

אחריות רואה חשבון לדוח ההתאמה למס של לקוחותיו

יורם עדן ואלי גילבאי*

- א. מבוא
- ב. טענת ההסתמכות בפסיקה
- ג. שינוי עמדת רשות המסים והפרקליטות בנושא אחריות רואה החשבון – פרשת גרינוולד
- ד. אי-תלות רואה חשבון מבקר ודוח ההתאמה למס של הלקוח
- ה. סיכום

א. מבוא

בתקופה האחרונה נדונה בהרחבה סוגיית אחריותו של רואה החשבון לפעולות שעשו לקוחותיו. הדיון התעורר בעקבות מקרים שבהם רואי חשבון נחקרו (ולעתים אף נתבעו) על ידי רשויות המדינה בגין עבירות שלקוחותיהם נחשדו בהן. צעדים אלה ננקטו בשל שינוי גישת הרשויות, לפיה טענת ההסתמכות של לקוח על רואה החשבון מעבירה חלק נכבד מן האחריות, ובמקרים מסוימים את האחריות הפלילית כולה, אל רואה החשבון.¹

מאמר זה מבקש לבחון את היקף האחריות של רואה החשבון במקרים של טענת הסתמכות הלקוח על חוות דעת מומחה, המשמשת טענת הגנה מפני אישום פלילי, ובכל הנוגע לכללי אי-התלות במקרים שבהם רואה החשבון גם מבצע ביקורת וגם מסייע בעריכת דוח ההתאמה למס של לקוחותיו.

* פרופ' יורם עדן הוא סגן הנשיא לעניינים אקדמיים במסלול האקדמי של המכללה למינהל. דר' אלי גילבאי שימש בעבר סגן פקיד השומה למפעלים גדולים ברשות המסים. כיום חבר הסגל האקדמי של אוניברסיטת תל אביב ומנהל אקדמי של התכנית לתואר שני בלימודי מסים בעסקים (MBT) במכללה למינהל.

¹ כך נעשה בת"פ (שלום ת"א) 4787/08 מדינת ישראל – פמת"א (מיסוי וכלכלה) נ' גרינוולד ואח', פס' 13-18 לפסק דינה של השופטת שריזלי (פורסם בנבו, 28.3.2010) (להלן: "פרשת גרינוולד") בעצם העמדתם לדין של רואי החשבון בלא לקוחותיהם בגין דוחות ודיווחים אישיים של הלקוחות.

ב. טענת ההסתמכות בפסיקה

הפסיקה דנה פעמים מספר בסוגיית ההסתמכות על חוות דעת מומחה כטעם לפטור מאחריות פלילית,² ופסקי הדין הבולטים של בית המשפט העליון בתחום זה הם כמובן פרשת פרומדיקו,³ פרשת תנובה⁴ ופרשת טגר.⁵ אף שפרשת פרומדיקו היא היחידה שדנה בתחום המס (ואילו האחרונים הרחיבו את הדיון לתחום ההגבלים העסקיים), שלושת פסקי הדין עוסקים בתנאי תחולתו של סייג לאחריות הפלילית עקב ההסתמכות על מומחה כאמור.⁶ התנאים שנקבעו בפסיקה האמורה לתחולת הסייג לאחריות הפלילית אינם אחידים. אמנם, בית המשפט העליון חזר בשלושת פסקי הדין על הדרישות שההסתמכות (ולכן גם הטעות במצב המשפטי) תהיה כנה ובתום לב, שיסופקו למומחה כל העובדות הנדרשות למתן חוות דעתו ושנותן חוות הדעת יהיה מומחה בתחומו (ולא בעל מקצוע מן השורה).⁷ עם זאת, עמדת הפסיקה חלוקה בעניין דרישות נוספות הנדרשות מהנאשם כדי שתתקבל טענת ההסתמכות על מומחה: ראשית, בפרשת פרומדיקו קבע השופט אור שהפנייה למומחה אינה חייבת להיות ישירה ובנושא מסוים, ותשובתו אינה חייבת להיות בכתב.⁸ לעומתו, בפסק דינה של הנשיאה ביניש בפרשת תנובה נקבע, כי בדרך כלל ראוי שתהיה ביד טוען טענת ההסתמכות חוות דעת משפטית בכתב.⁹ הנשיאה קבעה שאמנם אין מדובר בדרישה נחרצת, אולם בדרך כלל ייעוץ משפטי שלא ניתן בכתב לא יעמוד ברף

² מתן הגנה במקרה של הסתמכות על חוות דעת מומחה נעוץ בהתרחקות עולם המשפט מן החזקה החלוטה שלפיה "טעות בחוק אינה מתרצת". בישראל מתן ההגנה עוגן בס' 34 ל³⁴ לחוק העונשין, התשל"ז-1977: "לעניין האחריות הפלילית אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור, זולת אם הטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר". עוד לעניין ההסתמכות על חוות דעת מומחה כהגנה בדין הפלילי ראו, בין השאר, מרים גור אריה "הסתמכות על עצה מוטעית של עורך-דין – האם פוטרת מאחריות פלילית?" עלי משפט ב 33 (2002); עדי אזר "אי ידיעת הדין ועצה רשמית מוטעית" עיוני משפט י 535 (1984); בן-ציון להב "אי ידיעת הדין" מחקרי משפט ו 165 (1988). בשולי הדברים יוער בסוגיית הסתמכות לקוח המקבל ייעוץ בתחום דיני המס חורגת מתחום הדין הפלילי.

³ ע"פ 1182/99, 1493/99, 2606/99 אליהו הורוביץ נ' מ"י, תק-על 2000(3) 1010 (פורסם בנבו, 27.2.2000) (להלן: "פרשת פרומדיקו").

⁴ ע"פ 845/02 מ"י נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ, פ"ד סב(3) 307 (2007) (להלן: "פרשת תנובה").

⁵ ע"פ 5672/05 טגר בע"מ נ' מ"י, פס' 1-3 לפסק דינה של השופטת ברלינר (פורסם בנבו, 21.10.2007) (להלן: "פרשת טגר").

⁶ יש לשים לב שפסק הדין בפרשת פרומדיקו ניתן עובר לתיקון 39 לחוק העונשין.

⁷ דן ביין "הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה" מיסים כג(1) א-1, 10 (2009).

⁸ פרשת פרומדיקו, לעיל ה"ש 3, פס' 38 לפסק דינו של השופט אור.

⁹ פרשת תנובה, לעיל ה"ש 4, פס' 37 לפסק דינה של הנשיאה ביניש.

הנדרש לקביעת טעות "בלתי נמנעת באורח סביר", כפי שחוק העונשין דורש במקרה של טעות בדין.

כשבועיים לאחר שניתן פסק הדין בפרשת **תנובה** פסק בית המשפט העליון בפרשת **טגר** – אף היא בתחום ההגבלים העסקיים. לעניין טענת ההסתמכות על מומחה קבעה השופטת ברלינר שבמקרי הסתייעות בליווי צמוד של מומחה, לא תמיד נדרשות פנייה ישירה אליו והגדרה מראש של כל המוקשים המשפטיים האפשריים.¹⁰ לפיכך גם אין חלה החובה לקבל חוות דעת בכתב בנושא הנדון.

שנית, לעניין מעמדה של חוות דעת מומחה לעומת החלטה מקדמית של רשות מוסמכת, בפרשת **תנובה** נקט בית המשפט גישה מחמירה כלפי הנאשם: כאשר אפשר לקבל את עמדת הרשות, והדבר לא נעשה, מוטל על הנאשם להבהיר מדוע הסתפק בחוות דעת מומחה ולא ביקש החלטה מקדמית כאמור. במקרה דנן נטל השכנוע שיוטל על הנאשם, כי אכן הייתה טעות בלתי נמנעת באורח סביר – יהיה כבד יותר.¹¹ אף כי פסק הדין עוסק בדיני ההגבלים העסקיים, לא מן הנמנע שכוננת בית המשפט הייתה להחיל את ההלכה גם על תחום המס.¹²

לעומת זאת מן הפסיקה בפרשת **פרומדיקו** ובפרשת **טגר**, כפי שתוארה לעיל, עולה שחוות דעתו של מומחה עשויה לתת הגנה מספקת לנאשם הטוען טענת הסתמכות – בין שמדובר בתחום דיני המס, ובין שמדובר בתחום ההגבלים העסקיים. בכמה מקומות נטען שאין תחולה בתחום המסים לדרישה המחמירה לקבל החלטה מקדמית כדי להקים הגנת הסתמכות – כפי שנקבעה בפרשת **תנובה** בנושא הגבלים עסקיים.¹³ בעוד הממונה על ההגבלים העסקיים מתפקד כרגולטור חסר פניות, רשות המסים היא זרוע הגבייה של המדינה, ולכן יש לה אינטרס להגדיל את תשלום המס של הנישום. לפיכך, בכל פנייה לרשות בנושא פרשנות חוקי המס לכאן או לכאן, סביר ביותר שהרשות תדבק בפרשנות המחמירה עם הנישום, כיאה לגוף שמטרתו היא גביית מסים.

יתר על כן, תהליך קבלת החלטות מס ברשות המסים הוא אטי ומסורבל. בעולם העסקים הפרקטי והדינמי של היום, פעמים רבות אי-אפשר להמתין שבועות אחדים עד קבלת החלטת מס שניתן לקבל בעניינה חוות דעת מומחה בפרקי זמן קצרים הרבה יותר.

לעניין ההבדלים בפסיקה יש לזכור שפרשת **פרומדיקו** עסקה בעברת מרמה,¹⁴ הדורשת כוונה פלילית מיוחדת. העברה שנדונה בפרשת **תנובה**, עברה של יצירת

¹⁰ פרשת **טגר**, לעיל ה"ש 5, פס' 67 לפסק דינה של השופטת ברלינר.

¹¹ פרשת **תנובה**, לעיל ה"ש 4, פס' 38 לפסק דינה של הנשיאה ביניש.

¹² ביין, לעיל ה"ש 7, בעמ' 15.

¹³ שם, בעמ' 16. ראו גם: אריה גרובר "הסתמכות על חוות דעת מומחים כמחסום בפני הסתבכות בפלילים במישור דיני המס – הגיגים נוספים" **מיסים** כג(2) א-53, 60 (2009).

¹⁴ פסק הדין עסק בעברה על ס' 220(5) לפקודה מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.

הסדר כובל, אינה כזאת, ולכן ניתן אולי להצדיק היקף הגנה צר יותר,¹⁵ המחייב חוות דעת כתובה או פנייה לרשות מוסמכת לקבלת החלטה מקדמית.

הפסיקה בארצות-הברית¹⁶ מתנה אף היא את הגנת ההסתמכות בכמה תנאים הדומים במהותם לדרישות הפסיקה הישראלית:

1. תום לב בהסתמכות הנאשם על עצת המומחה.
2. מומחיות בעל המקצוע ברמה המצדיקה את הסתמכות הלכות עליו.
3. סיפוק מלוא מידע הנחוץ לצורך הכנת חוות הדעת. על המידע שסופק להיות מדויק.

הנה כי כן, לא קל לנאשם לבסס טענת הסתמכות על מומחה שתפטור אותו מאחריות הפלילית. הפסיקה דורשת מילוי כמה תנאים כדי להיווכח שהנאשם אכן טעה במצב המשפטי בעקבות חוות דעתו של מומחה. הפסיקה בנושא טענת ההסתמכות עסקה רובה ככולה ביעוץ שנ ניתן על ידי עורכי דין, אך התנאים שנקבעו חלים גם על לקוח הטוען שהסתמך בהתנהלותו על רואה החשבון, בין השאר בנושאי מס.¹⁷ בתחום זה, פרשת גרינוולד היא מקרה ראשון מסוגו שבו טענת ההסתמכות התקבלה במלואה עוד בטרם הוגשו כתבי אישום, והמומחה לבדו הועמד לדין.¹⁸

ג. שינוי עמדת רשות המסים והפרקליטות בנושא אחריות רואה החשבון – פרשת גרינוולד

בעבר לא נטתה רשות המסים לקבל טענות נישומים כי שמו מבטחם ברואה החשבון ולכן אין לייחס להם אחריות פלילית לעברות לכאורה שביצעו. בשנים האחרונות ניתן לראות שינוי בגישה זו, ומייצגים נחקרים יותר ויותר בחשד לעברה פלילית בשל פעולות שביצעו למען לקוחותיהם.¹⁹ נראה שרשות המסים רואה ברואה החשבון לא

¹⁵ פרשת **תנובה**, לעיל ה"ש 4, דברי הנשיאה ביניש בסיפא של פס' 37 לפסק דינה, ולפיהם תנאי הגנת ההסתמכות, כפי שפורטו בפסק הדין, אינם בגדר רשימה סגורה. ניתן להניח שבפסיקה שתתפתח בעתיד יפותחו אמות מידה נוספות לבחינת ביסוס ההסתמכות על ייעוץ שנ ניתן לנאשם, אשר יצמצמו את ההגנה עוד יותר.

¹⁶ למשל: *Adeli v. Sachs (In re Adeli)*, 384 Fed. App'x. 599, (9th Cir. 2010); *Hang v. Comm'r, T.C. Summary Opinion 2006-64 (T.C. 2006)*.

¹⁷ אחריות פלילית של רואה חשבון לפעולות לקוח נטענה בין השאר בת"פ (שלום ת"א) 8783/99 **מדינת ישראל נ' שוב** (פורסם בנבו, 10.11.2002). עם זאת, בפסק דין זה לא התקיים דיון בטענת ההסתמכות בין השאר משום שבית המשפט פסק לפי הראיות שהונחו לפניו שרואה החשבון פעל כשורה. בפסיקה אחרת בנושא אחריות של רואה החשבון לדוחות שבוקרו על ידי לא נדון המקרה מהזוית של טענת ההסתמכות. ראו למשל: ת"א (מחוזי חיפה) 1009/00 **בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' ברודא ושות'**, **רואי חשבון** (פורסם בנבו, 22.6.2008).

¹⁸ פרשת **גרינוולד**, לעיל ה"ש 1.

¹⁹ למשל: גרובר, לעיל ה"ש 13, בעמ' 63; הדס מגן 20 ר"ח נחקרו בשנת 2006 בחשד לעבירות

רק מייצג של הנישום, אלא גם זרוע שלה עצמה. לפיכך מוטלות על רואה החשבון כלפי רשות המסים מיני חובות משפטיות, ועברה של הלקוח תגרוור בעקבותיה חשד לעברה מצדו של המייצג, בכוונה או ברשלנות.²⁰ עמדת הרשות היא שהסיוע לנישום בתחום דיני המסים כרוך באחריות החושפת את המייצג לטענת ההסתמכות.²¹ כאשר מדובר בתכנוני מס מורכבים ישנה אף אפשרות סבירה שהאחריות כולה תועבר למייצג, אשר יועמד לדין פלילי בעוד הנישום יצא פטור.²²

טענת ההסתמכות של הנישומים בפרשת **גרינוולד** אכן התקבלה והם הופטרו מאחריות פלילית, ואילו נגד רואה החשבון הוגש כתב אישום בשל תכנון מס שבוצע ודווח על ידי הנישומים. במקרה האמור, נעצרו בשנת 2004 הנישומים, יחד עם שותף המיסים ושותף הביקורת במשרד רואי החשבון שלהם הנישומים (להלן: "**רואי החשבון**"), בחשד לתכנון מס שהביא להעלמת הכנסות של מיליוני דולרים במכירת חברה. לאחר שבוצע שימוע לנישומים בפני הפרקליטות, הוחלט שלא להגיש נגדם כתב אישום מחוסר אשמה. הסיבה לחוסר אשמתם של הנישומים הייתה, לכאורה, שלא הבינו את אופן הדיווח הנדרש והסתמכו לחלוטין על הפעולות שתוכננו והוצאו לפועל על ידי רואי החשבון.²³

בשנת 2008 הגישה הפרקליטות כתב אישום פלילי נגד רואי החשבון, ובו שלושה סעיפי אישום. שני האישומים הראשונים כללו מסירת אמרה כוזבת בדוחות שהכינו והגישו (בנוגע למחיר העסקה), והימנעות מדיווח לפקיד השומה על ההכנסות האמיתיות מהמכירה הסופית של החברה. האישום השלישי הוגש בגין הסתרת עובדות והצגת מצג כוזב בעת הדיונים של רואי החשבון עם רשות המסים – דיונים שבהם לנישומים לא היה חלק.²⁴

נטענה הטענה,²⁵ אשר תידון בהמשך, ששני האישומים הראשונים פגומים מיסודם מכיוון שעריכת דוחות המס והדיווח לרשות המסים הן פעולות האסורות בתכלית האיסור על רואה חשבון מבקר. חובת הדיווח והגשתו של הדוח לרשות

מס" **גלובס** 30.4.2007 www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000206528 (נבדק

לאחרונה ב-14.8.2013); ראו גם את דבריה של השופטת שיריזלי בכנס 2010 של לשכת רואי החשבון: איתמר לוין "הסתמכות או הסתבכות? **רואה החשבון** 107 (2010).

20 חיים גבאי "שלוחו של עבריינין מס כמותו?" **מיסים** כא(5) א-76, 80-81 (2007).

21 חיים גבאי "מפרומדיקו לטגר" **רואה החשבון**, 111 (2010).

22 דבריו של חיים גבאי בכנס 2010 של לשכת רואי החשבון בתוך לוין, לעיל ה"ש 19, בעמ' 107.

23 פרשת **גרינוולד**, לעיל ה"ש 1, בפס' 71 לפסק דינה של השופטת שיריזלי: "המאשימה פטרה איפוא את הנישומים מאשמה, ונמנעה מהעמדתם לדין, משום ש'טענת ההסתמכות' שהעלו נתקבלה כטענת הגנה לפי סעיף 34 לחוק העונשין, שעניינה 'טעות במצב משפטי'. ההסתמכות על עצת מומחה משמשת ביד המאשימה גורם מהותי המאבחן את הנישומים מהנאשמים".

24 כיוון שהאישום השלישי עוסק בייצוג בפועל ולא באחריות לדיווח, לא נדון בו במסגרת זו.

25 מנחם רהב "הפיקסלים והתמונה הכוללת" **רואה החשבון** דצמבר 2010, 118 (2010).

המסים חלות על הנישום עצמו, ורואה החשבון רק מחווה את דעתו כשמדובר ברוח ההתאמה למס של חבר בני אדם.²⁶ בשנת 2010 קבע בית המשפט בפרשת גרינוולד ששני הנישומים בטלים בשל הגנה מן הצדק, כיוון שמדובר באכיפה בררנית: לא הוגש כתב אישום נגד הנישומים עצמם בשני הנישומים האמורים. בית המשפט לא קבע שרואי החשבון פטורים מאחריות לדוחות המס של הנישומים. הנישומים בוטלו משום שאחריותם של הנישומים לדוחותיהם אינה פחותה מאחריותם של רואי החשבון, כל עוד לא התקבלה טענת ההסתמכות בבית המשפט:

"המאשימה אינה חולקת, כי הנישומים ידעו שהדו"חות עליהם חתמו (כמפורט לעיל) אינם נכונים, וכי הם כוללים אימרות כוזבות: [...] הם ידעו שהמועד הנקוב אינו אמת; הם גם ידעו שהמחיר הנקוב אינו משקף את שווי המניות האמיתי והכן של פיקסל [...] הנישומים אכן נחשדו בביצוע העבירות המיוחסות לנאשמים בכתב האישום, כולן או חלקן, [...] אלא שלטענתו [ב"כ המאשימה], בכך בלבד לא די כדי לייחס לנישומים עבירה פלילית, [...] העבירה הפלילית התגבשה רק בעקבות הדיווח הכוזב על העסקה לפקיד השומה, דיווח שבו חטאו הנאשמים לבטח.

[...] טענת המאשימה הייתה, אם כן, כי על מנת להוכיח, שהנישומים עברו את העבירות נשוא כתב האישום, עליה להוכיח במהלך המשפט [...] כי הם ידעו כיצד יש לדווח לפקיד השומה, כאשר מדובר במכירה לצדדים קשורים, ונמנעו מלעשות כן במתכוון. ב"כ המאשימה טען, איפוא, כי [...] אין ראיות לביסוס ידיעה זו בכל הקשור לנישומים. וזאת על שום מה? על שום שהנישומים טענו בחקירתם שסמכו בכל על עצת רואי החשבון, וסמכו על הדיווח שהכינו רואי החשבון כי הוא דיווח תקין [...]

במלים אחרות: המאשימה קיבלה את טענת הנישומים, לפיה, הם סמכו בתום לב על עצת רואי החשבון ששכרו, והאמינו בתום לב כי העצות חוקיות, וכי גם תכנון המס חוקי, ולא העלו בדעתם, גם לא יכולים היו לדעת, מסיבות סובייקטיביות, ועקב אי בקיאותם בכללי הדיווח, שקיימת בעיה בדיווחים שדיווחו לפקיד השומה.

[...] הנה כי כן, למרות שהמאשימה מסכימה כי בבסיסו של עניין,

²⁶ מנחם רהב "רואה החשבון המבקר אינו מאשר את הדוח לצרכי מס הכנסה" **מיסים** כב(3) א-110, 102 (2008).

מדובר בארבעה אנשים שווים ובמצבים דומים, כדרישת הלכת זקין, היא החליטה שעל אף הכל, קיים הבדל מהותי בין הנאשמים לנישומים, המכונס כל כולו ב"הסתמכות" הנישומים על עצת הנאשמים, שהם מומחים בתחומם"²⁷.

מתברר אפוא שבית המשפט לא פטר את רואי החשבון מאחריות לדיווחים לרשות המסים, אלא שביטול האישי נגדם נבע מהפלייתם לרעה לעומת הנישומים, אשר גם עליהם חלה אחריות לדוחות שהוגשו בשמם. זאת ועוד, בית המשפט הבחין בין אחריותו של מומחה המשמש מתכנן העסקה ומלווה (לרבות דיווח דיווחים והכנת מסמכים בעניינה) ובין מומחה אשר אך מחווה דעתו על העסקה (במקרה דנן – הנאשמים לעומת עורך הדין דולן):

"לא מצאתי דופי בשיקולי המאשימה לגבי עו"ד דולן. שלושה טעמים לכך, כשהראשון נעוץ בחלקו השולי והמאוחר של עו"ד דולן בפרשה, והנתון, שלגביו כנראה אין מחלוקת, כי הוא לא השתתף בתכנון מבנה המס של העסקה, ואף לא נטל חלק בדיווח ובהכנת הדו"חות הכספיים לפקיד השומה. הטעם השני, העיקרי, קשור לתשתית העובדתית בפרשה, ולמחלוקת בין גרסאות, זו העיקרית שבהן, נוגעת לשאלה האם מסרו הנאשמים לעו"ד דולן את מלוא המידע והנתונים אודות העסקה, או שמסרו לו נתונים כוזבים בלבד, בבחינת חוות דעת מוזמנת [...] הטעם השלישי, המשפטי, נובע משני הראשונים. משמע: מאחר שעו"ד דולן השתלב בייצוג הנישומים בשלב מאוחר של הפרשה, ונטען, כי קיבל מהנאשמים מידע חלקי, ואולי כוזב; [...] הרי שאין בידי המאשימה תשתית ראייתית מספקת להוכחת מחשבה פלילית [...] שיקולי המאשימה בכל הנוגע לעו"ד דולן היו מעוגנים ומבוססים, ובודאי שלא חרגו ממתחם הסבירות"²⁸. (ההדגשה שלי "ע וא"ג)

אכן נראה שיש בסיס להרחבת האחריות המוטלת על מומחה בהתחשב ברמת מעורבותו בעסקה. במקרה דנן נתן בית המשפט משקל רב לכך שהמומחה קיבל מידע חלקי (ואולי אף כוזב) לצורך מתן חוות הדעת. כאמור בדיון בסעיף 2 לעיל – במקרה כזה האחריות הפלילית אינה עוברת למומחה שנתן את חוות הדעת.²⁹

²⁷ פרשת גרינוולד, לעיל ה"ש 1, פס' 71 לפסק דינה של השופטת שריזלי.

²⁸ שם, פס' 103 לפסק דינה של השופטת שריזלי.

²⁹ הנאשמים בפרשת גרינוולד טענו בכתב ההגנה שהסתמכו על חוות דעתו של עורך הדין דולן בעת תכנון העסקה. לפיכך, ראוי היה לקבל את טענת ההסתמכות שלהם, כפי שהתקבלה טענת

נעיר שיש מקום לביקורת על נימוקי בית המשפט לביטול האישומים. בית המשפט קבע כאמור שטענת ההסתמכות מקומה להתברר תמיד בבית המשפט ולא בהליך שימוע בפני הפרקליטות. אמנם נכון וראוי, ומתפקידו של בית המשפט, לבקר את התנהלותה של הפרקליטות – אולם הקביעה האמורה גורפת ביותר ומרוקנת מתוכן את הליך השימוע. חשוב להגן על שיקול הדעת של הפרקליטות, שאם לא כן הערכאות השיפוטיות תוצפנה בכתבי אישום, שכן לא תהיה עוד בידי הפרקליטות סמכות להחליט נגד מי יוגשו כתבי אישום.

אשר לפרשת גרינוולד, יוער שמאז ביטול שני האישומים הראשונים על ידי בית המשפט חלו כמה התפתחויות בפרשה:

✦ כתב האישום, ובו האישום השלישי שנותר על כנו, נמחק בהוראת בית המשפט ב-21 בפברואר 2011, בשל אי-עמידת הפרקליטות באורכה של שנה שניתנה לה להגשת כתב אישום מתוקן.³⁰

✦ ב-7 באפריל 2011, לאחר שימוע נוסף שנערך לנישומים, שוב החליט פרקליט המדינה שהם לא יועמדו לדין בגין שני האישומים שיוחסו לרואי החשבון. הנימוקים שציין היו חלופי הזמן ממועד הגשת כתבי האישום המקוריים, אינטרס הציפייה והקושי להפוך את עמדת הפרקליטות הנחרצת שהוצגה בבית המשפט בהליכים המקדמיים שהתנהלו בתיק.³¹

✦ ב-11 באפריל 2011 ערערה הפרקליטות לבית המשפט המחוזי על מחיקת כתב האישום נגד רואי החשבון, וכעת העניין תלוי ועומד עד להתפתחויות נוספות.³²

על כן, ייתכן שהפרשה עוד תוסיף נדבכים לסוגיית אחריות המשפטית של רואי החשבון ודוחות המס של לקוחותיהם.

ד. אי-תלות רואה חשבון מבקר ודוח ההתאמה למס של הלקוח

עקרון אי-תלות של רואה החשבון המבקר הוא עקרון יסוד המיועד להבטיח ביקורת

ההסתמכות של הנישומים על הנאשמים. השאלה אם הועבר מידע חלקי או כוזב לצורך מתן חוות הדעת, היא שאלה עובדתית שצריכה להתברר במשפט, ולכן לא מצא בית המשפט מקום לקבל את טענת ההסתמכות של הנאשמים.

³⁰ ראו בין השאר, חן מענית "האישום נגד רואי החשבון בפרשת פיקסל בוטל בשל התנהלות הפרקליטות" **גלובס** 21.2.2011 www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1000625230 (נבדק לאחרונה ב-14.8.2013).

³¹ ראו בין השאר, שני מזרחי "לדור החליט לסגור בפעם השנייה את התיק נגד בעלי חברת פיקסל לשעבר" **דה-מרקר** 7.4.2011 www.themarker.com/law/1.62211 (נבדק לאחרונה ב-14.8.2013).

³² ראו בין השאר, שני מזרחי "הפרקליטות מערערת על מחיקת כתבי האישום בפרשת פיקסל" **דה-מרקר** 11.4.2011 www.themarker.com/law/1.624532 (נבדק לאחרונה ב-14.8.2013).

אמינה של דוחות כספיים, שגופים רבים מסתמכים עליה ובהם בעלי מניות, רשויות המדינה, נושים ואחרים. חשיבותה הרבה של אי-התלות הביאה לעיגון העיקרון במפורש בחקיקה ראשית ומשנית מקיפה בישראל,³³ וכן בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון (להלן: "הלשכה"), בהנחיות הלשכה בדבר אי-תלות ובתקן ביקורת 6 שפורסם על ידה.

אי-התלות נדרשת גם בתחום המס, כדי למנוע הצגה מעוותת של המצב הכספי לרשויות המס ודיווחי מס מעוותים. עיוות כאמור עלול לפגוע אנושות במטרתה הבסיסית של מערכת המסים – גביית "מס טוב" שהוא גם "מס אמת".³⁴

אלא מאי? עקרון אי-התלות האמור אינו מתיישב עם סעיף 131(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). עקרון אי-התלות דורש הפרדה בין הלקוח ובין רואה החשבון המבקר, ואילו סעיף 131(ג) לפקודה מטיל על רואה החשבון שביקר את הדוח הכספי להכין הלכה למעשה את דוח ההתאמה לצורכי מס.³⁵ האחריות שהפקודה מטילה על רואה החשבון להכנת הדוח ההתאמה לצורכי מס גוררת, לכאורה, מעורבות ותלות בלקוח, כיוון שרואה החשבון הופך לחלק מהמנגנון המבוקר בעת התאמת הדוחות הכספיים לצורכי מס. אף כי בין לשכת רואי חשבון ובין נציבות מס הכנסה נקבעו נוסחים מוסכמים לאישור דוחות ההתאמה,

³³ ס' 160(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999; ס' 10 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955; תק' 2 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), התשל"ג-1973 (להלן: "תקנות דרך פעולתו של רואה החשבון"); תק' 1 לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965 (להלן: "תקנות התנהגות שאינה הולמת"); תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 (להלן: "תקנות ניגוד עניינים").

³⁴ המושג "מס טוב" נטבע על ידי אדם סמית, המוכר יותר כאבי מושג "היד הנעלמה" שביסוד גישת ה-Laissez Faire בכלכלה. לעניין זה ראו: ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS, Vol II, Book V, Ch II, Pt II (1776). על חשיבותה של גביית מס אמת בדין הישראלי ראו, בין השאר, יורם מרגליות "בחינת המלצות ועדת בן-בסט בראי מדיניות מיסים (Tax Policy)" מיסים יד(3) א-56, 58-66 (2000); ע"א 9333/02, מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיין (פורסם בנבו, 12.5.2010); ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 13.5.2010); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); ע"א 295/88 מנהל מס שבח נ' זנוזרי, פ"ד מה(3) 635 (1991); עמ"ה 179/97 שחם נ' פקיד שומה (פורסם בנבו, 31.5.2000); ע"א 10691/06, שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם בנבו, 23.1.2011).

³⁵ נוסח ס' 131(ג) לפקודה: "דין וחשבון על פי סעיף קטן (א)(5) למעט דו"ח של שותפות יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ומתואם בידי לצרכי המס, אלא שבחבר בני אדם שהוא אגודה שיתופית המסונפת לברית פיקוח, רשאי לאשר את הדו"ח ולהתאימו לצרכי המס גם פקיד ברית פיקוח שנרשם כדין אצל רשם האגודות השיתופיות".

המבטאים את הגישה שהדוחות הם באחריות הנישום בלבד – טרם תוקן סעיף 131(ג) לפקודה ברוח זו.

עקרון אי-התלות עלול להיפגע מזווית אחרת, כאשר רואה החשבון המבקר מעניק ללקוח שירותים נלווים (כגון תכנון מס, חישוב הוצאות המס הצפויות וייצוג כלפי הרשויות). במצב שכזה, רואה החשבון חייב למעשה לבקר דוחות כספיים המבוססים על חוות דעת ותכנוני מס שהוא עצמו הכין. אחד מן השינויים החשובים בתחום ראיית החשבון בארצות-הברית בעקבות חקיקת חוק סרבנס-אוקסלי (להלן: "SOX"),³⁶ היה חיזוק עקרון אי-התלות על ידי הפרדת שירותים נלווים מעבודת הביקורת כשלעצמה: סעיף 201 ל-SOX הוסיף לתקנות הרשות לניירות ערך בארצות-הברית³⁷ את סעיף קטן 10A(g), האוסר על רואה החשבון המבקר לבצע תשעה סוגי שירותים נלווים לביקורת.³⁸ זאת ועוד, התיקון קבע שביצוע של שירותים נלווים אחרים (ובכללם שירותי מס) יאושר מראש על ידי ועדת הביקורת של הלקוח המבוקר. יודגש, ה-SOX לא הגביל כלל את אופי שירותי המס המוענקים ללקוח על ידי רואה החשבון המבקר.

בבריטניה, תקן אתיקה 5 של מועצת מקצועות הביקורת³⁹ מחייב בקרות נרחבות בעת מתן שירותי מס לגוף מבוקר, כגון הפרדה מוחלטת בין צוות הביקורת ובין כוח האדם (עובדים ושותפים כאחד) המעניק את שירותי המס.⁴⁰

Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (Codified at 15 U.S.C § 7219) ³⁶

Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78j-1) ³⁷

עם השירותים שנאסרו נמנים: הנהלת חשבונות, אקטואריה, ניהול משאבי אנוש, שירותים משפטיים שאינם קשורים לביקורת גופה ועוד. ³⁸

THE AUDITING PRACTICES BOARD (APB), ETHICAL STANDARD 5 (REVISED):NON-AUDIT SERVICES PROVIDED TO AUDITED ENTITIES (Revised December 2010, updated December 2011), available at [www.frc.org.uk/getattachment/c59ba215-20ae-4053-a250-8e06f615677f/ES-5-\(Revised\)-Non-audit-services-provided-to-audited-entities.aspx](http://www.frc.org.uk/getattachment/c59ba215-20ae-4053-a250-8e06f615677f/ES-5-(Revised)-Non-audit-services-provided-to-audited-entities.aspx). ³⁹

ס' 92 לתקן אתיקה 5 של מועצת מקצועות הביקורת קובע: ⁴⁰

"Examples of such safeguards that may be appropriate when tax services are provided to an audited entity include ensuring that:

- * the tax services are provided by partners and staff who have no involvement in the audit of the financial statements;
- * the tax services are reviewed by an independent tax partner, or other senior tax employee;
- * external independent advice is obtained on the tax work;
- * tax computations prepared by the audit team are reviewed by a partner or senior staff member with appropriate expertise who is not a member of the audit team; or

יש לציין שהקוד החדש של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)⁴¹ (להלן: "הקוד הבין-לאומי") כולל אמירה ברורה שחישוב המס, ככל שהוא מורכב ומהותי יותר לדוחות הכספיים, עשוי לאיים על אי-תלות רואה החשבון המבקר. הוא הדין בתכנון מס שביצע רואה החשבון בשביל הלקוח. אף שהדרישה לשמירת אי-התלות היא חשובה וראויה, נראה שלא ניתן להבטיח ניתוק מוחלט בין הנישום לרואה החשבון המבקר אותו בנושא דוח ההתאמה למס,⁴² כיוון שמומחיותו חיונית לעריכת דוח זה. כאמור בדיון בפרשת גרינוולד לעיל, ישנה גישה שלפיה החובה של רואה חשבון מבקר לשמור על אי-תלותו מונעת ממנו כל פעולה למעט חיווי דעתו על דוח ההתאמה למס:

"הדוח המוגש לפקיד השומה כולל, ככל שהדבר נוגע לחבר-בני-אדם, גם דוחות כספיים, [...] לשם המרת הדיווח החשבונאי העומד בבסיס הדוחות הכספיים לנתונים המאפשרים את חישוב חבות המס, נכלל בדוח גם חשבון התאמה. רואה החשבון המבקר מחווה את דעתו על הדוחות הכספיים בדרך שנקבעה על ידי המחוקק, אשר איננה מקיימת, על פי כל פרשנות אפשרית את הגדרת המונח "אישור" [...]. ועל חשבון ההתאמה. [...] בכל מקרה, רואה החשבון הינו גורם חיצוני, בלתי תלוי, שאינו מאשר, אינו שותף בקבלת החלטות בגוף המבוקר, וכל מעורבותו בביקורת הדוחות הכספיים ודוח ההתאמה מתחילה לאחר שאלה אושרו ונחתמו כדבעי על ידי האורגנים המוסמכים לכך מטעם הגוף המבוקר."⁴³

על פי גישה זו, רואה החשבון אינו עורך את דוחות ההתאמה למס ואינו אחראי לנכונותם. השילוב של חוסר תלות רואה החשבון המבקר והבנתו את עסקי המבוקר

* an audit partner not involved in the audit engagement reviews whether the tax work has been properly and effectively addressed in the context of the audit of the financial statements." available at www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/ES%205%20final.pdf

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, HANDBOOK OF THE CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS (2010 Edition), available at www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf

כפי שדורשת הרשות לניירות ערך מחברות להכין בעצמן את הדוחות הכספיים ואוסרת על רואי החשבון המבקרים להגיש להן כל סיוע.

43 רהב, לעיל ה"ש 26, בעמ' 110.

(כנדרש ממנו)⁴⁴ הוא שמאפשר לו לבקר את הדוחות הכספיים לצורכי מס ולחוות דעתו עליהם ועל חישוב ההכנסה החייבת במקצועיות רבה.⁴⁵ מהעבר השני של המתרס עומדת גישתה של רשות המסים, ולפיה הייעוץ המסופק בתחום המס ללקוח המבוקר, יחד עם הייצוג, קושרים את רואה החשבון ומחייבים אותו באחריות לדיווחי המס של הלקוח.

לפי גישה זו, גם אם נשמרת אי-תלות בביצוע הביקורת, הניתוק האמור בין הלקוח לרואה החשבון אינו נשמר ככל שהדברים אמורים ברוח ההתאמה למס, שבו רואה החשבון משמש יועץ ללקוח בסוגיות שונות. זאת על אף שפגיעה באי-התלות אסורה באיסור חמור על רואה החשבון המבקר, ומהווה התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.⁴⁶

יודגש, בפרקטיקה נעשים מאמצים להפריד בין ביקורת הדוחות הכספיים ובין ייעוץ מס ללקוח,⁴⁷ כדי שחוות דעת המבקר תהיה מנותקת ולו משמץ מראית עין של סיוע בקבלת החלטות ניהול⁴⁸ אצל הלקוח. יתר על כן, תקנה 2(א)(2) לתקנות ניגוד עניינים מוציאה מהחזקה של פעולה הפוגעת באי-תלותו של רואה החשבון המבקר את הפעולה של מתן חוות דעת הנדרשת לצורכי מס, כאשר זו לא ניתנה על ידי רואה החשבון המטפל, ואינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי.⁴⁹

כיום ישנם מקרים שבהם חוות דעת ללקוח המבוקר על ידי משרד רואי חשבון אחד, ניתנות על ידי משרד רואי חשבון אחר, בייחוד בנושאים המשפיעים במובהק על דוחות מקבילים, בשל החשש לפגיעה בעקרון אי-התלות. עם זאת, ייתכן שתטען רשות המסים כי כל ייעוץ וכל חוות דעת בנושאי מס משפיעים בסופו של דבר על הנתונים בדוח ההתאמה למס של הלקוח, ומטילים אחריות על רואה החשבון. לפיכך, כל פעולה כאמור שתיתן על ידי משרד רואה חשבון העוסק בביקורת (ולכן נחשב ל"רואה החשבון המבקר" על פי הגדרתו בתקנה 1 לתקנות ניגוד עניינים), תפגע באי-התלות בביקורת, אפילו מדובר במחלקה נפרדת של המשרד.

זהו ככל הנראה הצידוק להעמדתו לדין של שותף הביקורת בפרשת גרינוולד, שעל פניו היה אמור להיות מנותק מכל החלטה ומכל שותפות לביצוע של תכנוני מס

⁴⁴ לשכת רואי החשבון בישראל גילוי דעת 93 בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתמייחסים להצגה מוטעית מהותית (2006).

⁴⁵ רהב, לעיל ה"ש 26, בעמ' 106.

⁴⁶ תק' 1א(2) לתקנות התנהגות שאינה הולמת.

⁴⁷ ראו דבריו של מנחם רהב בכנס 2010 של לשכת רואי החשבון, ה"ש 19 לעיל, בעמ' 110.

⁴⁸ פעולה שמשמעותה פגיעה באי-תלותו של רואה החשבון המבקר. ראו לעניין זה: תק' 2(ב)(14) לתקנות ניגוד עניינים.

⁴⁹ "רואה חשבון מטפל" הוא "רואה חשבון האחראי מטעם משרד רואי החשבון לערוך ביקורת במבוקר מסוים וכן צוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר"; ראו: תק' 1 לתקנות ניגוד עניינים.

כלשהם אצל הלקוח. העמדתם לדין של רואי החשבון בפרשה זו העידה שלהשקפת רשות המסים, פעולות ביקורת וייעוץ מס חד הם. כאשר חלה אחריות על רואה חשבון המייעץ ללקוח, תוחל האחריות גם על רואה החשבון המבקר, אף כאשר נשמרת הפרדה בין המחלקות ובין רואי החשבון המטפלים באותו לקוח.

מבחינת מידת האחריות, חשוב להבחין בין רואה החשבון המבקר או המתכנן בתחום המס ובין רואה החשבון המעניק חוות דעת בענייני מסים. שני הראשונים מצויים בנכחי פעולותיו של הלקוח, מכוונים אותן ויש להם חלק בהן (כאשר מדובר בהגשת דיווחים לרשויות), ואילו האחרון בוחן את הפעולות ועונה על שאלה אך ורק על פי הרקע שסופק לו. לרמת המעורבות של המומחים היה חלק בבסיס ההבחנה, אשר נעשתה בפרשת גרינוולד, בין רואי החשבון שליוו את הנישומים לכל אורך העסקה ובין עורך הדין אשר חיווה דעתו על העסקה והצטרף לייצוג בשלב מאוחר. הקוד הבין-לאומי מדרג את הפגיעה באי-תלותו של המבקר לפי מורכבות חישובי המס שהוא מבצע בשביל הלקוח. באותו האופן ניתן לדרג את אי-התלות לפי מעורבותו של רואה החשבון בתכנון ובדיווח על פעולות הלקוח לצורכי מס.

בפועל, בפרקטיקה הנהוגה היום, רואה החשבון המבקר הוא העורך את דוח ההתאמה למס כחלק מהטיפול בלקוח – וכך צריך להיות; הכרת ההתנהלות העסקית, אופי העסק וספריו מאפשרת לרואה החשבון להביא לעריכת הדוח בצורה הנאותה ביותר. בשל כך נכון וראוי להטיל על רואה החשבון המבקר של הנישום אחריות מקצועית בכל הנוגע להכנת דוח ההתאמה, גם במחיר של פגיעה באי-התלות. ישנו אינטרס פיסקלי שרואה החשבון של הנישום יבקר גם את דוח ההתאמה בד בבד עם ביקורת הדוחות הכספיים של החברה.

עם זאת, כאשר ספקות מתעוררים, ראוי שהייעוץ בנושאי מס יינתן על ידי יועץ בלתי תלוי ומנותק לחלוטין מהטיפול בלקוח כגון מומחה בתחום המסים שהוא עורך דין או רואה חשבון חיצוני ואינו נמנה עם אנשי משרד רואה החשבון המבקר. מכל מקום, חשוב לדעת שהסיכויים שתוטל אחריות על רואה חשבון לדוח ההתאמה למס של לקוחו הם גדולים.

ה. סיכום

מאמר זה בחן את האחריות המוטלת על רואה החשבון לדיווחים לרשויות המס של לקוחו. הפסיקה קובעת כמה תנאים לקבלת טענת הסתמכות של אדם על מומחה, שבהתקיימם יופטר מאחריות פלילית מהטעם של טעות במצב המשפטי. טרם נדונה בפסיקה טענת ההסתמכות של לקוח על רואה חשבון בנושא ייעוץ מס ודיווחי מס, וייתכן שבפרשת גרינוולד, לכשתוכרע, יואר תחום זה באור נוסף (בית המשפט העליון השאיר בפסיקתו בעבר פתח לצמצום הגנת ההסתמכות).

יש לזכור שרמת המעורבות של רואה החשבון בעסקי הלקוח המבוקר, תגדיר את

רמת אחריותו לפעולות המבוצעות על ידי הלקוח. רואה חשבון המחווה דעתו בנושא מס כלשהו, ראוי שייראה אחראי במידה פחותה לעומת רואה חשבון שהתווה תכנון מס וסייע בהוצאתו אל הפועל.

אי-התלות הנדרשת מרואה החשבון המבקר מתנגשת בהוראות הפקודה, כיוון שרואה החשבון יערוך ויאשר את דוח ההתאמה למס של המבוקר. בשל השירותים הנלווים המוענקים על ידי רואה החשבון, אי-התלות עלולה להיפגע כאשר עליו לבקר את דוח ההתאמה למס.

לפי גישה אחת, רואה החשבון פטור מכל אחריות לדיווחי המס של הלקוח, משום שהחובה החוקית להכין את הדוח ולהגישו מוטלת על הלקוח, ואילו רואה החשבון אך מסייע בהכנה או מחווה דעתו על הדוח במקרה של חבר בני אדם. על פי גישה זו, לא היה מקום כלל להעמיד לדין את רואי החשבון בפרשת גרינוולד, כיוון שמתוקף הגדרת תפקידם הם היו מנועים מלקבל החלטה בנושא תכנון המס המדובר.

אולם המגמה בגישת רשות המסים היא להטיל אחריות גוברת על רואי החשבון, בשל טענת ההסתמכות של הלקוח על מומחיותם בתחום המס. רשות המסים רואה ברואה החשבון זרוע שלה, האחראית לדיווח נאות לצורכי מס, וכאשר יש טעם לפגם בדיווחים – האשמה נופלת הן על הנישום הן על רואה החשבון.

כיום המאמצים להפריד בין ביקורת לבין ייעוץ מס גדלים, כדי למנוע פגיעה – ולו למראית עין – בדרישת אי-התלות. אף שהדרישה לשמירת אי-התלות היא חשובה וראויה, דומה שלא מעשי לקיים ניתוק מוחלט בין הלקוח לרואה החשבון המבקר בנושא דוח ההתאמה למס.

בפרקטיקה, נראה שאכן רואה החשבון ייחוב באחריות לדוח ההתאמה למס של לקוחו. הדבר מוצדק לאור האינטרס הכללי להטיל על רואה החשבון המבקר את עריכת דוח ההתאמה למס בד בבד עם ביקורת הדוחות הכספיים של החברה. רואה החשבון המבקר ייטיב לדעתנו לעשות אם יסתייע בחוות דעת בכתב של מומחה מס חיצוני.