



בבית המשפט העליון

רע"א 3994/13

רע"א 3995/13

לפני: כבוד השופט נ' סולברג

המבקשים ברע"א 3994/13: 1. לטיף אבו לטיף
2. בדיעה אבו לטיף

המבקשים ברע"א 3995/13: 1. עלא אבו לטיף
2. רותי אבו לטיף

נ ג ד

המשיב ברע"א 3994/13: פקיד שומה יחידה ארצית
וברע"א 3995/13:

בקשות רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 13.5.2013 בתיק עמ"ה 39151-01-13 ובתיק עמ"ה 39220-01-13 שניתנה על-ידי כב' השופט י' אטדגי

בשם המבקשים ברע"א: עו"ד מרדכי ניסן-כהן
3994/13 וברע"א 3995/13:

בשם המבקשים ברע"א: עו"ד עמנואל לינדר
3994/13 וברע"א 3995/13:

החלטה

בקשות רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט י' אטדגי) מיום 13.5.2013 בעמ"ה 39151-01-13 ובעמ"ה 39220-01-13 בגדרה ניתן צו לעיקול מכונית ב.מ.וו. ומכונית מרצדס, וכן צו לעיקול כספים, המחאות ותכשיטים.

עיקרי העובדות

1. המשיב הגיש נגד המבקשים – שני אחים ונשותיהם – בקשות שנדונו במאוחד להורות על עיקול נכסים וכספים, בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה), על מנת להבטיח תשלום שומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה להם. נגד המבקשים ברע"א 3995/13 (להלן: עלא ורותי) התבקש צו

עיקול על מכונית ה.מ.וו. משנת 2011 הרשומה על-שם אדם בשם יורי פרנקל, כשלטענת המשיב בעליו האמיתיים הוא עלא. נגד המבקשים ברע"א 3994/13 (להלן: לטיף ובדיעה) התבקש צו עיקול על מכונית מסוג מרצדס משנת 2011 הרשומה על-שם אחותו של לטיף, כשלטענת המשיב בעליו האמיתיים הוא לטיף. כמו כן התבקש עיקול על תכשיטים, כספים שנתפסו במהלך חיפוש בביתם של לטיף ובדיעה בסכום של 64,000 ₪, ו-3,900\$, ושתי המחאות בסך כולל של 18,500 ₪.

עיקרי החלטת בית המשפט המחוזי

2. בית המשפט המחוזי נעתר לבקשה והורה על עיקול הנכסים והכספים. בית המשפט עמד על כך כי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה לא זכה לאהדה יתרה בפסיקה, ואף זכה לכינוי "דרסטי ודרקוני", אך נקבע כי יש להבחין בין רכיביו השונים. הרכיב דנן עניינו בנקיטת אמצעים להבטחת תשלום המס בעתיד, בתום כל הברורים הצריכים לענין. בית המשפט מצא כי לצורך הטלת העיקול יש למלא אחר מבחני תקנות סדר הדין האזרחי למתן סעדים זמניים, דהיינו קיומן של ראיות מהימנות לכאורה, וחשש סביר כי אי-מתן הצו יכביד על ביצוע פסק הדין.

3. בית המשפט קבע כי למשיב היה בסיס סביר לכאורה לקביעת השומות שהוצאו למבקשים. לעלא ורותי נקבעה תוספת הכנסה בסך של 374,000 ₪, פי 5 ויותר מן ההכנסה השנתית המוצהרת המשותפת שלהם לשנת 2011, בהתאם לחשבונית רכישת מכונית ה.מ.וו. שברשותם. ללטיף ובדיעה נקבעה תוספת הכנסה בסך של 405,000 ₪, למעלה מכפליים מן ההכנסה השנתית המוצהרת המשותפת שלהם לשנת 2011, בהתאם לחשבונית רכישת מכונית המרצדס שברשותם. על המבקשים מוטל נטל השכנוע בערעור על שומת המס. למרות שניתנה להם הזדמנות, נמנעו המבקשים ממתן הסבר למקור הכספים ששימשו אותם לרכישת המכוניות. המבקשים לא חלקו על כך כי הם אכן הבעלים האמיתיים של המכוניות, למרות שלא נרשמו על-שםם. נקבע כי הסבריהם של המבקשים אינם מניחים את הדעת וכי אין בהם כדי לסתור את טענת המשיב לפיה מקורם של הכספים הוא בהכנסות בלתי מדווחות. בית המשפט ציין כי אין פסול בכך שלמרות שהמכוניות נרכשו בשנת 2012, תיזקף תוספת ההכנסה לשנת 2011, על בסיס ההנחה שהכספים לרכישת המכוניות נצברו במשך תקופה ארוכה. ביחס לעלא ורותי נקבע כי ההסברים שנתנו למקור הכספים – הלוואות בנקאיות – לא אומתו באסמכתאות. כספי הזכייה בהגרלת Winner וכספי הקצבה של אחיו של עלא אינם מספיקים לרכישת מכונית ה.מ.וו., רותי אינה עובדת, ועיסוקו ומקור הכנסתו של אחיו לואי נותרו מעורפלים. גם הסבריהם של לטיף ובדיעה נדחו. לא הוצגה אסמכתא כלשהי בגין ההלוואות השונות, הבנקאיות והחוץ-בנקאיות, שלטיף ובדיעה טענו כי

לקחו. בית המשפט ציין כי ד"ר מג'די, בן דודו של לטיף, אמנם הצהיר כי נתן ללטיף ובדיעה הלוואה על סך 200,000 ₪ וגם צירף אישור העברה בנקאית, אולם בית המשפט מצא כי הכספים הללו יכולים לספק הסבר חלקי בלבד למקור הכספים לרכישת מכונית המרצדס. סכום כסף זה אינו מספיק באותה מידה גם לפרעון ההלוואות האחרות שלטיף ובדיעה טענו כי לקחו. עוד צויין כי לטיף ובדיעה לא סיפקו הסברים מספקים לכספים שנתפסו במהלך החיפוש בביתם. טענתם כי הכספים לא שייכים להם, לא נומקה כדבעי. בית המשפט לא קיבל את טענת בדיעה כי כספים אלה הם תשלום משכורת במזומן עבור עבודתה במשרד רו"ח. כמו כן צויין כי בטענה של לטיף ובדיעה לפיה מקור הכספים הוא בשמחת הולדת בנם הבכור יש משום מענה חלקי, אולם טענה זו צריכה להישאר לשלבי בירור ההשגה והערעור.

4. בית המשפט הוסיף וקבע כי הרכיב שהוסף בשומה להכנסות המדווחות של המשיבים – הוצאות מחייה בסך של 250,000 ₪ לעלא ורותי ובסך של 270,000 ₪ ללטיף ובדיעה – נעשה בהתבסס על לוח המחיה הסטטיסטי המשמש את המשיב לצרכים אלה. נקבע כי טענת המבקשים לפיה לוח המחיה שבו השתמש המשיב אינו מתאים לאורח חייה של משפחה בדואית, כנראה מוצדקת. יחד עם זאת, מאחר והמבקשים לא הציגו תחשיב חלופי מצדם, ולאור העובדה כי ככל הנראה בכל מקרה היה צריך להוסיף סכום כלשהו באשר להוצאות מחייה, גם אם סכום בשיעור נמוך מהסכום שנרשם, יצטרך עניין זה להתברר במסגרת הליכי ההשגה והערעור. לסיום ציין בית המשפט המחוזי כי המשיב עמד בנטל להוכיח את החשש לגביית המס בעתיד, באופן המצדיק מתן סעד זמני. המבקשים לא רשמו את המכוניות על שמם, ולא ניתן כל הסבר להימנעות מהעברת הבעלות. עניין זה מחזק את החשש להברחת הנכסים או למכירתם לאחר ללא דיווח. כמו כן נקבע כי מאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב. העיקול שנעשה על המכוניות הוא ברישום בלבד, ואינו מונע מאת המבקשים להשתמש במכוניות. ביחס לסכום הכסף המזומן וההמחאות שנמצאו אצל לטיף ובדיעה נקבע כי אלו מוחזקים בין כה וכה אצל משטרת ישראל במסגרת ההליך הפלילי, ומכל מקום מדובר במניעה זמנית לשימוש עד לבירור הסופי של השומה שנקבעה. ביחס לתכשיטים שנמצאו בביתם של לטיף ובדיעה נקבע כי אילו הייתה מוגשת בקשה נפרדת ביחס אליהם היה מקום לדון בשאלה האם לא ראוי להשיבם, על מנת שהמבקשים יעשו בהם שימוש רגיל, ולהותיר לגביהם עיקול ברישום בלבד. משלא הוגשה בקשה כזו, אין מקום לדון בכך בשלב זה. אשר על כן, קיבל בית המשפט את הבקשה והורה על עיקול מכונית ה-ב.מ.וו, על עיקול מכונית המרצדס, ועל עיקול הכספים, ההמחאות והתכשיטים של לטיף ובדיעה. נגד החלטה זו הוגשו בקשות רשות הערעור שלפני.

5. המבקשים טוענים כי שגה בית המשפט המחוזי בהתירו למשיב לעשות שימוש בסמכותו על-פי סעיף 194(א)(1) לפקודת מס הכנסה. לטענתם, התנאים המקדמיים על-פי סעיף זה לא התקיימו משום שהמשיב לא שלח אליהם דרישה למתן ערובה קודם לפנייתו, למרות שהוא נדרש לעשות כן על-פי לשון הסעיף. עוד טענו המבקשים כי קביעת בית המשפט המחוזי לפיה נטל השכנוע בערעור על השומה מוטל על הנישום, היא שגויה. בהתאם ללשון סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, מאחר ופנקסיהם קבילים ולא נפסלו, הרי שהנטל להוכיח את סבירות השומה מוטל על כתפי המשיב. המשיב לא עמד בנטל זה ולא הראה כי קיים בסיס סביר לכאורה לקביעת השומה. תוספת ההכנסה שנקבעה למבקשים לגבי שנת 2011 גבוהה מאוד, ומקורה בטעות. לטיף ובדיעה חזרו על ההסברים בדבר מקורות המימון החיצוניים, ביניהם ההלוואה מד"ר מג'די וכן קבלת המשכורת בגין עבודתה של בדיעה במשרד רו"ח במזומן. גרסתם של המבקשים לענין זה לא נסתרה, ושומתו של המשיב נעשתה בפזיזות וברשלנות. לטיף ובדיעה הוסיפו וטענו כי אין יסוד לטענת המשיב כי בביתם נמצא סכום של כ-100,000 ₪ במזומן. סך הכספים שנתפסו עומד על \$3,900, 55,000 ₪, ושתי המחאות דחיות. אין ניתן להתייחס להמחאות הדחיות כאל כסף מזומן. לטיף ובדיעה סיפקו הסבר על כספים אלה במסגרת הצהרת ההון לשנת 2012 שהוגשה במועד מאוחר יותר. גם על אורח חזרו על טענותיהם לפיהן כספי הקצבה של אחיו של לואי והזכייה בתחרות ה-Winner הם המקורות הכספיים ששימשו אותם. המבקשים הוסיפו וטענו כי קביעת בית המשפט המחוזי לפיה יש להוסיף את תוספת ההכנסה בגין המכונות לשנת 2011 למרות שהן נרכשו בשנת 2012 היא שגויה, ואין לה על מה לסמוך. עוד טענו המבקשים כי בפסיקות בתי המשפט נהוג לייחס למגזר הערבי, את לוחות 4, 5 ולעיתים 6 בהקשר להוצאות מחיה. המשיב קבע בעניינם את תוספת הוצאות המחיה בהתאם ללוח 1, שאינו רלוונטי ביחס אליהם. טענתם אמנם התקבלה על-ידי בית המשפט המחוזי אולם נקבע כי היה עליהם להגיש תחשיב חלופי. בהתאם לכך, לטענת המבקשים, היה על בית המשפט המחוזי לקבוע כי שומת המס שהוצאה על-ידי המשיב היא בלתי סבירה ובלתי מבוססת, ולא היה מקום להטיל עליהם חובות הוכחה נוספות. המשיב לא עמד בנטל להוכיח את ההכבדה על גביית המס בעתיד מידי המבקשים. המשיב לא הוכיח כי מדובר בנישומים בעלי מגבלות כלכליות, או כי יש סיבות אחרות המצדיקות את החשש הנדרש לצורך הפעלת הסמכות החריגה למתן צו עיקול בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט המחוזי שגה בקובעו כי מאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב. עיקול המכונות, ללא כל הצדקה, פוגע בזכות החוקתית של המבקשים להנות מקניינם. לסיום טענו המבקשים כי בית המשפט המחוזי לא נתן כל ביטוי בהחלטתו לענין הרחבת החזית האסורה שנעשתה על-ידי המשיב. המשיב העלה, לראשונה בכתב הסיכומים

מטעמו, טענה לפיה המבקשים מגלגלים הון שחור, ובהתאם לכך קבע כי שומת המשיב היא לכאורה סבירה, וכי יש הצדקה לעיקול הנכסים. טענה זו היא הרחבת חזית אסורה, ודינה להידחות. אשר על כן ביקשו המבקשים לקבוע כי השומה שנקבעה על-ידי המשיב היא בלתי-סבירה וכי יש לבטל את העיקולים שהוטלו על נכסיהם.

6. בד בבד עם בקשתם הגישו המבקשים בקשה להביא שתי ראיות נוספות בהתאם לתקנה 457(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. הראיות הן כתבה מאתר The Marker מיום 17.6.2013 הדנה במעורבותם של בכירים ברשות המיסים בשורת עבירות פליליות, והעתק של גזר דין בבד"מ 95/12 מיום 3.1.2013 של בית הדין למשמעת של עובדי המדינה בעניינו של ישראל חובל מי ששימש כמפקח בכיר ביחידה הארצית לשומה ברשות המיסים (להלן: חובל). בהתאם לאמור בגזר הדין, התפטר חובל מתפקידו ביום 3.1.2013 בעקבות הרשעתו בהוצאת מידע ממאגרי רשות המיסים שלא לצרכי עבודתו. נקבע כי התפטרותו תיכנס לתוקף בפברואר 2013 בשל הצורך לסיים טיפול בתיקים שונים שבהם החל הטיפול, ועל מנת שלא תחול עליהם התיישנות. לטענת המבקשים, 10 ימים לאחר מתן גזר הדין, ביום 13.1.2013, חתם חובל על השומה שהוצאה להם. חובל גם שימש כמצהיר מטעם המשיב בבית המשפט המחוזי. לטענת המבקשים, חובל נעדר סמכות לחתום על שומת המס בעקבות הרשעתו וכניסת התפטרותו לתוקף. המשיב הסתיר את המידע על אודות מצבו המשפטי של חובל, ובכך נהג בחוסר תום לב. בהחלטה מיום 3.9.2013 התרתי את הגשת גזר הדין, אך לא מצאתי מקום להתיר את הגשת הכתבה מעיתון The Marker, שאין בה יותר מאשר בגזר הדין, לצורך העניין הנדון. המבקשים הוסיפו וביקשו ביום 20.10.2013 להגיש את כתב ההסמכה של חובל לתפקיד עוזר פקיד שומה. החלטתי לדחות את הבקשה. אין צורך בכתב ההסמכה.

עיקרי תשובת המשיב

7. המשיב השיב מנגד כי אין ממש בטענות המבקשים לגבי המסגרת הנורמטיבית להפעלת סעיף 194 לפקודת מס הכנסה. טענת המבקשים לפיה המשיב הפעיל את סמכותו לפי סעיף 194(א)(1) אינה ברורה. ברי כי מדובר בהפעלת סמכות לפי סעיף 194(א)(2) אשר עוסק במצב שאדם טרם נישום. המשיב ציין במפורש בהודעות ששלח למבקשים כי סמכותו מופעלת בהתאם לסעיף 194(א)(2) ובהתאם לכך גם שלח למבקשים שומות מס. בהתאם לכך, הפעיל המשיב את סמכותו כדין, ומשבחרו המבקשים שלא לשלם את המס לפי השומות, התבקש עיקול הרכוש כערובה לתשלום המס. המשיב הוסיף וציין כי החלטת בית המשפט המחוזי לפיה קיים חשש להכבדה על גביית המס ניתנה כדין. המבקשים שתקו בחקירתם בשעה שנשאלו על אודות המכוניות

שברשותם. אלה נרשמו על שמם של אנשים אחרים. רק לאחר נקיטת ההליך בבית המשפט המחוזי הודו המבקשים כי המכונות בבבעלותם, ובצדק נקבע כי היה מקום לנקיטת ההליך לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה. עוד טען המשיב כי מאזן הנוחות נוטה לטובתו. הטלת העיקול נעשתה אך ברישום המכונות, והן עצמן נותרו בשימושם של המבקשים. החשש מפני הברחת הנכסים הוא חשש אמיתי ועל כן הטלת עיקול ברישום המכונות היא ערובה מידתית וראויה. השומות שהוצאו למבקשים הן סבירות. השומות מבוססות על תוספת הכנסה בשווי רכישת המכונות ועל תוספת הכנסה בגין הוצאות מחיה. הסבריהם של המבקשים לעניין תוספות ההכנסה נדחו. המבקשים יוכלו להעלות טענות קונקרטיות במסגרת הליכי ההשגה והערעור על שומות המס, ואין מקום להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי בעניין הצורך במתן סעד זמני לצורך גביית המס.

דיון והכרעה

8. לאחר שעיינתי בבקשות, על נספחיהן, ובתשובת המשיב, הגעתי לכלל מסקנה כי דינן להידחות, משום שאין מתקיימים בעניין דנן התנאים למתן רשות לערער. הלכה ידועה היא כי אין זה דרכה של ערכאת הערעור להתערב בשיקול דעתה של הערכאה הראשונה בכל הנוגע למתן סעד זמני, למעט במצבים חריגים (ראו: רע"א 3851/11 נדב נ' לוי, בפסקה 4 (7.6.2011); רע"א 352/88 מטאנס נ' "מדיקל" חברה לצידוד רפואי בע"מ (5.7.1988)). לא מצאתי כי הבקשות דנן נמנות עם אותם חריגים.

9. תכליתו של ההסדר הקבוע בסעיף 194 לפקודת מס הכנסה הוא לאפשר לפקיד מס ההכנסה להבטיח את גביית המס באמצעים שונים. כפי שציין בית המשפט המחוזי, נגד סעיף זה הועלתה ביקורת בפסיקה, תוך ציון העובדה כי הוא כולל אמצעים דרסטיים בשל הפגיעה בקניינו של הנישום (השוו: ע"א 416/87 חכמי נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (3.9.1987)). בית המשפט המחוזי עמד על רכיביו השונים של הסעיף וציין כי הסעד המבוקש בענין דנן אינו סעד שעניינו בגביית סכום המס בטרם התגונן הנישום, אלא עניינו בייזום פעולה שתמנע מהנישום התחמקות מתשלום המס. בכך דומה הסעד המבוקש לבקשה להטלת סעדים זמניים בתביעה אזרחית, שאינה ענין דרסטי, ושכאמור, אין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בשיקול הדעת של הערכאה הדיונית לגביה.

10. לא מצאתי ממש בטענת המבקשים לפיה לא התקיימו התנאים הנדרשים על-פי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה להגיש בקשת עיקול משום שלא נשלחה למבקשים הודעת דרישה להפקדת ערובה. מעיון בנוסח ההודעה ששלח המשיב למבקשים ביום

13.1.2013 (נספח ג' לכל אחת משתי הבקשות) וכפי שציין ב"כ המשיב בתשובתו, המשיב הפעיל את סמכותו על-פי סעיפים 194(א)(2) ו-194(ב), ושלא כטענת המבקשים לפיה נשלחה ההודעה לפי סעיף 194(א)(1) לפקודת מס הכנסה. בסעיף 194(א)(2) אין דרישה למשיב לשלוח הודעה בכתב לצורך מתן ערובה, ודי בהודעה על שומה לפי סכום ההכנסה המדווח, או לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה, בתנאים המצויינים שם. הודעה שכזו נשלחה ביום 13.1.2013 ובכך התמלאו התנאים הנדרשים מהמשיב על מנת לבוא בגדרו של סעיף 194(ג) לפקודת מס הכנסה (סעיף ו' למכתב ברע"א 3994/13 וסעיף ה' למכתב ברע"א 3995/13). אגב: מעיון במכתב ששלח בא-כוח המבקשים ביום 15.1.2013 (נספח ד' לכל אחת משתי הבקשות), עולה כי גם המבקשים סברו כי המשיב הגיש את הודעתו בהתאם לסעיף 194(א)(2) לפקודת מס הכנסה. בבקשתם לפני טענו, משום מה, כי השומה נעשתה על-פי סעיף 194(א)(1). הפעלת הסמכות על-ידי פקיד השומה נעשתה כדין, ודין טענת המבקשים בעניין זה להידחות.

11. גם לגוף הטענות, דינן להידחות. ברשות המבקשים נמצאו מכוניות יוקרתיות שערכן עולה פי כמה על רמת ההכנסה המשותפת שלהם אשר עליה הצהירו לפני רשויות המס. המבקשים לא סיפקו הסבר לגבי מקור הכספים ששימש לרכישת המכוניות. הסבריהם של המבקשים בנוגע להלוואות חיצוניות לא גובו במסמכים, וסכומי כסף שדיווחו עליהם אינם מספיקים לרכישת המכוניות ומעלים חשדות בדבר כנות הצהרותיהם. נוסף על כך, התנהלות המבקשים אשר בחרו שלא להעביר את רישום המכוניות על-שמן מעוררת גם היא תמיהה לגבי כנות הדיווחים, ומעלה חשש מפני הברחת הנכסים. ההסברים הם לקוניים, ובנסיבות אלה עמד המשיב לכאורה בנטל להוכחת סבירות השומה. מקובלת עליי קביעת בית המשפט המחוזי כי בבחינת מאזן הנוחות נוטה הכף לטובת המשיב. העיקול נעשה ברישום. המכוניות ממילא אינן רשומות על-שמן של המבקשים אלא על שם בעלים אחרים, שאין חולק כי אינם הבעלים האמיתיים שלהן. למבקשים נתונה אפשרות השימוש במכוניות. החשש מפני קושי בגביית מס מהמבקשים אשר לכאורה הצהירו כלפי הרשויות הצהרות בלתי נכונות הוא רב, והפגיעה במבקשים אינה עולה על הנדרש. גם עיקול הכספים אינו פוגע במבקשים יתר על המידה. כפי שציין בית המשפט המחוזי, הכספים המעוקלים של לטיף ובדיעה נמצאים ממילא בשלב זה בידי משטרת ישראל לאור ההליכים הפליליים המתנהלים נגדם, ולגבי התכשיטים שעוקלו, פתוחה בפניהם הדרך להגיש בקשה חדשה לגבי השימוש בהם. למותר לציין, כי החלטתי מתייחסת להטלת צווי העיקול בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה. טענותיהם של המבקשים הנוגעות לאי-סבירות השומה

שהוצאה בעניינם ידונו במסגרת הליכי ההשגה על השומה, שכפי שעולה מתגובת המשיב, הדיון בהם מתקיים בימים אלה.

12. אשר על כן, הבקשה נדחית. המבקשים ישלמו הוצאות למשיב בסך של 5,000 ₪ בכל בקשה.

ניתנה היום, י"ט בחשוון תשע"ד (23 באוקטובר 2013).

ש ו פ ט