



## בבית המשפט העליון

רע"א 5779/19

לפני: כבוד השופט ע' גרוסקופף

המבקשים: 1. שירי אליאס  
2. שירי יהלומים 2001 בע"מ

נגד

המשיב: רשות המיסים - פקיד השומה גוש דן

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו מיום 20.6.2019 בע"מ 36860-01-17 וע"מ 36932-01-17 שניתנה על ידי כב' השופטת ירדנה סרוסי

בשם המבקשים: עו"ד רועי אברהם; עו"ד עידו קוסובר; עו"ד רחלי גזית; עו"ד אורי כץ

### החלטה

לפניי בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כב' השופטת ירדנה סרוסי) מיום 20.6.2019 בע"מ 36860-01-17 וע"מ 36932-01-17 הנדונים יחדיו. בהחלטה נדחתה בקשת המבקשים כי יתקבל על הסף רכיב מערעור מס שהגישו, או לחלופין תבוטל השומה שהוצאה להם ביחס לאותו רכיב מפאת אכיפה בררנית.

העובדות הצריכות לעניין

1. המבקשת 2 היא חברה פרטית העוסקת במסחר יהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן, ומוחזקת במלואה על ידי מר אליאס שירי, המבקש 1. עניין בקשתם שלפניי נוגע לרכיב משומה שהוצא להם במסגרת "פרשת הבנק המחתרתי" בבורסה ליהלומים ברמת גן, אשר נחשפה בתחילת שנת 2012 (להלן: "פרשת הבנק המחתרתי" או "הפרשה").

איננו נדרשים במסגרת זו למכלול פרטי הפרשה והסתעפויותיה, אלא ניתן להסתפק בעיקרי הדברים, כמפורט להלן.

2. במסגרת פרשת הבנק המחתרתי נחשף כי במשך עשרות שנים התנהל בבורסה ברמת גן מעין בנק, אשר במסגרתו בוצעו פעולות פיננסיות ללא רישיון. בין היתר, הנפקת חשבוניות עסקאות יהלומים כוזבות, אשר נרשמו כהוצאה בספרי יהלומנים שונים על מנת להפחית את חבותם במס. פעילות מסוג זה, אשר התרחשה במחצית השנייה של שנת 2011, תועדה בקלסר שניהל אחד מבעלי הבנק המחתרתי, וכונה "הקלסר האדום" (להלן: "הקלסר האדום").

3. בעקבות חשיפת הפרשה נפתח נגד המבקשים הליך פלילי (ת"פ 17251-08-16) ובהמשך לכך גם הליך שומה. ביסוד ההליכים הללו עמדו טענות בשני מישורים: הראשון, כי המבקשים היו מעורבים בקבלה ובמסירה של חשבוניות כוזבות כלקוחות הבנק המחתרתי (להלן: "סוגיית החשבוניות"); השני, כי המבקשים ניהלו רישום עובדים כוזב – 4 מעובדי המבקשת 2 הועסקו למעשה בבנק המחתרתי, אך קיבלו ממנה תלושי שכר פיקטיביים (להלן: "סוגיית העובדים"). המבקשים הודו במיוחס להם בסוגיית העובדים במסגרת הסדר טיעון, אך כפרו במיוחס להם בסוגיית החשבוניות.

4. לטענת המבקשים, ביחס למידע שהופק מרישום לקוחות הבנק המחתרתי בקלסר האדום בחרו רשויות האכיפה לנהל הליכים פליליים ומנהליים אך ורק נגד מי שהיקף פעילותו לפי האמור באותו מסמך עלה על מיליון דולר (להלן: "רף מיליון הדולר"). מתוך 1,600 שמות שהופיעו בקלסר האדום, חצו רף זה כ-30 יהלומנים וחברי בורסה בלבד, ורק נגדם נפתחו הליכים פליליים והליכי שומה. בסוגיית החשבוניות למבקשים מיוחסת פעילות בהיקף של 115,000 דולר. דהיינו – הם לא עמדו ברף מיליון הדולר. חרף זאת נפתח נגדם הליך שומה בסוגיית החשבוניות. משכך, במסגרת ערעור המס שהגישו טענו המבקשים, בין היתר, כי ההליך האמור נפתח על יסוד אכיפה בררנית.

5. ביום 7.4.2019 התקיים דיון קדם משפט בערעור המס, ובמסגרתו ניתן צו לגילוי ועיון במסמכים. המבקשים ביקשו כי טענתם לאכיפה בררנית תתברר באופן מקדמי, וביום 10.4.2019 הוגשה למשיב (להלן: "פקיד השומה") בקשה לקבלת מידע ומסמכים רלוונטיים ביחס להליך השומה שנפתח נגדם. דרישה זו לא נענתה על ידי פקיד השומה.

6. טענת המבקשים לאכיפה בררנית התבררה בדיון מקדמי על בסיס כתבי טענות. בית המשפט קמא קבע כי המבקשים שגו בהגדרת קבוצת השוויון למולה בחנו את מדיניות האכיפה של פקיד השומה בפרשה, ומשכך טענתם לאכיפה בררנית נעדרת בסיס. השגגה הראשונה בהגדרת קבוצת השוויון עניינה בשיקולים שבפתיחת חקירה פלילית. בית המשפט קיבל את גרסת פקיד השומה לפיה הליך פלילי נגד המבקשים נפתח בשל מעורבותם המרכזית בפעילות הבנק המחתרתי (כנלמד מהמידע בסוגיית העובדים), וכן כי הדבר תואם את המדיניות המוצהרת של הרשות החוקרת.

7. עניין השגגה השנייה היא מדיניות נקיטת הליכי שומה. בהקשר זה קבע בית המשפט קמא כי המבקשים לא הראו, ולו בראשית ראיה, כי מדיניות פקיד השומה הייתה נקיטת הליכים נגד העומדים ברף מיליון הדולר בלבד. על פי בית המשפט קמא המבקשים כרכו בין השיקולים לפתיחת הליכי שומה לשיקולים לפתיחת חקירה פלילית, בעוד שמעדותו של רפ"ק דובי שרצר, אשר עמד בראש צוות חקירת הפרשה (פרוטוקול דיון מיום 17.5.2018 בת"פ 42750-10-15 (להלן: "עדות רפ"ק שרצר")) עולה כי רף מיליון הדולר נקבע מאילוץ תקציב ורלוונטי במישור הפלילי בלבד. זאת ועוד, הליכי שומה נפתחו נגד מעורבים נוספים בפרשה, אף שכלל לא היו רשומים בקלסר האדום. בהמשך לכך התקבלה עמדת פקיד השומה לפיה משחקירה פלילית נערכה ותוצריה הצדיקו פתיחה בהליכי שומה, לא הייתה סיבה להימנע מנקיטתם. וממילא, כך נקבע, להליך השומה הובילו שיקולים נוספים כגון יומנו האישי של המבקש 1 ועדויות מעורבים בפרשה. על שום כך, גם ביחס ליישום מדיניות האכיפה בהליכי שומה קבוצת השוויון הרלוונטית היא מי שנטלו חלק מרכזי בפעילות הבנק המחתרתי, כפי שנלמד ממקורות חקירה נוספים לקלסר האדום.

מכאן בקשת רשות הערעור שלפניי.

נימוקיי בקשת רשות הערעור

8. במסגרת בקשת רשות הערעור התבקש בית משפט זה להורות על ביטול החלטת בית המשפט קמא תוך קבלה על הסף של ערעור השומה ביחס לסוגיית החשבוניות, או ביטולה. לחלופין, התבקש בית משפט זה להשיב את הדיון לבית המשפט קמא, על מנת שיברר את טענת המבקשים לאחר שפקיד השומה ימלא אחר צו הגילוי והעיון במסמכים, וכן יגיש תצהיר או ראיות אחרות החיוניות לעניין.

9. הבקשה מנומקת בשלוש טענות: ראשית, כי נקיטת הליכי שומה נגד המבקשים למרות שאינם עומדים ברף מיליון הדולר, בניגוד לשאר לקוחות הבנק שתועדו בקלסר האדום, מהווה ראשית ראייה לאכיפה בררנית נגדם. הנטל להוכיח כי האכיפה בוצעה באופן ענייני צריך לעבור לפיכך לכתפי פקיד השומה, אך גרסתו לגבי המדיניות שהנהיג בפרשה התקבלה על בסיס מסד ראייתי חסר: על בסיס כתבי הטענות בלבד, ללא תימוכין בתצהיר או בראייה חיצונית. קושי זה אך מתגבר נוכח הפרת פקיד השומה את צו הגילוי והעיון שנתן בית המשפט קמא, משלא נענה לדרישת המידע ששלחו המבקשים בנוגע למדיניות האכיפה. בנוסף, טוענים המבקשים כי מעורבותם בפעילות הבנק המחתרתי אינה יכולה להוות ראייה לתקינות פתיחת הליך פלילי נגדם, משזוהי סוגיה נפרדת להליך קבלת ההחלטות של פקיד השומה במישור האזרחי.

10. שנית, לא ניתן משקל מספק למחדל פקיד השומה ביחס לצו הגילוי והעיון במסמכים אשר הוציא בית המשפט, ולחלל הראייתי שיצר. מחדל זה היה צריך להיזקף לחובת פקיד השומה, בהתאם להלכות הנוהגות ביחס להימנעות מהבאת עדים או ראיות חיוניים, וכן בהתאם למקרים בהם עובדה מצויה בידיעה מיוחדת או בלעדית של נתבע ולדוקטרינת הנזק הראייתי.

11. במסגרת נימוקם השלישי חוזרים המבקשים על הטענה כי ננקטה כלפיהם אכיפה בררנית. פקיד השומה לא הצביע על מקרה נוסף בו ננקטו הליכי שומה בסוגיית החשבונות כלפי מעורבים שאינם חוצים את רף מיליון הדולר. זוהי קבוצת השוויון הרלוונטית לעניינם, ובהשוואה אליהם צריכה להתברר טענתם באמצעות מבחן תוצאה אובייקטיבי. טענת פקיד השומה כי רף מיליון הדולר אינו רלוונטי מקום בו נאסף מידע בהליך פלילי אחר אינה יכולה לעמוד: המדיניות לא נקבעה אך מאילוצי משאבים, שכן בעדותו ציין רפ"ק שרצר כי רף מיליון הדולר נקבע גם מתוך מחשבה על מניעת טענות של אכיפה בררנית בעתיד.

12. בנוסף, עמדו המבקשים על שתי שגיאות אשר נפלו לשיטתם בהחלטת בית המשפט קמא: קביעתו כי המבקשים זנחו את טענת האכיפה הבררנית במסגרת ההליך הפלילי, קביעה שאינה נכונה עובדתית; פרשנותו את ערעור המס שהגישו, כמכוון כלפי השומה כולה, בעודו מכוון כלפי רכיב השומה בסוגיית החשבונות בלבד. לא מצאתי בטענות אלו כדי לשנות ממסקנתי כפי שתפורט להלן, ועל כן לא מצאתי להרחיב בהן. זאת ועוד, המבקשים הרחיבו לעניין הסעד שלדידם נדרש בעניינם, אך בהינתן התוצאה אליה הגעתי לא מצאתי להביא את כלל הנימוקים שהובאו בסוגיה זו.

13. לאחר שעיינתי בבקשת רשות הערעור ושקלתי נימוקיה, מסקנתי כי דינה להידחות, אף מבלי שתידרש תגובת פקיד השומה. עסקינן בבקשת רשות ערעור על "החלטה אחרת" של הערכאה הדיונית. כלל ידוע ומושרש הוא כי מתן רשות כזו תישקל במשורה, אך מקום בו "שוכנע בית המשפט כי אם הערעור על החלטה יידון במסגרת הערעור על פסק הדין ולא באופן מיידי, יהיה בכך כדי להשפיע באופן ממשי על זכויות הצדדים או שעלול להיגרם לצד להליך נזק של ממש, או שעלול להתנהל הליך מיותר או בדרך שגויה" (סעיף 41(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984). בקשת המבקשים נועדה למעשה להביא לסיום ערעור המס בסוגיית החשבוניות בעודו באיבו, כאשר משמעותה המעשית של החלטת בית המשפט קמא היא בירור ההליך לגופו. בכגון דא נטיית בית המשפט להתערב תהא מצומצמת ביותר (השוו: רע"א 9070/11 אייזיקוביץ' נ' קלוגר, פסקה 6 (16.1.2012); רע"א 5337/17 כץ נ' כץ, פסקה 13 (31.7.2017)).

14. בענייננו, קבע בית המשפט קמא כי אין מקום לקבל טענה מקדמית לאכיפה בררנית. על פני הדברים, נימוקיו של בית המשפט בעניין זה נראים מוצדקים, וזאת משני הטעמים הקשורים המובאים על ידו: ראשית, על פי הנטען נגדם, המבקשים אינם רק לקוחותיו של הבנק המחתרתי, אלא גם מעורבים בהפעלתו – פשיטא כי מפעילו של עסק עברייני אינו מצוי באותה קבוצת שוויון כמו לקוחותיו של אותו עסק עברייני, ולפיכך התנהלות שונה בעניינם אינה יכולה להקים טענה של אכיפה בררנית (ע"פ 8551/11 כהן סלכגי נ' מדינת ישראל, פסקה 14 (12.8.2019); דפנה ברק-ארז משפט מנהלי כרך ב' 719 (2010)); שנית, לשיטת רשויות המס, הליכי השומה ננקטו נגד מי שננקטו נגדו הליכים פליליים, ואם כך הרי שבהעדר טענה לאכיפה בררנית בהליך הפלילי, גם אין מקום לטענה כזו בהליכי השומה. במצב דברים זה, אין הצדקה כי ערכאת הערעור תיכנס לעובי הקורה ביחס לטענה זו בשלב הנוכחי של הבירור המשפטי, אלא יש לשמור על סדר הדברים המקובל והנכון, לפיו ערכאת הערעור בוחנת את הכרעת הערכאה המבררת בשלמותה, לאחר מתן פסק דין במכלול הסוגיות השנויות במחלוקת.

משהובהר כי ההבחנה בין המבקשים לבין שאר הנישומים הפוטנציאליים בסוגיית החשבוניות אינה מאפשרת לכאורה השוואה ביניהם, נשמטת הקרקע תחת טענת המבקשים כי השומה שהוצאה להם בסוגיה זו מהוות ראשית ראייה לאכיפה בררנית. לרשות מנהלית עומדת חזקת התקינות, ומשזו לא נסתרה על ידי הליך השומה נגד המבקשים, אזי אין ממש בטענותיהם להעדר סימוכין המוכיחים את מדיניות פקיד

השומה בהקשר זה (בג"ץ 6396/96 זקין נ' ראש-עיריית באר-שבע פ"ד נג(3) 307,289 (1999)).

15. סוף דבר: בקשת רשות הערעור נדחית. המבקשים יישאו בהוצאות המדינה בסכום של 5,000 ש"ח. סכום זה מביא בחשבון את העובדה שלא התבקשה תגובה.

ניתנה היום, י"ג בחשוון התש"ף (11.11.2019).

ש פ ט