

## העמדה לדין פלילי בשל אי צירוף תשלום לדו"ח מע"מ - כלי יעיל להרתעה או חרב פיפיות?

מאת

ד"ר חיים גבאי, עו"ד • דניאלה גבאי בן-זאב, עו"ד (רו"ח)\*

### מבוא

בשנים האחרונות מרבית רשויות מע"מ לערוך שימוש בסעיף 118 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ" או "החוק"), כשהוא משולב בסעיפי חוק נוספים, לצורך העמדה לדין פלילי של נישומים. סעיף זה, הוא סעיף כללי, הקובע ומחיל אחריות פלילית ובצידה ענישה פלילית, ביחס לכל מצב דברים שבו נישום "הפר הוראה מהוראות חוק זה", אף אם מדובר בהוראה אזרחית לחלוטין, ולהוראה לא נקבע עונש מפורש.

בתוך כך, הפכו רשויות מע"מ לחזון נפרץ את השימוש בסעיף 118 לחוק לצורך הגשת כתב אישום בקשר עם אי תשלום המס המדווח, לפי סעיף 88(א) לחוק, לאחר שהנישום דיווח על חבות המע"מ, אך לא שילם את המס הנובע מכך. הגם כי הוראת סעיף 88(א) לחוק המע"מ אינה הוראה אוסרת, ובשל כך אף לא נקבע לגביה עונש מפורש, רשויות מע"מ עורכות שימוש בסעיף 118 לחוק, על מנת להמיר הוראה זו לעונשית, וכך להעמיד לדין פלילי נישומים שלא שילמו את המס שדווח על ידם. שילוב זה מכוון לאותם נישומים שמסרו את דיווחיהם לרשויות מע"מ במועד, אולם לא שילמו את המס המגיע המדווח על ידם מסיבות שונות, המשתנות ממקרה למקרה.

כידוע, משבר מגפת הקורונה וזמן קצר לאחריה מלחמת חרבות ברזל, הובילו עסקים רבים למצב תזרימי וכלכלי רעוע, כשהם משוועים לסיוע ממשלתי. נטל התשלומים למדינה לצד ההוצאות הקבועות של העסק, ולצד הכנסות הולכות ופוחתות, מביאות רבים למצב שבו בעל כורחם הם אינם עומדים בתזרים המזומנים הדרוש לפי המועדים הקבועים בחקיקה.

כפי שנראה להלן, עצם השימוש בסעיף 118 לחוק נושא עמו ממילא לא מעט קשיים משפטיים, שלא בטוח שהשיטה המשפטית כבר נתנה לגביה מענה הולם. קשיים אלה, אך מתחדדים ומתעצמים ביתר שאת לאור מצבם הכלכלי של עסקים כאמור בעת הנוכחית. כך יוצא, שלא זו בלבד שהעמדה לדין פלילי במקרים אלה אינה עולה עם עקרונות היסוד של הענישה הפלילית ושל שיטת המס, במציאות היא אף הופכת באותם מקרים לחרב פיפיות של ממש, ועלולה לסכל את מטרת מערכת המס עצמה.

\* משרד ד"ר חיים גבאי ושות', המתמחה במיסוי אזרחי ובמיסוי פלילי.

במאמר זה נסקור את הוראת סעיף 118 לחוק המע"מ, תוך השוואתה להסדרים מקבילים ובפרט למקבילתה בפקודת מס ההכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"). בתוך כך, נעמוד על הקשיים המשפטיים היסודיים העולים מהוראת חוק זו ועל האופן שבו אלה נוגדים באופן חזיתי את כללי הדין הפלילי הנוהג. בהמשך, נבחן את התוצאות של הפעלת הסעיף בשילובו עם סעיף 88(א) לחוק, והעמדה לדין פלילי בגין אי תשלום המע"מ לאחר שדווח, הן ברמה המשפטית והן ברמה הפרקטית.

בסופו של דבר, נציע מתווה משפטי אפשרי מרוכך, העשוי להקל את ההתמודדות עם מצבים אלה, באופן המקדם הן את ההרתעה מפני אי תשלום המס והן את גביית המס בפועל, באופן יעיל יותר ובכלים משפטיים ראויים יותר.

### הוראת סעיף 118 לחוק מע"מ - עבירת "סל"

כידוע, חוק המע"מ הוא חוק המכיל ברובו הוראות פיסקליות במישור האזרחי, בקשר עם הטלת מע"מ על אזרחי המדינה. לצדן של הוראות אופרטיביות אלה, כלל המחוקק בחוק זה גם **סעיפים אוסרים**, המוגדרים כעבירות, ובהן עבירות טכניות (שמהותן אינה העלמת מס אלא התנהלות שגויה ולקויה), וכן עבירות מהותיות (עבירות שההתנהלות בהן מלווה בכוונה פלילית של מבצע העבירה להתחמק מתשלום מס או לסייע לאחר להתחמק מתשלום המס).

העבירות הטכניות בחוק המע"מ, קבועות ברובן בסעיף 117(א) לחוק, והן עבירות מסוג עוון שהעונש לגביהן הוא קנס או מאסר עד שלוש שנים. לדוגמה, מסירת ידיעה לא נכונה, אי הגשת דו"ח במועד, אי מסירת מסמך שיש חובה למוסרו וכיו"ב. יצוין כי לצד זאת, נקבע בחוק העבירות המינהליות, תשמ"ו-1985, כי במקרים אלה 'דרך המלך' לטיפול הוא בדרך של ענישה מינהלית, במקום העמדה לדין פלילי.<sup>1</sup>

העבירות המהותיות הקבועות בחוק המע"מ, הן עבירות חמורות יותר המצויות בעיקר בסעיף 117(ב) לחוק, שהעונש שנקבע לגביהן עשוי להגיע ל-5-7 שנות מאסר בפועל. בין עבירות אלה, ניתן למנות עבירות כמו זיוף פנקסי חשבונות, הוצאת חשבונות מס שלא כדין, מעשי מרמה לניכוי מס תשומות וכיו"ב. יצוין כי לצד זאת, סעיף 121 לחוק מע"מ מאפשר להמיר במקרים מסוימים את ההליך הפלילי או את כתב האישום בתשלום כופר,<sup>2</sup> וההחלטה בעניינו נקבעת על ידי ועדה מיוחדת המפעילה שיקול דעת בנושא.

כאן המקום לציין, כי בחלקו "האזרחי" של חוק המע"מ, קיים גם שפע של סנקציות אזרחיות בעלות אופי עונשי-הרתעתי, שאינן עולה כדי אישום פלילי או עבירת עבירה. כך למשל, חיוב

---

1. בג"ץ 5537/91 אליהו אפרתי נ' עו"ד כרמלה אוסטפלד ואח', "מיסים" ו/4 (אוגוסט 1992) ה-82.  
2. להרחבה בנושא זה ראו מאמרינו הקודמים: ד"ר חיים גבאי, "הכופר ותרומתו למערך הענישה הפיסקלי בישראל", מיסים כ/2 (אפריל 2006) א-39; "כופר כסף - המצוי אל מול הרצוי", מיסים טז/5 (אוקטובר 2002) א-93.

בתשלום מידי או מתן ערובה להבטחת חוב,<sup>3</sup> הטלת קנסות שונים,<sup>4</sup> הטלת כפל מס,<sup>5</sup> הטלת מגבלות על ניכויים<sup>6</sup> ועוד, כאשר מטרת המחוקק הייתה ליחד את עבירות המס רק למקרים הבוטים ביותר.

ואולם, המחוקק לא הסתפק רק בסנקציות אזרחיות לצד קביעת עבירות ספציפיות בחוק מע"מ, והוסיף בו גם "עבירת סל" בסעיף 118 לחוק. העולה מהוראה זו הוא, שכל הפרה של כל הוראה מהוראות חוק מע"מ ותקנותיו תיחשב לעבירה פלילית, שהעונש לגביה עלול להגיע לשלושה חודשי מאסר בפועל. כמתבקש, נתחיל את מסענו בהוראות הלשונית של סעיף 118 לחוק, הקובעת כדלקמן:<sup>7</sup>

**"מי שהפר הוראה מהוראות החוק ולא נקבע להפרה עונש, או הפר הוראה בתקנות לפי החוק כשנאמר בתקנות שההפרה היא עבירה, דינו - מאסר שלוש חודשים או קנס..."**

נקל לראות, כי הסעיף הוא בעצם "מפלט עניינים" לתביעה, מקום שבו לא מצאה הגדרת עבירה הולמת או מעשה בהוראות סעיף 117 לחוק. כך מתיר הסעיף, באופן כוללני וגורף, להפוך כל הוראה בחוק או בתקנות, שהיא הוראה אזרחית לחלוטין, לעבירה שסנקציה פלילית עד כדי מאסר בפועל בצד הפרתה.

נקודת המוצא לקביעתה של הענישה הפלילית היא כללי המשפט הפלילי המהותי. כללים אלה "משקפים את צרכי החברה המאורגנת להגן על הערכים החיוניים לתפקודה התקין ולהתפתחותה הרצויה, בהתאם לתפיסות החיים על פיהן היא מונהגת בתקופה נתונה".<sup>8</sup> עיקרון יסודי, ראשון במעלה בין כללים אלה בדיני העונשין של מדינת שלטון החוק, הוא עקרון החוקיות, שלפיו מטרת המשפט הפלילי היא לכוון את התנהגותם של האזרחים כדי שתהיה חוקית, וליידע אותם מהי התנהגות לא חוקית כדי שיוכלו להימנע ממנה.

כלל ידוע הוא, כי בניגוד לרשות מינהלית, אשר מנועה לבצע פעולות שלא הוסמכה לעשותן בחוק מפורש, אדם טבעי רשאי לעשות כל מה שלא נאסר עליו בהוראת חוק מפורשת (Nullum crimen sine lege).<sup>9</sup> זהו עקרון החוקיות של המשפט הפלילי, שעל פיו ייקבעו התנהגויות אסורות באופן מפורש, תוך מתיחת "קו גבול ברור ככל שניתן בין התנהגות מותרת לאסורה".<sup>10</sup> כלל זה, מקביל לכלל התלמודי המצוי במקורותינו, "אין עונשין אלא אם

---

3. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, סעיף 112א.  
4. ראו חוק מע"מ לעיל, חלק י"ד: גבייה, קנסות וריבית.  
5. ראו חוק מע"מ לעיל, סעיף 50(א1).  
6. ראו חוק מע"מ לעיל, סעיף 38(א1).  
7. חוק מע"מ לעיל, סעיף 118.  
8. ש"ז פלר, יסודות דיני עונשין (כרך א), תשמ"ד, בעמ' 2.  
9. רע"פ 10141/09 אברהם בן חיים נ' מדינת ישראל, פ"ד סה(3) 305, בעמ' 361.  
10. דני"פ 10987/07 מדינת ישראל נ' ברק כהן, פ"ד סג(1) 644 (2009), שם נקבע כי: "עקרון החוקיות נגזר מהתפיסה, המתחייבת מעקרונות יסוד של צדק והגינות העומדים בבסיס שיטתנו המשפטית, לפיה אין עונשין אלא אם כן מזהירין, והוא מחייב קביעת קו גבול ברור ככל הניתן בין ההתנהגות המותרת להתנהגות האסורה על פי חוק, בד בבד עם הגדרה של עוצמת החומרה שמייחס המחוקק להתנהגות

כן מזהירין",<sup>11</sup> שהפך לכלל החוק שלפיו "אין עבירה ואין עונש עליה אלא אם כן נקבעו בחוק או על-פי חוק".<sup>12</sup> החברה המתוקנת מצאה לנכון לקבוע מערכת של איסורים, שנועדו לכוון את הפרט בהתנהגותו היום-יומית, ואשר העובר עליהם יהיה צפוי לסנקציה פלילית מצד החברה. לכן, ההלכה המשפטית בדין הפלילי היא, כי **אזהרה מפורשת ומפורטת מראש על קיום איסור, בבחינת "אל תעשה"**, היא תנאי יסודי להפעלת סנקציה בעת הפרתו. על עקרונות אלה, שבו וחזרו בתי המשפט לאורך שנים ארוכות בהקשרים שונים בדין הפלילי.<sup>13</sup>

צא ולמד, כי אין עבירה ואין עונש אלא באיסור מפורש, וכי על פי עקרונות היסוד של השיטה, לא ניתן לסווג מעשה כפלילי ולא ניתן להטיל עונש בגין מעשה, אלא אם הוא הוגדר במפורש כהתנהגות אסורה. המלומד ש"ז פלר בספרו מסביר, כי "זכויות היסוד של הפרט עלולות להיפגע קשה אם יוכרזו כעבריינין ויוטל עליו עונש פלילי, בלא שהיה קיים איסור על פי חוק על מעשהו בשעת עשייתו".<sup>14</sup> לכן, מבהיר פלר, אחד התנאים ההכרחיים להגשמתו של עקרון החוקיות הלכה למעשה, הוא קיומה של "הוראה אוסרת שמגדירה את העבירה הגדרה מפורטת, על כל מאפייניה הספציפיים, כך שכל אדם בר עונשין יוכל להבחין בבירור בין האיסור שבהוראה, שמהפרתו עליו להימנע, לבין שאר המעשים שהם מותרים".

כפועל יוצא, לגישתו של פלר, הפרט זכאי לטעון כי היה נמנע מהתנהגות מסוימת, לו הייתה התנהגות זו אסורה באיסור מפורש, ולתבוע מהחברה אזהרה מפורשת מראש מפי החוק מפני אותה התנהגות, כאשר על כף המאזניים מונחים שמו הטוב, רכושו וחירותו. בהקשר זה, הטיב פלר להסביר בספרו את חשיבותה של הגדרת העבירה באיסור מפורש, במילים הבאות:

**"תנאי נוסף להבטחת מימוש עקרון החוקיות בפלילים הוא, שהעבירה תהא מוגדרת על כל פרטיה בחיקוק, שאם לא כן, החיקוק, אפילו פורסם, אינו יכול לעזור לציבור**

**עבריינית מסוימת"**; ראו גם ת"פ (אזורי ת"א) 876-08 משרד התמ"ת, מדינת ישראל נ' לסרי יוסף (נבו 17.12.2012), שם נקבע כי: "עקרון החוקיות בפלילים קובע כידוע כי אין להטיל אחריות פלילית על אדם בלא שישודות העבירה והעונש הצפוי בנינה נקבעו בחוק או על-פיו. עקרון זה נגזר מהתפיסה המתחייבת מעקרונות יסוד של צדק והגינות העומדים בבסיס שיטתנו המשפטית, לפיהם אין עונשין אלא אם כן מזהירין. עיקרון זה מורה למעשה על תחומת גבול ברור בין ההתנהגות המותרת לבין זו האסורה על-פי חוק שסנקציה פלילית בצדו וכן, על הגדרה ברורה של מידת החומרה שמייחס המחוקק להתנהגות עבריינית זו או אחרת".

11. בבלי, זבחים, קו, א; יבמות דף פ"א, ע"א.
12. ראו סעיף 1 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: "חוק העונשין").
13. ראו, בין היתר: ע"פ 53/54, אש"ד מרכז זמני לתחבורה נ' היועץ המשפטי לממשלת ישראל, פד"י ח 785, תשי"ד/תשט"ו-1954, שם קבע כ"ה השופט חשין כדלקמן: "אם המחוקק גופו, מאיזה טעם שהוא, ושכחה בכלל - לא הטיל גושפנקה פלילית על המעשה, הרי שגגת מחוקק עולה זדון' והעבריינין יצליח, ובדין יצליח, לחמוק ולעבור מבעד ללקונה ההיא..."; ע"פ 205/73 סטיבן איבן רוס נ' מדינת ישראל, פד"י כז(2) 365, שם נקבע בדעת רוב כדלקמן: "כלל גדול הוא בדיני העונשין: אין עונשין מן הדין (סנהדרין נ"ד, ע"א ועוד) - לא מקל וחומר, ולא מגזירה שווה, ולא מכל היקש או אנאלוגיה, אלא מן החוק הכתוב והחוק בלבד. החוק הוא אשר יכול לעשות מעשה פלוני, על מרכיביו המוגדרים, לעבירה פלילית; ומה שלא עשה החוק בלשון ברורה ומפורשת, אין שום פרשנות ואנאלוגיה והגיון יכולים לעשות. דברים מן המושכלות הראשונים הם, ואין צורך להאריך"; ע"פ 63/89 מאיר בן יוסף מזרחי נ' מדינת ישראל, פד"י מג(4), תשמ"ט/תש"ן 1989, 388 שם נקבע כי: "כלל גדול בידינו, שאין תחולה למפרע להוראת דין הקובע עבירה או עונש, ואין אדם נענש על מעשה שעשה, אלא אם בשעה שעשה את המעשה הוגדר המעשה כעבירה פלילית שעונשה בצדה" ועוד.
14. ראו פלר הי"ש 8 לעיל, שם בעמ' 12-10.

לדעת בדיוק מה אסור עליו לעשות, ובכך נגרע מתפקיד האזהרה וההרתעה של דיני העונשין... איסור פלילי שאינו מוגדר די הצורך, כך שכל אדם ידע לכלכל את התנהגותו לפיו ולהימנע מהפרתו, אינו מתיישב עם העיקרון לפיו 'אין עונשין אלא אם כן מזהירין'... דיני העונשין פונים, ראשית לכול, לציבור כולו לפני ביצוע עבירות תוך מגמה להזהירו ולהשפיע על תודעתו, בדרישה שיכבד את האיסורים שנקבעו בחוק, כך שלא יהיה עוד צורך בהפעלת צדו העונשי... אזהרה מראש על קיום האיסור היא מהתנאים הכרחיים למניעת הפרתו."

על הדרישה הבלתי מתפשרת בדין הפלילי במדינה מתוקנת להגדרה ברורה של האיסור, בדגש על נושא השימוש בעבירות "סל", עמדה מרים גור-אריה בחיבורה בנושא,<sup>15,16</sup> בלשון הבאה:

"במשפט הישראלי ההכרה כי הגדרה לא ברורה של עבירה פלילית סותרת את עיקרון החוקיות ופוגעת בזכויות יסוד באה לידי ביטוי בשנות החמישים, שנים קודם לחקיקתו של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (1992)... כאשר מדובר בעבירת סל... בהיעדר יסודות ברורים בהגדרת העבירה תיחומו של היקף ההגנה על הערכים המוגנים באמצעות העבירה מסור לבתי המשפט, בסתירה בולטת לעיקרון החוקיות."

כלומר, העמדה הרווחת היא, שעצם קיומה של "עבירת סל" בחוק, עומד בסתירה בוטה לעקרון החוקיות, המחייב שהעבירה הפלילית תוגדר בחוק באופן ברור, שיאפשר ליתן אזהרה הוגנת והכוונה הולמת מפני התנהגות אסורה. במצב שבו לא ניתן להעריך מראש מה אסור ומה מותר, מתקיימת פגיעה בהיבט המהותי של עקרון החוקיות.

ברי, אפוא, כי בדומה לעבירת סל שאין לה יסודות התנהגותיים ברורים, גם איסור כוללני וכולל המרתיע מפני הפרה של כל הוראותיו של חוק פסקלי, על שלל הוראותיו השונות (חלקן מקצועיות ואזוטוריות), אינו יכול לעמוד בעקרון החוקיות. הוראת "סל" כוללנית, ההופכת מעצם היותה את כלל הוראותיו של חוק אזורי לעבירות עונשיות, היא הוראה שאינה יכולה להתיישב עם עיקרון זה, שכן "אין בו הצבת נורמה פלילית ברורה המסמנת לאזרח איפה הקו המפריד בין התנהגות חוקית להתנהגות שהיא עבירה".<sup>17</sup> לכן, לא בכדי נאמר עליה עוד לפני שנים רבות, כי "זוהי בהחלט הוראה עונשית מוזרה ולקויה",<sup>18</sup> אשר "הופכת את התוצאה - לסיבה".<sup>19</sup>

15. מרים גור-אריה, "זכויות אדם והמשפט הפלילי המהותי", משפטים נ' תשפ"א, בעמ' 767-769; וכן ראו יישום גישה זו בקשר עם עבירת הסל של "מרמה והפרת אמונים" במאמרה של דבורה חן, "עבירת מרמה והפרת אמונים - מתי תתפוגג העמימות?" ספר אליהו מצא, עיקרון החוקיות, בעמ' 603-604.

16. ראו גם יובל לוי, "היבטים על עיקרון החוקיות בדיני עונשין" (חלק שני), עיוני משפט כרך ה (תשל"ו-תשל"ז) (512), בעמ' 287: "עיקרון החוקיות נפגם אף שעה שהרשות המחוקקת נוקטת בהגדרות פרוסקריפטיביות לשון רחבה הגורפת צורות התנהגות מגוונות ובלתי מסוימות. יש בהגדרה כזו פגיעה בהיבט המחייב ודאות ובהירות. הנה מותרת במקרים רבים שטחי הפקר בהם מטושטשים התחומים בין המותר לאסור".

17. גיורא עמיר, עבירות מס, מהדורה שלישית (מאי 1992), פרק 30: עבירות מע"מ שלא נקבע לגביהן עונש, בעמ' 439.

18. שם, מהדורה רביעית (יוני 2000), פרק 33, עבירות מע"מ שלא נקבע להן עונש, בעמ' 645.

19. שם, שם.

עקרון החוקיות אינו מתחייב רק מהצד האיסורי של הנורמה הפלילית, אלא גם מצידה העונשי. היות שהמושג עבירה פלילית כרוך מטבע הדברים גם במושג העונש (Nullum crimen sine poena), היבט נוסף המתחייב מעקרון החוקיות הוא כי המעשה האסור לא רק יוגדר במפורש, אלא לצדו גם יוגדר העונש הספציפי הצפוי למי שעובר עליו. לכן, עונש שאינו מעוגן לצד האיסור, ותואם בחומרתו את אופי האיסור, נעדר כל משקל מוסרי וערכי ומהווה פגיעה חמורה בתחושת הצדק.

נקל לראות, אם כן, כי בענישה על פי עונש "סל" אלסטי, המתאים עצמו לכל הוראה בחוק פלוני "שלא נקבע לגביה עונש", טמונה בעייתיות רבה בהקשר זה, שכן, למעשה, אין כל התאמה של ממש בין "העבירה" (הבלתי מוגדרת) - לבין העונש המוטל בעטייה. על דברים אלה עמד בית המשפט העליון, בצטטו מספרו הנ"ל של פלר, וכן מדברי חיים כהן בספרו,<sup>20</sup> כדלקמן:

**"לנורמה המשפטית, שמגדירה איסור פלילי וקובעת את תגובת החברה על הפרתו, נועד התפקיד הראשון במעלה, של חינוך, אזהרה והרתעה כלליים, של הציבור כולו. תפקיד זה, במידה שהוא ניתן למילוי - והמידה עולה על המשוער לכאורה - מחייב, בין השאר, חד-משמעות לא רק לעניין הגדרת האיסור, אלא גם לעניין העונש הצפוי בשל הפרתו כאמת-מידה למשקל האנטי-חברתי המיוחס לאיסור על-ידי החברה באמצעות החוק..."**

אין עונשין לא מקל-וחומר ולא מגזירה שווה ולא מהיקש או אנלוגיה, לא ממנהג ולא מנהג, לא מפוליטיקה ולא מאידאולוגיה, לא מצורכי השעה ולא משיקולי הכרח - רק מן החוק הכתוב והחוקק שבו נעשה מעשה פלוני, על מרכיביו המוגדרים, לעבירה פלילית. מה שלא עשה החוק בלשון ברורה ומפורשת, שום פרשנות ושום היגיון אינם יכולים לעשות." [הדגשה אינה במקור]

ניתן לראות, אפוא, כי התווייתו של כלל חקוק, הגם כי נחקק בחקיקה ראשית, שלפיו כל הוראה שלא נקבע לגביה עונש תזכה את המפר בעונש אחיד, ללא קשר יחסי לסוג ההתנהגות הכלול בה ולמידת חומרתו במישור המוסרי, חברתי, הכלכלי וכיו"ב, אינה עולה בקנה אחד גם עם הפן העונשי של עקרון החוקיות. נוסף ונציין, כי מסיבה זו, גם בחוק העונשין נערך מאמץ לא מבוטל מצד המחוקק לבטל את כל "עבירות הסל" על מנת להימנע ממצב שבו יענשו אזרחים בעקבות הרשעות הנוגדות את עיקרון החוקיות.<sup>21</sup>

20. ח' כהן, המשפט, בעמ' 664-665; ראו גם ע"פ 8573/96, מרדכי מרקדו ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד נא(5), 481; ע"פ 509/79 יוסף לוזיה נ' מדינת ישראל, פ"ד לד(2) 505, וכן ראו פלר בספרו, ה"ש 8 לעיל (כרך ג), בעמ' 347-349.

21. ראו ביטול סעיף 198 בחוק העונשין (תיקון מס' 100), התשס"ח-2008, התקבל בכנסת ביום כ"ה בתמוז התשס"ח (28 ביולי 2008), הצעת החוק ודברי הסבר פורסמו בהצעת חוק הכנסת - 240, מיום כ"ז בסיון התשס"ח (30 ביוני 2008), עמ' 357; כן ראו הדיון הנרחב אודות סעיף 284 עבירת "מרמה והפרת אמונים", יסודות העבירה מוגדרים בסעיף 284 לחוק העונשין, בזו הלשון: עובד הציבור העושה במילוי תפקידו מעשה מרמה או הפרת אמונים הפוגע בציבור, אף אם לא היה במעשה משום עבירה אילו נעשה כנגד יחיד, דינו - מאסר שלוש שנים. יסודות העבירה מעורפלים ולא ברורים, ולכן מדובר בעבירה שהיא "עבירת סל" - כלומר, עבירה שמציינת התנהגות אסורה באופן כללי, והתוכן נוצק אליה בהתאם ממקרה למקרה.

עקרון יסוד נוסף הנדרש לצורך הפעלת הדין הפלילי, הוא העיקרון שלפיו "אין עבירה ללא אשמה", שביטוי העיקרי בעקרון קיום יסודות העבירה. במישור יסודות העבירה, קיים הכרח כי יתקיימו היסוד העובדתי-ההתנהגותי (Actus Reus) והיסוד הנפשי (Mens Rea) המבססים את האיסור הטמון בעבירה. ראשית, ליסוד העובדתי. לפי עיקרון זה, אין להטיל אחריות פלילית על אדם אלא אם ישנו יסוד פיזי של התנהגות פלילית, משמע, סכנה של ממש לאינטרס הציבורי. לכן, אין מענישים על כוונות בלבד או על מחשבות בלבד,<sup>22</sup> אלא יש צורך בקיום עובדתי של היסוד ההתנהגותי של האיסור. במישור זה ברי, כי הוראת סעיף 118 אינה מהווה עבירה בפני עצמה, שכן אין בו תיאור של התנהגות כלשהי למעט "המפר הוראה". ניתן לראות, כי ההוראה אינה מגדירה התנהגות מסוימת, מעשה או מחדל קונקרטיים כאסורים, אלא מפנה אל שלל ההתנהגויות וההוראות המנחות המפורטות בחוק מע"מ כולו ותקנותיו, אשר כפי שנעמוד בהמשך, רובן אינן מוגדרות כאיסורים כלל.

בהתייחס למישור הנפשי, זה עשוי להשתנות על פי הגדרת העבירה, כאשר יסוד נפשי מיוחד כמו כוונה, רשלנות או אחריות קפידה, נדרש להיות מצוין מפורשות בעבירה. נקבע בפסיקה, כי עיקרון יסוד הוא בשיטה המשפטית בישראל שלפיו "אין עבירה בלי שנלוותה למעשה או מחדל מחשבה פלילית",<sup>23</sup> וכי "הרעיון של הענשת אדם על מעשה או מחדל שגרם ללא כוונה או רשלנות - אחריות שכולה תלויה בתוצאות המעשה או המחדל, אינו הולם את עיקרי הצדק והמשפט, שהם נחלת הכלל בכל משטר חברתי מפותח".<sup>24</sup> במישור זה, רחבה הלקונה עוד יותר, שכן במישור היסוד הנפשי הסעיף למעשה דומם, וכפי שנדון בהמשך, מותירו במקרים מסוימים בגדר נעלם של ממש.

---

העבירה הפלילית של מרמה והפרת אמונים אשר כאמור מוגדרת בסעיף 284 לחוק העונשין, היא אחת העבירות הנפוצות בהן מואשמים בשנים האחרונות עובדי ציבור, ונתפסת כאחד מהאמצעים המשמעותיים ביותר למלחמה בשחיתות שלטונית. יחד עם זאת, בפסיקה נשמעה ביקורת על עמימות העבירה, אשר מהווה פגיעה בעקרון החוקיות. רבים טוענים כי מדובר בעבירת סל שיסודותיה אינם מוגדרים, והגבול בינה לבין התחום המשמעותי או האתי אינו ברור מספיק.

22. ראו, בין היתר, ע"פ (ת"א) 70271/08 **מדינת ישראל נ' מרדכי בן אסלן כבירי**, מיסים אונליין (20.5.09); ע"פ 6696/96 **בנימין כהנא נ' מדינת ישראל**, פד"י נב(1) 535 (1998); ע"פ 3312/19 **מדינת ישראל נ' האלד אבו גודה**, פורסם בנבו (ניתן ביום 22.01.2023): "והרי מן המפורסמות היא שאין עונשין על דברים שבלב"; ע"פ 5767/14 **פלוגי נ' מדינת ישראל**, פורסם בנבו (ניתן ביום 16.06.2015): "כלל, אין זה מעניינו של המשפט הפלילי מחשבותיו של אדם אלא מעשיו. מחשבות ודברים שבלב קשה מאוד להוכיח ובנקל ניתן לייחס לאדם את קיומן או אי-קיומן, שכן "למעשה אין צורך להוכיח כל התנהגות אובייקטיבית, הטעונה קליטה על ידי הזולת באמצעות חושי... המשפט הפלילי, המבוסס על עקרון האשמה, מתמקד בבחירות של העושה אשר קיבלו ביטוי חיצוני באמצעות התנהגותו. התפיסה היא כי אדם אשם הוא מי שהייתה לו אפשרות לבחור בין מותר לבין אסור והוא עשה בחירה מודעת לעשות את אשר אסור... התנהגותו החיצונית האובייקטיבית מעידה על בחירתו לחזור בו מהשלמת העבירה אך היא איננה יכולה להעיד על מחשבותיו או על דברים שבלבו", ואחרים.

23. ראו בין היתר, דברי הנשיא אגרנט בד"נ 11/65 **אהרן גדיסי נגד היועץ המשפטי לממשלה**, פ"ד כ(1) 57, 68, 71, בעמ' 68.

24. ראו ע"פ 509/79 ה"ש 20 לעיל; ע"פ 17/59 **יוסף מאור-מזרחי נגד היועץ המשפטי לממשלה**, פ"ד יד 1882, 1889, 1892; פ"ע מח 346, בעמ' 1889.

## סעיף 118 לחוק המע"מ - הסדרים דומים ומקבילים בחקיקה

למעט מקרים בודדים,<sup>25</sup> וכן הסדרים נקודתיים מסוימים בדין,<sup>26</sup> הסדרים זהים להסדר סעיף 118 לחוק המע"מ אינם נפוצים בחקיקה בישראל. עיון בחקיקה מעלה, שמרבית החוקים האזרחיים אינם הופכים את עורם למעשים פליליים בהינף של הוראה אחת, ומרביתם מסתפקים בהגדרת התנהגויות מסוימות וספציפיות כעבירות. למותר להדגיש, כי, כפי שמעידה לשונו של סעיף 118 לחוק, לצד עבירת "הסל" בחוק המע"מ מצא המחוקק לקבוע, כדרך המלך וכרובן המוחלט של ההוראות העונשיות בדין, ענישה ספציפית לאיסורים ספציפיים.

בד בבד, הקבלה אחת שראוי לעמוד עליה בהקשרנו, גם היא פרי מעשיו של מחוקק המס, מצויה בסעיף 215 לפקודת מס ההכנסה. נוסחה הלשוני של הוראה זו הוא כדלקמן:

**"אדם שעבר על פקודה זו או על תקנה שהותקנה לפיה, ולא נקבע לאותה עבירה עונש מפורש אחר, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א) (2) לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (בחלק זה - חוק העונשין), או שני העונשים כאחד."**

בקובץ הפרשנות של רשות המיסים לסעיף זה,<sup>27</sup> הוסבר הסעיף כדלקמן:

**"עונש על עבירות שלא נקבע להן עונש מפורש - העובר על אחת מהוראות הפקודה או על תקנה מהתקנות שהותקנו לפי הפקודה שלא נקבע להן עונש מפורש אחר דינו עונש של מאסר שנה או קנס או שניהם כאחד. סעיף זה בא למנוע התחמקות מעונש, במקום שלא נקבעה סנקציה ספציפית באחד הסעיפים 216-228א."**

25. ראו סעיף 215 לפקודת מס ההכנסה אשר יידון להלן; כמו כן ראו סעיף 225 לפקודת הבטיחות בעבודה (נוסח חדש), תשל"ל-1970 שלשונו כדלקמן: "העובר עבירה לפי פקודה זו שלא נקבע לה עונש במפורש, דינו - מאסר ששה חדשים או קנס 10,000 שקלים".

26. ראו לדוגמה, חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח-1958, שם נקבע בסעיף 26 כדלקמן: "העושה אחד מאלה, דינו - מאסר שנה אחת: ... בין החלופות המנויות בסעיף זה נקבעו סעיפים ספציפיים (סעיפים 21א, 21ח, 25ג, 25ט) שהפרתן תהווה עבירה. מעניין לציין, כי מרביתן של הוראות אלה מנוסחות כאיסור על פעולה או התנהגות ספציפית. כך לדוגמה, סעיף 21ח לחוק קובע, כי "לא ישתמש מוסד חינוך באחד הכינויים האלה - אוניברסיטה, טכניון...". להשוואה נוספת, ראו גם סעיף 30 בפרק ו' לחוק הרופאים הווטרינרים, תשנ"א-1991, שם נקבע: "המפר כל הוראה של חוק זה או של תקנות שהותקנו על פיו, למעט הוראה של פרק ו' או של התקנות שהותקנו על פיו, ושלא נקבע לה עונש אחר, דינו - קנס"; כן ראו הסדר דומה בסעיף 54 לפקודת הרופאים (נוסח חדש), תשל"ז-1976, שם נקבע: "המפר כל הוראה של פקודה זו שלא נקבע לה עונש אחר, דינו - קנס 2,000 לירות". כפי שניתן לראות, הוראות חוק אלה לכאורה דומות בנוסחן לזו בענייננו, אולם הסנקציה בצדן היא קנס בלבד, ולא העמדה לדין פלילי באמצעות כתב אישום; השוו גם לסעיף 418(4) לפקודת המיילדות, שם נקבע: "כל שהיא מוסמכת לעסוק ביילוד והיא שמה מכשולים או הפרעות על דרכו של פקיד הבא לבקר... או אינה מקיימת כל הוראה מהוראות הפקודה הזאת שלא נקבע לה עונש אחר, תאשם בעבירה ותהיה צפויה לקנס של עשרים לירות". ניתן לציין גם את סעיף 50 לחוק התחרות הכלכלית, תשמ"ח-1988 הקובע הסדר דומה, אם כי אינו מטיל סנקציה פלילית כי אם עיצום כספי.

27. סעיף 215: עבירות שאין עליהן עונש מפורש, קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק), עמ' יא-2.

כלומר, משמעותו של הסעיף היא 'כיסוי' כל אותם מעשי עבירה המהווים אי ציות להוראות הפקודה או התקנות, שלא נקבע לגביהם עונש. חשוב לציין, שהוראת סעיף 215 לפקודה זכתה ללא מעט ביקורת, דומה לזו לגבי סעיף 118 לחוק המע"מ, מצד "משפטנים החרדים לחרותו של הפרט"<sup>28</sup>. גם בהתייחס להוראה זו נטען, כי חסרה בה הגדרה ברורה ומפורשת של המעשה הפלילי, שתבטיח כי אדם סביר יהא מסוגל לזהות שאי הציות יהווה עבירה פלילית, כי בשל כלליות נוסחה תחולתה עלולה להתרחב ולגדול ללא הרף, וכי חסר בה כל מבחן של יסוד נפשי וכוונה פלילית, כך שאדם יכול לעבור עבירה גם שלא בידועין או בשגגה - ובכל זאת לעמוד לדין.<sup>29</sup>

סקירת פסיקת בתי המשפט בשני העשורים החולפים<sup>30</sup> (ואף מוקדם מכך),<sup>31</sup> מעלה שכתבי אישום שבהם משולב סעיף 215 לפקודת מס ההכנסה הם **מעטים מאוד**, ובמרביתם המוחלט נכללו לכתחילה **באותו כתב אישום** גם עבירות מטריאליות, מהותיות, עבירות ספציפיות בחקיקה. ניסיון לתור אחר תיקים שבהם הוגש כתב אישום כנגד נישום בגין סעיף 215 לפקודה כשלעצמו, כלומר, מבלי שנעברו עבירות מהותיות ובשילוב הוראה אזרחית כבענייננו, מעלה כי מקרים אלה הם על פניו נדירים ביותר. הסבר אפשרי לכך הוא, שבשל הגברת תיקוני החקיקה בתחום המיסוי, ממחר המחוקק וקובע נורמה פלילית ברורה בסעיף עונשי בפקודה, ובכך מצמצם משמעותית את המעשים או המחבלים שלגביהם ניתן יהיה להפעיל את סעיף 215 לפקודה. מקרה אחד ומיוחד בהקשר זה, הוא פסק דינו של בית המשפט השלום בתל-אביב **בעניין יואל אסולין**,<sup>32</sup> שניתן אי שם בשלהי שנת 1989, אשר נעסוק בו ובתוצאתו המשפטית בהמשך.

לשם השלמת ההשוואה בהקשרים הרלוונטיים לענייננו, נוסיף ונציין, כי בדומה לחוק מע"מ, גם בין הוראות פקודת מס ההכנסה שולבו הוראות חוק היוצרות עבירות ספציפיות, האוסרות על התנהגויות ספציפיות והמטילות עונש בגינן, הגם אם באופן מפורט וקזואליסטי פחות מחוק מע"מ. בין הוראות אלה, ניתן למצוא, בין היתר, גם הוראה המתייחסת באופן ספציפי למצב של אי תשלום המס (שנגבה או נוכה). **אי תשלום המס** לאחר שנוכה, הוגדר בסעיף 219 לפקודת מס ההכנסה כהתנהגות אסורה בעבירה נפרדת, שהעונש לגביה נקבע במפורש.<sup>33</sup> הוראה מקבילה, אפוא, לא נקבעה בחוק המע"מ.

28. ראו גיורא עמיר הי"ש 17 לעיל, בעמ' 367.

29. שם, שם.

30. ראו, בין היתר, עפ"ג 43947-05-16 אליהו פדידה נ' מדינת ישראל, מיסים אונליין (ניתן ביום 8.11.2016); שלום, ת"פ 32571-12-10 **מס הכנסה חקירות ירושלים נ' יחזקאל מזרחי**, מיסים אונליין (ניתן ביום 1.4.2015); שלום, ת"פ 4517-07 **מדינת ישראל נ' ראתב סלמאן**, מיסים אונליין (ניתן ביום 27.3.2014); שלום, ת"פ 2962-06 **מדינת ישראל פקיד שומה חקירות חיפה והצפון נ' א. ג. ל. ר. עבודות בנין הנדסאיות בע"מ ואח'**, מיסים אונליין (ניתן ביום 14.6.2011); מחוזי, ע"פ 2620/07 **פרנסיס נביל ואח' נ' מדינת ישראל**, מיסים אונליין (ניתן ביום 1.5.2008).

31. ראו, בין היתר, מחוזי, ע"פ 886/01 **תאופיק עזאיזה נ' מדינת ישראל פקיד שומה**, "מיסים" טז/3 (יוני 2002) ה-395 (פורסם ביום 11.12.2001); מחוזי, ע"פ 4254/98 **א. צ. ברנוביץ ובניו (1985) בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**, מיסים אונליין (פורסם ביום 31.3.2003).

32. ת"פ (ת"א) 507/89 **מדינת ישראל נ' יואל אסולין**, "מיסים" ג/3 (מאי 1989) ה-160.

33. ראו פקודת מס ההכנסה, סעיף 219, ולשונו כדלקמן: "נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר לא שולם לפקיד השומה כאמור בסעיפים 161, 166 או 171, דינו של החייב לנכות - מאסר שנתיים או קנס 22,500 ש"ח ופי שניים מסך כל הניכויים האמורים או שני העונשים כאחד; הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה".

## סעיף 88(א) לחוק - אי תשלום המס שדווח

הוראת סעיף 88(א) לחוק מע"מ מגדירה את חובת העוסק לשלם את המס המגיע למדינה עבור תקופת הדו"ח מיד עם הגשתו, ולשונו כדלקמן:

**"חייב במס ישלם את המס המגיע לתקופת הדו"ח, בין על פי הדו"ח התקופתי ובין על פי הדו"ח הארעי, עם הגשתם."**

הוראת תקנה 23(ב)(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות המע"מ"), היא כדלקמן:

**"(ב) (1) הדו"ח התקופתי יוגש, בצירוף התשלום הנובע ממנו אם נובע כך, לאחד מסניפי הבנקים האמורים בתוספת השלישית, בשעות הבנק המקובלות."**

הפסיקה דנה וקבעה, כי הוראת סעיף 88(א) לחוק המע"מ והוראת תקנה 23 לתקנות המע"מ, כורכות יחד את חובת הדיווח ואת חובת תשלום המס.<sup>34</sup>

אלא מאי? כפי שניתן לראות בבירור, סעיפים אלה אינם מנוסחים על דרך האיסור, דהיינו, אין הם נוקטים בלשון אוסרת כגון: "לא יגיש אדם דו"ח בלא צירוף התשלום הנובע ממנו..." ואין בו אפילו המילה המסייגת "רק" או "בלבד", אלא קביעה אזורחית מובהקת הקובעת: "הדו"ח התקופתי יוגש בצירוף התשלום" ו-"החייב במס ישלם את המס המגיע".

והרי, על ניסוח כגון זה, כבר נקבע בעבר בפסיקה,<sup>35</sup> כי "מכיוון שהמחוקק לא ניסח את הסעיף על דרך האיסור ובדרך שכל אזרח יבין למקרא הסעיף, שהוא עובר עבירה פלילית - אין לפנינו עבירה פלילית ואי אפשר להעניש ענישה פלילית". בהקשר זה, נפנה לפסק דינו המאלף של בית המשפט המחוזי בעניין יואל אסולין,<sup>36</sup> אשר ניתן, אומנם, כאמור, בקשר לשילוב שבין הוראת סעיף 215 לפקודת מס ההכנסה לבין הוראת סעיף 236 לפקודת מס ההכנסה העוסק בייצוג מותר, אולם עקרונותיו ראויים ליישום מדויק, לדעתנו, גם בענייננו. באותו עניין דן בית המשפט בתופעה הבלתי רצויה של "מאכרים", המייצגים נישומים מבלי שהדין התיר להם לעשות כן. במסגרת כתב האישום נערך ניסיון למגר את התופעה או להרתיע מפניה, באמצעות שילוב של סעיף 236 לפקודה המגדיר מי זכאי לייצוג, עם הוראת סעיף 215 לפקודה, הקובע עונש למי שעובר על הוראות הפקודה כאמור.

בית המשפט דחה מכל וכל את הקונסטרוקציה המשפטית הבעייתית הזו וסירב להרשיע אדם שהועמד לדין לפי הוראותיו של סעיף שלא קבע את הפרתו בצורה מפורשת כעבירה.

34. ראו, בין היתר, ע"א 40850-04-12 חנה שולמית הר שמש נ' מע"מ באר שבע, מיסים אונליין (ניתן ביום 7.1.2013); ה"מ 256/81 יעקב בן אריה פיינברג נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 25.9.1981); וכן ע"א 4351/01 איתן ארז, עו"ד מפרקן של חב' ח.א. מזון בע"מ ו-5 אח' נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ ואח' מיסים" 4/ (אוגוסט 2005) ה-77, ה-83.

35. ראו ת"פ (ת"א) 507/89 ה"ש 32 לעיל.

36. שם, שם.

בית המשפט קבע, כי העובדה שהמחוקק בחר לנסח את סעיף 236 בכל הנוגע לייצוג בפני רשויות המס באופן פוזיטיבי, ולא כהתנהגות אסורה, מעידה כי **לא קיים איסור פלילי** בהקשר זה, כאשר קיומה של הוראת סעיף 215 לפקודה (המקבילה, כאמור, להוראת סעיף 118 לחוק המע"מ), אינה יכולה לשנות מציאות זו. לכן, מצא כי יש למחוק את כתב האישום,<sup>37</sup> תוך הפניית תשומת לב הרשויות לפרצה הקיימת בחקיקה, הדרושה למיגור התופעה בכלים העומדים בכללי המשפט הפלילי.<sup>38</sup> **צא ולמד, כי אם המחוקק מבקש למנוע התנהגות הראויה למיגור, עליו לעשות כן באיסור מפורש, ולא להותיר מקום להרשעה פלילית באמצעות אקרויטיקה נורמטיבית בין הוראות הדין.**

דומה, כי מאז לא הובא דיון משפטי זה לידי בחינה מפורשת נוספת, ככל הנראה בשל מיעוט השימוש בסעיפי עבירות "הסל" בתחום המיסוי, לפחות עד עתה.

נציין, כי בקביעתו האמורה, התייחס בית המשפט, בין היתר, לפסיקתם של כב' השופט זילברג ז"ל וכב' השופט חשין בנוגע לסעיף 105 לפקודת החוק הפלילי,<sup>39</sup> שמכוחו העמידו לדין חברת אוטובוסים בגין מעשה העשוי לגרום ל"נזק ציבורי". הגם כי סעיף זה היה מצוי בקודקס הפלילי ונוסחו נשא לשון פלילית מובהקת, קבע כב' השופט חשין שם כדלקמן:

**"סעיף זה דן בעבירה בלתי מוגדרת ובלתי תחומה. דומה הדבר כאילו הופקד בית המשפט על ידי המחוקק לקבוע ולהחליט בכל מקרה ומקרה אם מעשים מסוימים מהווים או אינם מהווים - עבירה בתחומי הבלתי מוגבלים של הסעיף. לשון אחרת: הרשות השופטת - בניגוד לרשות המחוקקת - הוסמכה להגדיר כעבירות - ולהרשיע בהן בני אדם - מעשים אשר המחוקק גופו לא ראה לנכון להגדירם כעבירות ולא הזהיר עליהם מראש."**

כב' השופט זילברג ז"ל, בלשונו הציורית, הגדיר סעיף זה כסעיף אשר "נוצר לשמש 'ממלא מקום' וקולב לתלות בו (ולסתום) את הלאקונות השונות של החוק". זאת, שכן לדידו, "הרי אין לך דרך פסולה מזו, ואין כמוה נוגדת את העקרונות השוררים בדרכי החקיקה והפרשנות של החוק".<sup>40</sup>

דברי השופטים חשין וזילברג שם רלוונטיים גם לענייננו כאן, שכן הם מותחים ביקורת על ניסוח בלתי בהיר של סעיף המתיימר ליצור עבירה פלילית ולפרוס אותה, באופן מעורפל, על מנעד רחב מאוד של התנהגויות. וכפי שנקבע בהקשר זה בעניין **יואל אסולין** דלעיל, גם בענייננו, **הסעיף מורה אומנם לנישום לצרף את תשלום המס כבר עם הגשת הדיווח, אך מכאן ועד ליצירת עבירה פלילית, המרחק הוא רב**. שכן, כפי ששנינו לעיל בהרחבה, עבירה פלילית יש להגדיר במילים ברורות וחד משמעיות ולציין מהם מרכיבי העבירה, הן מבחינת מעשה העבירה (היסוד העובדתי) והן מבחינת המחשבה הפלילית (היסוד הנפשי), דבר שלא

37. יצוין כי בשלב יותר מאוחר הוגש כתב אישום נוסף בפרשה זו, על פי הוראות חוק העונשין. ראו רע"פ 8477-00 **יואל אסולין נ' מדינת ישראל**, פורסם בנבו (ניתן ביום 23.4.2001).

38. שם, שם. בלשון בית המשפט: "רצוני להסב תשומת לב המחוקק כי השטח הוא פרוץ והמחוקק ייטיב עשות אם יגדיר כעבירה פלילית בניסוח המתאים ובמקום המתאים".

39. ראו ע"פ 53/54 ה"ש 13 לעיל, בעמ' 790-791.

40. שם, בעמ' 818.

נעשה על ידי המחוקק בסעיף 88(א) לחוק המע"מ (ולא בתקנה 23 לתקנות המע"מ) בקובעו את חובת תשלום המס לאחר שדווח.

## שילוב הוראות סעיפים 118 ו-88(א) לצורך העמדה לדין פלילי - הקשיים המשפטיים והפרקטיים

עמדנו לעיל בהרחבה על הבעייתיות המשפטית הטמונה בעצם קיומה של עבירת "סל" בסעיף 118 לחוק, ההופכת כל הוראה בחוק המע"מ ובתקנותיו לבעלת פוטנציאל להפוך לעבירה. נראה לנו, כי השימוש בסעיף 118 לחוק יחד עם סעיף 88(א) לחוק, בדרישה להעמיד לדין פלילי עוסק אשר דיווח על חבות המע"מ התקופתית אך לא צירף אליה את תשלום המס, **מדגימה ואף מעצימה** את הבעייתיות המשפטית הטמונה בסעיף זה.

על אף שהלכה למעשה, רשויות מע"מ נוהגות לקלוט את שידור הדו"ח באופן אוטומטי עם הגשתו גם אם הוגש ללא צירוף המס, עמדת רשויות מע"מ היא, כי הפרת החובה לתשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח התקופתי עם הגשתו, כמוה כדו"ח שלא הוגש במועדו, על כל המשתמע מכך - הן במישור האזרחי והן במישור הפלילי. ודוק: בעוד שבסעיף 117(א)(6) לחוק הוגדרה אי הגשת דו"ח שיש להגישו לפי חוק המע"מ או תקנות המע"מ כעבירה ספציפית, שהעונש לגביה הוא שנה מאסר בפועל, כאמור, אי תשלום המע"מ לא נקבע כאיסור, ולא כעבירה פלילית.

בניגוד לסעיף 219 לפקודת מס ההכנסה שעליו עמדנו לעיל, הוראות סעיף 88(א) לחוק ותקנה 23 לתקנות המע"מ בדבר אי תשלום המס, הן הוראות מנחות, ולא נקבעו כהתנהגות אסורה. רק שילובן בהוראת סעיף 118 לחוק זה, מאפשרת "המרה" של הוראות אלה לאיסור שענישה פלילית בצדו.

כפי שפירטנו לעיל, עיקרון יסוד לצורך הפעלת הדין הפלילי, הוא העיקרון שלפיו "אין עבירה ללא אשמה", שביטוי העיקרי **בעקרון קיום יסודות העבירה**. מרכיב אחד של העבירה, היסוד ההתנהגותי, אינו מוגדר בסעיף 118 לחוק, אשר סובל לכן מחוסר בהירות. למען המשך דיוננו, נרחיק לכת ונניח כי אי תשלום המס לאחר שדווח מהווה מחדל, הכלול בהגדרת 'התנהגות'.<sup>41</sup> בד בבד, על מנת שתוטל אחריות פלילית, נדרש לצד ההתנהגות גם 'יסוד נפשי' להרשעה בעבירה. רכיב זה אינו מופיע במפורש בסעיף 118 עצמו, וכמובן שאינו קיים בהוראת סעיף 88(א) משום טבעה וטיבה האזרחיים.

אף אם תמצי לומר, כי ברירת המחדל בעבירות שלא נקבע להן יסוד נפשי מיוחד (או מפורש) היא מחשבה פלילית (בהיעדר כוונה - פזיזות, אדישות או קלות דעת),<sup>42</sup> יש לשאול, איזו סוג מחשבה פלילית (ואיזו אשמה פלילית) מתקיימת **בעשיית מחדל של אי תשלום המס**? ברי כי במצב דברים שבו אדם דיווח על חבות המס המגיעה ממנו, אין לו כוונה, לא כוונה רצינית ולא כוונה בכלל, להעלים חבות זו או להשתמט ממנה. שהרי אילו ניתן היה להצביע על כוונה

41. ראו חוק העונשין ה"ש 12 לעיל, סעיף 18(ב) שלשונו: "מעשה - לרבות מחדל, אם לא נאמר אחרת".  
42. ראו שם, סעיף 19.

כזו, פשיטא כי היה מצב הדברים חוסה בגדרן של "העבירות המטריאליות" (מהותיות) של ניסיון לחמוק ממס. במקרה שבענייננו, עבירות אלה אינן מתקיימות, וכן לא מתקיימת כל עבירה טכנית, שכן הנישום דיווח כדת וכדין על כל המגיע ממנו, ולפיכך לא ניתן לייחס לו כוונה להימנע מתשלום המס ו/או כוונה לגרוע מקופת האוצר הציבורית. לא זו אף זו, ספק רב האם במקרים רבים, ניתן לומר כי היה בכוחו של העוסק לצפות תוצאה זו ולמנוע אותה.<sup>43</sup>

אומנם, ההנחה ששיטת המשפט בישראל מבוססת עליה, היא כי אדם מוחזק כיודע חוק וטעות בדין אינה מהווה הגנה, זולת אם הטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר.<sup>44</sup> הנחה בדבר ידיעת הדין היא אומנם הכרחית, אך מעוררת במקרה זה קשיים מופלאים, שכן החזקה כי אדם יודע את כל הכתוב בחוק פסקלי אינה מדויקת וספק אם נכונה בכלל, והיא הופכת לאבסורד של ממש, כאשר מדברים על ידיעת הדין שנקבע בתקנות. והרי כבר נקבע, כי "אותה התנהגות ייתכן שתהא פסולה מבחינה מנהלית או אזרחית, אך בכך בלבד אין כדי לגבש עבירה פלילית. לשם קיומה של זו דרושה מחשבה פלילית".<sup>45</sup>

דא עקא, שהנישום אינו מסוגל לשלם את המס המגיע ממנו, ממנעד רחב של סיבות אפשריות, העשוי לנוע מסיבות 'מוצדקות' במבחן השכל הישר, כגון אירועים בלתי נצפים מראש (תביעת ענק שניחתה במפתיע על העסק, תשלומים בלתי צפויים), ועד סיבות 'מוצדקות פחות' של ניהול כושל, העברת כספי המע"מ שנגבו למימון הוצאות הכרחיות אחרות ועוד.

האם סיבות אלה בהכרח מהוות מחשבה פלילית בכל המקרים? האם בהכרח ניתן לומר כי גם בהיעדר כוונה כלשהי, פעל נישום כאמור, אפילו ברף 'הנמוך' של מחשבה פלילית, בפזיזות או בקלות דעת? המציאות מראה, כי ישנם מצבים רבים, שבהם על פניו לא ניתן יהיה לייחס לנישום אף אחד מבין מצבים נפשיים אלה, בשל אי תשלום המס. למצער, קשה לחלוק לפחות על כך, שלא ניתן לראות נישום כאמור בשורה אחת - בעצם ההעמדה לדין פלילי - עם נישומים שעשו מניפולציות מכוונות כדי להעלים את חבותם, כדי להימנע מדיווח על מלוא הכנסותיהם ו/או כדי לגרוע במכוון מקופת הציבור. זאת, אף מבלי לדון בחומרת הענישה ובמשמעויותיה, שאליה עוד נגיע בהמשך.

במאמר מוסגר נציין, כי ניתן אף להרחיב את הדיון בשאלה, האם בחלק ממקרים אלה, לכתחילה, צריכות לעמוד לעוסק הגנות מסוימות מפני הדין הפלילי, לדוגמה, הגנת ה"כורח" לפי סעיף 34 לחוק העונשין, שלפיה "לא יישא אדם באחריות פלילית למעשה שנצטוו לעשותו תוך איום שנשקפה ממנו סכנה מוחשית של פגיעה חמורה בחייו, בחירותו, בגופו או ברכושו, שלו או של זולתו, ושאנוס היה לעשותו עקב כך". בית המשפט העליון פסק בהקשר זה, כי מעשה שביצע אדם כשהיה אנוס לבצעו,<sup>46</sup> כשנקיטת הדיבור "אנוס" מלמדת על עשיית מעשה במצב של חוסר ברירה,<sup>47</sup> מבלי שעמדה בפניו אלטרנטיבה שלישית. לשם הדוגמה

43. ראו כלל הצפיות המעוגן בסעיף 20(ב) לחוק העונשין. כלל זה מאפשר להרשיע נאשמים אשר ראו את אפשרות ההתרחשות כאפשרות קרובה לוודאי, אף אם לא התכוונו לגרום לתוצאות.

44. ראו חוק העונשין, סעיף 34ט.

45. ע"פ 884/80 מדינת ישראל נ' יצחק גרוסמן, פד"י לו(1), 405.

46. ע"פ 7085-93 נפז בן כאמל נ' מדינת ישראל, פד"י נא(4), 221.

47. ע"פ 2130/95 פאטמה בשיר נ' מדינת ישראל, פד"י נא(3), 456.

בלבד, **בעניין דוד אריה**,<sup>48</sup> שניתן בשנה שעברה, נדון ביטולו של כתב אישום שהוגש כנגד אדם שנסע בנתיב תחבורה ציבורית, אך טען כי עשה כן בליט ברירה משלא היה ביכולתו להשתלב בנתיבים סמוכים בשל כשל תכנוני. בית המשפט לעניינים מקומיים הורה על ביטול כתב האישום, שכן קבע כי בנסיבות אלה "מתעורר פגם של ממש בהליך האכיפה" הפוגע "פגיעה חריפה בתחושת הצדק וההגינות".

גם בענייננו, אפוא, מצוי העוסק לעיתים קרובות במלכוד של בחירה בין אפשרויות רעות. הלכה למעשה, במרבית המקרים, רואות רשויות מע"מ לנגד עיניהן ממש את הקשיים שחווים נישומים שנקלעו למצב שאין בכוחם לשלם את המס, לרוב אנשים נורמטיביים לחלוטין, ואת העובדה כי אינם משלמים במצב של אין ברירה, **בשל אילוץ** כלכלי או תזרימי שאליו נקלעו, ולא מתוך כל יסוד נפשי העשוי להתאים למי שמוקעים מהחברה כעבריינים.

אפשרות נוספת בהקשר זה, היא טענה של "הגנה מן הצדק" לפי סעיפים 149(10) ו-150 לחוק סדר הדין הפלילי (נוסח משולב), התשמ"ב-1982, שלפיה רשאי נאשם בפלילים לטעון, כטענה מקדמית, כי "הגשת כתב האישום או ניהול ההליך הפלילי עומדים בסתירה מהותית לעקרונות של צדק והגינות משפטית". תחומי התפרסותה וגבולותיה של טענת ההגנה מן הצדק הם רבים ומרתקים עד מאוד, אך קצרה היריעה מלפרט בהם.<sup>49</sup> לענייננו נסתפק בלציון, כי דוקטרינה זו פותחה והוטמעה בדין הפלילי בישראל, על מנת לספק סעד בנסיבות שבהן "הפגיעה בעקרונות הצדק וההגינות המשפטית נראית חמורה וקשה במיוחד, כאשר הנסיבות העובדתיות אינן מצריכות בירור עובדתי ואינן שנויות במחלוקת".<sup>50</sup> בעניין זה פסק בית המשפט העליון,<sup>51</sup> כי השימוש בדוקטרינה זו עשוי להתאים בכל מצב שבו נדרש איזון ראוי בין מכלול הערכים, העקרונות והאינטרסים הכרוכים בקיומו של ההליך הפלילי, בשאלה **האם בקיומו של ההליך הפלילי יש משום "פגיעה חריפה בתחושת הצדק וההגינות"**.<sup>52</sup>

- 
48. רע"פ 8334/23 **דוד אריה שטרק נ' מדינת ישראל**, פורסם בבנו (ניתן ביום 29.11.2023). מדובר בבקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט העמית צ' קאפח) ב-עפמ"ק 1682-07-23 מיום 16.11.2023, בגדרו התקבל ערעור המשיבה על הכרעת דינו של בית המשפט לעניינים מקומיים בתל אביב-יפו (השופט ב' ה' דורון) ב-ח"י 10-22-26236 מיום 17.5.2023. יצוין כי החלטת בית המשפט לעניינים מינהליים בוטלה על ידי בית המשפט המחוזי, אשר קבע כי יש לחייב בדין על אף הכשל התכנוני שכן "קבלת עמדתו של המבקש תוביל הלכה למעשה לביטול בפועל של נתיב התחבורה הציבורית". בד בבד, ובשל שיקולי הצדק שעמדו בפניו, הפחית את גובה הקנס שהוטל על המבקש. בהמשך, החלטתו של בית המשפט המחוזי אושרה על ידי בית המשפט העליון בפסק דין זה.
49. להרחבה ראו זאב סגל, אבי זמיר, "הגנה מן הצדק באור חוק סדר הדין הפלילי - סדר חדש של הגינות משפטית", **הפרקליט**, ספר דוד וינר - על משפט פלילי ואתיקה (2009), בעמ' 231.
50. בג"ץ 9131/05 **ניר עם כהן ירקות אגודה שיתופית חקלאית בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ומשרד התעשייה המסחר והתעסוקה**, תק-על (1)06 1546 (2006), העתירה נדחתה אומנם מחמת קיומו של "סעד חלופי", אולם בג"ץ לא שלל בפסק הדין את האפשרות שבקיום 'טעמים מיוחדים', ניתן אף יהיה לעתור אליו בעתירה לביטול כתב אישום שהוגש במצבים אלה. ראו גם ע"פ 2910/94 **ארנסט יפת ואח' נ' מדינת ישראל**, פד"י (נ) 353.
51. ע"פ 4855/02 **מדינת ישראל נ' ד"ר איתמר בורוביץ**, פד"י (נט) 776 (2005).
52. שם, שם. לרבות האינטרס הציבורי בהעמדת העבריין לדין ומיצוי הדין עמו, הגנה על זכויות היסוד של הנאשם, שמירה על טוהר ההליך השיפוטי ואמון הציבור בבתי משפט וכן על דרך זו.

בכל מקרה, כאמור, בפרקטיקה נוהגות רשויות מע"מ במעין 'מוסר כפול' במקרים אלה, שכן, מחד הן אינן מהססות לקלוט את הדיווח שמסר הנישום, העולה בקנה אחד עם חובות הציות המוטלות עליו על פי הדין, אך מאידך הן מייחסות להצהרותיו המשתמעות כי אין בכוחו לשלם את המס כוונה לחבל בסדר הציבורי - כזו המצדיקה העמדה לדין פלילי.

**ברי, אפוא, כי אין התאמה של ממש - לפחות לא בכל המקרים - בין אי תשלום המס לבין היסודות הנדרשים לעבירה על פי הדין לצורך העמדה לדין פלילי. ניתן לסכם ולקבוע, כי אם ניתן לזהות בעייתיות משפטית בחקיקתו של סעיף 118 לחוק, בעייתיות זו עולה ביתר שאת ביישום הסעיף לגבי נישומים בשל אי תשלום המס שדווח על ידם לפי סעיף 88(א) לחוק, אשר במרבית המקרים לא מתקיימים לגביהם לא יסודות העבירה כנדרש וכמתחייב לצורך העמדה לדין פלילי, ולא ההיבטים המוסריים והחברתיים הנוגעים לכך.**

### העמדה לדין בגין אי תשלום המס בפסיקת בתי המשפט

מעניין לבחון את התייחסותם של בתי המשפט בישראל, באותם מקרים שבהם הוגש כתב אישום בשילוב סעיף 118 לחוק מע"מ בסעיף 88(א) לחוק מע"מ, בנושא אי תשלום המס. על פניו, נראה כי גם בתי המשפט עצמם מודעים לקושי הרב העולה משילוב זה, ומהפיכתה של הוראת סעיף 88(א) מהוראה מנחה להוראה אוסרת ולעבירה פלילית, הגם אם לא באופן מפורש. שכן, לרוב, ניתן לומר כמעט בכל המקרים שבהם עמד שילוב זה לבדו (ללא צירוף של עבירות ספציפיות אחרות או עבירות מהותיות), מוצאים בתי המשפט לציין כי מדובר ברף הנמוך של עבירות מס, שהענישה ההולמת אותו מצויה אף היא ברף הנמוך ביותר.

דיון מפורש בהחלת השילוב שבין הוראת סעיף 118 לחוק לבין הוראת סעיף 88(א) לחוק לצורך העמדה לדין פלילי בגין אי תשלום המס, נערך בפסיקה כבר לפני מספר עשורים. אחד מבין פסקי דין אלה, הוא פסק דינו של בית המשפט העליון **בעניין גולדשטיין אבנר**,<sup>53</sup> שניתן בשלהי שנות ה-90. באותו עניין, הועמד הנאשם לדין פלילי בגין שורה ארוכה של למעלה מ-40 (!) עבירות שונות, בהן אי צירוף תשלום המע"מ בסכומים גבוהים, בשל כך הוטל עליו עונש (מצטבר) של מאסר בפועל למשך שנה, מאסר על תנאי למשך 20 חודשים וקנס משמעותי. ערעור שהגיש הנאשם לבית המחוזי נדחה, והוא ערער ברשות לבית המשפט העליון בטענה שלא היה מקום להרשיעו בעבירת אי התשלום לאחר שהוגשו דו"חותיו. בית המשפט ערך ניתוח מפורט וקבע, כי **מקובלת עליו העמדה לפיה שילובם של סעיפים 88(א) ו-118 לחוק יוצר עבירה ומאפשר להעמיד לדין פלילי. נציין כי בהקשר זה, התווסף פסק דין זה לקביעות דומות של בתי המשפט, אשר אישרו כאמור את יצירת העבירה במקרה זה. וכך, בלשון בית המשפט הנכבד:**

**"משילובן של ההוראות האמורות עולה בעליל, שאי צירוף התשלום הנובע מדו"ח המוגש על ידי עוסק מהווה עבירה. מתקין התקנות הוסמך מפורשות בסעיף 118 לחוק לקבוע איזו הפרה של תקנה תהווה עבירה, ותקנה 27 קובעת שהפרת הוראת תקנה 23(ב)(1) - הכלולה בפרק ו' של התקנות - מהווה עבירה. לפיכך, אי צירוף התשלום**

53. רע"פ 38/96 גולדשטיין אבנר נ' מדינת ישראל, "מיסים" יא/2 (אפריל 1997) עמ' ה-94.

**הנובע מדו"ח לדו"ח מהווה עבירה... אשר על כן, רשאי היה בית המשפט להרשיע את המבקש בעבירות לפי סעיפים 88(א) ו-118, ואם היה עושה כן, למבקש בוודאי לא היה נגרם עיוות דין.** [הדגשות אינן במקור]

למותר לציין, כי מכל הטעמים שפורטו לעיל, ובכל הכבוד הראוי, חולקים אנו על מסקנותיו של בית המשפט הנכבד, וסבורים כי ראוי היה לאמץ גישה דומה לזו שהובעה בעניין יואל אסולין.<sup>54</sup>

לעניין הטלת העונש במקרה זה, דומה כי Bad cases make bad law. אומנם, אישר בית המשפט העליון את מסקנתו של בית המשפט המחוזי והטיל עליו עונש של שנת מאסר, אולם נראה כי לעניין זה לא יכול היה בית המשפט להתעלם מהיקף המעשים הגבוה, ומסכומי העתק שנגרעו מקופת האוצר בשל מעשיו, שהם אשר ביססו את כתב האישום במקרה זה. נציין כי, הגם כי הקונסטרוקציה המשפטית הנוגעת ליצירת עבירה בשילוב ההוראות האמורות קנתה, לכאורה, שביתה מסוימת בהלכה המשפטית, היא זכתה גם לביקורת מפורשת. למעלה מכך, בכל הנוגע לרף הענישה, בחינת פסקי דין נוספים שניתנו בהקשר זה, מעלה תמונה שונה לחלוטין מזו העולה מעניין גולדשטיין אבנר.

כך, בין היתר, בעניין א.מ.נ. קוסמטיקה,<sup>55</sup> שניתן בשנת 2018, התייחס בית המשפט באופן מפורש לקושי משפטי זה, בפרט לאור חקיקתו של סעיף 117(א)(6) לחוק שלפיו ניתן להתייחס למי שלא שילם את המס כמי "שלא הגיש דו"ח במועד... על-פי דרישת המנהל", או שסעיף זה מקים הסדר שלילי (בניגוד לסעיף 219 לפקודה שעליו עמדנו לעיל).<sup>56</sup> בית המשפט חוזר אומנם על ההלכה המשפטית שנקבעה שנים קודם לכן בהקשר זה, כדלקמן:

**"סעיף 88(א) לחוק קובע את החובה לשלם את המס המגיע לתקופת הדוח עם הגשתו. בשעתו, לא הייתה בנמצא הוראה הקובעת עבירה פלילית בגין אי הגשת דוח במועד, ובית המשפט העליון פסק כי אי הגשת דוח במועד, המהווה הפרה של הוראת סעיף 88(א) לחוק, מקימה עבירה לפי סעיף 118 לחוק."**

אך לצד זאת, ולאור הקשיים שאותם הזכיר, קבע בית המשפט כי מתחם העונש ההולם לעבירה זו הוא מאסר על תנאי לצד קנס בלבד, כהאי לישנא:

**"נוכח כל האמור לעיל הנני סבור שברי כי מתחם העונש ההולם את מעשי הנאשם בכל הקשור לעבירות לפי סעיף 118 לחוק צריך להיות קל משמעותית ממתחם העונש ההולם את מעשיו בניגוד לסעיף 117(א)(6)..."**

**בנסיבות העניין מצאתי להעמיד את המתחם על מאסר על תנאי, ועונש זה בלבד."**

54. ראו ת"פ (ת"א) 507/89 הי"ש 32 לעיל.

55. שלום, ת"פ 51918-08-16 מע"מ פתח תקווה נ' א.מ.נ. קוסמטיקה ואופנה בע"מ ואח', מיסים אונליין (ניתן ביום 21.6.2018).

56. בית המשפט ציין, כי בחר במפורש שלא להכריע בהליך זה בשאלה - האם ניתן להחיל את עבירת הסל לפי סעיף 118 לחוק במקרה בו לא שולם המס המגיע עם הגשת הדו"ח למע"מ, שכן "הצדדים בהליך לא התייחסו לשאלה והנאשמים הודו בביצוע עבירה לפי סעיף 118 לחוק". לכן, ביצע בית המשפט את המשך ניתוחו "מנקודת הנחה שהדבר אפשרי".

**בעניין פאלומה תעשיות**,<sup>57</sup> הפנה ב"כ הנאשם לכך שהנאשם הורשע בעבירות לפי סעיף 118 לחוק מע"מ, וטען כי "רק לאחרונה החלה המאשימה להאשים נאשמים בעבירה זו חלף עבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק [אי הגשת דו"ח במועד], מקום בו הוגשו הדו"חות במועד, אך ללא תשלום". עובדה זו מלמדת לשיטתו על גישת רשויות מע"מ לענישה מקלה למי שמגיש את הדו"ח אך לא משלמו. עוד ציין, כי מביצוע עבירה זו לא נמנע מהרשות המידע כנדרש, כך שמידת הפגיעה בערכים החברתיים מביצוע העבירה אינו משמעותי. בנוסף ציין, כי לרשות די כלים אזרחיים, כדי לפעול כנגד עוסק הנמנע מתשלום מס. ב"כ הנאשם הוסיף כי לאור המפורט, מתחם העונש בגין עבירה זו צריך להיות קל באופן משמעותי ממתחם העונש לעבירה לפי סעיף 117(א)(6) לחוק מע"מ ועליו לעמוד על מאסר על תנאי בלבד לעניין עונש המאסר. בית המשפט קיבל את טענתו, והשית על הנאשם במקרה זה **עונש מאסר על תנאי בלבד**. וכך נקבע:

**"באשר לעבירה לפי סעיף 118 לחוק מע"מ בה הורשעו הנאשמים בגין אי צירוף תשלום לדוח - זו מביאה לחסר בקופת המדינה ופוגעת בערך השוויון. יחד עם זאת, מביצועה לא נפגע פיקוח הרשות משהנתונים מונחים בפניה ובמועד ואף הפגיעה באמון הניתן בעוסק מתונה יחסית..."**

**כפי שצוין לעיל, ביצוע עבירה זו אינו פוגע בפיקוח רשות המסים והוא נעדר כל מוטב של הסתרה. בנוסף, מידת הפגיעה באמון הרשות בעוסק מביצוע העבירה מתון יותר, שכן העוסק לכל הפחות מוסר את נתוני דוחותיו כחוק.**"

ניתן לסכם ולומר, אפוא, כי אומנם ניכר כי רשויות מע"מ עורכות שימוש בשילוב סעיפים 118 ו-88(א) לחוק ומעמידות לדין פלילי נישומים רבים בגין אי תשלום המס, ואומנם ניכר כי בתי המשפט נמנעים מדיון מעמיק בעניינות המשפטית הטמונה בשילוב זה, אולם הם מודעים לה היטב, ובחרים לאזן את התמונה באמצעות קביעת רף נמוך ומתון של ענישה במקרים אלה. בהתאם לכך ניתן לראות, כי עיקר פסקי-הדין שניתנו בהקשר זה, ולמעט מקרים קיצוניים של ריבוי הפרות, הסתפקו בעונש של מאסר על תנאי בלבד, בשילוב קנס נמוך או בלעדיו.

### **העמדה לדין בגין אי תשלום המס - חרב פיפיות**

הגם כי מצונו, שההעמדה לדין במקרה של דיווח ואי תשלום המס המגיע תסתיים, ככל הנראה, בעונש סמלי בלבד, ראוי לעמוד על כך, כי בנוסף לקשיים המשפטיים העיוניים העולים ממנה, יש בה גם **פוטנציאל הרסני במישור הכלכלי המעשי**, עד כדי סיכול גביית המס נשוא כתב האישום ממש, ויוסבר.

כאמור, במקרים רבים של אי תשלום המס המדווח, מדובר באנשים נורמטיביים, שאין להם כוונה להעלים את המס המגיע מהם או להפחיתו, אלא שבשל הנסיבות העסקיות הם נקלעו ל"מחול שדים" כלכלי, לרוב על פניו ארעי, שמונע מהם את העברת התשלום. טלו, לדוגמה,

57. ע"פ 54943-01-17 מדינת ישראל נ' פאלומה תעשיות נעלים בע"מ ואח', מיסים אוניליין (ניתן ביום 3.1.2018).

מצב שבו מדובר בעסק שבו משלמים לקוחות בהקפה של מספר חודשים, כאשר בעל העסק נעדר ממנו במשך תקופה ממושכת, ובשל כך נזנחה הגבייה במקביל לירידה בהכנסות העסק בשל היעדרותו. והרי, העמדתם של נישומים כאלה לדין פלילי, בראש ובראשונה מטילה עליהם "אות קין" חברתי,<sup>58</sup> ולמעשה מציבה אותם בשורה אחת עם עברייני מס אחרים שביצעו עבירות מס חמורות (ולעיתים אף זוכים לענישה דומה). אומנם, אין להתעלם מהיבטים מוסריים הנוגעים לשמירה על הקופה הציבורית, אך שיקולים אלה מתאימים לפעולות בוטות מצד נאשמים, שיש בהם מרמה או אי יושר כמו יצירת מסמכים פיקטיביים, העלמת נתונים, זיוף וכיו"ב.

יתר על כן. העמדתם של אזרחים אלה לדין פלילי, גם מסבכת את מצבם בכל הנוגע להסרת המחלף במישור האזרחי, בכל הנוגע להסדרת חבות המס ותשלומי. זאת, שכן ערוץ הסיוע במימון חיצוני לצורך הקלה תזרימית שתאפשר לצאת מהמעגל שאליו נקלעו, למעשה נאטם כמעט הרמטית מיד עם הגשת כתב אישום, הן מבחינת בנקים וגופים ציבוריים (למשל, הלוואה בערבות המדינה) והן מבחינת גופי מימון פרטיים (נותני אשראי וגופים פיננסיים), שכולם כמעט באופן גורף יסרבו עתה להעניק מימון נוסף, לאדם שתלוי ועומד נגדו כתב אישום בידי רשויות מע"מ. יתרה מכך, לעיתים קרובות גם הבנקים עצמם מודיעים על הקטנת מסגרות אשראי קיימות לאותם עוסקים, בשל הגשת כתב האישום כנגדם. היעדר היכולת לקבל מימון וסיוע בשל עצם הגשת כתב אישום נגדם, מעמידם במלכוד, שבו אין להם אפשרות להסיר את המחלף שנוא כתב האישום - בשל עצם הגשתו. לצד זאת, בשל אי השגת המימון, מתקשים אותם אזרחים גם לגשר על הפער במישור ניהול העסק והתאוששותו.

חשוב לציין שבפרקטיקה, גם הפנייה לרשויות מע"מ בבקשה לייצר הסדר תשלומים מיוחד שיסייע אף הוא להסרת המחלף ולהתייצבות הכלכלית, למען לא תישנה התנהגות העוסק ולמען יוכל לעמוד בתשלומי המס במועד, אף היא נתקלת בסירוב. רשויות מע"מ נוהגות להעניק לנישומים אלה הסדרי תשלומים מוגבלים מאוד בהיקפם, כאלה הניתנים לציבור כולו ללא קריטריונים מיוחדים, לפי ההנחיות הפנימיות הכלליות הקיימות בהקשר זה, כך שהם אינם זוכים לכל התחשבות מיוחדת של ממש במצבם ובעובדה כי הם עומדים בפני דין פלילי.

מטרות רשויות מע"מ בהעמדה לדין במקרים אלה אינה בלתי ברורה. מטרתם היא לייצר הרתעה, כך שנישומים ידאגו לשלם תמיד את המס המגיע מהם במועד. גם אם התוצאה היא שההעמדה לדין מסכלת במידה משמעותית את עצם יכולתם של הנאשמים לגייס את המשאבים הדרושים להסרת המחלף, מבכרות רשויות מע"מ את עצם ההרתעה, בבחינת "למען יראו וייראו". לא ברור, האם רשויות מע"מ סבורות באמת, שניתן למנוע ולמגר מצב דברים שמרבית הנקלעים אליו נקלעים אליו ללא כל כוונה או רצון, וגם לא בשל היעדר זהירות. וכפי שראינו בעניין יואל אסולין, גם אם יש תמריץ להרתיע מפני התנהגות מסוימת, יש לעשות זאת על פי כללי הדין, ולא במסלול עוקף.

58. הגם כי על פי הוראת סעיף 118(1) בחלק ג' לחוק המידע הפלילי ותקנת השבים, תשע"ט-2019 נקבע, כי עבירות מסוג חטא (שהעונש בגיןן הוא עד שלושה חודשי מאסר) לא יופיעו במרשם הפלילי שמנהלת המשטרה, ברי כי עצם ההופעה בבית המשפט לצורך ניהול הליך פלילי על כל חלקיו, מהווה אות קין עבור אדם נורמטיבי שאין לו כל עניין לעבור על החוק.

מה, אם כן, התוצאה המעשית של העמדה לדין פלילי במקרים אלה? התוצאה בפועל היא שהמס כמעט בכל המקרים אינו משולם, כך שקופת האוצר מאבדת את גביית המס ויוצאת נפסדת בכל מקרה. במקביל, וכתוצאה מכך, נישומים רבים פונים לעיכוב הליכים ו/או מכריזים על פשיטת רגל ו/או סוגרים את עסקיהם, דבר שככלל, בעיקר במצב הכלכלי הקשה במדינה בשנים האחרונות, רשויות המדינה מבקשות למנוע ואף לסייע לעסקים להימנע מקריסה, ואף מקצות מימון לצורך כך בעתות המשבר (מענקים). לעיתים, במהלך פשיטת רגל או כינוס, יושגו עבור קופת הכינוס של אותם עוסקים הסדרי פריסה נרחבים יותר מרשויות מע"מ, לאחר שאלה כאמור כבר קרסו וסגרו את עסקם. רבים מהעוסקים הנאשמים במקרים אלה בוחרים, בהיעדר כל אלטרנטיבה אחרת, להישפט ולקבל על עצמם את העונש, שכאמור לרוב הוא עונש של מאסר על תנאי בלבד. האבסורד הגדול ביותר הוא, שמרביתם אינם מוטרדים מהעונש עצמו, כמו שהם מוטרדים מקריסת עסקיהם הליגיטימיים ומהקלון הפלילי שניחת עליהם ועל משפחתם, שכן כאמור הם נעדרי פרופיל עברייני ולא הייתה להם כל כוונה לעבור על החוק.

### הפרקטיקה המוצעת - כלים עדינים יותר ואורך רוח מצד רשויות מע"מ

דעתנו היא, שרשויות מע"מ חייבות לנהוג באיפוק, ולתת את הדעת למקרים הללו באופן ראוי יותר. בל נשכח, כי בידי רשויות מע"מ מצויים כלים אזרחיים רבים לתור אחר גביית המס, וכי הטלת האחריות הפלילית הקבועה ברוב חוקי המס היא בעלת אופי טפל לדיני המס האזרחיים ומטרתה העיקרית היא סיוע באכיפת החבות במס וגביית המס. והרי, במדינה מתוקנת אל לדין הפלילי להיות מוצא מידי, אלא מוצא שיורי, במקרים קיצוניים בלבד,<sup>59</sup> כל אימת שאפשר להימנע ממנו.

בתוך כך, לדעתנו, מן הראוי היה לחשוב על שילובו של "שלב ביניים" בין הליכי הגבייה האזרחיים הרגילים לבין הדין הפלילי באותם מקרים של אי תשלום המס. ראוי אף לשקול את הקמתה של ועדה מיוחדת, שתדון במקרים האלה ותאשר הסדרים חריגים של פריסה נרחבת יותר של תשלומים, שהיא רחבה ומקלה יותר בהשוואה למצב הרגיל של נישומים בדרך כלל, ואפילו ניתן לשקול זאת לצד הטלת קנס מינהלי להמרת הדין הפלילי עוד לפני הגשת כתב האישום ובכוונה להימנע מהגשתו.<sup>60</sup>

אומנם, הסדרים אלה עשויים להרחיב את החבות הכספית המוטלת על נישומים אלה (בין אם בשל קנס/כופר ובין אם בשל ריבית והפרשי הצמדה בפריסה לתשלומים), אולם היא עשויה לעצור כסכר את המשך התדרדרותם, לאפשר להם שהות ליטול מימון חיצוני, בלון חמצן ממקורות נוספים, ובכך לנסות ולשוב אל דרך המלך. שלב ביניים זה ישמש, אפוא,

59. השימוש באמצעי הפלילי נועד למקרים החמורים ביותר בלבד והדבר נובע מ"עקרון השירות" במשפט הפלילי, שהוא עצמו ביטוי למבחן המידתיות שבפסקת ההגבלה לחוק היסוד: כבוד האדם וחירותו. ראו ת"פ (ת"א) 49/97 מדינת ישראל נ' אביהו הורוביץ ואח', תק-מח 32006 (3) 5985; אהרן ברק "הקונסטיטוציונליזציה של זכויות האדם" מחקרי משפט יג (תשנ"ו) 5; מ. קרמניצר "על מאפיינים אחדים של המשפט הפלילי הגרמני", גבורות לשמעון אגרנט, א. ברק ואח' עורכים, תשמ"ז, 325, 326-7.

60. ראו תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987, המגדירה עבירה לפי סעיף 118 ו-88 לחוק המע"מ כעבירה מינהלית.

כגורם מרתיע באמצעי מידתי ומתון יותר מכתב אישום, מעין נורת אזהרה אחרונה לפני הפנייה לדין הפלילי, כאשר הכלל שיאומץ הוא זה לפיו, רק אם לא עומדים בהסדר הזה, כי אז ניתן יהיה לפנות לערוץ הפלילי ולהגיש כתב אישום.

לסיכום, בימים שבהם רשויות המדינה עורכות מאמצים לא מבוטלים לסייע לעוסקים כדי להימנע מקריסה, ומודעות היטב לקשיים הכלכליים הרבים שעמם מתמודדים עוסקים רבים, ברי כי אין זה ראוי שרשויות מע"מ ינקטו בצעדים שיש בהם הרבה כדי להאיץ את קריסתם מחד, ומעט מאוד כדי להעשיר את קופת האוצר או לייצר הרתעה מאידך. במצב דברים זה ראוי, לדעתנו, לייצר שלב נוסף ומקל, שעשוי הן לאפשר לעוסקים נורמטיביים להימנע מהעמדה לדין פלילי ולצאת מהמצב שאליו נקלעו, והן לשרת את מטרת גביית המס בצורה טובה יותר. סביר כי באופן זה, מרבית העוסקים שיזכו להסדר ביניים כאמור יוכלו לשלם את המס המגיע מהם, ובכך להשיג את התוצאה הרצויה, חלף ריבוי כתבי אישום שאין בהם, אלא כדי לשפוך את התינוק עם המים.