

שלוחו של עבריין מס כמותו?

על אחריות המייצגים בדיני המס

מאת

ד"ר חיים גבאי*

א. מבוא

הציות לחוקי המס תובע מהאזרח לקיים משטר של התנהגות רצופה ובלתי פוסקת של רישום ושל דיווח על פעולותיו העסקיות, בהתאמה עם ההוראות השונות בחוקי המס והתקנות שהותקנו. בקשר להתנהגות זו, שהיא ברמת תדירות אשר שום חוק אחר אינו נדרש לה, זקוק הנישום המצוי ליעוץ מקצועי ולשירותים של בעלי מקצוע בכל השלבים של חייו העסקיים. בעלי מקצוע אלה הם רואי-חשבון, יועצי-מס, עורכי-דין ולעיתים גם מנהלי חשבונות.¹

בצד העזרה וההדרכה המקצועיות השוטפות, זקוק הנישום ליועציו לא פעם גם כמגן בפני אישום פלילי, כאשר הוא נזקק להגנה כי - מחמת מורכבותם של חוקי המס וההוראות השונות - סמך גם על הייעוץ המקצועי. לעיתים תכופות חשודים בחדרי החקירות של רשויות המס טוענים, כי המעשים שעשו ואשר עשו בניגוד לחוק, נסמכו על ייעוץ שהתקבל מנותן הייעוץ שהועסק על-ידי הנישום.² לעומתם טוענים המייצגים, כי הייעוץ שניתן ועריכת הדוח והתוצאות הכספיות המצוינות בו התבססו על נתונים שסופקו להם על-ידי הלקוח עצמו.

נדמה שבפרשת **פרומדיקו**³ נקבעו כללי המסגרת המקדמיים, שמכוחם ניתן לבסס את ההגנה של הנישום על טענת ההסתמכות. במילים אחרות, על הנאשם להצביע על ארבעה תנאים, שרק בהתקיימותם יזכה בהגנה כאמור:

* תודתי נתונה לבתי דניאלה גבאי על הערותיה המלומדות בכתיבת חיבור זה, אלמלא הערותיה המשפטיות המושכלות, סוגיות אחדות מתחום דיני הנזיקין היו נעלמות מעיני.
1. ג' עמיר, **עבירות מס** (הוצאת סדן, תל-אביב, יוני 2000), 261.
2. כך לדוגמה, הכחיש קובי אלכסנדר, המייסד והיו"ר לשעבר של חברת קומברס טכנולוגי, את ההאשמות שמעלה נגדו ממשלת ארה"ב וטען, כי האחריות לכל מעשיו הבלתי חוקיים (תיארוך לאחור של אופציות Backdating ומניפולציות אחרות שביצע, לכאורה, באופציות שחולקו לבכירי ולמנהלי החברה), אם היו כאלה, היא של רואי החשבון של החברה ממשדד Deloitte & Touche האמריקאי. לטענתו, כל החשדות נגדו קשורים לחשיפת מסמכים, לשקיפות ולנושאים אחרים הקשורים בראיית חשבון. ואולם, מכיוון שאלכסנדר אינו עורך-דין ואינו רואה-חשבון, הוא אינו אחראי מאחר שסמך על מייצגי חברת קומברס, שישפקו את כל המסמכים וההודעות הכספיות הנדרשות. יוסי מלמן "קובי אלכסנדר: סמכתי על רואי החשבון של קומברס" *The Marker*, 28.6.2007.
3. ת"פ (י-ס) 55/96 **מדינת ישראל נ' פרומדיקו בע"מ ואח'**, "מיסים" יג/ה-45.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-77

- א. הוא פנה למומחה בעל ידע מקצועי וניסיון מתאים.
- ב. הוא הציג את השאלות הרלוונטיות באורח ישיר וברור, תוך הצגת מלוא הנתונים העובדתיים הנדרשים לקבלת החלטה מושכלת.
- ג. הוא פעל בתום-לב ובהתאם לאותה עצה.
- ד. הייעוץ המקצועי עומד במבחן הסבירות, כפי שיכול הנישום, בהתאם לכישוריו האינדיבידואליים, לבחון.

בהתאם לכללים אלה, המייצגים, המקבלים על עצמם מתן ייעוץ בבעיה מסוימת ומיוחדת, צריכים להיות ברי-סמכא בשטח בו מצויה הבעיה, ולהפעיל שיקול דעת ברמה מקצועית נאותה בעת מתן הייעוץ וההדרכה, שאם לא כן, הם עלולים להימצא במצב של מתרשלים ולהיתבע בעילה של רשלנות מקצועית.

ב. המייצגים השונים

רואי-חשבון

חוק רואי-חשבון⁴ והתקנות⁵ שמכוחו מגדירים את עיסוק ראיית החשבון ואת דרך עבודת הביקורת. בנוסף, חלים על רואי-חשבון גם כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, שפורסמו בעקבות האיגוד הבינלאומי של רואי-חשבון במאי 1991⁶. החוקים והכללים הללו מדריכים את רואי-חשבון במלאכתם בבואם לאשר את החשבונות התוצאתיים של העסק שפנקסי החשבונות שלו מבוקרים על-ידם. בנוסף, רואה החשבון מופיע גם כעד וכמומחה לגבי שאלות השנויות במחלוקת בין הנישום לבין רשויות המס. בכל מקרה שבו נפתחת חקירה פלילית נגד הנישום, ייחקר גם רואה-החשבון שלו. מטרת החקירה תהיה להבהיר ולהסביר את אופן ניהול חשבונותיו של הנישום וכן לבסס את אחריותו של הנישום לתוכנם של ספרי החשבונות והדוחות הכספיים.

יועצי-מס

בעבר, פקודת מס הכנסה הסדירה את אופן עבודתם של יועצי-המס⁷. כיום, חוק הסדרת העיסוק בייצוג על-ידי יועצי מס⁸, מסדיר את העיסוק במקצוע זה. מאידך, נותקה תלותו של יועץ המס במנגנון המס, מבחינת רישומו וקבלת רישומו, שהיו בעבר בידי נציב מס הכנסה.

4. חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955.

5. תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רוי"ח), התשל"ג-1973.

6. תדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי-חשבון בפרקטיקה במיסים, 13.5.1991.

7. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, סעיפים א-236 ו-א-236ט.

8. חוק הסדרת העיסוק בייצוג על-ידי יועצי מס, התשס"ה-2005.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-78

כיום, מרבית הדוחות השנתיים של נישומים יחידים וכן הצהרות הון של אלה, נערכים על-ידי יועצי-המס. כך גם לגבי דוחות מעבידים על השכר והניכויים והנהלת חשבונות.

בעבר, כללי האתיקה שהותקנו על-ידי שר האוצר בשנת 1981⁹, לא כללו אף לא הוראה אחת שדנה באיכות שירותו המקצועי של יועץ המס מבחינת חוקי המס ומבחינת הנישום שאותו הוא מייצג¹⁰. כיום, סעיף 14 לחוק יועצי המס קובע הוראה המחייבת אותו ליישם את המקצוע לפי עקרונות מוסריים,

"במילוי תפקידו יפעל יועץ המס המייצג במהימנות, בנאמנות, בזהירות ובישור, כלפי לקוחותיו, כלפי רשויות המס וכלפי רשויות אחרות המסתמכות על שירותיו וינקוט בכל האמצעים הסבירים כדי להבטיח את התנהגותם המהימנה, הנאמנה, הזהירה והישרה של הנתונים לפיקוחו, לרבות עובדיו, המועסקים על-ידו"¹¹

חשבונאים

לכאורה, חשבונאים או מנהלי חשבונות אינם רשאים לייצג נישומים לפני פקיד-השומה, או בהליך מהליכי המס השונים, כמו ועדה לקבילת פנקסים וכו'¹². אולם, בפרקטיקה מורשים מנהלי חשבונות להתלוות לנישום למשרדיו של פקיד השומה בעת הדיון בשומת הנישום, וזאת על-מנת להבהיר, כיצד ניהלו את ספרי החשבונות של הנישום וכיצד סייעו בעריכת הדוח מן ההיבט הטכני-חשבונאי של הנישום בספרים. הרשאה זו עוגנה בהוראת ביצוע¹³ שהפיצו שלטונות המס לעובדיהם, הקובעת ארבעה תנאים להרשאת כניסתו של מנהל חשבונות לדיון אצל מפקח מס :

9. כללי אתיקה מקצועית של יועצי מס, התשמ"א-1981.
10. הוראה סטטוטורית אכן לא היתה קיימת בעבר, אולם, איכות השירות המקצועי של יועצי המס, כמו גם אחריותם למעשים בהם חשוד הנישום-הלקוח, נדונו לא אחת בפסיקה. כך לדוגמה, נשלל רשיונו של יועץ מס שלא העביר כספים שיועדו לתשלום מס הכנסה במועד ולא ניהל ספרי חשבונות תקינים - ראו ערר 1/74 אליהו אריה נ' נציב מס הכנסה, פד"א ז' 129. בית-המשפט התייחס לזהירות הנדרשת מיועץ המס וקבע, כי "יועץ מס בתור שכזה, נושא ב"חובת הזהירות" של "נותן שירות" כאשר הוא עורך בעבור לקוח דוח על הכנסה; עיקרה של חובה זו נעוץ בנקיטת אמצעים סבירים להבטחת "אמינותם ודיוקם" של הנתונים בדוח ועומדים בבסיסו", ע"פ 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל, "מיסים" ח/5-ה-6.
11. ראו חוק הסדרת העיסוק בייצוג על-ידי יועצי מס, לעיל הערה 8, סעיף 14.
12. פקודת מס הכנסה מסדירה את פעולתם של אלה הרשאים לייצג נישומים בפני פקיד השומה כדלקמן:
 - * עורך-דין בהתאם לחוק לשכת עורכי הדין, תשכ"א-1961.
 - * יחיד הראוי לערוך ביקורת על פנקסי אגודה שיתופית לפי סעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות.
 - * רואה-חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955.
 - * יועץ מס מייצג כהגדרתו בחוק הסדרת העיסוק בייצוג על-ידי יועצי מס, התשס"ה-2005.
- ראו, פקודת מס הכנסה, לעיל הערה 7, סעיף 236.
- בדומה, חוק מיסוי מקרקעין מייחד את הייצוג לעורך-דין, לרואה חשבון וליועץ מס בתנאים המפורטים בחוק. ראו חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) התשכ"ג-1963, סעיף 109א. בנוסף, קיימות הוראות חוק שונות, בחוקים השונים, המייחדות את הייצוג בעניינים שונים לבעלי מקצוע אחדים. ראו לדוגמה, חוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, סעיף 20. וכן, חוק רואי חשבון, לעיל הערה 4, סעיף 6.
13. ראו הוראת ביצוע 44/87 "ייצוג נישומים"; הוראת ביצוע 49/92 "ייצוג נישומים במשרדי האגף" מיום 12.11.92, וכן, הוראת ביצוע 12/98 "פעולות ייצוג של מייצגים במשרדי השומה" מיום 28.5.98.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-79

- א. הוא מתלווה לנישום ;
- ב. הספרים של הנישום הובאו לדיון והם מהווים חלק מהמחלוקת לצורך השומה ;
- ג. הוא יורשה להשתתף בדיון ביחס לדרך הרישום בספרים ;
- ד. הוא אינו רשאי להסביר דבר ביחס לדוח אלא ביחס להיבט הטכני-רישומי בספרים בלבד. אין לאפשר לו כל מעורבות בדיון. לאחר מיצוי הדיון בנושא הספרים, יש לבקשו לצאת את החדר בו מתקיים הדיון.
- בנוסף, מנהלי החשבונות הנושאים עימם ייפוי כוח נוטריוני של נישום, רשאים לבצע פעולות טכניות שאינן מהוות ייצוג. כמו לדוגמה,
- א. בירור מועדי הגשת דוחות - דוח שנתי, דוח על הצהרת הון ודוחות ניכויים ;
- ב. בירור מצב חשבון, לרבות קבלת תדפיס ;
- ג. בירור יתרת המס שחייב בו הנישום, לצורך ביצוע התשלום ;
- ד. הגשת מסמכים לצורך בדיקת תקינותה של השומה, בנושא זיכויים וניכויים אישיים ;
- ה. הגשת מסמכים שונים, למעט קיום בירור או דיון ביחס אליהם.

עורכי-דין

ייצוג בענייני מס אינו שייך לעיסוקם הרגיל של עורכי-הדין ודורש ידיעה מקצועית מיוחדת. עמיר מצוין, כי בישראל - להבדיל, למשל, מארצות-הברית ומאנגליה - מעטים עורכי-הדין העוסקים בעריכת דוחות למס הכנסה של לקוחותיהם¹⁴. הייחוד במעמדו של עורך-דין מבעלי המקצוע האחרים הרשאים לייצג בפני רשויות המס הוא בכך, שהמחוקק העניק, בשתי הוראות חוק נפרדות, חיסיון על מסמכיו של הנישום ועל כל אינפורמציה שנמסרה לעורך-הדין תוך כדי ובמהלך מתן השירות המקצועי. ההוראה הבסיסית מצויה בפקודת הראיות¹⁵ ואילו ההוראה האחרת חקוקה בחוק לשכת עורכי הדין¹⁶. הטעם לשמירה על סודיות הקשר בין עורך-הדין ולקוחו הוא הבטחת היוועצות חופשית וגלויה של לקוח בעורך-דינו, מבלי לחשוש כי הדברים שיוחלפו ביניהם ישמשו אי פעם נגדו, ללא הסכמתו, וזאת, על מנת לאפשר לעורך הדין לתת ללקוחו את השירות המשפטי הטוב ביותר¹⁷.

14. ראו, עמיר לעיל הערה 1, בעמ' 280.

15. ראו, פקודת הראיות (נוסח חדש) התשל"א-1971, סעיף 48(א).

16. ראו חוק לשכת עורכי-הדין, התשכ"א-1961, סעיף 90.

17. ראו ע"א 327/68 זינגר נ' ביינון ואח' פ"ד כב(2) 602, 604.

ג. ההסדר החקיקתי

פקודת מס הכנסה וחוקים פיסקליים אחרים הסדירו בהוראות חוק אחדות את תוצאות פעולתם של המייצגים השונים בפני רשויות המס. הוראה כללית מצויה בסעיף 144 לפקודת מס הכנסה וזו לשונה,

"דוח, אמרה או טופס, הנחזים כניתנים לפי פקודה זו על ידי אדם פלוני או בשמו, רואים אותם לכל עניין כאילו ניתנו על-ידי אותו אדם או בהרשאתו, זולת אם הוכח היפוכו של דבר, וכל החותם על כל דוח, אמרה או טופס כאלה רואים אותו כמי שיודע כל עניין שבהם."¹⁸

החזקה שקיימת בסעיף 144 - כי מי שחותם על דוח, אימרה או טופס הנחזים כניתנים על-פי הפקודה, "רואים אותו כמי שיודע כל עניין שבהם" - מתייחסת לקיומו של הפרט ולא לאמיתותו; על כן, חזקה זו אין בה כדי לספק לתביעה הוכחה לכך שהנאשם ידע שהנתונים אותם כלל בדוח אינם נכונים.¹⁹

הוראה אחרת המטילה אחריות פלילית כנגד המייצג בגין רשלנותו מצויה בסעיף 217 לפקודת מס הכנסה,

"אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דוח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דוח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) חוק העונשין וסכום החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דוח או ידיעות לא נכונים או שעלולה הייתה להיקבע, אילו נתקבלו הדוח או הידיעות כנכונים, או שני העונשים כאחד, הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה."²⁰ (ההדגשה אינה במקור)

הרישא של הסעיף כוללת הוראה החלה על כל אדם ועל כל ידיעה שנמסרת בדרך כלל בדוח, ללא צמצום תחולה; רוצה לומר, היא חלה לא רק על הנישום המגיש את הדוח אלא גם על כל אדם העורך דוח לא נכון. הסיפא של סעיף 217 מתייחסת גם לידיעות לא נכונות שנמסרות בקשר לאדם אחר. מכאן, שאין מניעה להעמיד לדין יועץ מס כעבריין עיקרי, אם מסירת הידיעות הלא נכונות נעשתה ללא הצדק סביר. "ללא הצדק סביר" הוא מבחן היסוד הנפשי (mens rea) בסעיף 217.²¹

18. ראו פקודת מס הכנסה, לעיל הערה 7, סעיף 144.

19. ראו ע"פ 6016/93 לעיל, הערה 10 בעמ' 61.

20. ראו פקודת מס הכנסה, לעיל הערה 7, סעיף 217.

21. עריכת דוח המכיל ידיעות לא נכונות, ללא הצדק סביר, היא במידה רבה תוצאה של רשלנות המייצג. על רשלנות זו עמד בית-המשפט בפרשת צ'רשניה "... על יועץ המס, כאיש מקצוע, מוטלת לכן האחריות לבצע פעולות בדיקה בכל מסמך, למסור ידיעות נכונות ולערוך דוח אמת, המשקף נכונה את פני הדברים ובדייקנות זוהי תמצית תפקידו של יועץ המס בדוחות שהוא מכין לשלטונות המוסמכים" (ת"פ 96/91 מדינת ישראל נ' מאיר צ'רשניה, "מיסים" 6/ז (דצמבר 1993) ה-44, 313).

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-81

סעיף 220 לפקודת מס הכנסה מתייחס להשתמטות ממס, זו המכוונת והרצונית, שנעשתה בכוונה ובזדון בכדי להשיג את הקטנת המס בדרכים לא חוקיות על-פי החוק. הסעיף כולל בתוכו סנקציות הן נגד הנישום - מעלים המס והן נגד המסייע לו בביצוע המעשים האסורים המצויים בסעיף.

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס..."²².

הרישא של סעיף זה מאפשרת להעמיד לדין את העוזר לעבריין העיקרי ומעמידה אותו בקו ישר עם אותו עבריין. אלא, שלצורך הרשעתו של אותו עוזר, יש להסתייע בהוראות השותפות לדבר עבירה בחוק העונשין, לשְמָה צריכה להתקיים כוונה לסייע לעבריין העיקרי²³.

הוראה נוספת המתייחסת למסייע ומשווה את מעמדו בביצוע המעשים למעמדו של העבריין העיקרי, מצויה בסעיף 224 לפקודת מס הכנסה :

"מי שסייע לאחר לערוך דוח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאותו דוח, הודעה או מסמך כולל ידיעה לא נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לעניין הסעיפים 217-215 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים."²⁴

סעיף זה מהווה צינור נוסף, מעבר לאלה הקבועים בסיפא של סעיף 217 וברישא של סעיף 220, להעמדה לדין של מי שמסייע לאחר בעריכת דוח, הודעה או מסמך אחר לצורך הפקודה, כעבריין עיקרי, במעמד שווה לזה שערך את הדוח. התנאי הוא, שהמסייע ידע כי נכללה ידיעה לא נכונה באותו מסמך. תכליתו של סעיף 224 היא להחמיר עם המסייע על-ידי העמדתו בנעליו של העבריין העיקרי²⁵.

ד. דיון

שאלת מעורבותו האקטיבית של המייצג והעמדתו לדין כעבריין עיקרי לצד לקוחותיו נדונה בפרשת **צ'רשניה**²⁶. בפרשה זו, המערער, יועץ מס שסיפק שירותי הנהלת חשבונות ללקוחותיו וערך את דוחותיהם השנתיים על ההכנסה, הועמד לדין בגין

22. ראו פקודת מס הכנסה, **לעיל** הערה 7, סעיף 220.

23. ראו, דיון מפורט **להלן**, הטקסט המתייחס להערות 26-28.

24. ראו פקודת מס הכנסה, **לעיל** הערה 7, סעיף 224.

25. על-פי דיני השותפות הכלליים, אין אדם הופך ל"שותף לעבירה" אלא אם כן התכוון ל"עבריין העיקרי"

ונתקיים אצלו היסוד הנפשי הדרוש להרשעתו של ה"עבריין העיקרי". לעומת זאת, הוראותיו של סעיף 224 לפקודת מס הכנסה מאפשרות לראות את ה"שותף" כמי שנושא באחריות, כ"עבריין עיקרי" מכוחה של ידיעה (בדבר הכזב) בלבד. בכך מחמירות הוראות אלו עם ה"שותף". ראו ע"פ 6016/93, **לעיל** הערה

10, עמ' ה-63.

26. **שם**, שם.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-82

שלושה מקרים בהם החשבונות אשר שימשו בסיס לדוחות מס הכנסה ואשר נוהלו במשרדו היו כוזבים, בין משום שכללו הוצאות פרטיות שהוצגו כעסקיות, ובין משום שהוצאות הוניות הוצגו כהוצאות שוטפות. לגבי המערער, שהינו יועץ מס כאמור, נטען בכתב האישום, שהוא עשה זאת בזדון ובכוונה לעזור לנישומים להתחמק ממס - עבירה על סעיף 220 לפקודה.

המערער זוכה בבית המשפט המחוזי מעבירת הזדון והכוונה - עבירה לפי סעיף 220, והורשע בעבירות של רשלנות לפי סעיף 217 לפקודה.

השאלה המשפטית שנשאלה בערכאת הערעור היא: מאחר שלא נתמלאו תנאי ההרשעה לפי סעיף 220 לפקודה (במזיד ובכוונה להתחמק ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס) - האם ניתן להשאיר את הרשעת המערער בביצוע עבירה על-פי סעיף 217 לפקודה? בית המשפט קבע, כי ניתן להעמיד לדין מייצג לפי סעיף 217 כעבריין עיקרי בלי להיזקק כלל להוראות סעיף 224, מכוח אחריותו המיוחדת שיסודה ב"חובת זהירות" של "נותן שירות", ועיקרה של חובה זו נעוץ בנקיטת אמצעים סבירים להבטחת "אמיתותם ודיוקם" של הנתונים המוצגים בדוח והעומדים בבסיסו. השופט גולדברג המשיך וקבע, שהוא מוכן לקבל כי חובת הזהירות הנדרשת מיועץ מס המנהל משרד גם להנהלת חשבונות, אינה מחייבת כי יבדוק בעצמו כל מסמך ומסמך של לקוח, שהנהלת חשבונותיו נעשית במשרדו, טרם שיערוך עבורו דוח שנתי על הכנסות, זאת כשחישוב הכנסה החייבת מורכב, לרוב, מכמות ניכרת של מסמכים. אולם, מכאן ועד למסקנה כי יש להסיר ממנו כל אחריות לנעשה במשרדו - המרחק רב.²⁷

תוצאת פסק-דין זה לא היתה נקייה מספקות והספרות העיונית והשיח המשפטי שהתלו לפסק הדין התמקדו בקשר שבין דרישת סעיף 224 הדורש ידיעה, בעוד שסעיף 217 כשלעצמו דורש יסוד נפשי מסוג רשלנות. יש שטענו²⁸, כי צריך לקרוא את הסעיפים 217 ו-224 כמיקשה אחת לשם הסקת אמות מידה פליליות להתנהגותו של המסייע המקצועי בתחום המס. לשיטתם, עמדתם עולה בקנה אחד עם כללי השותפות והסיוע לדבר עבירה על-פי דיני העונשין הכלליים, הרואים את המסייע כשותף עקיף, שמטרתו לסייע בלבד והביצוע אינו מעניינו, מה גם שאין ברצונו להוציאו לפועל בעצמו. עמדה דומה הביע קרמניצר²⁹ הסבור, שלא ייתכן שוויון בין המבצע והמסייע. לשיטתו, כוונתו של המסייע, מעצם מהותה והגדרתה, שונה מכוונתו של המבצע. קרמניצר סבור, כי הכוונה בעבירת סיוע היא הכוונה לסייע מתוך ידיעה על העבירה העיקרית, ואין לדרוש ממנו כוונה להשיג את המטרה הפלילית הקיימת אצל המבצע. פלר³⁰ מסכם: "לסיכום עקרוני של הדברים בעניין זיקת היסוד הנפשי בו מותנה סיוע לדבר עברה ליסוד הנפשי בו מותנית אותה עברה

27. ש.ם, ש.ם.
28. אריה גרובר, איציק דוידוב, "אחריותו הפלילית של המסייע בדין הכללי ובדיני המס", "מיסים" ט/5 (אוקטובר 1995) א-52.
29. מרדכי קרמניצר "כוונת המסייע - כוונת המבצע"? משפטים ג' 97, 103-104.
30. ש"ז פלר, יסודות בדיני עונשין הוצאת המכון למחקרי חקיקה ומשפט השוואתי ע"ש הארי סאקר ירושלים, תשמ"ז-1987 כרך ב, בעמ' 260.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-83

על צורתה הטיפוסית נדמה כי עצם המושג 'סיוע' מייתר הזדהות נפשית של המסייע עם הרקע הנפשי עליו נעברה העברה". לעומתם, בתי המשפט, במספר פסקי דין, טשטשו את הקו המפריד בין המסייע לבין המבצע והישוו את מעמדו של המסייע למבצע בכל הנוגע לכוונה הפלילית.³¹

בחוזר שהופץ על-ידי שלטונות המס אומצה תוצאת פסק דין **צ'רשניה** בכל הקשור לרמת הזהירות המקצועית הנדרשת מיועץ המס. לגישת רשויות המס, יועץ המס המגיש דוחותיו של נישום, כמייצגו, ומנהל את ספרי החשבונות שלו, מחוייב לבצע פעולות בדיקה בכל מסמך על-מנת למסור ידיעות נכונות ולערוך דוחות אמת המשקפים נכונה פני הדברים ובדייקנות. אי נקיטת פעולות בדיקה מהווה רשלנות מקצועית החושפת את יועץ המס גם להליכים פליליים.³²

ניסיון נוסף לשחזר את הלכת **צ'רשניה** - להרשיע מייצג בעבירת הרשלנות לאחר שזוכה מעבירת הכוונה - נכשל בפרשת **אוסטשינסקי**.³³ בפרשה זו נדון ערעורה של המדינה על זיכוי של יועץ מס אשר רשם בהנהלת חשבונות של לקוחות קבלות פיקטיביות על הוצאות. יועץ המס זוכה בבית-משפט השלום על-פי סעיף 220. השאלה המשפטית שבערעור היתה, האם בצדק נמנע בית משפט השלום מלהרשיע אותו בעבירה לפי סעיף 217 - עבירה שהיסוד הנפשי הנדרש לה הוא רשלנות, כאמור. לטענת התביעה, העבירה לפי סעיף 217 נבלעת בתוך העבירה לפי סעיף 220, שהיא דרגה חמורה יותר. על כן, מי שהתגונן בעבירה לפי סעיף 220 יכול שיורשע בעבירה לפי סעיף 217 (ראו מקרה **צ'רשניה**).

בעניין **אוסטשינסקי** טען יועץ המס, כי בעת חקירתו הוא לא הוזהר כי הוא חשוד בעבירה לפי סעיף 217, ועל כן לא התגונן מפניה. בית-המשפט דחה את עמדת התביעה וקבע, כי רשלנות שונה במהותה מזדון ומן הרצון להביא לתוצאה מסוימת. הרשלנות לעניין סעיף 217 מבטאת נורמת זהירות הנדרשת מאיש מקצוע, יועץ מס, המעניק שירות ללקוחותיו. מה שייחסה התביעה לנאשם בכתב האישום - לא היה לו קשר וכל דמיון לשאלת רמת הזהירות הנדרשת מיועץ מס, כי אם מתן הוראות פוזיטיביות לנאשמים האחרים, כי יביאו קבלות בסכום מסוים כדי להקטין את הכנסתם החייבת, והסכמה מפורשת לקבל לצורך זה גם קבלות פיקטיביות. מכאן, שהעובדות כפי שהתביעה טענה להן נמצאות במדרג העליון של הזדון. זו קטגוריה שונה לגמרי מעבירת הרשלנות, שלא בהכרח נבלעת בעבירת הזדון.

פסק דין זה יצר מבוכה ובלבול באשר לסתירה בינו לבין פרשת **צ'רשניה**. עמיר מנסה ליישב את הסתירה בין שני פסקי הדין ותולה אותה בשוני המשמעותי בנסיבות שני המקרים. לשיטתו, בעוד שבפרשת **אוסטשינסקי** נקבע, כי מה שהתביעה מייחסת

31. זו הרי תוצאת הדברים בפסק הדין **צ'רשניה** המשקף, לדעתי, במדויק את רוח המחוקק כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 224, המשווה בין המבצע למסייע. ראו ע"פ 6016/93, **לעיל** הערה 10, בעמ' ה-63; ע"פ 552/68 **אילו ואליאס נ' מדינת ישראל**, פד כג(1) 389; ע"פ 79/87 **גרנות ואח' נ' מדינת ישראל**, פד מג(3) 617.

32. חוזר 1/94 "רמת הזהירות המקצועית הנדרשת מיועץ", מיום 7.3.94.

33. ע"פ 70088/01 **מדינת ישראל נ' צפירי אוסטשינסקי**, "מיסים" טז/4 ה-339.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-84

לנאשם - אין לו כל דמיון לרמת הזהירות הנדרשת מיועץ מס, במובן זה שהתביעה ייחסה לו עובדות הנמצאות במדרג העליון של הזדון, בכך שהורה לנאשמים האחרים להביא קבלות בסכום מסוים כדי להקטין את הכנסתם החייבת, והסכים באופן מפורש לקבל לצורך זה גם קבלות פיקטיביות, עובדות שלא הוכחו ומשום כך זוכה. בפרשת צ'רשניה, לעומת זאת, מדובר בהגנה כנגד אישום בעבירה על סעיף 217, שעל המייצג להוכיח - כפי שנקבע שם - כי הוא קבע הנחיות וסדרי פיקוח ודאג ליישומם, וכן הנהיג סדרי בדיקה וביקורת בדבר אמיתות התשתית של הנתונים המוצגים בדוח, באופן שיבטיח את אמיתותם³⁴.

פרשה נוספת בה הורשע מייצג ביחד עם לקוחו הינה פרשת רו"ח פדלון. בפרשה זו, פדלון, רואה חשבון במקצועו, הגיש דוח של לקוחו - מו"ל של העיתונים "מעריב לנוער" ו"את". לנישום זה היו הוצאות אירוח רבות ולצורך קידום העסקים, הוא אירח בביתו מנכ"לים של חברות שונות, ערך קבלות פנים עם דוגמניות וכו'. בפירוט שצורף לדוח נכללו הוצאות האירוח בסעיף של "הוצאות גרפיקה וצילום". נמצא, כי בין הוצאות אלה נכללו גם הוצאות לפסיכולוגית, שכר גנן שטיפל בדשא של הבית הפרטי וכו'. רואה החשבון הועמד לדין ביחד עם הנישום וזוכה בבית משפט השלום³⁵. בבית המשפט המחוזי הורשע המייצג פה אחד בעבירה לפי סעיף 220 - עזרה לנישום להתחמק ממס. בית המשפט נימק את ההרשעה בכך:

"רישום ההוצאות תחת הסיווג של גרפיקה וצילום, מעיד על עצמו שהוא נעשה מתוך מטרה להסתיר את מהותן האמיתית של ההוצאות באופן שייראו מיניה וביה כהוצאות כשרות, ללא בדיקה וביקורת. אצל נישום העוסק בתחום הפרסום, הוצאות גרפיקה וצילום מעידות על עצמן - בדרך כלל ובדרך הרגילה, כהוצאות עסקיות. ברם, הוצאות אירוח, מסעדות, בתי-מלון, מסיבות וקייטרינג (שלא לדבר על הוצאות פרטיות אחרות)" - מזמינות ומחייבות ביקורת ובדיקה.³⁶

הביקורת על פסק דין זה התמקדה בעיקרה בהנמקה של ההרשעה. עמיר סבור, כי טענת "הדבר מעיד על עצמו" היא סוגייה אזרחית מובהקת הלקוחה מדיני הנזיקין³⁷, ומשום כך לא ניתן להחילה על המשפט הפלילי שבו נטל הראיה מוטל, כידוע, מתחילתו ועד לסופו, על התביעה³⁸. לדעתי, יש להבחין בין דוקטרינה נזיקית מוכרזת לבין ביטוי יומיומי שגור, שלא בא להעביר את עניין הנטלים ובוודאי לא להעיד על מאזן הסתברויות הנדרש בדין האזרחי. כל שרצה בית-המשפט לומר הוא, כי השתכנע שנעשו עבירות פליליות, בהסתמך על חומר הראיות שהוצג בפניו ולאחר שבחן ובדק את טיב הראיות ביחס ליסודות העברה. בנוסף, נדמה כי הביקורת

34. ראו ג. עמיר "אחריות של המייצג בפני רשויות מס לעבירות מס", "מיסים" כ/2 (אפריל 2006) א-99.

35. פ. 2767/96 מדינת ישראל נ' אשר פדלון, "מיסים" יד/3 (יוני 2000) ה-41.

36. ע"פ 70737/00 מדינת ישראל נ' אשר פדלון, "מיסים" טז/1 (פברואר 2002) ה-54.

37. עיקרון זה קובע משטר אחריות על בסיס רשלנות. השינוי המשמעותי שבמקורו הוא הפיכת נטל הראיה.

הסעיף בפקודת הנזיקין, מקורו לטיני והוא טומן בחובו משהו אימננטי מאוד לא ברור, ולכן במדינות

רבות בעולם הוא בוטל. אולם, בישראל השפעתו רבה עדיין והפסיקה הפכה אותו לסעיף מרכזי,

שלעיתים השימוש בו גובר ומורחב אף לתחומים פליליים. ראו פקודת הנזיקין (נוסח חדש), סעיף 41.

38. ראו, עמיר, לעיל הערה 34. בעמ' א-102.

תדפיס מתוך

ח'ס'ים כא/5 (אוקטובר 2007) • א-85

מתעלמות מכך שנימוקי ההרשעה התבססו על דברי עמיר עצמו, שהדגיש כי "רישום במערכת החשבוניות שאיננו אמת מבחינת נתון מהותי שבו או מבחינת סיווגו כחלק אמיתי של הקבוצה או הסוג שאליה מתייחס הרישום - הוא קיום פנקסי חשבוניות כוזבים"³⁹. זאת ועוד, שופטי הרוב חזרו על ההלכה שנקבעה בפרשת צ'רשניה :

"... שאין יועץ המס בגדר מחשב, המוזן בפרטים ופולטם לאחר מכן בפלט. על יועץ מס סביר ליתן דעתו למהות הפרטים ולתוכן המסמכים שנמסרים לו ולא לעצום עיניו מהם. כך יהא בידו לגלות מה שעל פניו אינו ראוי להיכלל בדוח. לגבי פרטים ומסמכים כאלה אין יועץ המס יכול לרחוץ בניקיון כפיו ולומר כי הם באו מלקוחו, וכך הכניסם לדוח."

נראה שבפסק דין זה, בית-המשפט לא חידש מאומה אלא פסע בנתיב ההלכה הידועה והבהיר, שמבחינתו של יועץ המס עצימת עיניים מהווה תחליף לכוונה - זו הנדרשת להרשעה בסעיף 220. לפיכך, הנני סבור כי צדק בית-המשפט כאשר הרשיע את פדלון בנסיבות שהועלו בפסק-הדין.

בעוד שהרשעתו של המייצג בגין עבירות שבהן חשוד לקוחו עמדה במרכז הדיון בפסיקה ובספרות העיונית, הרי הדיון סביב חומרת ענישתו הוזנח והושאר לירכתיים של השיח המשפטי. ככל שמדובר בענישתו של המייצג על-ידי השוואת עונשו לזה של לקוחו - יש הבדלים בין הרטוריקה לבין הפרקטיקה. ברטוריקה, רשויות המס, כמו גם בתי-המשפט, מייחסים חומרה יתרה למייצג - יועץ המס, החשוד בסיוע ועזרה ללקוחו להשמיט הכנסות. כך לדוגמה, בשיקולים להמרת אישום בכופר כסף יקחו שלטונות המס בחשבון את היותו של החשוד מייצג, ובתבחינים אשר על-פיהם הותוותה האפשרות למתן כופר נקבע, כי בקשה לכופר של מייצג, בגין עבירות שעבר במסגרת תפקידו כמייצג, תידחה⁴⁰. נקודת המוצא לגישתן של רשויות האכיפה היתה הוראות החיקוק שאותן סקרת לעיל, אשר קבעו, כי מי שסייע לנישום בעריכת דוח כוזב או מסמך כוזב אחר לצרכי הפקודה, או מי שבעת שייצג את הנישום מסר בשמו ידיעה בידוע שאיננה נכונה, רואים אותו, לפי פרטי העניין, כאילו הוא עצמו עשה את המעשים המיוחסים ללקוחו. רשויות המס ייחסו חומרה יתרה להיותו של המייצג חוטא ומחטיא.

אולם, בפרקטיקה, שלטונות המס מקילים לא אחת עם מייצגים, וגם ועדות הכופר השונות מקבלות לא אחת את בקשתם של מייצגים שעברו עבירות מס שונות, ומטילים כופר בגין המעשים המיוחסים להם במקום להעמידם לדין. ישנם כאלה הטועים לחשוב, כי ועדות הכופר נוקטות בגישה מחמירה בהחלטותיהן עם מייצגים - רואי חשבון, עורכי דין ויועצי מס. לשיטתם, ועדת הכופר נוטה שלא להיענות לבקשות הכופר של מייצגים, ובאותם מקרים שהיא נענית, היא מטילה סכומי כופר גבוהים יחסית⁴¹. עיון ברשימת החלטות ועדות הכופר שפורסמה לאחרונה מגלה, כי בין עברייני המס שתיקם הומר בכופר מצויים מייצגים אחדים - עורכי-דין, רואי

39. ראו, עמיר, לעיל הערה 1, בעמ' 490.

40. ראו, ח. גבאי "כופר כסף - המצוי אל מול הרצוי", "מיסים" טז/5 (אוקטובר 2002) א-93.

41. הדס מגן, "החלטות ועדת הכופר ל-2007: גישה מחמירה עם רו"ח, עו"ד וסוחרי רכב", גלובס, 28.8.2007.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-86

חשבון ויועצי מס⁴². ההקלה לה זוכים מייצגים אלה אינה מתבטאת רק בעצם המרת העבירה בכופר כסף, אלא גם בסכומי הכופר המוטלים עליהם. כך לדוגמה, יועץ מס שלא דיווח על הכנסות מדמי פינוי של לקוח בסכום של ארבע מאות ש"ח, חוייב בתשלום כופר בסך ארבעים אלף ש"ח. בין יתר הנימוקים להחלטה צוין, כי התיק הומר בכופר בשל כך שהחשוד שיתף פעולה בחקירתו, לא היו לו עבירות קודמות, מידת הזדון הנמוכה וסכום ההעלמה...⁴³. במקרה אחר, עורך-דין נחשד כי בשנת 1999 רכש מגרש בסכום של שלוש מאות וחמישים אלף דולר, ואילו בדיווחיו לרשויות המס דיווח על רכישת דירת מגורים. בתיק זה הומרו העבירות בכופר בסך מאתיים אלף ש"ח. ועדת הכופר שדנה בתיק ציינה, כי התיק הומר בכופר בין היתר, בשל משך הזמן שחלף מאז ביצוע העבירה, הסרת המחזלים והמלצת הפרקליטות⁴⁴. יוצא איפוא, שהגישה המקילה כלפי המייצגים ושעליה הצבעתי, איננה נחלתם של שלטונות המס אלא גם של הפרקליטות, זרוע אחרת מרשויות האכיפה. נדמה שלמסקנת דברים זו נגיע גם אם נתייחס לתיקו של רואה החשבון שנחשד בסיוע ללקוחותיו - חברה ובעלי מניותיה. במקרה זה, מנהל ובעל מניות בחברה העוסקת בפרסום והוצאה לאור מאזור תל-אביב, נחשד בתכנון מס, שבעקבותיו שולם מס בשיעור של עשרה אחוזים במקום חמישים אחוזים. המס שנחסך בגין העבירות בשלוש שנות מס, 2000-2003, הגיע לסך של מליון ושבע מאות אלף ש"ח. על החברה ומנהליה הוטל כופר בסך ארבע מאות אלף ש"ח ועל רואה החשבון, שכאמור נחשד בעבירות סיוע לחברה, הוטל כופר בסך מאה אלף ש"ח. הנימוקים להחלטה כפי שפורסמו היו, משך זמן ביצוע העבירה, לחברה לא היו עבירות מס קודמות והמלצת הפרקליטות⁴⁵.

גישה מקילה זו קנתה לה שביתה גם בהחלטותיהם של בתי-המשפט, שלוקחים בחשבון בין יתר שיקוליהם לענישת המייצג, גם שיקולים אחרים שמסייעים להקלת עונשו של המייצג. כך לדוגמה בפרשת מזר פסק בית המשפט,

"אינני שוכח, שהנאשם רק סייע ללקוחותיו להשתמט מן המס; ואני לא אתפלא לשמוע שהנאשם חשב בליבו, אם אני לא אעזור להם להתחמק ממס, הרי יעבירו את עסקיהם לעורך-דין אחר, ומסתמא גם חשב שהוא איננו היחיד הבא בחשבון כדי לתת שירותים כאלה; לא לי לומר עכשיו אם מחשבה כזו היתה מוצדקת או לא. אבל אני מניח שכך חשב הנאשם בפועל; הוא פשוט לא רצה לאבד לקוחות טובים או רצה לזכות בלקוחות טובים אשר אחרת לא היו מעסיקים אותו..."⁴⁶

42. ראו החלטות ועדות הכופר ברשות המסים מחצית ראשונה - שנת 2007, מיום 27.8.07.

43. ראו החלטת כופר מס הכנסה 6/07.

44. ראו החלטת כופר מס הכנסה 28/07.

45. ראו החלטת כופר מס הכנסה 48/07.

46. ת"פ 837/74 מדינת ישראל נ' יעקב מזר ואח', קובץ פסקי דין פליליים חוב' 10, 101. אני ער לחומרת העונש שהוטל על יועץ המס דוב נוי - 18 חודשי מאסר בפועל וקנס כספי, אולם, על רקע הנסיבות המיוחדות לפסק הדין, עונש זה אינו חריג באופן קיצוני. ראו ת"פ 459/87 מדינת ישראל נ' דוב נוי, "מיסים" 2/ה-240.

תדפיס מתוך

ח'ס"ם כא/5 (אוקטובר 2007) • א-87

כבר אמרנו⁴⁷, כי גם בתיקונים האחרונים בפקודת מס הכנסה⁴⁸ הקלו רשויות המס עם המייצגים, ובפעולות האחרונות שנקטו על-ידי שלטונות המס במטרה למגר את תופעת תכנוני המס האגרסיביים ולסכלה - תכנוני מס שלעיתים מגיעים עד כדי מעשים פליליים - הטילו רשויות המס חובת גילוי על המתכננים עבורם בוצע תכנון המס, ובאופן פרדוקסלי פטרו מחובת גילוי את היועצים - המתכננים בפועל - אלה המוכרים ממרכולתם לכל מאן דכפין ולמרבה במחיר. יוצא איפוא, שהחוטא-הנישום נענש, ואילו המחטיא-המייצג יוצא פטור.

ה. סיכום

הטענות המועלות לאחרונה באשר לריבוי הליכים פליליים כנגד רואי חשבון בגין עבירות מס בהן המייצגים הם "מבצעים משניים", היינו, נותני שירותים ללקוח⁴⁹, והצגת חקירתם כמגמה של רשויות המס⁵⁰ - אין להן על מה לסמוך.

כללי האתיקה המצויים בחוקים השונים, שמטרתם לקבוע נורמות התנהגות בתחום המקצועי, השאירו במידה רבה את ההערכה הסופית למייצג עצמו, משום שלא ניתן לקבוע כללים מוגדרים ונוקשים לגבי כל פרט ופרט בעבודת המייצג. אולם, הנורמות העונשיות הפזורות בחוקי המס השונים והפסיקה שהתפתחה בעקבותיהם מאותתים, שהתנהגות פלילית מצידם של המייצגים הינה בלתי נסבלת.

הנורמות העונשיות המוטלות על מייצג בגין עבירות פליליות - פיסקליות שנעשו בתיק הלקוח מלמדות, כי ייצוג נישומים בפני רשויות המס הינו פעולת שליחות, שחלות עליה הלכות מדיני השליחות בשינויים המתחייבים. כך לדוגמה, על-פי דוקטרינה שהתפתחה בדיני השליחות והמכונה "תורת הזיהוי" - הדין רואה את פעולתו של השלוח כפעולתו של השולח. השלוח מזוהה עם השולח ונחשב כזרועו הארוכה של השולח. בדומה, החוק הפיסקלי משווה את מעמדו של המייצג למעמדו של הנישום העבריין ורואה בו כשותף לעבירה.

הפסיקה, בדומה למחוקק, רואה במייצג, בנוסף להיותו שלוחו של הנישום, גם בעל מקצוע ייחודי, יועץ, איש סוד וכדומה. בהתאם לכך מוטלת עליו שורה ארוכה של חובות מקצועיות הלקוחות מתחומי המשפט השונים החלים על בני האדם המבצעים פעולות מעין אלה, כגון, דיני רשלנות, הדין הפלילי, דיני שליחות, דיני נאמנות וכיוצא בזה. חובות אלה הוטלו על המייצג בשני מישורים שלעיתים מתנגשים: כלפי הנישום - לקוחו מחד וכלפי רשויות המס מאידך. במובן מסוים הוא משרתם של שני אדונים וכפועל יוצא, עליו להלך בזהירות בין רצונות ואינטרסים מנוגדים, ובכל מקרה, עבירה של הלקוח תגרור בעקבותיה חשד לעבירה מצידו של המייצג, בכוונה או ברשלנות.

47. ח. גבאי וגי. בלגה "המייצג, היועץ ותכנוני המס - מלחמה אבודה בד.ג.א הישראלי", "מיסים" כ/1 (פברואר 2006), א-47.

48. ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005, סעיף 131(א), (ד5), (ב1), (ז).

49. אלי דורון "עשרת הדברות לרואה החשבון המוזמן לחקירה פלילית", *The Marker*, 20.5.2007.

50. הדס מגן "20 ר"ח נחקרו בשנת 2006 בחשד לעבירות מס", *גלובס* 30.4.2007.