



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המבקש פקיד שומה באר שבע  
ע"י ב"כ עו"ד ערן סירוטה, פרקליטות מחוז דרום  
(אזרחי)

נגד

המשיב נצח רייבי  
ע"י ב"כ עו"ד ירון משה

### פסק דין

#### מבוא

- 1
- 2 1. בקשתו של המשיב לבטל צווי עיקול ותפיסה שהוטלו על פי סעיף 194 **בפקודת מס**
- 3 **הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961** (להלן- "הפקודה").
- 4 2. תחילתו של ההליך שלפני בבקשה דחופה שהגיש המבקש (להלן- "**פקיד השומה**")
- 5 ביום 13.5.2020, במעמד צד אחד, על פי סעיף 194 בפקודה. בבקשה התבקש בית
- 6 המשפט להורות על עיקול ותפיסה של רכבי המשיב המוחזקים בידי משטרת ישראל,
- 7 וכן על עיקול סכום כסף המוחזק בידי כונסי נכסים של בית במושב שיבולים, שאותו
- 8 ביקש המשיב לרכוש בעבר, הכול לשם הבטחת תשלום חוב המס של המשיב לשנים
- 9 2016-2019, בסך של **1,845,840** ₪.
- 10 3. בבקשה בואר כי שווי הרכבים הוא כ- 1.3 מיליון ₪, ואולם ניתן להעריך ששווי נמוך
- 11 באופן משמעותי, בשל גורמים שונים המפחיתים את שווי הרכב על פי המחירון.
- 12 4. עוד באותו היום ניתנה החלטתי שבגדרה הוטלו צווי עיקול וצווי תפיסה כמבוקש,
- 13 במעמד צד אחד. בעקבות מתן הצווים, הוגשה ביום 26.5.2020 בקשתו של המשיב
- 14 לביטול הצווים, שהיא הבקשה שלפני.
- 15 5. ביום 26.5.2020 הוגשה גם הודעת כונסי הנכסים, שלפיה עקב כישלונה של העסקה,
- 16 והפרתה היסודית המתמשכת בידי המשיב, אשר נמנע מלשלם את עיקרה של התמורה,
- 17 פועלים כונסי הנכסים לביטול העסקה ולקבלת הפיצוי המגיע עקב הפרתה. צוין כי
- 18 בידי כונסי הנכסים מצוי סך של 263,545.84 ₪ המופקד בחשבון נאמנות, וכי הסכום
- 19 האמור כפוף להוצאות ולפיצויים שלהם יהיו זכאים המוכרים בעקבות ביטול הסכם
- 20 המכר והפרתו.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 .6. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי שיש להיעתר לבקשת המשיב,  
2 באופן חלקי.

### העובדות

3  
4  
5 .7. במהלך חקירה שערכה משטרת ישראל, נגד המשיב ואחרים, לרבות אחיו של המשיב,  
6 נתפסו במהלך חודש דצמבר 2019 מספר רכבי יוקרה, שהוחזקו במגרשים שונים:  
7 במושב בית הגדי, במושב יכיני, ובמקומות נוספים. בחקירתו הודה המשיב שהוא  
8 עוסק בסחר בכלי רכב.

9 .8. על פי רישומי רשות המסים, דיווח המשיב על הכנסות כדלקמן:

- 10 • הכנסות משכר עבודה בשנים 2018-2016- בסך כולל של 83,976 ₪ (בכול אותן  
11 שנים);
- 12 • הכנסה מהפעלת קיוסק בשנת 2016- בסך של 1,253 ₪;
- 13 • הכנסה מסחר בכלי רכב בשנת 2018- בסך של 6,410 ₪.

14 .9. בבדיקה שערך מצא פקיד השומה כי במהלך השנים 2019-2016 הפקיד המשיב בשני  
15 חשבונות הבנק המתנהלים על שמו בבנק המזרחי, סכום של 3,133,761 ₪, במזומן או  
16 בשקים שנפרעו.

17 .10. אף שבחקירתו במשטרה הודה המשיב בסחר בכלי רכב, הכחיש המשיב את הטענות  
18 על כך שלא דיווח על הכנסותיו מעיסוק זה. במרבית חקירותיו שמר המשיב על זכות  
19 השתיקה.

20 .11. המשיב לא נתן הסברים למקור סכומי הכסף שהופקדו בחשבונות הבנק, לא בחקירתו,  
21 אף לא בתצהיר שהוגש בתמיכה לבקשתו.

### השומה

22  
23  
24 .12. בבקשתו למתן הצווים ביאר פקיד השומה שלמרות קיומן של ראיות רבות בחומר  
25 החקירה, המעידות על עיסוקו של המשיב בסחר ובהשכרת כלי רכב, לרבות הודאתו  
26 שלו, נתקל פקיד השומה בקושי בביסוס השומה על הכנסותיו של המשיב באותן שנים,  
27 כיון שהמשיב לא ניהל ספרים ולא דיווח על הכנסותיו. בשל כך ביסס פקיד השומה את  
28 השומה שערך על פי מיטב שפיטתו, על הפקדות הכספים בחשבונות הבנק, אשר  
29 הסתכמו כאמור לסכום של 3,133,761 ₪. הודגש כי אין בהכנסתו המדווחת של המשיב



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הסבר לסכומי הכסף שהופקדו בחשבונות הבנק, וכי ההפקדות אינן אופייניות למי  
2 שהכנסתו היא משכר עבודה, כפי שדווח על ידי המשיב.
- 3 13. בשומה העיקרית קבע פקיד השומה שהפקדת הכספים בחשבונות הבנק מהווה הכנסה  
4 אשר לא דווחה, והוסיף את סכומי ההפקדות להכנסה המדווחת של המשיב בשנות  
5 המס הרלוונטיות. צוין כי ייתכן שלמשיב הכנסות בלתי מדווחות נוספות, בסכומים  
6 גבוהים אף יותר, או הפקדות בחשבונות בנק נוספים שאינם ידועים לפקיד השומה,  
7 ואולם בהעדר נתונים הוחלט לנקוט בדרך שמרנית, ולבסס את השומה על תוספת  
8 הכנסה שמקורה בהפקדת הכספים שאותרו.
- 9 14. בהתאם לשומה האמורה נקבע שעל המשיב לשלם מס בסכום של 1,845,840 ₪ בכל  
10 שנות המס הרלוונטיות, לא כולל קנס גירעון.
- 11 15. פקיד השומה קבע גם שומה חליפית, לתשלום מס בסך של 914,425 ₪, לא כולל קנס  
12 גירעון, המבוססת על הפרשי הון שמצא בין השנים 2016-2019, בהסתמך על הצהרת  
13 ההון שהגיש המשיב ליום 31.12.15.
- 14 16. בבקשה בואר כי ביום 7.5.2020 הוציא פקיד השומה למשיב הודעת דרישה, על פי סעיף  
15 194(א)(2) בפקודה, להפקדת ערובה להנחת דעתו. משנמנע המשיב לפעול בהתאם  
16 להודעה, למרות שהומצאה לו כדין, בצירוף לשומה, הוגשה הבקשה להטלת צווים  
17 שיבטיחו את גביית המס, לפי סעיף 194 בפקודה.
- 18 17. מטענות הצדדים בדיון, ומסיכומיו של פקיד השומה, עולה כי גם לאחר מתן הצווים  
19 מכוח סעיף 194 בפקודה, והגשת הבקשה לביטולם לבית המשפט, לא פנה המשיב  
20 לפקיד השומה, ולא הגיש דוח או השגה על השומה, כך שלא מתברר כיום כל הליך  
21 שומתי לפני פקיד השומה.

### עמדת פקיד השומה

- 24 18. פקיד השומה הדגיש בבקשה למתן הצווים כי החשש שחוב המס לא ייגבה, נובע  
25 מקיומן של ראיות ברורות על ניהול עסק של מסחר ברכבים, מבלי שדווח על ההכנסות,  
26 ומבלי ששולם המס בגינן. פקיד השומה אף הפנה לחוסר שיתוף הפעולה מצד המשיב  
27 לאורך חקירותיו. נטען שמאזן הנוחות נוטה לטובת פקיד השומה, שכן הנוקים  
28 הצפויים במקרה שהצווים לא יינתנו, עולים לעין שיעור על הנוקים הצפויים למשיב.
- 29 19. פקיד השומה הדגיש שאין די בעיקול הרכבים, ויש צורך בתפיסתם, מאחר שעיסוקו  
30 של המשיב הוא במכירת רכבים, ועל כן יש באפשרותו למכור את הרכבים ולהעלימם



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בקלות, אף מבלי להעביר את הבעלות הפורמלית במשרד הרישוי, כך שיימנע מפקיד  
2 השומה לממש את הרכבים בעתיד ולפרוע את חוב המס. הודגש לעניין זה כי המשיב  
3 נהג לרשום רכבים באופן פיקטיבי על שמם של אחרים, עובדה המעידה כי לבעלות  
4 הרשומה במשרד הרישוי אין משמעות רבה בעיניו.

5

6

### הבקשה לביטול הצווים

- 7 20. ביום 26.5.2020 הגיש כאמור המשיב בקשה לביטול הצווים שניתנו במעמד צד אחד.  
8 בבקשה נטען כי פקיד השומה לא היה רשאי להוציא שומה לשנת 2019, הואיל והמועד  
9 להגשת הדוח טרם הגיע. אשר לסבירות השומה, נטען כי בשומה העיקרית הביא פקיד  
10 השומה בחשבון הפקדות בלבד, מבלי להתייחס להוצאות שהיו למשיב. הודגש כי גם  
11 בשומה על פי מחזור ההכנסות, מוטל על פקיד השומה לקבוע הכנסה בהתאם לשיעור  
12 הרווח המקובל. בואר כי אילו היה פקיד השומה קובע את השומה על פי הרווח  
13 המקובל בענף, ברף הגבוה של הרווח, הייתה ההכנסה החייבת בשנת 2016, בגין  
14 הפקדות בסך של 944,000 ₪ באותה שנה, מסתכמת ל- 94,600 ₪ בלבד; ובשנת 2019,  
15 בגין הפקדות בסך של 869,000 ₪, לסך של 86,900 ₪ בלבד. בשלוש שנות מס 2016-  
16 2018, ההכנסה החייבת על פי שיעור הרווח המקובל, הייתה מסתכמת לסכום של  
17 226,000 ₪ בלבד. לגישתו של המשיב, נוכח זכאותו לזיכוי ממס כתושב העיר נתיבות,  
18 לא הייתה כל חבות במס באותן שנים, בהתאם לתחשיב האמור.
- 19 21. אשר לשומה החלופית, טען המשיב כי הוא כלל לא הגיש הצהרת הון ליום 31.12.2019,  
20 ועל כן לא ברור כיצד נערכה שומה המבוססת על הפרשי הון.
- 21 22. המשיב טען כי תפיסת הרכבים או עיקולם, פוגעת בחופש העיסוק שלו, מעבר לפגיעה  
22 בקניינו, ואינה מאפשרת לו להתפרנס ממשלח ידו, שהינו מסחר ברכבים. הודגש כי  
23 ערכם של רכבי היוקרה פוחת מדי חודש, בוודאי שבמצב השוק היום, בעקבות משבר  
24 הקורונה, ועד היום הפסיד המשיב בעקבות תפיסת הרכבים על ידי המשטרה, סכום  
25 של כ- 112,000 ₪. כיון שההליך המשפטי לבירור חבות המס עתיד להימשך כשלוש  
26 שנים, צפוי המשיב לאבד במהלך מחצית משווי הרכבים, ככל שהצווים לא יבוטלו.  
27 כן הודגש כי מדובר במלאי העסקי בעסקו של המשיב, ואין לעקל או לתפוס מלאי  
28 עסקי על פי סעיף 194 בפקודה.
- 29 23. המשיב הפנה להבחנה בין עיקול הנכסים לבין תפיסתם, והדגיש כי פגיעתה של תפיסת  
30 הרכבים קשה בהרבה מפגיעתם של עיקולם, ואין לה כל הצדקה בעינינו.

31



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

### המסגרת החוקית

- 1
- 2 24. סעיף 194 בפקודה, שכותרתו היא "גביית מס במקרים מיוחדים", קובע כדלקמן-
- 3 "א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוד, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום
- 4 שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא
- 5 –
- 6 (1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה
- 7 בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת
- 8 דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום, או המקדמות שהוא חייב בהן;
- 9 (2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה
- 10 שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את
- 11 דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;
- 12 (3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דוח על אותה הכנסה- לדרוש ממנו
- 13 בהודעה בכתב לערוך מיד דוח ולאחר מכן יהיה פקיד השומה רשאי לפעול לפי
- 14 האמור בפסקה (2).
- 15 (ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס
- 16 שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.
- 17 (ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי
- 18 בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני
- 19 הנישום –
- 20 (1) על עיכוב יציאתו מהארץ;
- 21 (2) על עיקול רכושו ואם נוכח כי יש חשש סביר שהמס לא ייגבה וכי אין
- 22 די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו – על תפיסת רכושו".
- 23 25. סעיף 194 בפקודה קובע חריג לכלל הקבוע בסעיפים 183 ו-184 בפקודה, שלפיו לא
- 24 ישולם המס השנוי במחלוקת לפקיד השומה, אלא יוותר בידי הנישום, עד תום בירור
- 25 המחלוקת השומתית. הסעיף מאפשר לפקיד השומה, "במקרים מיוחדים", כפי שנקבע
- 26 בכותרתו, לדרוש את תשלום המס, או ערובה להבטחת תשלומו, גם במקרים שבהם
- 27 שנוי המס במחלוקת, עוד בטרם הפכה השומה לסופית, ועוד בטרם התבררו טענות
- 28 הנישום בפני פקיד השומה או בערכאות המשפטיות. ככל שהמס לא שולם, וככל שלא
- 29 ניתנה הערובה להבטחת תשלומו, רשאי פקיד השומה לפנות לבית המשפט בבקשה
- 30 למתן צווי עיקול או צווי תפיסה, לפי העניין.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

26. ההלכה הפסוקה הכירה בחריגותו של ההליך הקבוע בסעיף 194 בפקודה, וקבעה כי השימוש בו לא ייעשה כדבר שבשגרה, אלא במקרים חריגים המצדיקים שינוי מהכלל. צווים על פי הסעיף יינתנו במתינות, באיפוק, ובזהירות (ראו למשל ע"א 416/87 **חכמי נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** (מיום 3.9.87)(להלן- "**פרשת חכמי**"); רע"א 3994/13 **אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית** (מיום 23.10.13) (להלן- "**פרשת אבו לטיף**")). כפי שציין כב' השופט ה' קירש בע"מ 989-04-14 **פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' עלי מרעי** (מיום 8.7.14)(להלן- "**פרשת מרעי**"), החרג הקבוע בסעיף 194 בפקודה, המאפשר הקדמת נקיטת אמצעי גביה לשם הבטחת חוב מס השנוי במחלוקת, "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...".

27. אף שבעבר נשמעו בהלכה הפסוקה אמירות שלפיהן הסמכות המסורה לבית המשפט בסעיף 194 בפקודה היא סמכות דרקונית, התפיסה הרווחת בהלכה הפסוקה כיום היא כי לא מדובר בסמכות דרקונית, וכי עיקולים על פי סעיף 194 בפקודה דומים במהותם לסעד של עיקול זמני הקבוע **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984**, (להלן- "**תקנות סדר הדין האזרחי**"), המקובל והנהוג במשפט האזרחי. כך למשל ציין כב' השופט נ' סולברג בפרשת אבו לטיף, תוך שהוא מאמץ את קביעת כב' השופט י' אטדגי, כי -

"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... 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".

28. צו העיקול לפי סעיף 194 בפקודה דומה אפוא במהותו לסעד של עיקול זמני, אשר נועד להבטיח את האפשרות ליישום פסק הדין, בנסיבות שבהן תתקבל התביעה, ואמות המידה להטלת עיקול על פי סעיף 194 בפקודה דומות בעיקרן לאמות המידה להטלת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

עיקול זמני, (ראו רע"א 1367/17 בלולו נ' היחידה הארצית לשומה (מיום 18.7.17)(להלן-"פרשת בלולו"). אמות מידה אלו הן בעיקר קיומן של ראיות לכאורה לעילת תביעה, מאזן הנוחות הנוטה לטובת מבקש הסעד, וקיומו של חשש סביר שאי מתן הצו יכביד על ביצוע פסק הדין (לעיתים נזכרים גם תום הלב ומתן הסעד צודק וראוי כאמות מידה –ראו רע"א 7076/17 פלוני נ' פלוני (מיום 22.10.17); ת"א 1914-10-17 Bay Ventures Ltd נ' מדינת ישראל (רשות המסים) (מיום 18.3.18).

29. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, הסעד הזמני על פי סעיף 194 בפקודה יינתן בהתקיים שני תנאים: האחד, קיומה של שומה סבירה, ובלשון בית המשפט העליון בפרשת חכמי, אל לשומה להיות שרירותית, ועליה לעמוד בביקורת בית המשפט. עוד נקבע בהלכה הפסוקה כי בדיקת השומה בשלב זה, הינה בדיקה הבוחנת את סבירותה הלכאורית של השומה, והיא אינה בדיקה מדוקדקת של רכיבי השומה, בדיקה העתידה להיערך בהליכי השומה והערעור הרגילים (ראו עמ"ה (ת"א) 3915-01-13 פקיד שומה יחידה ארצית לשומה נ' עלא אבו-לטיף (מיום 13.5.13), אשר אושר בפסיקת ביהמ"ש העליון בעניין אבו לטיף; ע"מ 25990-03-13 פקיד שומה ת"א 5 נ' מ"י (מיום 30.9.13); פרשת מרעי; ת"א 61669-06-16 פקיד שומה היחידה הארצית לשומה נ' אלון טרקזיזה (מיום 23.3.16); ע"מ 50109-08-16 פקיד שומה- היחידה הארצית לשומה נ' שמעון בלולו ואח' (מיום 11.12.16); ת"א (ב"ש) 20871-10-18 פקיד שומה באר שבע נ' אל עלאיין (מיום 31.12.18) ת"א (ב"ש) 6153-12-19 הואשלה נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 11.3.2020)).

30. התנאי השני לנקיטת הליכים מכוח סעיף 194 בפקודה הוא קיומו של חשש סביר שהמס לא ייגבה, "משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת". בהלכה הפסוקה בואר כי החשש שהמס לא יגבה, אשר יצדיק נקיטת הליכים מכוח הסעיף צריך שיהיה חשש ממשי. חשש כאמור יכול להילמד מהתנהגות קודמת של הנישום – באופן כללי ובפרט כלפי שלטונות המס – והן מטיב נכסי הנישום, נזילותם ושווים ביחס לחבות המס הנתענת (ראו לעניין זה פרשת מרעי).

### מן הכלל אל הפרט

### סבירות השומה

31. אמת המידה הראשונה הנבחנת, על פי ההלכה הפסוקה, באשר למתן צווי עיקול ותפיסה על פי 194 בפקודה, היא סבירות השומה. בדיקת השומה בשלב זה, הינה בדיקה הבוחנת כאמור את סבירותה הלכאורית של השומה, והיא אינה בדיקה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מדוקדקת של רכיבי השומה, בדיקה אשר העתידה להיערך בהליכי השומה והערעור  
2 הרגילים.
- 3 32. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שהמשיב עוסק במסחר בכלי רכב. לטענת המשיב הוא  
4 החל לעסוק בסחר בכלי רכב בחודש נובמבר 2018, בעוד שלטענת פקיד השומה עסק  
5 המשיב במסחר בכלי רכב גם קודם לכן, בכול שנות המס נושא השומות, כפי שניתן  
6 ללמוד מסכומי ההפקדות בחשבונות הבנק, שאינם תואמים את ההכנסות המדווחות.
- 7 33. פקיד השומה ביקש לבסס את השומה לפי מיטב השפיטה, על נתוני העסק הספציפי  
8 שאותו ניהל המשיב, ואולם בהעדר נתונים כלשהם על הכנסותיו הבלתי מדווחות של  
9 המשיב ממסחר ברכב, התבסס פקיד השומה על הנתונים היחידים שהיו גלויים בפניו,  
10 היינו ההפקדות בשני חשבונות הבנק של המשיב. מטעם זה נערכה השומה העיקרית  
11 על יסוד הפקדות אלו. המשיב לא נתן כאמור כל הסבר לסכומי ההפקדות שהפקיד  
12 בחשבונות הבנק, שאינם תואמים את הכנסותיו המדווחות, לא בדוחות שהגיש לפקיד  
13 השומה, לא במהלך חקירתו המשטרית, אף לא בבקשה שהוגשה לביטול הצווים  
14 שניתנו מכוח סעיף 194, ועל כן בניית השומה לפי מיטב שפיטה בהנחה שמקורם של  
15 סכומי הכסף שהופקד הוא במסחר בכלי הרכב, הינה סבירה, לכל הפחות מבחינה  
16 לכאורית.
- 17 34. יחד עם זאת מצאתי שיש לקבל מקצת מטענותיו של המשיב באשר לעריכת השומות.
- 18 35. בראש ובראשונה, מצאתי שיש לקבל את הטענה בדבר השומה לשנת 2019, (טענה  
19 שאותה קיבל פקיד השומה, בצורה מסוימת, בסעיף 37 בסיכומיו, בצמצמו את בקשתו  
20 למתן צווים להבטחת תשלום המס על פי השומות לשנים 2016-2018).
- 21 36. סעיף 194(א)(3) בפקודת מס הכנסה, קובע כאמור כי "**אם עדיין לא היה האדם חייב**  
22 **למסור דוח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד דוח ולאחר מכן**  
23 **יהיה פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2)**". פקיד השומה אינו רשאי  
24 איפה לקבוע שומה בהתאם לסעיף 194, לאדם שלא היה חייב עדיין למסור דוח, מבלי  
25 שדרש תחילה את הגשת דוח. פקיד השומה טען במהלך הדיון שהתקיים לפני, וכן  
26 בסיכומיו, שהארכת המועד להגשת דוח שניתנה למשיב בעבר בוטלה בהחלטה ייזומה,  
27 שלא הוצגה לפני, ואולם בכול מקרה לא מצאתי שביטול הארכה ממלא אחר דרישות  
28 הסעיף. ראשית, בזמן שבו הוצאה השומה, הייתה הארכה לכאורה בתוקף, ועל כן לא  
29 היה המשיב חייב למסור דוח על הכנסותיו באותו מועד, כדרישת הסעיף. מעבר לכך,  
30 אין בביטול הארכה כדי לעמוד בדרישת הסעיף, המחייב את פקיד השומה לדרוש  
31 הגשת דוח **בהודעה בכתב**, ועל כן יש לטעמי צורך בהודעה **מפורשת**, שתוכנה הוא





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 דרישה להגשת דוח, ואין די בביטול ארכה כתחליף לכך. זאת ועוד. מסיכומי המשיב  
2 עולה כי ההודעה על ביטול הארכה כלל לא הומצאה לו, בצירוף לדרישה לפי סעיף 194  
3 בפקודה, או בכל דרך אחרת, ולטענתו היא אף לא הובאה לידיעתו.
- 4 37. כפי שנפסק לא אחת, השימוש בסעיף 194 בפקודה לא ייעשה כדבר שבשגרה, אלא  
5 במקרים חריגים, המצדיקים שינוי מהכלל הרווח שלפיו יותר המס השנוי במחלוקת  
6 בידי הנישום, בין היתר על מנת למנוע שיתוק עסקים בשל הליכי שומה. יישום הסעיף  
7 יעשה בזהירות ובאיפוק, תוך עריכת איזון בין כלל השיקולים הרלוונטיים. מטעמים  
8 אלו יש ליישם את הסעיף בזהירות ולהקפיד בדיוקנות על מילוי הוראותיו. משלא  
9 התקיימו דרישות סעיף 194(א)(3) בפקודה, אינני מוצאת שמתקיימים התנאים למתן  
10 צווים על פי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה בגין השומה לשנת 2019.
- 11 38. **טענה שנייה** של המשיב שיש לקבלה הינה טענתו בדבר הימנעות פקיד השומה מלהכיר  
12 בהוצאותיו. בהעדר נתונים בדבר הכנסותיו של המשיב בחר כאמור פקיד השומה  
13 לקבוע שההפקדות בחשבונות הבנק משקפות את הכנסתו, ועל כן הוסיף להכנסה  
14 המדווחת בשנים הרלוונטיות. יחד עם זאת נמנע פקיד השומה מלהתיר הוצאות  
15 כלשהן, אף שאין מחלוקת שבאותם חשבונות בנק היו גם משיכות.
- 16 39. בסיכומיו הפנה פקיד השומה לסעיף 33(א) בפקודה, הקובע כי "**פקיד השומה רשאי**  
17 **לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש נישום שלא ניהל פנקסים קבילים**  
18 **ולשום את הוצאותיו לפי מיטב שפיטתו**". לטענתו של פקיד השומה, הסמיך המחוקק  
19 את פקיד השומה באופן מפורש לסרב להתיר ניכוי הוצאות כאשר נישום אינו מנהל  
20 ספרים קבילים, קל וחומר, כאשר אינו מנהל ספרים כלל, כמו בענייננו. הודגש  
21 בסיכומיו של פקיד השומה כי המשיב לא הגיש דוחות בדבר הכנסותיו, אף נמנע  
22 מלהגיש השגה על השומות שנקבעו לו מכוחו של סעיף 194 בפקודה, ועל כן לא עמדה  
23 בפני פקיד השומה ראייה כלשהי לקיומן של הוצאות, או להיקפן.
- 24 40. מטרתו של סעיף 33 בפקודה, אשר כותרתו "**הגבלת ניכויים, זיכויים וקיזוזים בשל**  
25 **פנקסים בלתי קבילים**", היא לעודד ניהול פנקסים קבילים, ולהרתיע מפני ההימנעות  
26 מניהולם, באמצעות הסנקציות הגלומות בסעיף (המתיישבות עם ההנחה שלא ניתן  
27 לתת אמון בדיווחי הנישום שלא ניהל ספרים שניתן לבקדם, או שספריו נפסלו).
- 28 41. עיון בסעיף מגלה שהוא מונה בסעיפיו הקטנים רשימה מפורשת של ניכויים, זיכויים  
29 וקיזוזים שלא יותרו בחישוב ההכנסה החייבת של מי שלא ניהל פנקסים קבילים. כך  
30 למשל קובע סעיף קטן (ב) כי לא יותר כלל קיזוז הפסדים משנים קודמות. סעיף קטן  
31 (ג) שולל התרת ניכויים וקיזוזים של פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים. ברשימה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מפורשת זו של ניכויים או קיזוזים שלא יותרו בניכוי או בקיזוז, לפי העניין, לא מנה  
2 המחוקק שלילה גורפת של ניכוי הוצאות, או קביעה שלפיה לא יותרו הוצאות כלשהן  
3 בנסיבות שבהן לא נוהלו ספרים קבילים. כל שנקבע בסעיף 33(ג) הוא שפקיד השומה  
4 **רשאי**, אך לא חייב, לסרב להתיר הוצאה המתבקשת בניכוי על ידי הנישום, **"על פי**  
5 **חשבונות שהגיש"**, ולשום במקום זאת את ההוצאות על פי מיטב שפיטתו. אין מדובר  
6 אפוא בשלילה גורפת של הוצאות, בניגוד לשלילה של ניכויים או קיזוזים מסוימים,  
7 אלא במתן הסמכה לפקיד השומה לקבוע את ההוצאות על פי מיטב שפיטתו, במקום  
8 על יסוד תחשיביו של הנישום.
- 9 42. כפי שציין כב' השופט ביין בעמ"ה 8/92 כהן אורי נ' פקיד שומה חיפה (מיום  
10 11.10.1994)-
- 11 **"יוער, כי ניתן ללמוד מסעיף 33(א) לפקודה, כי במקרה של אי קיום ספרים קבילים**  
12 **אין חובה על פקיד השומה לקבל את חשבונות הנישום לענין הוצאותיו ויכול הוא**  
13 **לשום הוצאות לפי מיטב השפיטה, אך אין פקיד השומה העורך שומה לפי מיטב**  
14 **השפיטה יכול להתעלם מקיום הוצאות מכל וכל ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה**  
15 **המתבססת על מחזור הכנסות בלבד, כאשר ברור על פני הדברים שקיימות הוצאות**  
16 **שבלעדיהן לא ניתן לייצר 'את ההכנסה'".**
- 17 (וראו לעניין זה גם פסק דינה של כב' השופטת י' סרוסי בע"מ 45369-02-17 אורי נ'  
18 **מס הכנסה** (מיום 5.11.18)).
- 19 43. לא זו בלבד שפקיד השומה לא הוסמך בסעיף 33(א) בפקודה לשלול הוצאות שהוצאו  
20 בייצור הכנסה באופן גורף, הסמכות לקביעת שומה על פי מיטב השפיטה כוללת בחובה  
21 התייחסות להוצאות הכרוכות והשלוכות בייצור ההכנסה, לצד קביעת ההכנסות,  
22 וזאת לשם הבטחת גביית מס אמת.
- 23 44. הנטל המוטל על נישום שלא ניהל ספרים קבילים להפריך את השומה לפי מיטב  
24 השפיטה הינו אמנם נטל נכבד ובלתי מבוטל, כפי שטען פקיד השומה. כך נקבע בע"א  
25 352/86 פקיד שומה פתח תקווה נ' יצחק אורן, פ"ד מד (2) 554, 560 (1990)-
- 26 **"כאשר ספריו של נישום נפסלים, מוטל על כתפיו נטל הראיה. בית-משפט**  
27 **זה התייחס בעבר לשאלת היקפה ומהותה של חובת הראיה, המוטלת על**  
28 **נישום שספריו נפסלו, וקבע, כי נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות**  
29 **מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות**  
30 **(להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל**  
31 **מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל-כן הדגיש, כי אין די בטענות**  
32 **בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש...**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה  
2 הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ  
3 לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את  
4 האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה..."
- 5 45. עוד הודגש בע"א 8375/06 צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (מיום 25.3.2009)-
- 6 "על הנישום הראיה להוכיח את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת,  
7 בלתי סבירה או שגויה... נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו  
8 כבד ביותר עד כי "לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה, בלתי אם  
9 יעלה בידי הנישום להוקיעה כשרירותית או כמופרכת מעיקרה או,  
10 למשל, כבנויה על הנחות של עובדות או משפט המוטעות ביסודן"..."
- 11 46. לצד הנטל הכבד המוטל על נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, להפריך שומה שנקבעה  
12 לפי מיטב השפיטה, השומה שנערכה לפי מיטב השפיטה חייבת מלכתחילה להיות  
13 שומה מאוזנת וסבירה, הנתמכת בעובדות ובמידעים, והנסמכת על אומדנים  
14 ותדריכים, תוך הפעלת שיקול דעתו של פקיד השומה, על בסיס ניסיונו ומומחיותו.  
15 בתי המשפט חזרו והדגישו כי על פקיד השומה העושה שימוש בסמכותו לקבוע שומה  
16 לפי מיטב שפיטה, מוטל לחתור לקביעת מס אמת, גם בנסיבות שבהן ספריו של  
17 הנישום בלתי קבילים. כפי שנקבע עוד בע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ'  
18 פקיד שומה גוש דן פ"ד מו (5) 309 (מיום 5.11.92)(להלן- "פרשת פיקנטי") "גם לפי  
19 מיטב השפיטה אין השומה יכולה להיות מצוצה מן האצבע..."
- 20 47. כן בואר בפרשת פיקנטי, כי –
- 21 "הסמכות שהוענקה לפקיד השומה רחבה היא ומאוד גמישה ודומה שהיא משחררת  
22 את פקיד השומה מכל בדיקה ראויה ומהפעלת שיקול דעת ראוי. אמנם כן, הסמכות  
23 רחבה היא ומרחיקת לכת, אך חלילה לו, לפקיד השומה, לעשות בה שימוש בשרירות  
24 לב ובקלות דעת. בית המשפט יקפיד על כך שנישום לא יופקר לשרירות לבם של  
25 פקידים ושזכויותיו לא תקופחנה אך ורק משום שלא מילא חובתו. אולם מעבר לכך,  
26 אין לנישום לקבול אלא על עצמו אם השומה שתקבע לפי מיטב שפיטת פקיד השומה  
27 תהיה גבוהה מעבר למצופה, אם בעיקרה תהיה מושתתת על אומדנים, השערות  
28 ורסיסי מידע שיגיעו לידיעתו, שהרי הנישום, הוא עצמו, במחזליו גרם לכך שלא  
29 יהיו בידי פקיד השומה המוסמך והמנוסה כלים טובים יותר ואמצעים בטוחים  
30 לביסוס השומה..."
- 31 48. בית המשפט הוסיף וסיכם כי-



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "ככל שמדובר בפקיד השומה - ייאמר לו שאמנם הוענקה לו סמכות רחבה כדי  
2 שיוכל למלא את תפקידו כראוי, אולם חלילה לו לנהוג בנוקשות רבה מדי ובודאי לא  
3 בשרירות לב. עליו להפעיל את שיקול דעתו בתבונה, לא לאטום אזניו מכל הסבר ראוי  
4 שמציג בפניו הנישום, ולא לעצום עיניו מפני מסמכים המובאים לתשומת לבו. אכן,  
5 מסורה בידו הסמכות לקבוע את ההכנסה לפי מיטב שפיטתו, וכמוסבר לעיל, בדלית  
6 ברירה יעשה כן על דרך השערה ואומדנה. אולם, כאשר בידו נתונים שאפשר לעשותם  
7 יתד ופינה לחישוב ההכנסה בדרך עניינית ומדוייקת יותר, עדיף שילך בדרך זו.  
8 הסמכות הנתונה לו להפעיל שיקול דעתו לא נועדה להעניש את הנישום שנכשל אלא  
9 לקדם קביעת מס אמת, ולכך יש לחתור גם במקרה כזה".
- 10 49. ההלכה הפסוקה חזרה והדגישה כי גם בהעדר ספרים קבילים, אין להתיר את כספו  
11 של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה באופן סביר (ראו ע"א  
12 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 14.04.2011).
- 13 50. כפי שציין כב' השופט מ' אלטוביה בע"מ 1259/01 שבעאן נ' פקיד שומה רמלה (מיום  
14 22.3.09), (דברים שצוטטו בהסכמה גם על ידי כב' השופט י' עמית בערעור שנדון בע"א  
15 4779/09 שבעאן נ' פקיד שומה רמלה (מיום 5.12.11))--
- 16 "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק  
17 הספציפי ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי "מיטב השפיטה"  
18 לשומה לפי "מיטב השחיטה" כמאמר ליצים".
- 19 51. שומה לפי מיטב שפיטה צריכה אפוא להיות סבירה, להתחשב בנתוני העסק  
20 הספציפי, ולחתור לקביעת מס אמת. בעריכת שומה על יסוד מחזור הכנסות, יש  
21 להביא בחשבון גם את ההוצאות הכרוכות והשלובות בייצור אותה הכנסה, ובהעדר  
22 נתונים, יש לשום אותן על פי מיטב השפיטה.
- 23 52. בענייננו לא התיר פקיד השומה הוצאה כלשהי בקביעת השומה לפי מיטב השפיטה.  
24 סוגיה זו עתידה אמנם להתברר במהלך הדיונים לפני פקיד השומה לאחר שתוגש  
25 השגה, ואולם יש בה כדי להשליך על ענייננו, לעניין בחינת סבירות הלכאורית של  
26 ההכנסה. התעלמות מההוצאות הכרוכות ושלוכות בייצור ההכנסה פוגמת בסבירותה  
27 של השומה העיקרית, ומעמידה בספק את ההצדקה למתן צווים מכוח סעיף 194 לשם  
28 הבטחת גבייתה.
- 29 53. יחד עם זאת, פקיד השומה קבע בענייננו גם שומה חליפית, על בסיס גידול הון. אמנם  
30 המשיב לא הגיש הצהרת הון ליום 31.12.2019, ועל כן לא מדובר בשומה המשווה גידול  
31 הון בין שתי הצהרות הון שהגיש המשיב לפקיד השומה, ואולם עריכת השומה בדרך



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 זו, של השוואה בין ההון המוצהר ליום 31.12.15, לבין הנכסים הרשומים על שמו של  
2 המשיב ביום 31.12.19, כפי שהוסבר גם בדיון שהתקיים לפני, הינה סבירה בנסיבות  
3 העניין ובהינתן המידע החלקי המצוי בידי פקיד השומה. סך המס לתשלום על פי  
4 השומה החליפית, לשנים 2016-2018, הוא – 688,207 ₪, בתוספת קנס גירעון.  
5 54. השומה החליפית עומדת אפוא בדרישה לקיומה של שומה סבירה, המבוססת על  
6 הנתונים הפרטניים של המשיב, ועל כן לא מדובר בשומה שרירותית.  
7

### חשש ממשי לכך שהמס לא ייגבה

8  
9 55. התנאי השני למתן צווים על פי סעיף 194 בפקודה הוא כאמור קיומו של חשש ממשי  
10 לכך שהמס לא ייגבה. חשש ממשי זה יכול להילמד כאמור מהתנהגות קודמת של  
11 הנישום – באופן כללי ובפרט כלפי שלטונות המס – מטיב נכסיו של הנישום, נזילותם  
12 ושווים ביחס לחבות המס הנטענת

13 56. קיומו של חשש ממשי כאמור וההכבדה הממשית בגביית המס, נלמדים בענייננו בראש  
14 ובראשונה מהתנהגותו של המשיב כלפי רשויות המס. המשיב כאמור לא דיווח על  
15 הכנסות ממסחר בכלי רכב (למעט הכנסה זניחה בסך של 6,410 ₪ בשנת 2018),  
16 וממילא לא שילם את המס בגינן. פקיד השומה למד על עיסוקו זה באקראי, מחקירה  
17 משטרתית בעניין אחר, ובבדיקה שערך מצא פקיד השומה כאמור הפקדות של סכומי  
18 כסף נכבדים בחשבונות הבנק של המשיב, מבלי שניתן הסבר להפקדות אלו, מבלי  
19 שדווחה הכנסה התואמת הפקדות אלו ומבלי ששולם המס בגינה. לצד ההפקדות  
20 החשודות, נמצא כי רשומים על שמו של המשיב מספר גדול של רכבי יוקרה, אשר  
21 הבעלות בהם אינה יכולה להיות מוסברת בהכנסות המדווחות.

22 57. העלמה לכאורה של הכנסות נכבדות במשך תקופה ממושכת, תוך דיווח על הכנסות  
23 מזעריות, מלמדת על כך שלא ניתן לתת אמון במשיב, וכי קיים חשש ממשי  
24 להתחמקות מתשלום המס.

25 58. החשש הממשי נלמד גם מטיב הנכסים, שווים ונזילותם. כפי שהדגיש פקיד השומה  
26 בטיעונו, עצם העיסוק בסחר ברכבים מקל על מכירתם ומעלה את החשש שלא ייוותר  
27 בידי המשיב כל רכוש שיש בו כדי להבטיח את גביית תשלום המס. החשש מתעצם  
28 נוכח קיומם של רכבים שאינם רשומים על שמו של המשיב, באופן המלמד על כך  
29 שמבחינת המשיב אין חשיבות ברישום הבעלות, ושאין כל הכרח לרשום את הרכבים  
30 על שמו של המשיב לשם הבטחת עיסוקו. המשיב כאמור לא מסר גרסה שיש בה כדי  
31 להסביר את דיווחיו החסרים באשר להכנסותיו, ואת הימנעותו לכאורה מתשלום



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המס. כמו כן נמנע המשיב מלהפיג את החשש מפני ההכבדה על גביית המס ככל  
2 שעמדתו של פקיד השומה ביחס לשומות תתקבל.
- 3 59. לצד החשש הממשי שהמס לא יגבה, יש לשקול שיקולים נוספים לעניין מאזן הנוחות,  
4 ויש לאמץ את הזהירות הנהוגה במתן צו עיקול זמני, שבגדרה שוקל בית המשפט, לצד  
5 ההכבדה על ביצוע פסק הדין, גם את זכות הקניין החוקתית של הנתבע, (ראו א' גורן,  
6 שם, עמ' 921), וכנגזרת לכך, גם את עקרון ההמרה, היינו האפשרות ל"המרת עיקול"  
7 או ל"המרת תפיסה". בענייננו מעבר לשיקול בדבר זכות הקניין של המשיב בכלי הרכב,  
8 יש לשקול גם את החשש לשיתוק פעילותו של העסק בעקבות הטלת צווי עיקול על  
9 ה'מלאי העסקי', עוד בטרם התבררה השומה והפכה לסופית.
- 10 60. בית המשפט העליון עמד על אמות מידה אלו, הן בפרשת אבו לטיף והן בפרשת בלולו.  
11 בפרשת אבו לטיף התייחס כב' השופט נ' סולברג בדונו במאזן הנוחות למבחן ה'פגיעה  
12 במשיבים' וציין כי באותו עניין-
- 13 העיקול נעשה ברישום. המכוניות ממילא אינן רשומות על-שם של  
14 המבקשים אלא על שם בעלים אחרים, שאין חולק כי אינם הבעלים  
15 האמיתיים שלהן. למבקשים נתונה אפשרות השימוש במכוניות. החשש  
16 מפני קושי בגביית מס מהמבקשים אשר לכאורה הצהירו כלפי הרשויות  
17 הצהרות בלתי נכונות הוא רב, והפגיעה במבקשים אינה עולה על הנדרש.  
18 גם עיקול הכספים אינו פוגע במבקשים יתר על המידה. כפי שציין בית  
19 המשפט המחוזי, הכספים המעוקלים של לטיף ובדיעה נמצאים ממילא  
20 בשלב זה בידי משטרת ישראל לאור ההליכים הפליליים המתנהלים  
21 נגדם, ולגבי התכשיטים שעוקלו, פתוחה בפניהם הדרך להגיש בקשה  
22 חדשה לגבי השימוש בהם.
- 23 61. כב' הנשיאה א' חיות התייחסה אף היא למאזן הנוחות ולפגיעה בנישומים בפרשת  
24 בלולו, וציינה כי -
- 25 בצדק קבע בית המשפט המחוזי כי הסרת העיקולים עשויה להכביד ואף  
26 לסכל את גבייתו. מנגד נתונה למבקשים אפשרות השימוש בכספים שכן  
27 מדובר בעיקולים שנעשו ברישום בלבד (השוו: עניין אבו לטיף, פסקה 11)  
28 והעיקולים על חשבונות הבנק של המבקשים הוסרו, בהסכמה. זאת ועוד  
29 - כפי שצוין בפסק הדין, פתוחה בפני המבקשים הדרך להגיש בקשה  
30 להחרגת נכס מצווי העיקול ככל שיחפצו בכך או לעתור להמרתו בערובה  
31 מתאימה (השוו: רע"א 7629/01 טולדנו נ' פקיד השומה נצרת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **מאזן הנוחות נוטה, אפוא, לטובת המשיבה ודי בכך על מנת**  
2 **לדחות את הבקשה.**
- 3 62. בענייננו מצאתי שמאזן הנוחות נוטה לטובת פקיד השומה, חרף השפעת צווי העיקול  
4 על פעילותו של העסק. בראש ובראשונה ראוי להדגיש כי לא מדובר בענייננו במחלוקת  
5 שומתית שגרתית באשר לחבות המס, כי אם בחשד להעלמת מס בהיקף בלתי מבוטל,  
6 תוך הימנעות מדיווח על ההכנסות, במשך שנים רבות.
- 7 63. לצד עובדות אלו המחזקות את החשש לגביית המס, מצאתי שניתן להפעיל את העסק  
8 גם אם יוטלו **צווי עיקול ברישום**, הן על סכומי הכסף המוחזקים בידי כונסי הנכסים,  
9 שאינם משמשים בעסק, הן על חלקם של כלי הרכב, באופן שיתאפשר למשיב, ככל  
10 שירצה בכך, למכור רכב מעוקל, ולבקש את המרת העיקול לרכב אחר שווה ערך, או  
11 להמציא ערובה אחרת, להנחת דעתו של פקיד השומה.
- 12 64. **סבירותה של השומה, והחשש הממשי שלא ניתן יהיה לגבות את המס ככל שהשומה**  
13 **תהפוך לסופית, מצדיקים אפוא מתן צווי עיקול על פי סעיף 194 בפקודה.**

### צווי תפיסה

- 16 65. אשר לצווי התפיסה שהתבקשו על ידי פקיד השומה, סעיף 194 (ג) (2) בפקודה קובע  
17 כזכור כי בית המשפט רשאי לתת צו "על עיקול רכוש ואם נוכח כי יש חשש סביר  
18 שהמס לא ייגבה וכי אין די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו – על תפיסת רכוש".  
19 הסעיף קובע אפוא במפורש כי צו תפיסה יינתן רק ככל שאין די בצווי העיקול להבטיח  
20 את גביית המס.
- 21 66. סמכות בית המשפט להורות על תפיסת נכס, שולבה בסעיף 194 בתיקון 200 לפקודה,  
22 שהוסף בגדרו ששל חוק להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה),  
23 התשע"ד-2014 (ס"ח התשע"ד, עמ' 590), ולא נדונה בפרשת אבו לטיף או בפרשת  
24 בנלולו. אף שתיקון החוק מלמד על תכלית המחוקק להרחיב את מגוון הכלים  
25 המוענקים לפקיד השומה בגביית המס, הכיר המחוקק כאמור בכך שצו התפיסה הינו  
26 סעד חריג, אשר אינו קיים בתקנות סדר הדין האזרחי, ועל כן קבע בסעיף 194 במפורש  
27 כי סעד של תפיסת הרכוש יינתן רק בנסיבות שבהן לא ניתן להסתפק בעיקול.
- 28 67. אף שהשיקולים למתן צו תפיסה על פי סעיף 194 בפקודה אינם זהים לשיקולים במתן  
29 צו תפיסה בהליך הפלילי, בין היתר בשל הנטלים השונים בכל אחד מההליכים, לאור



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הדמיון בין הצווים אין מניעה מללמוד ולהקיש מאמות המידה שנקבעו לעניין צווי  
2 תפיסה בהליך הפלילי גם לענייננו.
- 3 68. כפי שנקבע בבש"פ 6529/10 מגידיש ואח' נ' מ"י (מיום 21.9.10)-  
4 למרות האפקטיביות הגלומה באמצעי של תפיסת רכוש בשלב הביניים,  
5 בית משפט זה הביע את עמדתו בעבר פעמים רבות כי נוכח אופיו  
6 הדרסטי, והפגיעה הקניינית הממושכת הכרוכה בו בנאשם שטרם  
7 הוכרע דינו, ניתן לבכר אמצעי זה רק באין חלופה פוגענית פחות  
8 המגשימה את תכליתו. לשון אחר: בבוחנו את האפשרות להוציא צו  
9 זמני, שומה על בית המשפט לבחור באמצעי שלצד הגשמתו את התכלית  
10 שלשמו ננקט, פגיעתו הקניינית בבעל הרכוש מינימאלית והוא מאזן ככל  
11 שניתן בין האינטרס הציבורי שבהבטחת החילוט לאינטרס הפרט  
12 בקניינו...  
13 הצדדים חלוקים בשאלה האם ניתן היה להסתפק בתנאים נוקשים  
14 פחות מאלו שנקבעו על-ידי בית משפט קמא, להבטחת החילוט.  
15 ההכרעה בשאלה זו הינה פועל יוצא של איזון בין שיקולים שונים: מן  
16 הצד האחד, זכותם של העוררים שטרם הורשעו בדין...לקניינם,  
17 השאיפה לקבוע ערבות סבירה שלא תסכל את השבת כלי הרכב לחזקת  
18 העוררים והרצון לבחור באמצעי שפגיעתו בעוררים פחותה. מן הצד  
19 השני, השאיפה ליתן סעד זמני אפקטיבי שיבטיח את מימוש החילוט  
20 אם יורשעו העוררים, ישמר את ערך הנכסים התפוסים וימנע את  
21 הברחתם.
- 22 69. מבחינת מאזן הנוחות וההכבדה, יש לשקול כנגד החשש לסיכול גביית המס את  
23 הפגיעה במשיב הכרוכה בתפיסת כלי הרכב. הפגיעה הצפויה במשיב היא לא רק בשל  
24 ירידת ערך משמעותית של כלי הרכב, אלא בעיקר בשל הפגיעה באפשרותו של המשיב  
25 לעשות בכלי הרכב שימוש ולמכרם לאחרים במסגרת משלח ידו.
- 26 70. לאחר ששקלתי את החשש הממשי לגביית המס אל מול האינטרס של המשיב  
27 להימנע ככל האפשר מפגיעה קניינית ותעסוקתית הגלומה בצווים, מצאתי שמאזן  
28 הנוחות נוטה לטובת פקיד השומה גם לעניין תפיסת כלי הרכב, וכי לא ניתן להסתפק  
29 בענייננו במתן צווי עיקול.
- 30 71. החשש המרכזי שאותו הזכיר פקיד השומה בטיעונו הינו החשש לסיכול הגביה,  
31 באמצעות מכירת כלי הרכבים למרות רישומו של העיקול. לצד החשש להעלמתם של





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 20-05-29471 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 הרכבים באופן שלא יאפשר את גביית המס בעתיד, קיים אף חשש שבעתיד לא ירשום  
2 המשיב רכבים חדשים על שמו, או שישתיר את המסחר בכלי רכב מפני פקיד השומה  
3 בדרך אחרת, כדי להימנע מתשלום המס, וכפועל יוצא לא ניתן יהיה להיפרע  
4 מהכנסותיו מפעילותו השוטפת של העסק או מרכבים אחרים. מנגד, גם תפיסתם של  
5 כשלושה רכבים, ששוויים אינו עולה על 488,000 ₪ אינה פוגעת לחלוטין בפעילות  
6 העסק. מעבר לכך שלרשות המשיב יעמדו מספר כלי רכב בעקבות החלטתי זו, כך  
7 שיהיה באפשרותו למכור את הרכבים שישוחררו, יהיה באפשרותו של המשיב לבקש  
8 המרת עיקול או נמרת צו תפיסה, ולמכור את הרכבים התפוסים, בכפוף להמצאת  
9 ערובה להנחת דעתו של פקיד השומה. כזכור הוחזקו כלי הרכב במגרשים המיועדים  
10 לכך, ולכאורה לא היו בשימוש יום יומי. גם החזקתם בידי פקיד השומה מאפשרת  
11 אפוא את מכירתם, והפגיעה בעיסוקו של המשיב מינימלית.

12 **72. באיזון בין האינטרסים השונים מצאתי אפוא שלא די בצווי העיקול, ויש להותיר על**  
13 **כנם גם צווי תפיסה של אחדים מהרכבים.**

### סיכום

16 73. נוכח סבירות השומה החלופית בסך של 688,207 ₪, ונוכח קיומו של חשש ממשי  
17 לסיכול גביית המס, ולהכבדה ממשית על גבייתו, מצאתי שיש הצדקה למתן צווי  
18 עיקול וצווי תפיסה כאחד, על פי סעיף 194 בפקודה.

19 74. לפיכך אני מורה כדלקמן:

20 (1) **צו העיקול שהוטל על כספים המוחזקים בידי כונסי הנכסים יעמוד על כנו;**  
21 (2) **צווי עיקול וצווי תפיסה על כלי רכב, יוותרו על כנם, ככל שהם מתייחסים לשלושה**  
22 **כלי רכב ששוויים המצטבר אינו עולה על 500,000 ₪, לפי בחירתו של פקיד השומה**  
23 **(כונסי הנכסים ציינו שהסכום המעוקל בידיהם הוא בסך של 263,545.84 ₪, ושהסכום**  
24 **כפוף לתשלום פיצוי למוכרי הקרקע ולתשלום הוצאות. המשיב טען שהוא שילם**  
25 **מקדמה בסכום גבוה יותר בעד הקרקע, טענה הנתמכת בנימוקי השומה, שבהם צוין**  
26 **כי המשיב שילם עבור הבית מקדמה בסך של 380,500 ₪. סביר אפוא להניח שהפיצוי**  
27 **המוסכם הופחת זה מכבר מהמקדמה ששולמה, כפי שטען המשיב בדיון, כך שמהסכום**  
28 **שנותר בידי כונסי הנכסים ינוכו הוצאות בלבד. סביר אפוא להניח שהסכום שיוותר**  
29 **בידי כונסי הנכסים לטובת הבטחת חוב המס יעמוד על כ- 200,000 ₪. יתרת חוב המס**  
30 **שיש להבטיח את גבייתה באמצעות צווי עיקול וצווי תפיסה של כלי הרכב אינה עולה**  
31 **על פי תחשיב זה על 500,000);**



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ת"א 29471-05-20 פקיד שומה באר שבע נ' רייבי

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (3) צווי העיקול והתפיסה שהוטלו על שאר כלי הרכב יבוטלו, וכלי הרכב יוחזרו לידי  
2 המשיב;  
3 (4) המשיב יהיה רשאי לבקש המרת עיקול והמרת תפיסה, ולהפקיד בידי פקיד  
4 השומה ערובה אחרת להבטחת תשלום חוב המס, להנחת דעתו של פקיד השומה,  
5 כתנאי לשחרורם של שלושת כלי הרכב שיוותרו תפוסים על פי האמור בהחלטתני זו.  
6 75. בנסיבות העניין, יישא כל צד בהוצאותיו.

7  
8  
9  
10  
11  
12

ניתן היום, כ"ט סיוון תש"פ, 21 יוני 2020, בהעדר הצדדים.



יעל ייטב, שופטת

13  
14