

## תוכן עניינים

|    |                                                                           |
|----|---------------------------------------------------------------------------|
| 1  | מבוא                                                                      |
| 2  | חלק ראשון: עבירת הסיוע בדיני העונשין הכלליים                              |
| 2  | כללי                                                                      |
| 3  | <b>המסייע בחוק העונשין</b>                                                |
| 4  | <b>המבצע בצוואה</b>                                                       |
| 5  | חלק שני: עבירת הסיוע בדיני המס                                            |
| 5  | הייצוג בדיני המס                                                          |
| 6  | <b>רואה החשבון</b>                                                        |
| 7  | <b>יועץ מס</b>                                                            |
| 7  | <b>חשבונאיים</b>                                                          |
| 7  | <b>עורכי דין</b>                                                          |
| 7  | אחריותו של יועץ על פי דיני המס                                            |
| 7  | <b>פקודת מס הכנסה</b>                                                     |
| 9  | <b>חוק מס ערך מוסף - סעיף 117(ב1)</b>                                     |
| 9  | <b>חוק מיסוי מקרקעין סעי' 98 (2)</b>                                      |
| 10 | חלק שלישי: היועץ המסייע לנישום במתן דיווח כוזב לרשויות המס                |
| 10 | החבות המוטלת על המייצג                                                    |
| 12 | <b>רשלנות מקצועית של יועץ מס – האם מהווה גם עבירה פלילית?</b>             |
| 12 | <b>היחס בין סעי' 217 לפקודה לבין סעי' 224 לפקודה</b>                      |
| 15 | <b>היחס בין סעי' 224 לפקודה לבין דיני הסיוע הכלליים בחוק העונשין</b>      |
| 15 | <b>יועץ שנודע לו רק בדיעבד כי הדיווח שדווח הוא דיווח כוזב</b>             |
| 16 | <b>העונש המוטל על מייצג</b>                                               |
| 16 | חלק רביעי: מתן חוות דעת על ידי יועץ                                       |
| 16 | הפן האזרחי והפן הפלילי בדיני המס                                          |
| 17 | הלבוש המשפטי של "טענת ההסתמכות" – סעי' 34 יט לחוק העונשין                 |
| 19 | <b>בקורת על ההסתמכות כטענת "פטור"</b>                                     |
| 20 | התנאים המוקדמים לטענת ההסתמכות                                            |
| 23 | <b>האם ניתן להרשיע את היועץ בעבירה חמורה יותר מהעבירה בה הורשע הנישום</b> |
| 23 | <b>האם ניתן לפטור מהעמדה לדין את הנישום ולהעמיד לדין את היועץ בלבד</b>    |
| 26 | חלק חמישי: הדין הזר                                                       |
| 27 | סיכום                                                                     |
| 28 | ספרות                                                                     |
| 28 | מאמרים                                                                    |
| 28 | פסיקה:                                                                    |
| 28 | <b>בימ"ש עליון</b>                                                        |
| 28 | <b>בימ"ש מחוזי</b>                                                        |
| 29 | <b>בימ"ש שלום</b>                                                         |

|    |                   |
|----|-------------------|
| 29 | חוקים תקנות והצ"ח |
| 29 | פרסומים:          |
| 29 | מקורות זרים:      |

## מבוא

מערכת המס מושתתת על רעיון של הסכמה חברתית כללית, לנשיאה משותפת בנטל החברתי. המס הוא צורך חיוני למימון צרכי החברה, ולפעילות התקינה של הרשויות הציבוריות. בעניין חצור <sup>1</sup> קבע השופט ברק כי "אין לקיים מדינה מודרנית בלא מיסים. ... מס אינו עונש.. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו." <sup>2</sup>

נישומים הנהנים מהשירותים ומהמוצרים שהמדינה מספקת, אך לא משלמים מס שבאמצעותו מתאפשר למדינה לספק שירותים אלה, אלא, מצפים שחברי הקהילה האחרים יממנו את פעילות המדינה מכונים בתורת הכלכלה "רוכבים חופשיים". קבוצה זו של "רוכבים חופשיים" פוגעת באוצר המדינה, וביתר חברי הקהילה הנאלצים לשאת במחיר גבוה יותר עבור אותם שירותים, ולחלופין להתמודד עם קיצוץ בשירותים שמעניקה המדינה. <sup>3</sup>

ההנחה העומדת בבסיס המס היא שהמס חיוני לתפקוד המדינה, ולהבטחת אספקת השירותים והמוצרים שעל המדינה לספק לאזרחיה. בנסיבות אלה מקנים דיני המס לרשויות האכיפה כלים לאכוף על ה"רוכבים החופשיים" לשלם את המס הקבוע בדין. הכלים שהדין מעניק הם סנקציות אזרחיות וסנקציות פליליות. <sup>4</sup>

מבחינה עקרונית עבריון מס נחשב למי שמועל בכספי הציבור. הלכה למעשה עבירת מס היא גניבה ישירה מכספי המדינה וגניבה עקיפה מכספי חברי הקהילה. באספקט הפלילי ה"רוכב החופשי" מתחמק מחלקו בנשיאה במימון קופת המדינה, והחלק הפלילי של דיני המס נועד למנוע תופעה זו, כמו גם להשיג את התכלית של גמול והרתעה. <sup>5</sup>

חוקי המס מחייבים את הנישום לרשום ולדווח בצורה אחידה ורציפה את כל פעולותיו העסקיות בדרך במועד ובצורה שנקבעו בחוקים, בתקנות המס ובהוראות השונות. על מנת למלא חובה זו זקוק הנישום בדרך כלל ליעוץ מקצועי ושירותים של בעל מקצוע. בעלי מקצוע אלה הם רואי-חשבון, יועצי-מס, עורכי-דין ולעיתים גם מנהלי חשבונות <sup>6</sup> (בעלי המקצוע הנ"ל יקראו להלן: **היועץ / היועצים**). הצורך להיעזר בבעלי מקצוע בדרך כלל איננה דרישה הקבועה בחוק, אך העובדה שדיני המס הם מסועפים ומורכבים מאלצת את רוב הנישומים להסתייע בשירותיהם המקצועיים של מומחי המס למיניהם. <sup>7</sup>

מעבר לכך, במקרים מסוימים, כגון בחבר-בני-אדם, מחייבת פקודת מס הכנסה <sup>8</sup> (להלן: "הפקודה") את הנישום להגיש דו"ח מבוקר ע"י רואה חשבון ומותאם בידיו לצורכי המס <sup>9</sup> בנוסף לליווי המקצועי השוטף, הרי פעמים רבות, לאור מורכבותם של חוקי המס, נזקק הנישום גם ליעוץ ועזרה על מנת להימנע מאישום פלילי.

<sup>1</sup> ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, לט(2) 70 (1985)

<sup>2</sup> שם פ"ס 6 לפסה"ד של השופט ברק

<sup>3</sup> יוסף אדרעי, **אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל** 271 (תשס"ז)

<sup>4</sup> שם, עמ' 272

<sup>5</sup> שם, עמ' 275

<sup>6</sup> ד"ר חיים גבאי "שלוחו של עבריון מס כמותו?" **מיסים** כא/576 (אוקטובר 2007)

<sup>7</sup> אריה גרובר, איציק דוידוב "אחריותו הפלילית של המסייע בדין הפלילי ובדיני המס" **מיסים** ט/52 (אוקטובר 1995)

<sup>8</sup> פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] פורסמה דיני מדינת ישראל [נוסח חדש] מס' 6 מיום 25.4.1961 עמ' 120.

<sup>9</sup> סעיף 131(ג) לפקודה

## חלק ראשון: עבירת הסיוע בדיני העונשין הכלליים

### כללי

ישנן עבירות אשר מעצם מהותן דורשות השתתפות של אדם אחד: למשל עבירת השוחד. אדם אינו יכול לשחד את עצמו, אלא, אך ורק אדם אחר, ולכן מעצם מהותה ביצוע עבירת השוחד דורשת השתתפות של אדם נוסף. לעומת זאת, קיימות עבירות שיכולות להיות מבוצעות בידי אדם בודד, כגון רצח, שוד וגנבה, אך בפועל הן בוצעו על ידי מספר אנשים. חוק העונשין<sup>10</sup> פרק ה' סימן ב' נושא את הכותרת "צדדים לעבירה", עוסק בעבירות שמעצם מהותן יכולות להיות מבוצעות על ידי אדם בודד, אך בפועל בוצעו על ידי מספר אנשים.

חוק העונשין מגדיר דרכים שונות של השתתפות בביצוע העבירה. החוק מבחין בין מבצעים עיקריים שביצעו את העבירה בצוותא, בין אדם שביצע עבירה באמצעות אדם אחר, או באמצעות מסייע, ומבדיל בין המבצע בצוותא, לבין מסייע, ובין המבצע באמצעות אחר, לבין המשדל.<sup>11</sup>

למרות שאין אזכור בחוק למונחים "שותפים" ו"שותפות", החוק מתייחס למצב בו עבירה מתבצעת במשותף על-ידי כמה עבריינים, כאשר לכל אחד מהעבריינים הנ"ל תרומה שונה לביצוע העבירה. שאלת סווגו של המשותף

<sup>10</sup> חוק העונשין (חלק מקדמי וחלק כללי), התשנ"ב-1992 פורסם ס"ח תשל"ז מס' 864 מיום 4.8.1977 עמ' 226  
<sup>11</sup> מרים גור אריה "הצעת חוק העונשין (חלק מקדמי וחלק כללי)", התשנ"ב-1992 **משפטים** כד 9, 41 (תשנ"ד – תשנ"ה)

תקציר זה כפוף לתקנון אתר [Grade.co.il](http://Grade.co.il) ויחולו עליו התנאים הכתובים שם. העושה שימוש במסמך, לרבות קריאתו, מקבל על עצמו ללא סייגים את כל התנאים הקבועים בתקנון. מעבר לכך, אין להעתיק, לשכפל, לשנות, להפיץ, לפרסם, לשדר, להציג בפומבי, להעמיד לרשות הציבור, למסור או למכור לצד שלישי או לעשות שימוש מסחרי כלשהו במסמך זה ו/או כל חלק ממנו.