

אחריות מנהלים בעבירות המס*

מאת

ד"ר חיים גבאי**

א. מבוא

קריסתה של רשת קלאבמרקט והחובות המוערכים שצברה בסך 1.4 מיליארד שקל, ממקדים את תשומת הלב הציבורית והמשפטית לגבי אחריותם של המנהלים בתאגיד. בדיקה שטחית של מצב חובותיה של הרשת מגלה, שהרשת חייבת לרשות המיסים בישראל סכום של שבעה מיליון שקל, שרובם ככולם נובעים מחובות שלא שולמו למע"מ, וניכויים שנוכו מעובדי הרשת ולא הועברו כדין לשלטונות המס.¹ שלטונות המס מעריכים כי מעבר לחובות אלה תיאלץ רשות המיסים להכיר בחובות הרשת לספקיה כחובות אבודים,² מה שיגרום למדינה אובדן הכנסות של כמאה מיליון שקל.³ על-אף שנוזקים אלה והחובות נעשו ונצברו במסגרת התאגיד⁴ - קלאבמרקט - הנבדל ונפרד באישיותו המשפטית של חבריו, אין חולק כי תאגיד זה פעל באמצעות האורגנים שלו ומנהליו הם אלה אשר במעשיהם או במחדליהם עושים את התאגיד לעבריין.

הסלחנות הבלתי נתפסת מצד בתי-המשפט כלפי עברייני המס⁵ לא פסחה גם על מנהלים בתאגידי, וביתר שאת. סלחנות זו קנתה שביתה גם בקרב רשויות האכיפה הרואות במנהלי התאגידי ובדירקטורים כפועלים בהתנדבות, זאת למרות חובות

* האמור במאמר זה מבטא את דעתו הפרטית של הכותב ואינו משקף בהכרח את עמדת רשות המיסים בישראל. תודתי נתונה למר אילן ניסים, לגבי מירב דדוש, לרו"ח יובל כהן, ולרו"ח אורן תמיר על שניאווה לקרוא את הדברים ולהעיר את הערותיהם המועילות.

** פקיד השומה חולון ומרצה למשפטים באוניברסיטת בר-אילן ובמכללה למנהל.

1. הנתונים מבוססים על פרסומי העיתונות עם הודעת קריסתה של הרשת.
2. חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד, המוכרים כהוצאה לפי סעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה.
3. בהנהלת רשות המיסים חוששים, כי קריסה מוחלטת של הרשת תביא לאובדן הכנסות גבוה יותר. ברשות המיסים לוקחים בחשבון את החזרי המע"מ והמס שקיבלה הרשת כשהוקמה וכשהקימה סניפים חדשים. ראו, ניצן כהן, "הקריסה תגרום למדינה נזקים של יותר מ-100 מיליון שקל" **The Marker**, 14.7.05.
4. במונח "תאגיד" נעשה שימוש להתארגנות עסקית בעלת אישיות משפטית, כלומר, בעלות על זכויות וכפיפות לחובות - לכל תופעה הנראית לה.
5. המאסר הממוצע שבית-המשפט מטיל בעבירות מס הוא 6.6 חודשים בלבד. כמו כן, ב-75% מהתיקים שטופלו במס הכנסה בעשור הקודם (1991-2000) במישור הפלילי, העונש שהוטל על עברייני המס לא עלה על 6 חודשים, וזאת מן הסתם כדי שניתן יהיה להמיר לו את עונש המאסר בעבודות שירות. סכום הקנס הממוצע שהטיל בית-המשפט על מי שהורשע בעבירות מס עמד בשנים אלה על 91 אלף שקל בלבד, כאשר במחצית מהמקרים הקנס אינו עולה על 30 אלף שקל. ראו ח' גבאי **אפקטיביות האכיפה של דיני המס באמצעות החוק הפלילי** (חיבור לשם קבלת התואר "דוקטור לפילוסופיה", חשוון תשס"ה).

האמון המוגברות החלות עליהם. חובות אלה כוללות גם ובעיקר את החובה לפקח על ניהולה התקין של החברה. חובה זו היא בעלת חשיבות מיוחדת כשמדובר בחברה ציבורית, מאחר שלציבור המשקיעים אין אפשרות מעשית לפקח על מעשיהם של הפועלים בחברה ולהשפיע עליהם והמנהל משמש כנציגם וכאיש אמון. בצד חובות אמון אלה קבע המחוקק גם את האחריות הפלילית שבהם חבים מנהלים אלה עבור עבירות שבוצעו על-ידי התאגיד שבניהולם.

השאלות שעולות הן, מה הם גבולות האחריות הפלילית המוטלת על-פי דיני המס על מנהלים בתאגידים ומה הן הסנקציות שניתן להטיל על מנהלים אלה. על שאלות אלה ואחרות אנסה לענות בשורות הבאות.

ב. ההסדר התחיקתי

סעיפים אחדים בדיני המס מטילים אחריות, באופן ישיר ועקיף, על מנהל בתאגיד, הן במישור האזרחי והן במישור הפלילי.

מישור אזרחי

השיטה המשפטית הנוהגת בארצנו מאפשרת לתאגיד שנרשם כחוק להוות אישיות משפטית נבדלת ונפרדת מאישיותם המשפטית של חבריה. למרות זאת, דיני המס השונים יצאו מנקודת מוצא, כי מנהלי התאגיד נושאים באחריות אישית לפעולותיו של התאגיד, ולפיכך ביצעו מעין "הרמת מסך" אוטומטית בין התאגיד לבין חבריו ומחייבים את המנהלים, במצבים מסוימים, במס שבו התחייב התאגיד. במילים אחרות, דיני המס מעבירים למנהלים בתאגיד מסר חד-משמעי: אל להם לנהוג באדישות כלפי התוצאות כאילו היו צדדים שלישיים אשר אין כל קשר בינם לבין התאגיד, כי אז הם עלולים למצוא עצמם מחויבים בכל מס שהתאגיד חויב בו. כך לדוגמה פקודת מס הכנסה קובעת כי,⁶

"המנהל או כל פקיד ראשי אחר של חבר בני אדם מואגד יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על-פי פקודה זו בשביל שומת אותו חבר בני אדם ובשביל תשלום המס."⁷

פקודת מס הכנסה ממשיכה וקובעת, כי את המס שנוכה ולא הועבר לשלטונות מס הכנסה ניתן לגבות מהמנהל עצמו.⁸

6. הרשימה תתמקד בפקודת מס הכנסה אם כי הוראות דומות מצויות בדיני המס השונים. לדוגמה, חוק

מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, סעיף 143.

7. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, סעיף 117.

8. שם, סעיף 119א (ג). השימוש בהוראת סעיף זה מתאפשר רק לאחר הרשעתו הסופית של אותו

מנהל בגין עבירות לפי סעיפים 219 ו-224א לפקודת מס הכנסה. יצוין, כי סעיף זה תוקן במסגרת תיקון 141 לפקודת מס הכנסה (בתוקף מיום 2.12.2004). עד לתיקון זה ניתן היה להפעיל את הסעיף גם במקרים בהם המנהל שילם כופר בשל אותן עבירות.

פקודת מס הכנסה אינה מתמקדת רק בחובות הנובעים מניכויים אלא אף קובעת כי ניתן לגבות את המס שנקבע בשומה שהוטלה על חבר בני-אדם, גם ממי שהיה בעל תפקיד באותו חבר בני-אדם בעת ביצוע המעשים, אלא אם יוכיח אותו בעל תפקיד שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת המעשה.⁹

קנס מינהלי

הטלת קנס מינהלי מהווה אכיפת החוק בדרך מהירה, שכן היא באה במקום הגשת כתב אישום פלילי ומקילה על העומס המוטל על בתי-המשפט. במטרה לאכוף את דיני המס בתיקי התאגידים והעמותות, החליטו שלטונות המס להטיל קנסות מינהליים על בעלי תפקידים בהתאגדויות אלו בגין עבירות שנעברו על-ידן. שלטונות המס נתנו לאחרונה דגש לאי העברת ניכויים - עבירות על-פי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה - והטילו קנס בשיעור 25% מחוב המס של העמותה או התאגיד, על המנהל באופן אישי, בנוסף לקנס שהוטל על התאגיד.¹⁰ על-פי הנחיות שהוצאו על-ידי נציבות מס הכנסה לעובדים, הקנס יוטל בתיק האישי של המנהל ולמנהלים חסרי תיקים ייפתח תיק במשרד בו מתנהל תיק הניכויים של התאגיד בו נעברה העבירה ויוטלו קנסות מינהליים בתיק זה.¹¹ התיק יישאר פתוח עד לתשלום הקנס.¹²

מישור פלילי

סעיף 224א לפקודת מס הכנסה וסעיפים דומים בדיני המס השונים¹³ מייחסים למנהל בתאגיד אחריות פלילית בגין עבירותיו של התאגיד.¹⁴ הוראות חוק אלו

-
9. ראו פקודת מס הכנסה **לעיל** הערה 7, סעיף 119א(ג). אציין, כי החלת הוראת סעיף זה תתאפשר רק לאחר שניתן פסק-דין חלוט בגין עבירות על-פי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה.
 10. ראו תוספת מס' 1 להוראות ביצוע 5/90 "הטלת קנסות מינהליים בתיקי ניכויים על עמותות ומנהלים לפי סעיף 219 לפקודה".
 11. למנהל כזה ייפתח תיק מסוג 92 - תיק הנפתח לשכיר בעל הכנסה נוספת מעבר למשכורת וחייב בהגשת דו"ח שנתי.
 12. התיקון לחוק העונשין (מס' 34) מיום 16.7.91 הטיל איסור מוחלט על תאגיד ועל מעסיק לשלם קנסות שהוטלו על אחר. חבר-בני-אדם שישלם קנס שהוטל על זולתו, ומעביד שישלם קנס שהוטל על עובדו, עוברים עבירה פלילית שדינה מאסר שנה. לענייננו, משמעות הדבר היא, כי קנס פלילי וקנס אזרחי המוטלים מכוח חוקי המס, וכן קנס מינהלי שהוטל על-פי חוק העבירות המינהליות, ישולמו רק על-ידי מי שעליו הוטלו הקנסות. ראו חוזר מס הכנסה מס' 25/91 וכן, חוק העונשין, התשל"ז-1977, סעיף 252א. בדומה, הוראת חוק ספציפית האוסרת תשלום קנס פלילי או כופר שהוטל על מנהל בתאגיד, על-ידי התאגיד עצמו, מצויה בפקודת מס הכנסה. ראו פקודת מס הכנסה **לעיל**, הערה 7, סעיף 220ב.
 13. ראו חוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב-1952, סעיף 23; חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963, סעיף 99; חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, סעיף 58; חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, סעיף 119.
 14. התאגיד יכול להיות נאשם, מובא לדין ומורשע בשל מעשיהם, מחדליהם וכוונותיהם של מנהליו. המהווים בנסיבות מסוימות, את העבירה, הם מעשיהם, מחדליהם וכוונותיהם של החברה. דרך זאת במשפט נוצרה כתוצאה מייחוס "מוח" וכוונה פלילית לחברה, בעזרת האנשה, פרסוניפיקציה, לאישיותו של אדם פיזי בעל תפקיד בה. המשפט מימש צורך זה באמצעות שתי דרכים: פיתוח היחס שבין השולח (התאגיד) לשולח (המנהל) ובאמצעות תורת ה"אני האחר" - Alter ego. תורה זו גורסת, כי פקיד חשוב של החברה המבצע תפקיד ניהולי הוא האני האחר של החברה, ומעשיו יכולים להחשב - אם דרוש הדבר - כמעשה של החברה. זהו למעשה כלי נוסף אשר באמצעותו מייחסים את מעשיו של המנהל או פקיד אחראי, לתאגיד. ראו ג' עמיר **עבירות מס** (הוצאת סדן, תל-אביב, 1992), 121.

מנוסחות על בסיס פיקציה משפטית הקובעת, שכל מי שהיה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות, פקיד אחראי, נאמן או בא-כוח, ייראה כאשם בכל עבירה שעברה השותפות, החברה, האגודה או העמותה. אם ירצה נאשם לסתור הנחה זו, עליו ללכת בדרך שקבע המחוקק, שהטיל על הנאשם את החובה להוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו, או כי נקט בכל האמצעים הסבירים להבטיח כי העבירה תמנע. על-פי ההנחה הקיימת ביסוד סעיפים אלה, המייחסים למנהל בתאגיד אחריות פלילית בגין עברותיו של התאגיד. התביעה יכולה להסתפק בהוכחת העובדה, כי הנאשם שימש באחד מהתפקידים שהסעיף מונה בעת שהחברה עברה את העבירה המיוחסת לה. התביעה פטורה מלהוכיח את ידיעותיו של המנהל עצמו, ומכאן והלאה עובר נטל ההוכחה לנאשם עצמו, אשר צריך להוכיח כי לא ידע על העבירה או שנקט בכל האמצעים הסבירים למניעתה.

רעיון הזהות של גוף מאוגד עם מי שפועל מטעמו לעניין האחריות בפלילים מעורר כמה בעיות שהעיקרית שבהן היא, מיהו אותו מנהל פעיל שמעשיו או מחדליו עושים את התאגיד לעבריין, ומה נדרש מאותו מנהל להוכיח בכדי לנקות עצמו מעבירות התאגיד.

ג. מיהו מנהל פעיל

שאלת המנהל הפעיל, זה שאליו כיוון המחוקק בסעיפי החוק השונים, העסיקה לא אחת את בתי המשפט. לשאלה זו יש נפקות לגבי אחריותם של מנהלים אחדים אשר אינם בתחום הניהול השוטף של התאגיד או מנהלים אחרים המופקדים בתחומים הטכניים של התאגיד ולא בתחום הניהולי. השאלה עלתה לדיון בפרשת **נירון טכנולוגיה**¹⁵. בפרשה זו הואשמו חברה ומנהליה בעבירות של אי העברת ניכויים, עבירה על-פי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה. בית-משפט השלום קיבל את טענת אחד המנהלים, שהיה אחראי על התחום הטכני בחברה, וקבע כי מנהל פעיל אינו כולל מנהל המופקד אך ורק על התחום הטכני-ביצועי של פעילות החברה ואינו עוסק כלל בתחום הכספי או המינהלי של עסקי החברה. בית-המשפט המחוזי הפך את החלטת בית-המשפט קמא וקבע, שמנהל פעיל ייחשב הן זה המופקד על הצדדים הטכניים והן זה המטפל בצדדים המינהליים. בעקבות פסק-דין זה קבעו שלטונות המס הנחיות המבהירות כי המונח 'מנהל פעיל' אינו בא לצמצם אלא אף להרחיב. במילים אחרות, גם מי שאינו רשום כמנהל במסמכי החברה אך הוא ממלא בפועל תפקיד ניהולי, ייחשב כמנהל פעיל לצורך סעיף 224א לפקודת מס הכנסה.¹⁶ שלטונות המס נימקו את החלטתם, בין היתר, גם בסעיף 117 לפקודה, שעל-פיו אין כל דרישה לפיה יהא המנהל בגדר מנהל פעיל בחברה. כל מנהל - אף מנהל "פורמלי" שאין לו כל פעילות מעשית בחברה זולת תוארו ומעמדו כמנהל - כפוף להוראות הסעיף.

15. ע"פ (ת"א) 24/90 מדינת ישראל נ' רוני מאואר, "מיסים" ד/6, ה-35.

16. ראו חוזר מס הכנסה 45/90 - משפטית "סעיף 224א לפקודה - מיהו מנהל פעיל".

נראה שפרשנותם הרחבה של שלטונות המס למונח "מנהל פעיל" זכתה לרוח גבית גם מצידו של בית-המשפט עת קבע בפרשת **מודיעים** כי מנהל פעיל הוא,

"גוף או נושא משרה בכיר בתאגיד (אסיפה כללית של בעלי המניות, דירקטוריון, דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים), יהיו בודאי אורגן של התאגיד. אך גם נושא משרה שאינו בכיר עשוי להיחשב כאורגן התאגיד, וזאת אם על-פי מסמכי התאגיד או על-פי מקור נורמטיבי אחר, רואים את פעולתם ומחשבתם כפעולת התאגיד עצמו..."¹⁷

בפרשה אחרת¹⁸ דן בית-המשפט בעניינה של חברה אשר בדוחותיה נכללו הוצאות משכורת עבור מטפלת הילדים של בעל המניות בחברה וכן הוצאות פרטיות אחרות שנכללו בספרי החברה. באותו מקרה שימש רו"ח הרפז כרואה החשבון של החברה על אף היותו בעל מניות בחברה. לגבי השאלה מיהו מנהל פעיל טען עורך דינו של רו"ח הרפז, כי מנהל הוא אדם שנבחר או מונה על-פי חוק כמנהל והעובדה, כי היו לשולחו 99% במניות החברה והוא פעיל בה, אינה צריכה לקבוע לעניין מעמדו כמנהל. בית-המשפט לא קיבל טיעון זה וקבע, כי כדי לקבוע שמנהל הינו פעיל, יכול בית המשפט לקבל נתונים וראיות באשר לפעילותו, אופן חתימתו על מסמכים והדרך בה אדם מבצע את פעולותיו הניהוליות בחברה. מפסק דין זה עולה בבירור כי גם אם אדם איננו רשום במסמכי ההתאגדות כמנהל אך בפועל הוא פועל כך, הרי שמעמדו לענייננו כשל מנהל פעיל.

מסקנת הדברים היא, כי פעילותו הניהולית של הנאשם בחברה, כשלעצמה, גוררת את אחריותו הפלילית והעובדה שאין הוא נחשב כמנהל אף לצורך עניין אחר (כגון לעניין דיני החברות), אינה מעלה ואינה מורידה.

ד. דחיית אשמתו של המנהל

הוראות סעיף 224א לפקודת מס הכנסה והוראות דומות אחרות בדיני המס השונים קובעות, כי המנהל יכול לנקות את עצמו מהעבירות המיוחסות לו על-ידי הוכחת אחת מהשתיים:

(א) העבירה של התאגיד נעברה ללא ידיעתו;

(ב) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים למניעת העבירה.

עמיר סבור, כי ניתן לפרש את סעיף 224א כך שיראו את המנהל אשם אם לא הוכיח אחת משתי ההגנות המוצעות לו, דהיינו, עליו להוכיח את שתייהן.¹⁹ עמיר תומך את יתדותיו בעובדה, שכאשר המחוקק מסתפק רק באחת משתי ההגנות הוא מציין זאת

17. ע"פ 3027/90 מודיעים נ' מדינת ישראל, פ"ד מד (4) 364, 382.

18. ע"פ (ת"א) 512/92 חב' שירותי ניהול אשדוד בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, "מיסיס" ז/5, ה-45.

19. ראו עמיר, לעיל הערה 14, בעמ' 125.

במפורש. לדוגמה, סעיף 119 בחוק מס ערך מוסף מסתפק בהוכחת אחת משתי ההגנות ולא בשתייהן. נראה שבת-המשפט מקבלים את הפרשנות המקילה ומסתפקים בהוכחתה של אחת משתי ההגנות האפשריות.

מפאת קוצר היריעה ובשל הטריטוריאליזם הקיימת בטענת ההגנה הראשונה, נתמקד בשורות הבאות בטענת ההגנה השנייה - "שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים למניעת העבירה".

כאשר מוטל על מנהל-נאשם להוכיח, כי הוא נקט בכל האמצעים הסבירים כדי למנוע את העבירה, משתמעת מכאן החלפת הכוונה הפלילית בהתנהגות רשלנית. עמיר מציין, כי אם בית המשפט יהיה סבור כי היה אמצעי מסוים נוסף שניתן היה לנקוט והמנהל לא נקט בו, יספיק דבר זה להרשעת הנאשם.²⁰ ואכן, בסדרה של פסקי-דין קבעו בתי-המשפט, כי סעיף הגנה זה מותנה בכך שהנאשם נקט בכל האמצעים הסבירים למניעת העבירה, דהיינו, שעליו לעשות מעשה אקטיבי למנוע את העבירה. אין לו להחריש ולרחוץ בניקיון כפיו, אלא עליו לעשות מעשה ולנקוט בכל אמצעי כדי שהחוק יקום והעבירה תימנע.²¹ בעניין **חב' קרנציה**, בית-המשפט ממשיך וקובע, כי אפשר למנות לא מעט מעשים שיכול המערער לעשות, ואף שומה היה עליו לעשות, כדי להבטיח את קיום החוק. פסק דין זה מאמץ למעשה את שנאמר בפרשת **חב' מכבש ירושלים**,²²

"...מספיק שבית המשפט יהיה סבור כי היה עוד אמצעי מסוים שניתן היה לנקוט והמנהל לא נקט בכדי שהגנה זאת לא תעמוד לו..."

סכסוך בין שותפים היא טענה הנשמעת לעיתים כטענת הגנה של מנהל-נאשם. טענה מסוג זה נידונה בפסק-דין **חב' בית יאיר**²³ שם קבע בית-המשפט, שההגנות שבסעיף 224 לפקודה לא יועילו למנהל חברה אשר גילה נכונות ורצון טוב לקיים את המוטל עליו, ואף פתח באמצעים משפטיים נגד המנהל השני של החברה, אך בכל זאת - באיחור, לאחר שהעבירות הושלמו.

טענה נוספת העולה תדיר היא הסתמכות על בעלי מקצוע. לגבי זה קבע בית-המשפט, כי,

20. ראו עמיר, שם בעמ' 123.
 21. ח' ברנזון "היקף האחריות הפלילית של מנהל חשבונות", רו"ח לב (1), 51. במאמר זה מתייחס המחבר לעבירות פליליות ועבירות פיסקאליות שנעשו בחברת קרנציה היינריך תעשיית צמר בע"מ, תוך כדי מעורבות אישית של מנהל החשבונות של החברה. מעשים אלה הביאו לצירופו של מנהל החשבונות לכתב האישום נגד החברה ומנהלה ולהרשעת שלושתם בדין. במסגרת ערעורו לבית-המשפט העליון דן בית-המשפט לראשונה, ובהרחבה יתרה, בסוגיה עד היכן שותף מנהל חשבונות באופן אישי לאחריות פלילית בעבירות פיסקאליות ופליליות של חברה ומנהליה.
 22. ת"פ (י-ם) 318/79 **מדינת ישראל נ' משה כהן ואח'**, קובץ פס"ד פליליים (בהוצאת נציבות מס הכנסה), חוברת 14, בעמ' 11.
 23. ת"פ (ת"א) 1621/70 **מדינת ישראל נ' בית יאיר בע"מ**, קובץ פס"ד פליליים (בהוצאת נציבות מס הכנסה), חוברת 6, בעמ' 126.

”מינוי רו”ח והעסקתם של מנהלי חשבונות קבועים אינם ”אמצעים סבירים” לעניין סעיף 224א...”²⁴

ברם, הגנת ההסתמכות על בעלי מקצוע פנים רבות לה והיא הוכרה במשפט הפלילי הישראלי בשורה ארוכה של פסקי דין. כך לדוגמה, נתקבלה הטענה במישור העקרוני, כי ככל שפעולתו של הנישום מורכבת יותר, כך רצוי שהנישום ייעזר במומחים לדבר. כאשר נוהג הנישום על-פי עצתם של המומחים, הוא יצא ידי חובתו.²⁵ בפסק דין אחר נקבע, כי כאשר שיטתו של הנישום בפריסת תקבולים למשך כמה שנים קדימה הוכרה כלגיטימית על-ידי רואי חשבון בעלי שיעור קומה, הדבר מצביע על שלילת קיומו של היסוד הנפשי - כוונת הזדון - הנדרש לצורך הרשעה בעבירה שנדונה שם.²⁶ כפי שעולה מהפסיקה, אם כן, היוועצות בתום-לב בייעוץ משפטי מקצועי ופעולה על יסוד עצה שנתקבלה, אינן מגלות את האשם הנדרש בעבירות של כוונה פלילית.²⁷

נדמה, שכללי המסגרת המקדמיים החייבים להתקיים נקבעו בפרשת **פרומדיקו**.²⁸ בפרשה זאת בית-המשפט קבע, שעל מנת שניתן יהיה לבסס הגנה על טענת ההסתמכות, על הנאשם להצביע על ארבעה תנאים, שרק בהתקיימותם יזכה בהגנה כאמור:

- (א) הוא פנה למומחה בעל ידע מקצועי וניסיון מתאים;
- (ב) הוא הציג את השאלות הרלוונטיות באורח ישיר וברור, תוך מתן מלוא הנתונים העובדתיים הנדרשים לקבלת החלטה מושכלת;
- (ג) הוא פעל בתום-לב ובהתאם לאותה עצה;
- (ד) הייעוץ המקצועי עומד במבחן הסבירות, כפי שיכול הנישום, בהתאם לכישוריו האינדיבידואליים, לבוחנו.²⁹

ה. החלטת ביניים

כפי שראינו לעיל, עבירות פיסקאליות שנעשו בתאגיד הביאו לצירופם של המנהלים לכתב האישום שהוגש נגד החברה ומנהליה ולהרשעתם בדין. בחקיקה ובפסיקה הושם דגש על היקף האחריות האישית הישירה והעקיפה של מנהל בתאגיד לעבירות

24. ראו ת”פ 318/79 לעיל, הערה 22, בעמ’ 13.

25. ע”פ 947/85 עוזי עצמון נ’ מדינת ישראל, פ”ד מא (4), 617.

26. ע”פ 811/78 לזר פרינץ נ’ מדינת ישראל, פ”ד לד (2), 365.

27. אדגיש כי מדובר בייעוץ משפטי מקצועי ולא בייעוץ חשבונאי. זאת מאחר שבשאלות מיסוי, שהינן במהותן שאלות משפטיות, להבדיל מהיבטים חשבונאיים הכרוכים לעיתים מזומנות בשאלות אלו, ספק אם הסתמכות על חוות דעת מקצועית של רואי חשבון תזכה את הנישום בהגנה כאמור. ראו, א’ הכהן “הסתמכות כהגנה מפני אשמה בפלילים”, גלובס, 14.2.2000.

28. ת”פ (י-ם) 55/96 מדינת ישראל נ’ פרומדיקו בע”מ ואח’, “מיסים” יג/1, ה-45.

29. בפרשה זאת בית-המשפט קיבל את טענת ההסתמכות על חוות דעת מקצועית כטענת הגנה ראויה במישור העקרוני, אך דחה אותה במקרה הספציפי בשל מחלוקת בשאלת ההתאמה שבין העובדות שהיו מונחות בבסיס חוות הדעת המקצועית שניתנה לבין מבנה העסקה בפועל. ראו פרומדיקו, שם, בעמ’ 169 - 178 להכרעת הדין.

המס. שאלה זאת עלתה במלוא חריפותה לנוכח מה שמכונה "החלטת בייניש" - החלטה אשר הפכה להיות קו השבר המשפטי בסוגיית אחריות המנהלים בתאגיד והעמדתם לדין. אולם בטרם אתאר את ההחלטה והשלכותיה, אתייחס לפרשה דומה וזהה בעובדותיה המשפטיות להחלטת בייניש היא פרשת **הפועל באר-שבע**. בפרשה זו,³⁰ אגודת הפועל באר-שבע ומנהליה הואשמו בבית-משפט השלום בשל אי העברת ניכויים במועד לפקיד השומה, עבירה על סעיף 219 לפקודת מס הכנסה. מנהליה הפעילים של האגודה הואשמו גם בעבירה לפי סעיף 224א המטיל אחריות על מנהל פעיל בתאגיד. המנהלים הודו בכל העבירות המיוחסות להם בכתב האישום, אך ביקשו מבית המשפט שיימנע מהרשעתם ויסתפק במציאתם אשמים בלא הרשעה. כדי לתמוך בבקשתם טענו שתי טענות:

- (א) הסיבה לאי העברת הניכויים נבעה ממחסור בכסף באגודה, לאחר שלא הועברו אליה כספים מהמוסדות התומכים בה.
- (ב) הנאשמים מילאו את תפקידם הציבורי בהתנדבות תוך הקרבת אינטרסים פרטיים למען המטרה הציבורית שלשמה פעלו.

בפסק דינה קבעה השופטת רות אבידע, כי יש להרשיע את המנהלים על-אף העובדה שעשו את מלאכתם בהתנדבות. לאגודה אסור היה להמשיך בפעילותה תוך הפרת החוק, הפרה שיש בה פגיעה בציבור. השופטת המשיכה וקבעה, כי אי העברת ניכויים לאוצר היא שליחת יד בכספי המדינה וממילא מהווה פגיעה בחברה שלרווחתה בקשו הנאשמים לפעול, ולכן לא ניתן לפטור את המנהלים בלא הרשעה. בית-המשפט הטיל על האגודה 75,000 ש"ח קנס ועל המנהלים גזר תשלום קנס של 6,000 ש"ח וחודשיים מאסר על-תנאי.³¹

על רקע פסק-דין זה, בולט הקושי להבין את חוות דעתו של היועץ המשפטי לממשלה שבה הינחה את שלטונות המס שלא להגיש כתב אישום נגד התזמורת הסימפונית ירושלים ומנהלה יחזקאל בייניש. בפרשה זו, שזכתה להדים רבים בציבור ובמערכת המשפטית, התזמורת לא העבירה את כספי הניכויים משכר עובדיה במשך ארבעה-עשר חודשים בסך כולל של כ-2.5 מיליון שקל. בייניש טען, כי בשנת 2001 נקלעה התזמורת לקשיים כלכליים שבעטיים לא העבירה את כספי הניכויים לשלטונות המס. בהחלטתו קבע היועץ המשפטי לממשלה, כי בנסיבות העניין אין תשתית מספקת להעמדת התזמורת ומנהלה לדין פלילי. היועץ המשפטי סבור שהיקלעותה של התזמורת לקשיים כלכליים באה לאחר שהגופים השלטוניים החברים בעמותה והשותפים בניהולה, לא העבירו לעמותה את התקציבים שהתחייבו להעביר, ומשלא הגיעו ההקצבות כמובטח, לא העבירו התזמורת ומנהליה את כספי הניכויים

30. ת"פ (בי"ש) 2687/90 **מדינת ישראל נ' הפועל באר-שבע ואח'**, "מיסים" ה'3, עמ' ה-198.
 31. בעקבות פסק דין זה פרסמה נציבות מס הכנסה את חוזר מס הכנסה 17/91 "אחריות מנהלים ופעילים בעמותות ובמוסדות ציבורי", המדגיש כי עמדת הנציבות בנושא אחריות מנהלים פעילים בעמותות ומלכ"רים היא כפי שנקבע בפרשת **הפועל באר-שבע**.

לשלטונות המס אשר ידעו את המצב, ואף הוסיפו לנהל עם מנהלי העמותה מגעים להסדרת התשלום עד למועד הסמוך למינוי המפרק הזמני לעמותה.³²

קו שבר זה שעליו הצבעתי לעיל, אשר נוצר בעקבות החלטתו של היועץ המשפטי בפרשת בייניש, בא לידי ביטוי בשתי פרשיות דומות שנידונו לאחרונה בבתי-המשפט והחלטות לגביהן ניתנו זמן קצר לאחר החלטת היועץ המשפטי. הפרשה האחת היא בעניינה של **עמותת הורים**³³, שבמהלכה זוכתה עמותת ההורים שפעלה לתגבור לימודי התורה בבית-הספר וכן זוכה מנהלה ביחס ל-42 עבירות של אי תשלום מס שנוכה. בפסק דינו משווה השופט יואל צור בין מקרה זה לעניין התזמורת הסימפונית וקובע:

"הנאשם עשה ככל יכולתו לנהל את העמותה כחוק... מצב המשק גרם לכך שלא יכלה הנאשמת לשלם את מה שהיה עליה לשלם..."

בהחלטתו זו הסתמך השופט צור באופן מפורש על חוות דעתו של היועץ המשפטי לממשלה בעניין בייניש והתזמורת הסימפונית ירושלים.

בפרשה אחרת³⁴ הואשמו עמותה ומנהליה באי העברת ניכויים בסך 360,000 ש"ח לשלטונות המס. גם בפרשה זו טענו מנהלי העמותה, כי פעלו בהתנדבות וכי היקלעותה של העמותה לקשיים כלכליים באה עקב אי העברת תקציבים על-ידי הגורמים השלטוניים. השופט איתן מגן החליט למחוק את כתב האישום בשל טענת הגנה מן הצדק וקבע, תוך שאינו מסתיר את מורת רוחו מהחלטת היועץ המשפטי,

"...רשות זו, שהחליטה כעת שלא לקיים התחייבות בפני בית-המשפט להבהיר את השוני בנסיבות הקיים לטענתה, בין עניין התזמורת והמקרה שבפני ואינה אומרת מילה בנדון - לרשות כזו יש לומר משהו בסגנון חז"ל של "טול קורה מבין עיניך"..."³⁵

-
32. אכן בפרקטיקה שלטונות המס עושים כל מאמץ לגבות את כספי הניכויים גם בעת שהתאגיד חשוד בעברות מס. במילים אחרות, חקירת העמותה או התאגיד ואפילו העמדתם לדין אינו גורע ואינו פוגם ברצון שלטונות המס לנסות לגבות את המס שבגיניו מועמדים התאגיד ומנהלו לדין. יתרה מכך, גם בעת שברור שהתאגיד ביצע את העבירה ועוד טרם חקירת החשודים במעשה, מציעים שלטונות המס לחשודים לשלם את המס ובכך למנוע מהם פתיחת תיק פלילי על כל השלכותיו. במקרים כאלה שבהם הוסדר החוב, שלטונות המס מסתפקים בהטלת קנס מינהלי ותיק החקירה נסגר או שלא נפתח כלל.
33. ת"פ (י-ם) 5524/03 **מדינת ישראל נ' עמותת הורים ליד בית-הספר הממלכתי דתי** (המאגר המשפטי - נבו).
34. ת"פ (קריות) 3283/02 **מדינת ישראל נ' מכבי ק. מוצקין סקצית הכדורסל לגברים**, "מיסים" יט/3 עמ' ה-392.
35. על פסק-דין זה הוגש ערעור על-ידי פרקליטות המדינה. בין יתר נימוקי הערעור נטען, כי המקרה דנן אינו עומד במבחן "הגנה מן הצדק" כפי שנקבע בהלכת **יפת**, שם הציב בית-המשפט מפי השופט ד' לוי סטנדרטים חמורים ביותר כתנאי לקבלתה של טענת "הגנה מן הצדק", ובלשונו של השופט לוי: "המבחן הקובע, כפי שאני רואה לאמצו, הוא מבחן ה'התנהגות הבלתי נסבלת של הרשות' היינו התנהגות שערורייתית, שיש בה משום רדיפה, דיכוי והתעמרות בנאשם". ראו ע"פ (חיפה) 488/05 **מדינת ישראל נ' מכבי ק. מוצקין ואח'** (טרם נשמע).

אכן, החלטת היועץ המשפטי בעניין בייניש היא חריגה ואינה משקפת את המקובל בתחום אי העברת הניכויים למס הכנסה. החלטה זו התקבלה במורת רוח - הן בקרב הציבור הרואה בהחלטה זו איפה ואיפה וחוסר שוויון, הן בקרב רשויות המס החוששות שתקדים זה יפגע בצורה אנושה בכושר ההרתעה, והן בקרב הקהילה המשפטית הרואה בהחלטה זו פגיעה באחידות המשפט, בשוויון בפני החוק וביציבות המשפט.³⁶

אחרית דבר

מורכבותם המיוחדת של דיני המס חייבה עיצובה של נורמה עונשית המוטלת על מנהל בתאגיד בגין עבירות פליליות-פיסקליות שנעשו בתאגיד תוך כדי ניהולו של המנהל. גישת המחוקק היא, כי התאגיד אינו בעל אישיות ממשית אלא אישיות משפטית ערטילאית. התאגיד אינו אלא יצירה משפטית המופעלת, למעשה, על-ידי אורגנים ובני אדם. הואיל וכך, ניתן לראות באנשי המפתח של התאגיד כמו: מנהל, פקיד אחראי, מנהל חשבונות וכולי כ"אני האחר" (Alter ego) של האישיות המשפטית. עם זאת, בתי-המשפט התחבטו לא מעט בשאלת היקף האחריות האישית הישירה והעקיפה של מנהל בתאגיד. התחבטות זאת אינה נחלתן של עבירות המס ואינה ייחודית למגזר זה בלבד. "הענשתו" של המנהל בעבירות שהתאגיד ביצע בעת ניהולו היא בעייתית, בעיקר על רקע המחשבה שמנהלים אחדים מבצעים את תפקידם באופן התנדבותי תוך הקדשת זמנם הפרטי ומשאביהם, ללא קבלת תמורה כלשהי. התפיסה השלטת היא, כי יש להתייחס למנהלים אלה בסלחנות יתרה ואין להענישם בגין מעשיהם או מחדליהם בתאגיד אותו ניהלו. נדמה, שעל רקע תפיסה זו ניתן להבין את החלטתו השנויה במחלוקת של היועץ המשפטי לממשלה בעניין התזמורת הסימפונית ירושלים. אולם יש לזכור שפרוסה זאת - עבירות מנהלים בתאגיד, אינה מנותקת מהעוגה כולה - עבירות המס, אשר גם לגביהן רווחת הדעה כי אנו נמצאים בחברה סלחנית בכל הנוגע לעבירות המס.

36. יודגש כי על-אף החלטת היועץ המשפטי לממשלה לא שינתה רשות המיסים את עמדתה כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה 17/91 הנ"ל.