

## הכופר בדין המשווה

מאת

ד"ר חיים גבאי\*

### מבוא

בעולם המערבי הולך ורב השימוש בחלופות להליכים הפליליים. במדינות המשפט המקובל (common law) ובמדינות אירופה-הקונטיננט (civil law) מרבית להשתמש באמצעים הדומים לכופר הנהוג בישראל, כגון קנסות, כחלופה להליך הפלילי, וחלופות אלו משמשות לענישת חשודים בעבירות כלכליות.

פנייה למקורות משפט השוואתיים מעלה, כי על-אף ההבדלים הקיימים בין המדינות השונות ובין לבין ישראל, בכלן נוצר צורך לחלופת כופר המתבססת על הסכמת החשוד בעבירת מס לקבל את העונש המוטל על-ידי הרשות. צורך זה נובע מהקשיים השונים איתם מתמודדות המדינות השונות בדומה לישראל, כגון עומס מערכת המשפט, משאבי אכיפה מוגבלים וכו'.<sup>1</sup> אולם, ההבדלים שבין המדינות נובעים בעיקר מהשוני המשמעותי במסגרות המשפט הבסיסיות הנהוגות בארץ בהשוואה ליתר מדינות המערב. שוני זה בא לידי ביטוי ביתר שאת בתחום הדיון הפלילי. בארצות המשפט המקובל, שעליו מבוסס אף הדין בישראל, האינטרס הציבורי מיוצג על-ידי התביעה ואינטרס הנאשם על-ידי ההגנה וכל צד מופקד על קידום האינטרסים שלו. כך למשל, התביעה רשאית להשמיט אישומים או לסגור תיקים בכופר, ובדומה הנאשם רשאי להודות באשמה, לכפור בה וכו'. בשיטת משפט זו, בית-המשפט הוא משתתף פסיבי, הנכנס לתפקיד רק בעת הצורך להכריע במחלוקות שבין הצדדים על בסיס הראיות שהועלו.

מנגד, שיטת המשפט הקונטיננטלית היא דוגמטית יותר ובמרכזה עומד בית-המשפט, שתפקידו לבחון את מכלול הזכויות והאינטרסים. במילים אחרות, בעוד שבשיטת המשפט האנגלו-אמריקנית נדרש בית המשפט להכריע בין האינטרס הציבורי לבין האינטרסים של הנאשם, כפי שהם מוצגים בפניו על-ידי ההגנה והתביעה, הרי שבשיטה הקונטיננטלית עליו

---

\* תודתי נתונה למר גיקי מצא רוי"ח (משפטן), מנהל רשות המסים בישראל, על שהניעני לחקור ולדרוש בסוגייה זו. חוות הדעת שהגשתי לו שימשה בסיס לרשימתי. כמו כן תודתי נתונה לעו"ד לילך אשרוב-רובין, על הערותיה המועילות ועל הסיוע האינפורמטיבי שסיפקה. תודה לרו"ח אבי שהבזי על שהשקיע בקריאת המאמר ובלבון הסוגיות שהתעוררו. ולבסוף תודה לגבי מירב דדוש, עוזרת ההוראה שלי, על שכדרכה ובמסירות ראויה, קראה את המאמר והעירה את הערותיה המושכלות. האמור במאמר זה מבטא את דעתו הפרטית של הכותב ואינו משקף בהכרח את עמדת רשות המסים. מכאן, שהאחריות על הכתוב כולה שלי.

1. ראו ח. גבאי "הכופר ותרומתו למערך הענישה הפיסקלי בישראל" "מיסים" כ/2 (אפריל 2006) א-39.

להכריע בין מכלול האינטרסים באופן עצמאי, כאשר התביעה מסייעת בידיו להגיע להכרעה הנכונה.<sup>2</sup>

יתרה מכך, שיטת המשפט הפלילי בישראל, הגם ששורשיה מעוגנים במשפט המקובל, נבדלת משיטת המשפט של אנגליה וארצות-הברית במספר מאפיינים. כך, למשל, בוטלו בה הסדרים המקובלים בשיטות משפט אחרות, כגון: ביטול מוסד חבר המושבעים, וקיימת בה ביקורת שיפוטית נרחבת על שיקול הדעת המינהלי.

כיוון שחלוקת התפקידים בין בתי-המשפט לבין התביעה שונה משיטת משפט אחת לרעותה וכיוון ששיטת המשפט בישראל שונה, אך טבעי הוא שהצבת חלופת הכופר או הסדר דומה כהסדר חלופי להליך הפלילי תיעשה על רקע ההליכים הפליליים הרגילים באותן מדינות ועל רקע התרבות המשפטית הנהוגה בהן.<sup>3</sup>

בשורות הבאות, ועל רקע הבדלים אלה, אנסה לתאר את מעמדו ומאפייניו של מוסד הכופר או מקביליו במשטרי ענישה שונים בארצות הקונטיננט ובארצות המשפט המקובל, תוך כדי השוואתם עם הדין בישראל.<sup>4</sup>

## ארצות הברית

גידול העבריינות בארצות-הברית והרחבת פריסתו של המשפט הפלילי הביאו לכך, שרשויות האכיפה, על-אף שמשאביהן הוגדלו במרוצת השנים, לא היו מסוגלות להתמודד עם המשימות המוטלות עליהן בחוק באמצעות ההליכים הפליליים הרגילים.

מערכת המשפט בארצות-הברית, כמו במדינות רבות בעולם, מתמודדת עם הקשיים הכרוכים בהליך הפלילי באמצעות הסדרים שונים ומגוונים, שמטרתם לתת מענה למגבלותיו של ההליך הפלילי הרגיל. קיומם של הסדרים אלו מביא להפחתת עומס התיקים על בית-המשפט ומאפשר לבית-המשפט לסיים במהירות רבה יותר את הטיפול באותם תיקים שבהם הצדדים לא הגיעו להסכם. טיפול מהיר בתיקים אלה מקטין את הפגיעה בזכויותיהם של הנאשמים - זכויות הנגזרות מהחוקה והופכות ממילא את ההליך הפלילי בארצות-הברית למסורבל ויקר מדי.<sup>5</sup>

---

2. ראו א. גזל ענישה בהסכמה, חלופות להליכי משפט בפלילים (חיבור לשם קבלת תואר "דוקטור לפילוסופיה" ספטמבר 2002) בעמ' 85.

3. שם.

4. דיון מפורט לגבי הדין הנוהג בישראל ראו, ח' גבאי "כופר כסף - הרצוי אל מול המצוי" "מיסים" 5/טז (אוקטובר 2002) עמ' א-93.

5. במסגרת עשרים וששה תיקונים שנוספו לחוקה האמריקאית שנוסחה בשנת 1787, עשרת הראשונים, הקרויים "כתב הזכויות" ואשר אומצו בשנת 1791, מתייחסים לזכויותיהם של הנאשמים. כך לדוגמה, תיקון מס' 5 לחוקה מעגן את זכות החשוד להימנע מסיכון כפול, הזכות למשפט הוגן וזכותו להימנע מהפללה עצמית. תיקון מס' 6 לחוקה מסדיר את זכותו למשפט מהיר ופומבי, זכותו למשפט חבר מושבעים וכן זכותו לייצוג. על-אף שהוראות תיקונים אלה הופנו לרשויות הפדרליות, תיקון מס' 14 לחוקה משנת 1868 החיל הוראות אלה גם על ההליכים הפנים-מדינתיים. ראו The Constitution of The United States of America.

טיפול מהיר בתיקים תורם להצגת הראיות בסמוך לביצוע העבירה ובכך גדל הסיכוי להגיע לתוצאה טובה יותר בבית-המשפט. ענישה חלופית ושימוש בהסדרים מעין אלו מאפשרים לתביעה לצמצם את הפשרות בעונשים שהיא מציעה, ומאפשר לבית-המשפט לדון בהליכים שנותרו במהירות רבה יחסית. בנוסף, תגובה ענישתית מהירה מביאה בוודאי לשיפור האפקטיביות של הענישה, ככלי הרתעת<sup>6</sup>.

שימוש בסנקציות עונשיות אזרחיות הוא אחת הדרכים להתמודדותם של שלטונות המס האמריקאים (IRS) עם קשיי ההליך הפלילי. על-פי-רוב, סנקציות אזרחיות מעין אלו הן עונש כספי המוטל על-ידי רשויות המס על עבריין המס בתמורה לסגירת התיק נגדו בגין הפרת דיני המס. במילים אחרות, מדובר בחיוב עבריין המס לשלם סכום כסף (מעין כופר) לקופת המדינה או הרשות כתגובה להפרה. מקור הסמכות הנתונה לרשויות המס להגיע להסדרים (compromises) שבמסגרתם יומרו העבירות שעשה בתמורה לתשלום קנס, הוא בסעיף 7122 לקוד האמריקאי ה-IRC. סמכות זו מקנה לשלטונות המס אפשרות לסגור את התיק לאחר שעבריין המס שילם את סכום הקנס שהוטל עליו. בדומה לישראל, סמכות זו מצויה בידי רשויות המס כל עוד התיק מצוי בשלבי החקירה השונים. אולם, עם העברתו לרשויות התביעה, מופקעת הסמכות לביצוע הסדרים מידי רשות המס והיא נתונה לתובעים המחוזיים או למחלקת המיסוי במשרד המשפטים אשר רק הם מורשים לסיים את הטיפול בתיק<sup>7</sup>.

גזל מצוין, כי הסנקציות האזרחיות תופסות מקום נרחב גם כתחליף, או כתוספת לסנקציה הפלילית בהפרות חוק המלוות בפגם מוסרי ברור יותר. סנקציות אלה נפוצות לא רק בקשר לעבירות העלמת מס אלא גם בקשר לעבירות אחרות בעלות גוון כלכלי, כגון: סחר במידע פנימי והגבלים עסקיים. השימוש בסנקציה האזרחית מקובל למדי בעבירות הסדר (regulatory offences) כגון הפרות של חוקי בריאות או בטיחות בעבודה<sup>8</sup>.

רציות הפרקטיקה של הסדרים אלה אינה שנויה במחלוקת בארצות-הברית. לפיכך, מתרחב השימוש בענישה האזרחית בדיני המס הפדרליים וסכום העונשים הכספיים המוטלים על עבריניי מס הולך וגדל<sup>9</sup>. רשויות המס האמריקאית רואות בהסדרים אלו דרך יעילה ואפקטיבית להתגבר על הקשיים אותם מערים ההליך הפלילי כאמור, ובנוסף, הטלת עונשים על עבריניי מס נתפסת כיוצרת הרתעה אישית והרתעת הרבים במקרים שממילא התכוונו להימנע מהליכים משפטיים, שמידת התועלת בהם מוטלת בספק, כמו, סיכון של אי הרשעה עקב דלות ראיות בתיק, העדר עניין לציבור וכו'<sup>10</sup>.

6. ראו ח. גבאי אפקטיביות האכיפה של דיני המס באמצעות החוק הפלילי (חיבור לשם קבלת התואר "דוקטור לפילוסופיה" חשון תשס"ה) בעמ' 34.

7. לעניין הכופר בישראל, נהוג לחלק את חיי הטיפול הפלילי בתיק לשתי תקופות - עד להגשת כתב אישום ולאחר הגשת כתב אישום, שאז הסמכות להטלת כופר ממשיכה להיות נתונה למנהל רשות המיסים, אולם היא מותנית באישורו של היועץ המשפטי לממשלה לעיכוב ההליכים בתיק. אדגיש, כי בפרקטיקה הנוהגת, גם לאחר העברת התיק לפרקליטות ובטרם הוגש כתב אישום, נדרשת חוות דעת הפרקליטות בכדי לסיים את התיק בכופר.

8. ראו גזל, לעיל הערה 2, בעמ' 95.

9. P.T. Morgan *Tax Procedure and Tax Fraud* (St. Paul Minn 1990) 149.

10. ראו, 43 T.R. Hoffmam "Studies of the Code Tax Penalty Structure: A Fitful Step Toward Reform", *Tax Law* (1989) 201.

רוב הסנקציות המוטלות על מעלימי מס ומפירי הוראות מס אחרות בארצות הברית הינן אזרחיות, כאמור. בדומה לישראל<sup>11</sup>, הספרות העיונית והפסיקה בארצות הברית לא נקטו גישה עיקבית באשר למהותה של סנקציה זו ובנוגע לשאלה, אם היא מהווה אמצעי לענישה פלילית. פסיקת בית המשפט העליון התנדנדה במשך השנים בין שתי גישות עיקריות. הגישה האחת היא לשונית טכנית, הבודקת את אופי הסנקציה לפי לשון החוק וכוונת המחוקק. על-פי גישה זאת, מקום בו התכוון החוק לקבוע סנקציה אזרחית, אין לראות בה כסנקציה פלילית, אלא במקרים חריגים שבהם הסנקציה כה עונשית עד כי לא ניתן לראות בה סנקציה אזרחית. לדוגמה, כאשר הקנס הוא כה גבוה וחרוג ביחס לעבירה שבוצעה, הרי הוא עונשי. גישה שניה סברה לעומתה, כי סנקציות אזרחיות עונשיות מחייבות חלק מן ההגנות החוקתיות שלהן זכאי נאשם בפלילים, אך לא את כולן, הכל לפי העניין. לדוגמה, זכותו להתעמת עם העדים שהעידו נגדו, הזכות לסיכון כפול וכו'<sup>12</sup>.

בדומה לישראל, תשלום הקנס על-ידי עבריין המס בארצות-הברית אינו נחשף ברבים ואינו ידוע לציבור. רשויות המס בארצות-הברית ערות לכך, שפרסום שמות החשודים שעמם נערך הסדר יביא לכך שהסדרים אלה יאבדו מערכם, שהרי אם יידע חשוד ששמו יתפרסם ברבים, חזקה עליו שיעדיף להתמודד עם אשמתו בין כותלי בית-המשפט במטרה לטהר את שמו. פועל יוצא מכך הוא, שהאינטרס של עבריין המס לסיים את עניינו בתשלום קנס הוא גדול, וגם על רקע זה ניתן להבין את התרחבות השימוש בחלופה זו.

אציין, כי חוק חופש המידע האמריקאי (Freedom of Information Act) מאפשר לקבל מרשויות המס "מידע הנוגע להצעות פשרה שאושרו"<sup>13</sup>. הנדלר מציינים<sup>14</sup>, שבכך נפתח פתח לקבלת מידע על סיוס הליכים לגבי נישום שלא באופן פומבי, לרבות על ידי תשלום סכום המהווה מעין כופר. עיון בחוק חופש המידע האמריקאי ובקשיחות הוראותיו מוביל למסקנה, כי פניית אזרח המסתמכת על חוק זה תיענה קרוב לוודאי בשלילה, בהסתמך על הוראות החוקה<sup>15</sup>. הנדלר מוסיפים<sup>16</sup>, שגם ביישום החוק האמריקאי נוקטות רשויות המס שם מידה של אבחנה בין מידע שעשוי להזיק לגביית המס לבין מידע שיש לפרסמו - אף אם הוא נוגע לנישומים אחרים.

לסיכום הדברים, הסנקציות האזרחיות והמינהליות הננקטות כנגד עבריני מס משמשות בארה"ב תחליף יעיל, זול ומרתיע כנגד הפרות חוק אשר במקומות רבים מטופלות רק במישור הפלילי<sup>17</sup>.

11. ראו דיון מעמיק בסוגייה וריכוז דעות במאמרה של נ. מונין "הכופר בחוקי המסים - המצב הקיים והצעות לתיקונו" **רבעון למסים**, כרך כ, גליון 77 (דצמבר 1991). 18.

12. ראו גזל, **לעיל** הערה 2, בעמ' 96.

13. B. Gates, **How to Represent Your Client Before the IRS**, 1983, p.215.

14. ז. הנדלר ס. הנדלר "הסדרי כופר וחוק חופש המידע - עידן חדש?" **"מיסים"** 2/ג (אפריל 1999) א-85.

15. J. Baran, P. Bernard & E. Brown, **IRS Audit Protection and Survival Guide - Attorneys**, 1997, p. 137.

16. ראו הנדלר, **לעיל** הערה 14, בעמ' א-92.

17. בימים אלה ממש מציעים שלטונות המס האמריקאים IRS לחברות ששיווקו מקלטי מס בלתי חוקיים לשלם כופר. במילים אחרות, חברות רואי-חשבון, עורכי דין ובנקים, שפיתחו שיטות להעלים מס ושיווקו מקלטי מס בלתי חוקיים, קיבלו פניות משלטונות המס באמריקה להימלט מאישומים פליליים באמצעות תשלום קנס (המקביל אצלנו לכופר). ההצעה מופנית לכל אותם שיצרו ושיווקו מקלטי מס שאנשי שלטונות המס מפקפקים בחוקיותם. במסגרת ההצעה, על חברות אלה יהיה למסור את שם המשקיעים שרכשו מהם את תכנוני המס. חברות שלא יקבלו את ההצעה, עלולות לעמוד בפני קנסות מוגדלים ואישומים פליליים. ראו, **The Marker**, 15.2.2006, בעמ' 32.

## אנגליה

רשויות המס באנגליה (Inland Revenue) מוסמכות להטיל קנס כספי אזרחי על נישומים שעברו עבירות מס כחלופה להליך הפלילי. באנגליה, הסמכות להטיל הקנס ולנהל משא-ומתן על הסדר נתונה לפקיד השומה המקומי, המונחה על-פי הנחיות שמפורסמות מעת לעת על-ידי רשות המס<sup>18</sup>. המחוקק האנגלי לא הגביל את שיקול דעתן של רשויות המס לגבי סוג העבירות שבגינן ניתן להמיר את ההליך הפלילי בקנס. אולם, כעניין של מדיניות, רוב עבירות המס מסתיימות בהסכמה עם הנישום על תשלום קנס אזרחי, בעוד שההליכים הפליליים נמשכים רק במקרים שבהם יש עניין לציבור וקיימת תועלת להגברת ציות וליצירת הרתעה<sup>19</sup>. לעיתים ובמקרים מועטים, מוטל קנס אזרחי על עבריין המס בדרך הפורמלית בלא הסדר מוקדם<sup>20</sup>.

החוק באנגליה, בדומה לישראל, קובע שיעורי קנסות מירביים בלבד. לפיכך, גובה הקנס שיוטל על עבריין המס בעבירות מס קלות נתון לשיקול דעתו של הגורם המטפל. בעבירות חמורות, בהן יש אלמנט של תחבולה ומירמה, בדומה לסעיף העלמת ההכנסות במזיד בפקודת מס הכנסה בישראל<sup>21</sup>, הקנס המירבי עומד על 100% מסכום המס שאמור היה להיות משולם.

מדיניותם המוצהרת, כאמור, של רשויות המס באנגליה היא לסיים את עניינם של רוב עברייני המס בקנסות אזרחיים. אולם, בכדי להבטיח רמת הרתעה כללית, מוגשים כתבי אישום נגד עברייני מס בעבירות חמורות ובמקרים בהם החשודים לא הודו ולא שיתפו פעולה לאחר תפיסתם. מקרים אלה וההליכים המשפטיים המתלווים אליהם מובאים לידיעת הציבור, בניגוד למקרים המסתיימים בקנס, שלגביהם קיים איפול וחיסיון מוחלט.

עמיר מציין<sup>22</sup>, כי בשנת 1983 הוועדה לסמכויות אכיפה של רשויות המס - Committee On Enforcement Powers of The Revenue Department - בראשות הלורד Keith of Kinkel Pc (להלן: ועדת קייט), אשר הוקמה ע"י ממשלת בריטניה, הגישה את המלצותיה לשר האוצר. בין המלצותיה הציעה הוועדה גם לתקן את הענישה המינהלית בדרך הבאה:

א. עבירת רשלנות לא תגרור עונש אך תגרור הטלת ריבית, שיש בה כדי לפצות באופן כללי על הנזק שנגרם לרשות המס.

18. הנחיות אלה דומות במקצת להנחיות אגף המכס ומע"מ בישראל המנחה עצמו בהוראות נוהל כלליות הנקראות תאמ"ו ומסדירות את עבודת ועדות הכופר ואת סמכויותיהן. לתיאור מפורט של הנחיות המע"מ ראו גבאי, לעיל הערה 4, בעמ' 107 ואילך.

19. Treasury Minutes On the First and Second Reports from the Committee of Public Accounts 2003-2004. Presented to Parliament by the Financial Secretary to the Treasury, March 2004.

20. ראו גזל, לעיל הערה 2, בעמ' 105.

21. ראו פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א-1961, סעיף 5(220).

22. עמיר "על מדיניות רשויות המס בנושאים פליליים" "מיסים" יא/4 (אוגוסט 1997) א-42.

- ב. עונש על "רשלנות חמורה" יוטל לפי המדד של דיווח בחסר בדוח, בהשוואה לשומה הסופית. העונש יהיה קבוע ולא ניתן לשינוי - בנוסף על הריבית - בשיעור של 30% מהפרש המס.
- ג. התחמקות תגרור עונש מינהלי בשיעור של 100% מהמס שדווח בחסר. ועדת ערר תהיה מוסמכת להקטין את שיעור העונש עד 50%, במידה שרשות המס זכתה בשיתוף פעולה מצד הנישום.
- ד. ענישה מינהלית זהה צריכה להיות נהוגה במס-ערך-מוסף ויש לבטל ענישה פלילית שיגרית במע"מ.
- ה. הגשת תביעה פלילית צריכה להיות בסמכותן של רשויות המס בשל עבירות של אי יושר. העונש המירבי על עבירות חמורות צריך להיות מאסר של שבע שנים.
- ו. שמותייהם של הנענשים יפורסמו, אלא אם קדם לענישה הליך של גילוי מלא ומרצון על ידי הנישום.

עמיר מוסיף ומציין, כי ועדת קייט מעדיפה באופן חד-משמעי וברור את האכיפה האזרחית ואת השימוש בכלים אזרחיים לטיפול בעבירות פליליות קלות על פני הליכים פליליים מקובלים. יחד עם זאת, אין להבין מכך, כי הוועדה מבקשת להוציא את נקיטת ההליכים הפליליים מכלל אמצעי האכיפה במקרים קשים. חברי הוועדה אינם סבורים, כי למשפט הפלילי אין תפקיד באכיפת חוקי המס, אלא, לכל היותר, שיש להגבילו לעבירות זדון של התחמקות ממס<sup>23</sup>.

על פי הידוע, ממשלת בריטניה אימצה את רוב המלצותיה של ועדת קייט והסמיכה את רשויות המס להגיע להסדרי ענישה בפשרה עם עברייני המס במקום העמדתם לדין. ענישה זאת היא בנוסף לענישה האזרחית המופעלת באופן אוטומטי כמעט בגין מחדלים שונים<sup>24</sup>. כך לדוגמה, עבירות של העלמת הכנסות מהדוח המוגש לרשויות המס, או דיווח ברשלנות על ההכנסות שגורם להפחתת מס, ניתנות להמרה בקנס המוטל על-ידי רשויות המס בגובה המס שהועלם. עם זאת, בפרקטיקה שלטונית המס מטילים סכומים הנמוכים יותר מסכומים שנקבעו בחוק אך אלה מותנים במספר גורמים<sup>25</sup>:

23. שם, שם.
24. כך לדוגמה, על עבירה של אי הגשת דוח במועד מוטל קנס בגובה 100 לירות שטרלינג, זאת בהנחה שהפיגור בהגשת הדוח היה לא לאחר התאריך 31 לינואר של השנה שאליה מתייחס הדוח, כל פיגור בהגשת הדוח ששה חודשים הבאים יגדיל את הקנס ב-100 ליי"ש נוספות. במקרים אחדים יכולים שלטונות המס, תחת פרוצדורה מסויימת (ועדת ערר), לקבוע סכום של 60 ליי"ש עבור כל יום שהמחדל טרם הוסר. בדומה, עבירה של אי תשלום מס במועד גוררת אחריה ריבית ששיעורה משתנה, ומבוססת על גובה הריבית במשק - ריבית זו אינה ניתנת להפחתה. בנוסף לכך, יוטל קנס בשיעור של 5% מגובה המס הסופי שנקבע לנישום אם לא שילם במועד את חיוביו, ובמקרים אחרים (תקופת אי התשלום ארוכה יותר משישה חודשים) סכום הקנס יגיע ל-10% מגובה המס הסופי שהנישום מחויב לגביו. ראו, European Taxation Database, 2005 (Publisher, IBFD, Netherlands) secs. 2.14.7-2.14.8.
25. שם, שם.

1. גילוי מרצון של עבריין המס<sup>26</sup>.
2. גילוי ודיווח של כל העובדות האמיתיות לאחר זימונו של העבריין למפקח המס ושיתוף הפעולה שלו בשעת חקירתו.
3. חומרת העבירה ואשמתו של העבריין.

גם מקומו של המסייע לא נפקד ובשונה מישראל, שבה מתייחסים בחומרה למעשיו של המסייע<sup>27</sup>, רשויות המס באנגליה רשאיות להטיל קנס בסך 3000 ל"ש כחלופה להעמדתו לדין של אדם אשר סייע לאחר להכין ולמסור אינפורמציה למטרות מיסוי ביודעו שאינה נכונה<sup>28</sup>.

בניגוד להמלצותיה של ועדת קייט, רשויות המס באנגליה המשיכו להטיל איפול וחיסיון על כל אותם עברייני מס שתיקיהם הסתיימו בהליך של הקנס התחליפי להליך הפלילי. במילים אחרות, שלטונות המס באנגליה מתנגדים לפרסום שמם של עבריינים אלה והרציונל לכך דומה לזה שבישראל, דהיינו, באנגליה סבורים, כי פרסום שמותיהם של נישומים שסייעו עניינם בקנס יביא לחיסול מוסד זה, מכיוון שהנישומים יעדיפו את ההליך הפלילי על פני הליך הקנס.

## גרמניה

בין מקורותיו הקדומים של הכופר ניתן למצוא גם את המשפט של גרמניה בימי הביניים. בתקופה זו, המשפט הגרמני המסורתי הישן, שהיה בעיקרו תורה שבעל-פה (משפט מנהגים) בצירוף המשפט הקאנוני והמשפט הפאודלי, כלל גם נוהג של מתן כופר תמורת הנקמה או העונש הצפויים לאשם ברצח או בהריגה, או אף בפגיעה חמורה אחרת בזולת. בגרמניה הקדומה כונה הכופר (wen) wengeld (איש - geld - כסף)<sup>29</sup>.

- 
26. באנגליה, בדומה לארצות-הברית וגרמניה, גילוי מרצון אינו מונע תביעה נגד הנישום, ללא קשר למה שנגרם לנישום ואיזה עונשים אזרחיים הוטלו עליו עקב הגילוי מרצון במישור האזרחי. בישראל, מדיניותה המוצהרת של רשות המיסים, המעוגנת בהוראה מינהלית, היא, כי גילוי עצמי או תיקון דוח מרצונו של הנישום, לפני שנפתחה חקירה כלשהי בעניין רלוונטי, לא יגרור הגשת תביעה פלילית. המערכת תמצה את הליכי הענישה האזרחית, ובלבד שיחד עם הגילוי מרצון שילם הנישום את מלוא המס על ההכנסה אותה גילה. ראו, ג' עמיר **עברות ועונשים** הוצאת סדן 1992, בעמ' 29. וכן, הוראת מחלקת החקירות בנציבות מס הכנסה ומסוי מקרקעין "נוהל גילוי מרצון" מיום 22.3.2005.
  27. פקודת מס הכנסה מתייחסת בחומרה למעשיו של המסייע ומעמידה אותו בקו ישר עם העבריין. השאלה שהתעוררה בספרות היא לגבי היסוד הנפשי הנדרש מהמסייע ביחס למבצע. דיני העונשין הכלליים רואים במסייע שותף עקיף, שמטרתו לסייע בלבד, והביצוע אינו מעניינו ולא כל שכן שאין ברצונו להוציאו לפועל בעצמו. פרופ' קרמניצר סבור, שלא ייתכן שיוויון בין המבצע והמסייע, מאחר שכוונתו של המסייע, מעצם מהותה והגדרתה, שונה מכוונתו של המבצע. לשיטתו, הכוונה בעבירת סיוע היא הכוונה לסייע מתוך ידיעה על העבירה העיקרית, ואין לדרוש ממנו כוונה להשיג את המטרה הפלילית הקיימת אצל המבצע. ראו, מ' קרמניצר "כוונת המסייע - כוונת המבצע?" **משפטים** ג 97, 103-104.
  28. The Taxes Management Act (TMA) sec. 99.
  29. ראו ח. גבאי "כופר כסף - מאז ימי המקרא ועד לתקופתינו" **מיסים** ט/2 (אפריל 1995) א-78 בעמ' א-81.

בתקופה מאוחרת יותר ועם עריכת ספרי החוקים השונים, הורגשה המסורת הגרמנית בכל תחומי המשפט. כך, הליך הכופר הידוע בגרמניה לבש כסות חדשה והופיע בצורתו הנוכחית והמוכרת כהליך של צו ענישה (Penal order או strafbefehlsverfahren). הליך זה, המעוגן בסעיפים 407-413 לחוק סדר הדין הגרמני<sup>30</sup>, מאפשר לרשויות התביעה בגרמניה להמיר את העבירה הפלילית בדרך של ענישה אזרחית. החוק אינו מגביל את רשימת העבירות שבגינן ניתן להוציא צו ענישה, אלא הגביל את ההליך לעבירות שאינן חמורות וביניהן עבירות מס אחדות<sup>31</sup>. במילים אחרות, החוק הגרמני מאפשר לרשויות האכיפה לפעול נגד עבריין מס, בהסכמתו, בדרך של ענישה מינהלית תחת העמדתו לדין פלילי.

יש לציין, כי צו ענישה זה מוטל על עבירות מס פליליות בנוסף לסנקציות האזרחיות המוטלות על אי תשלום מס במועד, כמו קנסות<sup>32</sup> וריבית<sup>33</sup> וכן קנסות מינהליים המוטלים מכוח חוק המיסים הגרמני. בדומה לישראל, בעבירות אחדות, כגון אי הגשת הדוח השנתי במועד, יוטל קנס מינהלי בשיעור של 10% מסכום המס המוערך שעל הנישום היה לשלמו ולא יותר מ-25,000 יורו. אם למרות תזכורות שנשלחו אליו על-ידי רשויות המס, לא הגיש הנישום דוחות, הרי שניתן להטיל עליו קנס מינהלי בגובה של למעלה מ-25,000 יורו ולקבוע לו שומה לפי מיטב השפיטה.

צו הענישה כולל, בדרך כלל, עונשי קנס גבוהים למדי התלויים בהכנסתו של הנאשם. גזל מצייין, כי קנסות אלה יכולים להגיע עד ל-360,000 מארק (כ-184,000 יורו) לעבירה אחת. לפיכך, קנסות הפכו לעונש מקובל ומספר התיקים המטופלים במסגרת הליך זה דומה למספר התביעות הפליליות ובחלק מן האזורים הוא אף גבוה מכך<sup>34</sup>.

הבחירה בהליך זה עדיפה בעיני עבריינים מטעם נוסף הקשור בחוק המס הגרמני, הקובע עונשים חמורים ביותר כנגד עברייני מס החשודים בעבירות מס והמועמדים לדין. כך לדוגמה, במקרה שהנישום הגיש דוח כוזב או מסר ידיעות כוזבות לרשויות המס במטרה להונות אותם, ניתן להטיל עליו בבית-משפט קנס של 1.8 מליון יורו או מאסר של חמש שנים תמורתם. בעבירות חמורות יותר של הונאת הרשויות בסכומי העלמה גבוהים, או בהחזרי מס כוזבים על-ידי מסירת מסמכים שיקריים או על-ידי שימוש לרעה במצבו וניצול אמון פקיד המס, העונשים יכולים לנוע בין ששה חודשים לעשר שנים בכלא. כיוון שכך, הליכים רבים מסתיימים בצו ענישה<sup>35</sup>.

30. *The German Code Of Criminal Procedure* (Horst Niebler- trans Sweet Maxwell Limited, 1985)

31. בגרמניה מסווגות העבירות לשני סוגים: פשעים (Verbrechen) ועוונות (Vergehen). הסיווג השלישי של חטאים (Übertretungen) בוטל בשנת 1975, כאשר עבירות אלו הפכו להיות "עברות על הסדר הציבורי" (Ordnungswidrigkeiten) ומטופלות באמצעות חוק העבירות על הסדר הציבורי. ראו גזל, **לעיל** הערה 2, בעמ' 108.

32. The General Fiscal Law (Abgabenordnung or AO) secs. 152, 233, 233a, 238 and 240

33. **שם**, secs. 233a-237.

34. ראו גזל, **לעיל** הערה 2, בעמ' 110.

35. European Taxation Database, 2005 (Publisher, IBFD, Netherlands) secs. 2.14.1-2.14.8.



## צרפת

סנקציות ענישה אחדות מוגדרות בקודקס הפלילי הצרפתי (cod pénal) והקודקס של סדרי הדין הפלילי (cod de procédure pénal) מסדיר אף הוא את אופן הטלתן של אחדות מהן. במקורם, העונשים שהוטלו על העבריין מכוח חוקים אלה היו חמורים ביותר בגישתם, בהיותם מתבססים על תיאוריות דוגמטיות של קאנט ואחרים<sup>36</sup>. חוק המיסים הצרפתי<sup>37</sup> קובע סנקציות אזרחיות ופליליות חמורות כנגד מי שנחשד במעשים ובמחדלים כנגד חוקי המס. כך לדוגמה נקבע, כי ריבית בשיעור של 80% וקנסות כבדים יוטלו על אדם החשוד בהגשת דוח כוזב ובהעלמת מס מתוך הדוח<sup>38</sup>. בנוסף, עונש של עד 5 שנות מאסר וקנס בסך 37,500 יורו יוטלו על עבירת מירמה והונאת רשויות המס<sup>39</sup> ובעבירות אלה רשאי בית המשפט להשעות את רשיון הנהיגה של העבריין או לאסור עליו לנהל עסקים למשך שלוש שנים<sup>40</sup>. בית-המשפט רשאי גם לאסור על העבריין מלהתמודד במכרזים ולהתקשר בחוזים עם גופים ציבוריים למשך עשר שנים. בעבירות מס חוזרות (רצידיביזם), העונשים עשויים להיות חמורים יותר ולהגיע עד לעשר שנות מאסר וקנס בשיעור של 100,000 יורו, זאת אם תוך חמש שנים מאז שהורשע בעבירות אלה שב העבריין לסורו.

עם השנים, תוך התחשבות בתיאוריות ענישה אחרות<sup>41</sup> ובאילוצי מערכת האכיפה ויעילותה, הוכנסו לחוק תיקונים ליברליים והונהגו רפורמות המעניקות זכויות שונות לעבריינים וביניהם עברייני מיסים. במסגרת אותם שינויים, החוק איפשר לרשויות האכיפה לנקוט בענישה מינהלית אזרחית כנגד עבריינים פליליים - ענישה ששימשה אלטרנטיבה להליכים הפליליים המקובלים. בין החלופות המוכרות בחוק הצרפתי נמצאות:

- א. צו ענישה (ordonnance pénale) - הליך המוטל על כל עבירות החטא - עבירות שהעונש הקבוע בצידן בחוק אינו עולה על חודש מאסר וקנס<sup>42</sup>.
- ב. קנס מינהלי (amende forfaitaire) - המוטל על עבירות שהוגדרו בחוק ומאפשר לנקנס לדחותו ולהישפט<sup>43</sup>.
- ג. כופר - קנס שיוחד לעברייני מס, הדומה במהותו ובאופן הטלתו לישראל. במילים אחרות, לרשות המינהלית בצרפת סמכות בחוק (Livre des procédures fiscales)

36. E. Kant **Philosophy of Law** (trans. W. Hastie, 1887).

37. The French Tax Code (CGI).

38. עונשים אלה משתנים במידה ניכרת אם עבריין המס ביצע את העברה בתום לב או בזדון. על הגשת דוח כוזב לרשויות המס בתום-לב תוטל ריבית בשיעור של 0.75% לחודש בתוספת לריבית הפיגורים הרגילה, בעוד שהגשת דוח תגרוור בעקבותיה ריבית בשיעור של 10% לחודש במקרים הפשוטים ו-80% ריבית לחודש במקרים שהדוח הוגש במירמה תוך הונאת רשויות המס. שם, arts. 1727, 1727A and 1728.

39. שם, art. 1741.

40. שם, art. 1750.

41. הכוונה בעיקר לתיאוריות המיוחסות לג'רמי בנתהם, סטיוארט מיל וא'ח'. על פירוט התיאוריות השונות וההבדלים ביניהן, ראו גבאי, **לעיל** הערה 6, עמ' 12 ואילך.

42. J. Pardel, "France" **Criminal Procedure in European Community** (Christian Van Den Wyngaert-ed London, 1993) 105.

43. שם, שם.

להמיר את העבירה נגד עברייני המס בכופר כסף - סכום הנקבע על-ידי ועדה הדומה לוועדת הכופר בישראל, אולם בשונה מישראל, הוועדה רשאית לנהל משא-ומתן עם העברייני באשר לגובה הסכום שייקבע ביחס לעבירה הספציפית שנעברה. לנישום יש אפשרות להביע את הסכמתו לתשלום הכופר תוך שלושים ימים ואם סרב, הוא יועמד לדין בגין עבירותיו. על פי הפרוצדורה, ניתן לערער על החלטת הוועדה בפני מנהל הרשות או מי שהוסמך לכך על-ידו והוא רשאי להפחית את הסכום שנקבע עד לסך 150,000 יורו. מששילם עברייני המס את סכום הכופר שהוטל עליו, ייסגר התיק נגדו וההליכים הפליליים ייפסקו.<sup>44</sup>

## בלגיה

בלגיה נמנית על הארצות המתקדמות בדיני עונשין, ובייחוד בשיטות הענישה שלה. קובץ דיני העונשין הצרפתי מ-1806 נזנח על-ידה עוד ב-1867 והומר בקובץ חדש, שחובר על-יסוד עקרונות האסכולה המודרנית. אסכולה זו מתבססת בעיקר על תיאוריית השיקום ומתעניינת בחינוכו של העברייני ובתיקון מידותיו. הצורך בתיקונו של העברייני הושתת על האמונה שהטפה והסבר פטרנליסטי עשויים להניע את העברייני בכיוון של שיפור עצמי והתקדמות בהבנת צרכי החברה. לא רק שבלגיה ביטלה כמה חומרות ממשפט העונשין שלה, אלא אף הנהיגה בתחום זה הקלות חשובות, כמו מאסר על תנאי במקום מאסר לאלתר, או קנסות במקום הליכים פליליים וכו'.<sup>45</sup>

בבלגיה, כמו בצרפת, התובע מוסמך לנהל משא ומתן עם העברייני לגבי סכום הקנס שישלם ובתמורה ההליכים הפליליים נגדו ייפסקו. הליך זה (Transaction) שמור לעבירות שהעונש הקבוע לצידן בחוק הוא עד חמש שנות מאסר ובכללן עבירות המס. כך לדוגמה, חוק המיסים הבלגי (ITC) מאפשר לתובע להטיל קנסות על עברייני מס בעבירות שונות כגון: העלמת הכנסות, ניהול ספרים כוזבים והכללת הוצאות שהנישום לא עמד בהן בפועל, בכדי להקטין את הכנסתו, וזאת כחלופה להעמדתו לדין.<sup>46</sup> גם במקרים חמורים של העלמת הכנסה תוך שימוש במעשה הונאה, ניתן להמיר את העבירה כנגד תשלום קנס.<sup>47</sup> המחוקק הבלגי מאפשר למנהל המס (פקיד השומה) להפחית את העונש שהוטל לאחר שהשתכנע מן הנסיבות המיוחדות של הנישום כגון קשיים כספיים, בעיות בריאות וכו'.<sup>48</sup> אדגיש, כי סנקציות ענישתיות אלה המשמשות כחלופה להעמדה לדין מוטלות בנוסף לעונשים האזרחיים המוכרים כמו ריבית, קנסות וכו'.<sup>49</sup>

44. ראו Livre des procedures fiscales, art. 1771-1783b.

45. הליברליות וקביעת דרך ענישה זו קשורה היתה בספקות שהתעוררו בבלגיה ביחס ליעילות הענישה הפלילית. לפיכך, התעורר בבלגיה הצורך למציאת חלופות לענישה הפלילית או להביא להקלת העונשים. כך לדוגמה, הונהגה בבלגיה שיטה של "מעצר למחצה" או "מאסר לילה". האסיר ממשיך לעבוד במקום עבודתו הרגיל, אך מדי יום, עם סיום עבודתו, הוא מתייצב במקום המעצר ונשאר שם עד הבוקר למחרת. ראו, ש. שוהם, ג. שביט **עבירות ועונשים** (תל-אביב 1997) עמ' 231.

46. The Belgian Income Tax Code (ITC), arts. 444-445.

47. שם, arts. 444-463.

48. שם, arts. 417.

49. שם, arts. 444 et seq.

הקנס נקבע, כאמור, בהסכמתו של העבריין וישולם על-ידו רק לאחר שיסיר את מחדליו וישלם את כל המיסים שהשתמט מהם כתוצאה מביצוע העבירות שעבר. בדומה לישראל, תשלום הקנס אינו נחשב להרשעה ואין למשלם רישום פלילי בגין העבירה<sup>50</sup>.

## הולנד

מערכת המשפט הפלילי בהולנד נחשבת להומנית ולמתחשבת ביותר במפירי החוק בכלל ובעבריני המס בפרט. גזל מציין, כי החל מראשית שנות השבעים של המאה הקודמת נקבע בהנחיות משרד המשפטים, כי ככלל, המשפט הפלילי ישמש האמצעי האחרון (Ultimum remedium) כנגד העבריין, דהיינו, הוא יופעל רק אם כל דרך פעולה אחרת אינה אפשרית. לפיכך, רק אם האינטרס הציבורי מצדיק זאת, יש להגיש תביעה פלילית<sup>51</sup>. לאור זאת, התמודדותן של רשויות האכיפה עם עבריני המס נעשית באמצעות החלופות להליך הפלילי, והאמצעי השכיח ביותר הינו הקנס המוטל על חשוד בעבירות מס כחלופה להעמדתו לדין.

הסמכות לסיים את ההליכים הפליליים נגד החשוד נתונה לתובע, הפועל על-פי רשימה מנחה הכוללת שיקולי מדיניות רלוונטיים, בבואו לשקול את הליך הטיפול הרצוי בעניינו של העבריין הספציפי כגון: גיל העבריין, בריאותו, עברו הפלילי וכיוצא באלה<sup>52</sup> וכן בחוק המיסים הכללי (AWR)<sup>53</sup>, בחוק העונשין (Penal Code) ובהנחיות מנהל המס (BBBB)<sup>54</sup>.

חוקי המס ההולנדים מבחינים בין עבירות מינהליות הנשלטות על-ידי חוק המיסים הכללי (AWR) וההנחיות המינהליות (BBBB), לבין עבירות פליליות חמורות אחרות הנשלטות על-ידי חוק המיסים הכללי המתאר את סוגי העבירות<sup>55</sup> ואת הסנקציות המוטלות עליהן<sup>56</sup>, ובנוסף יחול על עבירות אלה חוק העונשין<sup>57</sup>.

דוגמה לעבירה מינהלית הינה עבירה של אי הגשת דוח על הכנסות במועד. על עבירה זו יוטל קנס מינהלי שנע בין 13 יורו ל-1,134 יורו, תלוי במספר המחדלים ובאופיים<sup>58</sup>. בדומה, על עבירה של אי תשלום מס במועד, או אי תשלום המס בכלל, יוטלו קנסות בשיעור של עד 4,537 יורו, תלוי במספר חודשי הפיגור בתשלום ובמספר המחדלים<sup>59</sup>.

- 
50. ראו, C. Van Den Wyngaert, "Belgium", **Criminal Procedure in the European Community** (Christian Van Den Wyngaert-ed., London, 1993) 1, pp. 42-43.
51. H.J. Swart, "The Netherlands", **Criminal Procedure in European Community** (Christian Van Den Wyngaert-ed., London, 1993). 279, p.312.
52. A.H.J. Swart, **ibid**, pp.98-99.
53. The General Law Taxation (AWR).
54. The Tax Administration 1998 (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, BBBB).
55. NDL (AWR) Arts. 68-70.
56. NDL (AWR) Arts. 69-71.
57. Penal Code art. 23.
58. NDL (AWR) art 67a; BBBB art 21.
59. NDL (AWR) art. 67a ; BBBB art 23 and 24.

בדומה לישראל, חוק המיסים הכללי ההולנדי הוציא מתחולת חוק הקנסות המינהליים עבירות חמורות הנשלטות, כאמור, על-ידי חוק המיסים וחוק העונשין ההולנדי, וקבע כי על עבירות אלה לא יוטלו קנסות מינהליים והטיפול בהן יהיה על-פי הפרוצדורה הפלילית.<sup>60</sup>

בין העבירות החמורות מונה המחוקק ההולנדי את העבירות הבאות: הגשת דוחות כוזבים; מסירת ידיעות לא נכונות בדוחות השנתיים; ניהול ספרי חשבונות כוזבים וליקוי בשמירת הספרים והרישומים לתקופה של שבע שנים.<sup>61</sup> עבירות אלה מטופלות על-פי הפרוצדורה הפלילית הקובעת העמדה לדין של חשוד בעבירות אלה. אולם, שלטונות המס ההולנדים מאפשרים לחשוד לשלם קנס, שנקבע על-ידי התובע המוסמך להגיע לפשרות מחוץ לבית המשפט (Transactie),<sup>62</sup> ולאחר תשלומו תיקו נסגר. אם החשוד מסרב לשלם את הקנס שנקבע לו, הוא מועמד לדין.

חוק העונשין ההולנדי וחוק המיסים הכללי קובעים את טווח סכומי הקנסות שניתן להטיל בגין עבירות אלה, שנע בין 4,500 יורו לעבירות קלות ל-450,000 יורו בעבירות של העלמת הכנסה והונאה חמורות.<sup>63</sup> במקרים של עבירות חמורות, שמתבטאות בעיקר בסכומי ההעלמה וההתחמקות שבצידן, המחוקק ההולנדי מאפשר להטיל קנס גבוה יותר מהסך המקסימלי הנקוב בחוק ובמקרים אלה הקנסות יכולים להגיע עד לגובה המס שהועלם.<sup>64</sup> אולם בפרקטיקה נהוג להטיל קנסות בשיעור נמוך בהרבה מהקבוע בחוק ונמוך מעט מהקנסות המוטלים בבית-משפט, כדי לעודד עברייני מס לשלם ובכך לסיים את עניינם.

## דנמרק

ביקורת קשה מבית ומחוץ הוטחה בין השנים 1991-1997 כלפי שיטת המס הדנית. הביקורת נסובה סביב שיטת המיסוי הדנית וחוסר השיוויוניות שבה ובעיקר כנגד שיטת מיסוי התאגידים ומיסוי היחידים. ביקורת זאת הביאה בשנת 1992 את השלטונות הדנים לבצע רפורמות בשיטת המיסוי, שפרשו והבהירו את הוראות דיני המס ובמקביל תוקנו והופחתו שיעורי המס שהוטלו עד אז.<sup>65</sup> כמו כן, שונו כמה מסעיפי חוק המס הדני ובמקביל נקבעו הנחיות מינהליות (The Tax Administration Act) שהגנו על זכויות הנישומים,

- 
60. NDL (AWR) Arts. 670. בישראל, חוק הקנסות המינהליים קובע סייגים להמרת הליך פלילי בכופר וביניהם נקבע, כי עבירה שהוגדרה כעבירה מינהלית, לא יחולו לגביה הוראות כל חיקוק בדבר כופר כסף. ראו, חוק העבירות המנהליות, התשמ"ו-1985. סעיף 25
61. NDL (AWR) Arts. 68-70.
62. C. Kelk, "Criminal Justice in the Netherlands", **Criminal Justice in Europe A-Comparative Study** (Phil. Fennel, Cristopher Hatding, Nico Jorg & Oxford, 1995) pp. 8-9.
63. Penal Code art. 23 and NDL (AWR) arts 69-71.
64. see NDL (AWR) arts. 69(1) and 69(2).
65. כך לדוגמה, חוקי המס הדנים הגדירו בעבר 'תושב' (hjemmehorende) באופן הנתון לפרשנות שונה. על-פי פרשנות אחת ניתן לסבור, כי 'תושב' הוא אזרח דני (belonging in), פרשנות אחרת נוטה לפרש את המושג 'תושב' - כל מי שביתו בדנמרק (whose home is in Denmark). לעניין זה יש נפקויות רבות לגבי החיוב במס. כך לדוגמה, תושב בעל מניות בחברה דנית המקבל דיבידנדים ישלם מס בשיעור של 25%, בעוד שעל מי שאינו תושב וזוכה לדיבידנדים מחברה דנית יוטל מס שבין 30% ל-45%.
- Individuals Denmark, A-Taxation of Corporations and. European Tax Handbook, 1992. pp 67-80.

ועלו בקנה אחד עם החוקה הדנית ובעיקר עם סעיף 63 בחוקה, המעניק סמכות לבית משפט לבחון ולהחליט לגבי הגבלת סמכויותיהן של רשויות המס<sup>66</sup>. כך לדוגמה, ההנחות המינהליות קבעו תנאים מקדמיים בטרם יובא עניינו של נישום בפני בית-משפט ובמרכזם מיצוי ההליכים המינהליים בפני רשויות המס<sup>67</sup>.

השפעתם של תיקונים אלה הורגשה גם בענישת עברייני מס בדנמרק. לשלטונות המס ניתנו סמכויות להפעיל שיקול דעת, האם להגיש כתב אישום נגד עבריין מס או לסיים את עניינו בענישה מינהלית. בין יתר השיקולים שנלקחו בחשבון היו חשיבותו של התיק ומשך ההליכים הצפוי, המשאבים שיוקצו לניהול התיק הספציפי אל מול המשאבים המחולקים לכלל עבודת התביעה וכו'<sup>68</sup>. על-פי הידוע, מעדיפות רשויות המס בדנמרק את הענישה המינהלית על-פני העמדת העבריינים לדין. במרכז הענישה המינהלית מצוי הקנס ורשויות המס משתמשות בו בכל מקרה שהעונש הראוי הוא קנס בלבד. בפועל, הפך הקנס להליך המרכזי לטיפול בעבירות מס והוא משמש כחלופה עיקרית להליך הפלילי. הקנסות מוטלים על-פי 'לוח-קנסות' המצוי בידי רשויות המס, שנקבע בהנחיות המינהליות, בהתאם לעבירה שהחשוד עבר. לעבריין המס אין זכות לסרב להצעת הקנס והדבר נתון לשיקול דעתן של רשויות המס בלבד. כך לדוגמה, בגין איחור בהגשת דוח שנתי לשלטונות המס יוטל קנס יומי בסך Dkk 200 ועד לסכום מקסימלי מצטבר של Dkk 5,000<sup>69</sup>. דוגמה נוספת היא, שבעבירות מחדל מכוונות או בעבירות רשלנות גסה, אם הנישום לא המציא מסמכים או שהמציא אותם באופן חלקי ומוגבל, כך שלא יכלו ללמד על היקף העסקה, יוטל עונש שעד פי שניים מהסכום שהתכוון להעלים. אולם, בנסיבות מקילות יותר ניתן להפחית את העונש ב-10%<sup>70</sup>.

פרט מעניין הוא קביעת המחוקק שבצד הסכמתו לשלם את הקנס שהוטל עליו, החשוד יודה בעבירה המיוחסת לו ורק אז יוכל לשלם את הקנס. בפרקטיקה אין דרישה להודאה ושלטונות המס מסתפקים בכך שהחשוד שילם את הקנס וההליכים הפליליים נגדו נפסקים. עבריין המס יכול לערער על גובה הקנס שהוטל עליו, אולם, מששילמו - נסגר התיק נגדו והתשלום מהווה הרשעה וגזר-דין בדיוק כפי שהיה קורה לו היה מועמד לדין ומורשע בבית-המשפט. רישום זה אינו עומד נגדו בעבירה חוזרת אשר גם לגביה ניתן ואפשר להטיל עליו קנס נוסף. במילים אחרות, המחוקק הדני לא מייחס משקל לרצידיביזם בעבירות מס ועיקר עניינו פשוט וייעול הליכים.

רשויות המס בדנמרק, בדומה לרשויות התביעה האחרות בדנמרק, מפרסמות מדי שנה את החלטותיהן לגבי סגירת תיקים במהלך השנה מבלי לפרט את שמות החשודים, וזאת בכדי להביא החלטותיהם לשקיפות ובכדי להקטין את החשש מפני שרירות.

66. Malene Kerzel "Judicial Review Within Danish Tax Law" *Scandinavian Studies in Law*. Vol. 44 .p.179

67. The Tax Administration, act 31

68. ראו 164-166, L.B. Langsted, V. Greve & P. Garde, *Criminal Law in Denmark* (1998)

69. SKL sec. 5

70. Peter Andersen, *Transfer Pricing Associates* (Amsterdam 2005)

## איטליה

בצד הסנקציות האזרחיות, כמו קנסות אזרחיים וריבית המוטלים על נישומים שהתרשלו במילוי חובותיהם כלפי רשויות המס, חוקי המס באיטליה קבעו והגדירו עונשים חמורים על עברייני המס. שיטת הענישה שהונהגה לפני עשור באיטליה קבעה עונשים זהים ואחידים המוטלים על עבריינים שביצעו עבירות על חוקי מס הכנסה ועל חוק מס-ערך-מוסף במקביל<sup>71</sup>. במילים אחרות, חומרה זהה ניתנה הן לגבי עבירות מס הכנסה והן לגבי עבירות מס-ערך-מוסף, בהנחה שאותו מעשה פלילי מנוגד לנורמה האוסרת המצויה בשני חוקים אלה<sup>72</sup>.

שלטונות המס באיטליה מתייחסים בחומרה רבה לתופעת החשבוניות הכוזבות (פיקטיביות). לפיכך, נקבע עונש חמור הן על נישום שכלל חשבוניות כוזבות בספריו והן על מנפיק החשבוניות שסיפק לו אותן. המחוקק האיטלקי קבע עונש מאסר שבין שמונה-עשר חודשים עד שש שנים על מי שכלל חשבוניות כוזבות או מסמכים כוזבים אחרים שמשפיעים על שיעור ההוצאות בדוח, במטרה להתחמק ממס. עונש דומה יוטל גם על מי שמפיק או מנפיק חשבוניות מס פיקטיביות במטרה לסייע לאחר להתחמק ממס<sup>73</sup>.

עבירה של אי תשלום מיסים במועד אף היא נכללה בין העבירות הפליליות בחוק המיסים האיטלקי. המחוקק האיטלקי קבע עונש מאסר שבין ששה חודשים לארבע שנים, שיוטל על אדם שנמנע מלשלם מיסים, ריבית, או שנמנע מלשלם כל עונש אחר שהוטל עליו בגין ביצוע מעשים בניגוד לחוקי המס - בעצמו או באמצעות אחר, אם הסכומים שלא שולמו גבוהים מ-51,645 יורו.

בדומה לישראל, אי הגשת דוח על הכנסות במועד מוגדר כעבירה פלילית, אולם בשונה מישראל - באיטליה צפוי העבריין לעמוד לדין פלילי עקב עבירה זו וצפוי לעונש מאסר משנה עד לשש שנים, מאחר שלשיטתם המחדל של אי הגשת הדוח במועד מביא להתחמקות מתשלום מס<sup>74</sup>.

ריבוי התיקים הפליליים של עברייני המס שהועמדו לדין ושיטת המשפט הפלילי האינקוויזיטורי הנהוגה באיטליה, הביאו לעומס עצום על מערכת המשפט הפלילי ולא

71. European Taxation Database, 2005 (Publisher, IBFD, Netherlands) sec. 8.3.2.

72. כך לדוגמה, על מחדל או מעשה שמטרתו התחמקות מתשלום מיסים ישירים ועקיפים, העבריין צפוי לעונש מאסר שבין שנה לשלוש שנים, אם הסכומים שהועלמו בדוח עולים על 77,468 יורו, או שסכום ההכנסה שהועלמה מהדוח גבוה מ-5% מסך-כל ההכנסה המוצהרת. כמו כן, עונש מאסר של ששה חודשים עד חמש שנים יוטל על מי שהסתיר את ספרי החשבוניות שלו במטרה להעלים מס משלטונות מס הכנסה או משלטונות מס-ערך-מוסף או להרשות לאדם אחר להעלים. שם

73. סנקציה זו פוחתת לששה חודשים עד שנתיים אם הסכומים הכוזבים אינם עוברים את הסכום של 154,937 יורו.

74. על עבירה זאת יועמד העבריין לדין אם הדוח השנתי לא הוגש תוך 90 ימים מהיום הקובע או, אם הוגש ולא היה חתום בחתימת ידו של הנישום, או, לא מולאו בו כל הפרטים הנדרשים והמופיעים בדוח - במקרים אלה רואים את הדוח כאילו לא הוגש. עבירה כזאת בישראל מסתיימת על-פי-רוב בקנס מינהלי. ראו, חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, וכן תקנות העבירות המינהליות, התשמ"ו-1986. וכן, בג"צ 5537/91 אפרתי נ' אוסטפלד, פ"ד מו(3) 501, 509.

איפשרו עוד פעולה סבירה של המערכת.<sup>75</sup> עקרון החוקיות, שחייב להגיש כתב אישום בכל מקרה בו נתגלו ראיות לביצוע עבירה, אילץ את המערכת המשפטית באיטליה למצוא תחליפים של ענישה להליך הפלילי, שנתפס כבלתי יעיל באותה עת. כך, בדומה לגרמניה ולצרפת, חוק סדר הדין הפלילי שנחקק מחדש בשנת 1989 כלל הליך של "צו ענישה" המוצא לבקשתו של תובע על-ידי שופט בחקירה מוקדמת, שמטרתו להטיל קנס כחלופה להעמדת העבריין לדין. קנס זה נמוך מהקנסות שנקבעו בחוק בגין העבירה, וזאת בכדי לעודד חשודים להסכים לתשלום המס.<sup>76</sup> חקיקת החוק החדש הביאה להרחבת השימוש בכלי זה וקבעה, שניתן להשתמש ב"צו ענישה", שבעבר השימוש בו היה נתון רק לעבירות קלות,<sup>77</sup> גם על עבירות חמורות יותר אשר בסמכותו של ה-Tribunale.

מדיניות הענישה של רשויות המס באיטליה השתנתה במקביל והיא מתבססת כיום על הטלת עונשים כספיים (sanzione pecuniaria). שלטונות המס סבורים, כי ענישה מינהלית יעילה יותר לאכיפתם של חוקי המס. בהנחיות רשויות המס באיטליה נקבע עונש קבוע על מחדלים פרוצדורליים בסכומים שבין 1,032 יורו עד 7,746 יורו, תלוי במהות המחדל.<sup>78</sup>

על עבירות מס חמורות, כמו העלמת מס בזדון או אי תשלום מס כתוצאה מדוח כוזב, הקנס שיוטל כחלופה להליך הפלילי יהיה אחוז מסכום המס שהועלם והוא נע בין 120% ל-240%, תלוי במהות העבירה.

סכומי קנסות המוטלים על-ידי רשויות המס נמוכים, בדרך כלל, מטווח העונשים המצויינים בחוק והם תלויים בחומרת העבירה ובמצבו של העבריין. עם זאת, סכום הקנס עשוי להיות גבוה - למעלה מ-50% - אם מדובר בעבריין שצבר עבירות במשך שלוש שנים לאחר שביצע עבירה דומה. אולם, במקרים בהם הנסיבות מצביעות בבירור על חוסר פרופורציה בין העבירה לעונש, היינו, כאשר העונש גבוה ביחס לנסיבות העבירה, ראיות רשויות המס להפעיל שיקול דעת ולהפחית את הקנס עד לכדי פעם וחצי משיעור המינימום הקבוע בחוק.

על נישום המתקן מרצון את דרכיו ומחדליו יוטלו עונשים מוקטנים (ravvedimento operoso) המגיעים לשיעור שאינו עולה על שמינית מעונשי המינימום הנקובים בחוק, אם תוקן המחדל תוך 30 ימים מיום עשייתו. אולם, אם המחדל תוקן עד למועד הגשת הדוח לגבי השנה שהמחדל או המעשה התרחשו בה, הקנס יופחת לחמישית מעונש המינימום הקבוע בחוק.

יודגש, כי 'ברירת מחדל' בעבירות מס כיום היא ההליך של ענישה מינהלית ורק במקרים חמורים ביותר יעדיפו רשויות המס באיטליה לפנות להליך הפלילי.<sup>79</sup> לענישה המינהלית יתרון בכך, שבניגוד להרשעה בהליך הפלילי, בדומה לישראל, אין להליך תוקף לצרכי הליכים אזרחיים ומינהליים.

.75 E. Grande, "Italian Criminal Justice: Borrowing and Resistance", 48 Am. J. Comp. L. (2000) 227, p. 229

.76 J. Herrmann, "Models for the Reform of the Criminal Trial in Eastern Europe: A Comparative Perspective" (1996) St. Louis-Warsaw Trans'l L.J. 127, p.142

.77 ראו גזל, לעיל הערה 2, בעמ' 128.

.78 European Taxation Database, Criminal Penalties, 2005 (Publisher, IBFD, Netherlands) sec. 8.3.2

.79 שם, שם.

## סקוטלנד

עם חקיקת דבר האיחוד בין סקוטלנד לאנגליה בשנת 1707 החלה למעשה בסקוטלנד השפעתו של המשפט האנגלי ובמקביל פחתה השפעתו של המשפט הרומי והקאנוני ששרר עד אז. מקורות המשפט הסקוטי, בדומה לאנגליה, היו דברי חקיקה, כתבי משפטים, תקדימים מנהגים ודיני היושר. מעשה החקיקה של סקוטלנד הוא פרי היצירה של הפרלמנט האנגלי, ובתי-המשפט בסקוטלנד מצאו עצמם מפעילים לא מעט את דיני היושר כדי להגמיש את נוקשות החוק כאשר הם מוצאים לנכון<sup>80</sup>.

בשנות השבעים של המאה הקודמת חלו רפורמות בשטחי הדין השונים וגם חוק סדר הדין הפלילי הסקוטי זכה לתיקון בשנת 1987<sup>81</sup>. במסגרת אותו תיקון הורחבו סמכויות מערכת התביעה הכללית בסקוטלנד, לסיים הליכים משפטיים מחוץ לבית-המשפט בעבירות שונות וביניהן עבירות מס. הממונה על התביעה בסקוטלנד (Lord Advocate) באמצעות עוזרו (Deputy Advocate) והתובעים במחוזות השונים מטעמו (Fiscal Procurators), שמתפקידם לחקור עבירות פליליות, רשאים להציע לחשודים להמיר את ההליכים הפליליים נגדם בקנס קבוע שנקוב בחוק לגבי כל עבירה שבסמכות בית-המשפט המחוזי (District Court).

התיקון בחוק סדר הדין הפלילי התבקש בעקבות העומס הרב המוטל על מערכת המשפט הפלילי בסקוטלנד וחיפוש אחר חלופות לענישת עברייני המס עקב ריבוי התיקים. התיקון לחוק קבע לא רק את הסמכות להטלת הקנס אלא גם את גובה הקנס על-פי דרגות חומרה ועל פי אופיין של העבירות. בהתאם למדיניות רשויות המס בסקוטלנד והתביעה הכללית, שמות החשודים ששילמו קנס בגין עבירות אלה אינם מפורסמים ברבים, וזאת בכדי לעודד את העבריינים שקיבלו את הודעת הקנס לשלמו ולא לנהל את ההליך הפלילי בבית-משפט. בנוסף, משלם הקנס אינו נחשב כמי שהורשע, אולם, אם יהיה חשוד בעבירה חוזרת מאותו סוג, הוא יהיה צפוי לקנס מוגדל כפי שקבוע בחוק<sup>82</sup>.

בדומה לוויכוח הקיים בישראל כיום לגבי מוסד הכופר, המוטל על-ידי רשות מינהלית שהוסמכה על-ידי המחוקק, שבעיקרו נסוב בעד או נגד מתן סמכויות שיפוטיות בידי גוף מינהלי<sup>83</sup>, הספרות העיונית מתארת ויכוח שקדם לתיקון החוק בסקוטלנד ובמסגרתו מתנגדי ההליך סברו, שאין זה ראוי להעניק סמכות מעין-שיפוטית לתובע, שהוא רשות מינהלית, בעוד שהמצדדים בהליך טענו שהליך מינהלי עדיף על-פני הליך שיפוט<sup>84</sup>.

80. W.M. Gloag & R.C. Henderson *Introduction of The Law of Scotland* (1956).

81. Criminal Justice (Scotland) Act, 1987.

82. P. Duff "The Prosecutor Fine and Social Control: The Introduction of The Fiscal Fine to Scotland" 33

*B.J. Crim.* (1993) 481.

83. על הוויכוח והדילמות המתעוררות בעקבותיו ראו, ש' שטרית, "כופר כסף-ענישה פלילית בידי המינהל",

*משפטים* ב' 578. וכן, גבאי *לעיל* הערה 4.

84. ראו גזל, *לעיל* הערה 2, בעמ' 130.



## אירלנד

אירלנד, המובדלת מאנגליה ומסקוטלנד על-ידי תעלת סט. ג'ורג' ועל-ידי הים האירי, שרוחבו במקום הצר ביותר אינו עולה על עשרים ושניים ק"מ, דומה במערכת המשפט שלה ובשיטת המיסוי בכללה למקביליה באנגליה ובסקוטלנד.

שיטת המס באירלנד עברה לאחרונה מספר רפורמות, שהתבקשו בעיקר בשל שיטת המס המסורבלת שהיתה נהוגה בעבר. לדוגמה, חברות באירלנד מוסו על-פי חוק מיסוי חברות (CTA)<sup>85</sup>, חוק אחר חל על מיסוי יחידים (ITA)<sup>86</sup>, ואילו על רווחי הון של יחידים וחברות חל חוק רווחי הון (CGTA)<sup>87</sup>, מה שהצריך כללים נוקשים ולעיתים לא צודקים בכדי למנוע התנגשות בין החוקים למיסוי פריטי הכנסה שונים כמו דיבידנדים מחברה ליחיד ורווחים אחרים הראויים לחלוקה וכו'.

בדומה למישור האזרחי, שיטת ענישת עברייני המס בעבירות פליליות של מחדל או עשייה בניגוד לחוק הצריכה שינוי מאותן סיבות שבגללן משטרי המס האחרים בעולם המערבי אימצו את החלופות השונות להליך הפלילי הרגיל. במרכזן של אותן סיבות היו, ריבוי עברייני המס, העומס על בתי-המשפט, חוסר העניין לציבור בהבאת עבריינים אחדים לדין פלילי וכו'<sup>88</sup>.

בנובמבר 2003, ועדה בראשותו של שופט בית-המשפט העליון בדימוס, מר פרנסיס מרפי, בחנה את סמכויות רשויות המס האירי (Office of the Revenue Commissioners) והגישה את המלצותיה לשר האוצר האירי<sup>89</sup>. דוח הוועדה התבסס על השוואת מדיניות מס במשטרי מס אחדים כמו אוסטרליה, שבדיה, הולנד, ארצות-הברית, ניו-זילנד ואנגליה וביססה את מסקנותיה על מדיניות משטרי מס אלה. בין יתר המסקנות, הוועדה הגיעה למסקנה כי,

א. בדומה להולנד, ניו-זילנד וארצות-הברית, אירלנד מפעילה סנקציות ענישה בבת-המשפט כמו קנסות ומאסר על עבירת מחדל של הגשת דוח או אי הגשתו במועד. הוועדה ממליצה להגביל את הסנקציה לקנסות מינהליים, ריבית וקנסות פיגור בהגשת דוח בדומה לשבדיה, אוסטרליה ואנגליה בעבירות מע"מ (E&C) ועבירות מס הכנסה (IR) ולהימנע מההליך הפלילי<sup>90</sup>.

.85 The Corporation Tax Act 1976

.86 The Income Tax Act 1967

.87 The Capital Gains Tax Act 1975

.88 מערכת המשפט באירלנד דומה בכללותה לזאת שבאנגליה. בראש מערכת המשפט מצוי "בית משפט עליון" (Supreme Court) המשמש כבית משפט לערעורים על החלטות של "בית-המשפט הגבוה" (High Court), אשר לו הסמכות לדון בשאלת התאמת כל חוק וחוק, כולל חוקי המס, לחוקת המדינה משנת 1949; "בית-המשפט לערעורים" - המברר ערעורים על פסקי-דין של "בית-המשפט הפלילי המרכזי" ופועל מפעם לפעם במקום ובזמן, שקובע "בית-משפט הגבוה". בנוסף נתונה לו סמכות שיורית לדון בכל שאינו בסמכותו של "בית-המשפט הגלילי" (Circuit Court) המצוי בכל אחת מ-9 גלילות משפטיים והן בכל תביעה אזרחית ובכל אשמה פלילית. תביעות אזרחיות קטנות נדונות "בבתי-משפט מחוזיים" (District Courts) שפועלים בכל רחבי אירלנד.

.89 Revenue Powers Group Report to the Minister for Finance, November 2003

.90 שם, 87, p. 1.9 sanc.

ב. הוועדה ממליצה להשאיר את ההליך הפלילי, שבמסגרתו עלול להיות מוטל קנס גבוה על עבריין המס ומאסר מוגבר, בעבירות של העלמת הכנסות מכוונת, בדומה למדינות האחרות שנסקרו<sup>91</sup>.

ג. עבירת השמטת הכנסות ברשלנות תוגבל לעונשי קנס שינועו בין 100% ל-150% מסכום המס שהושמט ובמקרים גבוליים חמורים יותר - טווח העונשים בין 150% ל-200% מסכום המס שהושמט, ללא צורך להעמיד את העבריין לדין.

להתייחסות מיוחדת זוכים עבריני המס שעיסוקם הוא במקצוע המיסים; את אלו ממליצה הוועדה להעמיד לדין ולהחמיר בעונשיהם. במקביל, הוועדה ממליצה להרחיב את שיקול הדעת הניתן לרשויות המס להמתיק את עונשם של אלה שגילו מרצון את מעשיהם לשלטונות המס<sup>92</sup>. יש לציין, כי אם במהלך ביקורת בספרים מתגלה עבירת מס חמורה על-ידי מבקר מטעם רשות המיסים, התיק מועבר למחלקת החקירות והתביעות (IPD)<sup>93</sup>, וועדה מטעם (The Admissions Committee) שוקלת, האם התיק מתאים לטיפול פלילי. במקרה שהתשובה חיובית, הטיפול האזרחי מופסק והחקירה נפתחת במשרדי ה-IPD<sup>94</sup>.

באירלנד, כמו בשאר המדינות, להוציא את הולנד ואנגליה, סמכויות המעצר של חשודים בעבירות מס נתונות בידי המשטרה, שהיא הגורם המוסמך לבצע מעצרים בעבירות מס כמו בעבירות פליליות אחרות, ושלטונות המס פונים אליה במקרים בהם דרוש מעצר של חשוד<sup>95</sup>.

## סיכום

עומס העבודה המוטל על רשויות האכיפה והתמשכות ההליך הפלילי המסורבל והיקר, הביא את רשויות המס במדינות השונות לחפש חלופות אפקטיביות יותר למיגור תופעת עבריני המס. חלופות אלה והקנסות במרכזן, נדרשו גם בשל הטעם שלא כל מקרה מתאים להליך הפלילי ולא כנגד כל הפרה ראוי להפעיל את הסנקציה הפלילית. לעיתים, דלות הראיות וחוסר העניין הציבורי בהבאת החשוד לדין פלילי, היו הסיבות שבגינן נוצר הצורך בכל העולם המערבי לחלופת ענישה המתבססת על הסכמה בין רשות המס לבין העבריין.

הכופר בישראל והסדרים דומים לו בעולם ריכזו את מירב תשומת הלב בעבירות המס, ועמדו במרכז השיח הציבורי והמשפטי. בדומה לישראל, גם המתנגדים לחלופה זו מסכימים, כי ענישה פלילית המצויה בידי רשות מינהלית, על אף מגרעותיה, הינה כלי חיוני לקיום מערכת המשפט הפלילי, מאחר שהיא מאפשרת התמודדות טובה יותר בעברינות המס, יעילה יותר להגברת הציות לדיני המס ומביאה להחשת משפטים בתיקים בהם מתקיים ההליך הפלילי הרגיל ועל-ידי כך התוצאות הופכות להיות צודקות יותר.

91. שם, 87 P. 1.10 sanc.

92. שם, 95 p.3.7 sanc.

93. Investigations and Prosecution Division

94. שם, 96 p.3.8 sanc.

95. שם, 97 p.3.10 sanc.

המדינות שנסקרו בגוף הרשימה, ובנוסף אליהן אוסטריה, קנדה, פינלנד, יוון, יפן, ניו-זילנד, נורווגיה, פורטוגל, ספרד, שוודיה, שוויץ וטורקיה, מעדיפות להתמודד עם עברייני המס בדרך של קנסות כתחליף לתיק הפלילי. לעומת זאת, העמדת העבריין לדין ומיצוי ההליכים הפליליים עמו, שמורה למקרים נדירים שבהם יש לרשויות האכיפה בעולם יכולת ועניין להתעת הרבים<sup>96</sup>.

על חשיבותו של מוסד הכופר ותרומתו למערך הענישה בעבירות מס עמדתי בעבר<sup>97</sup>. בדומה לישראל, משטרי מס בעולם המערבי הכירו בחשיבותו של מוסד זה (או מקביליו) אשר דחק את ההליך הפלילי למקרים בהם בוצעו עבירות חמורות במיוחד, ובמקביל דחו את הגישות החשדניות כנגד דרך ענישה זו. יתרה מכך, הנתונים מלמדים, כי משטרי המס עודדו והבטיחו את השתלבותה הקוהרנטית של ענישה זו בתוך כלל מערך הענישה הקיים ובדרך זו ניתן מענה למגבלותיו ולקשייו של ההליך הפלילי.

---

.96 Taxpayer's rights and obligations, a survey of the legal situation in OECD countries, Paris, 1990.  
.97 ראו גבאי, לעיל הערה 1.