



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררים

1. אליאס שירי
 2. שירי יהלומים 2001 בע"מ
- ע"י ב"כ עוה"ד קוסובר, יולוס, גזית נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה

פתח דבר

1. המערערים, המבקשים בבקשה זו, הגישו **בקשה מקדמית** במסגרתה ביקשו מבית המשפט כי יעשה שימוש בסמכותו לפי תקנות 101-100 לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד-1984 בשילוב עם תקנה 9 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 ויורה על מחיקה על הסף של צווי השומה שהוצאו להם וכפועל יוצא על קבלת הערעורים על הסף. המערערים מעלים טענה לפיה השומות מושא הערעורים הוצאו להם על בסיס אכיפה בראנית, העומדת בניגוד למדיניות המוצהרת של המשיב, ולכן דינן בטלות.
2. בקצרה אציין, כי הבקשה נוגעת לפרשה מסועפת שנחשפה בשנת 2012 וזכתה לכינוי "פרשת הבנק המחתרתי" בבורסה ליהלומים ברמת גן. במסגרת הפרשה, הגיע לידי רשויות האכיפה, ובכללן לידי רשות המיסים, קלסר שכונה "הקלסר האדום" של מר מנחם מגן שהיה ממנהלי הבנק המחתרתי. בקלסר האדום תועדה פעילות הבנק המחתרתי ובמסגרת זו נכלל רישומם של עסקאות אשר נחשדו בידי רשות המיסים כעסקאות פיקטיביות שאינן מייצגות עסקאות יהלומים אמיתיות. בגין עסקאות אלו התקבלו חשבוניות פיקטיביות או זרות שלגישת רשות המיסים נרשמו בספרי הנישומים, ובכללם המערערים, כהוצאה שאינה כדין על מנת להפחית את החבות במס (בחלק מהמקרים גם הונפקו חשבוניות כוזבות בתמורה לעמלה, כבמקרה דנן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

3. המערערת (המבקשת) היא חברה פרטית העוסקת במסחר ליהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן ומוחזקת במלואה על ידי מר אליאס שירי, המערער (המבקש).

כנגד המערערים הוצאו שומות מס שבבסיסן טענת המשיב כי הוצאות שנדרשו על ידי המערערת מבוססות על חשבוניות פיקטיביות שאינן משקפות עסקאות יהלומים אמיתיות. עוד נקבע כי חלק גדול מעובדי הבנק המחתרתי נרשמו כעובדים פיקטיביים אצל המערערת וקיבלו ממנה תלושי שכר פיקטיביים אותם דרשה כהוצאות שכר. המשיב קבע כי יש לתאם את ההוצאות שכן מדובר בהוצאות שכר פיקטיביות.

בקשה מקדמית

4. לטענת המערערים, ראוי כי טענתם על אכיפה בררנית, בכל הנוגע לסוגית החשבוניות הזרות או הפיקטיביות, תידון במסגרת בקשה מקדמית ולא במסגרת ניהול הערעורים לגופם. לטענתם, טענת אכיפה בררנית היא טענה מקדמית באופייה ובמהותה העוסקת בשאלה משפטית ומן היעילות כי תישמע ותתברר בנפרד מההליך העיקרי (ע"מ (מרכז) 14-05-46602 **מקסון ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (10.5.2015)).

5. ככל שתידחה הבקשה יהיה בכך לייעל את הדיון מהטעם שייחסך הצורך בהרחבה בסוגיה זו בשלב בירור הערעור לגופו, מחד גיסא; ככל שהבקשה תתקבל, יהיה בכך לייתר את ניהול ההליך ולחסוך עלויות ומשאבים המושקעים בניהול המשפט, מאידך גיסא.

6. בבקשה ציינו המערערים כי מדובר "**בסוגיה עובדתית פשוטה וברורה שלא יכולה להיות שנויה במחלוקת**" (ההדגשה במקור) (סעיף 49ג לבקשה) ושהדיון הוא "**כולו דיון משפטי, ממוקד ושוב, מאוד ברור ופשוט**" (ההדגשה במקור) (סעיף 49ג לבקשה).

המשיב אינו מתנגד כי תינתן החלטה בבקשה בשלב מקדמי ובלבד שההכרעה בבקשה תהא על בסיס הבקשה והתגובה לה ולא יידרש בה בירור עובדתי מעמיק (סעיף 22 לתגובת המשיב).

7. **בנסיבות אלו בהן בירור הטענה המקדמית אינו כרוך בשמיעת ראיות, שכן לטענת המערערים הבקשה המקדמית נשענת על "עובדות פשוטות וברורות שאינן יכולות להיות שנויות במחלוקת", ולאור העובדה שיהיה בהכרעה כדי לייעל את הדיון, אדון ואכריע בטענת המערערים על קיומה של אכיפה בררנית כבר בשלב מקדמי זה של הדיון. ככל שתידחה הבקשה, ייחסך הצורך בהרחבה בסוגיה זו בשלב בירור הערעור לגופו.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

מסגרת נורמטיבית – אכיפה בררנית והסעד בגינה

8. עניין לנו בשתי שאלות עיקריות:

האחת, האם נפל פגם בהתנהלות המשיב, דהיינו, האם המשיב הפר את חובתו לנהוג בשוויון כלפי נישומים שעניינם זהה או שווה; מילים אחרות, האם המשיב הפעיל את סמכותו לנקוט הליכי שומה כלפי המערערים באפליה או בשרירות?

השנייה, מהו הסעד הראוי לנישום שהוכיח כי הרשות נהגה כלפיו באופן לא שוויוני. האם הפרת החובה המוטלת על הרשות לנהוג בשוויון גוררת נפסדות של האקט המנהלי, ובמקרה דן את ביטול השומות שהוצאו למערערים?

9. אין צורך להכביר מילים על כך שעקרון השוויון בפני החוק הוא מאבני היסוד של תפיסתנו החברתית והמשפטית, ובפרט בדיני המס.

על רשות המס, ככל רשות מנהלית אחרת, מוטלת החובה להפעיל את סמכותה לשום את הכנסתו של אדם באופן שוויוני, הוגן ולא שרירותי (ראו בעניין זה, עמ"ה (מינהליים חי') 589/04 **אריאלה שחר נ' פקיד שומה חדרה** (18.12.2006); י' אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל, 25 (התשס"ז)).

10. הנטל להוכיח כי מדובר בהפליה אסורה בין שווים, או כי הליכי המס ננקטו תוך אכיפה בררנית, מוטל על הטוען את הטענה, בין היתר לאור חזקת התקינות העומדת לרשות המנהלית (ראו, בג"ץ 6396/96 **סימונה זקין נ' ראש-עיריית באר-שבע** פ"ד נג(3) 289, 307 (1999) (להלן – **הלכת זקין**); ע"מ (מחוזי באר שבע) 1562/05 **אשטר אליעזר שחר והובלות בע"מ נ' מדינת ישראל – מע"מ** פסקה 39 (03.06.2010); ע"מ (מחוזי מרכז) 14183-11-12 **דוד אהרוני ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא** (6.07.2015)); ע"מ (מחוזי באר שבע) 58167-12-12 **ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (28.10.2014)).

11. לאחר שהנישום הציג תשתית עובדתית ראשונית לטענת האפליה, וככל שיש יסוד בראיות לטענה של אכיפה בררנית, מתערערת החזקה בדבר חוקיות ההחלטה המנהלית. כתוצאה מכך, עובר הנטל אל הרשות המנהלית להראות כי האכיפה, אף שהיא נראית בררנית, בפועל היא מתבססת על שיקולים ענייניים שיש להם משקל מספיק כדי לבסס עליהם את החלטתה.

12. בהקשר זה ניתן לחייב את רשות המס לחשוף את עקרונות החיוב הנוגעים לנישומים אחרים כל עוד הגילוי נדרש לצורך הוכחת טענת אפליה או אכיפה בררנית וכל עוד אין בכך משום פגיעה בהוראות הסודיות או באינטרסים של צדדים שלישיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- (ראו רע"א 10144/06 מדינת ישראל נ' פרמה גורי בע"מ (09.02.2010); בש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 5926/04 עמרם אבנר נ' פקיד שומה נתניה עמוד 10 (22.08.2004); ע"מ (מחוזי מרכז) 34264-01-13 ניאופרם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (04.02.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא ((19.11.2017)).
13. כאשר הרשות אינה מרימה את הנטל להוכיח כי האכיפה מתבססת על שיקולים עניינים בלבד, עשוי בית-המשפט לפסול את ההחלטה בגין שיקול זר או בגין פגם אחר שנתגלה בה, או לתת סעד אחר כנגד הפגיעה בשוויון, לפי נסיבות המקרה (הלכת זקין). השאלה מהו הסעד הנכון בנסיבות העניין תלויה בעוצמת הפגם שנפל בהתנהלות הרשות המנהלית, בעוצמת הפגיעה בפרט ובתחושת הצדק וההוגנות וכן בהתאם לשיקולי האינטרס הציבורי באכיפה עצמה (להרחבה ראו מיכל טמיר אכיפה סלקטיבית (2008) בעמודים 325-372).
14. בבג"ץ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר פ"ד מו(1) 1991 דן בית המשפט העליון בהרחבה בשאלה מהו הסעד הראוי מקום בו הוכח כי המדינה הפרה את חובתה לנהוג בשוויון (ראו גם דפנה ברק-ארז "אכיפה בררנית – מן הזכות לסעד" הסנגור 200 (2013)).
15. ניתן להצביע על מספר גישות לעניין הסעד הראוי בסיטואציה של אכיפה מפלה. על פי גישה אחת, הסעד הראוי הוא בהנחיית הרשות לפעול לאכיפתו השוויונית של החוק (גישת "הסעד השלילי") (וראו פסק דינו של כב' השופט ר' שפירא, שקבע כי גם אם הייתה מוכחת אכיפה סלקטיבית, אין בה כשלעצמה, כדי להעניק אישור למי שפעל בניגוד לדין להנציח את פעילותו: "מכל מקום, גם אם היה ממש בטענתו של המערער, הרי שלא היה יוצא נשכר ממנה, שכן הסעד עבור אכיפה לא שוויונית אינו במתן היתר למערער, או בהנצחת פעילותו של עסק ללא רשיון, אלא בהנחיית הרשות לפעול לאכיפתו השוויונית של החוק" (ע"פ (מחוזי חיפה) 1224/06 רבאעי סאלם נ' עיריית עכו (14.03.2007)). הרציונל העומד בבסיס גישה זו הוא שלא יצא חוטא נשכר וכי אין זה ראוי לתקן עוול בעוול אחר.
- על פי גישה אחרת, יש לשים את הדגש על הסיבה העומדת מאחורי האכיפה המפלה, כך שהסעד שיינתן תלוי בשאלה אם האכיפה המפלה מקורה בשיקולים זרים או פסולים (ראו כב' השופטת מ' אגמון גונן בעניין ת"א (י-ם) 12860/99 מינהל מקרקעי ישראל נ' שלמה (11.2.2002) שקבעה שם כי האכיפה הסלקטיבית לא נעשתה מטעמים שרירותיים ופסולים ולכן אין בה לפגוע בתקפות הפעולה של המינהל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

16. גישה זו יושמה בתחום המיסוי, כך שאם אפליה באכיפה נעשתה על רקע מחדל או טעות של הרשות, לא יהיה בה להעניק סעד לנישום שנמצא כי פעל בניגוד לדין.

כב' השופטת א' ויינשטיין נקטה גישה זו בעניין ע"מ (מחוזי חיפה) 57468-12-17 **איתן פינקלשטיין נ' פקיד שומה חיפה** (16.07.2018). לדבריה, אם בית המשפט בחן את השומה ומצא אותה מוצדקת או שגויה, קביעה זו לא תשתנה רק בשל כך שבעניינו של נישום אחר המשיב נהג אחרת: "**בוודאי שאין לקבוע כי השופט היושב בדין יהא חייב לקבוע ולפסוק לפי גישתו השגויה של המשיב בעניינו של הנישום האחר, רק בשל טענת אפליה**".

גם כב' השופט ה' קירש הביע עמדתו ב-ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1742-09-13 **חכ"ל בניה ופיקוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלי גדולים** פסקה 118 (11.10.2018) כי "**העובדה שמבני תעדייה ודרבן 'זכו מן ההפקר', אולי בשל מחדל מצד המשיב, איננה מעלה ומורידה וודאי איננה מובילה למסקנה כי יש להגדיל את הפגיעה בקופה הציבורית**" (וראו גם דברי כב' השופט ש' בורנשטיין ב-ת"א (מחוזי מרכז) 37198-11-13 **שי הרשקוביץ ו-53 אח' נ' מדינת ישראל - רשות המיסים** פסקה 111 (31.10.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 **ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** פסקה 19 (19.11.2017)).

17. את גישת "הסעד החיובי" ניתן למצוא בדין הפלילי, במסגרתו קיימת גישה המטפלת בסוגיה של אכיפה בררנית במסגרת העילה של הגנה מן הצדק (להבדיל מביקורת שיפוטית קלאסית על ההליך המנהלי) (להרחבה על עילת הגנה מהצדק בדין הפלילי ראו, רע"פ 1611/16 **מדינת ישראל נ' יוסי יוסף ורדי** (31.10.2018) (להלן – **ענין ורדי**); הרחבה על היחס שבין דוקטרינת הביקורת המנהלית בפלילים לבין דוקטרינת ההגנה מן הצדק ראו רענן גלעדי "דוקטרינת הביקורת המנהלית בפלילים" ספר אליהו מצא 529, 545 (2015) ו- ע"פ 6328/12 **מדינת ישראל נ' פולדי פרץ** (10.09.2013)).

מכוח העילה של הגנה מן הצדק נקבע בפסיקה כי אכיפה בררנית עשויה, במקרים מיוחדים, להביא לביטול כתב אישום (להבדיל מזיכוי הנאשם) כאשר קיומו של ההליך הפלילי פוגע באופן ממשי בתחושת הצדק וההגינות (להרחבה ראו, ע"פ 4855/02 **מדינת ישראל נ' ד"ר איתמר בורוביץ פ"ד נט(6) 776, 806** (2005)).

18. בעניין **ורדי** נקבע כי רק במקרים נדירים וחריגים, בהם נטענה טענה לאכיפה מפלה שאיננה תוצאה של כוונת זדון או שרירות מכוונת אלא תוצאה של טעות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בתום לב או מחדל, תקום לנאשם טענת הגנה מן הצדק. רף גבוה זה מלמד בין היתר על החשש ממצב בו הפרות של החוק הפלילי תיוותרנה בלא עונש. כן נקבע בפסיקה כי בית המשפט יכול לעשות שימוש בסעדים מתונים ומידתיים שאינם מגיעים כדי ביטולו של כתב האישום. כך למשל, יכול הוא להביא בחשבון בשלב קביעת עונשו של הנאשם את הפגמים שאירעו בהליך הגשת כתב האישום (בג"ץ 9131/05 ניר עם כהן ירקות אגודה שיתופית חקלאית נ' מדינת ישראל - משרד התעשייה המסחר והתעסוקה פסקה 5 (6.02.2006)). סעד חיובי אפשרי אחר במקרה של אכיפה מפלה הוא פיצוי נזיקי (ע"א (מחוזי ירושלים) 782/91 אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד תשנ"ט (2) 625 פסקאות 31, 40 (1999)).

19. הנה כי כן, אופי הסעד ישתנה ממקרה למקרה בהתאם לנסיבותיו, בהתאם לעוצמת הפגם שנפל בהתנהלות הרשות המנהלית, בהתאם לעוצמת הפגיעה בפרט ובתחושת הצדק וההוגנות וכן בהתאם לשיקולי האינטרס הציבורי באכיפה עצמה.

מן הכלל אל הפרט – דיון והכרעה בטענת אכיפה בררנית

20. המערערים טוענים כי בהתאם למדיניות שנקבעה, בחרו רשויות אכיפת החוק לנהל הליכים פליליים ו/או מנהליים אך ורק ביחס לנישומים ששם מופיע בקלסר האדום בעסקאות בהיקף מצטבר של מעל 1 מיליון דולר (הן קבלה והן הנפקה של חשבוניות פיקטיביות או זרות).

לשיטת המערערים, גורמים רשמיים מטעם המדינה הצהירו על מדיניות זו בריש גלי בפני בתי המשפט. אלא, שבניהול הליכי השומה מושא הערעורים נגד המערערים, סטה המשיב ממדיניות זו שכן היקף עסקאותיהם על פי הקלסר האדום לא חצה את רף מיליון הדולר. בכך יישם המשיב אכיפה בררנית בנקיטת הליכי השומה נגד המערערים, שכאמור, היקף עסקאותיהם על פי הקלסר האדום אינו עומד בקריטריון שנקבע על פי מדיניות הרשות.

21. לטענת המערערים, מתוך 1,600 יהלומים ששמותיהם מופיעים בקלסר האדום, ישנם 155 יהלומנים וחברי בורסה שרשמו הוצאות בספריהם על בסיס חשבוניות פיקטיביות או זרות בהיקף של מעל 100 אלף דולר אך עדיין מצויים מתחת לרף מיליון הדולר. המערערים שייכים לקבוצה זו שכן הרישום בקלסר האדום מייחס להם עסקאות בהיקף של 115 אלף דולר (ראו גם חלק א' לכתב האישום המתוקן נגד המערערים, ת"פ 16-08-17251). מתוך קבוצה זו (155) ישנם 123 יהלומנים שרשמו כהוצאה בספריהם חשבוניות פיקטיביות או זרות בהיקף גדול משל המערערים, ולמרות זאת, ככל הידוע להם, לא נפתחו כנגד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- אף אחד מיהלומנים אלה (123) הליכי שומה בדומה לאלו שנפתחו נגד המערערים, שהיקף עסקאותיהם אף נמוך יותר (סעיף 4 לבקשה).
22. המערערים פרטו בבקשה שמות של כמה יהלומנים מהקלסר האדום שקיבלו חשבוניות בסכום מצטבר של מעל 115 אלף דולר, כלומר בהיקף גדול משלהם, אולם לא נקטו נגדם הליכי שומה שכן לא חצו את רף מיליון הדולר בקלסר האדום (סעיף 5 לבקשה ושמות היהלומנים המפורטים שם).
23. המערערים מוסיפים וטוענים כי לא מדובר בכמה מקרים בודדים בהם נמנע המשיב מנקיטת הליכי שומה כנגד יהלומנים שהופיעו בקלסר האדום בהיקף עסקאות של פחות ממיליון הדולר. למיטב ידיעתם, 97% מהשמות שהופיעו בקלסר האדום לא חצו את רף מיליון הדולר ולמיטב ידיעתם לא הוצאו בעניינם הליכי שומה.
24. על רקע כל זה טוענים המערערים כי פתיחת הליכי שומה נגדם מהווה אכיפה בררנית פסולה היורדת לשורש העניין וצריכה להביא לבטלות השומות.
25. **אקדים ואומר כי לא מצאתי כי היה בנקיטת הליכי השומה מושא הערעורים משום אכיפה בררנית כלפי המערערים. ממילא לא מצאתי להיעתר לבקשה למחיקת השומות שהוצאו למערערים על הסף, וזאת מבלי שאביע עמדותי לעניין הסעד הראוי במקרה בו מוכחת אכיפה בררנית.**
26. המערערים מפנים בבקשתם לדיון בבית משפט שנערך בעניין ת"פ 42750-10-15 פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' ענבי שבו הסביר מפקד צוות החקירה, שהיה אמון על חקירת פרשת הבנק המחתרתי בצד הפלילי (רפ"ק דובי שרצר), על השיקולים בפתיחת הליכי חקירות פליליות נגד המערערים בפרשת הבנק המחתרתי.
- המערערים ציטטו מעדותו של מר שרצר לפיה, בשל אילוצים של מחסור במשאבים, הוחלט על ידי גורמי האכיפה כי יינקטו הליכים רק כנגד מי שניתן לייחס לו סכום עסקאות בהיקף מצטבר של מיליון דולר לפי הקלסר האדום (סעיף 33 לבקשה).
- על עדות זו ביססו המערערים את טענתם כי המדיניות המוצהרת של רשויות האכיפה הייתה פתיחה בהליכים פליליים רק כנגד יהלומנים הרשומים בקלסר האדום בהיקף של מיליון דולר ומעלה. מכך הסיקו המערערים קיומה של אכיפה בררנית במקרים בהם סטתה רשות המיסים ממדיניות זו, בדומה למקרים שלפנינו.
27. **אין בידי לקבל את הטענה על אכיפה בררנית.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

חוששני כי "קבוצת השוויון" שהגדירו המערערים, שביחס אליה הם בחנו את האחידות או את האפליה שביישום מדיניות האכיפה של המשיב בערעורים הנדונים, לוקה בשתי טעויות:

האחת, שיקול רף מיליון הדולר שהופיע בקלסר האדום לא היה שיקול **בלעדי** או **מצטבר** בפתיחת **חקירה פלילית** בפרשת הבנק המחתרתית. היו שיקולים נוספים לפתיחת הליכים פליליים, כגון כנגד מי שהיה מעורב באפן משמעותי בפעילותו של הבנק המחתרתית במתכונת, במשך הזמן ובהיקפי הפעילות שבוצעו בו.

השנייה, המערערים לא הוכיחו, ולו בראשית ראיה, מה הייתה המדיניות של **רשות המיסים** בנקיטת **הליכי שומות מס** כנגד מעורבים בפרשת הבנק המחתרתית.

המערערים מתבססים רק על דברי הגורם שהוביל את החקירות הפליליות (מר שרצר) אך לא הניחו תשתית ראייתית ראשונית המלמדת כי מדיניות זו נהגה **גם לעניין אופן הוצאות שומות המס**. אסביר.

28. אמת, כאשר דובר בלקוחות יהלומנים וחברי בורסה שהיקף עסקאותיהם על פי הקלסר האדום חצה את רף מיליון הדולר, הם נחקרו ותוצרי החקירה הפלילית הועברו לרשות המיסים לצורך בחינת פתיחת הליכי שומה נגדם. ברם, החקירות הפליליות נפתחו **לא רק** במקרים אלו אלא **גם** כלפי מי שהיו חשודים במעורבות בפרשת הבנק המחתרתית, וזאת מבלי שהרישומים בקלסר האדום בהיקף של מיליון דולר יהיו שיקול **מצטבר** או **תנאי סף** לפתיחת החקירה, אלא על בסיס חלקם במעורבות בפעילות הקשורה בתפעול הבנק המחתרתית.

הדבר עולה מעדותו של מר שרצר, עליה מסתמכים המערערים על מנת לבסס את מדיניות הרשות החוקרת, שציין כי: "**יש שמות נוספים מעבר לספר האדום**. **וגם כאלה שהם בכלל לא יהלומנים**. **יש אנשים גם מחוץ לבורסה**. **יש עוד ציינג'ים שהיו**" [ההדגשה אינה במקור] (ת"פ 15-10-42750 פרוטוקול דיון מתאריך 17.5.2017 עמוד 70 שורות 16-17).

לדוגמה, לטענת המשיב, נפתחו חקירות פליליות גם נגד מי שנחשדו ברישום פיקטיבי של עובדי הבנק המחתרתית כעובדיהם וגם נגד מי שסייעו בהעמדת נכסיהם בחו"ל לטובת לקוחות הבנק, בין אם היו רשומים בקלסר האדום, בכלל או בהיקף הנטען, ובין אם לא (סעיף 13 לתגובה לבקשה).

29. עולה מכך, שקבוצת השוויון שביחס אליה יש לבחון את יישום מדיניות האכיפה הפלילית, במקרה של המערערים, אינה כל מי ששמותיהם מופיעים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בקלסר האדום, אלא מי שנטלו חלק מרכזי בפעילות הבנק המחתרתית. קבוצה זו כוללת את הגורמים שהיו מעורבים בפרשת הבנק, אף אם רישומם בקלסר היה מתחת לרף המיליון, ושהחקירה הפלילית נפתחה נגדם לא משום שהופיעו בקלסר האדום אלא בשל מעורבותם המרכזית בפעילות העבריינית בבנק המחתרתית.

30. **נסכם ונאמר כי, כעולה מהעדויות של מר שרצר עליה מצביעים המערערים בעצמם, לצורך פתיחה בחקירה פלילית לא היוו הקלסר האדום והרישומים בו חזות הכול ולא היוו קריטריון יחיד שאין בלתו.**

31. ככל שדברים אלה נכונים לגבי החקירה הפלילית, הרי שהם נכונים שבעתיים בכל הנוגע לשיקולים שהנחו את פקידי השומה בנקיטת הליכי שומה. בהקשר זה יצוין כי, לא רק שהמערערים לא הביאו, ולו ראשית ראייה, לכך שרשות המיסים נקטה במדיניות מוצהרת של הוצאת שומות מס בפרשת הבנק המחתרתית **אך ורק** על בסיס היקף הרישום בקלסר האדום, אלא שמטענות המשיב אנו למדים כי היקף הרישום בקלסר האדום לא היה שיקול לפתיחה או להימנעות מפתיחה בהליכי שומה (סעיף 16 לתגובה לבקשה).

הוזה אומר, הכריכה שעשו המערערים בבקשה בין השיקולים בפתיחת חקירה פלילית לשיקולים שבפתיחת הליכי שומה, אינה נכונה. המערערים התבססו רק על דברי מי שהיה אמון על החקירה הפלילית, **או שמא נאמר על חלק מדבריו**, ולא על מי שהיה אמון על פתיחת הליכי שומות המס.

32. **הא ראייה, מהחלטות שפורסמו ברבים (ראו פירוט בסעיף 17 לתגובה לבקשה) עולה כי נעשה טיפול שומתי בעניינם של מי שניהלו את הבנק המחתרתית וגם בעניינם של מעורבים נוספים בהיבטים שונים של הפעלת הבנק, למרות שלא היו רשומים בקלסר האדום (או שרשומים בו בהיקף נמוך ממיליון דולר).**

33. מכאן, שנקודת המוצא של המערערים לפיה קיימת מדיניות מוצהרת של רשות המיסים לפתוח בהליכי שומה **אך ורק** כלפי הלקוחות היהלומנים הרשומים בקלסר האדום שהיקף עסקאותיהם עלה על מיליון דולר, ולא כלפי מעורבים אחרים בפרשה שאינם עונים על תנאי זה (בין מהטעם שאינם רשומים בקלסר האדום ובין מהטעם שאינם רשומים בהיקף המדובר), אינה מבוססת, ומכל מקום לא הוכחה על ידם, ולו בראשית ראייה.

34. זאת ועוד, נראה כי הטרזוניה שבפי המערערים בנוגע לאכיפה בררנית צריכה הייתה לעלות כבר במסגרת ההליך הפלילי ולא במסגרת דן המבוססת על תוצרי החקירה הפלילית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ברם, המערערים לא העלו את הטענה של אכיפה בררנית או את הטענה של הגנה מן הצדק בהליך הפלילי, או שהטענה הועלתה על ידם ונדחתה, שכן אין חולק שהמשפט הפלילי נמשך עד שהסתיים בהרשעה וכתבי האישום נגד המערערים לא בוטלו. בנסיבות אלו **מנועים** המערערים לבוא ולטעון כיום טענה של אכיפה בררנית או לטעון כי הרשות החוקרת נקטה בהליכים פליליים רק כלפי מי שנרשם בקלסר האדום בהיקף של מעל מיליון דולר. לאור זאת, טענת המערערים בבקשה כי יש לבטל את שומות המס שהם פועל יוצא של אותם הליכים פליליים, אותם לא ביקשו לבטל, אינה יכולה לעמוד. אציין כי המערערים הודו בעובדות כתב האישום המתקוקן והורשעו על פי הסדר טיעון.

35. כמוסבר לעיל, המדיניות המוצהרת של הרשות החוקרת הייתה לנהל הליכים פליליים גם כלפי מי שלא הופיעו בקלסר האדום ובלבד שהייתה להם מעורבות מרכזית בפעילות הבנק המחתרתי. לא רק זאת, אלא שלאור התנהלותם בהליך הפלילי, המערערים מנועים מלטעון בהליכים דנן כי הרשות החוקרת ניהלה הליכים פליליים אך ורק כלפי לקוחות הבנק שחצו את רף מיליון הדולר לפי הקלסר האדום.

מכאן גם מתחייבת הקביעה כי אין מקום לטענה לפיה, לכל הפחות, יש לבטל את חלק השומה העוסק בתוצאות המס של היקף רישום המערערים בקלסר האדום (115 אלף דולר) מהטעם שתולדתו הייתה בחטא האכיפה הבררנית.

36. המשיב טוען כי החקירה הפלילית נגד המערערים נפתחה בשל מעורבותם המרכזית בפעילות העבריינית מושא פרשת הבנק המחתרתי, בגינה הורשעו בפלילים. המשיב אמנם לא הגיש תצהיר על מנת לאמת עובדה זו אך הפעילות והמעורבות המרכזית של המערערים בנושא הבנק המחתרתי מפורטות היטב בהודעות המפרשות את נימוקי השומה במסגרת ציטוטי העדויות המובאים שם (ראו סעיפים 18-20 להודעה המפרשת את נימוקי השומה של המערערת ובמיוחד עדותו של מר מנחם מגן). ממצאים אלו, הנוגעים למעורבותם של המערערים בפעילות הבנק, ושאינם נוגעים רק לרישום הוצאות על בסיס חשבוניות פיקטיביות או זרות על פי הקלסר האדום, מהווים ראיה לכאורה בהליך זה לפי סעיף 42א לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971.

לטענת המשיב, תוך כדי חקירה ובדיקה התברר, שהמערערת גם רשומה בקלסר האדום כמי שניכתה חשבוניות פיקטיביות, וזאת בנוסף למעורבותה בהוצאת תלושי שכר פיקטיביים לעובדי הבנק המחתרתי ובנוסף לרישומי החשבוניות הפיקטיביות ביומנים האישיים של המערער (סעיף 12 לתגובה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לבקשה). משהגיעו למשיב תוצרי החקירה הכוללים בעניינם של המערערים, אזי למרות שלדברי המשיב הרישום בקלסר האדום לא היה הסיבה לפתיחת החקירה בעניינם, לא הייתה כל סיבה שיתעלם מהם בהליכי השומה.

37. עיון בהודעות המפרשות את נימוקי השומה, ובפרט בנספח א' לנימוקי השומה ביחס למערערת, מלמד כי חלקו הארי של חיובי המערערים בהכנסה בגין רישום החשבונות הפיקטיביות או הזרות אינו מבוסס על הרישומים בקלסר האדום אלא דווקא על הרישומים שנמצאו **ביומנו האישי של המערער** (סעיפים 11, 14 לנימוקי השומה ביחס למערערת). חלקה האחר של השומה מתייחס לרישום הוצאות כוזבות בגין הוצאות שכר פיקטיביות של עובדי הבנק המחתרתי.

הנה כי כן, אף אם הייתי מוצאת ממש בטענת המערערים על אכיפה בררנית, **ולא היא**, ממילא היא אינה רלוונטית לחלק הארי של השומות אלא רק לחלקן הקטן המתייחס לרישום בקלסר האדום (בהיקף של 115 אלף דולר) וממילא לא הייתה מצדיקה היעדרות לבקשתם לבטלות השומות כולן.

38. כפי שצוין לעיל, המערערים לא הראו, ולו בראשית ראיה, כי המדיניות המוצהרת של המשיב הייתה נקיטה בהליכי שומה **אך ורק** כלפי לקוחות הבנק הרשומים בקלסר האדום בהיקף עסקאות של מיליון דולר לפחות. אדרבא, מעדותו של מר שרצר עולה כי הרף של מיליון דולר שימש כשיקול, **לא יחידי**, לפתיחה בהליכי **חקירה פלילית**, בשל אילוצים של מחסור במשאבים ובכוח אדם (ת"פ 15-10-42750 פרוטוקול מתאריך 17.5.2017 עמוד 69 שורות 16-19, עמוד 70 שורות 1-4).

אלא ששיקול זה של רף מיליון הדולר שתולדתו בחיסכון במשאבים, שכמוסבר לעיל לא היה השיקול היחיד לפתיחה בחקירה פלילית, **לא יכול היה להוות שיקול רלוונטי בהליכי השומה** משנערכה כבר החקירה הפלילית ולאחר שכבר נאספו התוצרים שהצדיקו פתיחה בהליכי שומה.

39. כאמור, בבסיס הליכי השומה נגד המערערים עמדו שיקולים נוספים מעבר לרישומם בקלסר האדום. השיקולים הנוספים היו **היומנים האישיים של המערער** (מעבר לסכום של 115 אלף דולר) **והעדויות של מר מנחם מגן ועובדי הבנק המחתרתי**.

מכאן, שקבוצת השוויון הרלוונטית, שביחס אליה יש לבחון את יישום מדיניות האכיפה בהליכי השומה מושא הערעורים, אינה מי ששמותיהם מופיעים בקלסר האדום אלא **מי שנטלו חלק מרכזי ומשמעותי בפעילות העבריינית מושא פרשת הבנק המחתרתי**, כפי שניתן ללמוד עליה מהעדויות של מר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

מנחם מגן, מהעדויות של עובדי הבנק המחתרתי ומהיומנים האישיים של המערער.

וזקון, המערערים לא סיפקו, ולו ראשית ראיה, לכך שהיו נישומים נוספים שהשתייכו לקבוצת שוויון זו ושלא ננקטו נגדם הליכי שומה וביקורת על ידי המשיב.

40. במאמר מוסגר אציין כי הפסיקה אליה הפנו המערערים בעניין ע"א 810/06 שיכון עובדים בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ (07.09.2008) (סעיף 15 לבקשה וסעיף 8 לתשובה לתגובה) אינה רלוונטית לענייננו. בעניין שיכון עובדים נדון מצב בו החיוב על פי החוק היה יחד או לחוד. לאור זאת, נקבע כי הרשות ראית לנקוט בהליכים כלפי אחד החייבים בלבד, ככל שקיים טעם לדרך הפעולה שנבחרה (כמו למשל, קושי ממשי בגביית המס מהנישום האחר) וכל עוד דרך הפעולה שנבחרה היא במתחם הסבירות.

הדרישה מהמשיב לקבלת מידע

41. בדיון שנערך בתאריך 7.4.2019 ניתן צו לגילוי ועיון הדדי במסמכים. בתאריך 10.4.2019 נשלחה אל המשיב פניה לקבלת מידע בנוגע להיקף ההליכים השומתיים שנפתחו בעקבות פרשת הבנק המחתרתי ביחס ליהלומנים ששםם נזכר בקלסר האדום בהיקף עסקאות נמוך משל 1 מיליון דולר. כן צוין בפניה כי, ככל שהקריטריון שהנחה את המשיב אינו רף מיליון הדולר, מבוקש כי יפרט מה היו הקריטריונים לפיהם החליט כלפי אלו יהלומנים המופיעים בקלסר האדום לפתוח בהליכים שומתיים, בפרט בעניין החשבונות הפיקטיביות או הזרות.

42. כפי שעולה מתגובת המשיב לבקשה, פניה זו לא נענתה על ידו. בתגובה שהוגשה בתאריך 27.5.2019 (כ-45 יום לאחר הפניה ומתן הצו) נטען כי המשיב החל לאסוף את המידע שהתבקש אלא שבשל עומס עבודה לא עלה בידו להשלים את המלאכה. עוד ציין המשיב כי המערערים לא טרחו לציין את העובדה, הידועה להם היטב, כי רשמו חלק גדול מעובדי הבנק המחתרתי כעובדים במערערת. בהיעדר גילוי של פרט זה, התארך הליך איסוף הנתונים שלפחות בחלקו התברר כלא רלוונטי ולא נחוץ.

43. על התנהלות זו של המשיב יש להצר. ככל שהיה המשיב מתכבד ומפרט את העקרונות שהנחו אותו בהוצאת השומות מושא הערעורים, ומדוע לשיטתו אין בהם משום אכיפה בררנית, יתכן והיה מתייחר הדיון בבקשה שלפניי. אשר על כן, לא מצאתי לפסוק לטובת המשיב הוצאות בגין דחיית בקשה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יוני 2019

ע"מ 17-01-36860 שירי אליאס נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 17-01-36932 שירי יהלומים 2001 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

סוף דבר

הבקשה נדחית.

בנסיבות העניין, איני עושה צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ז סיוון תשע"ט, 20 יוני 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת