



## ת"פ 43315/09/16 - פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נגד ציון בן חמו, יורם אלון, פולירן פרופילים בע"מ, נחום קודנציק

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 43315-09-16 פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה נ' בן חמו ואח'

לפני כבוד השופטת נעה תבור  
המאשימה:

פרקליטות מחוז תל אביב מיסוי וכלכלה ע"י ב"כ עו"ד  
נעם עוזיאל

נגד

הנאשמים:

1. ציון בן חמו ע"י ב"כ עו"ד סרטל ועו"ד לזר
2. יורם אלון ע"י ב"כ עו"ד בלכר ועו"ד ארזי
3. פולירן פרופילים בע"מ ע"י ב"כ עו"ד סרטל ועו"ד לזר
4. נחום קודנציק ע"י ב"כ עו"ד נגב ועו"ד קינן ועו"ד  
פרג'ון

### החלטה

## כתב האישום

1. כתב האישום מייחס לארבעת הנאשמים עבירות של מתן אמרות כוזבות בדוח בכוונה להתחמק ממס וכן שימוש במרמה ערמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיפים 220(2) ו- 220(5) + 224+224א לפקודת מס הכנסה.
2. על פי עובדות כתב האישום בשנת 2004 הגישו נאשמים 1-3 (החברה ושני מנהליה) בקשה למרכז ההשקעות לאישור תכנית השקעה להכיר בנאשמת 3 (מפעל לייצור צינורות פרופילים ומוצרי מתכת מפלדה) כמפעל מאושר באזור פיתוח על פי החוק לעידוד השקעות הון תשי"ט-1959. הבקשה כללה תכנית מכירות על פיה 35% מהכמות המיוצרת צפויה להיות מיוצאת לחו"ל.
3. בתאריך 22.8.04 אושרה תכנית ההשקעה בהיקף של כמעט 10 מיליון ₪ להקמת המפעל בבית שמש במסלול החלופי. בתאריך 29.12.04 אישרה מנהלת מרכז ההשקעות את תכנית ההשקעה.
4. בתאריך 6.1.05 חתמו נאשמים 1 ו- 3 על התחייבות כלפי מרכז ההשקעות "לשווק לחו"ל 25% מהמחזור שינבע מתכנית ההשקעות הנ"ל החל מהשנה השנייה לביצוע התכנית ואילך.
5. **ביום 18.1.05 ניתן כתב אישור** לתכנית במסלול חלופי אשר תנאי יסודי מתוכו היה אותה תכנית שיווק

עמוד 1



לחו"ל.

6. **בתאריך 29.1.09 ניתן אישור מרכז ההשקעות על ביצוע** התכנית המאושרת ועל פיו מוקנות הטבות המס למפרע משנת ההפעלה 2005. באישור הביצוע נכתב בין היתר כי בשנים בהן לא ישמרו היקפי המכירות והיחס ביניהם לפי המפרט בתכנית, יימנע מתן ההטבות במיסוי.
7. בדוחות השנתיים על הכנסות שהגישו הנאשמים לגבי החברה בשנים 2007 עד 2013 הצהירו הנאשמים על פטור מלא ממס במסלול החלופי וסכומי ההכנסה החייבת מפורטים בכל שנה בכתב האישום. לדוחות אלו צורפו דוחות כספיים מבוקרים על ידי נאשם 4 שהוא רואה חשבון, בהם צוין כי הרווח פטור ממס לפי חוק עידוד השקעות הון מתוקף העובדה שהחברה היא מפעל "מאושר" על פי המסלול החלופי או לפי חוק העידוד.
8. בכתב האישום נטען כי הדוחות השנתיים כוזבים כולם הואיל ובאף אחת משנות המס אליהן התייחסו הדוחות לא היו הרווחים פטורים ממס משום שהחברה לא עמדה בתנאי כתב האישור לשווק לחו"ל 25% מהמחזור ואף לא בקירוב. נטען כי הנאשמים ערכו את הדוחות, חתמו עליהם והגישו אותם לרשות המיסים בצוותא תוך מצג שווא כאילו נאשמת 3 זכאית להטבות המס כמפעל מאושר בידעם כי החברה אינה זכאית לפטור ממס. סך כל ההכנסה החייבת עליה הצהירו כי היא פטורה ממס באותן שנים היא 56,818,501 ₪ וסך המס ממנו השתמטה החברה הוא לפחות 14,013,315 ₪.

## השתלשלות ההליכים עד כה

9. לאחר מספר דיונים בפני שופט המוקד (כב' השופט אבינור) נקבעו בתאריך 19.7.17 מועדים לשמיעת ראיות שהראשון בהם נקבע לחודש אפריל 2018.
10. בתאריך 2.11.17 הוגשה בקשה לגילוי חומר חקירה לפי סעיף 108 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] תשמ"ב-1982 ובקשה זו והחומר שהתקבל בעקבותיה הם הבסיס לטענת ההגנה מן הצדק העומדת להכרעה בהחלטה זו. הנאשמים עתרו לקבל לידיהם את רשימת כל החברות שניתנו להן כתבי אישור טרם תיקון 60 לחוק עידוד השקעות הון ולא עמדו לפחות באחד היעדים שנקבעו בכתב האישור. כן עתרו לקבלת החלטות מרכז ההשקעות בנוגע להטבות המס לחברות אלו ולקבלת החלטות רשות המיסים ביחס להטבות המס. בנוסף ביקשו לדעת האם הוגשו כתבי אישום נגד אותן חברות שקיבלו הטבות מס אף שלא עמדו ביעדים.
11. על פי הטענה הסיטואציה בה חברות מקבלות הטבות מס אף שלא עמדו ביעדי התכנית שאושרה היתה נפוצה בתקופה שלפני תיקון 60 ואף על פי כן לא הוגשו הליכים פליליים נגד אף חברה זולת נאשמת 3.
12. המדינה התנגדה לבקשה ובתגובתה ביקשה לאפשר זכות טיעון גם למרכז ההשקעות ולרשות המיסים שכן איסוף המידע המבוקש יצריך השקעת משאבים בלתי סבירה. בפועל, למרות שניתנה לשתי הרשויות הללו זכות טיעון ונציגיהן הוזמנו לדיון (החלטה מיום 22.11.17) לא התייצב איש מטעמן לדיון ונציג רשות המיסים התייצב לדיון רק כשנה מאוחר יותר (בתאריך 1.11.18).
13. עוד בטרם הסתיים הדיון בבקשה, הודיעה המאשימה בתאריך 8.3.18 כי בהליך בבית המשפט המחוזי לפי חוק חופש המידע (עת"מ 50034-10-17 **פולירן פרופילים בע"מ נ' מנהל מרכז ההשקעות**) ניתן פסק דין בהסכמה המסדיר העברת חומר לעיון הנאשמת. על פי ההסכמה, בין השנים 2002 ועד 1.4.05 אושרו 1,044 תכניות במסלול החלופי מהן 500 קיבלו אישורי ביצוע סופיים. סוכם כי מרכז ההשקעות יעביר פירוט אודות 20



אישורי ביצוע אחרונים בכל שנה, יחד עם הנתון האם החברה שקיבלה אישור ביצוע עמדה בכל היעדים. בית המשפט קצב זמן להעברת הנתונים עד ליום 15.6.18.

14. המאשימה ביקשה להסתפק בהחלטה זו ואילו הסנגורים ביקשו נתונים נוספים ועל כן התקיים דיון נוסף. בתאריך 26.3.18 נעניתי באופן חלקי לבקשה לפי סעיף 108. בהחלטה קבעתי כי המאשימה תערוך רשימת 544 חברות שקיבלו כתב אישור בין השנים 2002-2005 ולא קיבלו אישור ביצוע סופי ולצידן תציין נתונים שלקוחים מרשות המיסים ויבהירו האם אותן חברות ביקשו הטבות מס על בסיס כתב האישור והאם קיבלו. כן קבעתי כי תועבר רשימת 100 חברות שקיבלו אישור ביצוע סופי בשנים 2007-2011 (20 אישורים אחרונים לכל שנה - בהתאמה לפסק הדין בעתירה המנהלית) תוך ציון האם החברה שקיבלה אישור ביצוע עמדה בכל אחד מהיעדים ואם לא עמדה בהם- מהו היעד בו כשלה וכן המועד בו ניתן כתב האישור, מועד אישור ביצוע סופי, האם ביקשה הטבות מס על בסיס כתב האישור והאם קיבלה.

15. ניסיון שנעשה להקדים את לוח הזמנים שקבע בית המשפט המחוזי לא צלח ולמדינה ניתנו כארבעה חודשים על מנת לבצע את ההחלטה (וכפועל יוצא מכך בוטלו מועדי ההוכחות כולם).

16. בתאריך 9.7.18 התקבלה הודעה ובה פירוט בדבר 100 חברות שקיבלו אישורי ביצוע סופיים. בדיון שהתקיים במעמד הצדדים ביום 19.7.18 התברר שלא נעשה כל ניסיון לעמוד בהחלטה בכל הנוגע לרשימת 544 החברות הנוספות (עמ' 32 ש' 28). במשך 4 חודשים לא מצאו נציגי המאשימה כל צורך להודיע לבית המשפט ולנאשמים שאין בכוונתם לקיים את ההחלטה ואף לא לבדוק האם ניתן לבצעה לפחות בנוגע לבדיקה האם קיימות מספר תכניות לאותן חברות אם לאו. זאת ועוד בדיון טען ב"כ המאשימה שאינו רואה טעם (במילים אלו ממש) במילוי החלטת בית המשפט לענין 544 החברות הנוספות. נציגת רשות המיסים שהופיעה בדיון רו"ח ליאת מקמילן מסרה שלדעתה מרשימת 544 התיקים, מרביתם "סביר שהם בוערו" (עמ' 32 ש' 1). עוד אמרה שבאותם תיקים אם היו מספר תכניות הרי שלא ניתן לדעת מכוח מה נדרשו הטבות המס ובדיקה כזו "זה לקחת מפקחים שיכולים לעשות כסף [...] ולעשות את העבודה הזאת". לאחר מכן הוסיפה שכלל לא ניתן לבצע את הבדיקה באופן מעשי (עמ' 32 ש' 8 ואילך). לשאלה מפורשת של בית המשפט השיבה שניתן לקיים את ההחלטה כפשוטה כלומר להגיד מי מאותן חברות קיבלה הטבת מס, אך לא ניתן יהיה לספק את ההסבר האם הטבה זו מכוח אותה תכנית שלא עמדו ביעדיה או תכנית מאושרת אחרת (עמ' 34 ש' 11). מבחינת עומס הזמן הסבירה שבדיקת 100 חברות ארכה 4 ימים. לשאלה מדוע לא יוקדשו 20 ימי עבודה לצורך בדיקת טענות הנאשמים החשופים לסכנת עונש מאסר לתקופה ממושכת, השיב ב"כ המדינה "רשות המיסים אומרת שאין לה את המשאבים להקדיש לדבר הזה [...] הם לא יכולים ולא מוכנים להשבית את המחלקה שלהם למשימה הזאת" (עמ' 34 ש' 25, עמ' 35 ש' 28). עוד טען ב"כ המדינה כי אם יתברר שכל אותן 544 דרשו הטבות למרות שאין זכאיות ורק הנאשמת זכתה לכתב אישום לא מדובר באכיפה בררנית (עמ' 35 ש' 12). בסיום הדיון הוריתי למאשימה לקיים את ההחלטה כלשונה ללא פרשנויות ולשם כך ניתנה ארכה בת חודשיים נוספים.

בתאריך 17.9.18 הוגשה טבלה ובה רשימת 505 חברות (וככל הנראה זהו המספר הנכון במקום 544) שקיבלו אישורים לתכנית אך לא אישור ביצוע סופי בין השנים 2002-2005 וכן מענה לשאלה האם דרשו הטבות והאם קיבלו אותן. במכתב המלווה של מר אסולין, מנהל מחלקת חוקי העידוד ברשות המיסים, צוין שאין בטבלה מידע לגבי קיומן של תכניות אחרות לאותן חברות אשר יתכן כי ההטבות נדרשו מכוחן וכן לא ניתן לדעת מה היו תנאי הזכאות או ההגבלות על הזכאות אשר נקבעו לאותן חברות באישורי הביצוע הסופיים בגין אי עמידה ביעדים בדומה לסעיף 5 לאישור הביצוע הסופי שניתן לנאשמת 3.

17. מאחר והסנגורים ביקשו נתונים נוספים התקיים דיון בתאריך 1.11.18. בסיום הדיון במהלך הקראת החלטה



שבה הוראות אופרטיביות הודיע נציג רשות המיסים מר אסולין שגם אם יוזמנו התיקים הפיזיים של אותן חברות להבדיל מהסתפקות בדוחות שע"מ, לא ניתן יהיה לקבל מענה לשאלה מכוח איזו תכנית ניתנו הטבות לאותן חברות. בעקבות הצהרה זו קבעתי כי הבקשה לפי סעיף 108 מוצתה ונקבע דיון נפרד לשמיעת הטענה המקדמית.

## נתונים שהתבררו במהלך הדיונים בבקשה

18. מוסכם על הצדדים שלא הוגש מעולם כתב אישום בגין הסיטואציה האמורה של דרישת הטבות מס מבלי לעמוד במלוא יעדי תכנית מאושרת.

19. רשימת ה-100 - נבדקו 100 חברות שקיבלו כתב אישור ולאחר מכן אישור ביצוע סופי של מרכז ההשקעות בין השנים 2007-2011. 49 חברות מתוכן עמדו בכל היעדים ועל כן ההנחה היא שאם דרשו הטבות מס הרי אלו מגיעות להן. 51 חברות לא עמדו בכל היעדים. 22 חברות מתוך אותן 51 דרשו בכל זאת הטבות מס (אציין כי המספר 22 נלמד מעיון במסמכים שצורפו לתיק אף כי הצדדים עצמם טענו למספרים משתנים במהלך הדיונים). הטבות אלו נדרשו כאמור אף שלא עמדו בכל היעדים. עם זאת, ל-19 חברות מתוכן אושרו תכניות נוספות. נציג רשות המיסים מר אסולין הודיע כי גם אם ייקח את תיקי החברות לידי לא יוכל לומר האם ההטבות שנדרשו על ידי אותן חברות באותן שנים התבקשו על בסיס התכנית אשר ביעדיה לא עמדו או מכוח תכניות אחרות (עמ' 66 ש' 20). מן המידע שנמסר בדיון 3 החברות הנותרות ללא תכניות נוספות הן הנאשמת, חברה נוספת בצפת (בראשי תיבות ר.ב.) שככל הנראה לא היתה זכאית לאותן הטבות (התייחסות התובע בעמ' 44 ש' 31) ולא נחקרה וחברה שלישית שהשומה שלה לא נבדקה בזמן אמת.

עיון ברשימת החברות מעלה שקיימות חברות שלא עמדו ביעדים ודרשו הטבות מס בשנים שלפני כתב האישור וגם בשנים שלפני אישור ביצוע סופי (למשל חברות 8, 49, 52) מה שמחזק טענה כי ההטבות נדרשו על בסיס תכנית אחרת.

בנוסף יש גם חברות שלא עמדו ביעדים או במקצתם ולא דרשו כלל הטבות מס למרות אישור ביצוע סופי (למשל חברות 19, 23, 27, 34).

20. רשימת ה-505 - נבדקו 505 חברות שקיבלו כתב אישור אך לא קיבלו אישור ביצוע סופי בין השנים 2002-2005. מתוך אלו נמצא כי 88 חברות דרשו הטבות מס (גם בענין זה המספרים לקוחים מתוך הטבלאות שהוגשו ולא מטיעוני הצדדים בדיונים). לכאורה מדובר ב- 88 חברות שקיבלו הטבות מס אף שלא עמדו בתנאים, אולם עיון בטבלה שצורפה מגלה כי חלק מן החברות דרשו הטבות עוד לפני המועד בו התקבלו כתבי האישור מה שמרמז על כך שהיו כתבי אישור אחרים ולא ניתן לדעת מכוח איזה אישור התקבלה ההטבה (למשל חברות 480, 481, 461, 457). לא נבדק ולא נמסר מידע לכמה מתוך 88 החברות היו תכניות מאושרות אחרות.

## טיעוני ההגנה - ביטול כתב האישום בשל טענת הגנה



## מן הצדק - אכיפה ברונית

21. לאורך הדיונים העלו הסנגורים טענות הגנה מן הצדק שניתן לתמצת את העיקריות בהן באופן הבא:

- א. הטבלאות שהוגשו מצביעות על עשרות חברות נוספות שדרשו הטבות מס אף שלא עמדו בתנאי התכניות. חברות אלו ידעו על אי עמידה בתנאים וידעו על דרישת ההטבות ועל כן אין הבדל בין לבין הנאשמים. דיונים בהליכים אזרחיים עוסקים אף הם בחברות שלא עמדו בתנאים וידעו על כך ואף על פי כן דרשו הטבות מס (כמו למשל עמ"ה 520/98, עמ 948/07). נוכח נתונים אלו עבר הנטל אל התביעה להוכיח מדוע עניינם של הנאשמים ייחודי והצדיק פתיחה בחקירה, שהיא החקירה היחידה שנפתחה בתחום והובילה לכתב אישום פלילי.
- ב. דרישת הטבות מס בגין תכנית שאושרה היא סוגיה שעלתה לעיתים קרובות למדי בדיונים אזרחיים. חוק עידוד השקעות הון הסדיר טיפול בענין זה בסעיף 75 (כנוסחו בתקופה הרלוונטית) וכך גם הפסיקה בענין בולוס ועל כן אין תקדים לטיפול בנושא זה בדרך פלילית ואין כל הצדקה ללכת במסלול הפלילי במקרה אחד ויחיד שאינו שונה במהותו מרבים כמותו. לטענת הגנה הדיווח הוא דרישה של ההטבה ולא הצהרה ולמרכז ההשקעות יש שיקול דעת לאשר הטבות גם למי שלא עמד בתנאים ולכן אין כל עבירה בדרישת אותן הטבות ואין לצפות מן הנאשמים שישללו מעצמם הטבה. לכך הוסיפו כי חשיבות העמידה בתנאי השיווק דווקא אינה מבוססת ואין הבדל בין תנאי זה לאחרים בתכנית מאושרת.
- ג. החלטת מרכז ההשקעות לתת לנאשמת אישור ביצוע סופי בשנת 2009 אף שלא עמדה בכל היעדים היתה חלק ממדיניות קיימת של מרכז ההשקעות ומכוחה היו הנאשמים רשאים לקבל הטבות ובוודאי לדרוש אותן. באותו אופן נהגו מאות חברות באותה תקופה, מבלי שננקטו נגדן הליכים פליליים.
- ד. הנתונים בדבר דרישת הטבות למרות אי עמידה בתנאים היו ידועים לרשות המיסים ובכל זאת לא נפתחה אף חקירה נגד אותן חברות בגין מצג כוזב.
- ה. ההחלטה להגיש כתב אישום אינה מצביעה על שינוי מדיניות אכיפה, שכן גם לאחר חקירה זו לא נפתח "גל" חקירות נוספות, למרות שפוטנציאל החשדות מתקרב ל- 20% (88/500). מכאן ניתן להסיק קיום מניע זר שהוביל לפתיחה בחקירה דווקא נגד הנאשמת לבדה. המניע הזר נחשף בחלקו לאחר שהתקבל חומר חקירה נוסף ממנו עלה מניע להגשת כתב אישום כדי שניתן יהיה לפתוח באמצעותו שומות שהתיישנו.
- ו. רשות המיסים נהגה ברשלנות לאורך השנים במעקב אחר תכניות שאושרו לפי חוק עידוד השקעות הון.
- ז. פתיחת החקירה מקורה בטעות שכן הדרישה הראשונית של פקיד השומה נבעה מטעות בהבנת הטפסים הנדרשים ומתאימים לסוג האישור של הנאשמת. הסברה שלא היה הצדק סביר הצדיקה היתה אמורה לכל היותר להביא להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה ולא להפנות את הטיפול להליך פלילי.
- ח. הסוגיה שעל הפרק רלוונטית אך ורק לנאשמים שכן לאחר תיקון 60 בשנת 2005 הוסדר הנושא בחקיקה ואין כל טעם בהליך פלילי שכן לא צפויים מקרים נוספים ולא ידועים מקרים כאלה לאחר תיקון החוק.



## עמדת המאשימה

22. בראשית טענה המאשימה כי מקרה זה נבדל מאחרים בשל היסוד הנפשי השונה של הנאשמים והידיעה המפורשת שאינם זכאים להטבות (עמ' 10 ש' 1). על פי הטענה, מצבם של הנאשמים שונה מכל יתר החברות האחרות שדרשו הטבות בשל היסוד הנפשי המיוחד אותן. עם זאת, טיעון זה אינו בעל משקל של ממש מקום שהסנגורים מסכימים כי לצורך בחינת הטענה בשלב זה שבו טרם נשמעו ראיות יש לצאת מנקודת מוצא כי האמור בכתב האישום, לרבות היסוד הנפשי, הוכח וקיים.
23. לגבי רשימת ה-100 הדגיש בא כוח המאשימה כי התנאי בו לא עמדה נאשמת 3, תנאי הייצוא, הוא בעל חשיבות מיוחדת ואין דינו כדין תנאים אחרים בכתבי אישור ולענין זה הפנה להוראת הביצוע של מס הכנסה. כן הוסיף כי הנאשמת חריגה ביחס לאחרות במובן זה שלא ייצאה כלל ולא מדובר באי עמידה מסוימת בתנאי הייצוא. לטענת המדינה תנאי ייצוא הופר רק על ידי 4 מתוך 100 החברות, שאחת היא הנאשמת ו-3 הנותרות הגישו שומות עצמיות (שומה 00) ב"מסלול ירוק" לאחר שנת 2004.
24. לטענת המאשימה אין קבוצת שווים שניתן להשוות אליה את המקרה הנוכחי וללמוד ממנה על אכיפה בררנית. לטענת המאשימה לא די להוכיח כי היו חברות אחרות שלא עמדה ביעדים וביקשו הטבות מבלי לדעת מה היה המצג שהציגו אותן חברות כלפי הרשות, האם נעשה למשל 'פרה רולינג' בעניין או שהסתמכו על חוות דעת.
25. עוד הוסיף ב"כ המאשימה כי רק 70 מתוך 505 חברות ביקשו הטבות לפני תיקון 60 (14%). מתוכן 65% הן שומות עצמיות (00).

## דין והחלטה

26. אכיפת הדין נגד אדם אחד והימנעות מאכיפתו נגד אחרים כאשר מדובר במקרים דומים היא אכיפה בררנית. אכיפה כזו יכולה לקבל ביטוי באחד משני מופעים: הראשון, החלטה להעמיד לדין רק חלק מן המעורבים בפרשה נדונה, השני, החלטה להעמיד לדין בשעה שבפרשות אחרות, שעניין דומה, לא הוגשו כתבי אישום (ע"פ 6328/12 מדינת ישראל נ' פולדי פרץ ואח' (10.9.13) בפסקה 23). המצב השני הוא הרלוונטי לענייננו. החלטה זו היא החלטת ביניים ועל כן לא ארחיב בפן התיאורטי. די אם אזכיר כי עיקרון השוויון בפני החוק "הוא מנשמת אפו של המשטר החוקתי של כולנו" (בג"צ 98/69 ברגמן נ' שר האוצר, פד"י כג(1) 693, 698 (1969)). השוויון בפני החוק צריך לבוא לידי ביטוי מובהק ונקי במסגרת החלטות התביעה על העמדה לדין. בעניין פרץ הנ"ל, התייחס כב' השופט פוגלמן לחשיבות השמירה על הפעלה אחידה של מדיניות האכיפה על ידי התביעה וציין כי סטייה ממדיניות שכזו עשויה, במקרים מסוימים, להוביל לביטול כתב האישום (שם, פס' 34):

**"(...) קבלת טענה מקדמית של נאשם שלפיה הגשת כתב האישום בעניינו מהווה סטייה ברורה ממדיניות נהגת של התביעה, עשויה, במקרים המתאימים, להביא לביטול כתב האישום. משעה שקבעה הרשות מדיניות אכיפה בהתייחס להוראותיו של חוק מסוים, עליה לדבוק בה כל עוד לא התריעה שבכוונתה לשנותה. הפעלת החוק באורח אקראי - שלא על דרך מדיניות קבועה, ברורה ומבוקרת מראש - משמיעה שרירות, ושרירות הינה אויבת שלטון החוק (...)"**



27. בענין **סלכגי** נקבע כי לשם בדיקת טענת אכיפה בררנית יש לבחון שלוש שאלות: **ראשית**, מהי קבוצת השוויון הרלוונטית לטוען הטענה; **שנית**, האם מדובר באכיפה בררנית פסולה או שמא באכיפה חלקית לגיטימית הנובעת מטעמים ענייניים ורלוונטיים. **שלישית**, מהו הנטל הראייתי על הטוען (ע"פ 8551/11 **סלכגי נ' מדינת ישראל**, פס' 14 (12.8.2012); ע"פ 4456/14 **קלנר נ' מדינת ישראל**, פס' 26 לפסק דינו של כב' השופט זילברטל (29.12.2015); ע"פ 6833/14 **נפעא נ' מדינת ישראל** (31.8.2015)). השאלה **הרביעית** שתעלה ככל שיוכרע כי מדובר באכיפה בררנית, היא מהו הסעד המתאים. ביטול כתב האישום הוא הקיצוני מבין הסעדים האפשריים.

28. הנטל הראשוני להוכחת הטענה רובץ על הטוען אותה. לרשות המנהלית עומדת חזקת התקינות המנהלית אולם ככל שהטוען טענת אכיפה בררנית **יוכיח בראיות** כי בוצעה לכאורה הבחנה לא ראויה בין מקרים דומים, יועבר הנטל לרשות להוכיח כי אין מדובר באכיפה בררנית אלא בכזו המתבססת על שיקולים ענייניים. בעניין פרץ נחלקו דעות השופטים בהקשר לדרישה הראייתית המוטלת על טוען הטענה. כב' השופט פוגלמן, שהיה בדעת מיעוט, סבר כי אין להכביד בדרישה הראייתית הנדרשת מטוען טענת האכיפה הבררנית וכי די בהצבעה על מקרים ספורים ולעיתים ניתן יהיה להסתפק אף במקרה בודד. מנגד כב' הנשיא (כתוארו אז) גרוניס וכב' השופט ג'ובראן שהצטרף לעמדתו סברו כי אין די במקרה יחיד בו פעלה המאשימה בניגוד לאופן בו פעלה בפרשה הנדונה וכי יש להראות דרך פעולה לאורך זמן ובאופן שיטתי. כן נקבע כי:

**"הסעד המושט לנאשם צריך אפוא לתאום את חומרת הפגם שנפל בהתנהלות הרשות המינהלית ואת המידה שבה הסלקטיביות שבאכיפה פגעה בנאשם הקונקרטי. מבלי לקבוע 'רשימה סגורה' אציין כי בהקשר זה ניתן להביא בחשבון בין היתר את השיקולים הבאים: מידת הפגיעה בשוויון שנגרמה כתוצאה מהעמדתו לדין של הנאשם, תום ליבה של הרשות בקבלת ההחלטה על ההעמדה לדין, היקף ההסתמכות של הנאשם, אם בכלל, על מנהגי האכיפה של התביעה ושיקולים נוספים"** (פסקה 33 בענין פרץ וההפניות שם).

29. הסגורים הצליחו להציג פוטנציאל להוכחת מדיניות שונה המבוססת על מספרים. פוטנציאל ולא הוכחה מוחלטת משום שהתיקים אינם ניתנים לבחינה ולא ניתן לקבוע באופן פוזיטיבי האם מדובר במקרים שנוסבו עליהם דומות. עם זאת די במספרים שהוצגו יחד עם העובדה שהנושא לא הועבר לחקירה פלילית באף אחד מאותם מקרים פוטנציאליים כדי להתיישב עם טענה שלאורך השנים נקטו הרשויות מדיניות של טיפול במישור האזרחי באופן שיטתי. המציאות מלמדת על מדיניות, בין שהתקבלה באופן מודע ובין שהתגבשה מבלי מחשבה מקדימה. עם זאת העובדה שמדובר בפוטנציאל ראייתי ולא במקרים קונקרטיים היא נקודת התורפה של הטענה. לא ניתן לקבוע באופן נחרץ כי האבחנה בין המקרים האחרים לבין הנאשמים היא פסולה משום שהנתונים לא התבררו כל צרכם - לא לגבי חברות אחרות, שפרט לשתים ידוע כי היו להן תכניות מאושרות נוספות, ולא לגבי הנאשמת, שלא התברר עדיין כיצד נהגה. הנתונים אשר דרושים לענין כמו מידת הפגיעה בשוויון, תום ליבה של הרשות והיקף ההסתמכות של הנאשמים, טעונים בירור עובדתי בדרך של שמיעת הראיות. לאלו תהיה השפעה על הסעד שיינתן בסופו של יום ככל שהפגם במעשי הרשות יתברר כנכון.

30. אין לחדד כי השאלה מורכבת יותר משום שהסיבה לכך שלא ניתן לקבל נתונים חד משמעיים אודות אותן חברות והעובדה שהטענה מבוססת על פוטנציאל ולא על מספרים מוחלטים, נעוצה בחוסר הסדר, בחוסר המעקב, בחוסר הרישום שכולו נעשה על ידי המדינה בזרועותיה השונות. בהערת השופט שהם בסעיף ג לפסק הדין שכתב ברע"פ 1611/16 **מדינת ישראל נ' ורדי ואח'** (31.10.18) ציין כי העובדה שמספר רב של תיקי חקירה לא אותרו צריכה לפעול לזכות הנאשמים כיוון שאף בנושא איתור התיקים מדובר בהתנהלות רשלנית ובלתי ראויה של רשויות אכיפת החוק. על פניו דברים אלו נכונים למקרה דנן, אולם גם בענין זה, נחוצה שמיעת



ראיות על מנת שניתן יהיה לקבוע ממצאים של ממש לגבי אופן המעקב אחרי קבלת ההטבות, הרישום והתיעוד והפעלת שיקול הדעת במרכז ההשקעות ועל ידי פקידי השומה וכיצד משתלבים כל אלו עם התמונה הכוללת.

31. פסק הדין בענין **ורדי** הוא האחרון עד כה בסוגיית האכיפה הבררנית. הסנגורים ביקשו ללמוד ממנו גזרה שווה לענייננו ומצאו אף דמיון במספרים (באותו ענין הועמדה לדין קבוצה קטנה של מורים מתוך קבוצה של כמאה מורים אשר כולם הגישו מסמכים והצהרות כוזבות מתוך מטרה לקבל טובות הנאה מהמדינה. לאחר שהתיקים נבחנו התברר כי ב- 15 תיקים שנסגרו ללא כתב אישום היתה תשתית ראייתית דומה לתשתית בענין הנאשמים). אלא שלא כמו בענין ורדי, במקרה שלפני הנתונים אינם חד משמעיים כדי לקבוע ש-88 חברות הגישו מסמכים והצהרות כוזבות או ש-22 חברות מתוך 100 הגישו הצהרות כאמור. קיימת אינדיקציה שכך היה באותם מקרים אך מאחר ולא ניתן לדעת האם אותן חברות ביקשו הטבות על יסוד תכנית מאושרת אחרת וכמה חברות נהגו כמו הנאשמת, לא ניתן לקבוע באותה מידה של נחרצות כי באותם מקרים מדובר בהצהרות כוזבות. בלי העוגן היציב של קבוצה זהה שביצעה אותה עבירה, יש קושי בקבלת הטענה בשלב זה של ההליך כטענה עצמאית המחזיקה את עצמה. טענת המבוססת על פוטנציאל אכיפה בררנית, להבדיל ממקרה חד משמעי, בעייתית ביותר שאת בתיקי מס שכן על פי הדברים שמסר מר אסולין נבדקים רק 2% מכלל התיקים. בנסיבות אלו פוטנציאל הבררנות הוא כמעט מובנה בכל תיק ותיק.

32. בענין ורדי הטענה התקבלה משום שהעדר קריטריונים ברורים וכללי מדיניות בענין ניהול התביעה הביא לשוני מהותי באופן בו טופלו תיקים זהים. לעת הזו, החלק הראשון בהשוואה נכון גם לענייננו במובן זה שלא הוצגו קריטריונים ברורים לשאלה מתי יהפוך תיק פלילי ומתי ניתן יהיה להסתפק במסלול האזרחי. עם זאת, הדברים נאמרים בהסתייגות משום שמבלי לשמוע ראיות לא ניתן לקבוע מה היו נסיבות תיק זה בעת העברתו למסלול פלילי, כיצד פעל פקיד השומה ומדוע לא עשה כן בכל אותם עשרות תיקים אחרים בהם נדרשו הטבות למרות אי עמידה בתנאים וכמה מאותם תיקים נבדקו.

33. בע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, פ"ד נט(6) 776 (2005) נקבע מבחן הפגיעה הממשית בתחושת הצדק וההגינות ונקבעו שלושת השלבים לבחינתו. הנתונים שהוצגו עד כה הם נתונים כבדי משקל ולא נאמרה המילה האחרונה באשר למשמעותם. הגשת כתב אישום אחד בלבד, חוסר הסדר וניהול הרישומים שאינו מלמד דבר, ניהול ההליכים במסגרות אזרחיות, התנהגות הרשות אשר אינה מסוגלת להמציא נתונים באשר לתיקים אחרים והתנהגות המאשימה אשר נמנעת במשך חודשים מלקיים החלטות בית המשפט ונוהגת כאדון ההליך, כל אלו ישובו וישקלו לאחר שתיפרש בפני התמונה המלאה.

34. הסנגורים הציגו מקרים דומים שנדונו בפסיקה בהליכי שומה אזרחיים. כך למשל ע"מ (חי) 948-07 **פורקור בע"מ נ' מדינת ישראל** (7.6.10) ואף הפנו לסעיף 75 לחוק לעידוד השקעות הון תשי"ט-1959 אשר קובע מנגנון שלילה של הטבות במקרה אי קיום תכנית מאושרת או תנאי מתנאים. אין ספק שקיים הליך אזרחי אפשרי ואף במקרה זה, מתנהל הליך אזרחי מקביל. בכך לא די כדי לייתר הליך פלילי, מקום שיש הצדקה להליך כזה. פעמים רבות מתנהלים שני ההליכים זה לצד זה, באחד נבחנת השומה בצד האזרחי ובשני אדם עומד לדין פלילי בגין מעשיו. השאלה מדוע בחרה המדינה לצעוד בנתיב הפלילי בנסיבות תיק זה צריכה לקבל מענה בעת שמיעת הראיות ואינה יכולה ליהנות מפתרון פשוט רק על שום קיום הליך אזרחי אפשרי והעובדה שנעשה שימוש באותו מסלול במקרים אחרים. אציין במאמר מוסגר שענין ע"א 192/77 **כרמיאל תעשיות אלומיניום בע"מ נ' פקיד שומה עכו**, פ"מ לב(3) 14, אינו מסייע להגנה שכן באותו ענין קיבל בית המשפט טענת החברה שהיא זכאית להטבות שדרשה.

35. לצורך בירור הטענה של הגנה מן הצדק כטענה מקדמית בטרם נשמעו ראיות בתיק, הסכימו הסנגורים לכך



שנקודת המוצא לבירור הטענה היא כי העובדות המפורטות לעיל נכונות כלשונן. בפועל העיקרון לא לגמרי נשמר ולאורך הדיונים שורבבו טענות עובדתיות שונות שכולן מחייבות הוכחה כמו למשל חשיבות תנאי השיווק להבדיל מתנאים אחרים בכתב האישור, קיום מניע בלתי ענייני להגשת כתב האישום בדמות הרצון לפתוח שומות שהתיישנו, הטענה כי דרישת ההטבות היא בקשה להבדיל מהצהרה כוזבת על כך שההטבה מגיעה.

36. שקלתי כיצד לנהוג באישום המתייחס לשנים 2007-2008 בהן עדיין לא התקבל אישור ביצוע סופי נוכח הצהרת בא כוח המאשימה כי באותן שנים רווחה "פרקטיקה קלוקלת" של דרישה וקבלת הטבות מס טרם אישור ביצוע סופי (עמ' 9 ש' 30). טענות הסנגורים בעלות משקל רב אף יותר בכל הנוגע לאותן שנים, אולם משקבעתי כי בתיק תישמענה ראיות, לא מצאתי להפריד שנות מס אלו בהחלטה זו אלא לשקול גם זאת לאחר שממילא תובא התמונה במלואה.

37. להשלמת התמונה ובהמשך לדיונים שהתקיימו לפי סעיף 108 לחוק סדר הדין הפלילי ניתנות עתה שתי הוראות מעשיות כדלקמן:

א. על מר אסולין (שהוסף כעד תביעה) או עד אחר רלוונטי מטעם המדינה, להצטייד איתו בעת עדותו בתיק הרלוונטי בעניינה של החברה בצפת (שכונתה בראשי תיבות ר.ב. והוזכרה בהודעת רשות המיסים מיום 9.7.17 בסעיף 6 וכן בהודעתה מיום 31.10.18).

ב. על המדינה להוסיף לרשימת ה- 505 את התייחסות מרכז ההשקעות לשאלה למי מאותן חברות היו כתבי אישור נוספים (והכוונה לאותה בדיקה שנעשתה לגבי רשימת ה- 100). על מנת לקצר בלוח הזמנים, אני מורה על עריכת הבדיקה לגבי 50 החברות הראשונות ברשימה ו- 50 החברות האחרונות ברשימה. נתונים אלו יוגשו לתיק בית המשפט ולעיון הצדדים לא יאוחר מיום 3.2.19.

38. הבקשה לביטול כתב האישום נדחת בשלב זה.

39. נקבע מועד ביום 05.02.19 בשעה 14:00 לקבלת מענה לכתב האישום וכן לקביעת לוח זמנים להמשך שמיעת התיק לרבות מועדים לשמיעת ראיות.

**המזכירות תשלח החלטה זו לצדדים ותעדכן את יומני בהתאם.**

ניתנה היום, י"א שבט תשע"ט, 17 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.