

## רחוקה הדרך למניעת תכנוני מס אגרסיביים\*

מאת

ד"ר חיים גבאי ; ג'ק בלנגה, עו"ד (רו"ח)

א. מבוא

לאחרונה הכריזה רשות המיסים מלחמת חורמה כנגד תכנוני המס האגרסיביים, הגורמים למדינה לאובדן הכנסות ולהפסדים כספיים הנאמדים במאות מיליוני שקלים בשנה ואף למעלה מכך<sup>[1]</sup>.

תכנון המס הוא תופעה המלווה תדיר את מערכת המס וימיה כימי המס. התופעה הולכת וגוברת עקב התפתחותן של המערכות הכלכליות והסתעפותן, לרבות הרחבת הפעילות הכלכלית הבינלאומית.

על-אף הקושי להגדיר את תכנון המס בכלל והתכנון האגרסיבי בפרט<sup>[2]</sup>, נעשו ונעשים ניסיונות רבים לשרטט ולהגדיר את הגבולות הלגיטימיים של מרחב תכנון המס, אשר מעבר להם יילכד התכנון ויטופל כמעשה פלילי<sup>[3]</sup>.

ענמי' 2

במילים אחרות, למרות שנדמה כי גבולותיה של התופעה עוצבו לפני שנים רבות ושיטת המשפט הישראלית עוסקת רק ביישומם הקונקרטי של הגבולות האמורים, הרי שהחל מראשית שנות ה-90 ובעקבות התמורות הכלכליות שמתחוללות בעולם בכלל ובמשק הישראלי בפרט, נדרשת שיטת המשפט שלנו לעצב מחדש את הגבולות האמורים באופן מהותי ויסודי. עיצוב והגדרה של גבולות תכנון המס נדרשים בכדי למצוא את נקודת האיזון בהתנגשות שבין החופש לתכנון המס לבין האמצעים שנקטים על-ידי מינהל המס לצמצומו<sup>[4]</sup>.

שלטונות המס סבורים, כי חלק ניכר מתכנוני המס אינם מבוססים על סיכויי הצלחתם מול פקידי השומה או בבתי משפט, כי אם על הסתרתם ואי גילויים בדוחות הכספיים ובדוחות למס הכנסה והסיכוי 'שיתקבלו' במסגרת ההתיישנות הכללית של דוחות המס. בחלק אחר מן המקרים, סבורים אנשי המס, שהתכנונים מבוצעים תוך הסתמכות על העדרה של סנקציה כלכלית כבדת משקל בשל תכנון שנחשף על-ידי רשות המיסים.

לפיכך, נקטו לאחרונה שלטונות המס במגוון צעדים, ובהם הטלת חובות דיווח וגילוי על תכנוני המס אשר ייקבעו כתכנונים החייבים בדיווח, מתן דגש לטיפול שומתי באותם תכנונים, תוך שיתוף פעולה עם מדינות אחרות, על-מנת לסכל תכנוני מס אגרסיביים ובלתי לגיטימיים בעלי אופי בינלאומי ועוד. המשותף לכל הצעדים שנקטו, מדגישים אנשי רשות המיסים, הוא יצירת הרתעה מפני ביצועם של אותם תכנוני מס אגרסיביים.

בשורות הבאות ננסה לעמוד על חלק מהצעדים שנקטו למיגור תופעת תכנון המס האגרסיבי ותרומתם, אם בכלל, ליצירת ההרתעה הנדרשת בקרב ציבור המייצגים והנישומים המתכננים. הרשימה אינה מתיימרת להתייחס לכל ההיבטים של תכנוני המס, שלגביהם נכתבו וייכתבו מילים רבות; ברשימה נתייחס, לכל היותר, לתיקון 147 לפקודת מס הכנסה המטיל חובת דיווח על תכנון מס מיוחד לאחר עשייתו ולסנקציות העונשיות שבצידו.

ב. חובת הדיווח

סעיף 131 לפקודה קובע את החייבים בהגשת דוח לפקיד שומה ואת הפרטים שיש לכלול בדוח<sup>[5]</sup>. לרשימת החייבים להגשת דוח הוספו גם אדם שעשה פעולה שלגביה קבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של



הכנסת, כי היא תכנון מס החייב בדיווח, וכן - יוצר, נאמן ונהנה בנאמנות, במקרים הקבועים בסעיף. הסעיף גם מפרט מה יכללו הדוחות שיוגשו כאמור<sup>[6]</sup>. בדברי ההסבר שהתלוו להצעת החוק הודגש, כי בניגוד לתכנוני המס בעבר, תכנוני המס היום הם חובקי עולם, מאופיינים בתחכום רב, בשימוש בכלים משפטיים ופיננסיים, לרבות שימוש במדינות המהוות "מקלט מס" (מדינות OffShore), תוך ניצול של אמנות למניעת כפל מס (Treaty Shopping), או התבססות על פרשנות של הוראות החוק, שיש בה כדי עיוות כוונתו של המחוקק.

### עמ' 3

כמו כן, כחלק מתכנון המס מניח הנישום, כי ההסתברות שתכנון מס המבוסס על הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות יאותר ויתגלה במלואו בביקורת השומה היא נמוכה, ושומת הנישום תתקבל מתוך התיישנותה, ולכל היותר יידרש הנישום לשלם את המס שהיה צריך לשלמו מלכתחילה ללא ביצוע התכנון<sup>[7]</sup>. לפיכך, בתיקון מושם דגש על דיווח וגילוי של תכנוני המס אשר מטרתם הפניית תשומת לב רשויות המס לקיומו של תכנון המס ומתן האפשרות בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח.

הוראת סעיף 131 מתייחסת גם לתיקון עקיף של הוראות חוק מיסוי מקרקעין בכך שהיא כוללת בתוכה חיוב דיווח של "פעולה", "...פעולה - לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות מיסוי מקרקעין"<sup>[8]</sup>.

כוונת המחוקק היא, כי תכנון מס שנעשה לגבי עסקה שחלות עליה הוראות חוק מיסוי מקרקעין מחויבת בדיווח לפקיד השומה בדוח השנתי.

בדומה, סעיף החייבים בדוח התקופתי על-פי חוק מס ערך מוסף תוקן, כך שפעולות שנקבעו על-ידי שר האוצר כתכנון מס חייבות בדיווח, ועל העוסק, המלכ"ר והמוסד הכספי לפרטן בדוח התקופתי<sup>[9]</sup>.

חובות הגילוי והדיווח הנכללות בהוראות החוקים הנ"ל מתייחסות לפריטי דיווח הקשורים, בדרך כלל, לביצוע תכנוני מס אגרסיביים, או לנושאים שעל-פי הניסיון, קיים בהם פוטנציאל לקיומם של תכנוני מס אגרסיביים. שלטונות המס מדגישים, כי פעולה או תכנון מס העונים על הקריטריונים, אינם הפוכים את תכנון המס הלגיטימי לתכנון מס בלתי ראוי בהכרח, אלא שלאותה פעולה נדרשת בחינה של אנשי רשויות המס אשר תבוא בעקבות הגילוי של מתכנן המס המאותת לשלטונות המס, כי יש להכניס את תיקו לתוכנית העבודה, לבדיקת הפעולה לעומקה<sup>[10]</sup>.

רשימת פריטי הדיווח אינה סגורה - היא תהא דינאמית ותתעדכן מעת לעת, תפורסם לציבור, ולקראת מועד הגשת הדוחות השנתיים תגובש לטופס דיווח לשנת המס שקדמה. בעת הגשת הדוח למס הכנסה או בדוחות התקופתיים למס ערך מוסף יידרשו הנישום, העוסק, המלכ"ר והמוסד הכספי, לסמן את הפריט ברשימה ולפרט את עובדות המקרה ואת תכנון המס בו נקטו.

### עמ' 4

כמו כן, חובת הגילוי והדיווח אינה מחייבת את המתכנן למסור העתק מחוות הדעת המקצועית או המשפטית שקיבל, אם קיבל, אלא רק לסמן כאמור ליד אותו פריט מרשימת תכנוני המס שהופצה על-ידי שלטונות המס אם נקט בה<sup>[11]</sup>.

יודגש, כי תכנון מס מתוחכם ואגרסיבי ככל שיהיה, שקיבל החלטת מיסוי מקדמית (Pre-ruling), אינו מחויב בדיווח, גם אם הוא נכלל ברשימת פריטי הדיווח, למעט במקרה בו הנישום נקט בדרך שונה מזו שהותוותה בהחלטת המיסוי<sup>[12]</sup>.

## ג. הסנקציות העונשיות - עשר בעיות

בין מגוון הצעדים שרשויות המס נקטו כנגד תכנוני המס ותחכומם הרב, היתה גם יוזמה לתיקון החוק בתחומים בהם מתבצע תכנון המס האגרסיבי - מס הכנסה, מס שבח ומע"מ. במרכז התיקון שזכה למס' 147 נקבעו סנקציות עונשיות אזרחיות<sup>[13]</sup> ופליליות<sup>[14]</sup> שיוטלו על מתכנן המס. סנקציות אלו, שבמרכזן הסנקציה הפלילית, מנסות לדכא ולמנוע את תכנוני המס ולהוות גורם מרתיע כנגד מבצעם. בשורות הבאות נצביע על עשר בעיות בחקיקת התיקון.



# 1. תכנון מס החייב במס לפי פקודת מס הכנסה

## בעיה ראשונה - חסינות פלילית לרשימה אגרסיבית

סעיף 131 לפקודה מחייב את הנישום בחשיפה ובדיווח של תכנון מס אגרסיבי, שהוא מורכב ומתוחכם ומסתייע לעיתים גם במבנה משפטי מחוץ לישראל<sup>[15]</sup>.

עמ' 5

הגילוי והדיווח הנדרשים מהנישום יחייבו התייחסות לרשימה מצומצמת של תכנוני מס, או נושאים אחרים, אשר ייקבעו על-ידי שר האוצר ויפורסמו מעת לעת.

הדעת סוברת, כי מתכנני מס רבים ינקטו בפרשנות צרה לגבי אותה רשימה שתפורסם, במטרה שלא להיכלל בתוכה ועל-ידי כך למצוא עצמם פטורים מאותה חובת דיווח לגבי תכנון מס שבוצע, אם בוצע<sup>[16]</sup>. הנחה זו מתבססת בעיקר על כך שאין כמעט פעולה אחת שתהיה זהה בכל נסיבותיה לפעולה אחרת שתוגדר ברשימה. לעומת זאת, אנו נטען כי למתכנן המס כדאי ואף רצוי לכלול עצמו באותה רשימה, מאחר ורשימה זאת מביאה עימה את בשורת החסינות מפני טיפול פלילי מהותי העלול להביא לתוצאות קשות לנישום<sup>[17]</sup>.

עיקר טיעוננו נשען על חוסר האפשרות להטיל אחריות פלילית מהותית בנסיבות שבהן רשות המס מפרסמת רשימה בר-ת-דיווח, שהשימוש באחד מפריטיה עלול להפוך לפלילי. ממה נפשך? לו הפריטים המופיעים ברשימה היו בנסיבות המופיעות ביסודות העבירות שבסעיפים 217 ו-220 לפקודת מס הכנסה, ו/או בסעיף 98 לחוק מסוי מקרקעין ו/או סעיף 117 לחוק מע"מ, הרי שהיה על המחוקק לאסור את המעשים האסורים ולא להופכם למעשים שאינם אסורים וברי-דיווח. במילים אחרות, תכנון מס זה, שיופיע ברשימה לכשתופץ אינו יכול להיות בטל מעיקרו (void), אלא לכל היותר הוא רק ניתן לביטול (voidable) לאחר הגילוי והדיווח מכוח החלטת רשויות המס. לדעתנו, ניסיון של העמדה לדין פלילי באשמת השתמטות ממס, של נישום שתכנן מס לפי פריט מהפריטים המופיעים ברשימה, יהיה נוגד את עיקרון החוקיות להטיל אחריות פלילית על התנהגות (אי דיווח על מעשה שלא הוגדר כאסור). החלטת פקיד השומה להתעלם מהעסקה נשוא תכנון המס, או לסווגה מחדש בדרך אחרת, נופלת רק לאחר הגשת הדוח שבמסגרתו נכללים הגילוי והדיווח<sup>[18]</sup>. מהיגיון דברים זה עולה, לדעתנו, כי נישום אשר לא ידווח על תכנון מס שביצע ואשר מופיע ברשימה שקבע שר האוצר, יסתכן לכל היותר בעבירת אי הדיווח, שהרי לגבי העבירות החמורות יותר ממילא קיבל חסינות מפני העמדתו לדין בעצם פרסום הרשימה. מכאן נובע, כי מצב הדברים שהיה טרם התיקון, שבו על הנישום היה מוטל מוראו של סעיף 220 לפקודה, מחשש שתכנון המס שהגה נכלל בין המעשים האסורים שהסעיף מונה, עדיף לרשות המיסים על זה שלאחר התיקון.

עמ' 6

## בעיה שנייה - ברירת קנס מינהלי

מתוך מטרה שחובת הדיווח על תכנון מס החייב בדיווח תיאכף בצורה אפקטיבית, נקבע, כי עצם אי הדיווח והגילוי יהוו עבירה פלילית - ההופכת לעבירה מינהלית, לפי חוק העבירות המינהליות, בסכום שנראה למחוקק משמעותי: סך 8,000 ש"ח בגין אי דיווח במועד, ובמקרים בהם היקף החיסכון במס עולה על 250,000 ש"ח, סכום הקנס המינהלי יהיה 30,000 ש"ח<sup>[19]</sup>. פשיטא, שתכנון המס האגרסיבי שמור לאלה שיכולים לשלם ליועצי התכנון כספים רבים בכדי להשתמט מתשלום מיסים בהיקף עצום, שלעיתים מגיע לכדי מיליוני שקלים בכל פעולה<sup>[20]</sup>. לפיכך, לא ברור "מה הועילו חכמים" בהוספת סעיף 216(8) לפקודת מס הכנסה, שכל מוראו הוא סכום קנס פעוט ביחס לחיסכון המס הטמון בתכנון. שהרי בין שיקוליו של המתכנן, זה שהוסרה מעל ראשו מורת סעיף 220<sup>[21]</sup>, אם בכלל יעלה גורלו וייתפס בתכנונו, לכל היותר ישלם קנס כספי פעוט ביחס לתכנון המס שביצע. יוצא מכאן, כי למתכנן "האגרסיבי" עדיף שלא לדווח ולנסות להצליח בתכנונו, דבר שיכניס לו רווחים רבים ולכל היותר ישאירו באותו מצב שבו היה ממילא בתוספת קנס זעום, לעומת מצב בו היה מדווח ונחשף לדין וודאי אודות התכנון שביצע<sup>[22]</sup>.

## בעיה שלישית - קנס גירעון תיאורטי



סנקציה כלכלית נוספת הבאה להגביל ולהקטין את הכדאיות הכלכלית לבצע תכנון מס נקבעה בסעיף 191(ג) לפקודה. סעיף זה קובע "קנס גירעון" שיוחד למתכנני המס האגרסיביים בהתקיים שני תנאים מצטברים:

- תכנון המס כלול ברשימת הפריטים החייבים בדיווח.

ענמ' 7

- פקיד השומה קבע בשומה סופית, כי תכנון המס הוא "מלאכותי" או "בדוי" או "כי אחת ממטרותיה העיקריות של העסקה היא הימנעות ממס או, הפחתת מס בלתי נאותות"<sup>[23]</sup>.

קנס הגירעון יוטל בשל גירעון המס שנובע מהתכנון עצמו והוא יוטל בשיעור של 30% מסכום גירעון המס שנוצר בשל תכנון המס שבוצע.

נוסח החוק אינו נותן מענה לשאלה, על מי מוטל קנס הגירעון - האם על מי שדיווח וגילה לשלטונות המס את תכנון המס שביצע, או על מי שלא דיווח כלל ונתפס לאחר מעשה. או, אולי, קיימת אפשרות שלישית, לפיה קנס הגירעון יוטל גם על מי שדיווח וגם על מי שלא דיווח? אנו סבורים, שאם הקנס יוטל על מי שדיווח על תכנון המס, הרי שהקנס יהווה תמריץ שלא לדווח וגם לא ירתיע שלא לתכנן מס. ואם הקנס יוטל על מי שבחר שלא לדווח, הרי ממילא הוא נטל על עצמו את הסיכונים שהיו מנת חלקו לו בחר לדווח.

לנו נדמה שהאפשרות השלישית - שהקנס יוטל בכל מקרה, גם על מי שכן מדווח ומגלה את התכנון שעשה, היא הפרשנות המילולית הסבירה להוראת סעיף 191(ג) לתיקון שזו לשונו, "כללה שומה סופית שאינה ניתנת לערעור קביעה, לעניין פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כתכנון מס החייב בדיווח...".

כלומר, המתכנן ידווח כמתחייב מסעיף 131(ז) ובשלב השומתי הסופי, אם יתגלה פער בין המוצהר למוסכם, שנוצר כתוצאה מתכנון מס שבוצע, אזי יוטל הקנס<sup>[24]</sup>. נדגיש, כי הקנס המינהלי יוטל רק במקרה בו הופעלו באופן סופי ומוחלט הוראות סעיף 86 לפקודה.

## בעיה רביעית - שומה מאולצת

בתיקון 147 לפקודה איפשר המחוקק לערוך שומה חלקית לעניין תכנון מס החייב בדיווח<sup>[25]</sup>. תיקון זה נועד לאפשר לשלטונות המס לטפל באופן מיידי ובצורה חלקית בפעולה שעליה אותת הנישום בדוחותיו. נדמה שלגבי השאלה המרכזית, מה דינה של אותה שומה חלקית, אנו מקבלים מענה בסעיף 145א(ג) לתיקון המורה, כי "דין שומה חלקית לפי סעיף זה כדין שומה כאמור בסעיף 145(א) לכל דבר ועניין...".

ענמ' 8

לדעתנו, התשובה הכמעט ברורה שעליה הצביע המחוקק, לא תוכל לספק מענה בפרקטיקה ובמלאכת העשייה היומיומית, מאחר שלא ברור כיצד יתבצעו שלבי השומה. האם כל פריטי הדוח של הנישום יתוקצרו בשומה זמנית והליכי השומה יופעלו פעם אחת לגבי הפעולה שלגביה בוצע תכנון המס ופעם שנייה (אם תהיה כזאת) לגבי שאר חלקי הדוח? או, אולי יטופל תכנון המס על-פי שלבי השומה הרגילים ואילו לגבי שאר חלקי הדוח תיקבע שומה סופית המאשרת אותם?<sup>[26]</sup> לדעתנו, האפשרות השנייה היא הסבירה מבין השתיים, מאחר שאם תיערך שומה לכל אחד מחלקי הדוח בנפרד, ייצא איפוא שההליכים יהיו מסורבלים ולעיתים יוצאו מספר שומות לשנת מס אחת.

חשיבותה של שאלה זו היא רבה, שכן היא קשורה למטרת התיקון - גביית מס אמת ויצירת הרתעה ציבורית. צא ולמד, אם שלטונות המס יטפלו חלקית רק בכל הקשור לתכנון המס שבוצע, הרי שרשות המיסים מוותרת מראש על טיפול בשאר חלקי הדוח<sup>[27]</sup>. ואילו אם שלטונות המס יטפלו בדוח בשלבים, תוך כדי הוספת שלבי טיפול, הרי שבכך יבזבזו משאבים יקרים דרך הטיפול הכפול באותה עסקה ויסרבלו את המערכת, כך שיצא שכרם בהפסדם.



אם לא די בכך - עריכת שומה חלקית לפי סעיף 145א2 לפקודה תחייב את פקיד השומה לטפל גם במישור המקדמות בהן חייב הנישום. לשם כך, יהא על פקיד השומה להפעיל סמכותו בשני מישורים שונים בהתאם לאופי העסקה: סעיף 180(ב) לפקודה המסמיך את פקיד השומה להגדיל באופן כללי את מקדמות הנישום, וסעיף 91(ד)2(א) המסמיך את פקיד השומה לדרוש מקדמה גבוהה יותר בשל עסקה שחל עליה חלק ה' לפקודה<sup>[28]</sup>.

### בעיה חמישית - פתיחת שומות בתיאוריה בלבד

סעיף 147 לפקודה, שמקנה למנהל סמכות לעיין ולתקן שומות שנעשו על-ידי פקיד השומה, עבר טלטלות רבות עד שקיבל את עיצובו הסופי בתיקון 114 לחוק<sup>[29]</sup>. בתיקון עכשווי נוסף, לו זכה הסעיף והמתייחס לתכנוני מס, הכליל המחוקק את סעיף 216(8) במסגרת הסעיפים 'עוצרי ההתיישנות' ומעתה יש לקרוא את סעיף 147(א)2 כדלקמן:

עמ' 9

**"הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8) ב 217 או עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221, רשאי המנהל..."**

נוסח דברים זה מעלה מספר תמיהות:

1. ברירת המחדל העונשית שנקבעה לגבי סעיף 216(8) לפקודה הינה קנס מינהלי, בעוד שאר העבירות שצוינו בסעיף 147 לפקודה אינן עבירות מינהליות. במילים אחרות, ברוב המקרים שבהם נישום עבר עבירה על סעיף 216(8) לפקודה יוטל עליו קנס מינהלי ולפיכך הוא לא יוכל להיות מורשע לפי סעיף 216(8)<sup>[30]</sup>, ובוודאי שגם סמכות הכופר מופקעת מעבירות אלה<sup>[31]</sup>. לעומת זאת, נאשמים אחרים בעבירות על סעיפים 216, 217 ו-220, עניינם מסתיים בהכרח בהעמדה לדין או בתשלום כופר.

2. הכללתו של סעיף 216(8) לפקודה בתוך סעיף 147 יוצרת חוסר קוהרנטיות בחקיקה, בשל מיקומה של עבירת אי הדיווח על תכנון מס בין סעיפי המחדל - סעיף 216 לפקודת מס הכנסה. הננו סבורים שכפי שיתר העבירות המופיעות בסעיף 216 לפקודה אינן 'עוצרות התיישנות' ואינן נכללות במסגרת סעיף 147(א)2 ו-3), כך גם עבירת אי הדיווח על תכנון מס אינה רצויה בין העבירות שאותן מונה הסעיף.

2. **תכנון מס החייב בדיווח לפי חוק מיסוי מקרקעין**

### בעיה שישית - חסינות פלילית

בנוסח המתוקן של סעיף 131 לפקודת מס הכנסה כלל המחוקק חובת דיווח גם לתכנוני מס שנעשים בעסקאות החייבות במס שבח. על-פי הסעיף, **"...בסעיף קטן זה, "פעולה" - לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין"**<sup>[32]</sup>.

עמ' 10

תכנוני מס המתבצעים לצורך "חיסכון" במס שבח נדרשים בגילוי ודיווח בדוחות השנתיים **למס הכנסה!** תוך כדי התייחסות לרשימה מצומצמת של תכנוני מס, או נושאים אחרים, אשר יפורסמו מעת לעת בתקנות.

בדומה לחובת הדיווח למס הכנסה, אנו סבורים כי עצם חובת הדיווח על-פי רשימה שתפורסם על-ידי שר האוצר, תוציא תכנוני מס אחדים מאימתו הפלילית של סעיף 98(ג)2 לחוק<sup>[33]</sup>. רוצים לומר, כי בשל עיקרון החוקיות במובנו הצר ובמובנו הרחב, שעליו עמדנו לעיל<sup>[34]</sup>, אין אפשרות בשיטת המשפט הישראלית להביא להעמדתו לדין של מתכנן המס אשר תכנונו תואם וזהה לאחד מתכנוני המס המופיעים ברשימת תכנוני המס, שכן הם מותרים בביצוע ומחויבים בדיווח. מעבר לכך, המחוקק טרם אמר את דברו וטרם הכריע בשאלה, מתי תכנון מס הוא לגיטימי ומהווה פעילות אזרחית, ומתי התכנון אינו לגיטימי ומצמיח



בעקבותיו אחריות פלילית. המחוקק התיר עריכת תכנוני מס והוא אף עומד לקבוע אותם ברשימה מנחה, אולם במקביל הוא דורש שלאחר ביצועם יוגשו לבחינתו ולאישורו של פקיד השומה (ולא למנהל מיסוי מקרקעין). לדעתנו, בכך הסיר המחוקק את חרב העבירה הפלילית המהותית, זו שהיתה מונחת על צווארו של מתכנן המס ושהיתה עלולה להעמידו לדין בגין שימוש במירמה, עורמה ותחבולה. רשימה זו שתפורסם משאירה את המתכנן חשוף, לכל היותר, לעבירה "טכנית" של אי דיווח על תכנון מס. בכך, התאפשר לו למתכנן המס להמשיך ולנסות להצליח בתכנונו "האזרחי"<sup>[35]</sup>.

תיומכין לגישתנו זו ניתנה גם בפסיקתו של בית-המשפט העליון בפרשת רובינשטיין, "אכן, אם נישום יסבור כי עסקה שערך היא עסקת אמת ולא עסקה מלאכותית, לא יהיה בפסק-הדין נשוא העתירה כדי למנוע ממנו לטעון זאת בפני פקיד השומה, ובמידת הצורך אף להביא את השאלה לבחינה קונקרטית לפני בית-המשפט"<sup>[36]</sup>.

רוצים לומר, שגם אם העסקה שביצע הנישום עונה לפרטיה על נסיבות תכנון המס שכשל בעבר ושהוגדר ברשימה (כמו במקרה של פסק-הדין רובינשטיין), והנישום סבור שעסקה שביצע דומה לעסקה אחרת שכשלה היא עסקת אמת ולא עסקה מלאכותית, גם אז הוא יכול עדיין לטעון את טענותיו בפני פקיד השומה ועל-פי הצורך להביא את השאלה להכרעתו של בית-המשפט. בכל מקרה, תוצאת המהלך כולו היא, כי אין המדובר ברשימה של תכנונים אשר עשויים להצמיח הליך פלילי מהותי.

ענני' 11

### בעיה שביעית - רק המוכרים נקנסים

סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין, שכותרתו "קנס על גירעון", תוקן אף הוא ומעתה הוא קובע, שאם נערכה שומה סופית במס הכנסה הכוללת קביעה לעניין פעולה שנקבעה כתכנון מס על-פי סעיף 131(ז) לפקודה, שכתוצאה מכך סווגה העסקה מחדש על-פי כללי העסקה המלאכותית<sup>[37]</sup>, "יהיה המוכר חייב בקנס בשיעור של 30% מסכום הגרעון שנוצר בשל תכנון המס האמור..."<sup>[38]</sup>.

השאלה העולה היא, מדוע העדיף המחוקק להטיל קנס גירעון על המוכר של זכות במקרקעין ולהיטיב עם הקונה ועם מבצע פעולה באיגוד מקרקעין, בכך שפטר אותם מקנס זה? לשאלה זו יש נפקות בעיקר על רקע העובדה שניסיון העבר לגבי תכנוני מס מלמד, כי בעסקאות אלה המחויבות במס שבח, מס רכישה ומס מכירה, הקונה הוא דווקא העבריין העיקרי ולא המוכר. כך לדוגמה, בפרשה שכונתה 'החוזים המפוצלים' ושזכתה להדים נרחבים בשל היותה אבן דרך בהיסטוריה של תכנון המס הישראלי, גופים מן הגדולים במשק, כבנק המזרחי, שק"ם, תנובה ושופרסל נחשדו, כי חכרו נכסים ויצרו מצגים שקריים, שלפיהם חוזי חכירה ארוכי טווח במקרקעין, החבים במיסוי מקרקעין על-פי הוראות החוק דאז, פוצלו לחוזי שכירות קצרי טווח, תוך התגברות על הוראות אנטי-תכנוניות בחוק דוגמת הגדרת "קרוב". בפרשה זו, העבריינים היו החוכרים (הקונים) שהשתמטו ממס רכישה ולא המחכירים (המוכרים), ששילמו ממילא את חובם לשלטונות המס בגין הכנסתם מהשכרת הנכסים.

חוסר הדיפרנציאליות שקבע המחוקק בין הקונה למוכר בעניין הסנקציה של קנס הגירעון אינו מובן, שכן בעסקאות מסוג זה תכנון המס והכספים שנחסכים בצידו אינם מנת חלקו של צד מהצדדים בלבד ובוודאי לא של המוכר לבדו.

### בעיה שמינית - אין ענישה פלילית במיסוי מקרקעין

התיקון לחוק לא כלל את פרק העונשין בחוק מיסוי המקרקעין. לדעתנו, פרק זה גם לא היה צריך להיות מתוקן מאחר שהדיווח על תכנון מס המתבצע לגבי עסקאות החייבות במס שבח, מועבר לפקיד השומה במשרדי מס הכנסה על-פי סעיף 131(ז) לפקודה. מכאן, שהסנקציה העונשית הקבועה בסעיף 216(8) תופעל גם לגבי עסקאות אלה. השאלה שמתעוררת היא, עד כמה אפקטיבית תהיה העבירה הפלילית לאכיפת תכנוני המס במס שבח. אנו סבורים, כי שאלה זו תקבל בוודאי מענה עתידי לאחר שתתבהר רמת שיתוף הפעולה שתתקיים בין משרדי מס הכנסה למשרדי מיסוי מקרקעין.

ענני' 12



אולם, שיטת העבודה הנוכחית והצפויה בשנים הקרובות במשרדים אלה ואי העברת המידע שביניהם, בעיקר על רקע העובדה שצדדים לעסקאות מסוימות שמדווחות במשרדי מיסוי מקרקעין אינן חייבות בדיווח למס הכנסה ואין להם תיקי מס הכנסה פעילים (אם כי עצם ביצוע התכנון יש בו כדי לחייב אותם בהגשת דוח לפקיד השומה), כל אלה יביאו להבלטת בעיית חקיקה זו ולצורך תיקונה ו/או ביטולה מן היסוד<sup>[39]</sup>.

### 3. תכנון מס החייב בדיווח לפי חוק מס ערך מוסף

#### בעיה תשיעית - אין סנקציה פלילית

חוסר קוהרנטיות בחקיקה בולט גם בתיקון העקיף לחוק מס ערך מוסף<sup>[40]</sup>. בעוד שהמחוקק קבע בפקודת מס הכנסה, ובעקיפין לגבי חוק מיסוי מקרקעין, סנקציה עונשית פלילית למתכנן אשר לא ידווח ויגלה את תכנון המס שביצע, חוק מע"מ חייב את החייבים במס (עוסקים, מוסדות כספיים ומלכ"רים) בגילוי ובדיווח והטיל סנקציה אזרחית בדמות מס גירעון בלבד, אך נמנע מהטלת סנקציה פלילית<sup>[41]</sup>.

על פי התיקון לחוק מע"מ, סעיף 67(ה) קובע כי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות שיראו אותן כתכנון מס החייב בדיווח; פעולות שנקבעו כאמור יפורטו בדוח התקופתי"<sup>[42]</sup>.

לדעתנו, הרתעת מתכנני המס אותה מנסים שלטונות המס להשיג באמצעות חוק מע"מ, אינה מושגת, שכן מצד אחד הסנקציות הקבועות בסעיף 117 לחוק מע"מ אינן חלות על המתכננים מהטעמים שעמדנו עליהם בבעיה הראשונה והשישית לעיל, ומצד שני אין בנמצא סנקציה פלילית בגין אי הדיווח אשר עשויה לחול על המתכננים.

#### בעיה עשירית - הדיווח בדוח החודשי

על-פי התיקון לחוק מע"מ, חובת הדיווח והגילוי הוחלה, בין השאר, על העוסקים, המלכ"רים והמוסדות הכספיים, לגבי פעולות שנקבעו על-ידי שר האוצר כתכנון מס שיפורטו בדוח התקופתי. קביעה זו של המחוקק מעוררת מספר שאלות, שחלקן טבועות במהות הקביעה וחלקן מצויות במישור הפרקטי. להלן אחדות מהן:

נמ' 13

- הדוח התקופתי, זה הקבוע בסעיף 67 לחוק, מחייב חייב במס להגיש דוח תקופתי תוך חמישה-עשר יום לאחר תקופת הדוח<sup>[43]</sup>. בדוח זה מפרט העוסק את סך העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות בגין חל בתקופת הדוח, וכן פירוט נוסף המופיע בחוק<sup>[44]</sup>. בדיקה נוספת בנוסח התיקון מעלה, כי הדיווח לשלטונות מס ערך מוסף על תכנון המס חל גם על מלכ"רים ומוסדות כספיים, מאחר שאלה אינם מחויבים בדוח התקופתי (חודשי או דו-חודשי) למס ערך מוסף ודיווחיהם על מס שכר (מלכ"ר ומוסד כספי) ומס רווח (מוסדות כספיים) מתבצע במשרדי מס הכנסה. השאלה הנשאלת היא, האם פקיד השומה יבדוק דוחות אלה ברמה החודשית.
- על פי התיקון, פעולות שנקבעו ברשימה כברות-דיווח יפורטו בדוח התקופתי. אנו סבורים, כי ברמה הפרקטית אין ממש בהוראה זו, מאחר שדיווחים אלה אינם נבדקים ובוודאי שאינם עוברים תחת עינם הפקוחה של פקידי מע"מ ומס הכנסה, ולכל היותר דוחות אלה יוקלדו כבעבר ועולם כמנהגו ינהג.

לפיכך אנו סבורים, כי על המחוקק היה לשקול יצירת מנגנון דיווח שונה מזה שנקבע ובוודאי שהדיווח אינו יכול ואינו צריך להיכלל בדיווח התקופתי, אלא בדיווח עצמאי ייחודי שיכלול גם מלכ"רים וגם מוסדות כספיים.



ריבוי תכנוני המס ותחכומם הרב הביאו את שלטונות המס להכריז, כאמור, על מלחמת חורמה נגד תכנוני המס האגרסיביים המונעים גביית מיסים נוספים בסכומי עתק.

בשנים האחרונות נראה, כי נפגע המירקם העדין והחשוב עליו הושתתו יחסי האמון שבין מתכנני המס ומייצגיהם לבין רשויות המס, מה שהצריך את שלטונות המס להוסיף למערכה זו, במלחמה המתמשכת נגד תכנוני המס, את הסנקציה הפלילית. סנקציה זו היא המנסה להעביר את ההתגוששות שבין מתכנני המס לבין שלטונות המס למישור הפלילי.

כבר אמרו לפנינו<sup>[45]</sup>, כי החדירה הגוברת והולכת של המשפט הפלילי אל תחום חיי הכלכלה מעלה ספק, אם ראוי שתחדור גם לתחום כה עמום של תכנון המס, כאשר ההליכה בין שביליו אינה ברורה ואינה מובנת מאליה, בכל הקשור להפרת עיקרון תום הלב וגבולותיה של האחריות הפלילית. ספק זה עולה ביתר שאת מניתוח תרומתה הדלה של הסנקציה הפלילית, זו שבאה לקלל ועוד תצא מברכת, זו שהיתה אמורה לדכא את תכנוני המס ולדעתנו תעודד.

- \* האמור במאמר זה מבטא את דעתם הפרטית של הכותבים ואינו משקף בהכרח את עמדת רשות המיסים בישראל. מכאן, שהאחריות על הכתוב ועל הפרשנות שהצענו כולה שלנו. תודתנו נתונה לגב' מירב דדוש ולרו"ח יובל כהן שניאותו לקרוא את הדברים ולהעיר את הערותיהם המועילות.
1. ג' לשם "מיסים ונפלאות", The Marker, 23.9.05. וכן, נ' שריביט וא' גודר "ומי ביצע תכנון מס אגרסיבי", The Marker, 25.9.05.
  2. הקושי בהגדרת תכנון המס נובע, לדעתנו, ממורכבותו של הנושא המכיל היבטים חוקיים לגיטימיים והיבטים אחרים הנמצאים בצד או בשולי הוראות החוק. כך לדוגמה, במאמרה המאלף של גב' שמואלי הוגדר תכנון מס כדלקמן: "תכנון מס הוא מונח כולל, לתיאור מכלול של מהלכים ופעולות משפטיות, הננקטים מתוך תכנון מוקדם ומניבים אירוע מורכב, שתכליתו, לרוב גם תוצאתו, היא הפחתה או ביטול של חבות מס". נדמה שגם ניסיונה של המחברת בהמשך מאמרה לפשט את הנושא ולשרטט קווי גבול ברורים ונהירים בשאלת האחריות הפלילית לתכנון מס, עדיין אינו מסיר את הקושי בהגדרה זו אשר אינה מבחינה בין הימנעות לגיטימית לבין התחמקות אסורה, אבחנה המתחייבת בפעילות אנושית כה מורכבת ודינאמית. ראו, א' שמואלי "הימנעות או השתמטות - תכנון מס בין הדינים", הפרקליט מח (דצמבר 2004), עמ' 137.
  3. לאחרונה נעשה ניסיון לאמין את תכנון המס האגרסיבי (שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקאלי) כתכנון מס שמתקיימים בו מרבית המאפיינים הבאים:
    - המטרה העיקרית של הפעולה או הפעולות נשוא תכנון המס היא הימנעות מתשלום מיסים או הפחתת מיסים משמעותית, כאשר הטעם המסחרי באותה פעולה, אם קיים, הינו שולי.
    - תכנון המס נשען על היצמדות טכנית למילות החוק, אך סוטה מכוונת המחוקק ומתכלית החקיקה המהותית.
    - לעיתים, תכנון המס נוגד דפוסי כלכלה מקובלים.
    - על-פי-רוב, תכנון המס הינו מורכב ומתוחכם יחסית.
    - סביר להניח, כי אם רשויות המס היו מודעות לתכנון המס, הן לא היו מאשרות אותו ומתעלמות ממנו תוך סיווג מחדש.
 ראו, דוח הוועדה לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים, סיוון תשס"ה, יוני 2005.
  4. ד' גליקסברג גבולות תכנון המס, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים, תש"ן-1990, עמ' 4.
  5. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, סעיף 131.
  6. ראו, חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005, סעיף 131 (א), (ד5), (ד), (ב1), (ז).
  7. בחלק מן המקרים דואג הנישום לכלול בדוח שהגיש ביאור לקוני באשר לפעולה שהתבצעה, כדי לצאת ידי חובתו ולקבל כיסוי "ליום גשום", בו הוא עלול להיות בעיני רשות מיסים.
  8. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), לעיל, סעיף 131(ז).
  9. חוק מע"מ מחייב 'חייב במס' להגיש דוח תקופתי. על-פי ההגדרות שבסעיף 1 לחוק, 'חייב במס' - עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי. ראו שם, תיקון עקיף לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (מס' 30), סעיפים 67(א), 67(ה).
  10. עובדה ידועה היא, כי רק 4% מתיקי הנישומים מטופלים מדי שנה במשרדי מס הכנסה. ללא גילוי דיווח מצידו של הנישום, ספק אם תיקו היה זוכה לביקורת, וזאת לאור המגבלה במצבת כוח האדם. בהנחה שחלק מתכנוני המס מבוססים על דחיית תשלום המיסים לאוצר המדינה, הרי שתכנון מס שנתפס, אם נתפס, שנים אחדות לאחר מועד עשייתו, ישולם המס בגינו בעת הביקורת המאוחרת, עניין המהווה מעין הלוואה זולה בשל עיתוי המיסוי, או שלא ישולם המס באם התיישנה שנת המס.
  11. נראה שהמחוקק היה ער לבעייתיות הקיימת באשר לחיסיון הלקוח הקיימת בחוק לשכת עורכי הדין ואינה קיימת בחוק לשכת רואי-חשבון ובחוק יועצי המס. נדמה, כי לו ההוראה היתה כוללת מסירת עותק מחוות הדעת, הרי שתכנון מס שבוצע על-ידי עורך-דין היה נתקל בטענת חיסיון, בעוד שתכנון מס שנערך במשרדו של רואה-חשבון או יועץ מס אינו יכול להתעטף בטענה כזאת והיה מחויב במסירתו לשלטונות המס. במילים אחרות, נחזה קושי וחוסר שוויון בין תכנון מס המתבצע על-ידי עורך-דין, לבין תכנון מס המתבצע על-ידי בעלי המקצוע האחרים. לדעתנו, בקושי זה אין ממש מאחר וחיסיון עורך-דין-לקוח הוא חיסיון יחסי ולא מוחלט - החיסיון הוא של הלקוח ולא של עורך הדין, הלקוח יכול לוותר על חסינות הדברים שהוחלפו בינו לבין עורך דינו אם הוא נדרש לכך על-ידי שלטונות המס. אנו ערים לדעות נוגדות, שלשיטתן, קבלת דעתנו תפגום בשירות המקצועי הניתן מעורך-דין ללקוח ולדעות אחרות, שחלקן הועלו בפרשת מירון. כך או כך, המחוקק לא דרש את מסירת חוות הדעת לשלטונות המס, מה שמיתר את הדיון בסוגייה. ראו, חוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א-1961, סעיף 90. וכן, חוק הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה-2005. וכן, חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955. וכן, ב"ש (י-ם) 227/83 מירון נ' מדינת ישראל, פס"מ תשמ"ה (1), 62.
  12. ראו, דוח הוועדה לעיל, הערה 3, בעמ' 24.
  13. קנת מן "סנקציות אזרחיות עונשיות", עיוני משפט, טז (תשנ"ב), 234.
  14. קיומן של סנקציות אזרחיות לצד סנקציות פליליות והיחס שבין ההליך הפלילי והמינהלי, כמו גם תחולת הדוקטרינה של "סיכון כפול" ביחסים שביניהם, מעלות שאלות קשות החורגות ממסגרת הדיון שקבענו לנו. ראו, ד' ביינ "מחיר תכנון מס שנכשל", המשפט (כרך א, התש"ג), 259. וכן, ש' שטרית "כופר כסף - ענישה פלילית בידי המנהל", משפטים ב (תשל"ל), 577, 606.
  15. ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5, סעיף 131(ז).
  16. בטעות אופטית זו נתפסים, לדעתנו, רבים מהמתכננים והמייצגים הסבורים, כי אין צורך לגלות את דבר ביצועם של תכנוני מס שאינם נכללים ברשימה, ומכאן ברורה העדפתם לגבי אי הכללת תכנון המס ברשימה. ראו, נ' הכהן "גילוי מלא יהווה תועלת ביטוח מאישום פלילי", גלובס 26-27.10.2005. לעומת זאת, דעתנו הפוכה בעניין זה כמפורט בגוף הטקסט.
  17. פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5, סעיף 220, ו-217.
  18. דעה דומה מובאת על-ידי גליקסברג בכל הקשור למקרים הנכללים בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. גליקסברג סבור, כי אין אפשרות להטיל אחריות פלילית זו הנדרשת בסעיפים 217 ו-220 לפקודת מס הכנסה, בנסיבות שבהן רשות המס עשתה שימוש בסמכות שניתנה לה לסווג מחדש עסקאות, שכן לדעתו שימוש בסמכות כזאת הוא בעל אופי קונסטיטוטיובי ולא רק דקלרטיבי. כלומר, העסקה שעליה מסתמך הנישום אינה בטלה מעיקרה אלא היא רק ניתנת לביטול מכוח החלטת רשות המס. ראו, גליקסברג לעיל, הערה 4, בעמ' 73 ואילך.
  19. ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5, סעיף 216(8).
  20. על-פי הערכה של שלטונות המס, תכנוני המס האגרסיבי הם נחלתם של נישומים אחדים. "זו זכות השמורה לאנשי האלמין העליון שיכולים להרשות לעצמם לשלם כסף טוב ולהשתמש מתשלום מיסים בהיקף עצום. אף אחד לא מתכנן מס בצורה אגרסיבית כדי לחסוך מאה אלף שקלים. בכל תיק כזה



- מדובר בעשרות מיליוני שקלים, ואנחנו תופסים רק חלק מזערי מהתכנונים. המכפלות הן כמעט בלתי נתפסות". כך נטען בראיון עיתונאי על-ידי ג'קי מצא, סגן מנהל רשות המסים לעניינים מקצועיים. ראו, לשם לעיל, הערה 1.
21. ראו, הטקסט הצמוד לבעיה הראשונה לעיל.
22. גישה זו, שאותה מתכוונים שלטונות המס למגר, קרויה בעגה המקצועית שיטת "מצליח". על-פי גישה זו, האסטרטגיה של מתכנני המס היא זו: נקטין /או נמנע את תשלומי המס באמצעות תכנון מס בוטה; אם פקיד השומה יגלה את התכנון, ננהל אותו דיונים מתישים; אם פקיד השומה יתעקש, נתפטר באמצע הדרך, ולכל היותר נחזור לנקודת ההתחלה - כלומר, המתכנן ישלם את המס כפי שהיה אמור לשלם אם לא היה מבצע את התכנון /או היה "מתנדב" ומדווח עליו כנדרש. מצב זה הוא win-win מבחינתו של מתכנן המס.
23. ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5. סעיף 86.
24. סעיף 191(ג) יוחד כסנקציה עונשית-כלכלית שתוטל על מתכנן המס. לא ברור מדוע בחר המחוקק להוסיף סנקציה זו, מאחר שסעיפים 191(ב) ו-191(ג) מכסים לכאורה את כל קשת המצבים של הפערים שבין הצהרת הנישום לבין קביעת פקיד השומה ולפיכך לא היה צורך לייחד סעיף נפרד למתכנן המס. או אולי, בגישה פרשנית אחרת הנותנת תימוכין ומחזקת את גישתנו, מתכנן המס הוא קטגוריה נפרדת ושונה ממעלים מס, שכוונתו היתה להתחמק ממס. בשל כך, סעיף 191(ג) יוחד לחשודים שהאשמו על-פי הסעיפים המהותיים של פרק העונשין בפקודה, ואילו למתכנן המס, שכסברתנו, אינו בא תחת אימת סעיף 220, ייחד המחוקק סעיף נפרד - סעיף 191(ג) לפקודה.
25. ראו, חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147) לעיל, הערה 6, סעיף 145 א(2), (א), (ב), (ג), (ד).
26. שומה סופית המקבלת את הצהרת הנישום ונושאת את הסימול "01".
27. השינוי בחוק התבקש בעקבות המלצות הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים בשל הקושי שהיה קיים עד לתיקון החוק, שלא איפשר לשלטונות המס לבצע הליך של שומת מס סופית לגבי פריט מסוים בהכנסותיו של נישום אלא לגבי כלל הכנסתו החייבת לשנת מס פלונית. מצב חוקי זה היקשה, לדעת חברי הוועדה, להתמקד בתכנוני המס האגרסיביים בלבד, מבלי להיות מחויבים לערוך ביקורת ושומה ליתר מרכיבי הכנסה לאותה שנת מס. במילים אחרות, כוונת רשות המיסים היא להתמקד בתכנוני המס ולפסוח על בדיקת יתר מרכיבי הכנסה החייבת לאותה שנת מס, בכל אותם התיקים שבוצע בהם תכנון מס ודווח עליו כנדרש. ראו, דוח הוועדה לעיל, הערה 3 בעמ' 8.
28. ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5, סעיפים 180(ב) ו-191(ד)(א2).
29. פקודת מס הכנסה שם, סעיף 147.
30. אנו ערים לכך, שקביעתה של עבירת סעיף 216(8) כעבירה מינהלית, אין בה כדי לגרוע מסמכותו של התובע להגיש בשלה כתב אישום, כאשר הוא סבור שהנסיבות מצדיקות זאת מטעמים שיירשמו בהתאם להוראת סעיף 15 לחוק העבירות המינהליות. אולם לעניין העמדתם לדין של חשודים בעבירות שנקבעו כעבירות מינהליות, קבע בית-המשפט, כי "עבירות שנקבעו כעבירות מינהליות... דרך המלך היא להטיל בגינן קנס מנהלי, ובהליך מנהלי; זו דרך המלך, ואילו יוזמת הפרקליטות להגיש אישום פלילי בגין עברה מינהלית היא החרגו והיוצא לכלל. מסקנה זו - כי הגשת אישום בגין עברה מינהלית הינה חריג ויוצא לכלל - נדרשת לא אך ממגמתו הכללית של החוק אלא אף מלשונו של סעיף 15 לחוק גופו: תובע כי יבקש להגיש כתב-אישום בגין עברה מינהלית, סמכותו עומדת לו, ואולם זאת רק "כאשר הוא סבור שהנסיבות מצדיקות זאת מטעמים שיירשמו". החוק כמו מטיל על תובע נטל של הסבר על שום מה ולמה אומר הוא לנקוט הליך פלילי תחת הליך מנהלי: מוסמך הוא לעשות כן רק אם הוא סבור שהנסיבות מצדיקות זאת "מטעמים שיירשמו". ומתוך שהמדובר ביוצא לכלל, ממילא חייב להימצא בצדו הצדק ראו. יתרה מזאת: החובה להעלות על הכתב נימוקים להגשתו של אישום פלילי ("מטעמים שיירשמו") מלמדת מעצמה על החשיבות שהמחוקק מבקש ליתן לאותם נימוקים שחובה לרושםם. לא עוד, אלא שעצם יצירתה של החובה לרישום של נימוקים יש בה כדי ללמד על אפשרות ביקורת חיצונית על מעשה הפרקליטות". בג"צ 5537/91 אליהו אפרתי נ' עו"ד כרמלה אוסטפלד, פ"ד מו (3) 509, 501.
31. ראו, חוק העבירות המנהליות, התשמ"ו-1985, סעיף 25.
32. ראו, פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 5, סעיף 131(ז).
33. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, סעיף 98(2א).
34. ראו הטקסט הצמוד לבעיה ראשונה לעיל.
35. ראו, לעיל הערה 22.
36. דני"א 8349/03 יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, "מיסים" יח/4 (אוגוסט 2004), ה-89, בעמ' 86.
37. ראו, חוק מיסוי מקרקעין לעיל, הערה 33, סעיף 84.
38. שם, שם, סעיף 95(ב1).
39. ראו עמדתנו לעיל לבעיה הראשונה לגבי החסינות מפלילים המעניקה רשימת התכנונים.
40. חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 - מס' 30.
41. שם, שם, סעיף 96א.
42. שם, שם, סעיף 67.
43. שם, שם, סעיף 67(א)(ב).
44. שם, שם, סעיף 69(א)(ב)(ג).
45. ד' ביין לעיל הערה 14 בעמ' 267.