



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

אחמד קיעאן
ע"י ב"ב עו"ד

המבקש

נגד

מנהל מס ערך מוסף באר שבע

המשיב

החלטה

מבוא

1. בקשת רשות ערעור על החלטת בית משפט השלום בבאר שבע, שניתנה ביום 2.10.19 ע"י כב' השופטת נעם חת מקוב בתיק 15624-06-19 (להלן: "ההחלטה"). בהחלטה דחה בית משפט קמא את בקשת המבקש לבטל צו עיקול בסכום של **407,036 ₪**, שהוטל לבקשת מנהל מס ערך מוסף באר שבע (להלן: "המנהל"), במעמד צד אחד, על פי סעיף 112א(ב) **בחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975** (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), בקשת המנהל להטלת צו העיקול הוגשה לבית משפט קמא על רקע חיפוש שבוצע בביתו של המבקש, על ידי משטרת ישראל, ביום 28.06.18, בחשד לביצוע עבירות שונות, ובהן הלבנת הון ועבירות מס. במהלך החיפוש נמצא בבתייהם של המבקש ושל בנו סכום כסף בסך של 1,858,000 ₪ במזומן. במהלך החקירה שהתקיימה על ידי משטרת ישראל הסתבר שבמהלך השנים היו למבקש הכנסות ממכירת כבשים, ואולם הוא מעולם לא דיווח על הכנסות אלו ולא שילם את המס החל עליהן.
3. ביום 18.6.19 הגיש המבקש לבית משפט קמא בקשה לביטול העיקול, וביום 2.10.19 ניתנה כאמור ההחלטה, שבגדרה נדחתה הבקשה לביטול העיקול, לאחר קבלת תגובת המשיב, ולאחר שהתקיים דיון במעמד הצדדים.
4. לשם השלמת התמונה אציין כי ביום 1.11.18 הגיש פקיד שומה באר שבע (להלן: "פקיד השומה"), לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בקשה במעמד צד אחד, לפי סעיף 194 **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א-1961** (להלן: "פקודת מס הכנסה"), למתן צו עיקול ותפיסה של אותם 1,858,000 ₪, אשר הוחזקו בידי משטרת ישראל, לשם הבטחת חובות מס בגין השנים 2013-2017.
5. ביום 1.11.18 ניתן על ידי הצו המבוקש על פי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, במעמד צד אחד בת"א (מחוזי ב"ש) 2613-11-18 (להלן: "ההליך הראשון").



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

6. כחצי שנה לאחר מתן הצו על פי סעיף 194, ביום 15.4.19, הגישו המבקש ובנו בקשה לביטול העיקול ולהשבת הכספים. במהלך הדיון שהתקיים לפני ביום 19.5.19, הגיעו הצדדים להסכמה, ולפיה יועבר הסכום שנתפס על ידי משטרת ישראל לידי פקיד השומה, בתוך לא יאוחר מ-14 ימים, ובתוך 7 ימים לאחר מכן יעביר פקיד השומה לידי המבקש סכום של 650,000 ₪, בעוד שיתרת הסכום תיוותר בידי פקיד השומה עד סיום הליך השומה. להסכמה האמורה ניתן תוקף של פסק דין (להלן: "**פסק הדין המוסכם**").

7. לאחר שניתן צו העיקול לבקשת המנהל, ביום 6.6.19, הגיש המבקש, בד בבד עם הגשת הבקשה לביטול העיקול שהוגשה בבית משפט השלום בבאר שבע, גם בקשה בהליך הראשון, שבגדרה התבקש בית המשפט להורות על השבת סכום הכסף בהתאם לפסק הדין המוסכם. לאחר קבלת תגובה וקיום דיון, נדחתה הבקשה בהחלטתי מיום 3.9.19 (להלן: "**החלטת יישום פסק הדין**").

החלטת בית משפט קמא

8. בהחלטה נושא בקשת רשות הערעור שלפני, פורט כי לטענת המנהל לא הייתה בין הצדדים מחלוקת על כך שהמבקש עוסק בגידול כבשים ובמכירתן, על כך שמעולם לא הוגש דיווח על הכנסותיו מעיסוק זה, לא נוהלו ספרים ולא נפתח תיק במע"מ, אף לא שולם המס על הכנסות אלו. על רקע זה טען המנהל לקיומו של חשש כבד כי חוב המבקש למע"מ לא ישולם, ומכאן הצורך בהטלת העיקול.

9. בהחלטה פורט כי עוד לפני הטלת העיקול, חויב המבקש בשומת מס הכנסה, ולבקשת פקיד השומה הוטל ביום 02.11.18 עיקול לפי סעיף 194 **בפקודת מס הכנסה**, בהליך הראשון. בית משפט קמא הדגיש בהחלטה כי אף שהמנהל צירף לבקשה להטלת העיקול את החלטת בית המשפט המחוזי שבגדרה הוטל עיקול במעמד צד אחד, לא צירף המנהל את פסק הדין המוסכם, אשר הורה כאמור על החזרת סכום של 650,000 ₪ לידי המבקש, כך שלבית משפט קמא לא היה ידוע על קיומה של ההסכמה האמורה.

10. בית משפט קמא הטעים בהחלטה כי אדם המבקש סעד במעמד צד אחד, ובוודאי שכך כאשר המדינה היא המבקשת את הסעד, נדרש לבוא לבית המשפט בידיים נקיות, ולפרוש את מלוא היריעה בפני בית המשפט, באשר בית המשפט הדן בבקשה במעמד צד אחד תלוי בעת שהוא שוקל את הבקשה, אך ורק במידע שניתן על ידי מבקש הסעד. בית המשפט הפנה לעניין זה לרע"א 5826/11 טל נ. **חברת החשמל לישראל בע"מ**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 ואח' (מיום 17.8.11) (להלן: "פרשת טל"), שם נקבע על ידי כב' השופט א' גרוניס
2 (כתוארו אז), בעמ' 5 להחלטה כי:

3 "... דין הבקשה להידחות על הסף מחמת חוסר ניקיון כפיים,
4 כנטען על ידי המשיבה בתשובתה. הלכה ידועה היא כי על העותר
5 לסעד זמני, ועל אחת כמה וכמה כאשר מדובר בבקשה המוגשת
6 במעמד צד אחד, לבוא לבית המשפט בניקיון כפיים, ולפרוס בפני
7 בית המשפט את כל העובדות העשויות להיות רלבנטיות
8 לבקשתו..."

9 11. בית המשפט הוסיף כי למרות האמור, על בית המשפט לבחון אם בשל אי גילוי קיומו
10 של פסק הדין, ובשל מתן פסק הדין בהסכמה, נכון יהיה לבטל את העיקול שהוטל
11 במעמד צד אחד. בסופו של יום מצא בית משפט קמא כי אין מקום לביטול העיקול,
12 וזאת על יסוד שני אדנים: מצד אחד, נוכח התנאים שנקבעו בסעיף 112א בחוק מס
13 ערך מוסף להטלת עיקול; ומצד שני, על יסוד החלטת יישום פסק הדין מיום 3.9.19.
14 12. בית משפט קמא הזכיר כי בהחלטת יישום פסק הדין, נדחתה טענת המערער לקיומו
15 של השתק שיפוטי, ונקבע כי "כל חוב אשר נקבע על פי אחד מחוקי המס עומד בפני
16 עצמו ופעולה בהתאם לאחד מהחוקים אינה יוצרת השתק לעניין פעולה מכוח חוק
17 אחר". עוד נקבע כי רשות מס "רשאית לעקל החזר מס שאותו הייתה רשות מס
18 אחרת חייבת להחזיר לנישום", על כן, בקשת המערער לקבל את כספו על פי פסק
19 הדין, נדחתה.

20 13. אשר להוראות סעיף 112א בחוק מס ערך מוסף, פירט בית משפט קמא כי השיקולים
21 שעל בית המשפט לשקול בהתאם לסעיף האמור, הם סבירות השומה והחשש הסביר
22 כי המס לא ייגבה אם יבוטל העיקול. בית המשפט שקל את טענות המנהל ואת
23 הראיות שהובאו בפניו, ומצא כי לא ניתן לקבוע שהשומה איננה סבירה בשלב הנוכחי,
24 בהיעדר חשבוניות בגין התשומות, בהתחשב בחקירת המבקש ובשים לב לנתונים
25 שקיבל המנהל ממשרד החקלאות.

26 14. בית משפט קמא אף מצא שקיים חשש שהגבייה תסוכל, נוכח העובדה שהמבקש לא
27 דיווח על קיומו של העסק, לא פתח תיק עוסק ולא ניהל ספרים, וכן בשים לב לסכומי
28 הכסף הנכבדים שנמצאו בביתו במזומן.

29 15. בשל הטעמים האמורים מצא בית משפט קמא לדחות את הבקשה לביטול העיקול.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

טענות הצדדים

- 1
- 2 16. בבקשה למתן רשות ערעור, נטען כי שגה בית משפט קמא בהותירו את צו העיקול
3 והתפיסה על כנו, חרף קביעתו כי הבקשה למתן הצו הוגשה בחוסר תום לב, וחרף
4 קביעתו כי המנהל פעל ביודעין ובכוונת מכוון על מנת לסכל את ביצוע פסק הדין
5 המוסכם. עוד נטען כי המנהל פעל בניגוד להחלטת בית משפט קמא באשר לביצוע
6 המצאה למבקש של הבקשה והחלטות בית המשפט, ובית משפט קמא כלל לא
7 התייחס בהחלטתו לכך שההחלטה לא הומצאה למבקש כדין, והמבקש למד עליה רק
8 מצפיה בנט המשפט. הודגש כי נוכח חובת ההגינות המוגברת המוטלת על הרשות,
9 וההטעיה המכוונת של בית המשפט, המשתלבת בליקויים בהמצאת הנדרש, יש לקבל
10 את הערעור. נטען כי נוכח קביעות אלו היה על בית משפט קמא להורות על ביטולו
11 של הצו, או למצער, על בטלותו היחסית.
- 12 17. המבקש הוסיף ונטען כי באיזון הנאות בין הזכות להליך הוגן לבין הזכות לקיום הליכי
13 גביה מיוחדים, יש לתת משקל לאינטרס של המבקש להליך הוגן.
- 14 18. סברתי שהבקשה מצריכה תשובה וכך הוריתי.
- 15 19. בתגובתו לבקשה טען המנהל כי המבקש לא טען כל טענה לעצם הטלת העיקול, ולא
16 חלק על התקיימות התנאים להטלת עיקול על פי סעיף 112 א(ב) בחוק מס ערך מוסף,
17 אלא הסתפק בטענות פרוצדורליות. נטען כי ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב
18 בשיקול הדעת הרחב הנתון לערכאה הדיונית בנוגע להחלטות בדבר סעדים זמניים,
19 אלא במקרים חריגים בלבד.
- 20 20. המנהל הדגיש שהמבקש הפיק הכנסות נכבדות ממכירת כבשים, מבלי שדיווח
21 לרשויות המס על עיסוקו ועל הכנסותיו, ומבלי ששילם את המס החל עליהן. המנהל
22 טען לקיומו של השתק פלוגתא, נוכח ההחלטה על יישום פסק הדין, ועל כן מנוע
23 המבקש מלהעלות את אותן טענות שהעלה בהליך הראשון במסגרת ערעורו זה, בפרט
24 לעניין התנהלות המנהל שלא כדין ובחוסר תום לב.
- 25 21. המנהל טען כי ההחלטה בדבר העיקול שהוטל במעמד צד אחד הומצאה למבקש בו
26 ביום שבו ניתנה, ואולם בשל טעות שנעשתה בתום לב לא צורפו להחלטה הבקשה
27 וצרופותיה. באותו היום נמסרו למבקש גם דרישת התשלום לפי סעיף 112א בחוק מס
28 ערך מוסף, ונימוקי השומה. נטען כי נוכח זימונו לחקירה במשרדי מס ערך מוסף, ידע
29 המבקש כי המנהל עלול לנקוט בהליך משפטי נגדו. בנסיבות אלו התקיימה תכליתה
30 של תקנה 370 בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקנות סדר הדין
31 האזרחי"), והפגם של אי המצאת הבקשה עצמה, בשל טעות אנוש, הינו פגם טכני,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שאינו מצדיק את ביטול העיקול, שכן לא נגרם למבקש כל נזק בשל הפגם האמור.
2 אשר לעקרון הבטלות היחסית, הדגיש המנהל כי עקרון זה מבחין בין הפגם לבין
3 הסעד המתאים לטיפול בפגם. משהתקיים דיון במעמד הצדדים, כאשר כל המסמכים
4 היו בידי המבקש, התרפא הפגם.
5 22. אשר לעובדה שפסק הדין המוסכם לא צורף לבקשה להטלת עיקול במעמד צד אחד,
6 הודה המנהל כי שגה בעת שלא צירף את פסק הדין האמור. יחד עם זאת טען כי בגוף
7 הבקשה צוין במפורש כדלקמן: "**הדחיפות בבקשה זו נובעת מהעובדה שמשטרת**
8 **ישראל ו/או מס הכנסה צריכים להחזיר כספים למשיב בימים הקרובים ואם לא**
9 **יוטל עיקול בהתאם לבקשה זו, המשיב יקבל כסף מזומן ומע"מ לא יוכל לגבות את**
10 **חובו כשזה יהפוך לחוב סופי...**".
11 23. המנהל הדגיש כי בבקשה להטלת עיקול צוין במפורש כי הכספים עתידים להיות
12 מוחזרים על ידי משטרת ישראל **או מס הכנסה**, והשגגה באי צירוף פסק הדין
13 המוסכם נעשתה בתום לב, על רקע לחץ הזמנים שבו עמד המנהל. הודגש כי לא מדובר
14 בחוסר תום לב או בהעדר ניקיון כפיים, אף נטען כי מוטב היה שטענות אלה לחוסר
15 ניקיון כפיים והעדר תום לב לא היו נטענות מצדו של מי שהונה את אוצר המדינה
16 במשך שנים ונמנע מלדווח על הכנסותיו. המנהל הוסיף והפנה לכך שבית משפט קמא
17 לא קבע בהחלטתו שהמנהל הסתיר את פסק הדין המוסכם, או שנהג בחוסר תום לב
18 ובהעדר ניקיון כפיים, אלא אך קבע שהיה על המנהל לצרף את פסק הדין המוסכם
19 לבקשתו. נטען כי בית משפט קמא שקל את הפגם האמור, והחליט שאין בו כדי
20 להצדיק את ביטול העיקול שהוטל במעמד צד אחד, בהתקיימם של התנאים להטלת
21 העיקול. יחד עם זאת מצא בית משפט קמא שלא לחייב את המנהל בהוצאות בשל
22 קיומו של הפגם האמור.
23 24. המנהל הוסיף כי אין כל פגם בשיתוף הפעולה בין אגפי המסים השונים, והעברת
24 מידע ביניהם, אשר נועדו להבטיח גביית מס אמת.
25

דיון והכרעה

26
27 25. החלטתי ליתן רשות ערעור ולדון בבקשה כבערעור. לאחר עיון בטענות הצדדים
28 מצאתי שיש לדחות את הבקשה.
29 26. בהתאם להלכה הפסוקה, אין זה דרכה של ערכאת הערעור להתערב בשיקול דעתה
30 של הערכאה הראשונה בכל הנוגע למתן סעד זמני, למעט במצבים חריגים שבהם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 צפויה ההכרעה בסוגיית הסעדים הזמניים להשפיע באופן בלתי הפיך על זכויות
2 הצדדים (ראו למשל רע"א 6984/19 בן חמו נ' פלקו בע"מ (מיום 5.12.19); רע"א
3 1367/17 בלולו שמעון נ' היחידה הארצית לשומה (מיום 18.7.17); רע"א 3994/13
4 לטיף אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית (מיום 23.10.13)). לא מצאתי כי הבקשה
5 שלפני נמנית עם אותם מצבים חריגים.
6 27. למעלה מן הדרוש אציין כי דין הבקשה להידחות גם לגופה.
7 28. כפי שציין בית משפט קמא בהחלטתו, התקיימו בענייניו התנאים למתן צו עיקול על
8 פי סעיף 112א בחוק מס ערך מוסף, שכן השומה שנקבעה סבירה על פניה, ונוכח
9 הנסיבות שתוארו בהחלטה, קיים חשש של ממש שהמס לא יגבה ככל שלא יוטל
10 עיקול. המבקש לא חלק בבקשתו על התקיימות התנאים להטלת עיקול על פי סעיף
11 112א בחוק מס ערך מוסף, וסוגיה זו אינה שנויה במחלוקת בין הצדדים. לפיכך
12 יתמקד הדיון בטענותיו של המבקש, שלפיהן הפגמים שעליהם הצביע: הפגם שנפל
13 בהמצאת ההחלטה על צו העיקול; והפגם שנפל באי צירוף פסק הדין המוסכם לבקשה
14 להטלת עיקול, מצדיקים את ביטול הצו, כולו או חלקו.
15 29. הפגם הראשון שלגביו קבל המבקש בבקשתו, הינו כאמור פגם בהמצאה. אין בין
16 הצדדים מחלוקת על כך שהמשיב המציא למבקש את צו העיקול, בו ביום שבו הוטל
17 הצו במעמד צד אחד, ואולם לצו שהומצא לא צורפו הבקשה שהוגשה לבית משפט
18 קמא ונספחיה, חרף האמור בהחלטת בית משפט קמא שבגדרה הוטל הצו.
19 30. אמנם קיימת חשיבות רבה לצירוף הבקשה וצרופותיה לצו, ולא בכדי הורה בית
20 משפט קמא על המצאתה בצירוף להמצאת צו העיקול. ההימנעות מהמצאת הבקשה
21 גרמה להכבדה על המבקש, אשר נאלץ לאתר את הבקשה באמצעות נט המשפט, כפי
22 שפורט בבקשה שהוגשה לבית משפט קמא וכפי שפורט גם בבקשה לקבלת רשות
23 ערעור. יחד עם זאת, אינני סבורה כי באיזון הנאות בין תכליתו של סעיף 112א בחוק
24 מס ערך מוסף לבין הפגם האמור, יש מקום להורות על ביטול צווי העיקול. הפגם
25 כאמור נרפא, לאחר שבא כוחו של המבקש צפה בבקשה, ובכל מקרה הייתה בידיו
26 הבקשה לקראת הגשת בקשתו לביטול העיקול, ולקראת הדיון שהתקיים בבית משפט
27 קמא, אף היה לו זמן די והותר להכין את טענותיו כנגד מתן צו עיקול. פגם זה
28 בהמצאה מצדיק, לכל היותר, שלילת הוצאות, כפי שעשה בית משפט קמא, ואולם
29 אין בו כדי להצדיק את ביטול הצו (וראו לעניין זה את הפסיקה שהזכיר בא כוחו של
30 המנהל בתגובתו לעניין צווי עיקול זמניים הניתנים מכוח תקנות סדר הדין האזרחי,
31 פסיקה הרלוונטית גם לענייננו).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

31. הפגם השני שעליו הצביע המבקש הינו הפגם שבאי צירוף פסק הדין המוסכם לבקשה להטלת עיקול במעמד צד אחד, פסק דין שבגדרו הורה כאמור בית המשפט, על יסוד הסכמת המבקש ופקיד השומה, על החזר של 650,000 ₪. המנהל לא חלק על כך שמדובר בפגם, והודה כי היה עליו לצרף את פסק הדין המוסכם, כפי שצירף את צו העיקול שניתן במעמד צד אחד על פי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה. יחד עם זאת טען שהדבר נעשה בשגגה, בתום לב, ואין בכך כדי להצדיק את ביטול צו העיקול.
32. בית משפט קמא דן בליקוי האמור, וציין כי בעת מתן הצו במעמד צד אחד לא היה ידוע לו על קיומה של הסכמה בין המבקש לבין פקיד השומה, שקיבלה תוקף של פסק דין. חרף הערה זו, שלפיה היה על המשיב לצרף את פסק הדין המוסכם, לא קבע בית משפט קמא בהחלטה כי המשיב פעל בחוסר תום לב או בהעדר ניקיון כפיים, בניגוד לנטען בבקשת רשות הערעור. לאחר שדן בית משפט קמא בפגם האמור מצא שאין בפגם זה כדי להצדיק את ביטול הצו.
33. לא מצאתי כאמור שנפל פגם בהחלטה זו.
34. לא למותר לחזור ולציין כי לשיקולי יושר וצדק – ובהם, ניקיון כפיים ותום לב – משקל עצמאי בהחלטה לגבי מתן סעד זמני (ראו רע"א 5648/19 קלקודה נ' רשות שדות התעופה (מיום 9.9.19); רע"א 8413/15 כוכבי נ' דמרי, פסקה 3 (17.12.2015); רע"א 3285/13 ד.כ. חנויות להשכרה בהרצליה הצעירה בע"מ נ' חברת אברהם כהן ושות' חברה קבלנית בע"מ, פסקה 15 (3.7.2013); ופרשת טל, פסקה 9 (17.8.2011); וראו גם את המבחן שנקבע בתקנה 362(ב)(2) בתקנות סדר הדין האזרחי הבוחנת "אם הבקשה הוגשה בתום לב ומתן הסעד צודק וראוי בנסיבות העניין, ואינו פוגע במידה העולה על הנדרש").
35. ביסוד טענתו של המבקש על התנהגות בחוסר תום לב מצד המנהל, עומדת הטענה שלפיה פעל המנהל מתוך כוונה לסכל את פסק הדין המוסכם. לא התרשמתי שזו הייתה כוונתו של המנהל. הנסיבות מלמדות על כך שכוונתו של המנהל הייתה לוודא את האפשרות לגבות מס אמת ככל שהשומה תהפוך לשומה סופית.
36. בענייננו צוין בבקשת המנהל להטלת עיקול במעמד צד אחד כי העיקול מתבקש על כספים העתידים להיות מוחזרים למבקש על ידי משטרת ישראל או מס הכנסה. עובדה זו פורטה גם בסעיף 34 בבקשה, שם נכתב כי הכסף המזומן נמצא בידי המשטרה או בידי מס הכנסה, ושחרורו בשלב זה יוביל לכך שהכסף יעלם. בתצהיר שצורף כתמיכה לבקשת המנהל, הוצהר בסעיפים 13 ו-14 כי במקביל חויב המבקש בשומת מס הכנסה, והתבקש עיקול על פי סעיף 194 בפקודה, אף צוין במפורש כי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "משהחוב למס הכנסה כוסה, ישנה יתרה במס הכנסה אשר עלולה להיות מושבת
2 למשיב בימים הקרובים ומכאן מוגשת הבקשה לעיקול". המנהל ציין אפוא במפורש
3 כי קיים סכום כסף העתיד להיות מוחזר על ידי המשטרה או פקיד השומה, כיוון
4 שהחוב לפקיד השומה "כוסה" וברור מהבקשה שלמנהל מידע אודות ההליך שנקט
5 פקיד השומה.
- 6 37. נוכח ביאורן של עובדות אלו התרשמתי כי למנהל לא הייתה כל כוונה להסתיר מבית
7 משפט קמא את קיומו של החזר המס חרף עיקול שהוטל לבקשת פקיד השומה, נהפוך
8 הוא, כוונתו אכן הייתה לעקל את סכום החזר, וזאת מטעמים ענייניים של הבטחת
9 גביית מס אמת. עוד התרשמתי כי פסק הדין המוסכם אכן לא צורף בשל שגגה, ולא
10 במכוון, כפי שטען המנהל בתגובתו.
- 11 38. מטבע הדברים מבקשים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, לעקל סכומי כסף
12 המוחזקים בידי המשטרה, מכוח סעיפים 194 בפקודה או 112א בחוק מס ערך מוסף,
13 בשעה שהמשטרה עומדת להחזיר את אותם סכומי כסף. לעניין העיקולים
14 המתבקשים לא רלוונטית השאלה מדוע נוצר החזר, האם מיוזמתה של המשטרה
15 (נוכח מגבלות החוק החלות עליה), או בשל הסכמה בין המשטרה לבין הנחקר. החזרת
16 כספים על ידי המשטרה אינה יוצרת 'השתק שיפוטי' המונע את עיקול הכספים
17 המוחזרים על ידי רשויות המס, ועיקול המוטל על פי סעיפים 194 בפקודה או 112
18 בחוק מס ערך מוסף מטרתו אינה לסכל את החזרת הכספים מהמשטרה, כפי
19 שלעיתים נטען, כי אם לוודא גביית מס אמת, בהתאם לחוקים הרלוונטים.
- 20 39. כך גם לגבי החזר שאותו עתידה רשות מס אחת להחזיר לנישום. לעניין הבקשה
21 להטלת עיקול על פי סעיף 112א בחוק מס ערך מוסף, לא רלוונטית השאלה מדוע
22 קיים החזר מס מפקיד השומה, ועל פי מה, כשם שאין רלוונטיות מדוע קיים החזר
23 ממשטרת ישראל.
- 24 40. כפי שפירטתי בהחלטת יישום פסק הדין, כל חוב אשר נקבע על פי אחד מחוקי המס
25 עומד בפני עצמו, ופעולה בהתאם לאחד מהחוקים אינה יוצרת השתק שיפוטי או אחר
26 לעניין פעולה מכוח חוק מס אחר. רשות מס הפועלת מכוח חוק אחד, הינה רשות מס
27 שונה ונפרדת מרשות מס הפועלת על פי חוק אחר. המנהל רשאי להוציא שומות על פי
28 חוק מס ערך מוסף, גם אם פקיד השומה הקדים וקבע שומות לשנות המס הרלוונטיות
29 בגין אותה הכנסה, שכן כל חוק מס קובע חבות מס העומדת בפני עצמה.
- 30 41. כך גם לעניין גביית המס. גביית מס בידי רשות מס אחת, אינה משתיקה רשות מס
31 אחרת, הפועלת על פי חוק אחר, מלגבות חוב מס אחר. כך למשל מבהיר חוק קיזוז



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 19-10-44779 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **מסים, התש"ס-1980** (להלן- "**חוק קיזוז מסים**"), בראש ובראשונה את העיקרון
2 שלפיו כל מי שמונה על פי חוק מס אחד כמנהל הוא רשות מס העומדת בפני עצמה,
3 ועל כן חובות מס שנוצרו על פי חוקים נפרדים נגבים בנפרד, ומחייבים מתווה מסוים,
4 הקבוע בחוק, לשם קיזוז המסים. לא זו אף זו. חוק קיזוז מסים אף קובע את העיקרון
5 הבסיסי הרלוונטי לענייננו, שלפיו עצם קיומו של החזר מס על פי חוק אחד, אינו יוצר
6 השתק מפני גביית חוב מס על פי חוק אחר. נהפוך הוא. רשות המס האחרת אינה
7 מושתקת בשל קיומו של החזר מס, והיא רשאית לקזז החזר מס שאותו הייתה רשות
8 מס אחרת חייבת להחזיר לנישום. זהו הדין גם לגבי עיקולים.
- 9 42. סעיפים 194 בפקודה ו- 112 בחוק מס ערך מוסף, קובעים הוראה חריגה שנועדה
10 להבטיח את גביית המס "במקרים מיוחדים", ככל שישנו חשש סביר לכך שהמס לא
11 ייגבה, עוד בשלב שבו שנויה עדיין השומה במחלוקת, ובטרם הייתה לשומה סופית,
12 וזאת באמצעות עיקול נכסים, או באמצעות תפיסתם. בסעיפים עצמם לא נקבעה
13 מגבלה הקובעת כי משננקטו אמצעים על פי סעיף 194 בפקודה אין לנקוט באמצעים
14 על פי סעיף 112 בחוק מס ערך מוסף, או להיפך, ועל כן אין מניעה שכל אחת מרשויות
15 המס תעשה שימוש בסעיף הקבוע בחוק שמכוחו היא פועלת, במקביל ובו זמנית.
- 16 43. הואיל ופקיד השומה והמנהל פועלים בנפרד, אין להוציא מכלל אפשרות כי לבית
17 המשפט יוגשו במקביל שתי בקשות, האחד על ידי פקיד השומה, והשנייה על ידי
18 המנהל (כל בקשה לערכאה המוסמכת), מבלי שתוזכר בבקשות הבקשה שהוגשה על
19 ידי רשות המס האחרת, בין היתר מהטעם שהבקשות להטלת עיקול אינן מטופלות
20 בידי אותו גורם, ולא בהכרח יהיה ידוע לכל רשות בזמן אמת מתי ננקטו צעדים בידי
21 הרשות האחרת, ומה ההחלטות שניתנו. כפי שציננתי בהחלטת יישום פסק הדין,
22 בהתאם לחוק **לתיקון דיני מיסים (חילופי ידיעות בין רשויות המס), תשכ"ז-1967**,
23 רשאיות רשויות המס למסור ידיעות לרשויות מס אחרות, ועל כן אין כל מניעה לכך
24 שפקיד השומה יעביר לידי מנהל מע"מ מידע אודות שומות שנקבעו על ידו, או אודות
25 הליכי גבייה שבהם נקט.
- 26 44. כשם שפסקי דין שניתנו במחלוקות על פי פקודת מס הכנסה אינן רלוונטיות בהכרח
27 להחלטות בסוגיות בנושא מס ערך מוסף, גם אם מדובר באותו נישום ובאותה תקופה,
28 כך גם צווי עיקול שניתנו לבקשת פקיד השומה מכוח סעיף 194 בפקודה, אינם
29 רלוונטיים להליך הננקט מכוח סעיף 112א בחוק מס ערך מוסף, ולצורך מתן צו
30 העיקול אין זה רלוונטי האם הוטל על אותם סכומים המצויים בידי משטרת ישראל
31 גם עיקול על פי סעיף 194 בפקודה. גם החלטה הדוחה בקשה להטלת צו עיקול על פי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 סעיף 194 בפקודה אינה רלוונטית בהכרח לעניין הטלת עיקול על פי סעיף 112א בחוק
2 מס ערך מוסף, שכן יתכן שבית המשפט הדן בבקשה לפי סעיף 194 בפקודה ימצא כי
3 השומה שנקבעה על ידי פקיד השומה היא בלתי סבירה, בעוד שבית המשפט הדן
4 בבקשה על פי סעיף 112 בחוק מס ערך מוסף ימצא שהשומה שקבע המנהל היא שומה
5 סבירה.

6 45. כפי שנקבע בפרשת טל, על המבקש הטלת סעד זמני של עיקול "לבוא לבית המשפט
7 בניקיון כפיים, ולפרוס בפני בית המשפט את כל העובדות העשויות להיות רלבנטיות
8 לבקשתו...". העובדה שהמבקש ופקיד השומה הגיעו להסכמה באשר להחזר אינה
9 רלוונטית לעצם הטלת עיקול על פי חוק מס ערך מוסף, שכן הרכיבים הרלוונטיים
10 להטלת צו העיקול הם קיומה של שומה סבירה, וקיומו של חשש ממשי לסיכול גביית
11 המס כאשר השומה תיהפך לסופית, ולא קיומו של הסדר כזה או אחר עם פקיד
12 השומה בדבר החזר מס. על כן פסק הדין המוסכם אינו בגדר עובדה רלוונטית לבקשה,
13 ואי הצגתו אינה בגדר חוסר ניקיון כפיים או חוסר תום לב.

14 46. צו העיקול שניתן במעמד צד אחד בהליך הראשון צורף לבקשה להטלת עיקול
15 שהוגשה לבית משפט קמא כאסמכתא לכך שבית המשפט המחוזי מצא בנסיבות
16 העניין חשש ממשי לאפשרות גביית חוב המס (כפי שפורט בסעיף 35 בבקשה). לשם
17 השלמת התמונה, ומשצורף צו העיקול, ראוי היה לצרף גם את פסק הדין המוסכם,
18 אך לא מדובר כאמור בניסיון לסכל את פסק הדין המוסכם, כפי שסבר המבקש, או
19 בניסיון להסתיר מבית המשפט מסמך הרלוונטי להחלטה, שכן הצגת המסמך לא
20 הייתה עשויה לשנות את החלטתו של בית משפט קמא בדבר מתן צו במעמד צד אחד,
21 נוכח המבחנים למצב צו עיקול, ונוכח ההפרדה בין רשויות המס השונות, שבגינה לא
22 נוצר השתק שיפוטי כלפי המנהל בעקבות מתן פסק הדין המוסכם. ואכן במסגרת
23 ההחלטה, ולאחר שהתקיים לפניו דיון ממצה בסוגיה, לא ראה בית משפט קמא מקום
24 לבטל את צו העיקול שניתן במעמד צד אחד, חרף העובדה שהצו לא צורף.

25 47. מעבר לדרוש אציין כי תמיכה להתנהלות עניינית של המנהל, המונעת מטעמים
26 מקצועיים בלבד, ניתן למצוא בכך שלא התבקש עיקול של כל סכום החזר מפקיד
27 השומה, בסך של 650,000 ₪, אלא רק עיקול של הסכום המשקף את חובו של המבקש
28 על פי חוק מס ערך מוסף, וכפועל יוצא הוחזר לידי המבקש שסכום של 256,052 ₪.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

רע"א 44779-10-19 קיעאן נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

סיכום

48. אשר על כן אני דוחה את הבקשה.

49. בנסיבות העניין יישא כל צד בהוצאותיו.

ניתנה היום, ב' טבת תש"פ, 30 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת