

## ”מחיר” תכנון מס שנכשל\*

ד”ר דן ביינ\*\*

השאלה של האבחנה בין ”הימנעות ממס” הנחשבת לגיטימית ו”השתמטות ממס” הנחשבת כפסולה, נידונה בהרחבה בפסיקה ובספרות<sup>1</sup> הן במישור העקרוני והן במישור הקונקרטי יותר של יצירת מבחנים לעניין השימוש בסמכות לסווג מחדש של עסקאות הניתנות לרשויות המס בחוקי המס השונים<sup>2</sup>.

פחות עוסקים בשאלה, מה דינו של אדם (להלן: ”נישום”) אשר ניסה את כוחו בתכנון מס במטרה להקטין את חבותו במס וכאשר האמצעים בהם נקט לא נתקבלו על דעת רשות המס המוסמכת (פקיד שומה, מנהל מס שבח וכו’) וזו החליטה להתעלם מהעסקה כתור עסקה מלאכותית או מאחר ואחת ממטרותיה של העסקה היתה הפחתת מס בלתי נאותה. האם ראוי לאותו נישום שישלם ”מחיר” מעבר לאי ההכרה בעסקה או ההתעלמות ממנה.

לשון אחרת, האם קיים כאן כעין ”משחק” שבו הסיכון היחיד שבפניו עומד הנישום הוא זה שה”תרגיל” בו נקט לא יתקבל על דעת רשויות המס ואז לכל היותר יעמוד באותו מצב כאילו לא היה תכנון מס כלל, או שמא הוא חייב לעמוד בפני סיכון נוסף והוא שתוטל עליו ”סנקציה” שתעמיד אותו בסופו של חשבון במצב גרוע יותר מזה שהיה עומד בו אלמלא נקט באותו ניסיון של תכנון מס שלא צלח בידו. אנו נוקטים פה במושג ”סנקציה” במשמעות הרחבה ביותר<sup>3</sup> הכוללת הרשעה וענישה

\* מבוסס על הרצאה שנשאה בכנס רואי החשבון בישראל שנערך בטבריה כיום 21.2.92.  
\*\* שופט בית המשפט המחוזי בחיפה.

1 ראה בעיקר: לפידות התחמקות והשתמטות ממס (תשכ”ז), ד’ גליקסברג גבולות תכנון המס (הש”ן) והפסיקה המאזכרת שם. כן ראה ג’ עמיר עבירות מס (1992) ע’ 13 סעיף 23.  
2 סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ”א – 1961. סעיף 138 לחוק מע”מ, התשל”ו – 1975. סעיף 53א’ לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ”א – 1961. סעיף 84 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ”ט – 1949.  
3 לשימוש במונח ”סנקציה” במשמעות רחבה זו ראה: קנת מן ”סנקציות אורחיות-עונשיות” עיוני משפט טז (תשנ”ב) 234 הערה 1.

בפלילים<sup>4</sup>, דרך קנסות מנהליים<sup>5</sup>, או כופר<sup>6</sup> וכלה בפגיעות אחרות בכיסו של האזרח, כגון העלאת מדרגות המס<sup>7</sup>, אי התרה של קיזוז הפסדים<sup>8</sup>, או ניכויים בגין הוצאות<sup>9</sup>. בבסיס דיונינו צומדת להכרעה הבעיה בהקשר זה עד כמה אנו מעוניינים להרתיע נישומים מפני ניסיון לתכנן מס, כל עוד אין הם בטוחים לחלוטין שנישומם זה יתקבל על דעת רשויות המס.

בעד קיומה של הרתעה כזו ניתן להעלות את הטיעונים הבאים:

א. אין לרשויות המס את הכלים והאמצעים "לבדוק בציזיותיהן" של כל העסקאות המתבצעות במשק, כדי לעמוד אם הן מלאכותיות או אמיתיות. בדיקותיהן הן מטבע הדברים נקודתיות ומדגמיות בלבד. בנסיבות אלה יש צורך בקיום אמצעי ההרתעה שיביאו לצמצום הניסיונות לתכנן המס הנמצאים על הגבול בין הלגיטימי והבלתי לגיטימי.

ב. הבדיקה ברבר מלאכותיות העסקה היא לרוב בדיקה יקרה וקשה וגם מבחינה זו ראוי להביא למיעוט המקרים שבהם יהיה צורך בבדיקה כזו.

כנגד נימוקים אלה, ניתן להעלות את הטיעון כי בהיות הגבול בין תכנון מס לגיטימי ובלתי לגיטימי עמום למדי, יש לחשוש שהאיום בהטלת סנקציה יביא לפגיעה בפעילות הכלכלית. יתר על כן, עמימות הגבול בין התכנון הנאות והבלתי נאות מהווה שיקול לאי הטלת "סנקציה" באשר כל ענישה צריכה להתבסס על עקרון החוקיות שאחד מהיבטיו המרכזיים הוא ש"אין עונשין אלא אם כן מזהירין תחילה". בהנחה שראוי לאמץ את החלופה הראשונה (הגם שאיננו נוקטים עמדה נחרצת בנידון), יש מקום לבחון את הסנקציות השונות העומדות לרשותנו ואת הבעיות העוללות להתעורר בהקשר להחלתן בנושא דיונינו.

### סנקציות פליליות

אין בתחיקה שלנו עבירות המטילות אחריות פלילית במישרין ובמפורש על עשיית עסקה מלאכותית.

עם זאת, לא יכולה להיות מחלוקת על כך, כי נישום שבמהלך תכנון מס נקט בצורות התנהגות המכוסות על ידי העבירות הפליליות המסורתיות של דיני העונשין המתאפיינות במחשבה פלילית (כוונה או לפחות פיזיות), כגון מרמה, זיוף או הצהרה כוזבת — צריך לשאת באחריות פלילית. ולמותר לאמר שהעובדה שעבירות אלה בוצעו במטרה להביא לביטול או להקטנה של החיוב במס בוודאי אין בה כדי לשלול את האחריות או להפחיתה.

- 4 כגון העבירות שבסעיפים 217 ו-220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.
- 5 למשל סעיפים 190 ; 191 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.
- 6 למשל סעיף 221 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961, ש' שטרית "כופר הכסף — ענישה פלילית בידי המינהל" משפטים ב (תש"ל) 577.
- 7 כגון הסנקציה שבסעיף 121(ב) לפקודה החלה על מי שלא ניהל ספרים קבילים.
- 8 סנקציה כזו קיימת לעניין אי ניהול ספרים קבילים בסעיף 33(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.
- 9 השוה סעיף 33(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.

עבירות אלה באות להגן על ערכים חברתיים כלליים, כאשר הדגש הוא על האמצעי הפסול (ההטעיה, הזיוף) ואילו המטרה, אין בה חשיבות לעניין האחריות. עם זאת, כאשר התופעה של שימוש באמצעים המשתבצים בהגדרות העבירות הפליליות המסורתיות נפוצה במיוחד בהקשר לתכנון מס, אין מניעה שהמחוקק יצור עבירות מיוחדות לעניין זה, כדי לאפשר דווקא הטלת עונשים חמורים יותר מאלה המוטלים בגין העבירות הפליליות הכלליות, כאשר אותם המעשים נשוא העבירות הכלליות האמורות מתבצעים בכוונה להשתמט מחשלום מס. כך למשל העבירות של זיוף פנקסי חשבונות לפי סעיף 220(4) או מרמה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה הכוללים יסוד של כוונה להשתמט מתשלום מס, נושאים עונשים חמורים יותר (שבע שנים) מהעבירות הכלליות של זיוף ומרמה לפי סעיפים 415, 418 לחוק העונשין שאינן כוללות כוונה כזו<sup>10</sup>.

כאמור, מאחר ומדובר בעבירות מסורתיות כגון מרמה או זיוף ואלה כוללות יסוד של מחשבה פלילית, הרי אלה ילכדו את המקרים החמורים שבהם הנאשם היה מודע למשמעות התנהגותו, לנסיבות ולתוצאות מעשיו. מאידך, אם הוא טעה בעובדות ואפילו בדיני המס או בכללים חשבונאיים, תישלל אחריותו בגין עבירות אלה<sup>11</sup>.

אך מהו הדין כאשר מדובר בעבירה שאינה דורשת כיסוד מיסודותיה שימוש באמצעי של מרמה, או זיוף, או אמצעים אחרים שהם לכשעצמם בעלי גוון ברור של אי מוסריות, אלא מטילה אחריות פלילית על נישום ש"השמיט מתוך דו"ח שנערך על-פי הפקודה כל הכנסה שיש לכוללה בדו"ח"<sup>12</sup>? האם ראוי להעניש לפי סעיף זה מי שסבר, כי אין הוא חייב במס כאשר בנה את העסקה בצורה מסוימת, וכדיעבד נקבע שבעסקה מלאכותית המדובר ורשות המס החליטה להתעלם ממנה?

השאלה מתעוררת בכל חריפותה כאשר האחריות הפלילית מבוססת על יסוד נפשי של רשלנות. זו אמנם תופעה יוצאת דופן בתחום הפלילי<sup>13</sup>, אך בתקופה האחרונה היא הולכת ומתפשטת בתחום הכלכלי בכלל<sup>14</sup> ובתחום הפיסקאלי בפרט<sup>15</sup>.

10 העונש הצפוי בגין עבירות אלה הוא שלוש וחמש שנות מאסר.  
 11 אינני נכנס כאן לשאלה, אם יוכל הנאשם להעלות את טענתו כשלילת המחשבה הפלילית (ואז לכאורה גם טעות בלתי סבירה תספיק) או שמא יהיה עליו "לתעל" את טענתו בצינור של הגנת הטעות בעובדה לפי סעיף 17 לחוק העונשין שאז יצטרך להראות שהטעות הייתה גם סבירה. לאבחנה לעניין זה בין מצב בו מופיע היסוד "ביודעין" בהגדרת העבירה ובין מצב שבו אין יסוד מפורש זה מופיע בהגדרת העבירה ראה ע"פ 291/62, 390 אבר רביעה נגד היועמ"ש, פ"ד ז' 2913, 2929 והביקורת של כב' השופטת בן פורת בפרשת ע"פ 862/80 מ"י נ' שבידו, פ"ד לה' (2) 775, 781.

12 סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.  
 13 אפילו בפסה"ד בע"פ 696/81 אזולאי נ' מ"י, פ"ד לז' (2) 565, שבו הוכרה קיומה של אופציה פרשנית לפיה התכוון המחוקק ליסוד נפשי של רשלנות בעבירה מסוימת, הרי הודגש שמדובר בחריג לעקרון הכללי לפיו נדרשת מחשבה פלילית דווקא. (ראה (שם) בעיקר בע' 588).  
 14 ראה למשל ס' 27 לחוק הגנת הצרכן התשמ"א — 1981; ס' 220(א) לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התשמ"מ — 1980.

15 ראה למשל סעיפים 224א(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961 וכן ראה ס'

טול למשל את העבירה לפי סעיף 217 לפקודת מס הכנסה. זו היא עבירה של רשלנות<sup>16</sup>, אשר נטל שכנוע בדבר העדרה הועבר על שכם הנישום<sup>17</sup>. גם כאן מוטלת האחריות על עצם השמטת ההכנסה מהדו"ח ולא על שימוש באמצעים מיוחדים כגון זיוף.

הסיכון, שנישום אשר עשה ניסיון לתכנון מס שנכשל ילכד ברשתה של עבירה מסוג זה הוא כמובן גדול בהרבה בהשוואה לסיכון הצפוי לו מעבירות הדורשות מחשבה פלילית.

עם זאת קיימת דעה המובעת על-ידי המלומד גליקסברג<sup>18</sup>, כי אין אפשרות להטיל אחריות פלילית בנסיבות שבהן רשות מס עשתה שימוש בסמכות שניתנה לה לסיווג מחדש של עסקאות, שכן לדעתו שימוש בסמכות כזאת הוא בעל אופי קונסטיטיוטיבי ולא רק דקלרטיבי. כלומר, העסקה שעליה מסתמך הנישום אינה בטלה (void), אלא היא רק ניתנה לביטול (voidable) מכוח החלטת רשות המס. ולכן יהיה זה נוגד את עקרון החוקיות להטיל אחריות פלילית על התנהגות (המתבטאת אך באי כלילת ההכנסה הנחסכת על-ידי תכנון המס בדו"ח המוגש לרשות המס), כאשר החלטת פקיד השומה להתעלם מהעסקה נשוא תכנון המס או לסווגה מחדש בדרך אחרת, נופלת רק אחרי הגשת הדו"ח.

אם כי בגישה זו הגיון רב, ניתן לחשוב גם על גישה אלטרנטיבית: גישה חילופית זו יוצאת מנקודת המוצא, כי ההוראות המדברות על עסקה מלאכותית דוגמת זו שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה ובייחוד אותו חלק של המבחן המתייחס לעסקה שאחת ממטרותיה היא "הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות", מבטאות רעיון של חוסר תום לב בשימוש בזכות מצד הנישום<sup>19</sup>. כידוע עולה מהפסיקה ומהספרות כי מבחנו של תום הלב הוא בעיקרו אובייקטיבי<sup>20</sup>.

ניתן לטעון, כי הפרת עקרון תום הלב קיימת בכל מקרה של תכנון מס פסול, בין אם מחליטה רשות המס להשתמש בסמכותה להתעלם מהעסקה ובין אם לאו, ממש כשם

- 22 (3) לחוק מס קניה (סחורות ושירותים), תשי"ב — 1952; ס' 117 (א) (3) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו — 1975; ס' 98 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג — 1963.
- 16 ראה ע"פ 916/84 יעקבי נ' מ"י, פ"ד מ (1) 94, 96. שם נקבע ש"הצדק סביר" המופיע בהגדרת העבירה בנוי על מבחן אובייקטיבי וטענת טעות לא תשחרר מאחריות אלא אם עמדה גם במבחן של סבירות.
- 17 ראה הסיפא לסעיף 217 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א — 1961.
- 18 גליקסברג, לעיל הערה 1, ע' 73 ואילך.
- 19 ראה ע"ש 228/87 מינה שטינקרץ נ' מנהל מע"מ, מיסים כרך ג' חוברת 1 ה-130. על נקודה זו עומד גליקסברג עצמו ולא עוד שהיא תופסת מקום מרכזי בתפיסתו (ראה גליקסברג, לעיל הערה 1, ע' 152-266).
- 20 ע"א 838/75 ספקטור נ' צרפתי, פ"ד לב (1) 231; בג"צ 59/80 שרותי תחבורה ציבוריים באר שבע בע"מ ואח' נ' בית הדין הארצי לעבודה בירושלים ואח', פ"ד לה (1) 828, 835; בג"צ 376/81 לוגסי ואח' נ' שר התקשורת ואח', פ"ד לו (2) 449; ד"נ 7/81 פנידר, חברה להשקעות פתוח ובנין בע"מ ואח' נ' דוד קסטרו, פ"ד לו (4) 673, 689; ע"א 435/81 מרי זנוורי ואח' נ' שמואל מהצרי ואח', פ"ד לו (2) 561, 567; ג' שלו דיני חוזים (תש"ן) 46; ג' פרוקצ'יה "קרים לתורת תום הלב" עיוני משפט יג (תשמ"ח) 41, 57.

שעבירה שבוצעה קיימת בין אם נתגלתה לרשויות אם לאו, בין אם הוחלט להגיש אישום בגינה, בין אם לאו. השאלה היא רק מהי משמעות הפרת חובת תום הלב לגבי האחריות הפלילית.

כפי שציינו בראשית פרק זה, אין בחוקים הפיסקאליים עבירות המגדירות באופן מפורש ובמישרין את עצם עשיית העסקה המלאכותית כעבירה, אך יתכן ולרשותנו עומדות עבירות אחרות שבאמצעותן ניתן להפליל התנהגות כזו. כך למשל, העבירות של השמטת הכנסה מדו"ח כרוגמת סעיף 217 ו-220(1) לפקודת מס הכנסה, הן עבירות שלפחות לפי חלק מחלופותיהן הן עבירות מסוג מחדל או שלפחות חלק מהיסוד העובדתי מתאפיין במחדל<sup>21</sup>.

כידוע תנאי להטלת אחריות בגין מחדל היא קיומה של חובה<sup>22</sup>. במקרה זה קבועה החובה בגוף העבירה והיא החובה לכלול הכנסה מסוימת בדו"ח. אך האם חייב אדם לדווח על הכנסה שלאאורה אין הוא חייב עליה מס כאשר העסקה בצורה שתוכננה לפי חזוה החיצונית, אינה גוררת חיוב במס, אך עצם עריכת העסקה כשאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה נגועה בחוסר תום לב?

לשון אחרת: האם הפרת חובת תום לב בדרך שבה מוצגת עסקה הגוררת לכאורה הפחתת החיוב במס, כמוה לעניין האחריות הפלילית כאי קיום חובה מפורשת לפי הפקודה לדרווח על העסקה.

קיים לפחות רמז בפסיקה לכך שניתן לסמוך על חובת תום הלב כמקור להטלת אחריות פלילית בגין מחדל. הנה כי כן, בפרשת מנדלבאום<sup>23</sup> מכר הנאשם דירה ולא גילה לקונה כי כרת קודם לכן חוזה בו התחייב למכור אותה דירה עצמה לאדם אחר. הוא הועמד לדין בגין עבירה של מרמה. נשאלה השאלה, הואיל והתנהגות הנאשם התבטאה במחדל של אי גילוי דבר קיומו של החוזה הקודם, מהו מקור חובת הגילוי?

בית המשפט המחוזי ראה את מקור החובה בסעיף 12 לחוק החוזים (חלק כללי) המדבר, כידוע, על חובת תום הלב בניהול מו"מ. ביהמ"ש העליון לא פסל את עמדת ביהמ"ש המחוזי, אלא השאיר את השאלה של הפרת חובת תום הלב כבסיס להטלת אחריות פלילית מסוג מחדל, בצריך עיון.

אם מקבלים את העמדה של ביהמ"ש המחוזי בפרשת מנדלבאום, הרי שמי שערך עסקה, שעליה חלה נורמה אנטי תכנונית כדוגמת ס' 86 לפקודת מס הכנסה, ואינו מדווח על הכנסה שהיא חייב לדרווח עליה אלמלא אותה עסקה, יהיה אחראי בעבירה לפי סעיף

21 למשל בס' 217 אחת החלופות מדברת על מי שללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון "מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח". או בסעיף 220(1) מוטלת אחריות פלילית על מי (תוך מילוי דרישות היסוד הנפשי המופיעות בהגדרת העבירה) "שהשמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכלולה בדו"ח". יצוין, שלא תמיד קל לסווג עבירה כעבירה של מעשה או מחדל (ראה לעניין זה ש"ז פלר יסודות בדיני עונשין (תשמ"ג חלק א') סעיפים 500-512). המבחן אותו מציע המחבר הוא האם עוסקת העבירה בהוראה מסוג "עשה" או מסוג "לא תעשה", אך במקרי גבול גם מבחן זה מעורר קשיים.

22 ע"פ 232/55 מ"י נ' גרינוואלד, פ"ד יב (4) 2021, 2077-8; ע"פ 115/77 אברהם לב נ' מ"י, פ"ד לב (2) 505, 518.

23 ע"פ 593/81 מנדלבאום נ' מ"י, פ"ד לו (2) 505.

217 או 220 (1) (לפי סוג היסוד הנפשי שליווה את התנהגותו), וזאת בלי קשר לשאלה אם עשתה רשות המס שימוש בסמכות הסיווג מחדש.

אם אמנם כך הוא, ראוי אולי לקבוע במישור הדיוני שלא יוגש כתב אישום בעבירות האמורות, אלא אם נעשה שימוש בסמכות הסיווג מחדש, כדי שיתקיים תיאום בין המישור הפלילי והאזרחי, אך במישור המהותי אין קשר הכרחי בין הדברים ואפשרות הטלת האחריות הפלילית קיימת בין אם החליט פקיד השומה לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה (או סעיפים מקבילים בחוקי מס אחרים) — ובין אם לאו. מהיבט אחר; נשאלת השאלה, אם עבירה המנוסחת בצורה כוללת דוגמת זו שבסעיף 215 לפקודת מס הכנסה, הקובעת כי "אדם שעבר על פקודה זו או על תקנה שהותקנה לפיה ולא נקבע לאותה עבירה עונש מפורש אחר דינו--" — חלה על מי שעשה עסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה. האם עבירה זו חלה רק על הפרת הוראות המנוסחות בלשון עשה או אל תעשה, או גם על הוראה אנטי תכנונית המנוסחת במושגים של הקניית סמכות ("רשאי נפקיד השומה] -- להתעלם מן העסקה --"). במישור הלשוני פורמלי ניתן לטעון כי הביטוי "שעבר על פקודה זו--", להבדיל מניסוח דוגמת "הפר איסור או לא קיים חובה לפי פקודה זו", מצביע לכאורה על כוונת המחוקק להטיל אחריות לא רק על הפרת איסורים מפורשים אלא גם כאלה הנלמדים מכללא.

נסביר את האמור: ניתן לסבור, כי הסמכות לסווג מחדש עסקאות כוללת כחובה מכללא, את האיסור לעשות עסקאות בצורה שיש בה חוסר תום לב ומי שערך עסקה העונה על המבחנים שנקבעו בסעיפים דוגמת סעיף 86 לפקודת מס הכנסה "עבר על פקודה זו --" ובכך ביצע עבירה.

אין ספק שגישה זו מעוררת היסוסים בשל העמימות שבה, שאינה תואמת את מידת הוראות הנדרשת על-פי עיקרון החוקיות, אך מן הצד השני אנו משופעים בתחום המשפט הפלילי במושגים עמומים דומים כגון "האדם הסביר", "תחילת הביצוע" כמבדיל את הניסיון מהעבירה המושלמת, "כוח סביר" וכיו"ב, כך שעצם עובדת העמימות אינה תופעה חריגה.

### סנקציות מנהליות

עשתה רשות מס שימוש בסמכותה והתעלמה מעסקה מלאכותית, הרי נובע מכך שהדיווח של הנישום שאינו כולל הכנסה מסוימת בהסתמך על צורת עריכת העסקה שנפסלה — לוקה בחסר. ואין נפקא מינא שהדבר מצא את ביטויו המוסמך רק לאחר מעשה.

פקודת מס הכנסה כוללת הוראות הנוגעות להטלת קנס מנהלי על "גירעון", דהיינו על "הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על-פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131<sup>24</sup>. זאת בתנאי שהגירעון עולה באחוז מסוים (25%) מהמס שהנישום חייב בו.

כשמחליט המחוקק על הטלת קנסות מנהליים, הדבר נעשה בדרך כלל ללא התייחסות ליסוד הנפשי שנתלווה להתנהגות המהווה את העילה להטלת הקנס האמור<sup>25</sup>. סמכות הענישה המנהלית מתקיימת בניכוח שבהן אין מחלוקת על שאלות של עובדה או של חוק, אם באשר האדם מודה בהתנהגות המיוחסת לו או באשר התנהגות זו היא כה ברורה וחד משמעית שלא יכול להיות ויכוח על עצם קיומה או על משמעותה המשפטית.

פקיד מנהלי, דוגמת פקיד השומה, אשר לא נדרשת למילוי תפקידו הכשרה משפטית, אינו הגוף המתאים להכריע בשאלות הנוגעות לקיומו או לאי קיומו של יסוד נפשי מסוים. לפיכך מוזרה העובדה שלגבי קנס גירעון מותנית הטלת הקנס בסעיף 191(ב) לפקודת מס הכנסה, בכך שהנישום יוכיח "להנחת דעתו של פקיד השומה" שלא התרשל בעריכת הדו"ח, ולא עוד שבסעיף 191(ג) נקבע, שאם היה לנציב מס הכנסה או למי שהוסמך לכך על ידו טעמים סבירים להאמין, כי "הגירעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס", ייוסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו כפל קנס. מה יודע הנציב על המשמעות המשפטית של המושג במזיד (זדון)?<sup>26</sup> האם הוא ער לשאלות המורכבות המתעוררות למשל בשאלה, האם ידעיה שהגיעה לדרגה גבוהה של הסתברות יכולה לשמש "תחליף" לכוונה שהיא ספק מטרה ספק מניע?<sup>27</sup> אלה הן שאלות הדורשות התמחות בתחום דיני העונשין ואין די בידע בדינים הפיסקאליים.

לפיכך, נראה לכאורה שיש כאן "שעטנו" בלתי רצוי בין מושגים מתחום המשפט הפלילי ה"קלאסי" לבין דיני עונשין מנהליים אשר אינם ערוכים לקלוט מושגים אלה, לא מבחינת המטרות של ענף משפט זה ולא מבחינת סדרי הדין הנוהגים בו וכוח האדם הממונה על הפעלתו. עם זאת יש וקונספציות מתחום המשפט הפלילי הרגיל משפיעות על דרך הפרשנות של בתי המשפט בבואם ליישם "סנקציות" מנהליות. דוגמא לכך ניתן למצוא בפרשנות שניתנה להוראה שהיתה מצויה בסעיף 3(א)(2) לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב — 1982 וכיום בסעיף 21 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה — 1985.

בסעיף זה נאמר שפרטי ההכנסה המתואמת והסכומים שיש להפחיתם ממנה "לא יעלו על מה שהוצהר לגביהם על ידי הנישום בדו"ח על פי סעיף 131 לפקודה" ומקום בו לא כלל הנישום סכומים כלשהם בדו"ח שלו והם הוספו להכנסותיו על ידי פקיד

25 כך למשל חוק העבירות המנהליות, התשמ"ו — 1985 שהוא חוק מסגרת שעל פיו ניתן ליצור עבירות מנהליות שהסנקציה בגינן היא בדרך כלל קנסות מנהליים נועד לשמש תחליף לאחירות הקפידה בדיני עונשין, ראה דברי ההסבר להצעת חוק העבירות המנהליות (מס' 1708), תשמ"ה — 1985, ה"ח 62. עיון בחוק זה מראה שאין בו כל התייחסות ליסוד הנפשי.

26 ע"פ 125/50 יעקובוביץ נ' מ"י, פ"ד ו 514, 557 ואילך.

27 ראה ע"פ 677/83 בורוכוב נ' יפת, פ"ד לט (3) 205; ע"פ 172/88 וענונו נ' מ"י, פ"ד מד (3) 280. ע"פ 506/89 נעים נ' רוזן, פ"ד מה (1) 133, 139. ש"ז פלר "ככוונה לפגוע" כסימן ייחוד של העבירה לפי ס' 6 לחוק איסור לשון הרע תשכ"ה — 1965 "משפטים יז (תשמ"ז) 439. סנגרו "היהפכו המטרות למניעים? ומה צפוי להלכת הציפיות?" משפטים יח (תשמ"ה) Bein "Knowledge which Reached a High Degree of Probability" 2 Is. L. Rev. 18.

השומה, לא הותר לנישום לכלול סכומים אלה בהכנסתו המתואמת וממילא קטן הניכוי לשמירת ההון. עם זאת יש סייג לקביעה זו, והוא מששוכנע פקיד השומה שנפלה טעות בדו"ח שהגיש הנישום, הותר לנישום לתקנו.

בפרשת עיני<sup>28</sup>, התעוררה השאלה מה הדין כאשר צורת ההצגה של עסקה מסוימת לא נתקבלה על דעת פקיד השומה וכתוצאה מכך מתברר בדיעבד שפרטי "ההכנסה המתואמת והסכומים שיש להפחיתם ממנה" היו שונים מכפי שהוצגו בדו"ח שהוגש לפקיד השומה. האם ניתן לכלול מקרה כזה בגדר סייג "הטעות"? הדבר תלוי בהשקפה המועדפת לגבי השאלה של "המחיר" לתכנון מס כושל, שאלה שהוצגה בראשית דברינו.

השאלה התעוררה על רקע העובדות הבאות: הנישום הציג עסקה מסוימת כהתקשרות לקבלת שירותי בניה מצד קבלן מבצע כלפי קבלן בונה שהוא בעל המגרש, כאשר התמורה לשירותי הבנייה משולמת במוזמן. מאידך עמדת פקיד השומה היתה שמדובר "בעסקת קומבינציה" המתאפיינת במכירה של קרקע תמורת דירות או יחידות אחרות בבית משותף שיבנה הקונה, בד"כ קבלן, על אותה הקרקע. העסקה היא מקרה פרטי של עסקת חליפין<sup>29</sup>.

ביהמ"ש העדיף את עמדת פקיד השומה על זו של המערערת, בכל הנוגע למהות העסקה שנערכה במקרה זה. אך עם זאת ביהמ"ש קבע שטעות בתפישה המשפטית כל עוד אין בה חוסר תום לב "שאבק מרמה" דבק בו, היא בגדר טעות שיש להכיר בה כמאפשרת תיקון הדו"ח לצורך הניכוי לשמירת ההון<sup>30</sup>.

גישה זו, לפיה נמנעת גם הטלת "סנקציה" אזורית כאשר "חטאו" של הנישום מתבטא בתפישה משפטית שאינה נכונה, תואמת לגישה הנהוגת כיום בדיני העונשין, לפיה אין מקום להטיל אחריות פלילית מקום שהנאשם טעה במצב משפטי או בפרשנות המשפטית של מערכת עובדתית, כל עוד ניתן לראות בה טעות בדין לבר פלילי<sup>31</sup>.

רעיון זה הוחל בתחום עבירות המס בפרשת אייזיקס<sup>32</sup>. שם נקבע שנישום אשר רכש פרדס ומכרו בשני חלקים ברווח ולא הצהיר על אותו הרווח בדו"ח שהגיש למס הכנסה בסכרו לתומו שאין מדובר בעסקה מסחרית (שאלה שיש לה פנים לכאן ולכאן). לא ניתן להרשיעו גם אם מחשבתו מוטעית היתה. לא בעבירה הדורשת מחשבה פלילית כדוגמת זו שבסעיף 220 לפקודה ואף לא בעבירה המסתפקת ביסוד נפשי של רשלנות כדוגמת העבירה בסעיף 217 לחוק העונשין.

השימוש בסנקציות מנהליות כלפי מי שניסה כוחו בתכנון מס ונכשל, מעלה שאלות

28 עמ"ה 105/87 + פד"א כרך ט"ז ע' 246.

29 ראה עמ"ה 105/87 + 59 הנ"ל (שם) בע' 249 בעקבות י' הדרי "קביעת המחיר ומועד החיוב במע"מ בעסקת חליפין בין בעל קרקע לקבלן" עיוני משפט ח (תשמ"א) 512.

30 שם, ע' 253.

31 ראה ע"פ 291/64 וינברג נ' מ"י, פ"ד יט (1) 150. ש"ז פלר "טעות בחוק הפלילי או הלבר פלילי היכן הגבול?" משפטים ה (תשל"ה) 508. ד' ביין, "טעות בחוק הפלילי והלבר פלילי, קביעת הגבול או חיטול ההבחנה?" הפרקליט ל (תשל"ו) 106.

32 ע"פ 5/72 אייזיקס נ' מ"י, פ"ד כו (1) 371.

קשות כגון מידת ההוכחה הנדרשת, היחס בין ההליך הפלילי והמנהלי ותחולת הדוקטרינה של "סיכון כפול" ביחסים ביניהם, אך שאלות אלה אינן ספציפיות לעניין החלת סנקציות מנהליות על תכנון מס שכשל, אלא נוגעות לעצם קיומן של סנקציות אלה בצדן של הסנקציות הפליליות<sup>33</sup>.

### סיכום

מעבר לניסיונות לקבוע מבחנים לאבחנה בין תכנון מס לגיטימי ותכנון מס פסול, צריך להציג את השאלה העקרונית האם הסיכון היחיד בפניו עומד הנישום המתוחכם הוא שהוא יצטרך לשלם מס אמת, או שיהיה עליו לשאת בסנקציה נוספת. אם תוכרע השאלה בחיוב, עדיין תעמוד הבעיה של סוג הסנקציה ודרך הפעלתה.

יש אמנם כיום נטייה לחדירה גוברת והולכת של המשפט הפלילי אל תחום חיי הכלכלה, אך ספק אם ראוי לעודד את כניסת המשפט הפלילי אל תחום כה עמום של תכנון המס, כאשר הקשר בין הפרת עקרון תום הלב והאחריות הפלילית, אינו מובן מאליו.

סנקציות מנהליות נראות תואמות יותר לטיפול בסוג זה של פעולות, אך כאן מתעוררות שאלות קשות מבחינת הערובות שיש לנישומים שההליך של "ענישה" מנהלית יתנהל בצורה הוגנת. הקושי קיים הן מבחינת המופקדים על ההליך: פקידים מנהליים, בדרך כלל חסרי השכלה משפטית ואשר ספק אם הם מאומנים דיים בתחום האבחנות המהותיות בין דרגות האחריות השונות והן מפאת העדר כללים ברורים בנוגע לסדרי הדין והראיות החלים במשפט הפלילי המנהלי.

אך בעיות אלה ניתנות לתיקון: ניתן לקבוע סנקציות מנהליות בתחום דיני המס יוטלו רק על-ידי פקידים בעלי כשירות למלא תפקיד של שופט שלום<sup>34</sup>. ואילו לעניין סדרי הדין ודיני הראיות, יש לקבוע הוראות ברורות בעיקר לעניין כמות ההוכחה, שמיעת טענות הנישום וראיותיו. כל זאת תוך התחשבות במהות ההליך שחייב להיות קצר ויעיל ובעל ערך מרתיע.

33 לנושא זה ראה מן במאמרו הנזכר בהערה 3 לעיל בע' 253. ש' שטרית "כופר הכסף — ענישה פלילית בידי המנהל" משפטים ב (תשל"ז) ע' 577, 606.

34 השווה דרישת הכשירות לגבי "רשמים" בסעיף 6 לחוק העבירות המנהליות, התשמ"ו — 1985.