

יד המייצג

בית המשפט קובע: רואה החשבון איננו הזרוע הארוכה של רשות המיסים ואיננו נושא באחריות למצגי שווא של לקוחותיו > אריאל פטל, ניר זיכלינסקי



בספטמבר 2014 זיכתה שופטת בית משפט השלום בתל אביב, דניאלה שריזלי (כיום במחוזי), את רואה החשבון אביגדור יצחקי משני האישומים נגדו: מירמה, עורמה או תחבולה כדי לסייע לאחר להתחמק מתשלום מס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה; וקבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות לפי סעיף 415 סיפא לחוק העונשין.¹

פסק הדין, אותו נסקור במאמר זה, עוסק באחריותו החוקית של מייצג ודן בשאלות מהותיות הקשורות בעבודת מייצג מול רשויות המס:

1. האם המייצג אחראי למצג שווא שקיבל מלקוחותיו כאשר העביר מצג זה לרשויות המס?
2. מהי מידת אחריותו של מייצג על אותו דיווח כוזב, כאשר נודע לו בחלוף זמן, שאותו מצג שהוצג לו בעבר והיווה בסיס לדיווח לרשויות המס בסיועו, היה מצג שווא?

3. האם העובדה שהמייצג מקבל את שכר טרחתו בשיעור הנגזר מתוצאת המס רלוונטית לשאלת האחריות?

בכתב האישום נטען, כי יצחקי - במזיד, מתוך כוונה לסייע ללקוחותיו להתחמק מתשלום המס המגיע - הוליך שולל את פקיד השומה כשהציג בפניו מצג כוזב ביחס למקור הכנסותיהם של לקוחותיו, ובכך השתמש במרמה, עורמה או תחבולה כדי לסייע לאחר להתחמק מתשלום מס. בנוסף הואשם יצחקי בכך שבשני מועדים, בשל אותו מצג כוזב, הוא קיבל דבר

האישה עם הגורם שהעביר לה את העמל-לות בהיחבא, ומחשש ל"התנכלותו" ביקשו בני הזוג את עזרתם של כמה אנשי מקצוע, ראשית בקבלת מידע על הליך ה"גילוי מרצון", ומאוחר יותר הגיעו לטיפולו של יצחקי לביצוע ההליך מול פקיד שומה כפר סבא.

הבעל הגיע למפגש במשרדו של יצחקי כשהוא נושא זהות בדויה והציג בפניו מצג שווא, לפיו מקור הסכום המצוי בחשבון הבנק בחו"ל נובע מתמלוגים שהוא (הבעל) קיבל ונשארו בחו"ל. לא נמסרו ליצחקי כל ראיות למקור ההכנסה. שכר הטרחה של יצחקי נקבע, בין השאר, כשיעור מהחיסכון במס. בדצמבר 2004 התקיים מפגש ראשון של יצחקי עם פקיד שומה כפר סבא, ובמהלכו הביע יצחקי בשם לקוחו (ללא ציון שמו) נכונות לדווח על הכנסה שהפיק בחו"ל בעיסקת תיווך שאינה בתחום עיסוקו, להעביר בירה לישראל ולשלם מס בהתאם להסכם שומה שיושג.

בינואר 2005 העביר יצחקי מסמך רשמי

במרמה בנסיבות מחמירות. פסק הדין עוסק ברואה חשבון אך הדיון רלוונטי גם ליועצי מס ועורכי דין, המייצגים בפני רשויות המס.

התשתית העובדתית

הנישומים הם בני זוג שתיקם התנהל במשרד פקיד שומה כפר סבא. בני הזוג שכרו את שירותיו של יצחקי כרואה חשבון מייצג מול רשות המיסים לטיפול בהליך "גילוי מרצון". האישה עבדה כמהנדסת בחברה ישראלית ובעלה הוא סוכן ביטוח. האישה שימשה, בין היתר, אשת קשר בין החברה בה הועסקה לבין חברה זרה ששימשה סוכנת של החברה. בתפקידה זה קיבלה האישה בהיחבא בשנים 1998-2003 עמלות המוערכות ב-13 מיליון שקל, שהוחזקו בחשבון בנק בחו"ל. הכנסות אלה לא דווחו למס הכנסה בדוחות השנתיים, וקיומו של חשבון הבנק בחו"ל לא נכלל בהצהרת ההון של בני הזוג.

בסוף שנת 2003 הידרדרו יחסיה של



רו"ח אריאל פטל, יו"ר אליוט ישראל;
רו"ח ניר זיכלינסקי,

תנכ"7 SRI Global Group

בשם הנישומים, ובו בקשה לתיקון דוחות המס שהוגשו לשנת 2002, כך שתתווסף להם הכנסה של 13 מיליון שקל. הוצעה, כי הכנסה זו נובעת מפעולת תיווך חד-פעמית בחו"ל בתחום שאינו במסגרת עיסוקו של הנישום בישראל. כן צוין במסמך, כי הכנסה זו אינה חייבת במס על פי דעת רואה החשבון.

פקיד השומה הודיע בתגובה, כי הוא מתחייב שלא יעשה טיפול נגד הנישומים במישור הפלילי המתייחס למידע שמסרו. את הטיפול בתיק העביר פקיד השומה לידיה של רכזת, אשר הציעה את הפרשה שהתקבלה בסופו של דבר ביוני 2005 בתוספת מס של 2.9 מיליון שקל. הרכזת ציינה, כי הסכום נקבע "בהתחשב בסכום הגדול ובעובדה שבכל זאת הוא 'מתנדב' וגם תשלום המס מידי ומזומן, בנוסף אין ספק שהיו לו גם הוצאות". קביעה זו לא נבעה מבדיקה כלשהי באשר למקור הכספים (הנושא יפורט בהמשך המאמר).

במאי 2005 הסתיימה העסקת האישה בחברה בעקבות "הלשנה" של הגורם אשר העביר לה את הכספים בהיחבא. בינואר 2006 פתחו המעסיקה והחברה שממנה שולמו לה הכספים בהיחבא בהליכים משפטיים נגד האישה, במהלכם התנהל מ"מ בין הצדדים. לבקשת האישה השתתף יצחקי בייצוגה מול פרקליטי מעסיקה לשעבר. רק בשלב זה, שבעה חודשים לאחר סיום הליך הגילוי מרצון, נודע ליצחקי לראשונה, כי המצג שהובא בפניו ושעל בסיסו נחתם הסכם פשרה של הגילוי מרצון, היה שקרי. נושא ההליכים המשפטיים פורסם בעי-

תונות והגיע לידיעת רשות המיסים, דבר שהוביל לפתיחת חקירה נגד האישה בחשד שהמצג אשר הוצג בענייני בני הזוג לפקיד השומה היה כוזב.² בחקירה הפנו בני הזוג את הזרקורים אל יצחקי, דבר שהוביל להגשת כתב אישום נגד יצחקי ובני הזוג הפכו לעדים מטעם התביעה.

עמדת רשות המיסים (שנדחתה על ידי בית המשפט, כפי שיפורט בהמשך) היתה, כי הידיעה המאוחרת של יצחקי בדבר מקור ההכנסה – אין בה כדי לפטור אותו מאשמה או להפחית ממנה, וזאת בשל חובת הנאמנות כלפי רשויות המס שמטיל עליו מעמדו כרואה חשבון.

הדיון המרכזי נסוב לגבי השאלה האם אחראי מייצג למצג הכוזב שהוצג בפני פקיד השומה, והאם הציג יצחקי לרשויות המס את המצג בידיעה שהוא כוזב, כשבכוונתו לקבל באמצעותו דבר ולסייע לאחר להש-תמט ממס.

בית המשפט דן בהליך הגילוי מרצון שהיה נהוג באותה תקופה כנוהל מחייב של רשות המיסים מחודש אפריל 2005, ועל פיו מוסמך היה כל פקיד שומה לקבל מני-שום דיווח בדבר הכנסות שהועלמו, לאשר תשלום המס המגיע ולהעניק לעבריין המס ה"מגלה מרצון" מחילה וחסינות מהליך פלילי, ובלבד שהגילוי הוא מלא ונכון.³ בית המשפט מתח ביקורת חריפה על הנוהל שהיה מקובל אז, כמפורט בהמשך.

בבית המשפט העידה הרכזת, כי הסת-פקה בדברי הנישום אודות קיומה של הכנסה, בלא שנתמכו במסמכים מאמתים. לדבריה, "חשבתי שנכון יהיה לגמור את התיק ב-25% מס... רשות המיסים החליטה להביא כסף לארץ, לא משנה אם הכסף נקי או לא... תמיד עניין אותנו הכסף, וכמה שיותר". בעדותה דחתה את הכינוי "סחר סוסים" שהועלה בדיון.

פסק הדין

השופטת שריזלי קבעה, כי עדויותיהם של בני הזוג, שכזכור הפנו את הזרקורים לרואה החשבון באשר למצג המוטעה, לוקות בפג-מים ראייניים מהותיים ובריבוי סתירות ואי התאמות בין גרסאות שהועלו, עד שאינן ראויות לאמון ואינן אמת. בהמשך פסק הדין ציינה השופטת, כי בני הזוג הם עברייני מס, אשר לא דיווחו לפקיד השומה במשך חמש שנים על הכנסות האישה.

בית המשפט קיבל את כל טיעוניהם של יצחקי, ואף הרחיב את היריעה בקביעות המעצבות את אחריותו החוקית של בעל מקצוע חופשי המייצג בפני רשויות המס (רואה חשבון, יועץ מס ועורך דין) בעניין שהובא בפניו, תוך דברי ביקורת על התנה-לות רשות המיסים. להלן עיקרי פסק הדין.

1. אי ידיעה בדבר מקור ההכנסה שדווח: יצחקי לא ידע על מקור ההכנסות שדווח לפקיד השומה במסגרת הסכם השומה.
2. שכר טירחה בשיעור מהחיסכון:

נדחתה טענת רשות המיסים בדבר קיומו של אינטרס (גובה שכר הטירח) מצידו של יצחקי להוליך שולל את רשויות המס ביחס לזהות הנישום וביחס למקור ההכנסות.

3. עמידה בחובת הנאמנות: מבחינה מקצועית וערכית לא נפל פגם בהתנהלותו של יצחקי, שעה שייצג את בני הזוג וניהל מו"מ בעניינם עם פקיד השומה. הוכח, כי הוא סייע לבני הזוג כמיטב יכולתו ולא הפר את חובת הנאמנות שהוא חב כלפי רשות המיסים.

4. ידיעה שבדיעבד: בית המשפט דחה את טענת רשות המיסים, לפיה לאחר שנודעה ליצחקי האמת אודות ההכנסות לאחר הסכם השומה, מעמדו מטיל עליו חובת נאמנות כלפי רשויות המס. השו-פוט הוסיפה: "מאחר שאיננו חיים בעולם אוטופי, אני מתקשה לקבל את הגישה הקי-צונית שהביעה בא כוח המאשימה, לפיה, אמור היה רואה החשבון, כל רואה חשבון שהוא, לחשוף בפני רשות המיסים את פניו האמיתיות של לקוחו כאשר נודע לו בדיעבד דבר המצג הכוזב שהציגו בפניו, ואשר על פיו פעל בתום לב מול רשויות המס".

5. רואה החשבון כזרוע הארוכה של רשות המיסים – האמנם? בית המשפט ציטט קביעה מפסק דין קודם,⁴ לפיה רואה החשבון אינו אמור לפנות להליך הביקורת במחשבה חשדנית אלא במחשבה חקרנית, וכן שרואה החשבון איננו זרועות הארוכה של רשויות המס. לפיכך קבעה השופטת, כי "אם במהלך עבודת הביקורת אין לנהוג במחשבה חשדנית, על אחת כמה וכמה בהליך הגי-לוי מרצון".

בית המשפט קבע: "הנאשם איננו זרועה הארוכה של רשות המיסים. אינני סבורה כי הימנעותו מלנזוף בבני הזוג על שהציגו בפניו מצג כוזב מצביעה על אשמתו, ולא אוכל לייחס לו אשמה פלילית בגין כך שנמנע מלהתריע בדיעבד כי המצג שהוצג על ידי הנישום היה כוזב".

נציין בהקשר זה, כי כלל 5 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון קובע את חובת הסודיות של רואה חשבון כלפי לקוחו. בנוסף, סעיף 12 לכללי התנה-גות מקצועית של רואה חשבון בפרקטיקה במיסים מוסיף בהקשרו וקובע:

"כל אימת שהגיע לידיעתו של רואה



החשבון שנפלה טעות מהותית או שחלה השמטה מהותית בדוח של לקוחו לרשויות המס לתקופות קודמות (בין אם רואה החשבון היה קשור ובין אם לא היה קשור באותו דוח) או שהגיע לידיעת רואה החשבון כי לקוחו לא עמד בחובתו להגיש דוחות לרשויות המס, עליו לדווח מיד ללקוחו על הטעות, ההשמטה או אי מילוי חובתו להגשת דוח ועליו להמליץ על דיווח מתאים לרשויות המס ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת אלא בהסכמת הלקוח.

כלומר: פרט לחובת ההודעה ללקוח בדבר הצורך בתיקון הדיווחים לרשויות המס, אסור לרואה החשבון לפנות באופן יזום לרשויות המס ולהודיע על הטעות או ההטעיה שנכללה בדוחות שהוגשו להן בשנים קודמות. בכל מקרה, סוגיה זו היא אתית ואינה רלוונטית להליך הפלילי.

6. התנהלות כושלת של רשות המיסים הן בהליך הגילוי מרצון והן בהפניית אשמה למייצג: רשות המיסים נמנעה מבי-רורים מעמיקים ונמנעה מלזמן את הנישום עצמו, ולמרות שהוא לא סיפק אסמכתאות או תיעוד לגבי הכנסותיו בחו"ל – השתדלו אנשי הרשות להגיע עימו לפשרה. הרכזת, שניהלה את המו"מ המשמעותי מול יצחקי והיתה עדת מפתח בתיק, כלל לא הכירה את הנהלים שהוציאה רשות המיסים בנושא הגילוי מרצון ופעלה בצורה אינטואיטיבית.

בעדותו של פקיד השומה נמצאו סתירות בכל מקרה, פקיד השומה חרג מסמכותו בטיפול מול יצחקי והנישומים, ונזף מאוחר יותר בידי הממונים עליו. השופטת קבעה: "פקיד השומה והרכזת העניקו לנישומים את שהעניקו מתוך הגשמת מטרות ה'גילוי מרצון' ולא משום שהולכו שולל על ידי הנאשם והמצג.

"את חיצו הביקורת אמורה היתה המאשימה לשלוח לעבר העוסקים במלאכת ה'גילוי מרצון' ואשר ניכר היה בהם כי עטו על האפשרות והסיכוי להעשיר את הקופה הציבורית בסכום לא מבוטל, ללא חקירה ודרישה של ממש, להן הייתי מצפה.

"לא היה מקום לשלחם לעבר המייצג, שבו ראתה המאשימה את הגורם העב-רייני העיקרי שחטא. אדרבא, הוכח בעליל, כי המייצג פעל על פי הנהלים שהכתיבו לו פקיד השומה והרכזת. לא הוכח כי במגעיו

עם רשות המיסים נהג המייצג שלא בהגי-נות. המאשימה לא הוכיחה כי המייצג עשה דבר וחצי דבר בניגוד לנוהל ולנוהג שהכתיבו לו פקיד השומה והרכזת."

עם רשות המיסים נהג המייצג שלא בהגי-נות. המאשימה לא הוכיחה כי המייצג עשה דבר וחצי דבר בניגוד לנוהל ולנוהג שהכתיבו לו פקיד השומה והרכזת."

הערות

1. ת"פ 3454/09, מדינת ישראל נ' אביגדור יצחקי. התוספת "בנסיבות מחמירות" נבעה מהיותו רואה חשבון וכבעל מעמד ציבורי שנשא בתפקידים ציבוריים.
2. בחודש אוקטובר 2012 נערך הסדר טיעון בעניינם של בני הזוג, במסגרתו השלימו את תשלום המס עד לשיעור 50% מההכנסות החייבות.
3. הליך ה'גילוי מרצון' מאפשר לנישום שלא דיווח על הכנסותיו, או למי שפעל להעלים הכנסותיו מרשות המס, לפנות לרשות ולדווח על הכנסות שהושטו.
4. ת"פ 7802/09, מדינת ישראל נ' מרדינגר.

מסקנות מפקד הדין

פסק הדין קיבל למעשה את גישת המייצג תוך הבעת אי אמון בגרסאות עדי התביעה (בני הזוג ופקיד השומה עצמו) והטחת ביקורת בהתנהלות רשות המיסים בהתייחס להליך הגילוי מרצון שהיה נהוג באותה תקופה.

זוהי גישה מציאותית וראויה, ממנה ניתן ללמוד, כי למייצג אין אחריות למצג שווא שקיבל מלקוחותיו והעביר לרשויות המס; למייצג אין אחריות על אותו דיווח כוזב שהעביר לרשויות המס גם לאחר שנודע לו בחלוף זמן שמדובר במצג שווא.

במקרה זה, על המייצג לפנות ללקוח בלבד ולהמליץ לו על תיקון הדיווחים לרשויות המס ולפעול על פי כללי ההתנה-גות הכלליים וכן הספציפיים לתחום המס, המחייבים אותו לשמור על סודיות. במקרה הנדון לא פנה יצחקי בהמלצה לתיקון הדוח ובית המשפט לא ראה בכך פסול. העובדה