

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

הסתמכות על חוות דעת משפטית כהגנה

מפני אחריות פלילית בראי תיקון 215

לפקודה ודרישת הכתב

מבוא

ביום 30 בנובמבר 2015 התקבל בכנסת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו – 2015. במסגרת חוק זה, התקבל, בין היתר, תיקון מס' 215 לפקודת מס הכנסה (להלן: "**תיקון 215 לפקודה**"). תיקונים דומים נעשו גם בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975, בחוק הבלו על הדלק, התשי"ח – 1958, בפקודת המכס ובחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב – 1952. התיקונים האמורים, מטילים, בתנאים מסוימים, חובת דיווח בגין חוות דעת ובגין עמדה הסותרת עמדה שפורסמה על ידי רשות המסים.

ביקורת רבה נכתבה על הצעת החוק שקדמה לחקיקה על ידי הלשכות המקצועיות וגורמים נוספים. בין היתר נטען, ובצדק, כי חובת הדיווח תגרום להפחתת הפניות לקבלת חוות דעת כתובה, תפגע בחיסיון עו"ד - לקוח, תמנע פנייה לעורכי דין ולרואי חשבון לקבלת חוות דעת, תגדיל את סיכויי הנישומים להגיש דיווחים שגויים, ובאופן כללי עלולה להיטיב עם נישומים שיבחרו לעשות דין לעצמם ולא לקבל חוות דעת משפטית.

ברשימה זו, נבקש לדון במעמדה הנורמטיבי של חוות דעת משפטית, ונסקור את הנסיבות בהן יוכל

נישום להסתמך על חוות דעת כדי ליהנות מההגנה מפני אחריות פלילית. הכל, על רקע תיקון 215 לפקודה וכניסתה לתוקף של חובת הדיווח על חוות דעת שיינתנו החל מ- 1 בינואר 2016. תחילה נציג את עיקרי תיקון 215 לפקודה.

עיקרי הוראות תיקון 215 לפקודה

כפי שצוין לעיל, תיקון 215 לפקודה קובע, כי במסגרת הדוח שנישום צריך להגיש לפי סעיף 131 לפקודה יינתן "**דיווח בגין חוות דעת**" ו"**עמדה חייבת בדיווח**".

"**חוות דעת**" מוגדרת במסגרת התיקון לחוק כך:
"חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס ששיווצר למקבל חוות הדעת;
(2) היא תכנון מדף.

"**יתרון מס**" מוגדר ככל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס.

המונח "**תכנון מדף**" מוגדר בתיקון 215 לפקודה כך:

נוספות בשנה, ברם בשנים 2016 ו- 2017 רשות המיסים רשאית לפרסם **100 עמדות בכל שנה**.

על מי תחול חובת הדיווח

בהתאם להוראות התיקון לפקודה, חובת הדיווח כאמור תחול רק על יחיד או חבר בני אדם, שמתקיים לגביהם אחד מהתנאים המפורטים להלן:

הכנסתו בשנת המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89, עולה על **3 מיליון ₪**;

הכנסתו כמשמעותה בסעיף 89 (תמורה הונית), בשנת המס, עולה על **מיליון וחצי ₪**, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.

עוד נקבע, כי חובת הדיווח לא תחול על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה.

לעניין התחולה נקבע, כי חובת הדיווח כאמור תחול לגבי חוות דעת שניתנה מיום 1 בינואר 2016 ואילך, ועל עמדה החייבת בדיווח שהובאה לדוח השנתי לשנת 2016 ואילך.

תיקונים דומים התקבלו בחוק מע"מ, חוק הבלו על הדלק, בפקודת המכס ובחוק מס קניה, בשינויים מסוימים.

המעמד הנורמטיבי של חוות דעת משפטית

עבירות פליליות, ככלל, נחלקות לשתיים: עבירות בהן נדרש התקיימות היסוד העובדתי ("אקטוס ריאוס") (להלן: "עבירות התנהגותיות") ועבירות בהן בנוסף ליסוד העובדתי נדרש להוכיח התקיימות יסוד נפשי ("מנס ריאה") (להלן: "עבירות יסוד נפשי").

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן (ז), שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת.

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציע אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.

"שכר טרחה" משמעו- סכום של 100,000 ₪ לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שיווצר למקבל חוות הדעת.

תיקון 215 קובע, כי הדיווח יכלול את הפרטים הבאים: עצם קבלת חוות הדעת, הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת וסוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת – ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל.

"עמדה חייבת בדיווח" מוגדרת בתיקון לחוק כעמדה, אשר מתקיימים בה כל אלה:

(1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח;

(2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על **5 מיליון ₪** באותה שנת מס או על **10 מיליון ₪** במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.

עוד נקבע במסגרת התיקון, כי עמדה החייבת בדיווח תנוסח בלשון ברורה ומובנת, וכי מספר העמדות שתפרסם רשות המסים לא יעלה על **50 עמדות**.

פלילית בגין עבירות התנהגותיות ועבירות יסוד נפשי. כפי שנראה להלן, נראה, כי קיימת הבחנה בפסיקת בית המשפט העליון לעניין דרישת הכתב בין שני סוגי העבירות.

פסיקת בית המשפט העליון

שאלת ההסתמכות על חוות דעת משפטית כהגנה מפני אחריות פלילית, נדונה בהרחבה בבית המשפט העליון בשלושה פסקי דין – עניין **פרומדיקו** (ע"פ 1182/99), עניין **תנובה** (ע"פ 845/02) ועניין **טגר** (ע"פ 5672/05).

בעניין **פרומדיקו** משנת 2000, נדונה בין היתר ההסתמכות של הנאשם על חוות-דעת מקצועית, שניתנה בעל-פה על ידי עורך דין, ואשר קבעה, כי תכנון המס באותו עניין הינו לגיטימי. בית המשפט המחוזי (ת"פ 55/96), אשר דן בסוגיה קבע, בין היתר, כי הנאשם עבר עבירה על סעיף 220 לפקודה, למרות שהסתמך על חוות הדעת.

בית המשפט העליון הפך את פסק הדין המחוזי וקבע, כי בשל חוות הדעת לא התקיים בנאשם היסוד הנפשי של העבירה: "**הסתמכות בתום-לב על עצה שיקבל בקשר לכך מעורך-דין, שעליו הוא יכול לסמוך כבעל הידע המשפטי הנדרש, ואשר ידועות לו כלל העובדות והנסיבות הדרושות לעניין, עשויה לשלול את קיומה של כוונה פלילית מצדו לפעול שלא כדין. במקרה כזה תעמוד לו (לנאשם) טענת ההסתמכות.**" הסתמכות זו תחול אף במקרה שיתברר בשלב מאוחר יותר, כי עצת עורך הדין שניתנה הייתה מוטעית. כמו כן ציין בית

חלק י"א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") מתייחס לעבירות עונשין. סעיף 219 לפקודה, אשר כותרתו "אי העברת מס שנכסה", קובע כי: "**נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר לא שולם לפקיד השומה כאמור... דינו של החייב לנכות – מאסר שנתיים או קנס...**". הנה כי כן, על מנת להרשיע נאשם בעבירה הקבועה בסעיף 219 לפקודה, די בהוכחת הרכיבים העובדתיים של העבירה, קרי, אי העברת המס שנכסה ואין צורך להוכיח התקיימותו של יסוד נפשי. זהו גם הדין ביחס לסעיף 216 לפקודה שדן "**באי קיום דרישות מסויימות וכו'**", לסעיף 217 לפקודה שדן "**בדוח וידיעות לא נכונים**" ולסעיף 218 שכותרתו "**אי ניכוי מס**".

לעומת זאת, סעיף 220 לפקודה, אשר כותרתו "מרמה וכו'", קובע כי: "**אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו – מאסר שבע שנים או קנס...**". כלומר, בניגוד לסעיף 219 לפקודה, על מנת להרשיע נאשם בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה, לא די בהוכחה, כי הנאשם התחמק ממס או עזר לאחר להתחמק ממס, אלא יש להוכיח כוונה של הנאשם להשיג התחמקות ממס או לעזור לאחר להתחמק ממס. דרישת הכוונה באה לידי ביטוי גם בסעיף 216 לפקודה – "**העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס**". על רקע האמור לעיל, נשאלת השאלה האם ובאילו נסיבות יוכל אדם להסתמך על חוות-דעת משפטית בדבר חוקיותו של מעשה מסוים כדי ליהנות מההגנה מפני אחריות

דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו של האיסור, זולת אם הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר". משמע, סעיף 34 ל³⁴ לחוק העונשין, ככלל, פוטר נאשם, אשר הוכחו לגביו יסודות העבירה ההתנהגותית, מאחריות פלילית, בהתמלא שני תנאים במצטבר: התנאי הראשון - דורש קיומה של טעות כנה ובתום לב (דימה שאינו אסור). כלומר, הנאשם סבר בתום לב, כי המעשה שביצע חוקי. התנאי השני מורה, כי הטעות הייתה "בלתי נמנעת באופן סביר". משמע, על הנאשם לשכנע את בית המשפט, כי הטעות במצב המשפטי אירעה חרף כל המאמצים שעשה ושיש לצפות שאדם סביר היה עושה, כדי לברר את המצב המשפטי לאשורו.

בהתאם לתנאים אלו, נקבעו בעניין **תנובה** אמות מידה נוקשות, לבחינת התקיימותה של הגנת "טעות במצב משפטי", הקבועה בסעיף 34 ל³⁴ לחוק העונשין, והמתבססת על הסתמכות על חוות-דעת מומחה. ראשית, נקבע, כי יש לחשוף בפני עורך הדין המייעץ את כל העובדות הרלוונטיות לסוגיה לגביה מתבקשת חוות-הדעת. שנית, על המבקש לפנות לעורך דין בעל מומחיות בתחום בו מתבקשת חוות-הדעת המשפטית. שלישית נקבע, כי, ככלל, ניתן להסתמך רק על חוות-דעת בכתב, שתוכנה מוקפד ומפורט. ביחס לתנאי זה קובע בית המשפט העליון, כדלקמן: "על מנת שעצה משפטית תקנה לאדם העומד לדין פלילי את האפשרות ליהנות מן ההגנה של טעות במצב משפטי עליה להיות רצינית על פניה, ולפיכך מן הראוי שבדרך כלל

המשפט העליון, כי שאלת קיומה של הסתמכות הינה שאלה מהותית ולא טכנית. קרי, יש לבחון, האם הנאשם פעל בתום-לב בהתאם לחוות-דעתו של המומחה, ואין לייחס משקל לדרישות פורמאליות קשיחות כגון דרישה לחוות-דעת בכתב: "**חשובים המהות, התוכן – קבלת חוות-דעת ממי שידע את העובדות והוא בעל כשירות מקצועית למתן חוות-הדעת והסתמכות על חוות-הדעת – ולא אופן השגתה של חוות-הדעת.**"

הנה כי כן, לגישתו של בית המשפט העליון בעניין **פרומדיקו**, הסתמכות נישום בתום-לב על חוות דעת מקצועית של מומחה בתחומו ואשר הובאו לידיעתו כל הפרטים הרלוונטיים, שוללת מניה וביה את התקיימותו של היסוד הנפשי הדרוש להרשעה בעבירות כוונה, גם אם לכאורה ניתנה רק בכתב.

בשנת 2007 ניתנו בסמיכות זמנים בבית המשפט העליון פסקי דין בעניין **תנובה** ועניין **טגר**. שני פסקי הדין עסקו בשאלה, האם הסתמכותו של נאשם על חוות-דעת משפטית, אשר קבעה, כי המעשה שביצע חוקי, עשויה למנוע הטלתה של אחריות פלילית בגין עבירה התנהגותית, במסגרתה לא נדרש כאמור להוכיח קיומו של יסוד נפשי. שני המקרים עסקו בעבירה הקבועה בסעיף 47 לחוק ההגבלים העסקיים תשמ"ח-1988 (להלן: "**חוק ההגבלים**") בדבר השתתפות בהסדר כובל. בחינת הסוגיה נעשתה לאורו של סעיף 34 ל³⁴ לחוק העונשין, תשל"ז-1977 (להלן: "**חוק העונשין**"), שכותרתו "**טעות במצב המשפטי**", הקובע כי "**לענין האחריות הפלילית אין נפקה מינה אם האדם**

וחד משמעי, ההסתמכות על חוות-הדעת תהא סבירה יותר. חמישית, הסתמכות "עיוורת" על עצת עורך דין תיחשב פחות סבירה ככל שמדובר באדם בעל ידע וניסיון מקצועי רב. יצוין כי אמות מידה אלו אינן מהוות "רשימה סגורה". כך למשל, כב' הנשיאה בייניש הביעה דעתה, כי ראוי להטיל על הנאשם את הנטל להסביר מדוע בחר לפנות לקבלת חוות דעת מעורך דין, כאשר הייתה לו אפשרות לקבל את עמדתה המקצועית של הרשות המוסמכת (Pre-Ruling).

בית המשפט העליון, מצוין, כי ההחמרה ביחס לפרמטרים שנקבעו בעניין הורביץ, נובעת מהחשש מפני שימוש לרעה בהגנת "הטעות במצב המשפטי" בצורת רכישת חוות-דעת "מוזמנות", אשר יעניקו חסינות ופטור למזמין מפני אחריות פלילית, וכלשונו: "החשש מפני רכישת חוות-דעת משפטיות מוזמנות" רלוונטי במיוחד ביחס לעבירות "כלכליות" מורכבות (כגון עבירת ההסדר הכובל ועבירות מס)... ביחס לעבירות אלה יוכל במקרים לא מעטים משפטן מוכשר, במיוחד כאשר הוראות הדין הרלוונטיות טרם זכו לפרשנות מוסמכת של בית המשפט, ליתן חוות-דעת משפטית באשר לחוקיות מעשיו של לקוחו שתתיישב עם האינטרסים של אותו לקוח."

אמות המידה שנקבעו בעניין תנובה אומצו ברובן על-ידי בית המשפט העליון בעניין טגר, שדן אף הוא בעבירה על סעיף 47 לחוק ההגבלים. נקודת השוני המרכזית בין פסקי הדין הייתה לגבי המשקל והחשיבות שיש ליתן לקיומה של אפשרות לקבל את

תהא בידו חוות דעת משפטית בכתב. תפקידה של דרישת הכתב בכל הנוגע להגנה הקבועה בסעיף 34 לחוק העונשין הוא בעיקר במישור הראייתי, אף כי יש לה ערך גם במישור המהותי. בכל הנוגע למישור המהותי, הרי מטבע הדברים חוות דעת כתובה בנוגע לחוקיותם של מעשה או עיסקה מסוימים, תהא מוקפדת ותוכנו של הייעוץ עליו מתבססת התנהגותו של הטוען להגנה יהיה ברור, ובעל משקל רב יותר. במישור הראייתי תיתן חוות הדעת הכתובה לבית המשפט אפשרות לבחון מהי בדיוק העצה המשפטית שניתנה ללקוח על ידי עורך דינו, וכך להעריך טוב יותר את קיומה של ההגנה של טעות בדין ואת סבירות האמצעים שנקטו על ידי הנאשם לשם בירור הדין. זאת ועוד, יש בחוות דעת כתובה כדי לחזק את רציבות הטענה של הסתמכות הנאשם על ייעוץ משפטי שניתן לו. בכל הנוגע לסוגיית הכתב יש לאבחן בין המצב שנבחן בפרשת הורביץ בו נדונה שאלת התקיימות היסוד הנפשי הנדרש לעבירת כוונה מיוחדת שהיא סובייקטיבית במהותה, לבין נסיבות בהן הטענה מועלית בהקשר של סעיף 34 לחוק העונשין, שבו קבוע המבחן של טעות משפטית שהיא "בלתי נמנעת באורח סביר". יוער כי מקובל עלינו שאין לקבוע דרישה מוחלטת לחוות דעת כתובה, אך ברי כי בדרך כלל ייעוץ משפטי שאינו ניתן בכתב לא יעמוד, ברף הנדרש לקביעת היות הטעות "בלתי נמנעת באורח סביר". רביעית, ככל שהשאלה המשפטית נשוא חוות-הדעת מורכבת יותר, והדין לגביה אינו ברור

באורח סביר". גם בהקשר של עבירות כוונה חמורות, כגון סעיף 220 לפקודה, אשר נדון בעניין פרומדיקו, רצוי לקבל חוות דעת בכתב, אם כי אף ייעוץ בעל פה עשוי להקים בנסיבות מסוימות הגנת הסתמכות. כל מקרה לגופו. עם זאת, ייעוץ בעל פה, עלול לעורר קשיים מהותיים וראייתיים גם ביחס לעבירות כוונה, כאשר קמה דרישה להוכיח את עצם הייעוץ המקצועי ותוכנו.

בהקשר לכך, נשאלת השאלה מהי בכלל חוות דעת בכתב והאם למשל, ייעוץ שניתן במסרון או בדוא"ל, מהווה "חוות דעת" לעניין תיקון 215. דרישת הפסיקה לקבלת חוות דעת מפורטת ומבוססת עובדות, עלולה אפוא למנוע מייעוץ שניתן באמצעות מסרון או מדוא"ל להיחשב כחוות דעת, לעניין העדר חובת הדיווח מחד גיסא ולעניין שלילת טענת הטעות המשפטית, מאידך גיסא.

לדעתנו נכון יהיה לומר, כי ככל שהשאלה המשפטית נשוא חוות-הדעת מורכבת יותר והדין לגביה אינו ברור וחד משמעי, כך רצוי, כי חוות הדעת תינתן בכתב ותעמוד בדרישות הפסיקה. לבטח בהקשר של טענה לטעות משפטית לפי סעיף 34 ל חוק העונשין.

הנה כי כן, נראה, כי על אף הטלת חובת הדיווח במסגרת תיקון 215, רצוי יהיה להמשיך ולהסתייע בחוות דעת, בכתב, של עורך דין מומחה בתחום המס. בכל מקרה, טוב יעשו נישומים ומייצגים, אם טרם הוויתור על חוות דעת בכתב, ישקלו את הפגיעה האפשרית של אובדן ההסתמכות במישור הפלילי על כל הכרוך בכך. מובן, כי גם במישור

עמדתה המשפטית של הרשות המוסמכת. דהיינו, לעומת עמדתה של כב' הנשיאה בייניש, אשר נטתה כאמור לעמדה, כי יש להעדיף פנייה לקבלת חוות דעת של רשות מוסמכת על פני חוות דעת של עורך דין פרטי, הביעה כבוד השופטת ברלינר את דעתה לפיה, ככלל די בחוות-דעת של עורך דין פרטי בכדי להקים טענה של טעות במצב משפטי, מבלי לקבוע מסמרות ביחס לפנייה לקבלת החלטה מהרשות המוסמכת.

סיכום והמלצות

עיננו הרואות, אפוא, כי תיקון 215 מקים חובת דיווח בגין קבלת חוות דעת בהתקיים התנאים המנויים לעיל. תנאי מרכזי בלעדיו לא קמה חובת דיווח הינו דרישת הכתב. היינו, רק חוות דעת בכתב החתומה על ידי נותן חוות הדעת עלולה להקים חובת דיווח.

לאור האמור, נראה, כי מי שיקבל חוות דעת בעל פה, או חוות דעת לא חתומה (כאשר לעניין זה עולה שאלה נפרדת מהי חוות דעת חתומה), יוכל לטעון, כי חובת הגילוי לא חלה עליו. שטר זה ושוברו בצידו.

מצאנו לעיל, כי חוות דעת בעל פה עלולה להיות לרועץ לנישום המקבל ולא לספק לו הגנה מפני אחריות פלילית. בעיקר נכונים הדברים כלפי נישומים המואשמים בעבירות התנהגותיות ומבקשים לטעון לפי סעיף 34 ל חוק העונשין לטעות משפטית שהיא "בלתי נמנעת באורח סביר".

בית המשפט בעניין תנובה קובע, כאמור כי "בדרך כלל ייעוץ משפטי שאינו ניתן בכתב לא יעמוד, ברף הנדרש לקביעת היות הטעות "בלתי נמנעת

האזרחי חוות דעת ובפרט חוות דעת בכתב מקימה יתרון לנישומים. הגם, שאין בה כדי לספק וודאות מלאה ביחס לתוצאות המס, כמו במקרה של קבלת החלטת מיסוי (רולינג) מרשות המסים, חוות הדעת בהחלט מהווה נקודת פתיחה טובה יותר לדיונים מול פקיד השומה האזרחי, בהשוואה לפעולה הנעשית ללא ייעוץ.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.