

המנעות או השתמטות - תכנון מס בין הדינים

מאת: איריס שמואללי*

א. מבוא

תכנון מס הוא מונח כולל, לתיאור מכלול של מהלכים ופעולות משפטיות, הננקטים מתוך תכנון מוקדם ומניבים ארוץ מורכב, שתכליתו, ולרוב גם תוצאתו, היא הפחתה או ביטול של חבות מס. תולדות ימי תכנון המס כתולדות ימיו של מוסד המס. תכנוני עיסקות, במטרה להפחית את המס המתחייב על-פיהן, היו קיימים מימים-ימימה, והתופעה של נסיונות להפחתה ולהמנעות ממס מוכרת וידועה מכבר.¹ מגיעיו של נישום להפחתת נטל המס הם טבעיים, מובנים וניתנים להסבר בדרכים שונות – סוציולוגיות, פסיכולוגיות וכדומה. ידוע, כי ככל שגדל נטל המס, כן עולה המוטיבציה להפחתתו, וכן ניתן להצביע על עליה במאמץ להמנעות ממס, ובהתאם לכך בנסיונות התכנוניים. תכנון מס הוא פועל יוצא של התפתחות חיי המסחר והכלכלה. עם ההתפתחות הכלכלית מתפתחים תכנוני המס. מורכבות תכנוני המס היא תולדה של התפתחויות בעולם הכלכלי, העסקי והמשפטי. ככל שתשתכללנה הדרכים הננקטות לשם הפחתת מס, כך תפתח תגובת הנגד שתבוא מצד האוצר, ומאוחז יותר מטעם המהוקק. ככל שתתפתחנה הדרכים להפחתת מס, כך יגברו מאמצי האוצר למנען. מדובר במאבק ומאבק נגדי. את תכנון המס ניתן לתאר במטפורה של לוחמה ולוחמת-נגד.

הדרכים להמנעות ולהפחתת מס, רבות הן, שונות ומגוונות. כך ניתן, למשל, להעזר בתאגיד או בחברה עם אחריות מוגבלת, ולחסות תחת עקרון האישיות המשפטית הנפרדת, על מנת להעתיק ולהעביר הכנסה למקור שאינו חב במס; ניתן לפצל עיסקה אחת לשלבים, על מנת להוציאה מהגדרה מסוימת של עיסקה² ניתן להסב הכנסה, להעתיקה, ועוד. כן אפשר לנסות ולהציג עיסקה במסמכים המשקפים אותה באופן שונה מטיבה האמיתי.

תכנון מס הוא מונח השגור בפי משלמי המס, ושכיח בקרב אנשי העסקים. תכנון המס מזוהה עם הקהיליה העסקית, ובהיותו זר לאינטרס השלטוני של הרחבת אכיפת המס, הוא נתפש כפעילות אנטי-שלטונית. מכאן השאלה באשר

* פרקליטה בכירה, פרקליטות מחוז תל-אביב (מיסוי וכלכלה), מוסמכת למשפטים, אוניברסיטת תל-אביב. מאמר זה נערך על יסוד עבודה שהוגשה לאוניברסיטת תל-אביב, במסגרת סמינר בתוראת פרופ' יצחק הרדי. תודתי לפרופ' הרדי, שאלמלא עידודו, עבודה זו לא היתה רואה אור. תודה מיוחדת לפרופ' דוד גליקסברג, על שהקדיש מזמנו ומרצו לבחינה של המאמר. תודתי הנוספת נתונה לקרובי, על כל עצה וסיוע שנתנו לי בעת כתיבתו. העמדה המוצגת היא השקפתי האישית.

1. נהוג לספר, כי בימים שבהם אמר האוצר האנגלי את הונו של אדם בהתאם למספר התלונות באוזנו, נראו חזיתות האחוות הסרי הלונות ראה B.E.V Sabine History of Income Tax (1966); J. Tiley Revenue Law (3rd ed., 1981).

2. על תכנוני המס האפשריים בעיסקה רב-שלבית, ראה Y. Hadari "Tax Avoidance in Linear Transactions: The Dilemma of Tax Systems" 15 U. of Penn. J. of Int'l Bus. Law (1994) 59.

לצדקתו ולחוקיותו, היא שאלת הלגיטימיות של תכנון המס. יחס השלטון אל תכנון המס הוא דיכוטומי, בהתאם למטרותיו ולתפקידיו. כפיסקוס, הולם יחס השלטון לתכנון המס את היותו בעל אינטרס פיסקאלי, של העשרת אוצר המדינה. בנוסף, משקיף השלטון על תכנון המס בתיפקודו כמחנך וכמכוון התנהגות חברתית. מכאן מקור השאלה אימתי תכנון מס הוא לגיטימי, ומהווה פעילות אזרחית, ואימתי אין הוא מהווה פעילות לגיטימית, ומצמיח אחריות פלילית. זו השאלה הדנה במיקומו של קו הגבול, והבוחנת אם חצה תכנון המס את אותו קו, עד כי יש לומר עליו כי עבר אל תחום המשפט הפלילי ונעברה בו עבירה של העלמת מס.

היבט המאפיין את פעולות תכנון המס הוא שהן נעשות בצד או בשולי הוראות החוק. בהבדל מהשמטת המס הפשוטה, אין בין גורמי תכנון המס הפרה ישירה של הוראה המטילה חבות מס. עובדה קרדינלית זו משפיעה על אופיו ועל מיקומו הנורמטיבי של הדיון בתכנון המס. עיקרה הוא הסייג שבו היא מסייגת את תחולת המשפט הפלילי על תכנון המס, סייג אשר מקורו בעקרון החוקיות. בעולם המשפט הישראלי רווח רשם, כי האבחנה בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון אסור היא אבחנה דקה ומורכבת, שני עולמות שקשה להבחין ביניהם.³ בהתאם לכך, ניכרת בפסיקה הישראלית התחבטות בשאלת האחריות הפלילית להעלמות המס. בשנים האחרונות חזינו בהפיכתן של הכרעות דין, שבהן הורשעו אישים וחברות, בהאשמות של העלמת הכנסות ובעבירות על חוקי המס. כך היא הפיכת הרשעתם, עליירי בית המשפט העליון, של חברות פרומדיקו בע"מ, אליהו הורוביץ ונאשמים נוספים, מעבירות של התחמקות ממס, בפרשה הידועה בציבור כפרשת "טבע" (ובכינוייה להלן כ"פרשת פרומדיקו").⁴ כך היא גם הפיכת ההרשעה, וזיכויים בערכאת ערעור, של שורה של נאשמים, בעבירות של העלמת מס, ב"פרשת בזל" (כך גם להלן).⁵ באמצע שנות התשעים געשה הקהילה העסקית, עם פתיחתה של חקירה נגד גופים משקיים ירועים, כחשד לביצוע עבירות של העלמת המס, כתוצאה מקבלתן של זכויות חכירה ארוכות טווח במקרקעין, בפרשה שנודעה בכינוייה כפרשת ה"חבירות המפוצלות" (כך, בכינוי זה, להלן). עקב התעוררות ציבורית, שונתה בחוק ההגדרה של בסיס המס, וגמנעה העמדתם לדין של החשודים.⁶

3. ראה, למשל, התבטאותו של בית המשפט המחוזי בירושלים, בבואו להכריע את דין הנאשמים בפרשת פרומדיקו – ת"פ (י"ם) 55/96 מ"י נ' פרומדיקו בע"מ, פ"מ תשנ"ז(2) 1, 115, 116, וראה י' הדרי מס שבח מקרקעין (תשנ"ה, כרך ג) 95.

4. ע"פ 1182/99, 1493/99, 2606/99 אליהו הורוביץ נ' מ"י, פ"ד נד(4) 1 (להלן: ענין פרומדיקו).

5. ע"פ (ת"א) 4254/98, 4355/98 א.צ. ברנוביץ' זבניו (1985) בע"מ נ' מ"י, רינים-מחוזי לג(8) 258, ת"פ (ת"א) 849/95 מ"י נ' ברקי פטה המפרים (ישראל) בע"מ, פ"מ תשנ"ז(4) 241 (יחד, להלן: עניין בזל).

6. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), ובשמו הקודם חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ס"ח 156 (להלן: "חוק מסוי מקרקעין" / "חוק מס שבח"). עד לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 40), התשנ"ח-1997, ס"ח 10, הוגדרה "זכות במקרקעין" בחוק מס שבח, כחכירה לתקופה העולה על עשר שנים. תיקון מס' 40 שינה את הגדרת משכה של תקופת החכירה הארוכה שבהגדרת "זכות במקרקעין", והעמידה על עשרים וחמש שנים.

הפרשות האמורות מעלות לראשונה לדיון שיפוטי ישיר את מבחן האחריות בפלילים, לתכנון מס. הכרעות הדין שניתנו משקפות את התחושה הרווחת, המתוארת, ברבר הקושי ביצירת האבחנה. תכנון מס נדון, משך שנים, בבתי משפט בישראל, מן ההיבט האזרחי. מבחן האחריות הפלילית לתכנון מס לא זכה לניתוח ישיר, ומכאן שגם לא התגבשה לגביו עמדה ותפישה מגובשת. הרושם הקיים, בדבר הקושי ביצירת האבחנה, נעוץ בעובדה, שנושא האחריות הפלילית לתכנון מס נעדר גישה בהירה ומגובשת, ולא התפתחה לגביו השקפת עולם.⁷ החלל שנפער, כתוצאה מהעדר דיון ישיר בסוגיה של האחריות בפלילים לתכנון מס, גרם לכך, שאל הדיון הפלילי בסוגיה הובאו ויושמו האבחנות הידועות והשגורות בנושא תכנון המס, מן המשפט האזרחי. האמור הוא ביבוא אל הסוגיה, של מבחנים מתחום לא לה, ויישום בה של עקרונות מנחים מטעים. יישום מבחנים אזרחיים בסוגיה הוא טעות היורדת לשורש האבחנה הנדרשת, והחוטאת ליצירת האבחנה בין תכנון המס האזרחי לבין תכנון המס הפלילי. יישום בלתי מובחן זה של תפישות אזרחיות בנושא, הביא להתפתחותן של עמדות מוטעות ותפישות שגויות, לדעתי, בגישה הפלילית לתכנון מס. תפישות מוטעות אלה מצאו את דרכן אל פסיקת בית המשפט, וביטויין הבולט הוא בפסקי-הדין של בית-המשפט העליון בפרשת פרומדיקו.

האבחנה בין ההמנעויות הלגיטימית לבין התחמקות האסורה, היא, אכן, אבחנה משפטית דקה. זאת, בהיותה יורדת אל שורשי שיטת המשפט. זו סוגיה של בין הדינים ובין התחומים, המצויה על הגבול שבין ענפי המשפט. את המוצא לאבחנה לא ניתן למצוא בהוראה הכתובה. כך הוא, מן הסתם, על שום שלא ניתן לקבוע מסמרות לפעילות אנושית כה מורכבת ודינמית. מקור האבחנה אינו מצוי בדין המס דווקא. סוגיה זו אפשר שהיא תלוית-תרבות, אפשר שהיא שאלה של מדיניות משפטית וחברתית. היא ניוונה, בין השאר, משינויים ותמורות שחלו במשפט, בתורת המשפט, ובמיוחד במשפט הפלילי. אבחנה זו פוסעת על התוואי שבין תחומי המשפט, על קו הגבול שבין ענפי המשפט השונים. לשם יצירת האבחנה, יש להגדיר את המסגרת המשפטית הנורמטיבית, אשר בגדרה יש לערוך את הדיון. חובה היא להבחין בתחולתם השונה ובייעודם השונה, של תחומי המשפט השונים. יש להבחין בין ענף המשפט הפיסקאלי, ומטרתו הפיסקאלית של השלטון, לבין הענף הפלילי, ומטרתו כאוכף התנהגות חברתית רצויה. למבחן האחריות הפלילית לתכנון מס דרוש ניתוח שורש.

רשימה זו תבקש לסקור, בהיבט רחב, את נושא האחריות הפלילית לתכנון מס, במשפט הישראלי. הכרעות הדין המוזכרות אינן נושאו של מחקר זה, על-אף שהן משמשות בו אבני דרך ללימוד הסוגיה. במסגרת הבחינה, אתעכב על אותן עמדות מוטעות, לדעתי, שהונחלו בנושא זה אל הפסיקה הישראלית, ואעמוד על עירבוב הדינים שנוצר בסוגיה. אבקש לנסח שיטת מבחן בהירה, ולשרטט קווי גבול ברורים ונהירים בשאלת האחריות הפלילית לתכנון מס. תוך כדי כך, אשאף

7. דברים ברוח זו, על היות הגישה הרווחת לסוגיה נטולת עקרונות מנחים ותפישת עולם מנחה, הובעו במאמרו של י' פלומין "על תפישת עולם ותכנון מס" מסיים יג/1 (פברואר 1999) א-1.

ליטול את העוקץ מן הרושם בדבר הקושי ביצירת האבחנה. כיקשתי שהמבחן יהיה קוהרנטי לשיטת המשפט, ומתיישב עם הכללים והעקרונות של השיטה. לשם כך ראיתי לנכון לחתור אל שורשי שיטת המשפט, ולבחון את העקרונות היסודיים האמורים להאיר את הנושא. מכאן והשיבות שיש לנושאים אלה, כפי שיתוארו בגוף הרשימה להלן.

ב. תכנון מס - מבחני יסוד

שורש האבחנה בין תכנון המס הלגיטימי לבין ההתחמקות ממס האסורה מצוי, במשפט האמריקאי, בפסיקה פדרלית מסוף המאה ה־19. אבחנה זו התפתחה, בדבר לפיתוחו של העקרון בדבר הזכות לתכנון מס.

1. מבחן חוקיות האמצעים

מבחן ראשון תולה את האבחנה בין ההמנעות לבין ההתחמקות, באמצעים הננקטים לשם השגת הקלת המס. מבחן זה יכונה להלן מבחן "חוקיות האמצעים". מקורות המבחן בפסיקה פדרלית אמריקאית, מן המאה ה־19. את ניסוחו מצאתי לראשונה בפסק־דין פדרלי משנת 1873.⁸ זיכוי הנאשם בהליך זה התבסס על הקביעה, כי הנאשם לא נקט באמצעים בלתי־חוקיים לשם השגת המטרה של הפחתת מס. בפסק־דין זה גם הוכרה, לראשונה בפסיקה האמריקאית הפדרלית, הזכות לתכנון מס.

מבחן חוקיות האמצעים היווה אבן שואבת לפסיקה מאוחרת, שדגה בהאשמות של התחמקות ממס. שב ונוסח בפסקי־הדין הכללי, שלפיו הנמנע ממס אינו נוקט אמצעים שאינם חוקיים לשם המנעות ממס, בעור שהמתחמק ממס עושה זאת באמצעים בלתי־חוקיים. ככל אחד מאותם פסקי־הדין, שב ונוסח העיקרון בדבר הזכות לנקוט אמצעים חוקיים להמנעות ממס, היא הזכות לתכנון מס.⁹

מבחן חוקיות האמצעים, לפיו כל אשר לא נאסר על־פי חוק לא ייחשב כהתחמקות ממס פלילית, הולם, בלא ספק, את עקרון החוקיות במשפט הפלילי, במובנו הצר ובמובנו הרחב. אלא שהקושי במבחן חוקיות האמצעים, המצוי בבסיס הביקורת שהועלתה כנגדו, הוא חולשתו הלוגית. מבחן חוקיות האמצעים הוא מבחן טאוטולוגי, היוצר מעגל שוטה, שכן הוא מגדיר המנעות חוקית בהתייחסות לאמצעים חוקיים, והתחמקות בלתי־חוקית, בהתייחסות לאמצעים בלתי־חוקיים. בהיותו שכזה, אין הוא שלם. הוא חסר את ההגדרה לאמצעים הבלתי־חוקיים.

מבחן חוקיות האמצעים אינו מספק מענה הולם לשאלת תכנון המס בן־ימינו. מבחן זה נכון, בעיקרו, לעובדות דוגמת אלה שנדונו בפסק־דין *Isham*⁹ הנושן, שבהן דובר בהגדרה ברורה בחוק, של החיוב במס. מבחן חוקיות האמצעים נכון למקרה שבו מתכנן המס לא נקט פעולה נוספת, לבד מהיצמדות להוראות החוק היבשות. אלא שאת תכנון המס בן־ימינו מאפיינות פעולות מורכבות, הנעשות

8. U. S. v. Isham 84 U.S. 496 (1873).

9. ראה, למשל: Bullen v. Wisconsin 240 U.S. 625 (1916).

9א. לעיל הערה 8.

בצד הוראות החוק. באלה המקרים, קשה לקבוע עמדה באשר לחוקיות האמצעים שננקטו. מבחן חוקיות האמצעים אינו מספק הנחיה למקרים מורכבים ולפעולות מורכבות של תכנון מס, שנעשות בצד הוראות החוק האנטי-תכנוניות. מבחן חוקיות האמצעים נותר, איפוא, כמבחן תאורטי גרידא, שכשל כמבחן מעשי, וככלי שלפיו עשוי מתכנן המס לכלכל את צעדיו.

2. מועד היווצרות החיוב

בשל חולשתו המעשית של מבחן חוקיות האמצעים, צמחו מבחנים נוספים, בנסיון להגדיר את קו הגבול בין ההמנועות החוקיות לבין ההשתמטות ממס, הפלילית. העיקרי שבהם הוא מבחן "מועד היווצרות החיוב".

מבחן "מועד היווצרות החיוב" תולה את האבחנה בין ההמנועות ממס החוקית לבין ההשתמטות ממס הפלילית, במועד ביצוע המעשה, שנועד להפחית או לבטל את המס. על-פי המבחן, אם נעשה המעשה טרם גובש חוב המס, הריהו בבחינת מעשה של המנועות, ואילו אם הוא נעשה לאחר המועד שבו התגבשה חבות המס, אזי הוא בבחינת השתמטות, האסורה על-פי החוק, הגוררת הפעלה של סנקציה פלילית. מבחן מועד היווצרות החיוב מיוחס למשפטן האמריקאי הרטמן.¹⁰

גם מבחן מועד היווצרות החיוב אינו נקי מקשיים, הן בשל העדר שלמותו התיאורטית והן לאור הליקויים בהפעלתו המעשית.¹¹ הביקורת העיקרית שלטעמי יש למתוח על המבחן, היא מנקודת הראות של המשפט הפלילי. מועד היווצרות החיוב אינו נסיבה הנדרשת ביסודותיה של עבירה. יכול שיעשה מעשה המיועד להפחתת מס מתוך כוונה להתחמק ממס, בטרם גובש חוב המס. כך, למשל, ניתן להעלות על הדעת, כי בטרם התגבשה ההכנסה החייבת, מנכר אדם עצמו מן ההכנסה לטובתו של אחר, תוך שהוא מסתיר את מכלול יחסיו עם אותו אחר, המחייבים לכסוף, את זה האחרון, להעביר את שווייה של אותה הכנסה לנישום. מעשה זה מבוצע, תוך שהנישום מודע להיותו חב במס, ותוך הסתרת יחסיו האמיתיים עם בעליה החדש של ההכנסה. על-פי מבחן מועד היווצרות החיוב, לא ייחשב תכנון מס זה להתחמקות, אך לפי כל תפישה אחרת, אם נעשה המעשה מתוך הכוונה הפלילית הנדרשת, הוא ייחשב למעשה עבירה. קושי נוסף בהפעלת המבחן של מועד היווצרות החיוב הוא קושי מעשי, מנקודת ראות דיני המס דווקא, הטמון בקשיים ובמחלוקות, הקיימים לעתים, באשר לקביעה של מועד היווצרותו של חוב המס.

מבחן מועד היווצרות החיוב אינו נכון, לפיכך, לאבחנו של תכנון המס הפלילי.

10. H. G. Balter Tax Fraud and D. Hartman Tax Avoidance (1933) וראה גם Evasion - a Guide to Civil and Criminal Principles and Practice under Federal Law (3rd. ed., 1963) 2-6

11. ואכן, קמו למבחן מבקרים. ראה S.A. Gutkin & D. Beck Tax Avoidance v. Tax Evasion (1958) 21. כן ראה ביקורותיהם של מלומדים ישראלים: א' לפירות התחמקות והשתמטות ממס הבנסה - מחקר השוואתי בין המשפט האנגלי למשפט הישראלי (תשכ"ז) 89; ד' גליקסברג גבולות תכנון המס (תש"ן) 69.

3. חזרה למבחן חוקיות האמצעים

הנסיגות ליצירת מבחנים בין ההמנעות הלגיטימית לבין ההתחמקות האסורה לא צלחו, ועליכן גם לא שרדו לאורך ימים. במחקרים בניימינו ובספרות העכשווית, ניכרת מגמה ברורה של חזרה למבחן חוקיות האמצעים. העקרון המנחה הוא כי כל אשר מותר על-פי חוק, ולא נאסר על-פיו במפורש, ייחשב להמנעות ממס לגיטימית.¹²

4. המנעות או השתמטות

מקובל לתחום את האבחנה שבין תכנון המס האזרחי, לבין תכנון המס הפלילי, במונחים "המנעות" ו"השתמטות". במשפט האמריקאי משמשת האבחנה בין המונח "Tax Avoidance", לציון המנעות לגיטימית ממס, לבין המונח "Tax Evasion", לציון ההשתמטות הפלילית.¹³ בשל הקושי ביישום האבחנה ובקביעת קו הגבול בין השניים, התפתח במשפט האמריקאי מושג כלאיים, הוא "Tax Avoision", לציון פעולות הנעשות לשם הפחתת מס, בין אם חוקיות ובין אם לאו.¹⁴

לאחרונה הושמעה הרעה, כי יש לייחד את המונח "השתמטות" לפעילות הפלילית של תכנון המס, כמונח המיטיב יותר מן המונח "התחמקות", לתאר אופי של פעילות שיטתית, מאורגנת וממושכת.¹⁵

ג. תכנון מס ברין הישראלי

התייחסות הדין לתופעה של תכנוני מס היא, ראשית לכל, בחוקי המס. התייחסות דיני המס היא התמודדות "מבית", הקודמת להתערבות המשפט הפלילי. לוחמה מבית זו, היא בשלוש רמות. ראשית, באמצעות הוראות מס "אנטי-תכנוניות". הוראות אלו אינהרנטיות לדבר החקיקה ולהוראות המעצבות את בסיס המס. הרמה השניה היא הוראת הסיווג מחדש, זו המעניקה לפקיד השומה סמכות לסווג

12. ראה B.I. Bittker & Balter, supra note 10, at p. 2-5. כן ראה מחקר נוסף של L.Lokken Federal Taxation of Income, Estates and Gifts (2nd ed., 1993) 4-28. ובארץ – ראה גליקסברג, שם, בע' 70.

13. ראה Bittker, ibid, at p. 2-1, וכן Bittker, ibid.

14. במחקר הישראלי הראשון שנערך בנושא, עלידי ד"ר לפירות, לעיל הערה 11, נעשתה אבחנה בין "התחמקות" לבין "השתמטות". ה"התחמקות" שימשה במחקרו של לפירות לציון המנעות אזרחית לגיטימית, בעוד שה"השתמטות" שימשה לציון הפעילות הפלילית. כיום, ברי ומוסכם על הכל, כי האבחנה היא בין "המנעות", לציון פעילות אזרחית-לגיטימית, לבין ה"השתמטות" או "התחמקות" – לציון הפן הפלילי של פעילות. המונחים "השתמטות" ו"התחמקות" משמשים יחד, לאותו מובן.

העבירה הפלילית של התחמקות ממס, הקבועה בסעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, ס"ח 120 (להלן: "פקודת מס הכנסה" / "הפקודה"), דנה במי שעושה מעשה מתוך כוונה להתחמק ממס. בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ס"ח 52, חל סעיף 117(ב) על מי שעשה "מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס".

15. ראה ג' עמיר עבירות מס (מהדורה רביעית, תש"ס) 20.

עיסקה מחדש, או בשונה מכפי שסיווגה הנישומים. לבסוף הוא הכלי העונשי, המטיל אחריות עונשית על מבצעי פעולות של מירמה, על-ימנת להתחמק ממס.

1. הוראות אנטי-תכנוניות

לב ההתייחסות להמנעויות ממס מצוי בהוראות החקיקה ה"אנטי-תכנוניות"¹⁶. ההוראות האנטי-תכנוניות פוזרות לאורך ולרוחב חוקי המס, ומהוות חלק אינטגרלי מהוראות חוקי המס. הוראות אלה גוטלות חלק בעיצוב בסיס המס ובשרטוט המבנה של חבות המס. הן מצרות את צעדיו של מתכנן המס, ומכאן שמן. הוראות המס האנטי-תכנוניות מתמודדות התמודדות מקדמית עם תכנון המס. מטרתן היא למנוע, מלכתחילה, את תכנון המס, וייעודם הוא לסכל, מראש, פגיעה בחבות המס, על דרך של תכנוני מס. ההוראות האנטי-תכנוניות מבקשות להשיג, מראש, את היעדים שסומנו כיעדים להתחמקות ממס.

הוראות אנטי-תכנוניות קיימות בחוקי המס למכביר, למשל:

(א) הגדרתו של "אדם" בפקודת מס הכנסה, היא הוראה אנטי-תכנונית, המחילה את חבות המס עליפי הפקודה על תאגידים, ומסכלת מראש כל תכנון מס שכרוכה בו העברת הכנסות לתאגיד.¹⁷

(ב) הוראה אנטי-תכנונית בפקודת מס הכנסה מדחיבה את חבות המס על הכנסות מוסויות, הניתנות תחת כסות של מענקים, העברות או הטבות, במסגרת יחסי עבודה או שליטה, מחילות חוב, וכדומה.¹⁸

(ג) הוראות אחרות בפקודה מסכלות מראש הברחה של הכנסות אל מחוץ לרשת המס, באמצעות הסבות בלתי-מוחלטות, כאלה הניתנות לביטול, או שאינן מופעלות למעשה.¹⁹

(ד) המונח "במישרין או בעקיפין", המופיע בהוראות שונות של הפקודה, משמש למיגור תכנוני מס המבקשים לעקוף את חבות המס החלה על תאגידים, על דרך של אחזקת ביניים, אם באמצעות חברות-ביניים, או באמצעות שרשרת של חברות. המחוקק ערך בהוראות אלה מעין הרמת מסך, ומנע, מראש, תכנוני מס הנסמכים על עקרון המשפט הפרטי, ברבר האישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד.²⁰

גם חבות מס מקרקעין מושגת בעזרת הוראות אנטי-תכנוניות, למשל:

16. המכונות גם ה"הוראות הרגילות", מונח שטבע להן פרופ' גליקסברג. ראה גליקסברג, לעיל הערה 11.

17. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה.

18. סעיף 3 לפקודת מס הכנסה.

19. סעיפים 84-82 לפקודת מס הכנסה.

20. הוראת סעיף 66(ד) לפקודה מוציאה מכלל הוראת החישוב הנפרד של בני-זוג, הכנסה מחברה שלשני בני-הזוג בה זכויות "במישרין או בעקיפין". בדומה, הגדרה של "חברת מעטים" בסעיף 76(ב) לפקודה, חלה על חברה שחמישה בני אדם שולטים בה שליטה "ישירה או עקיפה". הוראה זו מונעת עקיפה של הוראות סעיפים 76 ו-77, הוראות אנטי-תכנוניות בפני עצמן, המעניקות לנציב מס הכנסה סמכות לראות ברווחי חברת מעטים שלא חולקו, כאילו חולקו.

(א) "זכות במקרקעין" מוגדרת בחוק מיסוי מקרקעין, בשונה מהגדרתה במשפט הפרטי, גם כהרשאה להשתמש במקרקעין, כחכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, ועוד.²¹

(ב) באמצעות כלל אנטי-תכנוני, כלל "צירוף תקופות החכירה", ובאמצעות הגדרה של "קרוב" בחוק, שתי הוראות אנטי-תכנוניות, גבר המחוקק על תכנוני מס המבקשים לעקוף את חובת המיסוי של חכירות ארוכות, אם על דרך פיצולן המלאכותי לתקופות, או פיצולן בין תאגידים שונים שבשליטה אחת.²²

2. סמכות הסיווג מחדש

החוק מסמיך את פקיד השומה להתעלם מעיסקה, ולשומה בשונה מכפי שהציגה הנישומים. זו הוראת ה"סיווג מחדש". הוראת הסיווג מחדש היא הוראה אנטי-תכנונית מן המעלה השניה, לפי שהיא נכנסת לפעולה רק לאחר שסווגה העיסקה בסיווגה הראשוני, ועל שום היותה תלויה בהפעלתה המינהלית על-ידי פקיד השומה. הוראת הסיווג מחדש היא הכלי העיקרי שנתן המחוקק בידי האוצר, לשם מאבקו בהמנעות ובהשתמטות ממס. כלי זה נותן בידי פקיד השומה כח להתערב בעיסקה, ולהעדיף את הגדרתו שלו על-פני הגדרת הצדדים. סמכות הסיווג מחדש היא כלי אפקטיבי, שכן כלי זה נותן בידי פקיד השומה אפשרות להביא דבר על תיקונו המלא והמיידי, לשום ולגבות את המס, על-פי הנכון בעיניו.

היקף הסמכות לסיווג מחדש שונה בחוקים השונים. סמכות רחבה ביותר הוקנתה בפקודת מס הכנסה. זו מעניקה לפקיד השומה סמכות לבטל עיסקה ולשומה בשונה או מחדש, מחמת היותה מלאכותית או בדויה, או שאחת ממטרותיה העיקריות היא המנעות ממס או הפחתת מס בלתי-נאותות. לעומת הסמכות הרחבה בפקודת מס הכנסה, הסמכות בחוק מיסוי מקרקעין הייתה עד לא מכבר צרה ולא כללה את הסמכות לסווג עיסקה מחדש, על שום שאחת ממטרותיה היא הפחתת מס בלתי-נאותות.²³

3. מלאכותית או בדויה

המבחן האזרחי לתוקפם של תכנוני מס, הוא מבחן העיסקה ה"מלאכותית או הבדויה". מקורו של מבחן ה"מלאכותית" או "בדויה" בסמכות הסיווג מחדש

21. חוק מיסוי מקרקעין, סעיף 1.

22. סעיף 11 לחוק מיסוי מקרקעין. ב"פרשת החכירות המפוצלות" המוזכרת (ראה הטקסט סמוך להערה 6 לעיל), נערכו פעולות של פיצול החכירה לשני תאגידים כבעלות-על משותפת, שאינם נופלים בגדר הגדרת ה"קרוב" בחוק (חברות "בנות-דודות"), שנועדו לעקוף הוראה אנטי-תכנונית זו ממס.

הוראה אנטי-תכנונית מובהקת בחוק מיסוי מקרקעין היא זו הנוגעת לפעולה ב"איגוד מקרקעין", כהגדרתו בסעיף 7 לחוק. הוראה זו מונעת העברתן של זכויות ופעולות חבות מס מקרקעין, למסחר של תאגיד.

23. סעיף 86 לפקודת מס הכנסה וסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 84 האמור תוקן בשנת 2002, וסמכות הסיווג מחדש שבו הושוותה לזו שבפקודת מס הכנסה. ראה חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס' 50), תשס"ב-2002, ס"ח 1838.

שניתנה לפקיד השומה, והוא התפתח בפסיקת בתי-המשפט שדנה בהיקף וברוחב הסמכות. השאלות שנרוננו בפסיקה היו למעשה שתיים: האחת – מהי עיסקה "מלאכותית" או "ברויה", המסמיכה את התערבות פקיד השומה? השניה – מה בין זו לבין זו, דהיינו מה בין עיסקה מלאכותית לבין עיסקה ברויה? כך התפתח מבחן העיסקה המלאכותית והברויה. עיסקה מלאכותית, על-פי המבחן, נעשתה שלא בדרך המקובלת והיא נוגדת את הדפוסים המקובלים.²⁴ העיסקה הברויה היא עיסקה למראית-עין בלבד, חסרת ממשות מן הבחינה המשפטית, אין לה תוכן עובדתי או משפטי וכל מטרתה היא להסוות את היחסים האמיתיים בין הצדדים. זו עסקה פיקטיבית, הקלוטה לחלוטין מן האויר.²⁵

נקודת מפנה במבחן העיסקה המלאכותית חלה בפרשת מפי,²⁶ פרשה שדנה ברכישת חברה עם גרעון מסחרי, במטרה לקזז את הפסדיה, מרווחי חברה אחרת. בית-המשפט פסק, כי לשם ביטול העיסקה מחמת היותה מלאכותית, לא די בהיותה נוגדת את הדפוסים המקובלים, אלא תנאי הוא שאין לה טעם מסחרי נוסף, זולת הטעם של הקטנת נטל המס. מבחן זה השתרש בפסיקה כמבחן המנחה לבחינתן של עסקאות מלאכותיות.²⁷ בפרשת תעש מור²⁸ לא שוכנע בית-המשפט כי לפיצול עסקת המקרקעין לשני שלבים היה טעם נוסף ואמין – כלכלי ומסחרי.

4. נורמות אנטי-כנוניות

מעל המערכת הנורמטיבית משקיפות נורמות-על אנטי-כנוניות. נורמות-העל שהתפתחו במשפט המס הן בעיקר נורמות של פרשנות, כאלה המבקשות לתור אתר המהות האמיתית של עסקאות. נורמות-העל מהוות מעין תמריץ דרך, הערות אזהרה הנרשמות על עסקאות. הן אנטי-כנוניות, על שום שהן פועלות לצמצום המרחב המותר לתכנון המס.²⁹ הנורמות האנטי-כנוניות הן כלליות. הן כוללות, למשל, את עליונות המהות על-פני הצורה, מבחן המטרה העסקית, מבחן הממשות הכלכלית, עקרון תום-הלב ועוד. מקורן של נורמות-העל בתפישה כלכלית, והן צרופות בראיה כלכלית. הנורמות האנטי-כנוניות מאפשרות בחינה של חבות המס, בשונה מן הראיה המשפטית הצרופה על-פי המשפט הפרטי. מכח נורמות אנטי-כנוניות ניתן לסטות מן הדרישות הפורמליות של החוק ומן הפרשנות המסורתית, התואמת מושגים רוחחים וידועים של המשפט. בפסיקת המס הישראלית ניכר יישומן הגובר של נורמות-העל. כך, למשל, מכח עקרונות נורמטיביים ומבחן המהות הכלכלית, נקבע, בהלכה עקרונית

24. ע"א 356/61 רונפלד נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד טז 715; ע"א 560/66 סבירסקי נ' פ"ש ת"א 1, פ"ד כא(1) 533.

25. ע"א 102/59 פ"ש ירושלים נ' איסמר, הברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יר 2165; ע"א 240/57 מיכאקאשוילי נ' פ"ש ת"א, פ"ד יב 1485.

26. ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פשמי"ג, פ"ד כא(2) 593.

27. ראה ע"א 761/77 אבנעל הברה להפצה בע"מ נ' פשמי"ג, פ"ד לב(2) 494.

28. ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(1) 449.

29. ראה 59, at p. 2, Hadari, *supra* note 2; כן ראה גליקסברג, לעיל הערה 11; עמיר, לעיל הערה 15, בע' 22.

מנחה, חיוב במס הכנסה של הלוואה בריבית מוטבת, שניתנה לבעל שליטה מאת חברה שבשליטתו.³⁰

בהתאם לאותה נורמת-על, של הערפת הבחינה הכלכלית על-פני מושגיות צורנית ופורמלית, קבע בית-המשפט, בהלכה בעלת השלכות חברתיות, כי המועד למיסוי רווחי אופציות הוא מועד מימושן, להבדיל ממועד הקצאתן.³¹ על יסוד אותו כלל, קבע בית-המשפט העליון כי שינוי ייעוד של קרקע מינהל מקרקעי ישראל הינה עיסקה חייבת מס על-פי חוק מסוי מקרקעין.³²

5. הוראות עונשיות

הסנקציות העונשיות בגין השתמטות ממס מצויות בעיקר בחוקי המס. את ההוראות העונשיות בחוקי המס יש לאגר לשתי קבוצות. באגד האחד עבירות שאותן יש לכנות "עבירות מירמה". עבירות המירמה חלות על ביצוע עסקאות כוזבות. עבירת המירמה המנוסחת בפקודת מס הכנסה חלה על כל פעולה של "מירמה, עורמה ותחבולה".³³ היסוד הנפשי הדרוש לביצוען של עבירות המירמה הוא כוונה מיוחדת להתחמק ממס. לא בכל חוקי המס השכילו לנסח עבירה של מירמה, כזו שבפקודת מס הכנסה. חוק מיסוי מקרקעין, למשל, דל בפן העונשי שלו. העבירה החמורה ביותר בחוק מיסוי מקרקעין היא מסוג של עוון, של מתן הצהרות שקר ביודעין.³⁴

האגד האחר של עבירות המס הן העבירות שאותן יש לכנות, "עבירות דיווח". עניינן של עבירות אלה בהפרה של זוויות הרישום והדיווח שנקבעו בחוק, מסירת דיווח חסר, או בלתי-נכון.³⁵

בהבדל מעבירות המירמה, הרכיב העובדתי הדרוש בעבירות הדיווח אינו כולל תחבולה, או עשיית עסקאות שקריות. המאפיין את עבירות הדיווח, ומבדילן מעבירות המירמה, הוא היסוד הנפשי, הדרוש לביצוען. הביטויים השגורים בעבירות אלה, הבאים לציין את היסוד הנפשי, הם "בלא טיבה מספקת", או "בלא הצדק סביר". הפסיקה היטיבה להבהיר, כי משמעות מונחים אלה זהה, והיא רשלנות.³⁶

30. ע"א 533/89 פש"מ"ג נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, דנ"א 3962/93 מינץ וזילברשטיין נ' פש"מ"ג, פ"ד נ(4) 817.

31. עמ"ה (ת"א) 1/98 יאיר דר נ' פקיד שומה כפר סבא, מסים יג/5 (אוקטובר 1999) ה-13; ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, תקעל 2004(2) 1246.

32. ע"א 5472/98 מנהל מס שבה מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877.

33. סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה.

34. לאחר כתיבת שורות אלו, אך טרם פרסומן, חוקק חוק מיסוי מקרקעין (תיקון מס 52), התשס"ג-2003, ס"ח 386, שהוסיף לחוק, בסעיף 98(2ג), עבירה של מירמה, דוגמת עבירת המירמה שבסעיף 220 לפקודת מס הכנסה.

35. עבירות הדיווח הן העבירות שבסעיפים 216-217 לפקודת מס הכנסה, סעיפים 98(א) ו-98(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, ועוד.

36. ראה ע"פ 916/84 יעקובי נ' מ"י, פ"ד מ(1) 94; ע"פ 192/79 מ"י נ' קצנשטיין ושות' בע"מ, פ"ד לד(2) 397; ע"פ 83/79 הנדסה ויזום בע"מ נ' מ"י ישראל, פ"ד כח(1) 657.

השתמטות ממס עשויה להעלות גם אחריות על-פי דין העונשין הכללי. מעשים של התחמקות ממס עונים על הגדרת המירמה שבחוק העונשין,³⁷ ועשויים לקיים את העבירה של קבלת דבר במרמה, רישום כוזב, זיוף ועוד. המירמה, על-פי חוק העונשין, כוללת רכיב של טענה או מצג שקרי, וידיעה כי הטענה אינה אמת. לביצועה של מירמה אין צורך במצג פוזיטיבי. מצג של מירמה יכול שיהא גם בהעלמתה הזדונית של עובדה, או בהסתרתה.³⁸ אי-דיווח על הכנסה, או דיווח חסר או בלתי-נכון לרשויות המס, על עיסקה או הכנסה, יכול שיהוו, לפיכך, עבירה של מירמה על-פי חוק העונשין.

ד. המנועות או השתמטות - ערבוב הדינים

תכנוני מס נדונו במשך שנים, בתי-משפט בישראל, בהתדיינויות אזרחיות, שמושאן החלטות פקירי השומה לביטול עיסקאות ולשומתן מחדש. החל משנות הששים, ובעיקר מהלך שנות השמונים, התפתחו המבחנים המגדירים את סמכות פקירי השומה להתערבות בעיסקאות, שבתשתיתן תכנון מס. תכנוני המס השגורים באותן השנים אופיינו בשימוש בחברות, תוך הסתמכות על עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד, במגמה למנוע את החבות במס. פקירי השומה, מכח סמכותם להתעלם מעיסקה, שלדעתם היא מלאכותית או בדויה, או שאחת ממטרותיה היא הפחתת מס בלתי-נאותה, ביקשו לסווג את העיסקה ולשומה בדרך אחרת, לה הם קראו הדרך המקובלת, הגהוגה והרגילה. בתי-המשפט בחנו את שימוש פקירי השומה בסמכותם זו. כך, מתוך בחינה זו, התגבשו בפסיקה מבחני העיסקה המלאכותית והברויה.

לעומת הדיון האזרחי, ההיבט הפלילי של סוגיית תכנון המס נדון פחות, והפסיקה לגביו חסרה. אפילו עיסקה שכל הווייתה בדיה, מכירה של חצי אחוז מזכויות בדירת מגורים שהתקבלה בירושה, שנערכה על מנת להכנס לתחולת הפטור ממס שבה מקרקעין לדירות מגורים, לא הגיעה להתדיינות פלילית ונדונה אך במסגרת דיון אזרחי, בין הנישומות לבין מנהל מס שבח, זאת על אף שבית-המשפט קבע כי העסקה נוגדת את הרפוסים המקובלים ואין לה טעם מסחרי, זולת הטעם של הפחתת מס.³⁹ התייחסות בתי-המשפט, אותה תקופה, אל ההיבט הפלילי, היתה, אם בכלל, בעקיפין, אגב לדיון האזרחי בשומה, אל מה שכונה, "ההיבט האסור" של העיסקה.⁴⁰ כך הדיון שנערך בטענה שנטענה נגד חוקיותו של הסכם, מן הטעם שנקשר באופן בלתי-חוקי, על-מנת להתחמק מחבות מס שבח, כאשר הטענה הועלתה במסגרת תביעה אזרחית בגין הפרת ההסכם. למרות קביעת בית-המשפט, כי ההסכם נקשר באופן שנועד להערים על שלטונות המס, לא ננקט הליך פלילי נגד המעורבים בעיסקה.⁴¹

37. חוק העונשין, תשל"ז-1977, ס"ח 226 (להלן: "חוק העונשין"), פרק יא.

38. ראה, למשל, ע"פ 593/81 מנדלבאום נ' מ"י ישראל, פ"ד לו(2) 505, 510.

39. ע"א 389/82 ד' א' קהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(1) 794.

40. ראה, למשל, ע"א 645/79 תעשית שג בע"מ נ' מנהל מס רבזש וקרן פיצויים, פ"ד לה(3) 738.

41. ע"א 545/79 בראונר נ' דיאמסלס פ.ו.ב.א., פ"ד לח(2) 191.

כך יצא, שהמבחן לתוקפם של תכנוני מס התפתח, בעוד שהמבחן לתכנוני מס בלתי־לגיטימיים, שיש להטיל בגינם אחריות פלילית, נותר בחסר. פרשות פרומדיקו ובזל הן הוותיקות מביניהן. בפרשות אלו הועלתה ונדונה, באופן ישיר, טענה של אחריות פלילית בשל תכנוני המס שנדונו בהן. היעדרו, במשך השנים, של מבחן עצמאי לאחריות העונשית לתכנון מס, ניכר בפסקי־הדין בפרשות האמורות. פסקי־הדין של בית־המשפט העליון בפרשת פרומדיקו לקה, לרעתי, ביישומם, בלא אבחנה, של המבחנים האזרחיים שהתפתחו בפסיקה מחלך השנים, לבחינת סמכותם של פקידי השומה וחבות המס של הנישומים. יישומם של המבחנים, שהורתם בתפישה אזרחית, בהליך הבוחן אחריות פלילית, מחטיא את המטרה שהושמה ביסוד אותם הליכים, והיא קביעה של קו גבול בין תכנון מס שגדרו המשפט האזרחי, לבין תכנון מס פלילי. דעתי היא כי האפלתו של המבחן האזרחי על המבחן הפלילי הביאה את הפסיקה הישראלית לתוצאה בלתי־ראויה, המאיינת את האחריות הפלילית לתכנוני מס, כפי שהדבר יוצג להלן.

1. "תכנון הנכנס לתחולת נורמה אנטי־תכנונית"

ההוראות האנטי־תכנוניות בחוקי המס היוו קרקע לפיתוחן של תפישות ועמדות, שמגמתן היא הצרה של גבולות האזרחיות הפלילית, בגין תכנוני מס. קיום ההוראות אנטי־תכנוניות, פרי יצירת המחוקק, אכן מחדר את שאלת האחריות הפלילית בגין מעשים של תכנון מס. בעוד שעיסקה, או דיווח על עיסקה, בניגוד ברור להוראה מן ההוראות האנטי־תכנוניות, מהווה הפרה ברורה של החוק, הרי שתכנון מס, הנעשה בהתחשב בהוראה אנטי־תכנונית, תוך עקיפתה, או תוך ניצול פירצה שאותה היא מתירה, מעלה שאלה באשר לחוקיותו. השאלה באשר להוראות האנטי־תכנוניות בחוקי המס היא מה דינם של תכנוני מס, הנעשים בניגוד מפורש להוראות, ומה דינן של פעולות תכנון מס, הנעשות תוך עקיפתן של הוראות אלו. לכאורה, מחייבת התפישה של עקרון החוקיות את המסקנה, כי כל אשר הותר במרחב שמחוץ לתחום ההוראות האנטי־תכנוניות, מותר וחופשי לפעולת מתכנן המס. הפירצה שאותה מתירה ההוראה האנטי־תכנונית, תיחשב, מן הסתם, מכח עקרון החוקיות, כלקונה בדין, אזור שאותו בחר המחוקק להותיר בלתי־מוסדר. המרחב הנותר מחוץ לגדרה של ההוראה האנטי־תכנונית ייחשב כמרחב המותר לתכנון המס, המעוגן תחת הזכות הקונסטיטוציונית לתכנון מס.

על יסוד סייג זה, שמוצאו מעקרון החוקיות, נולדו במשפט הישראלי עמדות קטיגוריות, שביקשו להסיק מסקנה באשר לקיומה של אחריות פלילית בגין תכנוני מס על־פי יחסו של התכנון אל הוראות החוק האנטי־תכנוניות. עמדה כזו, אשר הוצגה על־ידי פרופ' גליקסברג, גורסת, כי "תכנון מס הנכנס לתחולת הנורמות האנטי־תכנוניות אינו יוצר אחריות פלילית".⁴² על־פי עמדה זו, גבולות הזכות לתכנון מס הן מתחם ההוראות האנטי־תכנוניות הרגילות, כך שמתקיים

42. ראה גליקסברג, לעיל הערה 11, בע' 29, 83. כן דאה פרומדיקו, לעיל הערה 4, בע' 74, סעיף 150.

יחס הפוך בין היקף התחולה של ההוראות האנטי-כנוניות, להיקף הזכות לתכנון מס.⁴³ תכנון מס הנכנס אל גדר התחולה של ההוראות האנטי-כנוניות הרגילות לא יכול שיעלה אחריות פלילית. יוצא מעמדה זו, כי האחריות הפלילית תלויה בסוג ההוראות האנטי-כנוניות, שבגדרן או תוך הפרתן, נערך תכנון מס. תכנון מס, הנעשה תוך הפרה של הוראות המס האנטי-כנוניות ה'רגילות', מן ה'מעלה הראשונה', אלה הגורמות לסיווגה השונה של עיסקה, ה'גורם להעתקת ההמנעות הבלתי-לגיטימית אל ההשתמטות ממס', הוא פלילי. לגבי אלה, קובע פרופ' גליקסברג, כי "תכנוני מס המצויים בתחולת נורמות מיוחדות מסוג זה מהווים למעשה השתמטות ממס".⁴⁴ לעומת זאת, הפרה של הוראות אנטי-כנוניות מן המעלה השניה, הוראות המאפשרות סיווג מחדש של עיסקה, לעומת סיווגה השונה, אינו עובר, לדירדו, אל התחום הפלילי, וכל נפקותו היא במישור האזרחי.⁴⁵ אמנם, קיים פיתוי בעמדה התומכת בכך שתכנון מס הנעשה בהתאם להוראות החוק האנטי-כנוניות, תוסה תחת עקרון החוקיות, ואינו פלילי. עם זאת, לא יאה נכון בעיניי לאמץ בגדרן עמדה גורפת כלשהי. כל עמדה נחרצת וקטיגורית אינה הולמת את הניתוח הפלילי. המשפט הפלילי מושתת על בירור עובדתי בדבר ביצועו של מעשה עבירה. תפישה עקרונית באשר לקיומה של אחריות פלילית זרה בתכלית לעקרונות הבירור הפלילי. לדירדו, גם מעשה של תכנון מס, החוסה תחת התחולה של נורמה אנטי-כנונית, ומנצל פירצה שנוצרה בחוק, יכול שיהווה מעשה עבירה, ובלבד שמתקיימים בו היסודות המעשיים הדרושים, ונלווים לו היסודות הנפשיים, הנדרשים בעבירה. יכול שעיסקה תחסה תחת תחולת הנורמות האנטי-כנוניות, ועם זאת תהא נגועה בפלילים, על שום שיתקיימו בה יסודות העבירה הפלילית. אחריות בפלילים, במקרה זה, אינה נוגדת את עקרון החוקיות. מאידך גיסא, יכול שמעשה של תכנון מס ייעשה תוך הפרה של ההוראות האנטי-כנוניות מן המעלה הראשונה, מבלי שיקיים את היסודות הנדרשים בעבירה הפלילית. העובדה שעיסקה היתה מסווגת בשונה, גם על-פי המשפט הפרטי, אינה משנה את בחינתה הפלילית. בחינתה של עיסקה, בין אם מלאכותית או בדויה, אם נגועה היא בחוסר חוקיות ובפלילים, אמורה להיעשות על-פי כללי המשפט הפלילי. קביעה קטיגורית כלשהי זרה לדרכי קביעת האחריות בפלילים, וחוטאת למובנו הבסיסי של המשפט הפלילי. משמעותה המעשית היא הגבלה, מראש, של הבירור העובדתי הפלילי.

2. "עיסקה שסווגה מחדש"

סמכות הסיווג מחדש של עיסקה, המוענקת לפקיד השומה, הניבה אף היא דיון מורכב בשאלת ההשלכה על האחריות בפלילים. עמדה שהתפתחה, קושרת את האחריות בפלילים בגין תכנון מס, למידת יחסו של התכנון אל הוראת הסיווג מחדש, ומתלה את הערכת האחריות בפלילים, בסמכות פקיד השומה לסיווג מחדש של עיסקה.

43. גליקסברג, שם.

44. שם, בע' 85.

45. שם, החל מע' 71.

ברומה לתפישה שהתפתחה ביחס להוראות החוק האנטי-כנוניות, אף הדין בהשלכה שיש לסיווג מחדש של עסקה על-ידי פקיד השומה, על קביעת האחריות בפלילים, קשור קשר הדוק אל עקרון החוקיות בפלילים, ונובע הימנו. מתוך אותו סייג, שמקורו בעקרון החוקיות, צמחה השאלה מה השפעה יש לסיווג מחדש של עסקה על-ידי פקיד השומה, לקביעה כי העסקה נגועה באי-חוקיות ומהווה עבירה בפלילים. התשובה שניתנה הניחה קשר בין הוראת הסיווג מחדש לבין קביעת האחריות בפלילים, שלפיו, עסקה הנתונה לסמכות הסיווג בשונה או מחדש לא יכול שתהווה מושא לאחריות פלילית. הטעם שניתן לכך היה שהסיווג מחדש מותנה בהכרזה של פקיד השומה, בדבר היות העסקה מלאכותית. הכרזתו של פקיד השומה היא קונסטיטוטיונית, ופעלה הוא מכאן ואילך. הטלת אחריות בפלילים על עסקה שסווגה מחדש, תהא, לפי עמדה זו, החלה רטרואקטיבית של הדין העונשי, המנוגד לעקרון החוקיות. על-פי עמדה זו, לסיווג מחדש השלכה אורחית בלבד, הוא מסכל את מטרת התכנון, ונפקותו מצטמצמת למישור האורחי.⁴⁶ עמדה זו קנתה אחיזה בקרב אוהדים רבים ובקרב קהל גדל והולך.⁴⁷ היא מצאה אוזן קשבת בבית-המשפט העליון, בפסקי-הדין לזיכוי חברת פרומדיקו, ונפלה שם במיוחד על אוזנו הקרויה של השופט אנגלרד.⁴⁸

המחזיקים בעמדה זו סבורים, כי תיתכן אמנם עסקה הכפופה לסמכות הסיווג מחדש, שתיצור אחריות בפלילים. זו העסקה המסווגת כ"בדויה", להבדיל מ"מלאכותית". העסקה הבדויה חטת כל שחר וקיום מלכתחילה, היא שקרית ופיקטיבית ועשויה להצמיח אחריות בפלילים. יתרה מזאת, סיווג יחד של העסקה הבדויה והמלאכותית, תחת אותה סמכות הסיווג מחדש, היא, לרעת אלה, טעות שנפלה מלפני המחוקק.⁴⁹ יוצא מתפישה זו, שקביעת האחריות בפלילים תלויה באבחנה נוספת, היות העסקה מלאכותית או בדויה.

לדעתי, יסודה של העמדה המתוארת בטעות. עירוב סמכות פקיד השומה לסיווג מחדש של עסקה עם האחריות הפלילית, הוא עירוב מין בשאינו מינו. הבחינה הערכית-פלילית של עסקה אינה תלויה בהכרזה של פקיד השומה. אין בין סיווג מחדש של עסקה על-ידי פקיד השומה לבין הבחינה הפלילית של עסקה, דבר. המכשיר לסיווג מחדש הוא מכשיר מינהלי. לא יתכן לערב בין הסמכות המינהלית לסווג עסקה ולהכריז עליה כעל עסקה מלאכותית, עם הבחינה הפלילית של עסקה. הוראת הסיווג מחדש היא דרך אורחית לטיפול בתכנוני מס, היא סמכות שניתנה בידיו של פקיד השומה, ואין לערב בינה לבין הקביעה העקרונית שמעשה מהווה עבירה, ממש כשם שמעשה אסור לא חדל

46. המחזיק העיקרי בעמדה זו הוא פרופ' גליקסברג. ראה גליקסברג, לעיל הערה 11, בע' 71 ואילך.

47. מחזיקים נוספים בעמדה זו הם ד' נייגר "תכנון מס לגיטימי או עבירה על חוקי המס" מסיים יא/1 (פברואר 1997) א-1; פלומין, לעיל הערה 7; א' יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית' משפטים כ (תש"ן) 43. עמדה שונה הובעה על-ידי השופט ד"ר דן ביין. ראה ד' ביין "מחיר תכנון מס שנכשל" המשפט (כרך א, התשנ"ג) 259.

48. פרומדיקו, לעיל הערה 4, החל מע' 74, במיוחד ע' 77, 82.

49. גליקסברג, לעיל הערה 11, בע' 139.

מהיות אסור, ולא נפרד ממראיתו הפלילית, עם מתן צו אורחי נגדו. דומה הדבר למעשה בניה בלא היתר או חריגה של בניה, המהווים עבירה לפי הוראות חוק התכנון והבניה. הוצאת צו המכריז על מבנה כעל מבנה חריג ומורה על הריסתו, פועל במישור המנהלי, אך יחד עם זאת אינו מונע את היות המעשה אסור ופלילי. מעשה מסוים עשוי להניב הן אחריות אזרחית והן להוות עבירה פלילית, ואין התחומים מוציאים זה את זה.⁵⁰

גישה השוורת את האחריות העונשית בסמכות הסיווג מחדש, מובילה לתוצאות בלתי-אפשריות. יוצא הימנה, כי משהפעיל פקיד השומה את סמכותו וסיווג את העיסקה מחדש, אין עוד בידי התביעה הכללית הסמכות לשקול את העמדתם לדין פלילי של המעורבים בה, שכן הפעלת סמכות שכזו תהא החלה רטרואקטיבית של האחריות העונשית, המנוגדת לעקרון החוקיות.⁵¹ כן עולה מגישה זו, כי משטווגה עיסקה מחדש, אין בידי בית-המשפט לקבוע אחריות בפלילים בגין אותה עיסקה, ואין בסמכותו להכריז עליה כעל עיסקה פלילית. על-פי הגישה האמורה, המונעת הטלת אחריות בפלילים על עיסקה שטווגה מחדש, אין על הדיון השיפוטי הפלילי להתקיים כלל, עד לקבלת תוצאות החלטתו של פקיד השומה.⁵² תוצאתה המעשית של עמדה זו היא פגיעה בסמכותם המהותית של הגוף המינהלי והשיפוטי.

ספק אם כלל השלכותיה מרחיקות הלכת של הגישה האמורה נחוץ על-ידי המצדדים בה. כהתאם לגישה זו, יתכן מצב שבו יבקשו נישומים להשפיע על ההליך הפלילי, על-ידי כך שיקדימו וישיגו את החלטת פקיד השומה להכרזה על העיסקה כעל עיסקה מלאכותית. השלכות נוספות מגישה זו עשויות להתגלות בטענות של פגיעה בזכויות, מסוג של אפליה, הגנה מן הצדק וכדומה, שתועלנה נגד הליך פלילי שיינקט, בשל כך שעיסקה לא טווגה מחדש על-ידי פקיד השומה, קודם לנקיטת ההליך הפלילי.

סמכות ההעמדה לדין בפלילים היא סמכות ריבונות, שמקורה בחוק. שיקול הרעת ביסוד הפעלת הסמכות נקבע בחוק. בהתקיים התנאים שבחוק, על התביעה הכללית להפעיל סמכותה ולהעמיד לדין את המעורבים. מלשון החוק המסמך עולה, כי החלטת התביעה הכללית להעמיד לדין היא ההחלטה שבשגרה, בעוד שההחלטה שלא להעמיד לדין טעונה הנמקה. העמדה האמורה, שלפיה עיסקה שטווגה מחדש על-ידי פקיד השומה לא מעלה אחריות פלילית, מוטעת היא, הן מהיבט משפטי והן מהיבט מוסדי. על-פי גישה זו, יכול בית-המשפט לקבוע כי נעברה עבירה, ויכול היועץ המשפטי לממשלה לשקול את העמדתם לדין של המעורבים, רק בתנאי שלא הקדים פקיד השומה לסווג העיסקה מחדש. גישה זו היא בניגוד לריבונות השלטון, בסמכותו לאכיפת החוק העונשי, ובניגוד לסדרם

50. לתמיכה מסוימת באמור, ראה יורן, לעיל הערה 47, בע' 65.

51. בפרשת החבירות המפוצלות, למשל, הוכרזו העיסקאות כמלאכותיות על-ידי פקיד השומה, וסווגו על-ידי מחדש. הדבר לא מנע, כמובן, מן היועץ המשפטי לממשלה, לשקול את העמדתם לדין פלילי, של המעורבים בעיסקאות.

52. הנהוג הוא, דווקא, שפקיד השומה משהה את פעולתו עד להכרעת דינו של בית-המשפט בהליך הפלילי. כך נקט גם פקיד השומה בפרשת פרומדיקן. פקיד השומה השהה את הפעלת הסמכות, כמקובל וכנהוג, עד לקבלת תוצאות הכרעת דינו של בית-המשפט בהליך הפלילי.

הראוי של מוסדות השלטון והמשפט. תוצאתה האבסורדית היא הגבלה של שיקול הדעת השיפוטי בקביעת האחריות הפלילית, כבילת שיקול הדעת המינהלי להעמדה לדין, והכפפתם של אלה להפעלת סמכות הסיווג המינהלית של פקיד השומה.

3. "מלאכותית או ברויה"

עמדה רווחת נוספת תולה את שאלת האחריות הפלילית לתכנון מס במבחן היות העיסקה "מלאכותית" או "ברויה".

בית־המשפט העליון, בבוחנו את האחריות הפלילית הנטענת, נגד הנאשמים בפרשת פרומדיקו, סבר כי ראשית לכל יש לסווג את העיסקה, אם כמלאכותית או כברויה. בית־המשפט הוסיף ומתח ביקורת על בית־המשפט המחוזי, על ש"לא נתן דעתו על האבחנה המכרעת על כל נפקויותיה"⁵³. בית־המשפט ראה באבחנה בין עיסקה מלאכותית לברויה את "האבחנה המרכזית, מבחינת האחריות בפלילים"⁵⁴, "קו הגבול בין תכנון מס לבין האחריות הפלילית", "השאלה המכרעת ביחסי הגומלין בין המערכת החוזית, המערכת המיסויית והמערכת הפלילית"⁵⁵. על־פי פסק־הדין, העיסקה הברויה מצמיחה אחריות פלילית, בעוד שהעיסקה המלאכותית אינה יוצרת אחריות כזו.

למרות שראה בה את האבחנה המרכזית לקביעת האחריות בפלילים, המשיך בית־המשפט ובחן אם העיסקה מעלה על יוצריה אחריות פלילית. בכך למעשה לא יישם בית־המשפט את ההשלכות המתבקשות מקביעתו העקרונית. לשיטת בית־המשפט, כי האבחנה בין עיסקה ברויה לעיסקה מלאכותית היא האבחנה המכרעת לקביעת האחריות בפלילים, די היה בקביעתו כי העיסקה אינה ברויה, כדי להסיק כי היא אינה מעלה אחריות בפלילים. כך גם באשר לעמדתו ביחס לסמכות הסיווג מחדש. בית־המשפט לא יישם את התוצאות המתבקשות מן העמדה שאותה אימץ, ולפיה עיסקה הנתונה לסמכות הסיווג מחדש של פקיד השומה לא יכול שתצמיח אחריות פלילית. לשיטת בית־המשפט, משהחליט לאמץ את דעת המלומדים, שלפיה עיסקאות שהן בתחולת ההוראות האנטי־כנוניות מן המעלה השניה, הנתונות לסמכות הסיווג מחדש, אינן מעלות אחריות פלילית, היה עליו להסיק, מניה וביה, כי העיסקה אינה פלילית.

המנעות זו מלהסיק את המסקנות האופרטיביות המתבקשות מקביעותיו העקרוניות, מוכיחה בעיני עד כמה לא רלוונטית המושגיות שנבנתה בפסק־דין פרומדיקו, להכרעה הפלילית. האבחנה בין עיסקה מלאכותית לברויה היא אבחנה אורחית. מקורות אבחנה זו בהוראת החוק המסמיכה את פקיד השומה להתעלם מעיסקה ולסווגה מחדש. המבחן לעיסקה ברויה אינו המבחן לקיומה של עבירה פלילית. אמנם, לרוב, עיסקה שתוכרו ברויה, תהא מן הסתם גם עיסקה שקרית, לצורך המשפט הפלילי, ותקיים לרוב את יסודות העבירות, אך מבחן העיסקה

53. פרומדיקו, לעיל הערה 4, בע' 77 ובע' 82, סעיף 162.

54. שם, בע' 95.

55. שם.

ה"מלאכותית" או ה"ברויה" אינו מבחן לבירור האחריות הפלילית. יישום מבחן העיסקה ה"מלאכותית" או ה"ברויה" על השאלה הפלילית, לא רק שמתעלם ממקורות המבחן, אלא גם מן השוני בין מערכות המשפט, האזרחית והפלילית. המושגיות "מלאכותית" או "ברויה", אינה הולמת כלל את הבחינה של האחריות הפלילית. זו נבחנת על-פי שאלה עובדתית, אם התקיימו העובדות הדרושות לקבוע כי בוצע מעשה העבירה, ואם נתלוותה למעשה זה הכוונה הנדרשת בעבירה.

4. "חבות מס"

הכשל המרכזי נעוץ, לרעתי, בהשלכתו של גורם "חבות המס" על הבחינה הפלילית. עוד בראשית הדיון בעבירות המס ייחסו בתי-המשפט חשיבות מיוחדת לגורם "חבות המס". בתי-המשפט ראו בחבות המס רכיב מרכזי העבירה, יסוד מיסודותיה של עבירת המס.⁵⁶ לחבות המס ייחסו שניים: יסוד עובדת-ינסיבתי של העבירה ויסוד המשמש לבחינה של היסוד הנפשי. בחבות המס ראו יסוד עובדתי, הדרוש הן לעבירת המירמה והן לעבירת הדיווח.⁵⁷ כן ראו בחבות המס את הגורם להוכחת היסוד הנפשי של הכוונה להתחמק ממס, כאשר גורם חבות המס משמש לבחינת הבנתו של הנאשם את העיסקה, ומכאן לאמידת כוונתו להתחמק ממס. ספק באשר לחבות המס שולל, על-פי גישה זו, את הכוונה להתחמק ממס. בפסקי-הדין של בית-המשפט העליון בפרשת פרומדיקו הגיע לשיאו השימוש בגורם חבות המס. בית-המשפט בפרשת פרומדיקו ראה בחבות המס את "נקודת הכובד" של הבחינה העונשית.⁵⁸

חבות מס היא גורם זר לבחינה הפלילית. חבות מס היא גורם אזרחי מובהק, זה הדרוש לקביעת שומת המס וגובהה. הדרישה כי חבות המס תהא רכיב בעבירת המס מחדירה גורם אזרחי אל הבחינה של העבירה. גישה זו אינה מבחינה בין השיג האזרחי שיש לאוצר המדינה עם הנישום, לבין האינטרס הציבורי באכיפת הציות לחוק, והסמכות השיפוטית להכריז על מעשה כעל מעשה עבירה. גם ההתייחסות אל חבות המס כאל גורם לבחינת היסוד הנפשי של עובר עבירת המס, עומדת בניגוד למושכל בסיסי של המשפט הפלילי, לפיו ידיעה של הדין אינה רלוונטית לבחינה של האחריות העונשית. סייג לכלל זה הוא טעות ברין הלב-פלילי, אך סייג זה חל על עובדה החיצונית לאיסור הפלילי, ולא על יסוד מיסודות העבירה. בדומה, עומדת ההתייחסות לחבות המס כאל גורם לבחינת היסוד הנפשי, בניגוד לרעיון הבחינה העובדתית של ההתנהגות העונשית. יסוד נפשי של כוונה להתחמק ממס עשוי להתגבש גם מקום שבו קיים ספק בחבות המס. ניתן לשם כך לראות, לדוגמא, את הנישום החושד בקיום החבות במס, אך מעדיף שלא לברר את דבר קיומה, ועורך את העיסקה בהתאם לתכנון. במקרה שכזה, יתכן והתגבש אצל אותו נישום היסוד הנפשי של מחשבה פלילית, ולו על דרך של עצימת עיניים.

56. ע"פ 192/79 מ"י נ' אדלר ושות', פ"ד לד(2) 397, 402; ת"פ 55/96, לעיל הערה 3, בע' 92.

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

58. פרומדיקו, לעיל הערה 4, בע' 73, סעיף 148, וכן בע' 161.

את המסקנה כי העיסקה היא מלאכותית, להבדיל מבדויה, הסיק בית-המשפט בענין פרומדיקו על סמך הערכה עובדתית, כי הצדדים באמת ובתמים התכוונו להגשים את המבנה המיוחד של תכנון המס.⁵⁹ קביעה זו חושפת את הטעות ביבוא של גורמים אחרים, מבחן העיסקה המלאכותית וחבות המס, אל הבחינה הפלילית. בית-המשפט ערך בחינה טאוטולוגית של מבנה המס. במסגרת תכנון מס עורכים הצדדים לעיסקה מערכת חוזים והסכמים, האמורה לשקף את מבנה המס, שאותו הם מבקשים להציג על-פי התכנון. לצורך ההכרעה הפלילית, על בית-המשפט לבחון מבנה זה ממש, אם עומד הוא במבחן האמת, או שמא הוא כוזב. על הבחינה להיות אובייקטיבית. בית-המשפט בחן במקרה זה את אמיתות מערכת החוזים שלא על סמך מבחן אובייקטיבי חיצוני, כי אם על סמך המבנה עצמו, על סמך אותו מצג שהציגו הצדדים לשם מתן תוקף למבנה המס שעמד לבחינה. בחינה של מבנה המס, על-פי המערכת החוזית שאותה רקמו הצדדים בהתאם לתכנון, היא בחינה טאוטולוגית. יכול שצדדים ישכללו את תכנון המס באמצעות מערכת חוזים שקרית. אלה הם בדיוק האמצעים הכוזבים, המיועדים להגשים את מבנה המס שעל-פי התכנון. מערכת הסכמים זו פועלת בהתאם לתכנון המס, אך היא שקרית אם מבנה המס שעל-פי התכנון הוא שקרי. כך, יכול שבית-המשפט התייחס אל אמצעי הכוזב שנועדו להכשיר ולשכלל את תכנון המס, כאל ראיות המעידות על כשרותה של העיסקה. בית-המשפט נמנע מלערוך את הבחינה שהיה עליו לערוך, לבחון את תכנון המס במבחן ערכי, חיצוני.

בהמשך לקביעה, כי את מכלול ההסכמים שנערך בין החברה הזרה 'ארוטף' לחברת "פרומדיקו" יש לראות כעיסקה מלאכותית, קבע בית-המשפט, כי כל עוד לא סווגה העיסקה המלאכותית מחדש, על-ידי פקיד השומה, אין היא חבה במס.⁶⁰ טעמו לכך היה שלצורך היותה חבה במס, לא די במלאכותיות אובייקטיבית של העיסקה, אלא יש צורך בהכרזה עליה ככזו, על-ידי פקיד השומה. בהעדר הכרזה אין חבות מס, ובהעדר חבות מס, אין, כאמור, אחריות בפלילים, על שום שחבות המס היא, כאמור, רכיב הכרחי מרכיבי עבירת המס.

כך שזר בית-המשפט מעגל קסמים. מחד גיסא, אימץ בית-המשפט את עמדת המלומדים, כי עיסקה שסווגה מחדש על-ידי פקיד השומה, מחמת היותה מלאכותית, לא יכול שתצמיח אחריות פלילית, מן הטעם שהכרזת פקיד השומה על היות העיסקה מלאכותית היא קונסטטיטטיבית. והנה, מאידך גיסא, קבע אותו בית-משפט, כי כל עוד לא סיווג פקיד השומה את העיסקה כמלאכותית, אין היא מעלה אחריות פלילית, על שום שחסר בה רכיב מרכיבי העבירה הפלילית, שיושלם רק לאחר שיווג פקיד השומה את העיסקה מחדש, בשל היותה מלאכותית. כך, באמצעות מעגל שוטה זה, נחסמה האפשרות להטלת אחריות עונשית בגין עיסקה מלאכותית, והוענקה, למעשה, חסינות מפלילים לתכנון מס. בכל אחד מן הפרקים האחרונים, הוצגו תפישות ועמדות הרווחות במשפט הישראלי. כל אחת מאותן עמדות מתיימרת לגסח כלל לאיתורה של אחריות פלילית לתכנוני מס, אך לוקה בערוב של מושגים ועירוב של מונחים,

59. שם, בע' 97.

60. שם, בע' 100.

בהשלכתם, בלא סייג, של מונחים השאובים מן העולם האזרחי על הבחינה הפלילית. לא די בכך שמבחינים אלה זרים לבחינה הפלילית, אלא שיישומם על הבחינה הפלילית הוא משגה, הכובל את שיקול הדעת השיפוטי בהכרעה הפלילית, ומוביל לתוצאה השוללת אחריות פלילית בכל מקרה של תכנון מס.

ה. תכנון מס - הלגיטימיות האזרחית והאחריות הפלילית

מבחן האחריות הפלילית לתכנון מס הוא מבחן של שיטת המשפט.⁶¹ על האבחנה הראויה, בין ההמנעויות הלגיטימיות לבין ההשתמטות האסורה, להיעשות על-פי אבני היסוד, ובהתאם לכללי הבסיס של שיטת המשפט. לשם יצירת האבחנה בין תכנון המס הלגיטימי לבין זה האסור, יש לקבוע תחילה את המסגרת הנורמטיבית שעל-פיה יש לבחון את הסוגיה. יש לצאת מרמת הדיון הנורמטיבית, להתכנס אל עקרונות היסוד של השיטה, לתור אחר שורשיהם, ולדלות מהם קווי הנחיה לתוצאות שבו יש לילך. הדיון בעקרונות יסוד אלה ימצא מקומו בפרקים הבאים. אחת מאבני היסוד היא הזכות לתכנון מס. עיקרון נוסף, בעל חשיבות עיקרית לאבחנה הנדונה, הוא עיקרון החוקיות.

1. תשתית עקרונית

אחת מאבני היסוד של שיטת המשפט הליברלית בת ימינו, היא ההכרה בזכות לקניין, בזכות יסוד של אדם. מס מהווה שימת יד של השלטון על קניינו של הפרט והוא נתפש, בהתאם לתפישה הליברלית, כפגיעה בזכותו ובקניינו של הפרט.⁶² הזכות לתכנון מס היא פועל יוצא ונגזרת של הזכות החוקתית לקניין. זכות זו נולדת על ברכי הזכות לקניין, היא מעין זכות מודרגת, בת ימינו, המאפיינת עידן של חיי מסחר וכלכלה מפותחים. הזכות לתכנון מס נולדת בשוק כלכלי משוכלל ומפותח. מסגרת פעולתו של השלטון בתחום המיסוי היא באמצעות דבר חקיקה. לדידו של האזרח, כל מס שלא הוטל באמצעות חוק אינו קיים. האזרח יבקש למצא את המקום והפתח שבו לא הוטל מס. זו זכותו הקונסטיטוציונית, זו זכותו לתכנון מס. הזכות לתכנון מס הוכרה בשיטות המשפט המערביות⁶³ ומוכרת במשפט הישראלי.⁶⁴ זכות היסוד לתכנון מס מהווה נדבך עיקרי בשאלת החלתו של הדין העונשי על תכנון מס. הזכות לתכנון מס מכשירה את המניע של הפחתת מס ומעניקה לו חסות חוקתית.

61. ראה A.R. Hersh Tax Avoidance - The Economic, Legal and Moral Interrelations Between Avoidance and Evasion (1979)

62. לדיון מחודש בהנחת זו, שלפיה מס מהווה פגיעה בזכות הקניין, ראה י' הררי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי המס" הפרקליט 11 (תשס"ב) 11, במיוחד מע' 13.

63. במשפט האמריקאי, ראה 465, 469 U.S. (1935) 293 Halvering v. Gregory, ובמשפט האנגלי - 1 All E.R. 865 [1981] IRC v. Duke of Westminster.

64. ע"א 545/79 בראונר נ' דיאמסלס פ.ו.ב.א., פ"ד לח(2) 191, 202. בית-המשפט חזר לאחרונה על העיקרון, בפרשת חזון - ע"א 4639/91 חזון נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מח(3) 156.

עקרון יסוד אחר בשיטת המשפט הליברלית, אף הוא בעל חשיבות לקביעת קו הגבול התוחם את המעשים הנעשים בשם תכנון מס, ומגדירם כהשתמטות אסורה, הוא עקרון החוקיות. השלכתו העיקרית של עקרון החוקיות היא על המשפט הפלילי. תכליתו במשפט הפלילי היא הגנה על חירות הפרט, אל מול הגבלת כוחו של השלטון, שבירו הארמיניסטרציה המשפטית הפלילית. לעקרון החוקיות משמעות וביטוי בכל דין הנועד להסדיר את היחסים שבין הממשל והשלטון לבין האזרח. כך גם בדיני המסים. משמעות העיקרון, בהקשר של חקיקת המס, היא כי לא ניתן להטיל מס בהוראה בלתי-ברורה. לאור זאת, מימם היתה קיימת הרעה, כי את דיני המס יש לפרש באופן דווקני ומצמצם, לטובת הנישום, שלא יהא בו כדי להוסיף על החבות במס, אלא אך כדי להפחית הימנה.⁶⁵

עיקרון חוקתי נוסף, בעל חשיבות, הוא עקרון שיוניות המשפט הפלילי. משמעות עיקרון זה היא כי לשם הכוונת התנהגות חברתית רצויה מהווה המשפט הפלילי כלי שיורי, שאליו יש לפנות לאחר שמוצו כל הדרכים האחרות.⁶⁶ בהקשר הנוכחי, לעקרון השיוניות במשפט הפלילי משמעות מרכזית, בהיותו מהווה קו מנחה של מדיניות משפטית וחברתית.

במשפט הישראלי חלו בשנים האחרונות שינויים ותמורות, בעלי השלכה, ישירה או עקיפה, על הסוגיה הנדונה. השינוי העיקרי הוא חקיקתם של חוקי היסוד. שני חוקי יסוד – חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק, הם בעלי השלכה לענייננו. חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו,⁶⁷ אוסר פגיעה בקניינו של אדם, ומעניק הכרה חוקתית לזכות הקניין, שקודם לחקיקתו, הוכרה כזכות יסוד, בפסיקת בתי-המשפט. עם ההכרה החוקתית בזכות הקניין זכתה הזכות לתכנון מס, שאותה אנו רואים כנגזרת של הזכות לקניין, למעמד חוקתי במשפט הישראלי.

המשפט הפלילי הוא קודקס זוקים חי, שאינו קופא על שמריו, ומשתנה בהתאם לשינויי העתים והתמורות החברתיות. במקביל להתפתחויות במשפט הישראלי, ובמקביל לחקיקתם של חוקי היסוד, עבר קודקס החקיקה העונשית שינוי יסודי ומעמיק. תיקון יסודי לחוק העונשין⁶⁸ חקק עלי חוק את עקרון החוקיות. שניים מביטויי העיקריים של העיקרון, שלפיו אין עבירה, אלא אם היא נקבעה בחוק או עלי-פיו, והכלל האוסר על חקיקת עבירות רטרואקטיבית, קיבלו ביטויים בחוק.⁶⁹ התיקון חוקק גם הוראת פרשנות מקלה, שלפיה דין הניתן לפירושים שונים יוכרע על-פי הפירוש המקל עם מי שאמור לשאת באחריות פלילית לפי אותו דין,⁷⁰ וכן חידש חידוש נוסף, משמעותי וחשוב לענייננו, הוא בדרישה לקיום מחשבה פלילית, בכל עבירה. אף הרשלנות הוגדרה בחוק,

65. The Wealth of Nations, Book V, Chap. II, Part II; Girr v. Scudds 11 Exchequer, 191.

66. G. Williams Textbook of Criminal Law (2nd ed., 1983) 33.

67. ס"ח תשנ"ב 150.

68. חוק העונשין (תיקון מס' 39), התשנ"ד-1994, ס"ח 1481.

69. חוק העונשין, סעיפים 1 ו-3.

70. חוק העונשין, סעיף 34כד.

לראשונה על-פי תיקון זה, כיסוד מן היסודות הנפשיים.⁷¹ דומה, כי התיקון לחוק העונשין נועד להתאים את קודקס החקיקה העונשית אל הישגי המהפיכה החוקתית. השינוי בחוק הולם את השינויים החוקתיים. המגמה, ההולמת את המגמה שקידמה את חקיקת חוקי היסוד, השמה דגש על זכויות היסוד, ובמיוחד על זכותו של אדם לכבוד ולחרות, מצאה ביטוי בחוק הפלילי, בדרישת היסוד הנפשי, ובהתחקות מעמיקה אחר הדרישות המגבשות את היסוד הנפשי הדרוש בעבירה, ומכאן – את האחריות הפלילית.

גורם נוסף אשר בכוחו להשליך על הבחינה הנדונה הוא אופן פרשנותם של חוקי המס. פרשנות חוקי המס היא סוגיה משפטית וחוקתית. בסוגיה זו ניכר במהלך השנים שינוי, שאינו בעל מגמה אחידה, כי אם כמו נע על גרף משתנה.⁷² עד לשנות השמונים שרדה הגישה, שלפיה את חוקי המס יש לפרש פירוש דווקני, לטובת הנישום.⁷³ עמדה זו השתנתה בפסקדין מהפכני בפרשת קיבוץ חצור, שבו נקבע כי את דיני המס יש לפרש, ככל דין אחר, פרשנות תכליתית-פונקציונלית, הבאה להגשים את מטרת החקיקה.⁷⁴ הלכת קיבוץ חצור היתה להלכה המנחה בסוגיה של פרשנות דיני המס. שאלה היא מה תוקף יהא להלכת קיבוץ חצור כיום, לאור חקיקת חוקי היסוד, ומה השפעה תהא לחוקי היסוד על פרשנות דיני המס. שאלה היא, אם תנוע המטוטלת חזרה, לקראת אימוץ עקרון הפרשנות לטובת הנישום.⁷⁵ לעמדה באשר לאופן הפרשנות של דיני המס השלכה על הסוגיה הנדונה.

2. סייג לאחריות העונשית

המוסדות החוקתיים שעליהם עמדנו מעמירים את סוגיית האחריות הפלילית לתכנוני מס במבחן עקרוני. תכנון מס הוא מעשה של יצירת מבנה משפטי. עיסקה שדווחה בהתאם לתכנון המס שננקט, לכאורה דווחה בהתאם לאותה הגדרה משפטית, שעל-פיה היה עליה להיות מדרווחת. הטלת אחריות בפלילים, בשל דיווח על עיסקה התואמת את מבנה המס לפי התכנון שננקט, מהווה, לכאורה, פגיעה בעקרון החוקיות.

משהוכרה הזכות לתכנון מס כזכות חוקתית, הוכרו כחוקיות, לכאורה, כל אותן פעולות הנעשות מן המניע של תכנון מס. הזכות לתכנון מס מעניקה חסות למעשים הנעשים מן המניע לתכנון מס. הזכות לתכנון מס מסייגת, לכאורה, את האפשרות לקבוע כי התגבשה כוונה של מירמה במעשה הנעשה מן המניע של תכנון מס. סייג זה הוא משתי רמות: רמה עקרונית ורמה ראייתית. הקושי העיקרי הוא הקושי העקרוני. הקושי המשני הוא קושי ראייתית-הוכחתי. הקושי העקרוני

71. חוק העונשין, סעיפים 19–21.

72. ראה א' ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (התשנ"ו) 425.

73. ראה א' ויתקון וי' נאמן דיני מסים (מהדורה רביעית, תשכ"ט) 49.

74. ע"א 162/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה, פ"ד לט(2) 70. ראה גם ע"א 538/79 אפרת נ' מ"י, פ"ד לה(4) 729.

75. ראה, בסוגיה זו, פלומין, לעיל הערה 7 וכן א' גל "גירסא דינקותא בפרשנות דיני המס" מסים יב/4 (אוגוסט 1998) א–132.

הוא לייחס ביצועה של עבירה פלילית למעשה של תכנון מס, הנעשה ממניע של הפחתת מס. הקושי המשני, הנובע מאותו מקור, הוא הוכחת הכוונה הפלילית הנדרשת לביצוע של העבירות, במעשים הנעשים מתוך המניע להפחתת מס. הקושי בקביעת האחריות הפלילית אינו מתמקד בעבירות המירמה בלבד, אלא הוא קיים, אף ביתר שאת, בעבירות הדיווח, הקשורות בהפרה של הוראות החוק ושל חובות הדיווח. גם לגבי אלה, עולה השאלה בדבר מקור החובה של הנהגה מן הזכות ומן החופש לתכנון מס, לרווח על עיסקה באופן שאינו עולה מן התכנון שבו נקט. שאלה היא, אם הזכות לתכנון מס פוטרת מחובת הדיווח על העיסקה, במתכונת החייבת מס אלמלא התכנון. שאלה היא, אם התקיים היסוד הנפשי, הדרוש לביצועה של העבירה, או שניתן לומר, כי הזכות לתכנון מס מקנה בידי המתכנן את ה"סיבה המספקת" לרווח על העיסקה בהתאם לתכנון המס שבו נקט, או את ה"הצדק הסביר" שלא לרווח על העיסקה במתכונת החייבת מס.

לעקרון החוקיות במשפט הפלילי חשיבות מרכזית בהקשר לדיון הנוכחי. השאלה העולה ביחס לתכנוני מס, היא אם מהווים מעשי התכנון מעשי עבירה, שאיסורם עולה באופן מפורש מן החוק, או שמא איסורם נובע מפרשנות מרחיבה או רחוקה להוראות החוק. לשאלה זו מישנה-תוקף, לאור קיומן של הוראות אנטי-תכנוניות בחוקי המס. השאלה הגשאלת היא מה באשר לתכנון מס הנעשה במסגרת התחולה של ההוראה האנטי-תכנונית. שאלה היא, אם מעשה שכזה הוא מעשה פסול, המהווה עבירה על החוק, ומה השפעה יש בהקשר זה לעקרון החוקיות.

גם לעקרון שיוויון המשפט הפלילי משמעות בכל הנוגע לתופעת תכנון המס. הכלי האזרחי העיקרי שבירי רשות המס, זה הנותן בידה אפשרות להכריז על עיסקה כמבוטלת ולסווגה מחדש, מקנה לרוב את התרופה המספקת לנזק שעלולה היתה להסב העיסקה הנגועה בתכנון מס בלתי-לגיטימי. לכאורה, על-פי עקרון השיוויון, יש להסתפק בסיווג מחדש ובסנקציות המינהליות הקיימות, קודם להפעלת ההליך הפלילי. ההכרזה על עיסקה כמלאכותית או כברויה, וביטולה או סיווגה בשונה או מחדש, אמורים לכאורה להספיק, על-פי עיקרון זה ויישומו בדיני המסים, שכן הם מעניקים, לכאורה, את הסעד החברתי הדרוש.

3. לגיטימיות אזרחית ואחריות פלילית

נקודת המוצא בניסוחו של קו אבחנה בין תכנון המס הלגיטימי לאסור, מניחה דבר קיומו של שוני בהשקפה על תכנון המס, מן ההיבט של המשפט האזרחי, לעומת ההיבט הפלילי. שוני מושגי בין ההשקפה האזרחית על תכנון מס לבין נקודת המבט הפלילית, מתבקש מעצם השונות בין שתי גזרות משפט אלה. מנגנון המס הוא דיכוטומי. הורתו אזרחית, אך קיומו תלוי במשפט הפלילי. הורתו של המס באמנה החברתית, בהסכמה האזרחית הכוללת לחלוקת המשאבים והעבודה בחברה, ולניצולם של המשאבים החברתיים לטובת הכלל. המס מגלם את השתתפות הפרט בנטל החברתי הכללי. ההשתתפות במנגנון המס היא על-פי עקרונות של שוויון וצדק. מאידך גיסא, מנגנון המס הוא מוסר שלטוני, מוגן בחוק, שהציות הנדרש לו הוא על-פי חוק. הציות למנגנון המס מובטח באמצעות

סנקציות עונשיות. אלו נועדו להבטיח את המשך קיומו וניהולו של המנגנון המוסכם. הציות הראשוני והעקרוני למסגרת המס מקורו בהסכמה הכללית. הבטחת הציות היא באמצעות המנגנון העונשי.

המשפט האזרחי משקיף על סוגיית תכנון המס מן ההיבט של הפגיעה באושיות חלוקת נטל המס. עניינו של המשפט האזרחי בפגיעה שפוגע תכנון המס בחלוקה העקרונית של נטל המס, בצדק החלוקתי הכללי. המשפט האזרחי מעוניין בתיקון הנזק ומבקש להקטין את הפגיעה בחלוקה העקרונית והצודקת, לשיטתו, של נטל המס בחברה. השיקולים המנחים את הדין האזרחי בתכנון המס, הם שיקולים של תיקון הנזק, השבת הגול והבאת דבר לקדמותו. רשויות המס מופקדות על קופת המס של החברה, על ריבה של החברה, ותפקידם לעמוד על זכותה ולמנוע את הפגיעה בחלוקת נטל המס. המשפט הפלילי, לעומת זאת, משקיף על תכנון המס מן ההיבט של הפגיעה בעקרון הציות לחוק. הדגש המשפט הפלילי אינו אובדן המס, אלא ההפרה של הוראות החוק. השיקולים המנחים את המישור הפלילי הם מיצוי הדין עם שוללי ההסדר החברתי, אל מול שמירה מפני הרשעתם של חפים מפשע. העקרונות המנחים את הדין הפלילי, הם עקרון החוקיות ושמירה על שלטון החוק. מאופי דיכוטומי זה של מנגנון המס, נגזרות נקודות ההשקפה השונות, האזרחית והפלילית, על תכנון המס. השוני הוא בדרגשים. הדגש המשפט האזרחי הוא אובדן המס, הדגש מנקודת המבט הפלילית הוא הפגיעה בשלטון החוק.

דיני המס מכירים, ככלל, בהפרדה בין הטיפול האזרחי לבין האכיפה הפלילית של הפחתת המס. עדות לכך היא הוראה בפקודת מס הכנסה, המורה על קיומן במקביל של שתי המערכות – האזרחית והפלילית, ועל כך שאין מיצוי ההליך בדרך האחת, פוגע באחרת.⁷⁶ אף הוראת החוק הנדרשה, הנוגעת ישירות לתכנון מס, זו המסמיכה את פקיד השומה להתערב בעיסקה, לביטולה או לשומתה מחדש, מרמזת לאבחנה המושגית בין הבחינה האזרחית של תכנון המס, לבין הפלילית, בקובעה, בסיפא, כי "המנעויות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתינאותות אפילו אינן נוגדות את החוק".⁷⁷ הוראה זו קובעת את המובן מאליו, הנובע מן השונות הנורמטיבית של שתי מערכות המשפט, האזרחית והפלילית, והוא כי הבחינה האזרחית של נאותות תכנון המס, זו המעניקה לפקיד השומה את סמכות ההתערבות והסיווג מחדש, אינה הבחינה של חוקיות התכנון או אייחוקיותו.

אף עמדת בתי המשפט, דרך כלל, בדיון בהליכים של השמטת מס, היא שאין המערכות משפיעות זו על זו. מסקנות פקיד השומה מחייבות במישור האזרחי בלבד. הסכם שומה שנעשה עם פקיד השומה מחייב במישור האזרחי, ואין בו כדי להשפיע על ההליך הפלילי.⁷⁸

76. סעיף 226 לפקודת מס הכנסה, שכותרתו היא "הליכים לענישה אינם פוטרים מתשלום מס", מורה כי פתיחת הליכי ענישה אינה פוטרת אדם מן החיוב לשלם מס שנתחייב בו או שהוא עשוי להתחייב בו.

77. סעיף 86 לפקודה.

78. ראה, למשל, ע"פ (ת"א) 71333/99 מדר נ' מ"י, תקליטור "מסים ועוד".

בבסיס האבחנה בין המנעות ממס, הלגיטימיות, לבין ההשתמטות הפלילית, מצויה השאלה אימתי ניתן להכניס את תכנון המס לסדר המשפט הפלילי. הדגש בבחינה שכזו אמור להיות על הפרדה ברורה בין דיון על-פי מושכלות אורחיים לבין בחינה על-פי עקרונות פליליים.

4. מבחן המטרה העסקית ומבחן המעשה הפלילי

המבחן האזרחי לתכנון מס, מבחן המלאכותיות או חוסר הנאותות של תכנון המס, כפי שהתפתח בפסיקה הישראלית למן פרשת מפי, הוא למעשה מבחן המטרה העסקית.⁷⁹ השאלה היא, אם מטרת העסקה, או אם המטרה הדומיננטית והמנחה של העסקה, זו אשר מקנה לה את צביונה המוחלט, היא המטרה של הפחתת מס, ואין בלתי, או שקיימת מטרה מסחרית עסקית אחרת. אם מטרתה האחת והיחידה של עסקה היא הפחתת מס, ואין לה מטרה מסחרית אובייקטיבית אחרת, מוסמך פקיד השומה להתערב בעסקה, לבטלה ולשומה בשונה או מחדש.

מבחן המטרה העסקית זכה באחרונה לחידוש על-ידי בית-המשפט העליון, בפרשת רובינשטיין.⁸⁰ על-פי פסק-דין רובינשטיין, זהו מבחן המשקלל את מכלול הנסיבות ועורך איזון של אינטרסים. איזון האינטרסים, בהקשר לבחינה האזרחית של העסקה המלאכותית, הוא איזון בין זכות הפרט לתכנון מס, לבין האינטרס הציבורי לחלוקה נכונה של נטל המס ולגביית מס אמת, כולל וצודק. מבחן המטרה העסקית הוא מבחן אובייקטיבי. עסקה נבחנת על-פי מכלול הנסיבות והמטרות. למותר לציין, כי מבחן המטרה העסקית, כפי שהוצג בפסק-דין רובינשטיין, כמבחן אובייקטיבי כולל של נסיבות, הולם את המבחנים הפיסקאליים, אלה החלים על בחינה של בסיס המס ומיסויה של הכנסה עסקית.⁸¹

מבחן המטרה העסקית לא יכול שישמש בבחינה של האחריות הפלילית. המבחן הפלילי לתכנון מס מעלה שאלות ייחודיות, שעליהן עמדנו. המבחן הפלילי אמור ליתן מענה לסייגים המיוחדים, שמטילים עקרון החוקיות והזכות לתכנון מס, על הטלת אחריות בפלילים. מבחן המטרה העסקית זר להגיונו של המשפט הפלילי.

בבסיס כל מעשה של תכנון מס עומדת המטרה של הפחתת מס. המניע להפחתת מס הוכר במשפט, בד בבד עם ההכרה בזכות לתכנון מס, כתרגומה המעשי של הזכות לתכנון מס.⁸² ההכרה בזכות לתכנון מס מהווה, למעשה, הכרה במניעו של נישום, מתכנן המס, להמנע ממס ולהפחית מס. את זכות הנישום

79. ראה לעיל הדיון בפרק ג.3.

80. ע"א 3415/97 פשמי"ג נ' יואב רובינשטיין בע"מ, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה'3. בפרשה זו נדון תכנון מס, שנגקט על דרך של רכישת חברה הפסדית. בית-המשפט טבע בפסק-דין את המונח "לגיטימיות בהקשר הפיסקאלי", ועמר, תוך כך, על הפער בין "מלאכותיות" עיסקה ל"איווקיותה". בית-המשפט הדגיש כי עיסקה מלאכותית אין משמעה עיסקה בלתי-חוקית וכי יכול שתהא עיסקה שהיא חוקית אך אינה לגיטימית, מן הבחינה האזרחית. אבחנה זו שערך בית-המשפט, בין מלאכותיות עיסקה לבין חוקיותה, תומכת ישירות בטענת הרשימה, כפי שהיא מועלית בפרק זה, להפרדה בין המבחנים האזרחי והפלילי, בבחינה של תכנון מס.

81. ראה, למשל, ע"א 111/83 אלמור לניהול ולנאמנות בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד לט(4) 1.

82. ראה הדרי, לעיל הערה 3, בע' 80.

לתכנון מס יש לראות כמניע, כמובנו על-פי המשפט הפלילי. אילו היו מעשי תכנון המס נבחנים אך מתוך האספקלריה של מניע תכנון המס, לא ניתן היה להטיל בגינם אחריות פלילית, שכן כל פעולה מתוך המניע של תכנון מס היתה זוכה בהכרה קונסטיטוציונית. אלא שהמניע אינו גורם לבחינה של המעשה פלילי. על-פי כללי המשפט הפלילי, יוצא המניע מגדר הדיון, ואינו מהווה רכיב בעבירה הפלילית. המשפט הפלילי אינו מתעניין במניעיו של עושה המעשה. המשפט הפלילי מתעניין, לעומת זאת, בכוונת מבצע המעשה. הן הנמנע הלגיטימי והן המתחמק הפלילי, מניע אחד להם, הוא הפחתת מס. תכנון המס יכול ויינקט בתוסילב של ממש, ויכול להיעשות שלא בתוסילב. תכנון מס נעשה שלא בתוסילב ומגבש כוונה פלילית, כאשר מתכנן המס מודע למלאכותיות העסקה או לאי-כשרותה המלאה, כאשר אינו שלם עם כשרות התכנון שבו נקט, או כשהוא מודע לכך שהעסקה בה נקט היא ברויה. אבחנה זו מכירה בכך, שבצד תכנון המס יכול וייעשו מעשים תוך כוונה פלילית, זו הנדרשת כיסוד לעבירה. המטרה העסקית, לפיכך, המהווה את מבחן המלאכותיות של עסקה, לא יכול שתשמש כמבחן לקביעת ההשתמטות ממס הפלילית.

ההשתמטות ממס, האסורה, אמורה להיבחן על-פי הגיונו של המשפט הפלילי. נקודת המוצא למבחן הפלילי היא המעשה, הפעולה. המשפט הפלילי מציב תנאים עובדתיים דווקניים להכרזה על מעשה כעל עבירה. מבחני המשפט הפלילי הם ביצוע מעשה אסור, כפי שהוא מוגדר ביסודות העבירה, בליווי סימולטני של הכוונה הנדרשת בעבירה. הפתרון להטלת אחריות פלילית, הוא לפיכך, מבחן עובדתי, אם התקיימו יסודות העבירה, העובדתיים והנפשיים. מבחן עובדתי זה הוא מבחן ענייני, המיושם בכל מקרה לגופו. במבחן הפלילי הדווקני טמון הפתרון לקושי העקרוני שבהחלת המשפט הפלילי על תכנון מס, שמקורו בהכרה הקונסטיטוציונית בזכות לתכנון מס. הזכות לתכנון מס הינה מניע, כמובנו במשפט הפלילי, וככזו אין היא מהווה סייג להטלת האחריות הפלילית. המבחן הראוי טמון ביישום המלא של עיקרי המשפט הפלילי וכללי הדיון הפלילי על האבחנה שבין תכנון המס הלגיטימי לאסור, ולפיו מעשה תכנון מס הוא מעשה פלילי של השתמטות, אם הוא מקיים את כל היסודות הדרושים לביצועה של עבירה.

בחינה עובדתית צדופה של האחריות הפלילית, על-פי כללי הדין הפלילי, אמורה להניב את התוצאה המבוקשת. טול לדוגמה את פרשת החבירות המפוצלות, שעוררה בשעתו מחלוקת משפטנים. תכנון המס בפרשה זו ביקש לעקוף את ההוראה האנטי-תכנונית, שנועדה למנוע את פיצולה של תקופת החכירה, החכה מס על-פי החוק, לתאגידים שונים שבשליטה אחת. התכנון ביקש לעקוף את ההוראה באמצעות חברות היוצאות מכלל הגדרת "תאגיד שבשליטה" שבחוק. בחינה של העובדות על-פי כללי המשפט הפלילי היתה מצביעה לכאורה על העובדה שהחברה הנוספת, אשר לה ניתנה המשך זכות החכירה, היתה לרוב חברת-גג, נטולת נכסים. בחינה עניינית של העיסקה היתה מצביעה על מצג-השוואה לכאורי בחוזים שנערכו, אם בכינוי של החברה החוכרת או ברישום אורך תקופת החכירה, בכל אחד מן החוזים. מעשה ההסתרה של החוזה הנוסף, האחר, עשוי היה לכאורה גם ללמד על כוונה פלילית להתחמק ממס.

מבחן עובדתי, דווקני, עשוי היה להניב את הפתרון, גם במקרים שנדרשו במשפט הישראלי כמקרי גבול, הן פרשות בזל ופרומדיקו. עריכתן וקיומן של שתי מערכות הסכמים וחוזים, כאשר המערכת האחת מוצגת בפני פקיד השומה, בעוד שהאחרת מוסתרת, עלולים היו להיחשב כמצג של מירמה על-פי חוקי המס וחוקי העונשין. מעשה ההסתרה, בהיותו מעשה של עורמה, עלול היה, בנוסף, להעיד גם על הכוונה הפלילית להתחמק ממס.

למניעו של מתכנן המס עשויה להיות, לעומת זאת, השפעה אחרת. המניע לתכנון ולהקטנת נטל המס עשוי להיות גורם להוכחת הכוונה הפלילית. הרצון להפחית או להמנע מן המס, שאינו מעלה ואינו מוריד בבחינת יסודותיה המעשיים של העבירה הפלילית, עשוי לשמש כגורם לבחינת כוונתו הפלילית של מבצע המעשה.

5. הגילוי הנאות ומוסד הפרה־רולינג

Pre-ruling הוא מוסד שמקורו במשפט ובמינהל האמריקאי, שלפיו יכול נישום להקדים ולפנות אל שלטונות המס ולבקש את החלטתם המקדמית לשומה, באשר לחבות ולגובה המס, אשר יידרשו בעיסקה מתוכננת. מוסד הפרה־רולינג אינו מפותח דיו, בנוהג היחסים שבין הנישומים לבין רשויות המס בישראל.⁸³ בפרק זה נרשמת המלצה לפיתוחו של מוסד הפרה־רולינג.

את עבירת ההשתמטות ממס יש לקרוא בכפוף לחובת הגילוי המלא והנאות. מעשה השמטת מס מעלה על עושהו אחריות בעבירה של התחמקות ממס, היא עבירה של מירמה. יש הסבורים, כי עבירת ההתחמקות ממס, המופיעה בפקודת מס הכנסה, אינה מקיימת את חובת הגילוי. דעתי היא, כי בבסיס עבירת המרמה, של התחמקות ממס, עומדת חובת הגילוי. את חובת הגילוי ניתן להסיק, למשל, על דרך של היקש מן העבירות בהוק ניירות ערך. דרישת החוק היא למצג מלא ונאות, ומי שעובר על דרישת המצג המלא מקיים במעשיו את יסודות עבירת המירמה. אם אמרנו כי את ההמנעות וההשתמטות ממס יש לבחון בחינה צרופה על-פי כללי המבחן הפלילי, אזי לגילוי על-ידי הנישום חשיבות עיקרית בבחינה. הגילוי הוא הצד ההופכי של הכוזב ושל מצג השווא. נישום שמגלה את כל מהלכיו לשלטונות המס, גילוי מלא ונאות, לא מבצע מעשה של כוזב, ואינו עובר עבירה של מירמה או עבירת מס.

בסוגיה הנדונה, האבחנה בין השתמטות פלילית לבין המנעות לגיטימית ממס, למוסד הפרה־רולינג חשיבות מיוחדת. קיום מוסד פרה־רולינג מפותח יאפשר לנישום להביא בפני רשויות המס עיסקה מתוכננת, כשבסוד התכנון המנעות ממס. כך יוכל נישום, החושד באשר לקיום חבות מס, לבחון מראש את שאלת חבות המס, טרם ביצוע העיסקה. נישום שיציג מצג מלא של העיסקה המתוכננת בפני מוסד המס, לא יעבור עבירה של השתמטות ממס. במעשיו לא יתקיים יסוד ההסתרה או ההעלמה, הדרוש במעשה העבירה של השתמטות ממס.

83. ראה דברי השופט אור בענין פרומדיקו, לעיל הערה 4, בע' 170.