוחות' ביניהם, מטים לטעמי את הכף לקבלת בקשתו של דיאב לביטול צו התפיסה.

56. מבחינת **סבירותה הלכאורית של השומה,** שהיא אמת המידה הראשונה הנבחנת, על פי ההלכה הפסוקה, הנחת היסוד של פקיד השומה העומדת בבסיס השומה היא כי בהעדר מקור כספי סביר לרכישת הג'יפ, מומנה עלות הרכישה באמצעות הכנסות בלתי מדווחות, ועל כן נערכה השומה על בסיס הנחה של גידול הון, באופן שלעלות המשוערת של הרכבים שנרכשו בשנת 2020 ו- 2021 התווספו מצד אחד הוצאות מחיה והוצאות מסים וביטוח לאומי, והופחתו הכנסות ממשכורת (ללא שווי שימוש ברכב) והכנסות מביטוח לאומי.

57. יחד עם זאת, לא הובאו בחשבון בחישוב השומה טיעוניו של דיאב בדבר מימון רכישת כלי הרכב באמצעות הרכב שנמכר בשנת 2018, וכן החיסכון שחסך כל חייו, מגיל צעיר, לשם רכישת רכבים. (ואכן עיון בהיקף משכורתו של דיאב, לעומת הוצאות המחיה, מלמד כי לאורך שנים נותר לכאורה ברשותו של דיאב סכום כסף המאפשר רכישת כלי רכב). פקיד השומה לא התייחס בדיון שלפני לאפשרויות מימון אלו, העשויות להוות הסבר למקורות המימון, ואף שטענה זו תיבדק מן הסתם על ידי פקיד השומה במהלך הדיון בהשגה, יש בה כדי לפגום בסבירות הלכאורית של השומה כבר עתה, או לכל הפחות להקטין את משקלה במסגרת כלל השיקולים. מעבר לשיקול האמור, לא ברור על יסוד מה נקבע כי עלות רכישת הג'יפ הייתה 315,000 ₪, ויתכן שיתקבל הסברו של דיאב שלפיו שילם תמורת הג'יפ 250,000 ₪ בלבד. זאת ועוד, לא ניתן הסבר מדוע הופחת חלק המשכורת אשר שולם ב'שווה כסף' באמצעות שווי השימוש ברכב, אשר יתכן שהובא בחשבון גם כחלק מהוצאות המחיה.

58. אשר **לחשש לכך שהמס לא ייגבה**, שהיא אמת המידה השנייה הנבחנת במתן צווים על פי סעיף 194 בפקודה, החשש לגביית המס נלמד כאמור, בין היתר, מהתנהגות קודמת של הנישום, הן בכלל, ובפרט כלפי רשויות המס. בענייננו לא מצאתי שיש בהתנהגותו של דיאב כדי ללמד על חשש לגביית המס. מבחינת רשויות המס, הכנסתו של דיאב היא ממשכורת קבועה, במשך שנים ארוכות, ובסכומים ממשיים, והמס בגינה מנוכה במקור.

59. אף שהבקשה בעניינו של דיאב נכללה בתחילה במסגרת המאבק בפשיעה החמורה, לא קיימת כל אינדיקציה למעורבות של דיאב בפעילות עבריינית כלשהי, ונראה כי שמו של דיאב השתרבב למסגרת זו רק בשל רכישת רכב בשנת 2021, שלהערכתו של פקיד השומה הסתכמה עלות רכישתו בסך של למעלה מ- 300,000 ₪. לא קיימות אינדיקציות לכך שלא ניתן לתת אמון בדיאב, שהיו לדיאב הכנסות בלתי מדווחות, או פעילות עבריינית, וכי קיים חשש סביר להתחמקות מתשלום המס. מבלי להקל ראש בכך שדיאב נמנע מרכישת ביטוח חובה, ללא כל הצדקה, אין בעובדה זו כשלעצמה כדי להעיד על כך שלא ניתן לתת בו אמון.

60. אשר **לטיב הנכסים, שווים ונזילותם**, בניגוד לכסף מזומן, שניתן להעלימו בנקל, לא כך הוא בהכרח לגבי כלי רכב. העובדה שמדובר ברכב אינה מלמדת בהכרח על כך שלא ניתן להפיג את החשש שהעלה פקיד השומה מפני ההכבדה בגביית המס

באמצעות עיקול ברישום, או שאין די בעיקול ברישום לצורך הבטחת תשלום המס ויש צורך גם בתפיסת הרכב. אמנם משמעות רישום הבעלות במשרד הרישוי היא דקלרטיבית בעיקרה, ואולם לעיקול ברישום קיימת משמעות משפטית, ויש בכוחו למנוע דיספוזיציות ברכב.

61. לצד החשש הסביר שהמס לא יגבה, נשקלים כאמור שיקולים נוספים כגון "**מאזן הנוחות**", **ה**מביא בחשבון גם את הסבירות והמידתיות שבסעד הננקט, את הפגיעה בזכות הקניין החוקתית ובזכויות אחרות, ואת קיומן של חלופות שאינן פוגעניות כמו תפיסת הנכס.

62. בחינתם של השיקולים האמורים מעלה כי מאזן הנוחות נוטה באופן מובהק לטובתו של דיאב. תפיסת הג'יפ מונעת כאמור מדיאב שימוש בקניין, ובהינתן תקופת השומה הממושכת, העלולה להימשך שנים רבות, מדובר בהגבלה ממושכת מאוד על זכות הקניין. מעבר לפגיעה הממשית באפשרותו של דיאב לעשות שימוש בג'יפ, בחלוף הזמן עתיד שווי של הג'יפ לפחות בהדרגה, כך שתפיסת הג'יפ כרוכה בנזק כלכלי ממשי.

63. הפגיעה הקניינית האמורה אינה מדתית וסבירה ביחס לחבות המס הנטענת. גם בהתעלם מהקשיים שציינתי באשר לסבירותה הלכאורית של השומה, לשיטתו של פקיד השומה סכום המס אינו עולה על 120,000 ₪ (כולל קנס גירעון), בעוד שעלות רכישתו של הג'יפ היא למעלה מ- 300,000 ₪, סכום בלתי מידתי ביחס לגובה המס.

64. מאזן הנוחות מושפע בענייננו גם מקיומן של חלופות אחרות להבטחת תשלום המס, שהן פוגעניות פחות מתפיסת הג'יפ. מבקשתו של פקיד השומה, וכן מההודעה שנגבתה מדיאב תחת אזהרה, ניתן ללמוד על רכבים נוספים שבבעלותו של דיאב, לרבות רכב נוסף שהיה ברשותו בזמן גביית העדות, ונמכר אך לפני כשבועיים (בתמורה ל- 60,000 ₪). בגדרה של החובה לנהוג בסבירות ובמידתיות מוטלת על פקיד השומה החובה לבכר חלופות שפגיעתן בנישום פחותה, ואולם פקיד השומה לא ביקש צו כלשהו בקשר לרכבים האחרים, אף ששווים תואם את סכום המס שנקבע בשומה.

65. איזון נאות בין כלל השיקולים, תוך כדי נקיטת הזהירות הנדרשת במתן צווי תפיסה, מוביל לכך שיש לקבל את הבקשה: סבירות לכאורית של השומה הנפגמת נוכח הקשיים שעליהם עמדתי, לרבות גובה ההכנסה ממשכורת (בסכומים העולים לכאורה על השכר הממוצע במשק), שיש בה כדי להסביר לכאורה את מקור המימון

לרכישת רכבים, (אף כדי לאפשר לממן תשלום מס, ככל שהשומה תהפוך לסופית); העדר חשש סביר לסיכול הגביה, ולכול היותר חשש שאינו ברף הגבוה, הקיים אינהרנטית לגבי כל נישום; העדר מידתיות באשר לשווי הג"יפ שנתפס לעומת גובה המס השנוי מחלוקת; העדר אינדיקציה לקשיים כלכליים, לחדלות פירעון או לקיום חובות כלשהם; קיומן של חלופות פוגעניות פחות, ונכסים אחרים שניתן להיפרע מהם. כל אלו מובילים לטעמי למסקנה שניתן להסתפק בענייננו בעיקול ברישום שהוטל על הג"יפ, ושיש בו כדי להבטיח את גביית המס ככל שהשומה תהפוך לסופית. כפועל יוצא אין הצדקה לתפיסת הג"יפ.

<u>סיכום</u>

66. שוכנעתי כי די בעניינו בעיקול ברישום שהוטל על הג"יפ, אשר לא הוגשה בעניינו כל בקשה. אשר על כן אני מקבלת את הבקשה ומבטלת את צו התפיסה. פקיד השומה יחזיר את הג"יפ לידי דיאב לאלתר. צו העיקול (ברישום) יוותר על כנו.

67. פקיד השומה ישלם לדיאב את הוצאותיו בגין בקשה זו בסכום של 15,000 ₪, בתוך 30 ימים.

ניתנה היום, ח' אדר א' תשפ"ב, 09 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.



יעל ייטב, שופטת