

עמ' 54

## עיכוב הליכים בערעורי מס עקב קיום הליך פלילי מקביל\*

מאת

**הראל לוקר, עו"ד ; ליאור עמיר, עו"ד**

מבוא

כדי לאפשר אכיפה הולמת של דיני המס וגבייה אפקטיבית של מיסים, קבע המחוקק סנקציות פליליות בגין הפרת הוראותיהם של דיני המס השונים<sup>[1]</sup>. כפועל יוצא, יכול שייפתח הליך פלילי נגד נישום, בשל הפרת הוראות החיקוק מטיל המס, במקביל לקביעת השומה. במקרים אחרים, בעקבות הליך פלילי "חיצוני", שעניינו אינו נוגע להפרת דיני המס, נקבעת שומה המבוססת על המסכת העובדתית אשר נפרסת במסגרת אותו הליך פלילי.

לעיתים, כאשר הנישום מבקש לערער על שומת המס שנקבעה לו, מתנהל ערעור המס האזרחי במקביל להליך הפלילי. קיומם המקביל של הליך פלילי והליך אזרחי, הנשענים על אותן עובדות, מעורר מספר בעיות. כדי להוכיח את טענותיו בערעור האזרחי, חייב הנישום ליתן גרסה עובדתית אשר עלולה להביא להפלתו בהליך הפלילי ולפגוע בזכותו למשפט הוגן, הן בהליך הפלילי והן בהליך האזרחי. בנוסף, נדרש בית המשפט להכריע פעמיים בסוגיות עובדתיות זהות, תוך בזבוז משאבים מיותר, כאשר עלול הוא אף להגיע לממצאים עובדתיים סותרים בשני ההליכים הנפרדים.

מטעמים אלה ומטעמים נוספים שייסקרו להלן, עיכבו בתי המשפט במקרים לא מעטים את ההליך האזרחי, עד לסיום ההליך הפלילי. אלא שעל אף ההסכמה העקרונית, כי יש מקום לעיכוב הליכים כאשר צפויה פגיעה בזכויותיו של מתדיין וביעילות ההליך המשפטי, לא הגיעו בתי המשפט השונים אשר עסקו בסוגייה, להסכמה באשר למידת הפגיעה הנדרשת ולקריטריונים הרלוונטיים לעניין עיכוב ההליכים. במאמר זה נבחן את הטעמים והתנאים לעיכוב הליכים, תוך מתן דגש לנסיבותיו המיוחדות של ערעור המס בשונה מהליך אזרחי רגיל ונסקור את ההתפתחויות האחרונות בפסיקה בשאלה זו.

עמ' 55

### הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית

בין זכויותיו של נאשם במשפט פלילי מנויה זכותו לחיסיון מפני הפללה עצמית, הטומנת בחובה אף את זכות השתיקה, והמבטאת את אחת מזכויות היסוד השמורות על פי דין לכל אדם בישראל, והיא הזכות שלא לומר, בעל פה או בכתב, דבר העלול לשמש ראיה לחובתו בהליך פלילי, והעלול לסבכו באחריות לביצועה של עבירה<sup>[2]</sup>. זכות זו הוכרה כזכות יסוד במשפט הישראלי מקדמא דנא, אף לפני חקיקת חוק יסוד כבוד האדם וחירותו<sup>[3]</sup>. לאור חקיקת חוקי היסוד החדשים, נתן בית המשפט העליון ביטוי ברור לחיזוק זכויות הנאשם במשפט הפלילי<sup>[4]</sup>, ובכלל זאת הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית.

הזכות לחיסיון מפני הפללה עצמית, המוקנית, כאמור, לכל אדם, אף מוצאת את ביטויה התחיקתי בסעיף 47 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971 (להלן - "פקודת הראיות") בו נקבע כדלהלן -

**"(א) אין אדם חייב למסור ראיה אם יש בה הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא**

**מואשם בה או עשוי להיות מואשם בה.**

(ב) ביקש אדם להימנע ממסירת ראייה מחמת שהיא עשויה להפילו כאמור בסעיף קטן (א) ובית המשפט דחה את הבקשה והראיה נמסרה, לא תוגש הראיה נגד אותו אדם במשפט שבו הוא מואשם בשל העבירה שהעובדה המתגלית מן הראיה היא יסוד מיסודותיה, אלא אם הסכים לכך.

(ג) נאשם שבחר להעיד במשפטו כעד הסניגוריה, לא יחול עליו סעיף זה לגבי העבירה שהוא מואשם בה באותו משפט".

בתי המשפט הכירו בצורך לדחות את הדיון בהליך האזרחי עד לתום הדיון בהליך הפלילי, כאשר ישנה סכנה כלשהי להפלה עצמית של הנאשם בהליך הפלילי, עקב המשך הדיון בהליך האזרחי. בבסיס גישה זו עמדה ההכרה בכך, שלא ניתן לבחון בכל שלב ושלב של ההליך האזרחי, האם אמנם תפגע זכותו של הנאשם במשפט הפלילי לחיסיון מהפלה עצמית, שכן במהלך כל ההליך האזרחי מתבררות שאלות עובדתיות זהות לאלו המתבררות בהליך הפלילי. כך, בעניין **עם דוד**<sup>[9]</sup>, נדונה בקשה לעיכוב הליכים במקרה שבו הוגש כתב אישום בגין הרצת מניות, כאשר במקביל, ובגין אותם מעשים שנטענו נגד הנאשם בכתב האישום, נתבע האחרון בתביעה אזרחית. בית המשפט החליט לעכב את ההליכים האזרחיים, תוך שהוא מנמק את העילה לעיכוב ההליכים כלהלן<sup>[6]</sup> -

עמ' 56

"ההלכה המחייבת עיכוב ההליכים האזרחיים מחמת האפשרות לפגוע בזכויות הנאשמים בהליך הפלילי, חלה גם במקרה כמו שלנו. מספיק שחלק מן העובדות תהיינה זהות, כדי שיופעל הכלל האמור, וזאת מאחר ואין אנו יודעים ואין אנו יכולים לדעת כיצד משתלבות העובדות אחת בתוך השניה, ומה השפעתה של אחת על השניה, וארשה לעצמי לחזור על דבריה של כב' השופטת בן עתו, אשר אני, עם כל הכבוד והענווה, מאמץ אותם: "אפילו סיכון רחוק לזכויות הנאשם דיו כדי להוליך אותי אל המסקנה אליה הגעתי" (הדגשות המחברים).

בית המשפט אימץ את דברי כבוד השופטת בן עתו בעניין **גילת**<sup>[7]</sup>, אשר גם בו הוחלט על עיכוב הליכים. בעניין זה דובר בתביעת לשון הרע, אשר התנהלה במקביל לקובלנה פלילית בגין אותו מעשה. על אף הסיכון הפלילי הנמוך יחסית בהליך של קובלנה פלילית, החליט בית המשפט כי אפילו סיכון רחוק לזכויות הנאשם דיו כדי להביא לעיכוב ההליכים<sup>[8]</sup>.

שאלת עיכוב ההליכים בערעור מס נדונה בעניין **ברקי פטה**<sup>[9]</sup>. אף במקרה זה, נידונו הליך פלילי והליך אזרחי, אשר נסבו על אותה מסכת עובדתית - ערעור מע"מ אזרחי, ואישום פלילי נגד המערערים, הנישומים. בפסק הדין, סקר כבוד השופט המנוח הומינר בהרחבה את הבסיס לעיכוב הליכים כאשר מנוהל הליך מקביל, תוך שציין את הנימוקים לטובת עיכוב ההליכים, וקבע כהאי לי שנא<sup>[10]</sup>.

"לסיכום: למעשה קיימת בענייננו 'תחרות' בין אינטרסים מנוגדים. מחד - זכות היסוד של הנאשם (או החשוד) לחיסיון מפני הפללה עצמית והאינטרס של יעילות הדיון ומניעת התדיינות כפולה, ומנגד - החשש מפני ניצול לרעה של זכויות הנאשם ואינטרס המשיב לסיים את ההליך האזרחי במהרה.

כאשר מניחים על כף המאזניים אינטרסים אלה זה כנגד זה, אין מנוס מן המסקנה שזכויותיהם של המערערים (הנאשמים או עתידים להיות נאשמים בהליך פלילי) גוברות.

החשש שזכויות יסוד אלה תיפגענה הוא ממשי מקום שבו מתנהלים במקביל הליכים אזרחיים ופליליים הקשורים באותה מסכת עובדתית, ופגיעה כזו בזכויות המערערים, הן במישור האזרחי והן במישור הפלילי - אין להתיר" (הדגשת המחברים).

ושב בעניין **דודאי**<sup>[11]</sup>, בהליך של ערעור מס, עיכבה כבוד השופטת פרוקצ'יה את הדיון שהתנהל בערעור מס הכנסה, וזאת עד קבלת הכרעה במשפט הפלילי שהתנהל נגד הנישום, וכדבריה<sup>[12]</sup> -

**"משיקולים משולבים של שמירה על זכויות המערער במשפט הפלילי ומשיקולי יעילות הדין וההליך השיפוטי, יש הצדקה לעיכוב הליכי משפט זה עד להכרעה (בערכאה ראשונה) בהליך הפלילי".**

הקביעה, כי יש לעכב את ההליכים האזרחיים כאשר נשקפת בעקבותיהם סכנה לפגיעה בזכויות יסוד של נאשם פלילי, הוכרה אף בפסיקת בית המשפט העליון, בעניין **לופטין**<sup>[13]</sup>. בפסק דין קצר זה סקרה כבוד השופטת שטרסברג-כהן את הטיעונים נגד עיכוב הליכים וקבעה, כי **שיקולים אלה נסוגים אם ניצבת מולם זכות של מתדיין העלולה להיפגע**. בהמשך הגיע בית המשפט למסקנה, כי בנסיבות אותו עניין אין מקום לעיכוב הליכים<sup>[14]</sup>.

**"האם כך הוא בענייננו? אינני סבורה כן. אם החשש הוא מהפללה עצמית, בידי המבקש לעשות שימוש בחיסיון מפני הפללה עצמית ולהימנע מגילוי כל ראייה במשפט האזרחי העלולה להפלילו במשפט הפלילי..."** (הדגשת המחברים).

אין כל ספק כי דברי בית המשפט בעניין לופטין, לפיהם אין פגיעה בזכויות המתדיין עקב החשש להפללה עצמית במסגרת ההליך האזרחי, נוגעים (כפי שאף נאמר במפורש בתחילתם) אך לנסיבותיו הספציפיות של אותו עניין, ואין משמעם כי בכל מקרה אין חשש להפללה עצמית עקב קיומם של הליכים מקבילים.

אמנם, כאשר מתבקש בעל הדין בהליך האזרחי, שהינו הנאשם בהליך הפלילי, לגלות ראייה הפועלת נגדו והעשויה להביא להפלתו, באפשרותו לעשות שימוש בחיסיון מפני הפללה עצמית, ולהימנע מגילוי הראייה המפלילה. אולם, כפי שקבע כבוד השופט הומינר בעניין **ברקי פטה**<sup>[15]</sup>, כאשר הראיות המפלילות דווקא **תומכות** בטענותיו של המערער במסגרת ההליך האזרחי, עומד האחרון בפני דילמה, במסגרתה תיגרם בכל מקרה פגיעה בזכויותיו. אם לא יבקש ליהנות מזכות החיסיון, לא יוכל למנוע את הגשת הראיות המפלילות במסגרת ההליך הפלילי. מאידך, אם יבקש להימנע ממסירת הראיות במסגרת ההליך האזרחי ובית המשפט ייענה לבקשתו, עלולות זכויותיו בהליך האזרחי להיפגע, שהרי לא יהיה בידו להביא ראיות שיתכן ויש בהן כדי לתמוך בטענותיו בהליך זה.

בעניין זה קיים הבדל משמעותי בין הליך אזרחי רגיל לבין ערעור מס, שכן בדרך כלל יכול הנאשם בהליך הפלילי, אם הוא התובע בהליך האזרחי, לדחות את מועד הגשת התביעה עד לסיום ההליך הפלילי. אם הנאשם הינו הנתבע, ביכולתו להימנע מהגשת כל ראייה מפלילה ועדיין לצאת וידו על העליונה, אם לא יעלה בידי התובע להוכיח את עילת תביעתו. בהליכי מס אין הדבר אפשרי, שכן על המערער מוטל נטל ההוכחה, ודינו כדין תובע מבחינה זו. בנוסף, עליו להגיש את ערעורו תוך פרק זמן קצוב<sup>[16]</sup>. על כן, חשיפתו של המערער בהליך המס לפגיעה בזכויותיו הינה במקרים רבים בלתי נמנעת.

זאת ועוד, על היקף ההגנה הניתנת לזכויות הנאשם בהליך הפלילי בעת עיכוב ההליכים האזרחיים, ניתן ללמוד מהחלטת בית המשפט העליון אשר ניתנה לאחרונה בעניין **נגלר**<sup>[17]</sup>. באותו עניין הוגש בבית המשפט המחוזי כתב אישום נגד המבקש, שבו יוחסו לו בעיקר עבירות על חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968. במקביל להליך הפלילי הוציא המשיב, פקיד השומה, למבקש שומת מס הכנסה, בגין הרווחים שהופקו לכאורה כתוצאה מהפעילות שיוחסה לו בכתב האישום. המבקש עירער על השומה, ולאחר הגשת נימוקי השומה בידי המשיב, ביקש לעכב את ההליכים האזרחיים עד לסיום ההליך הפלילי, בין השאר מהטעם שהדבר דרוש לצורך הגנה על זכויותיו כנאשם בהליך הפלילי. בנוסף, התבקש בית המשפט לדחות את מועד הגשת נימוקי הערעור מטעמו של המבקש, עד לדיון בבקשה לעיכוב הליכי הערעור, מאותם טעמים אשר עמדו בבסיס הבקשה לעיכוב הליכים.

בית המשפט המחוזי דחה את הבקשה שלא להגיש את נימוקי הערעור, טרם שדן בבקשה לעיכוב ההליכים. בדיון בבקשת רשות ערעור על החלטה זו, ביטל כבוד השופט טירקל את החלטת בית המשפט המחוזי

וקבע, כי עניין הגשת נימוקי הערעור כרוך בעניין עיכוב ההליכים, ואין טעם משפטי או מעשי להפריד בין השניים<sup>[18]</sup>. בית המשפט העליון בהחלטתו אישר למעשה, כי אין להעמיד את הנאשם בהליך הפלילי בפני סכנה של פגיעה בזכויותיו, ולו גם בשלב המוקדם והראשוני של הגשת נימוקי הערעור, בטרם תידון השאלה, האם אכן יש בהמשך ההליך כדי לפגוע בזכויותיו.

### פרשנות מצמצמת בעניין אבו שאהין

אל מול המקרים שבהם הוענקה פרשנות רחבה לזכותו של נאשם במשפט פלילי להימנע מהפללה עצמית בהקשר של עיכוב הליכי ערעור מס, עומדת פרשנות דווקנית וצרה במיוחד שניתנה לזכות זו בבית המשפט המחוזי, בעניין **אבו שאהין**<sup>[19]</sup>. המערערת באותו עניין חלקה על שומת מס התשומות שהוציא לה המשיב. בכתב התשובה טען המשיב, כי המערערת ניכתה מס תשומות על סמך חשבוניות פיקטיביות, בגין רכישות פרטיות שלא לצורכי העסק, ובגין מתן הטבות לעובדים מבלי שדווח במקביל על העסקאות. במקביל הוגש נגד המערערת כתב אישום בבית משפט השלום בטבריה, בין השאר בגין עבירות הנוגעות לניכוי מס התשומות שלא כדין.

כבוד השופט ממן עמד באותו עניין על הדילמה בפניה עומדת המערערת, בין פגיעה בזכויותיה בהליך האזרחי, אם תבחר שלא לערער על שומת מס התשומות או שלא להביא בפני בית המשפט את מלוא ראיותיה, לבין פגיעה בזכותה לחיסיון מפני הפללה עצמית, בכך שתהייה אנוסה להפיל את עצמה בעל כורחה במסגרת ההליך האזרחי, אם תביא בפני בית המשפט את הראיות המפלילות. למרות זאת הגיע בית המשפט למסקנה, כי דינה של טענה זו להידחות, וזאת מהנימוקים הבאים<sup>[20]</sup> -

עמ' 59

**"ראשית, החזקה היא כי רשויות השלטון פועלות בתום לב, הן באשר להוצאת שומות לפי מיטב השפיטה והן באשר להעמדה לדין פלילי ולעיתים אין מנוס מנקיטת שני ההליכים גם יחד; שנית, אין לשכוח כי עצם הגשת הערעור פוטרת את המערערת מחובת תשלום המס שאינו שנוי במחלוקת, כך שעצם קיומו של הערעור כהליך תלוי ועומד משרת את ענינה של המערערת; שלישית, עומדת בפני המערערת האפשרות להבטיח את סכום המס המגיע ממנה בערובות מתאימות, למחוק את הערעור ולדחות, בהסכמת המשיב, את מועד הגשת ההשגה והערעור, עד שיסתיים ההליך הפלילי".**

בכל הכבוד הראוי, לטעמנו, מסקנתו של כבוד השופט ממן, המנוגדת לעמדת בתי המשפט ברובם המכריע של המקרים שבהם נדונה שאלת עיכוב ההליכים בערעור מס, מוטעית. בית המשפט מכיר בסכנה לפגיעה בזכויותיו של הנאשם בהליך הפלילי עקב קיום מקביל של ההליך הפלילי והאזרחי, אלא שהוא משאיר את מלאכת ההגנה על זכויות אלה לרשויות המס, תוך הסתמכות על החזקה, כי רשויות השלטון פועלות בתום לב. עמדה זו אינה תואמת את יחסי הגומלין ההדוקים שבין המחלקות המטפלות בהליכי השומה האזרחית וההליכים הפליליים באגפי המס השונים, ומנוגדת להוראותיהם הפנימיות.

כך לדוגמה קובעת הוראת ביצוע של נציבות מס הכנסה כלהלן<sup>[21]</sup> -

**"לא יתכן כי העובר עבירות מס יצא נשכר כתוצאה מהליכים פליליים הננקטים נגדו והנמשכים לעיתים זמן רב ועל כן מטרת הנוהל הינה גם להבהיר את דרכי הפעולה, יחסי הגומלין והסמכויות הנלוות לגורמים המטפלים, כאשר הקו המנחה הוא: מיצוי ההליכים הפליליים וטיפול אזרחי כמתחייב סמוך ככל האפשר למועד ביצוע העבירה.**  
**טיפול פלילי ואזרחי יעיל במקביל, יביאו להגברת ההרתעה וליתר ציות מצד הנישומים"** הדגשת המחברים).

עינינו הרואות, כי מטרתן המוצהרת של רשויות המס, הינה סיום מהיר של הטיפול האזרחי והפלילי במקביל.

השאלה, האם יש בהמשך ההליכים האזרחיים במקביל להליך הפלילי להביא להפלתו העצמית של הנאשם בהליך הפלילי, כלל אינה עומדת במסגרת השיקולים שאותם מצווה פקיד המס לשקול בפעולתו. על כן, אין בנסיבות אלה תחולה לחזקת תום הלב של הרשות בפעולתה, ואף אין מקום להסתמך על הסכמה אפשרית של המשיב לדחיית מועד הגשת ההשגה והערעור.

עמ' 60

עוד קודם לכך דן כבוד השופט ממן בהיקף ההגנה המועננת לנאשם במסגרת זכות החיסיון מפני הפללה עצמית וקבע<sup>[22]</sup>, כי נוגעת היא אך לעובדות המהוות חלק מיסודות העבירה, אולם לא לעובדות המהוות חלק מחזית המחלוקת בין הנאשם לתביעה במשפטו הפלילי, אף אם עובדות אלו עלולות להפילו - כגון הפרכת טענת אליבי, חשיפת ראיות שטרם נתגלו ועוד. לדברי כבוד השופט ממן, זכות החיסיון מפני הפללה עצמית המועננת בסעיף 47(א) לפקודת הראיות חלה על המשמעות הצרה של המונח "ראיה מפלילה" שכן<sup>[23]</sup>.

**"...אילו נתנו לביטוי זה משמעות מרחיבה, כי אז, נכונות העד להעיד היתה רבה יותר. מצד שני, לשם הכרעה בשאלה, היה על בית המשפט להתייחס לנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, לעיין בטיבה של העבירה המיוחסת לו או שעלולה להיות מיוחסת לו וביסודותיה, לתהות אחר מהות הראיות שהוגשו במשפטו של העד, לבדוק את היקף חזית המחלוקת במשפט הפלילי שלו, להתייחס לשלב שבו נמצא משפטו של העד ועוד. בית המשפט, האמור להחליט אם שאלה פלונית היא מפלילה במובן הרחב של הביטוי, ייאלץ להכנס לעובי הקורה של משפטו של העד, ואין בטחון כי דרכו לא תאבד.**

**קיום בדיקה כזו כל אימת שעד טוען לחיסיון מפני הפללה עצמית, אינו בא, לכן, בחשבון."**

כבוד השופט ממן עמד בדבריו על הבעייה המרכזית, אשר הביאה את בתי המשפט להחליט בחיוב על עיכוב הליכים. אכן, אין באפשרותו של בית המשפט לבחון במהלך ההליך האזרחי על כל צעד ושעל, האמנם נפגעו זכויותיו של המתדיין כנאשם בהליך הפלילי. בשל כך, טעמו של כבוד השופט ממן לצמצום הגדרת המונח "ראיה מפלילה", הולך את בתי המשפט במקרים אחרים למסקנה, כי יש לעכב את ההליכים האזרחיים, נוכח חוסר יכולתו של בית המשפט לצפות מראש את הפגיעה בזכויות המתדיין ולהביא למניעתה<sup>[24]</sup>.

בנסיבות אלה עולה השאלה, האם אמנם הדרך הראויה להגנה על זכויותיו החוקתיות של הנאשם, זכויות המועננות לו במפורש אף בסעיף 47 לפקודת הראיות, הנה צמצום היקפן עד למידה שבה ההגנה עליהן תהיה נטולת כל קושי, או שמא על בית המשפט לנקוט בכל האמצעים העומדים לרשותו לצורך הגנת זכויות המתדיין, ובכלל זה עיכוב ההליכים האזרחיים עד לסיום ההליך הפלילי?

זאת ועוד, אף אם פרשנותו הצרה של כבוד השופט ממן להיקף ההגנה שאותה מעניק סעיף 47 לפקודת הראיות נכונה, הרי שדווקא משום שסעיף 47 לפקודת הראיות אינו מעניק לנאשם הגנה למלא אורך החזית השנויה במחלוקת, יש להגן עליו באמצעות עיכוב ההליכים, שימנע פגיעה בזכותו הרחבה, הבסיסית והחוקתית - הזכות להימנע מהפללה עצמית, זכות הנשאבת לאו דווקא מסעיף 47 לפקודת הראיות אלא מעקרונות בסיסיים של השיטה המשפטית בישראל ובארצות הים.

עמ' 61

סופו של דבר, גם כבוד השופט ממן מסכים, כי אם עלולה להיפגע זכות דיונית מהותית של בעל הדין במשפט הפלילי, אזי יש לעכב את ההליכים האזרחיים<sup>[25]</sup>, אלא שבניגוד לפסקי הדין האחרים שנסקרו, בהם נקבע כי אף סיכון רחוק לזכויות הנאשם יביא לעיכוב ההליכים האזרחיים, עמדת כבוד השופט ממן היא, כי כעקרון ההליך האזרחי לא יעוכב אלא אם כן יתברר כי זכות דיונית מהותית של בעל דין בהליך הפלילי עלולה להיפגע. לצורך בדיקת שאלה זו, מונה כבוד השופט ממן שורה של נסיבות עובדתיות המצריכות בחינה, כגון אופן ניהול ההליך הפלילי - האם, למשל, הנאשם הודה בכל העובדות שבכתב האישום והתמקד בטענות משפטיות, שאז אין ממש בטענת החיסיון בהליך האזרחי; האם בעל הדין שמר על זכות השתיקה

בחקירה הפלילית, או שמא כבר חשף את גרסתו ואת ראיותיו; האם יש זהות בין בעל הדין האזרחי ובין הנאשם במשפט הפלילי, ועוד.

### יעילות הדיון וכיבוד הערכאות

היבט נוסף וחשוב לא פחות התומך בעיכוב הליכים הוא ההיבט של יעילות הדיון, שכן בנסיבות בהן מנוהלים במקביל הליך אזרחי והליך פלילי הנסבים על אותה מסכת עובדתית ברי, כי בשני ההליכים יידרש בית המשפט להכריע בסוגיות עובדתיות זהות פעמיים - פעם בהליך האזרחי ופעם בהליך הפלילי.

המחוקק נתן את דעתו בשאלה זו וקבע במפורש בסעיף 42א(א) לפקודת הראיות כי -

**"הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט האזרחי".**

מדברי ההסבר להצעת החוק שקדמה להוספת סעיפים 42א-42ה לפקודת הראיות<sup>[26]</sup>, עולה בברור כי כוונת המחוקק היתה בין השאר להימנע מדיון כפול בטענות ובראיות זהות, כנאמר בדברי ההסבר -

**המטרה היא כפולה:**

**למנוע במידת האפשר שבתי משפט שונים יסיקו מסקנות שונות ממערכת עובדות אחת; לפשט את הדיון האזרחי בצמצום כמות הראיות שבית המשפט האזרחי יהיה חייב לשמוע ובמניעת חזרה על טענות שכבר נטענו, או שאפשר היה לטעון, בבית המשפט הפלילי לענין המסקנות העולות מן העובדות" (הדגשת המחברים).**

עמ' 62

הצורך בייעול הדיון בהליך האזרחי, והרצון להימנע מבזבז זמנו של בית המשפט האזרחי, לא נעלמו אף מעיני בית המשפט בדונו בשאלה, האם יש לעכב הליכים אזרחיים המנוהלים במקביל להליך פלילי. בעניין **ברקי פטה** הסיק כבוד השופט הומינר מהוראת סעיף 42א(א) לפקודת הראיות הנזכרת לעיל את הצורך להימנע מדיון כפול בסוגיות עובדתיות זהות ומקיום הליכים מקבילים<sup>[27]</sup> -

**"הדיון הכפול באותן השאלות (הן בהליך הפלילי והן בהליך האזרחי) הוא מיותר ויש בו משום בזבז זמן ופגיעה ביעילות הדיון. המחוקק גילה דעתו בדבר הצורך למנוע התדיינות כפולה, ובחוק לתיקון פקודת הראיות (מס' 2), תשל"ג-1973, הוסף לפקודה סעיף 42א(א) הקובע:**

...

**לפיכך, גם מן הפן הפרקטי אין להתיר קיומם של הליכים מקבילים, ומאחר והעובדות נשוא הערעורים הנדונים בעניינינו דומות לעובדות שהן מיסודותיהן של העבירות המיוחסות למערערים, יש לעכב את ההליכים עד לתום הדיון בהליך הפלילי".**

בנוסף, מן הראוי לציין נימוק משלים - כיבוד הערכאות ההדדי, אשר מוצא ביטויו גם בכלל של "הליך תלוי ועומד". בהתאם לעקרון הכיבוד ההדדי, יש למנוע מצב לפיו יכריעו באותן השאלות העובדתיות שני בתי משפט שונים באופן שונה. עמדה על הדברים כבוד השופט וינוגרדוב בעניין אחר<sup>[28]</sup> -

**"הנני בדעה ששתי מערכות מקבילות של הליכים משפטיים - האזרחי והפלילי, שיש בהן הרבה מן הכפילות, מהווה הטרדה של בתי-משפט ובזבז זמנם ואף עלול להתהוות מצב מביך, אם שופטים שונים במשפטים שונים יכריעו באופן שונה ביחס לאותן העובדות. על-כן נראה לי כי אין להרשות**

**קיום ההליכים כאלה במקביל וזה לפי הקווים שצינו ע"י כב' השופט עיצוני בע"א 9/75 שיך סולימאן נ' מנהל מקרקעי ישראל".**

לשאלת היעילות הדיונית התייחס אף כבוד השופט ממן בעניין **אבו שאהין**<sup>[29]</sup> -

**"אין ספק כי מבחינת יעילות הדיון, רצוי כי בתי המשפט, בערכאות השונות, לא ישמעו פעמיים עדויות באותה פרשה. לשם כך, בין היתר, חוקקו סעיפים 42א עד 42ה לפקודת הראיות, המאפשרים לקבל פסק דין פלילי כראייה במשפט אזרחי".**

וגם כבוד השופטת פרוקצ'יה בעניין **דודאי** התייחסה ארוכות לפן הפרקטי של עיכוב ההליכים (לאחר שעיגנה החלטתה ראשית בזכויות הנאשם לחיסיון) וקבעה, בין היתר, <sup>[30]</sup> כי

עמ' 63

**"ואשר לפן השני, שעניינו המרכזי בקידום יעילותם של הדיונים: הכרעה בהליך הפלילי קודם לבירור ההליך האזרחי עשויה להקל ביותר על ההליך האזרחי. שאלות מרכזיות תוכרענה בהליך הפלילי הן במישור העובדתי והן בתחום המשפטי; יוקטן החשש מפני הכרעות סותרות בשתי הערכאות; בנסיבות מסוימות עשוי פסק דין חלוט מרשיע במשפט פלילי לשמש ראייה לכאורה במשפט האזרחי ולחסוך את הצורך בהבאת ראיות באשר לשאלות עובדתיות מרכזיות; השווה לענין זה את דברי ההסבר להצעת החוק שקדמה להוספת סעיפים 42א-42ה לפקודת הראיות (ה"ח 995 תשל"ב, עמ' 265) ..."**

ולסיכום, בנסיבות בהן על בית המשפט להכריע בסוגיות עובדתיות ומשפטיות זהות בהליך אזרחי ופלילי, ניתן משקל רב לקידום יעילות הדיון ולרצון להימנע מהכרעות סותרות. יתר על כן, בית המשפט נתן משקל ניכר לשאלה באיזה שלב נמצא ההליך הפלילי, וככל שההליך נמצא בשלב מתקדם יותר, כך נטה בית המשפט לאשר את הבקשה לעיכוב הליכים<sup>[31]</sup>.

### **יתרונות דיוניים שאינם בדין אשר יוקנו לרשויות המדינה בהליך האזרחי והפלילי**

מעבר לפן של פגיעה בזכויות יסוד של הנאשם בהליך הפלילי והפן של יעילות הדיון וכיבוד ערכאות הדדי, ניהול הליכים במקביל מקנה למשיב בהליך האזרחי (רשויות המס) ולתובע בהליך הפלילי יתרונות דיוניים שאינם מוקנים להם בדין. אף כי חזקה על הרשות, כי תפעל בתום לב, עדיין מוקנית לה בעניין זה האפשרות לפעול במקביל להשגת מטרתה, הן בהליך הפלילי והן בזה האזרחי, כפי שאף נקבע במפורש בהוראותיהם הפנימיות של אגפי המס השונים.

כך, תיתכן התייחסות בהליך האזרחי לראיות וממצאים עובדתיים שלא הוצגו בהליך הפלילי, או חקירה מחדש של עדים, הן במסגרת חקירה ראשית של עדי המשיב בערעור המס והן במסגרת חקירה נגדית של עדי המערער. עמד על הדברים כבוד השופט הומינר בעניין **עם דוד**<sup>[32]</sup> -

**"הוסף לכל האמור, נימוק נוסף שהעלה ב"כ רונית ורננית, והוא, כי קיים חשש שהמבקשים יעשו שימוש בחומר שיגיע לידיעתם עקב חובת גילוי המסמכים ומתן תשובות לשאלונים, וימסרו את החומר האמור לתביעה הכללית, בין למטרות ההליך הפלילי ובין לכל מטרה אחרת שהיא - ותגיע שוב פעם לאותה מסקנה שהגעתי אליה".**

עולה, כי המשיב במסגרת ההליך האזרחי יביא לחשיפת ראיות, שאותן לא עלה בידי התביעה לחשוף בהליך הפלילי, בעוד שהרשעת הנאשם בהליך הפלילי תתרום במידה רבה להליך האזרחי שמנוהל בידי המשיב בשל הוראת סעיף 42א לפקודת הראיות הנזכרת לעיל.

הוראה זו יוצרת אינטרס ברור למשיב בהליך האזרחי לפגוע בזכות הנאשם לחיסיון מפני הפללה עצמית, שכן כל פגיעה בזכות לחיסיון כאמור תסייע להוכחת כתב האישום. לאחר הרשעת הנאשם (המערער) ישתמש המשיב בהליך האזרחי בפסק הדין המרשיע בהתאם להוראת סעיף 42א דנ, ובכך ישיג יתרון בהליך האזרחי, יתרון שאינו מוקנה לו בדין, אשר הושג תוך פגיעה בזכויות יסוד של הנאשם.

לבסוף, יצויין כי על הנאשם מוטלת במקרים רבים מעמסה כבדה מנשוא, בנהלו במקביל את שני ההליכים, הן במישור הכספי והן במישור הזמן שיוקדש להליכים. כמפורט להלן, בתי המשפט בארצות הים היו ערים אף לנקודה זו והוסיפו טעם זה כנימוק לעיכוב הליכים.

### האיזון הראוי בין האינטרסים המתנגשים

מצאנו אם כן, כי במקום שבו מנוהלים במקביל הליך אזרחי והליך פלילי הנסבים על אותה מסכת עובדתית, מצא בית המשפט לא אחת, כי יש לעכב את ההליכים האזרחיים עד לסיום ההליך הפלילי, וזאת הן משיקולים הנוגעים לזכויות היסוד של הנאשם במשפט הפלילי, ובפרט זכותו להימנע מהפללה עצמית, והן משיקולי יעילות דינית וכיבוד ערכאות.

עם זאת, ברי כי הקביעה, האם אמנם יעוכבו ההליכים האזרחיים במקרה מסויים, תלויה בנסיבותיו של אותו עניין. עסקינן בשאלה של איזון בין אינטרסים מתנגשים, האינטרס שבשמירה על זכויות היסוד של הנאשם בהליך הפלילי והיעילות הדינית מחד, והאינטרס של המתדיין מהעבר השני (רשויות המס בענייננו) לבירור מהיר של עניינו, מאידך. ואולם, במרבית המקרים נזהר בית המשפט בזכויותיו של הנאשם ועיכב את ההליכים האזרחיים.

במספר מקרים לא עוכבו ההליכים, כאשר טרם הוגש כתב אישום (הסיכון לפגיעה בזכויות היסוד של המבקש היה מרוחק ולא ודאי) או במקרים בהם התנהגות המבקש עובר להגשת הבקשה לעיכוב הליכים הביאה ל"עיקור" הטעמים שביסוד עיכוב ההליכים או אם פעל המבקש בחוסר תום לב וניצל לרעה את הסיטואציה של ההליכים המקבילים לקידום מטרותיו, הן בהליך הפלילי והן בזה האזרחי.

מעיון בהחלטות של הערכאות השונות שעסקו בסוגיית עיכוב ההליכים עולה, כי משקל רב ניתן לשאלה באיזה שלב עומד ההליך הפלילי. כך לדוגמה בעניין **רייכרט**<sup>[33]</sup>, נדחתה הבקשה לעיכוב הליכים מחמת העובדה, שלא הוגש כלל כתב אישום נגד הנתבע. ההחלטה דנן בעניין **רייכרט** מוגבלת לסוגייה שנדונה, והיא, כפי שקבע בית המשפט במפורש<sup>[34]</sup> -

**"האם מן הראוי לעכב דיון בתובענה אזרחית עקב חשש לפגיעה בזכות השתיקה ובזכות החיסיון מפני הפללה עצמית של נתבע בהליך פלילי שטרם הוגש, הן בשלב החקירה והן במשפט"** (הדגשת המחברים).

יתר על כן, בעניין **רייכרט** הודגש, כי מבקש עיכוב ההליכים כבר נתן תצהירים וגירסה בהליכים אזרחיים שונים בקשר לנושא המשפט, וגם מטעם זה אין לחשוש שדווקא ההליך האזרחי הנוסף יפגע בזכויותיו. אם ניתן לחלוץ הלכה מעניין **רייכרט**, הרי שהסיכון של המבקש, עיכוב הליכים במקרה זה, היה אמורפי, לא ממשי וחסר ודאות.

אף בעניין **חוגלה**<sup>[35]</sup> טרם הוגש כתב אישום נגד החשוד (הנתבע). יתרה מזו, הוא עצמו מנע את המשך החקירה נגדו ואת הגשת כתב האישום נגדו, בהימלטו מהארץ. על כן נדחתה הבקשה, וכדברי השופט

חשין<sup>[36]</sup> -

"במצב דברים זה, כאשר הנתבע עצמו מונע את השלמת החקירה הפלילית נגדו עקב שהותו בחו"ל, וכאשר גם מועד חזרתו ארצה - אם הוא בכלל מתכוון לשוב אי פעם לארץ - הוא בבחינת נעלם שאינו ידוע לאיש, התוצאה של קבלת בקשתו - אם בית המשפט יעתר לה - תהיה יותר בגדר דחיית התביעה, ולא רק עיכוב הדין בה. כי ע"י עצם הימנעותו מלשוב ארצה, יוכל הנתבע למנוע כל דיון בה בעתיד הנראה לעין".

בעניין זה ניתן לומר, כי מה שהכריע את הכף היה גם הסיכון הרחוק של מבקש עיכוב ההליכים. יתרה מזו, לחוסר תום לבו ולניצול לרעה שביקש לעשות בבקשה לעיכוב ההליכים היה משקל נוסף, אשר השפיע במידה רבה על החלטת בית המשפט. יצוין, כי אף במקרים שבהם השתהה המבקש בבקשתו והוגשו מסמכים ותצהירים קודמים באותו הליך, נמנע בית המשפט מעיכוב ההליכים.

שיקול נוסף, הייחודי לענייני מס, נוגע לכך, שבהליך אזרחי על בית המשפט לאזן בין זכויות הנאשם בהליך הפלילי לבין זכויות בעל הדין שכנגד לבירור מהיר של עניינו. ואולם, בענייני מס בעל הדין שכנגד הינו המדינה, ובתי המשפט הדגישו, כי במקרים אלה "נקודת האיזון" תיבחר באופן שייתן משקל רב יותר לזכויות הנאשם.

כך לדוגמה דברי כבוד השופט הומינר בעניין ברקי פטה<sup>[37]</sup> -

"יתכן אמנם כי עיכוב ההליכים בערעור יפגע בסיכוי של המשיב לגבות את תשלום המס בסופו של דבר, וכי נישומים מסוימים עלולים לעשות שימוש שלא בתום לב באפשרות לעכב את ההליכים. אך כל אלה אינם עומדים כנגד האפשרות הממשית לפגיעה בזכות יסוד העומדת לנאשם בהליך הפלילי" (הדגשת המחברים).

ובמילים אחרות, בהליך של ערעור מס, בשונה מהליך אזרחי רגיל, איזון האינטרסים נוטה יותר מן הרגיל לטובת המערער, ואינטרס רשויות המס לסיים את ההליך האזרחי במהרה נסוג בדרך כלל בפני האפשרות הממשית לפגיעה בזכויות יסוד של הנאשם.

עמ' 66

## משפט משווה

אם נפנה למשפט המשווה, נראה כי אף הפסיקה בארצות הים, תומכת בעיכוב ההליכים. בארצות הברית, בפסק הדין בעניין Dienstag<sup>[38]</sup> שעסק בהליכים מקבילים בנוגע לאי גילוי לפי דיני ניירות ערך נאמר<sup>[39]</sup> -

**In the instant case there are involved substantial rights of defendants... who are in the process of preparing their defenses in the criminal action pending in this court. Because of defendants' rights against self-incrimination, we have concluded that further discovery of defendants pending the termination of the criminal action should be stayed. While this will undoubtedly cause inconvenience and delay to plaintiffs, protection of defendants' constitutional rights against self-incrimination is the more important consideration.**

דברים אלה צוטטו בהסכמה בפסקי דין נוספים<sup>[40]</sup>. במספר מקרים אף נקבע, שעיכוב ההליכים האזרחיים הינו הדרך היחידה להגן על זכותו החוקתית של הנתבע לחיסיון מפני הפללה עצמית<sup>[41]</sup>. זאת ועוד, בעניין Clarck<sup>[42]</sup> נקבע, כי יש לעכב את ההליכים אף מחמת הפגיעה ביכולת הנתבעים-הנאשמים, להגן על עצמם מבחינה פיננסית.

בין היתר הדגישו בתי המשפט בארה"ב את היקף הגילוי הנרחב בהליך האזרחי לעומת ההליך הפלילי, ואת החשש שייעשה שימוש לרעה בגילוי האזרחי במסגרת ההליך הפלילי. כך הובהר שאפילו האפשרות הניתנת לנתבע שלא לענות על שאלות, עלולה לפגוע בו, שכן עצם שתיתקו תחשוף את נקודות התורפה של קו הגנתו בהליך הפלילי<sup>[43]</sup> -

**This point by point review of the civil case may lead to a link in chain of evidence, that unconstitutionally contributes to the defendants conviction.**

שיקולים נוספים שנזכרו בפסיקה האמריקאית לטובת עיכוב הליכים, הם שיקולי יעילות - האפשרות להשתמש בממצאי המשפט הפלילי לצורכי ההליך האזרחי, ובכך למנוע בזבז משאבים עקב כפל הדין, ואת החשש לפסיקות סותרות בהליכים השונים<sup>[44]</sup>.

עמ' 67

סוגיית עיכוב הליכים בערעור מס נדונה בעניין **Thomas**<sup>[45]</sup>, שם היה תלוי ועומד הליך פלילי נגד נאשם בגין הימורים בלתי חוקיים. שלטונות המס ביקשו למסות את רווחיו מהימורים אלו, ובהתאם לכך הוצאה מטעמם שומה לנאשם, עליה הוגש ערעור. בית המשפט קבע, כי יש לדחות את הליכי ערעור השומה, עד לסיום ההליכים הפליליים. לעניין הוצאת שומה מטעם שלטונות המס במצב שבו תלוי ועומד הליך פלילי נגד הנישום נקבע כי טמונה בפעולה שכזו אפשרות לניצול שלא כדין מצד רשויות המס את מצבו של הנישום, עקב כך שידין בערעור השומה כבולות בשל חששו מפני הפללה עצמית<sup>[46]</sup> -

**Unquestionably the government has a strong interest in maintaining the validity of its assessment, but that interest does not entitle it to calculate its assessment in anymanner its agents choose, secure in the knowledge that the assessment will be unchallenged, because the government has devised a way to procure automaticdismissal of the taxpayer's suit ...by the simple device of filinginterrogatories framed to oblige the taxpayer to incriminate himself or forego hislawsuit.**

(הדגשות המחברים)

אף בעניין **lannelli**<sup>[47]</sup> עוכבו הליכי ערעור מס. בית המשפט התייחס למצב הבלתי אפשרי שבו מצויים המבקשים - האם לוותר על ערעור המס ועל כספם, או שמא לא לעשות כן ובכך להפיל את עצמם<sup>[48]</sup> -

**The district court was understandably and properly concerned that the taxpayers not be forced to choose between forfeiting their property without contesting the tax assessments on the one hand and, on the other, incriminating themselves by admitting in a tax refund suit that they had been engaged in an illicit enterprise for which they already had been indicted.**

(הדגשת המחברים)

ולסיכום, בארה"ב נטה בית המשפט במקרים רבים לעכב את ההליכים האזרחיים כאשר נוהל הליך פלילי מקביל. זאת ועוד, בפסקי הדין שבהם נדחתה הבקשה לעיכוב הליכים, ייחס בית המשפט משקל מכריע לעובדה שטרם הוגש בהם **כתב אישום** נגד הנתבע האזרחי. כך, בעניין **Dresser**<sup>[49]</sup> נדחתה הבקשה לעיכוב הליכים, ואולם טרם הוגש כתב אישום, ולכן הסיכון לפגיעה בזכויות הנאשם - היה תיאורטי בלבד.

עמ' 68

אף באנגליה נקבע שיקול דעת לבית המשפט לעכב הליכים. פסק דין מנחה בעניין הוא פסק הדין בעניין

Bhetcha שם נאמר -<sup>[50]</sup>

I should be prepared to accept that the court... would have a discretion ... to stay the proceedings, if it appeared to the court that justice (the balancing of the justice between the parties), so required, having regard to the concurrent criminal proceedings, and taking into account the principle, which applies in the criminal proceedings itself, of what is sometimes referred to as the 'right of silence'...

ולמרות שבקשת העיכוב נדחתה, מציין בית המשפט במפורש<sup>[51]</sup>, כי -

There may be cases - no doubt there are - where that discretion should be exercised... it may be that, if the criminal proceedings were likely to be heard in a very short time it would be fair and sensible to postpone the hearing of the civil action. It might be that it could be shown, or inferred, that there was some real - not merely notional - danger that the disclosure of the defense in the civil action would, or, might lead to a potential miscarriage of justice in the criminal proceeding.

## סיכום

העמדה כי יש לעכב את הליכי המס האזרחיים במקום שבו נפגעות זכויותיו של נאשם בהליך פלילי מקביל, הנשען על אותה מסכת עובדתית, נטעה שורשים בפסיקה הישראלית. עם זאת, היקף ההגנה הניתנת לזכויות הנאשם ומידת ההוכחה הנדרשת לפגיעה האפשרית בזכויות הנאשם, עדיין אינם ברורים כל צרכם.

לדעתנו, הגישה הראויה בשאלה זו הינה גישת הפרשנות המרחיבה, שבה נקטו בתי המשפט ברובם המכריע של ערעורי המס בהם נדרש עיכוב הליכים, לפיה מספיק סיכון רחוק לזכות הנאשם לחיסיון מפני הפללה עצמית, כדי שיעוכבו ההליכים האזרחיים. שכן, בניגוד להליך אזרחי רגיל, המערער בהליך של ערעור מס, אינו יכול לדחות את מועד הגשת ערעורו עד לאחר סיום ההליך הפלילי. בנסיבות אלה, כאשר נטל ההוכחה מונח על כתפיו, חשיפתו של המערער לפגיעה בזכויותיו הינה במקרים רבים בלתי נמנעת, שכן לשם הוכחת טענותיו עליו להביא בפני בית המשפט ראיות אשר עשויות לגרום להפללתו. דומה אם כן, כי הן לאור הסכנה לזכויות הנאשם והן לשם יעילות הדיון וכיבוד הערכאות מן הראוי, כי במקרים אלה יעוכב ההליך האזרחי עד לסיום ההליך הפלילי.

- \* מאמר זה מוקדש לזכרו של כבוד השופט אמנון הומיגר ז"ל, אשר במידה רבה עיצב את ההלכה בדבר עיכוב הליכים בערעורי מס עקב קיום הליך פלילי מקביל.
- [1] חלק י"א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961; פרק ט"ז לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; פרק אחד-עשר לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, ועוד.
- [2] ראה י. קדמי, על הראיות (חלק I) (הוצאת דיונון, תשנ"ט-1999), עמ' 25-20.
- [3] כך למשל, דנ"פ 3898/90 זילברברג נ' מ"י, פ"ד מו(2)24.
- [4] לעניין זה, ראה בש"פ 537/95 גנימאת נ' מדינת ישראל, פ"ד מט (3) 355, 421, וכן את הדברים שהושמעו על-ידי הנשיא ברק בבג"צ 7357/95, 1479/96, ברקי פטה המפריס (ישראל) בע"מ נ' מ"י, פ"ד נו(2)779, 769.
- [5] המ' (ת"א) 8484/85 אלי עם דוד ואח' נ' בנק למימון ולסחר בע"מ, פס"מ נ(1)49.
- [6] שם, בעמ' 57.
- [7] ת"א (ת"א) 1732/79 ארגון נכי צה"ל ואח' נ' גילת ואח' (טרם פורסם).
- [8] שם, בעמ' 2.
- [9] ע"ש 1349/93 ברקי פטה אינטרנשיונל נ' מנהל מס ערך מוסף, "מיסים" ח/4, ה-270.
- [10] שם, בעמ' ה-278.
- [11] עמ"ה 14/93 דודאי נ' פקיד שומה ירושלים (טרם פורסם).

- [12] שם, בעמ' 2.
- [13] רע"א 854/97 לופטין יצחק נ' מוניקה תכשיטים, תק - על 97(2) 151.
- [14] שם, בעמ' 2.
- [15] ראה עניין ברקי פטה (ה"ש 9), בעמ' ה-275.
- [16] ראה לדוגמה תקנה 2(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 הקובעת, כי הערעור יוגש תוך שלושים יום מיום קבלת ההודעה על החלטת המנהל.
- [17] רע"א 1177/00 נגלר נ' פ"ש - יחידה ארצית לשומה, "מיסים" יד/5 ה-209.
- [18] שם, בעמ' ה-209.
- [19] ע"ש (נצרת) 1232/97 אבו שאהין אלהאם נ' מדינת ישראל, "מיסים" יב/3, ה-299. כמו כן ראה ע"ש 1623/99 גלם ניסים נ' מנהל אגף המכס והמע"מ, "מיסים" יד/2, ה-265.
- [20] שם, בעמ' ה-307.
- [21] הוראת ביצוע 12/93 משפטית, שומה, חקירות, 1.3.93, "מיסים" ז/2, עמ' ג-86.
- [22] עניין אבו שאהין (ה"ש 19), בעמ' ה-305304.
- [23] שם, בעמ' ה-305304.
- [24] ראה עניין עם דוד (ה"ש 5), בעמ' 57.
- [25] שם, בעמ' ה-307.
- [26] ה"ח 995, תשל"ב, עמ' 265.
- [27] עניין ברקי פטה (ה"ש 9), בעמ' ה-276275.
- [28] דברי כבוד השופט וינוגרדוב בת"א (חי') 1687/79, אשר צוטטו בהסכמה בפסק הדין בעניין עם דוד (ה"ש 5), בעמ' 58.
- [29] ה"ש 19, בעמ' ה-301.
- [30] ה"ש 11, בעמ' 6.
- [31] ראה דברי כבוד השופט ממן בעניין אבו שאהין (ה"ש 19), בעמ' ה-302.
- [32] ה"ש 5, בעמ' 57.
- [33] ת"א (ת"א) 1134/95, המ' (ת"א) 13101/95, רייכרט נ' שמש, תק-מח 96(2) 81.
- [34] שם, בעמ' 82.
- [35] ת"א (י-ם) 685/89 חוגלה שיווק (1982) בע"מ נ' אריאל (לא פורסם).
- [36] שם, בעמ' 7.
- [37] ה"ש 9, בעמ' ה-277.
- [38] Dienstag v. Brronsen 49 F.R.D 327 (1970).
- [39] שם, בעמ' 329.
- [40] ראה Wehling v. Columbia Broad Casting 608 F. 2d 1084 (1979), 1089 Desiervi v. Liverzani 523 N. Y. S. 2d 147 (A. D. 2 Dept. 1988), 148.
- [41] ראה Ex parte White 551 So. 2d 923 (Ala 1989), 925; Ex parte Coastal Training Institute 583 So. 2d 979 (Ala. 1991), 981.
- [42] Clarck.v. United States 481 F. Supp. 1086 (1979), 1099.
- [43] Afro-Lecon, Inc v. U. S 820 F. 2d 1198 (Fed. Cir. 1987), 1203.
- [44] ראה Zonghetti v. Jeromack 541 N.Y.S.2d 235 (A.D.2 Dept. 1989), 237.
- [45] Thomas v. United States, 531 F.2d 746.
- [46] שם, בעמ' 749.
- [47] Iannelli v. Long (3 Cir. 1973), 487 F.2d 317.
- [48] שם, בעמ' 318.
- [49] Sec v. Dresser Indus 628 ..F. 2d 1368 (1980).
- [50] Jefferson v. Bhetcha [1979] 1 W.L.R 898, 904.
- [51] שם, בעמ' 905.