



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

לפני כבוד השופט הרי קירש

המבקש:

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
ע"י עו"ד יונתן בר דוד ועו"ד קרן יזדיסופר
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

נ ג ד

המשיב:

עלי מרעי
ע"י ב"כ עו"ד הילה תירוש

ה ח ל ט ה

א. הקדמה

1. לפניי בקשה על פי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ("הפקודה") לעיקול רכושו של אדם, וזאת לשם הבטחת גביית מס הכנסה ממנו. כפי שיפורט בהמשך, במקרה הנדון נמצא סכום גבוה של כסף מזומן בדירתו של המשיב וגילוי זה הביא לעריכת שומות מס הכנסה ולבקשת העיקול.

2. סעיף 194 לפקודה, שכותרתו "גביית מס במקרים מיוחדים", קובע לאמור:

"(א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –

(1) ...

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור – לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה – לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(3) ...

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ ;

(2) על עיקול רכושו.

(ד) "...

3. ככלל, סכום מס הכנסה איננו בר גבייה כל עוד הוא שנוי במחלוקת בין הנישום לבין רשות המסים (סעיפים 183 ו-184 לפקודה). עיקול המוטל על פי סעיף 194 לפקודה, על אף אופיו הזמני, מהווה חריג לכלל האמור.

4. במסגרת דיון בבקשה להטלת עיקול לפי סעיף 194 לפקודה, על בית המשפט לבחון שני היבטים :

(א) האם השומה שערך המבקש (פקיד השומה) **סבירה על פניה ומבוססת לכאורה** על ראיות, נתונים ותחשיבים מהימנים. אין מקום במסגרת מצומצמת זו לערוך בחינה מדוקדקת של יסודות השומה – דבר אשר ייעשה בהליכי השומה והערעור הרגילים אשר יתקיימו בהתאם לאמור בפקודה. טיב בדיקת השומה בשלב זה נגזר מהיותו של הסעד על פי סעיף 194 לפקודה סעד זמני באופיו, אשר נועד לשמר מקורות כספיים לצורך גבייה סופית של המס בבוא הזמן.

(ב) האם קיים **חשש ממשי** שהמס על פי השומה לא ייגבה אם לא יינתן הסעד הזמני (עיקול או עיכוב יציאה מן הארץ). חשש כאמור יכול להילמד הן מהתנהגות קודמת של הנישום – באופן כללי ובפרט כלפי שלטונות המס – והן מטיב נכסי הנישום, נזילותם ושוויים ביחס לחבות המס הנטענת.

ראו רע"א 3994/13 **אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית**, מסים כז(6) עמוד ה-75, המאשר את קביעתו של כבוד השופט אטדגי בבית המשפט המחוזי שלפיה לצורך הטלת עיקול על פי סעיף 194 לפקודה, די "**לבדוק את סבירותה 'הלכאורית' של השומה שנקבעה וכן את סבירות החשש שהמס בשומה לא ייגבה...**".

בהמשך נשוב ונזכיר את השיקולים הכלליים והחוקתיים שיש לשקול בהפעלת הסמכות לפי סעיף 194 לפקודה.



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

ב. הרקע העובדתי

5. ביום 28.1.2014 ערכה משטרת ישראל חיפוש בדירתו של המשיב בתל-אביב. במהלך החיפוש נתפסו חפצים אלה:

- (א) מזומנים על סך 545,578 שקלים חדשים בשטרות ארוזים בעטיפות ניילון;
- (ב) מזומנים על סך 4,155 אירו;
- (ג) מזומנים על סך 2,252 דולר של ארה"ב;
- (ד) 140 כדורים של הסם 'סבוטקס'.

החפצים הנ"ל מוחזקים מאז בידי המשטרה.

6. בתאריכים 28.1.2014, 24.2.2014 ו-1.5.2014 נחקר המשיב על ידי חוקרי המשטרה וחוקרי רשות המסים באשר למקורות הכספים שנתפסו ובכלל לגבי מקורות הפרנסה שלו ועיסוקיו. מחקירות אלו ומהודעותיהם של צדדים שלישיים עלתה תמונה של אדם שעסק או הועסק בעיסוקים שונים, מזדמנים ומתחלפים. בין השאר (וכפי שיפורט בהמשך) הוזכרו עסקי מועדון לילה, קיוסק ומסעדה.

המשיב מעולם לא פתח תיק במס הכנסה ולא הגיש דו"חות שנתיים לשלטונות המס (פרט לדו"חות לשנים 2012 ו-2013 אשר נמסרו למבקש במעמד הדיון בבקשה זו). כפי שיפורט להלן, המשיב מסר בעל פה הסברים אחדים בקשר למקורות המזומנים שנמצאו בחזקתו.

7. בעקבות החקירה הנ"ל ומשלא השתכנע כי הסבריו של המשיב לגבי מקורות ההכנסה אמינים, פעל המבקש לפי סעיף 194 לפקודה והוציא למשיב שומות מס הכנסה לשנים 2012 ו-2013. בהמשך לכך פנה המשיב לבית משפט זה בבקשה (מתאריך 1.4.2014) להטלת עיקול על הכספים המוחזקים בידי המשטרה, וזאת מתוך חשש כי בהעדר עיקול כאמור לא יהיה ניתן לגבות את המס המגיע על פי השומות שהוצאו. לבקשה צורף תצהירו של מר אייל כהן, מפקח מס הכנסה. באותו תאריך ולאחר עיון בחומר שצורף לבקשה, ניתן צו עיקול זמני על פי סעיף 194 במעמד צד אחד, וזאת עד לקיום דיון במעמד שני הצדדים וקבלת תגובה מטעם המשיב.

8. תגובת המשיב נתקבלה ביום 28.5.2014 ואליה צורף תצהירו של המשיב, מר מרעי. ביום 8.6.2014 התקיים דיון במעמד שני הצדדים (מועד הדיון נדחה פעמיים לפני כן ביוזמת המשיב). בתום הדיון הסכימו הצדדים כי החלטת בית המשפט תתבסס על המסמכים ועל התצהירים שהיו מונחים לפניו עובר לקיום הדיון. סיכומים בכתב הוגשו מטעם שני הצדדים.



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 14-04-989

9. בשומות שהוצאו לפי סעיף 194 לפקודה התייחס המבקש לשני מקורות הכנסה אלה:
- (א) מועדון לילה ברחוב אלנבי 44, תל-אביב;
- (ב) "פעילות עסקית נוספת", לרבות הפעלת קיוסק ומכירת 'סמי פיצוציה'.
- כמו כן המבקש מציין את פעילותו של המשיב במסגרת מסעדה בשם 'סלעים' בבת-ים, הגם שעיסוקו של המשיב שם התחיל, ככל הנראה, לאחר שנות המס הנדונות. לטענת המבקש, ניתן להסיק מהיקף ההשקעה במסעדה כי למשיב הייתה הכנסה פנויה נוספת **בשנים שקדמו לכך**, דבר שאיפשר את ההשקעה במסעדה.
10. כבר כאן יצוין כי קיימות גרסאות שונות ומנוגדות לגבי היקף פעילותו של המשיב בכל אחד מהתחומים הנ"ל ועל חלקו כשותף בכל עסק (אם בכלל).
11. בין השאר חלוקים הצדדים בעניינים אלה:
- (א) לטענת המבקש, חלקו של המשיב בבעלות על המועדון בשנים הנדונות היה 50%. לעומת זאת, המשיב מודה שהיה שותף במועדון, אך טוען כי חלקו היה 20% בלבד.
- (ב) לטענת המשיב, עיסוקו כבעל קיוסק ברחוב יונה הנביא בתל-אביב נמשך פרק זמן קצר ביותר (חודשיים או שלושה) ונפסק עקב כישלון עסקי. לגרסתו, בתקופות אחרות עבד באופן מזדמן בקיוסקים שונים כשכיר בלבד.
- (ג) המשיב מכחיש כי עסק במכירת סמים כלשהם.
- (ד) לטענת המבקש, חלקו של המשיב במסעדה הינו 50%, וזאת על סמך הרישום ברשם החברות. לעומת זאת, המשיב טוען כי כלל לא היה בעלים (מבחינה מהותית) בעסקי המסעדה ולא השקיע בהם כספים.
12. בד בבד עם ההליך שלפני התקיימו הליכים אחרים מכוח פקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחנינו) [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 ("פקודת המעצר והחנינו"), באשר להמשך תפיסת הכספים בידי המשטרה מתוקף סעיף 32 לפקודת המעצר והחנינו. בקשה להחזרת המזומנים הוגשה לבית משפט השלום בתל-אביב-יפו בחודש פברואר 2014 (ה"ת 14-02-27660). אותה בקשה נדחתה והוגש ערר לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו. החלטה בערר האמור (ע"ח 14-03-30709) ניתנה בתאריך 11.5.2014 (מפי כבוד השופט קאפח), ולפיה יש לשחרר חלק מסויים מהסכום התפוס, וזאת בשל הסכמה אשר הסתמנה בין הצדדים באשר להיקף העיקול הנדרש. לאחר מתן ההחלטה האמורה המו"מ בין הצדדים עלה על שרטון וההסכמה לא השתכללה ולא יושמה. ב"כ המבקש בהליך הנוכחי (על פי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה) טען, בין השאר, כי בקביעת גובה העיקול, מן הראוי להביא



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

בחשבון את האפשרות כי חלק מהכסף שנתפס **יחולט** כחלק מההליכים הפליליים בעניין הסמים וכתוצאה מכך, רשות המסים לא תוכל להיפרע מחלק זה. טיעון זה הובא כהצדקה נוספת להמשך עיקולו של מלוא הסכום שנתפס. אולם, ביום 2.7.14 הודיעה המדינה למותב הדן בע"פ 30709-03-14, כי **"בהמשך ללימוד התיק וביצוע השלמות חקירה ... נתברר ... כי אין די ראיות לביצוע עבירה פלילית הקשורה לסמים שנתפסו בחזקת המשיב"**. לנוכח הודעה זו, נראה כי אפשרות החילוט כבר לא תתממש ופטורים אנו מלדון בשאלה האם ובאיזו מידה החילוט היה נוגס ביכולת הגבייה של רשות המסים (וראו ע"א 8679/06 **חביץ נ' מדינת ישראל** (פורסם בנבו ביום 30.12.08)).

ג. הסבריו של המשיב

13. כאמור, בדירתו של המשיב נמצאו ונתפסו מזומנים שווי ערך לכ-574,313 ₪ (בכלל זה סכומי מטבע החוץ, לפי ערכם ביום התפיסה). שטרות הכסף היו ארוזים בחבילות. מצב בלתי רגיל זה, בייחוד אצל אדם בעל הכנסה נמוכה מאוד לטענתו, מחייב הסבר מפורט ומתועד.

14. בחקירותיו השונות העלה המשיב הסברים אחדים למקור הכסף:

(א) סכום של 250,000 ₪ מקורו בכספי פיצויים אשר, לפי הטענה, שולמו למשפחתו של המשיב בעקבות תביעת נזיקין שהוגשה בגין רשלנות רפואית בטיפול באחיו. לדברי המשיב, סכום הפיצויים הכולל היה 1,700,000 ₪, ומתוך סכום זה נמסרו 250,000 ₪ לידי הוריו (המתגוררים ככל הנראה בנצרת), ואלה ביקשו ממנו להחזיק את המזומנים במשמורת בדירתו השכורה בתל-אביב.

(ב) סכום של 150,000 ₪ מהווה, לדברי המשיב, חסכונו של ושל חברתו לחיים (עובדת זרה) מעבודתם במקומות עבודה שונים. לטענתו, הוא עובד כ-15 שנים בעבודות מזדמנות ומתחלפות וחברתו עבדה במשך חמש או שש שנים כמטפלת ובניקיון, ואת הסכום הנ"ל חסכו במרוצת השנים.

(ג) סכום של 100,000 ₪ נובע, לטענת המשיב, מזכיות בהגרלות 'Winner'. לדבריו, נוסף על כספי זכייה בסך של 100,000 ₪ במזומן הוא מחזיק עוד כ-140,000 ₪ בהמחאות מזכיות נוספות באותו משחק. (יוער כאן כי פרס או רווח מהגרלה או מהימורים חייבים במס לפי סעיף 2א לפקודה. המס אמור להיות מנוכה במקור על פי תקנות שהותקנו במיוחד לעניין זה. על כן ניתן להניח שכוונת המשיב במתן הסבר זה היא לסכומי הזכייה לאחר ניכוי המס כדין).

(ד) את יתרת הכספים, או רובה לפחות, המשיב מייחס לפדיון ממועדון הלילה ברחוב אלנבי שבו היה שותף. לטענתו, הוא היה שותף ב-20% במועדון האמור. על כך יורחב הדיבור בהמשך.



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

15. דא עקא, המשיב נמנע מלהמציא אסמכתאות כתובות כדי לתמוך ולאשש את הסבריו השונים. באשר לפיצויים בגין תביעת הנזיקין, ביום הדיון בבקשה זו הובאו לבית המשפט מסמכים מסוימים העשויים להוכיח, לטענת המשיב, כי אכן שולם פיצוי כספי לבני משפחתו בעקבות תביעה. ואולם המסמכים לא נמסרו לידי בא-כוח המבקש וממילא אינם נמצאים לפניי לצורך הדיון כאן. בנסיבות העניין אני מוכן להניח, לקולא, כי אכן קיים תיעוד כלשהו המעיד על כך שהמשפחה הייתה זכאית לפיצויים ואף קיבלה לפחות חלק מהם, אך **אין בכך** כדי להוכיח כי כספים אלה נמסרו – במזומן – לידי המשיב עצמו לשם שמירה בדירתו ונתפסו (עם סכומים נוספים) בחיפוש שנערך ביום 28.1.2014.

16. לשאר ההסברים לא הומצאו תימוכין כלל. המשיב, בתצהירו שצורף לתגובתו לבקשה (סעיף 12), הסתפק באמירה זו:

"יצויין... כי סכום בסך 250,000 ₪ מתוך הכסף המזומן שנתפס שייך להורי אשר זכו בתביעת נזיקין אשר הגישו בשם אחי נגד בית החולים. אבי העביר לי מידי פעם סכומים במזומן למשמורת."

חלק מן ההסברים המקוריים לא הוזכרו שוב אחרי החקירה הראשונה, ונראה כי הם נזנחו. עוד יש לציין, כי המשיב נמנע מלהמציא תצהירים מפי אנשים אחרים שעדותם הייתה עשויה לתמוך בגרסתו, למשל הוריו או אחיו (בעניין פיצויי הנזיקין) או חברתו לחיים (לעניין החסכוניות). גם הימנעות זו מקשה על קבלת דבריו כאמינים. לפיכך נותר סכום המזומן הגדול שנמצא ברשותו של המשיב ללא הסבר של ממש, פרט לאותם דברים בעלמא שלא נתמכו ולו בתיעוד חלקי. במצב זה, רשאי היה המבקש להניח כי הכספים, רובם ככולם, מייצגים הכנסה החייבת במס הכנסה.

ד. אופן בניית השומות

17. גם אם הסבריו של המשיב לגבי מקור הכספים אינם מתקבלים, אין בכך כדי להצדיק באופן אוטומטי את עיקולו של מלוא הסכום. במה הדברים אמורים? אילו הועלמה הכנסה בגובה סכום התפיסה, לא היה **המס** עליה מגיע למלוא הסכום (בייחוד אם הצטברו ריבית והצמדה על סכום המס במהלך שנה או שנתיים בלבד). כדי שכל סכום התפיסה ייועד למס, ההכנסה החייבת צריכה להיות גבוהה מכך. במקרה דנן כך קבע המבקש, כפי שיפורט בהמשך.

18. כאמור, מכוח סמכויותיו על פי סעיף 194 לפקודה הוציא המבקש שומות לשנים 2012 ו- 2013. אפשר לומר כי אבן הפינה לשומות אלו היא הקביעה כי מתוך כל סכום המזומן שנתפס אצל המשיב רק 50,000 ₪ נבעו מעסקי המועדון. קביעה זו התבססה, בעת עריכת השומות, על האמור בשורה 41 לתמליל חקירת המשיב מתאריך 28.1.2014, שבה השיב לשאלת החוקר כך: **"50,000 ₪ שנתפסו בתוך מעטפות זה כסף של מועדון שאני שותף שם באחוזים..."** (נספח 1 לבקשה).



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

לטענת המבקש, משתמע מאמירה זו כי כל יתרת סכום המזומנים (כ-524 אלף שקלים חדשים) איננה קשורה כלל לעסקי המועדון, ולכן מקורה בהכרח בעיסוקים אחרים ובהכנסות אחרות. לפיכך מייחס המבקש את יתרת המזומן ל"פעילות עסקית נוספת" וקובע בשל כך הכנסה על סך 262,157 ₪ לשנת המס 2012 ועל סך 262,156 ₪ לשנת המס 2013.

19. כפועל יוצא מכך, גורס המבקש, הכנסתו של המשיב מהמועדון היא מעל ומעבר לסכום התפיסה (פרט ל-50,000 ₪, כאמור). לצורך אומדן ההכנסה מהמועדון לפי מיטב השפיטה, השתמש המבקש בנתונים אלה:

- (א) ימי פעילות המועדון בכל אחת מהשנים 2012 ו-2013;
- (ב) פדיון יומי ממוצע משוער, המתבסס על עדויותיהם של אנשים שעבדו במועדון. נקבע פדיון יומי משוער לימי חול ופדיון יומי משוער שונה (גבוה יותר) לסופי שבוע;
- (ג) שיעור רווח – דהיינו, יחס ההכנסה החייבת לפדיון ברוטו. המבקש העריך את שיעור הרווח ב-70%.

על סמך נתונים והנחות אלה נקבעו סכומי הרווח מהפעלת המועדון לשנים 2012 ו-2013, ובהתאם לטענת המבקש כי חלקו של המשיב במועדון היה 50%, יוחסו לו סכום הכנסה חייבת של 134,750 ₪ לשנת המס 2012 וסכום הכנסה חייבת של 296,450 ₪ לשנת המס 2013.

20. נוסף לכך, ושוב מעל ומעבר לסכום התפיסה, קבע המבקש כי למשיב הייתה הכנסה נוספת אשר שימשה לממן השקעות בעסקי המועדון והמסעדה. נקבע כי סכום של 50,000 ₪ הושקע על ידי המשיב במועדון בשנת 2012, ואילו סכום של 75,000 ₪ הושקע במסעדה בכל אחת מהשנים 2012 ו-2013 (ובסך הכול, 150,000 ₪ השקעות במסעדה). על פי גישת המבקש, היות שסכומים אלה הושקעו בעסקים השונים, הם לא יכלו להימצא בדירה בעת התפיסה ולכן הם מייצגים הכנסה נוספת, שהופקה בעבר. עניין ביסוסם של סכומי השקעה אלה יידון בסעיף 32 להלן.

21. בעקבות כל התחשיבים הנ"ל הגיע המבקש לכלל מסקנה כי הכנסתו החייבת של המשיב בשנתיים הנדונות הגיעה לכדי 1,155,513 ₪ וכי המס המגיע בשל כך (בכלל זה הפרשי הצמדה וריבית) הוא 575,014 ₪. נמצא כי סכום המס המגיע לפי טענת המבקש גבוה ב-701 ₪ מסכום הכסף שנתפס בביתו של המשיב. מכאן בקשתו של המבקש לעקל את מלוא סכום התפיסה לטובת גבייתו של המס המגיע.

ה. החשש לכשלון גביית המס

22. ההלכה הפסוקה קובעת כי השימוש בהוראות סעיף 194 לפקודה ייעשה במשורה (ראו עניין אבו לטיף לעיל וכן ע"א 416/87 חכמי נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, מסים א(5) עמוד ה-40).



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

הדברים נכונים לא רק בכל הנוגע לעיכוב יציאה מן הארץ, אלא גם לעיקול רכושו של אדם. למותר לציין כי לכל אדם קיימת זכות חוקתית לקניינו (המעוגנת בסעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו) וכל פגיעה בזכות זאת חייבת להיות מידתית ולשרת אינטרס ממשי אחר, המצריך והמצדיק את הפגיעה בקניין.

23. בדרך כלל האיזון בין זכות הפרט ליהנות מקניינו לבין זכות הציבור לגבות מס כדין לצורך מימון תקציב המדינה מושג באמצעות הכלל שלפיו אין חובה לשלם, ואין סמכות לגבות, מס השנוי במחלוקת בין האזרח לבין רשות המסים (הדברים תקפים כמובן עד לשלב של מתן פסק-דין בבית המשפט המחוזי בערעור מס הכנסה).

24. סעיף 194 לפקודה הוא היוצא מן הכלל, בכך שהוא מאפשר את הקדמת הפעלתם של אמצעי גבייה (על בסיס זמני לפחות) לשלב מוקדם בהליכי השומה. הדבר מוצדק רק כאשר החשש לגבייה הוא מובהק וממשי והשומה על פניה סבירה ומבוססת. כאמור, המסר העולה מהלכות בית המשפט העליון בנדון הוא מסר של **צמצום ואיפוק** בהפעלת הסמכות. וכפי שנוסח אך לאחרונה על ידי בית המשפט העליון (בהקשר אחר לחלוטין), "חריגים, כידוע, תחום התפרשותם נוטה לצמצום" (בג"צ 8533/13 פלונית נ' בית הדין הרבני הגדול ואחרים (פורסם בנבו ביום 29.6.2014)).

25. באשר לקיום החשש להכבדה על הגבייה במקרה הנוכחי, נראה כי אכן המבקש הרים את הנטל המוטל עליו והצביע על "גורמי חשש" כבדי משקל:

(א) המשיב מעולם לא טרח לפתוח תיק מס הכנסה, לא ניהל פנקסים ולא הגיש דו"חות שנתיים או דיווחים אחרים לגבי עיסוקיו, וככלל לא הפגין בעבר כל נטייה לציית לחוקי המס.

(ב) המשיב העיד על עצמו כי הוא "חייב להרבה אנשים כסף" וכי יש לו "בעיות בעירייה ועיקולים"; כי לא הפקיד המחאות בבנק "בגלל הבעיות בבנקים" וכי "אין לי בית, אין לי חשבון בנק, אין לי רכב, אין לי שום דבר" [פרט לכספים שנתפסו]; וכי הוא "בנאדם לא מסודר... ולכן אני לא יכול להגיד בדיוק אצל מי עבדתי ובאיזה תקופות" (ראו שורות 84, 87, 92-95 ו-108-110 לתמליל חקירת המשיב מיום 28.1.2014).

(ג) כמובן, המזומנים שנתפסו הם נכס נזיל לחלוטין ואין כל ביטחון כי אם וכאשר יהפוך חוב המס לסופי, ייוותר די כסף לפרוע אותו.

1. סבירות השומות

26. לעומת האמור לעיל לגבי הוכחת החשש לכשלון הגבייה, אינני יכול לומר כי דעתי נחה מאופן בניית השומות. אמנם, כפי שצוין, במסגרת הדיון בסעיף 194 לפקודה אין צורך ואין מקום



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

לבחון לעומק את השומות ולדקדק בחישוביו של פקיד השומה. הדברים נכונים ביתר שאת כאשר הנישום לא ניהל פנקסים ולא הגיש דו"חות מסודרים באופן שוטף, כך ש"אין לו להלין אלא על עצמו" כאשר פקיד השומה נזקק לאומדנות ולהנחת הנחות בשביל לערוך שומה לפי מיטב השפיטה. עם זאת נדמה כי במקרה דנן קיימים סימני שאלה באשר לכמה מרכיבים מהותיים במבנה השומות, כפי שיפורט בהמשך.

27. השומות מתבססות על ההנחה כי מתוך כלל המזומנים שנתפסו, רק 50,000 ₪ נבעו מעסקי המועדון. כפי שצוין בסעיף 18 לעיל, המשיב מסר כי "50,000 ₪ שנתפסו... זה כסף של מועדון". בהמשך אותה חקירה מיום 28.1.2014 נשאל: "והסכום הזה, 50,000 ₪ הוא פידיון של כמה ימי עבודה במועדון?" והשיב: "זה הרבה ימי עבודה..." (שורות 48 ו-49). כזכור, בכל הנוגע ליתרת הכסף, ניסה המשיב לתת הסברים אחרים, שאינם קשורים למועדון.

אלמלא תוכן חקירתו הנוספת של המשיב, מיום 1.5.2014 (כחמישה שבועות לאחר שערך המבקש את השומות), לא הייתי נחפז להגיע למסקנה כי פחות מ-10% מהסכום הגבוה שנתפס נבעו מפעילות המועדון. אמנם המשיב הצביע על סכום של 50,000 ₪ כפדיון הקופה של "הרבה ימי עבודה" במועדון, אך אין בכך כדי לשלול בהכרח את האפשרות שחלקים נוספים מתוך סכום התפיסה הכולל נבעו מעסקי המועדון בעבר. דווקא בנקודה זו בחר המבקש להאמין לדבריו של המשיב (לפחות כפי שהמבקש עצמו הבינם), אף-על-פי שכל הסבריו האחרים של המשיב לא זכו לאמון המבקש ולו באופן חלקי. בשל גישה זו שם המבקש כאמור את הכנסות המועדון כסכום נפרד שאין מקורו בסכום המזומן שנתפס.

28. ואולם הודעתו המפורטת של המשיב מיום 1.5.2014 (נספח 3 לתשובה לתגובה לבקשה) עשויה לחזק את גישת המבקש דווקא. בחקירה זו הדגיש המשיב כי הכסף היחיד שהצליח למשוך מעסקי המועדון היה החזר חלקי בלבד על חשבון השקעתו המקורית (על סך 35,000 ₪, לדבריו) וכי מעבר לכך לא הניב המועדון רווחים אלא הפסדים. למשל, בשורות 40–41 לתמליל החקירה הנ"ל אמר המשיב: "...בסופו של דבר, ראיתי שאין תועלת [בהשקעה במועדון] ובקושי הוא מחזיר לי הכסף. נאלצתי ללכת למועדון ולקחת כמה שאפשר מהקופה כדי להחזיר השקעתי..."

ובהמשך (בשורות 47–50): "...רק בחודש האחרון הייתי מגיע למועדון ולוקח הכסף שלי. רק בחודש האחרון קיבלתי בסה"כ בערך 30,000 ₪. ראיתי שהרבה זמן הוא לא מחזיר. הכסף שלקחתי זה על החשבון מה שהשקעתי. אספתי את זה במעטפות וסגרתי במיוחד אצלי בבית. הכסף היה אצלי בבית במעטפות בצד".

וכן: "היה מקרה שמרוב שהיו בעיות במקום, ולא ידעתי איך להציל הכסף שלי..." (שם, שורה 58).



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

לנוכח דברים מפורשים אלה הייתה הצדקה לכאורה לבנות את השומות בעניין זה כפי שבנה אותן המבקש, אך נותרנו עם הקושי שמחד מאמינים למשיב כי מרבית הכספים שהחזיק בביתו לא באו מהמועדון, אך מאידך, אין מאמינים למשיב כאשר הוא שב ואומר כי המועדון לא הצמיח רווחים.

29. כאמור, סכום לא מבוטל (524,313 ₪ על פני שתי שנות מס), נקבע בשומות כהכנסה מ"פעילות עסקית נוספת". לעמדת המבקש, פעילות זו כללה סחר בתרופות ובסמים. אולם, כפי שהוסבר בסעיף 12 לעיל, לאחרונה נמסרה הודעה מטעם המדינה, כי "אין די ראיות לביצוע עבירה פלילית הקשורה לסמים שנתפסו בחזקת המשיב". אמנם, המבקש איננו מנוע מלטעון **במישור המיסוי האזרחי**, כי המשיב הפיק הכנסות ממסחר בסמים ובהקשר זה לא יצטרך המבקש לעמוד בנטל הראיות הפלילי. יחד עם זאת, נראה כי חוסר הראיות במישור הפלילי יש בו כדי להחליש את עוצמת הטענות כי המשיב התפרנס, בין השאר, מסחר בסמים ויש לשער כי בדיקותיה של רשות המסים לא יביאו למציאת הוכחות ממשיות שלא נמצאו על ידי משטרת ישראל בנושא הסמים.

30. חלקו של המשיב כשותף בעסקי המועדון, לפחות עד לשלב זה, לוט בערפל. המשיב עצמו טען בעקביות כי חלקו היה 20% בלבד. עדים אחרים (ובהם עובדי המועדון בתקופות שונות) לא ידעו לומר מה היה חלקו של המשיב לעומת חלקו של שותפו, מר גיל קלאוס. כאשר נשאל קלאוס בחקירתו בתאריכים 24.2.2014 (נספח 16 לבקשה) ו-11.3.2014 (נספח 17) על היות המשיב שותפו במועדון ועל חלוקת האחוזים ביניהם, הוא שתק וסירב לענות. רק בחקירתו הנוספת, ביום 1.5.2014 (כאמור, לאחר עריכת השומות) הוא טען כי הוא והמשיב היו שותפים בחלקים שווים (נספח 4 לתגובה לבקשה, שורה 30).

קלאוס, יוער, נחקר כחשוד בהעלמת הכנסה – בין השאר מעסקי המועדון – והיה לו אינטרס אישי להמעיט בחלקו בהכנסות המועדון ככל האפשר. כפי שצוין, השומות בוססו על ההנחה כי חלקו של המשיב בשותפות היה 50% וגרסתו בעניין זה נדחתה.

31. המבקש השתית את שומותיו באשר לעסקי המועדון על ההנחה ששיעור הרווחיות בעסק (דהיינו היחס בין ההכנסה החייבת לבין המחזור) היה 70%. על פני הדברים שיעור זה נראה גבוה ביותר, ויוזכר כי אין מדובר ב"רווח גולמי" אלא ב"רווח תפעולי", לאחר תשלום כל הוצאות העסק למיניהן. קביעת אחוז רווח של 70% אף לא נתמכה בנתונים כלליים (ענפיים או השוואתיים) באשר לעסקים מאותו סוג.

32. המבקש קבע כי המשיב השקיע סכום של 150,000 ₪ במסעדה הנ"ל. לא מובהר בשומות על מה קביעה זו מסתמכת. המשיב עצמו לא הודה כי השקיע הון במסעדה. אמנם בהסכם ניהול מסעדה שנחתם בין בעל המבנה לבין גב' דריה איונוב (שותפתו של המשיב בעסקי המסעדה, לפי הטענה) נדרשה ערבות בנקאית על סך 100,000 ₪, וזאת נוסף על מסירת חמישה שקים לביטחון. המבקש ייחס מחצית מסכום הערבות הנ"ל להשקעתו של המשיב. ואולם מהודעתה של גב' איונוב מיום 24.2.2014 (נספח 4 לבקשה) וגם מהמסמכים שצורפו לבקשה הנדונה, נראה כי בפועל נמסרו רק



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

שָׁקִים לביטחון החתומים בידיה ולא הומצאה ערבות בנקאית. כך או כך היקף ההשקעה במסעדה מצד המשיב, אם בכלל, לא הוברר, כפי שגם חלקו האמתי בבעלות במסעדה טרם נבחן עד תום. יוזכר בהקשר זה כי לגבי ההשקעה במועדון הודה המשיב כי אכן השקיע כספים (אם כי בסכום של 35,000 ₪ בלבד - ראה חקירתו מיום 1.5.2014), ואילו לגבי המסעדה המשיב איננו מודה כלל שהשקיע.

ז. מסקנה והוראה

33. לאור כל האמור לעיל הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין אכן קיים חשש ממשי לסיכול גביית המס, המספיק כדי להצדיק את הפעלתו של סעיף 194 לפקודה. אמנם הפסיקה מלמדת כי יש להשתמש בסמכות זאת בזהירות רבה ורק במקרים המצדיקים נקיטת צעד חריג לשם שימור אפשרות הגבייה, אך אין בכך כדי למנוע באופן גורף את השימוש בסעיף.

34. מנגד הגעתי למסקנה כי יש לצמצם במידה מסוימת את היקף העיקול שיוטל במקרה זה, וזאת משלושה טעמים:

(א) כמפורט לעיל, חלק מההנחות ומהמסקנות שעליהן בנויות השומות נראות על פניהן מחמירות יתר על המידה. אין חולק כי במסגרת דיון על פי סעיף 194 לפקודה אין מקום לערוך בחינה מעמיקה של יסודות השומה. כמו כן אין חולק על כך שהמבקש נאלץ להניח הנחות ולהעריך הערכות כיוון שהמשיב לא שמר מסמכים, לא ניהל פנקסי חשבונות ולא הגיש דו"חות, ובכך גרם במו ידיו להעדר הנתונים על אודות עסקיו. עם זאת – ובייחוד לאור הפגיעה בזכות הקניין הגלומה בהפעלת סעיף 194 – כן יש מקום לבחון, ולו באופן ראשוני וכללי, את סבירותה של השומה. מניתי בחלק ו' לעיל מספר הסתייגויות כלליות מאופן בניית השומות. בהקשר זה אציין כי העובדה שסכום המס המגיע על פי השומות לשתי שנות המס הוא במקרה קרוב ביותר לסכום המזומנים שנתפס בדירתו של המבקש (בהפרש של 701 ₪, כאמור) איננה תורמת לתחושה כי לשומות בסיס איתן מאוד.

(ב) המבקש שלל מכל וכל את הסבריו של המשיב למקורות הכסף, ואכן המשיב לא השכיל להביא אסמכתאות כדי לתמוך בהסברים השונים ואף לא חזר על חלק מהם בתצהיר שהגיש עם תגובתו לבקשה. הסברים מהסוג שהעלה המשיב (כספי פיצויים בגין תביעת נזיקין; זכויות בהגרלות הנערכות מטעם מוסדות מוכרים) אינם צריכים להישאר ללא תיעוד, והיה על המשיב להמציא מסמכים לאימות גרסתו. עם זאת טענתו של המשיב כי חלק מהכסף מהווה חסכוניות שלו ושל חברתו לחיים משנים של עבודה כשכירים במקומות עבודה שונים ראוייה למשקל מסוים, אם כי בערבון מוגבל.

(ג) כאמור, החקירה הפלילית בעניין הסמים הסתיימה ללא אישום (וממילא ללא חילוט כספים). לכך השלכה כפולה בעיני: (1) הוא מחליש, כמוסבר, את ההצדקה להשתית את



בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 989-04-14

השומות על רווחים ממסחר בסמים, ו-2) הוא מסיר את החשש כי חילוט כספים בגין עבירות סמים יבוא על חשבון הסכומים הפנויים לגביית מסים.

35. לאור כל האמור לעיל, ולשם האיזון בין האינטרסים השונים, אני מורה על המשך עיקולם של שני שלישים מכלל הכספים (הן במטבע ישראלי הן במטבע חוץ) ועל הסרת העיקול מהשליש הנוסף.

36. אין צו להוצאות.

ניתנה היום, י' תמוז תשע"ד (08 יולי 2014), בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט