

תוכן

1	מבוא
3	פרק ראשון: תכנון המס
4	פרק שני: מתכנן המס
7	פרק שלישי: עקרונות ההסתמכות
7	טעות במצב משפטי
8	חוות דעת של מומחה
11	בקורת על ההסתמכות על חוות דעת כטענת "פטור"
12	חלק רביעי: אחריותו של המתכנן על פי דיני המס
12	פקודת מס הכנסה
13	חוק מס ערך מוסף - סעיף 117(ב1)
13	חוק מיסוי מקרקעין סע' 98 (2)
15	חלק חמישי: המתכנן המסייע לנישום במתן דיווח כוזב לרשויות המס
15	רשלנות מקצועית של יועץ מס – האם מהווה גם עבירה פלילית?
15	היחס בין סע' 217 לפקודה לבין סע' 224 לפקודה
17	מתכנן שנודע לו רק בדיעבד כי הדיווח שדווח הוא דווח כוזב
17	העונש המוטל על המתכנן
17	האם ניתן לפטור מהעמדה לדין את הנישום ולהעמיד לדין את היועץ בלבד
18	האם ניתן להרשיע את המתכנן בעבירה חמורה יותר מהעבירה בה הורשע הנישום
18	חלק שישי: היחס בין סע' 224 לפקודה לבין דיני הסיוע הכלליים בחוק העונשין
18	המסייע בחוק העונשין
19	סיכום
21	מקורות:

מבוא

למרות שתשלום המס פוגע בקניינו של האזרח, גבייתו של המס מוצדקת, מאחר ובתמורה לתשלום המס מקבל האזרח שירותים מהמדינה. המס הוא המחיר אשר משולם תמורת ההתארגנות במבנה של מדינה. למדינה הריבונית ניתן הכח לקבוע, לגבות ולהשתמש במיסים.¹ המיסים אינם גזירה משמים, אלא מכשיר חיוני וחיובי שיצר האדם על-מנת לקיים חברה מודרנית. מערכת המס מושתתת על רעיון ההסכמה החברתית הכללית, לנשיאה משותפת בנטל חברתי, באופן ש "אין לקיים מדינה מודרנית בלא מיסים. ... מס אינו עונש. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו."²

למערכת המס חשיבות מבחינה פיסקאלית. מערכת המס משמשת למימון אוצר המדינה וההוצאה החברתית. בנוסף, למערכת המס גם חשיבות מבחינה חברתית, בשל כך שהיא מהווה נשיאה משותפת בנטל חברתי. אכיפת דיני המס נעשית בשני מסלולים: המסלול הראשון הוא המסלול האזרחי, שתכליתו תיקון הנזק שנגרם לאוצר המדינה. במסלול זה אוכפים על הנישום להשיב למדינה את המס שנגרע ממנה. המסלול השני הוא המסלול הפלילי. המטרות של מסלול זה הם לגמול לנישום שפגע בערך חברתי של הנשיאה השוויונית, ולהשריש את הציות למס.³ בעניין ארנסט קבע ביהמ"ש העליון כי עבירת המס שוות ערך לעבירות מרמה וכי "...צווארונו של עושה העבירה הזו (הכוונה לעבירת המס) אינו "לבן", והריחו כצווארונו של כל פורץ ושודד, שהאחד שודד את קופתה של המדינה, והאחד שודד את קופתו של הפרט."⁴

חוקי המס מחייבים את הנישום 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 חשבונות⁵ (להלן: המייצגים). הצורך להיעזר בבעלי מקצוע אינה דרישה הקבועה בחוק, אך העובדה שדיני המס הם מסועפים ומורכבים מאלצת את רוב הנישומים להסתייע בשירותיהם המקצועיים של מומחי המס למיניהם.⁶ מעבר לכך, במקרים מסוימים, כגון כאשר מדובר בחברה, מחייבת פקודת מס הכנסה⁷ את הנישום להגיש דו"ח מבוקר ע"י רואה חשבון ומותאם בידיו לצורכי המס.⁸

כאמור לעיל, דיני המס הם מורכבים ומסובכים, לא רק בשל ריבוי הכללים שבהם, אלא, גם מאחר והם מהווים נקודת מפגש בין מספר דיסציפלינות משפטיות: המשפט האזרחי, המשפט החוקתי המשפט המינהלי ובעקבות הגלובליזציה גם המשפט הבינלאומי.⁹

¹ יוסף גרוס, **דיני המס החדשים** 1 (מהדורה שלישית, 2003)

² ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, לט(2) 70, 76 (1985)

³ אתר משרד המשפטים בכתובת <https://www.gov.il/he/Departments/Guides/fiscal-dep-info?chapterIndex=7> כניסה אחרונה 25.11.20

⁴ ע"פ 624/80 **חברת וייס ארנסט בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה(3) 211, 218 (1981).

⁵ ד"ר חיים גבאי "שלוחו של עבריון מס כמותו?" **מיסים** כא/576 (אוקטובר 2007)

⁶ אריה גרובר, איציק דידוב "אחריותו הפלילית של המסייע בדין הפלילי ובדיני המס" **מיסים** ט/52 (אוקטובר 1995)

⁷ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] פורסמה דיני מדינת ישראל [נוסח חדש] מס' 6 מיום 25.4.1961 עמ' 120.

⁸ סעיף 131(ג) לפקודה

⁹ גרוס ה"ש 1 לעיל

פרק ראשון: תכנון המס

מרחב תכנון המס נוצר בשל כך שניתן לקיים פעילות עסקית במספר דרכים, כאשר כל אחת מהדרכים מביאה לתוצאה שונה מבחינת המיסוי. הנישום אשר מתכנן את המס מבצע מכלול פעולות משפטיות ועסקיות במטרה להפחית או לבטל את המס. לנישום זכות לתכנן את המס ולהעמיד אותו על חבות אופטימלית, כל עוד הוא עושה זאת באמצעים חוקיים. דוגמא לתכנון מס הוא ביצוע עסקה בשלב אחד או במספר שלבים באמצעות מכירה בתשלומים או מכירה מותנית, תוך הסתמכות על כללים חשבונאיים העשויים להוביל ליצירת הפסדים המוכרים לצרכי מס.

יש הרואים באפשרות לתכנון מס משום זכות משפטית השנויה במחלוקת, ויש הרואים בה זכות חוקתית בסיסית, שמטרתה להגן על זכות הקניין, והשואבת את הצדקתה, בין היתר, מעקרונות חופש החוזים, אופיו הדמוקרטי של המשטר ועקרון שלטון החוק, חופש ההתאגדות וחירות האדם.¹⁰

אין חולק כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה. בעבר, בעקבות המסורת האנגלו- אמריקאית היה מקובל לתחום את גבול הלגיטימיות באמצעות ההבחנה בין השתמטות או התחמקות ממס (tax evasion) לבין הימנעות ממס (tax avoidance), אך כל הניסיונות לתת תוכן להבחנה זו לא צלחו. בהסתמך על פרופ' גליסברג אימץ ביהמ"ש העליון בפרשת הורוביץ את מבחן ההבחנה הקלאסית בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס שאינו כזה, המבוסס על מבחן חוקיות האמצעים, כאשר החוקיות נקבעת על-פי הדין הפלילי, לפיה "ההימנעות" ממס הוא מושג שיורי, באופן ש "מה שאינו בגדר עבירה פלילית הריהו הימנעות ממס".¹¹

"מס אמת" נקבע בהתאם למהות הכלכלית האמיתית של העסקה. "על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה"¹²

אם פקיד השומה חושב שהאופן בו הוצגה העסקה ע"י הנישום אינו נכון, וכי יש לסווג את העסקה בצורה שונה עומדים בפניו שני מסלולים אפשריים: מסלול הדין הכללי ומסלול דיני המס. המסלול הראשון היא לחשוף את המהות האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין הכללי הרלוונטי. למשל, מכוח דיני החוזים ניתן להורות על בטלותו של חוזה למראית עין. במסלול השני עושה פקיד השומה שימוש בדיני המס, וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות: "סיווג שונה" ו"סיווג מחדש".

במסגרת "סיווג שונה" נדרש מפקיד השומה לפנות להוראות מס "רגילות" על מנת להגדיר באופן שונה את התקבול שאותו ממסים. כך, למשל, עפ"י סעי' 88 לפקודה, הגדרת "מכירה" היא

¹⁰ גרוס ה"ש 1 לעיל

¹¹ ע"פ 1182/99 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל, נד(4) 1, 149 (2000)

¹² ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 12 (פורסם בנוב 24.12.2015)