

## הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה מאת פרופ' דן ביינ\*

### א. מבוא

דיני המס הם מן הדינים המורכבים והמסובכים ביותר. הם כרוכים בטבורם במשפט האזרחי, במשפט החוקתי ובמשפט המינהלי<sup>[1]</sup> ובעקבות הגלובליזציה גם במשפט הבינלאומי<sup>[2]</sup> מחד ובכללי החשבונאות מאידך<sup>[3]</sup>.

מורכבותם של דינים אלה הולכת ומעמיקה ככל שחיי הכלכלה במישור הלאומי והבינלאומי נעשים סבוכים ומתוחכמים יותר.

היכולת להעריך מראש את עצם קיום החבות במס בעסקאות בעלות אופי חדשני, את המצבים בהם קיימת חובת הדיווח, גם אם בסופו של דבר לא יהיה חיוב במס בשל קיומו של פטור, ואת גובה החשיפה למיסים מסוגים שונים - נעשית קשה יותר ויותר, מה גם שבתחום המס, כמו בתחומי משפט אחרים, קנתה לה שבייתה הפרשנות התכליתית<sup>[4]</sup>, שדחקה את הפרשנות המילולית דווקנית ששררה קודם לכן<sup>[5]</sup>. P

חוסר ודאות נוסף הוא תוצאה של הנורמות האנטי-תכנוניות למיניהן, החל מ"עסקה מלאכותית" או "פעולה מלאכותית"<sup>[6]</sup>, הסיווג השונה<sup>[7]</sup> והעדפת תוכן כלכלי על צורה פורמלית<sup>[8]</sup>.

מטרות דיני המס הן שאיבת כסף מן הציבור למימון שירותים לטובת כלל הציבור ובמידה מסוימת, להביא לחלוקה צודקת יותר של העושר בחברה ומיתון פערים חברתיים<sup>[9]</sup>.

הטלת האחריות הפלילית הקבועה ברוב חוקי המס היא בעלת אופי טפל לדיני המס האזרחיים ומטרתה העיקרית היא סיוע באכיפת החבות במס וגביית המס<sup>[10]</sup>. אין אמנם להתעלם מהיבטים מוסריים שהפסיקה מנסה להבליט בהקשר לעבירות מס, תוך שימוש בביטויים "גניבת כספי הציבור"<sup>[11]</sup>, "שוד הקופה הציבורית"<sup>[12]</sup> וכו', אך שיקולים מוסריים אלה מתאימים רק לפעולות בוטות ביותר מצד נאשמים אשר יש בהן אלמנטים של מירמה ואי יושר בולט, כגון ביצוע "עסקה בדויה", זיוף מסמכים או בדיית מסמכים פיקטיביים, העלמת מסמכים וראיות אחרות או עשיית פעולות או עסקאות ללא תיעוד, במטרה להעלימן. P

מאחר שבתחום "האזרחי" של דיני המס קיים שפע של סנקציות בעלות אופי עונשי-הרתעתי, כגון קנסות מינהליים<sup>[13]</sup>, הגדלת שיעורי מס<sup>[14]</sup>, אי הכרה בהוצאות ובהפסדים<sup>[15]</sup>, פסילת ספרים<sup>[16]</sup> ועוד, מן הראוי היה לייחד את עבירות המס רק למקרים הבוטים ביותר. המציאות הלכה למעשה היא אחרת: ראשית, חלק ניכר מעבירות המס מוגדרות בצורה רחבה ומעורפלת קמעא<sup>[17]</sup> ושנית, במגעיו השונים של הנישום עם רשויות המס, אנשי רשות המס משתמשים לא פעם באיומים (שאמנם לא תמיד ממומשים) להעביר את הנושא שבמחלוקת למסגרת של חקירה פלילית העשויה להסתיים בהגשת אישומים, כאמצעי להפעלת לחץ על הנישום להגיע עמם לפשרה הנוחה לרשות, במישור האזרחי.

ברשימה זו נעסוק באמצעים ובכלים המשפטיים העומדים לרשות הנישום על מנת שיקטין את הסיכון להסתבך באחריות פלילית לאור כללי האחריות הפלילית בחוק העונשין לאחר תיקון 39,

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

לאור הוראות דיני המיסים, ולאור פסיקת בית המשפט העליון בשלושה פסקי דין מרכזיים: פרשת פרומדיקו[18] פרשת תנובה[19] ופרשת טגר[20].

## ב. הוראות דיני המס

ניתן למצוא בדיני המס שלושה מכשירים שיש בהם כדי לסייע בידי הנישום להקטין את סיכוניו לא רק במישור "האזרחי" (הקטנת הסיכון הכלכלי) אלא בעקיפין גם במישור הפילי.

הכלי הראשון הן הוראות הביצוע והוראות הפרשנות המוצאות על ידי רשות המיסים. הוראות אלה אינן מחייבות, לא את הנישום ולא את בית המשפט[21], אך הן מבטיחות לנישום, שאם יעצב את עסקאותיו ופעולותיו בהתאם להוראות אלה, הוא ידע בדרך כלל מה חבות המס שלו, אם בכלל, והוא לא יהא צפוי לאף סנקציה, לא "אזרחית" ובוודאי לא פלילית. P

לשון אחרת: ככלל, רשויות המס יהיו מנועות מלנקוט בעמדה שונה מזו המוצגת בהוראות הביצוע ובהוראות הפרשנות שהוצאו על ידן, אלא אם קיים טעם מבורר לכך[22].

המכשיר השני הוא החלטת מיסוי (פרה-רולינג)[23] המאפשרת לנישום לפנות (בדרך כלל עוד לפני הפעולה או העיסקה) לרשויות המס תוך גילוי העובדות הרלוונטיות ולקבל החלטה בדבר השלכות המס הנוגעות לאותה פעולה או עסקה. החלטה זו, בדומה להוראות הביצוע או הפרשנות, אינה מחייבת את הנישום, אך מבטיחה לו, שאם יפעל כאמור בה, לא יגדלו סיכוניו האזרחיים מעבר לאמור באותה החלטה ואין חשש במקרה זה מהסתבכות בפלילים.

לשון אחרת, "החלטת מיסוי", בדומה ל"הוראת ביצוע" או ל"הוראת פרשנות", מהווה הצהרה מוסמכת בדבר עמדת רשות המס באשר לפירוש הדינים הרלוונטיים ובדבר חלותם על מערכת עובדתית שהוצגה על ידי הנישום, והרשות קשורה בהחלטה זו[24] אך אין היא מחייבת לא את הנישום ולא את בית המשפט שבפניו יכול הנישום לערער, אלא אם ההחלטה ניתנה בהסכמת הנישום[25].

יצוין, כי פרט למסגרת הכללית בדבר החלטות מיסוי, קיימות גם הוראות ספציפיות המתנות מתן פטור או הקלות אחרות בקבלת אישור מוקדם של הרשות לעשיית הפעולה או העסקה[26].

הכלי השלישי - חובות הדיווח הכלליות והספציפיות[27] ובעיקר חובת הדיווח הספציפית הנובעת מהוראות החוק ומהתקנות הנוגעות לתכנון מס אגרסיבי[28]. הוראות אחרונות אלה מעמידות את הנישום על כך, שמדובר בסוגי עסקאות או פעולות שהן "חשודות" בעיני רשויות המס ועלולות להביא להתעלמות מהן כעסקאות מלאכותיות או ככאלו הנתונות לסיווג מחדש או לסיווג שונה ובמקרים מסוימים עלולות גם להביא לטיפול פלילי.

מילוי אחר חובת הדיווח עשוי לנטרל את החשיפה להליכים פליליים, כי עובדת הדיווח תשלול בדרך כלל קיומה של מחשבה פלילית הנדרשת ברוב העבירות שבחוקי המס השונים[29]. P

## ג. קיומו של האיסור בזמן ביצוע המעשה נשוא האישום כחלק מעקרון החוקיות

עקרון יסוד בדיני עונשין הוא עקרון החוקיות הקובע, כי אין עבירה ואין עונש עליה אלא מכוחו של חוק או מכוח תקנות שנתקנו על פי החוק[30]. חלק מעיקרון זה הוא, שהאיסור יחול במקום ביצוע העבירה ובזמן ביצוע העבירה[31]. עיקרון זה תקף על כל רכיבי האיסור, לרבות אותם

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

רכיבים "אזרחיים" הנוגעים לעצם החבות במס, שהופכים במצוות המחוקק ליסוד מיסודות העבירה[32].

עיקרון זה עומד למבחן בשתי סוגיות הנוגעות לענייננו: האחת, הקביעה של פקיד השומה, כי עסקה או פעולה היא מלאכותית - דבר המביא בעקבותיו חבות במס לעומת אי-חבות או חבות מוקטנת לו הפעולה או העסקה היו מתקבלות בצורה כפי שנעשו על ידי הנישום[33]. כאן נשאלת השאלה, האם יש לראות את קביעתו של פקיד השומה כמבטאת מצב דברים קיים בעת עשיית העסקה או הפעולה שהם נשוא האישום, וככזאת - בעלת אופי דקלרטיבי בלבד, או שמא קביעת פקיד השומה משנה את המצב המשפטי שהתקיים בעת עשיית העסקה או הפעולה ויש לראותה כבעלת אופי קונסטטיטויבי, שפעולתה מיום הקביעה ואילך בלבד.

השאלה השניה נוגעת למצב משפטי מורכב ולא ברור באשר לדין הקובע את החבות במס או לתחולתו של דין המס על מערכת עובדות פלונית. האם יש לראות את הפרשנות המוסמכת של בית המשפט כמבטאת את המצב המשפטי "האמיתי" ששרר מאז ומעולם, לרבות בעת עשיית הפעולה או העסקה, ולכן לפרשנות בית המשפט יהיה אופי דקלרטיבי, או שמא לפחות לעניין האחריות הפלילית יש לראות פרשנות זו כמעין "חקיקה שיפוטית" הפועלת על מצבים עתידיים בלבד?

לגבי שני מצבים אלה כאחד, תשובת בית המשפט היתה, שמדובר באקטים משפטיים שפניהם פני העתיד ולא העבר[34].

לשון אחרת, הקביעה של איש הרשות המוסמך (פקיד השומה ומקביליו בדיני מס אחרים) בדבר מלאכותיות הפעולה או העסקה, היא אשר מקנה לה אופי כזה, וקודם לקביעה כזו יש מקום להתייחס אליהן כקיימות וברורות תוקף, ככל שהוראות הדין הכללי (בעיקר דיני החוזיים הכלליים והספציפיים) נותנות להן תוקף כזה.  
P

לפי הגישה האמורה, עד למתן החלטתו של בית המשפט נמצאים אנו במצב הנתון לפרשנויות שונות והפרשנות המוסמכת הנקבעת בבית המשפט אינה רק נותנת ביטוי למצב המשפטי ה"נכון" אלא בוראת אותו כביכול מחדש, מתוך מצב "התווה ובוהו" המשפטי, בבחינת "יש מאין"[35].

למעשה, משמעות גישה זו היא, שבעבירות בהן יסוד החבות במס הוא רכיב מרכיבי היסוד העובדתי וחבות המס נובעת מכוח ההתעלמות מצורת העסקה, כפי שהוצגה על ידי הנישום עקב הקביעה בדבר מלאכותיותה, או עקב הפרשנות שאימץ בית המשפט במצב בו היתה אי בהירות לגבי הפרשנות הנכונה או לגבי התייחסותה לסיטואציה עובדתית מסוימת - הרי במועד הרלוונטי להטלת האחריות נעדר רכיב מרכיבי היסוד העובדתי בעבירה במועד ביצוע הפעולה או העסקה, ולכן לא ניתן להרשיע את הנישום בעבירה.

#### ד. עקרון "המזיגה" בין היסוד הנפשי והיסוד העובדתי

לפי גישה פחות מרחיקת לכת, מגיעים לתוצאה של אי קיום אחריות פלילית על ידי שלילת היסוד הנפשי של מחשבה פלילית ואולי גם של רשלנות[36]. שהרי במועד הרלוונטי לא ידע הנאשם על חבותו במס ובמקרים לא מעטים, אם כי לא תמיד, גם לא יכול היה, כאדם מן הישוב, להיות מודע לכך[37].

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

לתוצאה דומה ניתן להגיע באספקלריה של סייג הטעות הכרוך בעקבו, בסוגיית היסוד הנפשי בעבירה[38].

## ה. סייג הטעות

(1) לפני תיקון 39 לחוק העונשין

הגישה המסורתית של דיני העונשין עוד לפני תיקון 39 היתה, כי טעות בעובדה (או במצב הדברים) שוללת אחריות. P

כשמדברים על טעות, הכוונה היא לטעות אמיתית, שכן "עצימת עיניים" כמוה כדיעה[39] היתה מלכתחילה אי בהירות בשאלה אם הטעות חייבת להיות לא רק כנה אלא גם סבירה, אך ערב תיקון 39 קנתה לה שביתה הדעה, כי בעבירות של מחשבה פלילית אין מקום להכנסת מבחן אובייקטיבי של סבירות, שכן הכנסת רכיב אובייקטיבי סותרת את עצם רעיון המחשבה הפלילית הדורשת מודעות בפועל לכל הרכיבים העובדתיים של העבירה, וכי די בכך שלפנינו טעות כנה[40].

הדרישה ליסוד אובייקטיבי של סבירות מוצדקת רק בעבירות הכוללות יסוד נפשי של רשלנות.

לעומת זאת, נקבע בחוק העונשין, שקדם לתיקון 39, שטעות בדין אינה פוטרת מאחריות[41] ולאכאורה מדובר בכל דין. מה גם שבהגדרת היסוד הנפשי יש התייחסות רק לעובדות ולא לנורמות משפטיות.

לימים, עקב ריבוי עבירות חדשות, מעבר לעבירות המסורתיות שדבר פליליותן מושרש היטב בתודעת הציבור (MALA IN SE), כאשר חלק ניכר מעבירות אלה (MALA PROHIBITA) קשורות להסדרים מקיפים ומורכבים בתחום הכלכלה, איכות הסביבה, בניין ערים וכיו"ב - נאלצו בתי המשפט ליצור אבחנה בין דינים הקובעים את האיסור הפלילי וגבולותיו ובין דינים אזרחיים (לרבות מינהליים), שהם אמנם רלוונטיים לאחריות הפלילית אך ניתן לראותם "כלבר-פליליים"[42], ומבחינת הטעות סווגו דינים אלה כעובדות או כ"מצב דברים" שסייג הטעות במצב דברים חל עליהם.

אבחנה זו בין דין פלילי ולבר-פלילי אמנם אינה קלה ליישום [43] אך נראה שיש בסיס מוצק לגישה לפיה דיני המס "האזרחיים", גם כאשר כרוכה בעקביהם אחריות פלילית שהיא בבחינת טפל לעיקר, ניתן לסווג טעות לגביהם כטעות בדין "לבר-פלילי", שכמוה כ"מצב דברים" לענין סייג הטעות.[44]

(2) אחרי תיקון 39 לחוק העונשין

בעוד שסייג הטעות לפני תיקון 39 חל רק על טעות "במצב דברים" (עובדה), הרי תיקון 39 פעל בשני מישורים: מחד, שימר את הגנת הטעות במצב דברים, תוך שהוא מבהיר, שבעבירות של מחשבה פלילית שבסיסן סובייקטיבי לא נדרש כל רכיב של סבירות כתנאי להחלת ההגנה; רכיב כזה יידרש (לפי המינוח החדש של "אדם מן הישוב") רק בעבירות שהיסוד הנפשי שלהן הוא רשלנות[45]. P

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

התיקון קובע במפורש "שחשד" (שהוא הביטוי המחליף את מושג "עצימת עיניים" בו נעשה שימוש קודם לתיקון 39) כמוהו כידיעה[46].

בצד הסייג המסורתי של טעות במצב דברים (עובדה), נוצר סייג נוסף של טעות במצב משפטי, המדבר על טעות הנאשם המתייחסת ל-"קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור".[47]

סייג זה צר בהרבה בהיקפו מהטעות במצב דברים, שכן הוא יחול רק מקום שהטעות "בלתי נמנעת באופן סביר". יצוין, כי בהכנסת רכיב אובייקטיבי של סבירות, גם כאשר מדובר במחשבה פלילית שהיא, כאמור, בעלת אופי סובייקטיבי, אין כל סתירה פנימית, באשר המודעות לקיומו של איסור פלילי או היקפו, בהבדל מידיעת העובדות המתייחסות להתנהגות, לנסיבות ולתוצאה - אינה חלק אינטגרלי של המחשבה הפלילית[48].

יצירת הסייג החדש של טעות במצב משפטי עוררה את השאלה, האם האבחנה, פרי הפסיקה שקדמה לתיקון 39, בין טעות בדין פלילי לדין לבר-פלילי - עדיין תקפה.

בנושא זה אין אחידות דעים בפסיקת בית המשפט העליון[49].

לביסוס כל אחת משתי הגישות ניתן להציג נימוקים כבדי משקל.

לתמיכה בגישה לפיה אין עוד מקום לאבחנה האמורה ניתן להביא את הנימוק הבא: כל מטרתה של האבחנה לפני תיקון 39 היתה להצר את תחום הכלל שטעות בדין אינה מצדיקה ולכן, כאשר המחוקק הסדיר באופן ברור את סוגיית הטעות בדין, אין עוד מקום לאבחנה פסיקתית, שגבולותיה ממילא אינם ברורים. P

לעומת זאת, את קיום האבחנה גם לאחר תיקון 39 ניתן להצדיק בדרך הבאה: הסייג החדש בא ליצור הגנה, שלא היתה קיימת קודם לכן, למקרה של טעות בעצם קיומו של האיסור וגבולותיו. עם זאת הוא קבע לסייג זה גבולות צרים ביותר, שכן לא על נקלה נפטור מאחריות אדם הטוען לאי ידיעתו על קיום איסור. מאידך, אין הצדקה לקבוע תנאים כה מחמירים למי שטעה לא בעצם קיום האיסור או בגבולותיו אלא בדין "אזרחי" מורכב, העומד בפני עצמו, ושהאיסור הפלילי טפל לו[50].

אין דומה מי שיטען "לא ידעתי שמי שלא מנכה מס במקור מבצע עבירה (טעות לגבי עצם קיומו של האיסור)" למי שיטען שלא הכיר את דיני המס הסבוכים הנוגעים, למשל, לניכוי ריבית מהלוואה שנתנה חברה-אם בארץ לחברה-בת בחו"ל (שהיא טעות בדיני מס) - שאלה שגם מומחי מס מתקשים לענות עליה.

בלשון סעיף 34ט לחוק העונשין העוסק בסייג זה של טעות במצב משפטי, ניתן למצוא סימוכין לפירוש השני, שכן לשון זו מצביעה על כך, שהמחוקק לא התיימר להסדיר את סוגיית הטעות בדין בהיקפה המלא אלא הוא מתייחס רק לסוג אחד של טעות בדין והיא זו המתייחסת לקיומו של האיסור הפלילי וגבולותיו.

(1) כללי

השאלה, עד כמה תוכל ההסתמכות על חוות דעת מומחה פרטי לשמש בסיס להגנה בפני אישום פלילי, העסיקה לא מעט את המלומדים ואת הפסיקה[51], אך לא תמיד הושם הדגש על כך ששאלת ההסתמכות על חוות דעת מומחה אינה יכולה להידון בחלל הריק, אלא כמקרה ספציפי במסגרת סייג הטעות.

לשון אחרת, אין לדבר על הגנת ההסתמכות כסייג עצמאי, אלא מדובר בשימוש בסייג הטעות, כאשר ההסתמכות על חוות הדעת (שלפי ההנחה לא נתקבלה מלכתחילה על ידי הרשויות ובסופו של דבר על ידי בית המשפט) מהווה אך הסבר להיווצרותה של אותה דעה או תפיסה המתבררת בדיעבד כמוטעית.

מאחר שתוכן חוות דעת המומחה, שלפי ההנחה לא נתקבלה על דעת רשויות המס ובית המשפט - הוא תוכנו של המס ופרשנותו ו/או מידת חלותו על מערכת עובדות מסוימת - עולה, כמובן, השאלה שנשאלה בפרק הקודם והיא, האם "טעות" של הנישום המסתמך על חוות דעת כזו תסווג "כטעות במצב דברים", מכוח סיווגה כטעות בדיון "לבר-פלילי", או לחילופין "כטעות במצב משפטי", P

מתוך הנחה שלאחר תיקון 39 כל טעות המתייחסת לדיון כל שהוא, בין פלילי ובין אחר, חייבת להיבחן במסגרת הסייג של טעות במצב משפטי הדורש, כאמור, כתנאי להסרת האחריות הפלילית, שהטעות תהיה בלתי נמנעת באופן סביר[52].

(2) עמדת הפסיקה ביחס לחוות דעת מומחה

שלושה פסקי דין מרכזיים של בית המשפט העליון, שעסקו בסוגייה של הסתמכות על חוות דעת מומחה כמקנה הגנה בפני אחריות פלילית, זכו להדים תקשורתיים רבים. כוונתי לפסקי הדין בעניין הורוביץ (פרומדיקו), [53] תנובה, [54] וטגר[55], שכולם עסקו בשאלה, מהם התנאים והנסיבות שבהם תתקבל טענת הנישום הנאשם בפלילים, כי מאחר שהסתמך על חוות דעת מומחה, שהכשירה את פעולותיו ומחדליו - אין הוא נושא באחריות פלילית.

נתחיל בתנאים הנדרשים מכוח פסקי הדין האמורים, שאינם במחלוקת.

ראשית, צריך להיות ברור, שה"טעות" שנגרמה מכוח ההסתמכות על חוות הדעת היתה טעות כנה. קיום של חשד בדבר נכונות האמור בחוות הדעת כמוהו כדיעה[56] שזהו מצב הדברים, וממילא - מקום בו קיימת ידיעה, נשללת הטעות.

שנית, וגם כאן מדובר למעשה ברכיב של כנות הטעות: תנאי לטענת טעות המתבססת על הסתמכות על חוות דעת מומחה הוא, שלמומחה סופקו כל העובדות הרלוונטיות בלי להעלים או לסלף דבר[57]. במידה שלעובדות מסוימות יש חשיבות מיוחדת, יש להדגישן ולא להבליען בבלייל של נתונים.

שלישית, האדם שחוות דעתו מתבקשת צריך להיות מומחה בתחום שלגביו מתבקשת חוות הדעת, [58] לפחות כאשר מדובר בתחום בו נדרש ידע ומומחיות שאינם מצויים בידי עורך-דין או רואה-חשבון ממוצע. ובענייננו, מדובר בידע כללי במשפט ובעיקר בתחום החוקתי, המינהלי והמיסחרי, בדיני המס (שגם בהם קיימות דיסציפלינות-משנה, כגון מיסוי ישיר, מיסוי עקיף, מיסוי

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

מוניציפלי, מיסוי ישראלי ומיסוי בינלאומי). ככל שהשאלה מורכבת יותר, כן נדרשת מומחיות יותר ספציפית או להיפך יותר רחבה, לפי העניין. P

מעבר לדרישות מוסכמות אלה, קיימות מחלוקות בפסיקה לגבי מידת חיוניותם והיקפם של תנאים נוספים, שבהם תלויה האפשרות לביסוס טענת ההסתמכות.

ואלה הן שאלות המחלוקת:

(א) האם צריכה להתקיים פנייה ספציפית למומחה או שמא מספיק שהמומחה יאשר ויתן ברכתו לעסקה בכללותה?

(ב) האם צריך שחוות הדעת תינתן בכתב דווקא ותהיה מנומקת, או שמא די באמירה בעל פה הקובעת, למשל, שבגין עסקה פלונית אין חבות במס או אין חובת דיווח?

(ג) האם מקום שקיימת אפשרות של פנייה לרשויות בבקשה למתן חוות דעת מקדימה (PRE RULING) (או לענייננו "החלטת מס"), יש לנקוט בדרך זו, והאפשרות לסמוך על חוות דעת מומחה פרטי תועיל רק כאשר דרך זו אינה פתוחה בפני הנישום.

בפסק דין פרומדיקו[59] אומר השופט אור, כי:

"אין להכביד בהעלאת דרישות פורמאליות של פניה בכתב או דרישה לקבל חוות דעת בכתב או שתהיה פניה נקודתית ישירה ליועץ... איני רואה מקום ליצירת מגבלות פורמאליות לטענת ההסתמכות, אשר כל כולה מבוססת על הגיון ונסיון החיים. על פיהם כשפועל נאשם בתום לב, על יסוד חוות דעתו של מומחה לדבר, היודע את העובדות, נשללת הכוונה לפעול שלא כדין. מה שחשוב הוא שביהמ"ש ישתכנע שהנאשם פעם בתום לב, על פי עצה שקיבל מבר-סמכא עליו היה יכול לסמוך. כמי שיודע את העובדות ואת הדין. אין הכרח שאמצעי השכנוע יהיה תוצאה של פניה ישירה - אם בכתב ואם בלעדי - אל המומחה ושתהיה תשובה כתובה, שתופנה ישירות אל הנאשם. חשובים המהות, התוכן - קבלת חוות דעת ממי שיודע את העובדות והוא בעל כשירות מקצועית למתן חוות הדעת והסתמכות על חוות הדעת - ולא אופן השגתה של חוות הדעת".

להלן מודגש, כי במישור הראייתי בלבד, עדיפה פנייה ישירה למתן חוות דעת כתובה, שכן חוות דעת כתובה כזו תסיר את הערפל לגבי השאלות, האם בפועל היתה הסתמכות אמיתית, בתום לב מצד הנאשם, על חוות דעתו של המומחה, האם המומחה היה בר סמכא באותו תחום, האם הקפיד המומחה במתן חוות דעתו והאם הובאו לידיעתו כל העובדות החשובות לעניין. P

אך אם קיימות ראיות חותכות בנקודות האמורות, אין מקום לדחות את טענת ההסתמכות בשל חוסר פנייה מיוחדת של הנאשם, בכתב או בעל-פה, לקבלת חוות דעת ממי שיעץ לו. כך, למשל, יש מקרים בהם מהות היחסים בין הנאשם ליועצו ומידת המעורבות של היועץ בעיסוקיו של הנאשם הם כאלה, שתהיה זו הנחה סבירה מצד הנאשם, שהעובדות הרלוונטיות ידועות ליועץ וכן שעל פי התנהגותו ומעשיו של היועץ, ברור שאין כל חבות במס. גישה גמישה דומה ניתן למצוא בפסק דין טגר[60].

יוער, כי לגישתו המקילה והלא פורמלית של השופט אור בעניין פרומדיקו, ניתן לתת שני הסברים. האחד: פסק הדין ניתן במשטר משפטי שלפני תיקון 39, שבו טענה של טעות בדיני המס יכולה היתה להידון רק במסגרת טעות במצב דברים, וזאת באשר הסייג של טעות במצב משפטי טרם היה קיים. שנית: העבירות עמן התמודדו הנאשמים בפרשת פרומדיקו היו עבירות

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה. עבירות אלה אינן עבירות של מחשבה פלילית רגילה, של מודעות בלבד, אלא כוללות יסוד נפשי של כוונה מיוחדת (במינוח של תיקון 39 - "מטרה" [61]) - היא הכוונה להשתמש ממס. הוכחת רמה גבוהה זו של מחשבה פלילית דורשת מידת זהירות מיוחדת. [62]

בפרשת תנובה, שבה נידונו עבירות של עשיית הסדר כובל לפי חוק ההגבלים העסקיים, [63] נקטה כבוד הנשיאה בייניש כלפי ההסתמכות על חוות דעת מומחה עמדה מסתייגת וחשדנית בהרבה מזו שנקטה בפרשת פרומדיקון [64]. נקודת המוצא שלה היתה, שיש לתת פרשנות מצמצמת להיקף ההגנה, הן בשל היות ההגנה חריג לכלל הרחב לפיו טעות בדין אינה פוטרת מאחריות, וכן משום שיש בהגנה זו סיכונים לא מעטים לפגיעה באינטרס הציבורי המוגן בחוק העונשין [65], ובפרט קיימת סכנה לשימוש לרעה בהגנה על ידי רכישת חוות דעת מוזמנות, שיעניקו חסינות ופטור מאחריות פלילית. כמו כן, בית המשפט הביע חשש מפני אי הטמעתן בפועל של הנורמות הקבועות בדין הפלילי. [66]

בנוסף, קיים לדעת בית המשפט חשש מפני יצירת פער בלתי שוויוני בין נאשמים בעלי אמצעים, שיכולו להישען על חוות דעת של עורכי-דין בעלי מוניטין, לבין נאשמים שמטעמים כלכליים אין להם גישה לעורכי דין בעלי התמחות ורמה מקצועית מוכרת [67]. לפיכך, במקום בו קיים הסדר סטטוטורי המאפשר קבלת פרה-רולינג, מוטל על הנאשם הנטל להבהיר, מדוע לא פנו הוא או בא כוחו לרשות המוסמכת בבקשה לקבל את עמדתה המשפטית, אלא בחרו להסתפק בעצתו של המומחה הפרטי. [68] P

בית המשפט מבחין בין שאלות פשוטות יחסית, הנוגעות להתנהגות שהיא קרובה "לגרעין הקשה" של העבירה, מחד, לבין שאלות מורכבות, שבהן ההתנהגות פחות קרובה "לגרעין הקשה" של העבירה [69], מאידך.

במקרה השני, נראית הפנייה למומחה הפרטי סבירה יותר והסיכוי לקבלת טענת הסתמכות על חוות דעת של מומחה פרטי גדולה יותר מאשר במקרה הראשון.

חוות הדעת של המומחה ראוי שתהיה, בדרך כלל, בכתב, לא רק מן הטעם הראייתי, אלא גם מהטעם המהותי, שחוות דעת כתובה בנוגע לחוקיותם של מעשה או עיסקה מסוימת תהיה מוקפדת יותר. [70]

כרקע להבנת עמדת בית המשפט בפרשת תנובה, יש להצביע על מספר נקודות:

ראשית, פסק דין תנובה הולך בעקבות גישתו של השופט מצא בפרשת בורוביץ [71] ויוצא מההנחה, כי לאחר תיקון 39 אין עוד מקום להבחנה בין טעות בדין לבר-פלילי (שכמוהו כעובדה) לבין טעות בדין פלילי, וכי כל טעות בדין תסווג כטעות בדין הפלילי, שיש לדון בה במסגרת הסייג של טעות במצב משפטי. [72]

שנית, הודגש על ידי בית המשפט, כי בפרשת פרומדיקו נדונה עבירה של "כוונה מיוחדת" ("מטרה") והדיון התמקד במידה רבה בשאלה, האם נתקיימה כוונה כזו. בעבירה של "הסדר כובל", לעומת זאת, לא נדרשת כוונה כזו, באשר עבירה זו היא כידוע עבירה של מחשבה פלילית רגילה. [73]

שלישית, בית המשפט בעניין תנובה מציין, כי אמות המידה שנקבעו על ידו אינן מהוות רשימה סגורה [74].



לאחר פסק-דין של תנובה, נדונה בבית המשפט העליון, בהרכב אחר, בפרשת טגר[75], אותה סוגייה ושוב בהקשר לעבירה של הסדר כובל. בפסק דין זה ננקטה ע"י השופטת ברלינר גישה מקילה וגמישה יותר לעניין ההגנה של הסתמכות על חוות דעת מומחה. בין היתר נקבע, כי אין צורך תמיד בפנייה ישירה למומחה וכי כאשר "פונה אדם לעו"ד על מנת שיעניק ליווי משפטי כללי לחוזה או לפעולה אחרת, ניתן לייחס לו ציפיה כי כל היבטי המשפט הפלילי יובאו בחשבון. P

אין להעמיס על הפונה את הדרישה כי יגדיר מראש את המוקשים המשפטיים האפשריים[76]. עם זאת, אין די בהסתמכות על עצתו של עורך-הדין שניתנה לגבי מקרים אחרים. [77] מהאמור בדבר העדר הצורך בפנייה ישירה למומחה עולה בעקיפין, כי אין צורך שחוות דעת המומחה תינתן בכתב דווקא. לעניין ההסתמכות על חוות דעת פרטית מקום בו קיימת אפשרות לפנייה לקבלת "פרה רולינג", אומר בית המשפט, כי אין לקבוע כלל גורף, שעצת עורך-דין פרטי לא תספיק. לדעת בית המשפט, אין מקום למסמרות בנושא זה והבחינה צריכה להיעשות על בסיס העובדות הקונקרטיות[78].

יצוין, כי בניגוד לעמדת בית המשפט בעניין תנובה, סבורה כבוד השופטת ברלינר, שנתנה את פסק הדין בעניין טגר, כי עדיין קיים מקום לאבחנה בין טעות בדין הפלילי לבין טעות בדין הלב-פלילי, ודווקא לשונו של הסייג לגבי טעות במצב משפטי, המדבר על "טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור" (ההדגשה מופיעה גם בפסק הדין), מהווה עיגון של ממש לאבחנה האמורה. השופטת מציינת, כי "אכן חלק מהטעם המקורי שהוביל ליצירתה של ההבחנה, ניטל, שכן כיום סיווגה של הטעות "כטעות בדין" אינה סותרת את הגולל על האפשרות להעניק פטור. אולם ... תחומה של ההגנה שבסעיף 34 יט צר משמעותית מזו המצויה בסעיף 34 יח ויש הגיון בהענקת הגנה רחבה יותר לטועה בדין הלב-פלילי". עם זאת ייתכן, לדעת השופטת, "שלתיקון בחוק תהיה השפעה, במישור הפרשני, על תיחום הקו המבחין בין דין פלילי לדין לבר-פלילי. העובדה שגם למי שטעה בדין הפלילי יש תקווה למצוא רווח והצלה במסגרת דיני הטעות, עשויה להצדיק צמצום מה בפרשנות המושג "דין לבר-פלילי"[79].

ראוי לציין, שהשופט אדמונד לוי, שישב בדין הן בפרשת תנובה והן בפרשת טגר, הביע הסכמתו לשתי הפסיקות למרות חוסר ההתאמה ואולי אף הסתירה ביניהן.

(3) ניתוח הפסיקה

(א) נקודת המוצא

כפי שצינו בפתח הדברים, מדיניות משפטית נכונה תיחד את השימוש באמצעי להטלת אחריות פלילית בתחום דיני המס למקרים הבוטים ביותר בהם מעורב אלמנט של מירמה, זיוף או פעולה המבטאת חוסר תום לב ברמה גבוהה. הביסוס לקביעתי זו מצוי בעקרון "השיוריות" של המשפט הפלילי, אשר הוא מצידו אינו אלא מקרה פרטי של דרישת המידתיות בפיסקת ההגבלה של חוק היסוד: כבוד האדם וחירותו[80]. P

מדיניות משפטית ראויה זו מצאה לה ביטוי ברור בעניין פרומדיקו ואילו בפסק דין תנובה יש משום תפנית חדה והליכה בכיוון המנוגד של הרחבת תחום האחריות הפלילית, וזאת על ידי צמצום הגנת ההסתמכות.

מגמה זו לא אוששה בפסק דין טגר ומבחינה זו קיים מצב של חוסר בהירות בסוגייה.

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

## (ב) הלכת תנובה ותחולתה על דיני המס

כפי שצינו, פסק דין תנובה עסק בעבירה לפי חוק ההגבלים העסקיים ולא בעבירת מס, אך ניתן להסיק מהאמור בו, כי בית המשפט התכוון שההלכות שנקבעו יחולו גם על עבירות מס. זאת, בשם לב הן ללשון הכללית שננקטה בכל הנוגע לסוגיית הטעות ולחוות דעת מומחה, הן בשל ההתייחסות לפסק דין פרומדיקו והקביעה שיש לקבוע אמות מידה מחמירות יותר להסתמכות על עצת עורך-דין מאלה שנקבעו באותו פסק דין [81], והן בשל איזכור מפורש של עבירות מס כעבירות "כלכליות" מורכבות, בנשימה אחת עם עבירת ההסדר הכובל נשוא פסק הדין ועבירות על דיני ניירות ערך [82].

על אף האמור, דעתי היא, כי לא כל חלקי הלכת תנובה מתאימים להחלה בתחום דין המס.

כאמור, נקבע בעניין תנובה, כי כאשר ניתן בפועל לקבל מן הרשות המוסמכת את עמדתה המשפטית, ובמיוחד במצב בו ישנו הסדר סטטוטורי המאפשר זאת, על הנאשם מוטל להבהיר, מדוע בנסיבות העניין הסתפק בעצתו המשפטית של עורך דינו ומדוע היה זה אמצעי סביר על אף האפשרות לקבל את עמדתה המשפטית של הרשות המוסמכת.

לעמדה זו יש היגיון בתחום העבירה של הסדר כובל, לפי חוק ההגבלים העסקיים. בתחום זה, תפקידו של הממונה על הגבלים עסקיים (שהוא המוסמך למתן פרה-רולינג) הוא תפקיד של רגולטור, שמטרתו לפעול נגד התופעה של קרטליזציה ומונופוליזציה במשק הישראלי. P

וכזוה, הוא המקור המרכזי, מכוח הסמכת המחוקק, לקביעת נורמות ההתנהגות של גופים כלכליים [83] (כפוף כמובן לביקורת של בית הדין להגבלים עסקיים) [84]. לפיכך, יש היגיון רב בפנייה אליו, כדי לדעת את תחומי המותר והאסור בתחומים בהם עוסק החוק [85]. לממונה אין כל אינטרס מעבר לרצון לאכוף את החוק, ולכן אין חשש של פגיעה במידת האובייקטיביות שלו.

לעומת זאת - מנהל רשות המיסים, שהוא הכתובת למתן החלטת מיסוי, אינו רגולטור ואין זה מתפקידו (או לפחות לא מתפקידו העיקרי) לכוון את הגופים הכלכליים לכיוון זה או אחר הרצוי למשק, אלא הוא משמש זרוע של המדינה לגביית מיסים. ככזה, אין הוא בבחינת גורם אובייקטיבי בלתי מעוניין אלא יש לו אינטרס מובהק להגדיל את הכנסות המדינה.

החלטת מיסוי נועדה, בראש ובראשונה, למנוע מהנישומים סיכונים מיותרים; אין תפקידה של החלטת מיסוי לכבול את ידי הנישום אלא לקשור את רשות המס לעמדה מסוימת [86]. מבחינה זו, דומה החלטת מס להוראת הפרשנות או להוראות הביצוע של רשויות המס.

הנישום רשאי לערער על תקפותה של החלטת מיסוי שניתנה שלא בהסכמה, בפני ביהמ"ש כחלק מהערעור על השומה [87].

בית המשפט מתייחס להליך של שומה במידה רבה כאל הליך אזרחי, שבו מופיעים שני צדדים שווים. [88] P

יודגש - ההליך אינו אך ורק בבחינת ביקורת מינהלית אלא הליך דומה להליך אזרחי, שהמערער על שומה מושווה בו לתובע, ופקיד השומה כמוהו כנתבע [89].

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

בהליך זה נשמעות ראיות ובית המשפט מתבקש לקבוע עמדה בשאלות מחלוקת עובדתיות ומשפטיות בתור ערכאה דיונית, בדומה להליך האזרחי - הודעת הערעור ונימוקיה מהווים כעין תביעה ואילו נימוקי השומה מהווים כתב הגנה.

בנסיבות אלה, אין לראות את מנהל רשות המיסים כמי שדעתו לעניין פרשנות דיני המס עדיפה א-פריורי על דעתו של הנישום או של המומחה מטעמו של הנישום. כמו כן, אין לשלול מראש את הסבירות שבהסתמכות הנישום על עמדת המומחה מטעמו, רק משום שבפנייה אל המנהל בבקשה לפרה-רולינג עשוי המנהל לקבוע עמדה שונה מזו של המומחה הפרטי.

לנימוקים ענייניים אלה יש להוסיף שני נימוקים בעלי אופי יותר פורמלי.

האחד: האמירה בפסק דין תנובה, כי ההלכה שנקבעה "לעניין עדות מומחה" חלה גם על עבירות מס, היא בגדר אימרת אגב, שלא נדרשה לצורך ההכרעה והיא אינה מבוססת על בדיקה מעמיקה שתצביע על כך שדיני ההגבלים העסקיים ודיני המס נמצאים על אותו מישור מבחינת נושא דיונו ומבלי להתמודד בצורה מעמיקה עם הלכת פרומדיקו.

השני: הלכת תנובה מבטאת, בסופו של דבר, עמדה של שני שופטים בלבד, שכן השופט השלישי, כב' השופט אדמונד לוי, הצטרף גם לפסק הדין שהביע עמדה שונה בפרשת טגר.

## ז. הלכת תנובה וחובת הדיווח

דיני המס קובעים כללים שונים הנוגעים לדיווח[90], שמאחוריהם עומדת החובה לנהל ספרי חשבונות כדי לאמת את הדיווח[91].

מעבר לכך מוקנות לרשויות המס סמכויות לדרוש מיחידים או מתאגידים למסור להם מידע בעל-פה (מנישום, מעוסק או מגופים או אנשים אחרים הקשורים בעסקיהם) ומסמכים, לערוך ביקורות בעסקים[92] וכן לקבל מידע מגופים שלטוניים אחרים[93] כגון מרשם התושבים, מרשם החברות וכו'. P

עם זאת, המציאות היא כזו, שלאנשי רשות המס אין משאבים לבדוק לעומק ובאופן רציף את כל העסקים והפעולות חבות המס אצל כל אחד מהאזרחים, ובהתחשב בכך - עומדת לרשות הרשויות שורה של סנקציות, פליליות ומינהליות, לרבות הסמכות להכריז על עסקה כמלאכותית. סנקציות אלה נועדו לדרבן את האזרח לשלם מס אמת[94].

על התשתית הרחבה האמורה בנה המחוקק קומה שניה, בצורת הוראות הנוגעות לחובת הדיווח היזום על עסקאות החשודות בכך שהן מגלמות תכנון מס החורג מגבולות הלגיטימיות.[95]

קבלת הלכת תנובה כפשוטה משמעותה, למעשה, הטלת חובת דיווח כללית בכל מקרה שבו קיימת אפשרות ולו רחוקה, כי מכוח הוראה סטטוטורית או הלכה פסוקה, הניתנים לפרשנויות שונות עשויה לצמוח חבות במס. שהרי בפנייה לקבלת החלטת מס גלום ממילא הדיווח על העסקה נשוא הפנייה. עד הלכת תנובה נישום שחשש שמא עסקה מסוימת חייבת במס היה פונה למומחה ושואל לחוות דעתו ואם המומחה היה מחווה דעתו שהעסקה אינה מהווה אירוע המחייב במס, לא היתה קיימת חובה מיוחדת לדווח על עסקה כזו ודי היה בכך שניתן לה ביטוי בספרים שיש חובה לנהלם ובדוחות שיש להגישם על דרך השגרה.

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

ההנחיה בפסק דין תנובה - לפנות בבקשה לפרה-רולינג בכל מקרה של דין הנתון לפרשנויות שונות, כאמור - פירושה, למעשה, הטלת חובת דיווח בכל עסקה העשויה, לפי פרשנות מסוימת, לחוב במס, וזאת כדי להימנע מהסיכון להיות מואשם בפלילים. הנחיה זו מייצרת, למעשה, את חובת הדיווח המיוחדת לגבי רשימה מצומצמת של עסקאות המופיעות תחת הכותרת של "תכנון מס אגרסיבי"[96].

הטלת חובת דיווח מורחבת כזו תכביד ביותר הן על האזרחים הנישומים והן על רשויות המס, שלא תוכלנה ממילא, בשל מגבלות כוח אדם ותקציב, לטפל בכמויות כה גדולות של דיווחים ספציפיים לגביהם מתבקשת החלטת מיסוי.

## ח. סיכום - הלכת תנובה, החיוב והשלילה

בהלכה שנפסקה בפרשת תנובה ניתן למצוא עניינים שראוי לתמוך בהם ואחרים, שלדעתנו אינם ראויים עקרונית והם קשים ליישום.

מתוך הלכת תנובה, נראים לי ראויים הדברים המבקשים להעמיד את ההסתמכות על חוות דעת מומחה על בסיס מוצק יותר. P

אני, בכל הכבוד, תומך בעמדה, כי על מנת שניתן יהיה להסתמך על חוות דעת מומחה יש צורך בפנייה ישירה למומחה, שנושא חוות הדעת נמצא בתחום התמחותו, וכי בדרך כלל תידרש חוות דעת מנומקת בכתב. כל מי שמתיימר לפסוק הלכה, כגון בורר או שופט - חייב להיות מודע לאחריותו ולהעביר את השקפתו הראשונית בכור המבחן של כתיבה המנוסחת בצורה ברורה ומנומקת, מתבססת על נימוקים רציונליים הניתנים לאישוש או להפרכה וגם קובעת, מתי מדובר במסקנות חד-משמעיות ומתי בסוגייה שיש לה פנים לכאן או לכאן; אין כל סיבה לא להחיל דרישה כזו על מומחה המתימר להעמיד הלכה על מכונה: הגישה "הלא פורמלית", כפי שבאה לביטוי בפסק דין טגר, עלולה להביא להסתמכות על "עצות מן השרוול" ועל חוות דעת שטחיות ולא מעמיקות.

לעומת זאת, הלכת תנובה, ככל שהיא מתיחסת להטלת חובה רחבה לפנות לפרה-רולינג, תוך העדפת החלטת הרשות על חוות דעת המומחה, אינה מתבססת על יסודות מוצקים ככל שמדובר בתחום המס, באשר רשות המיסים אינה רגולטור אלא גוף בעל אינטרס משלו והוא להגדיל את הכנסות המדינה במסגרת הדין, אף שמעמדו בבית המשפט הוא (בשינויים המתחייבים) כשל צד לדיון, השווה במעמדו לנישום.

קיים ספק רב עד כמה הלכת תנובה מחייבת בכל הקשור לפנייה לפרה-רולינג בתחום המס, בשים לב לכך שההתייחסות לתחום המס היא בגדר אימרת אגב, וכן בשים לב לפסק דין טגר המאוחר יותר, שלו הסכים אחד השופטים שהיה שותף לפסק דין תנובה.

לבסוף, אם תתקבל העמדה שבוטאה בפרשת טגר, לפיה האבחנה בין טעות בדין פלילי לבין טעות בדין לבר-פלילי עדיין קיימת, הרי חוזרים אנו לגישה שמצאה ביטוי בפסקי הדין של אייזיקס והורוביץ (פרומדיקו)[97], לפיה טעות כנה בדיני המס (בין אם נגרמה בעקבות הסתמכות על חוות דעת מומחה ובין אם לאו) כמוה כטעות ב"מצב דברים", השוללת אחריות פלילית בלי להיות כפופה למבחנים חיצוניים של סבירות.

- \* סגן נשיא ביהמ"ש המחוזי (בדימוס); פרופ' חבר בביה"ס למשפטים, המרכז האקדמי כרמל.
1. ראו למשל, יוסף אדרעי אירועי מס, נבו הוצאה לאור, ע' 21-28.
  2. ראו למשל, בג"צ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה, תק-על 2005(2)3648.
  3. ע"א 8301/04 פשמ"ג נ' פי גלילות מסופי נפט, תק-על 2007 (4) 78; דנ"א 10334/06 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פקיד שומה, תק-על 2007(4)563.
  4. ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 פסקאות 5-6; ע"א 3319/04 ליאור שקלרש נ' פקיד שומה רמלה, תק-על 2006(3) 1.
  5. ע"א 120/52 קומרופסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד ז' 141, 153. בפסק דין זה, הגישה הדווקנית מצאה לה ביטוי באמרה: "לא קיים שום "יושר" לגבי מס... אין לקרוא שום דבר בין השיטין של החוק, אין להסיק ממנו שום דבר מכלל אפטר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה...".
  6. סעיף 86 לפקודת מס הכנסה; סעיף 53(א) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים; סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין; סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.
  7. א. יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס" משפטים כ' (תש"ן), 43; עמ"ה (ת"א) 1198/01 דורון ראובני אחזקות (1993) בע"מ נ' פ"ש, תק-מח 2004(4), 7174; עמ"ה (ח') 275/01 אילן אלדר נ' מ", תק-מח 2003(4) 1901.
  8. למשל, ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל אביב נ' משכנות כלל - מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 347,341; ע"א 6557/01 פז חברה לשיוק בע"מ נ' פשמ"ג, תק-על 2006 (4) 1635 פסקה 67.
  9. קיימות הגדרות שונות של תכלית המס. כך למשל, אהרן ברק במאמרו "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח (תשנ"ז) 425, 434 אומר, ש"מס הוא מכשיר חברתי, באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפסות כשליטיות, הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן מרתיע בפני פעילות שרוצים למונען הוא מפתח מקורות טבעיים ואנושיים הוא מעודד תעשיה, מחקר ומדע, הוא מביא לחלוקה מחדש של אמצעי היצור". ראו גם ד"ר לימור ריזה "פרשת פרומדיקו", בספרו של אדרעי אירועי מס, נבו הוצאה לאור, 2007, ע' 269, 272, שם נאמר: "בבסיס דיני המס קיימת הנחה שהמיסים חיוניים לתפקוד המדינה הואיל וישנם סחורות או שירותים שהמדינה חייבת או אמורה לספק לחברה".
  10. המטרה של האחריות הפלילית היא לאכוף על "הרוכבים החופשיים" לשלם את המס שהם חייבים בו על פי דין (לימור ריזה (הערה 9 לעיל) ע' 272). השימוש באמצעי הפלילי נועד למקרים החמורים ביותר בלבד והדבר נובע מ"עקרון השוויוניות" במשפט הפלילי, שהוא עצמו אינו אלא ביטוי למבחן המידתיות שבפסקת ההגבלה לחוק היסוד: כבוד האדם וחירותו. ("לעקרון השוויוניות" ראו ת"פ (ת"א) 49/97 מ"י נ' אביהו הורוביץ, תק-מח 2006(3) 5985; י. קרפ "המשפט הפלילי - יאנוס של זכויות האדם", הפרקליט מב (תשנ"ה) 64, 112-3, 115-6; אהרן ברק "הקונסטיטוציונליזציה של זכויות האדם" מחקרי משפט יג (תשנ"ו) 5; מ. קרמניצר "על מאפיינים אחדים של המשפט הפלילי הגרמני" גבורות לשמעון אגרנט, א. ברק ואח' עורכים, תשמ"ז, 325, 326-7).
  11. ראו למשל, ע"פ 522/82 סעיד בן מוחמד עזאם נ' מ"י, פ"ד לו(4) 411; ע"פ 230/85 עותמאן מוחמד שלעטה נ' מ"י, תק-על 85(3) 523; ת"פ (ח') 1470/04 מ"י נ' נסים דיב, תק-של 2008(2) 14231; ת"פ (חדרה) 2862/03 מ"י נ' נפתלי כהן, תק-של 2008(1) 4133.
  12. ע"פ (חי) 1200/04 יוסף מזרחי נ' מ"י, תק-מח 2004(3) 241; ת"פ (י-ם) 3257/96 מ"י נ' אליעזר קוית, תק-של 97(4) 718.
  13. למשל, סעיפים 88, 190, 190א, 191, 191ג לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה).

מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

14. למשל, סעיף 191ב לפקודה. או לחילופין ביטול מדרגות מס, ראו למשל סעיף 121(ב)(2) לפקודה.
15. למשל, סעיף 33 לפקודה.
16. למשל, סעיף 145ב לפקודה.
17. למשל, סעיף 220(5) לפקודה בו מדובר, בין היתר, על שימוש בכל "ערמה או תחבולה", כשאינן הגדרה למשמעות ביטויים אלה; סעיף 215 לפקודה המדבר באופן כללי על "אדם שעבר על פקודה זו..."; סעיף 217 לפקודה המדבר על מסירת ידיעות לא נכונות "בנוגע לכל ענין המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר".
18. ע"פ 1182/99, 1493/99, 2606/99 אליהו הורוביץ נ' מ"י, תק-על 2000(3)1010. להלן גם "פרשת פרומדיקו".
19. ע"פ 845/02 מ"י נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ, תק-על 2007(4)129.
20. ע"פ 5672/05 טגר נ' מ"י, תק-על 2007(4)395.
21. להוראות אלה יש מעמד מנחה כלפי רשות המיסים מבחינה מינהלית אך הן אינן מחייבות את בית המשפט. ראו י. פלומין "מעמדן של ההוראות המקצועיות של נציבות מס הכנסה" מיסים" ג/5 א-1; ע"ש 5388/99 חפר אביב נ' מנהל מע"מ עכו, תק-מח 2001(2)2847 והאסמכתאות המובאות שם.
22. י. זמיר ההליך המנהלי כרך ב' 787-787; בג"צ 4427/92 עפרן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד מז(3) 850,853; א. נמדר דיני מיסים (מיסים עקיפים) (חושן למשפט תשנ"ד-1994), ע' 39 סעיף 111.
23. סעיפים 158ב-158 לפקודה.
24. סעיף 158 לפקודה.
25. סעיף 158ג(ה) לפקודה.
26. ראו למשל סעיפים 8(א) ו-103 לפקודה.
27. סעיפים 131-141 לפקודה.
28. סעיף 131(ז) לפקודה, תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006; תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006.
29. זאת מכוח האמור בעבירות דוגמת סעיף 220 לפקודה או מכוח ההוראה הכללית שבסעיף 19 לחוק העונשין.
30. סעיף 1 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן "חוק העונשין").
31. סעיף 3 וראו גם פרקים ב' ו-ג' לחלק המקדמי של חוק העונשין.
32. כך למשל, סעיף 220(1) לפקודה מדבר על הכנסה שיש לכללה בדו"ח. על טיבה של הכנסה זו יש ללמוד מהוראות הפקודה המגדירות את המושג "הכנסה" בסעיף 1 לפקודה ומהוראות הפקודה הדנות בחובת הדיווח (חלק ח' פרק ראשון לפקודה). הוראות אלה הופכות למעשה לרכיב מרכיבי העבירה.
33. סעיף 86 לפקודה.
34. ראו פסק דינו של השופט אנגלרד בפרשת פרומדיקו (הערה 18 לעיל), סעיפים 161 ו-209 לפסה"ד.
35. ראו פסק דין פרומדיקו (הערה 18 לעיל), סעיף 209 לפסק דינו של השופט אנגלרד.
36. המדובר בעבירות מס בהן קיים יסוד נפשי של רשלנות, כגון סעיף 217 לפקודה (ראו לעניין היסוד הנפשי בעבירה לפי סעיף 217: ע"פ (ת.א.) 70796/04 שגיא נ' מ"י, תק-מח 5117 פסקה 72).
37. ראו גישתו של השופט אור בפסקאות 34-35 לפסק דינו בפרשת פרומדיקו (הערה 18 לעיל) בעקבות פסק דינו של כב' השופט ויתקון בע"פ 5/72 אייזיקס נ' מ"י, פ"ד כז(1)375, 375.

38. סעיף 34 לחוק העונשין; סייג הטעות אינו אלא השתקפות היסוד הנפשי, והוא "מתאים עצמו" לסוג היסוד הנפשי: בעבירות מחשבה פלילית, הטעות נבחנת בקנה מידה סובייקטיבי, בעבירות רשלנות נדרש שהטעות תהיה סבוכה ובעבירות אחריות קפידה נדרש, כי הטעות תהיה סבירה וכי הנאשם עשה הנדרש למניעת העבירה; ראו ש. ז. פלר "טעות במצב הדברים" מחקרי משפט יב (תשנ"ה), עמ' 5; ראו גם ע"פ 5938/00 ניסים אזולאי נ' מ"י, פ"ד נה-(3) 873, ד. בין "טעות בעובדה, טעות בחוק ותביעת זכות בתום לב" הפרקליט (תשכ"ו) 152.
39. ד"נ 8/68 המטרפסט נ' מ"י, פ"ד כב(2) 536, 542; ע"פ 9/82 וירשובסקי נ' מ"י פ"ד מד(2) 870; ע"פ 5612/92 מ"י נ' בארי, פ"ד מח(1) 302 ע' 5 א'.
40. ע"פ 5612/92 מ"י נ' בארי (הערה 39 לעיל).
41. סעיף 12 לחוק העונשין בנוסחו לפני תיקון 39.
42. ע"פ 291/64 וינברג נ' מ"י, פ"ד יט(1) 150; ע"פ 5/72 אייזיקס נ' מ"י, פ"ד כז(1) 371; פלאטו שרון נ' מ"י פ"ד כח(2) 757, 775.
43. ראו ש.ז. פלר "טעות בחוק הפלילי והלבר-פלילי, היכן הגבול?" משפטים ה' 508; ד. בין, "טעות בחוק הפלילי והלבר-פלילי, קביעת הגבול או ביטול האבחנה" הפרקליט ל' 152; ב. להב, "אי ידיעת הדין" מחקרי משפט ו' 165.
44. ראו אייזיקס, הערה 42 לעיל.
45. ראו סעיף 34 לחוק העונשין.
46. סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין.
47. ראו סעיף 34 לחוק העונשין.
48. סעיף 20 לחוק העונשין (וראו גם ע.פ. 4855/02 מ"י נ' איתמר בורוביץ פ"ד נט(6) 771 בפסקה 96 לפסק דינו של כב' השופט מצא.
49. המחלוקת תחילתה בפסקי הדין של השופטים בך ומצא, בע"פ 389/91 מ"י נ' ויסמרק פ"ד מט(5), 705, כאשר השופט בך סבר, שיש להמשיך ולקיים את האבחנה והשופט מצא סבר, כי הבחנה זו עברה מהעולם בתיקון 39, המשכה בעמדתו של כב' השופט מצא שחזר על עמדתו, כי אין עוד מקום לאבחנה האמורה בע"פ 4855/02 מ"י נ' איתמר בורוביץ פ"ד נט(6) 771 (סעיף 178 לפסק דינו של השופט מצא) ובפסק הדין של הנשיאה בייניש בפרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 25 לפסה"ד; ולעומתם השופטת ברלינר בפרשת טגר (הערה 20 לעיל), פסקה 60 לפסה"ד, שנטתה לדעה שהאבחנה בין דין פלילי לדין לבר-פלילי ממשיכה להתקיים גם אחרי תיקון 39.
50. השווה בין, הערה 43 לעיל.
51. מ. גור אריה "הסתמכות על עצה מוטעית של עורך-דין - האם פוטרת מאחריות פלילית?" עלי משפט ב' 33; ע. אזר "אי ידיעת הדין ועצה רשמית מוטעית" עיוני משפט 535; ב. להב, "אי ידיעת הדין", מחקרי משפט ו' (תשמ"ח) 165.
52. ראו הערה 48 לעיל.
53. פרשת פרומדיקו, הערה 18 לעיל.
54. פרשת תנובה, הערה 19 לעיל.
55. פרשת טגר, הערה 20 לעיל.
56. סעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין, אך כאשר נדרשת בעבירה כוונה מיוחדת (כיום, מטרה), קיומו של חשד גרידא, כלומר מודעות לאפשרות קיום החבות במס - לא יהיה בו כדי לבסס אותה (השופט אנגלרד בסעיף 216 לפסק דינו בפרשת פרומדיקו, הערה 18 לעיל).
57. ע"פ 947/85 עוזי עצמון נ' מ"י פ"ד מא(4) 617; ע"פ 811/78 פרינץ נ' מ"י פ"ד לד(2) 365, 373; פרשת פרומדיקו (הערה 18 לעיל), סעיף 36 לפסק הדין של השופט אור, פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 37 לפסה"ד, פרשת טגר (הערה 20 לעיל), סעיף 68 לפסה"ד.
58. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 37. בפסק-דין טגר אין התייחסות ספציפית לנושא זה.
59. פרשת פרומדיקו (הערה 18 לעיל), פסקה 38 לפסק דינו של השופט אור.

60. פרשת טגר, הערה 20 לעיל, פסקה 64.
61. ראו סעיף 90א(2) לחוק העונשין.
62. ראו פסק דינו של השופט אור בפרשת פרומדיקו (הערה 18 לעיל), סעיפים 34, 35, 39.
63. סעיפים 47-4(א)(1) לחוק ההגבלים העסקיים.
64. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), פסקה 36 קטע אחרון.
65. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), פסקה 34 לפסק הדין של הנשיאה בייניש.
66. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), פסקה 35 לפסק הדין של הנשיאה בייניש.
67. פרשת תנובה (הערה 65 לעיל).
68. פרשת תנובה (שם), פסקה 38 לפסק הדין של הנשיאה בייניש.
69. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), פסקה 36 לפסה"ד.
70. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), פסקה 37.
71. הערה 48 לעיל.
72. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 25.
73. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 37 הפסקה השלישית.
74. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 37 פסקה אחרונה.
75. פרשת טגר (הערה 20 לעיל).
76. פרשת טגר (הערה 20 לעיל), סעיף 67.
77. פרשת טגר (הערה 20 לעיל), סעיף 98.
78. פרשת טגר (הערה 20 לעיל), סעיף 64.
79. פרשת טגר (הערה 20 לעיל), סעיף 60.
80. רע"פ 5389/01 המועצה האזורית לב השרון נ' מ"י פ"ד נז(4) בע' 375 בין ו' ל-ז'; א. ברק "הקונסטיטוציונליזציה של מערכת המשפט בעקבות חוקי היסוד והשלכותיה על המשפט הפלילי (המהותי והדיוני)" מחקרי משפט יג 5, M. Kremnitzer "Constitutional Principles and Criminal Law", 27 Is. L. REV. 85
- מ. קרמניצר ואפרת סודות רשמיים - הצעה לתיקון האיסור הפלילי (הוצאת המכון הישראלי לדמוקרטיה), פרק ראשון, מעל הערה 17. יהודית קרפ, "המשפט הפלילי - יאנוס של זכויות האדם: קונסטיטוציונליזציה לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו" הפרקליט מ"ב ע' 64, 115.
- הסדר של חוות דעת מקצועיות מצוי בסעיף 43א לחוק ההגבלים העסקיים.
81. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 36.
82. פרשת תנובה (הערה 19 לעיל), סעיף 37.
83. הממונה זכאי ליתן פטור מקבלת אישור בית הדין להסדר כובל (סעיף 14 לחוק ההגבלים העסקיים (להלן החוק), פטור לסוגים של הסדרים כובלים (סעיף 15א לחוק); סעיף 43א(1) לחוק מסמך את הממונה לקבוע, אם הסדר שצדדים מבקשים להגיע אליו הינו הסדר כובל. סמכות זו עשויה למנוע, ברוב המקרים, נקיטת הליכים פליליים כנגד העברין (ראו ע"א 3603/95 הממונה על ההגבלים העסקיים נ' "דלק" חברת הדלק הישראלית בע"מ, פ"ד מט(5) 423). סמכויות הממונה נחלקות לסמכויות בעלות אופי אופרטיבי, מחד, ולסמכויות בעלות אופי הצהרתי-ראייתי מן הצד השני (וראה יגור דיני ההגבלים העסקיים (מהד' שלישיית מעודכנת ומורחבת) ע' 614. הממונה מוסמך גם לפטור מהצורך בקבלת אישור להסדר כובל (סעיף 14א לחוק); מדובר, למעשה, בסמכות ליתן רשיון להסדר כובל (יגור, ע' 615).
84. סעיפים 15 ו-43ג לחוק ההגבלים העסקיים.
85. הסדר של חוות דעת מקדמיות מצוי בסעיף 43א לחוק ההגבלים העסקיים.
86. ראו סעיף 158א(א) לפקודה - רק בהחלטת מיסוי בהסכם ייקשרו ידי הנישום (סעיף 158ג לפקודה).
87. סעיף 158ג(ה) לפקודה.



מיסים און-ליין - הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופליילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה. מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1 מיסים כג/1 (פברואר 2009) א-1

88. סעיף 153 לפקודה מקנה לנישום זכות ערעור על הצו של פקיד השומה. בתקנות מס הכנסה מוחל חלק ניכר מתקנות סדר הדין האזרחי ומעמדו של המערער מושווה לזה של תובע (ראו תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978.
- על פסק דין של ביהמ"ש המחוזי מערערים כמו בערעור אזרחי (סעיף 12 לתקנות דלעיל). בשנים האחרונות קיימת נטייה להשוות את ערעור המס לתביעה רגילה, למשל לעניין גילוי ועיון במסמכים, וזאת על מנת להבטיח שוויון מלא בין הצדדים לדין. ראו למשל רע"א 291/99, בג"צ 1221/99, בג"צ 1848/99, רע"א 8086/99 ד.נ.ד אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מע"מ, תק-על 194(2)2004; עמ"ה (ת"א) 1029/00 ניאגו נ' פ"ש כ"ס תק-מח 2002(1)67090; עמ"ה (ת"א) 1061/00 טכנוקרט נ' פ"ש ת"א 2 תק-מח 2002(1)66994.
89. תקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), הערה 87 לעיל.
90. חלק ח' לפקודה.
91. סעיף 130 לפקודת מס הכנסה - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973; תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו-1976.
92. פרק שני לחלק ח' לפקודה.
93. ראו למשל סעיפים 140, 140א לפקודה.
94. ראו הערה 6 לעיל.
95. תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006, תקנות מע"מ (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006.
96. הערה 94 לעיל.
97. הערה 37 לעיל.