

## הקדמה למהדורה התשיעית

בשנים האחרונות נכנסה למערכת המס מערכת "חשבונית ישראל", המחייבת קבלת מספר הקצאה מרשויות המס בעת הנפקת החשבונית. מערכת זו הוקמה כדי לצמצם את התופעה של החשבוניות הפיקטיביות הגורמת לנזק של מיליארדי שקלים לאוצר המדינה ומתאפשרת בזכות הקידמה ומערכות המחשוב המתקדמות. האם תהיה למערכת זו הצלחה בנושא החשבוניות הפיקטיביות? האם אכן תצמצם תופעה זו? האם תייצר עבריינות מסוג חדש?

תופעה אחת בולטת לאחר תחילת פעילותה של המערכת היא הנטל הגדל על העוסקים, וקיימים יותר ויותר מקרים בהם המערכת לא מאפשרת הנפקת חשבונית אלא לאחר הגשת השגות וערעורים וזאת ללא קשר לחשבוניות פיקטיביות. האם הנזק יצדיק את התועלת? ימים יגידו.

לצד זה אנו רואים בשנים האחרונות הכבדה נוספת של רשויות המס. בניגוד לעמדתו של מורי ורבי עו"ד גיורא עמיר, שחזר ואמר שהליך פלילי אינו יכול להיות כלי גביה ואכיפה להליכים אזרחיים, ויש לשמור אותו למקרים של רמייה בלבד, רשויות המס עושות שימוש בהליכים הפליליים גם במקרים שבעבר נראו כשומות אזרחיות בלבד. למשל לגבי משיכות מחברה שלא הוחזרו בזמן (סעיף 3(1ט) לפקודת מס הכנסה), שליטה וניהול על חברות בחו"ל, אחריות מייצגים לפעילות לקוחותיהם, העברת פעילות לחברה במקום לפעול כיחיד ועוד. ככולם ראינו פתיחה של הליכים פליליים לצד קיומן של מחלוקות אזרחיות משמעותיות.

מצד שני הגביל המחוקק את זמן החקירה המותר בכדי למנוע תופעה של פתיחת חקירה והמשך ההליך ללא מגבלת זמן. תוצאה ראויה ביותר כדי לשמור על האזרח. בפסק דין גונן אף ביטל בית המשפט כתב אישום רק בגלל משך החקירה שעלה על המותר בחוק.

המחוקק מנסה להגביל במידת מה את החופש המוחלט של הרשויות החוקרות אך אלה מצידן לוקחות לעצמן חופש לחקור תחומים שהם אזרחיים במהותן ולהטיל בירוקרטיה כבדה על העסקים במטרה לנסות לאתר עבריינים. הזמן יראה לנו לאן נקודת האיזון תנוע בשנים הבאות.

ברצוני להודות לעורך הדין רועי פלר שותפי לעבודה, לחיים ולספר וכן לעורכת הדין רבקה קוטיק העוזרת המשפטית, על ההשקעה הרבה בהכנת מהדורה זו.

עו"ד טלי ירון אלדר

ינואר 2026

## הקדמה למהדורה החמישית

המהדורה החמישית מעודכנת מבחינת השינויים בחקיקה והחידושים בפסיקה; היא מעודכנת גם מבחינת החקיקה החדשה, אשר מטבעה ומטיבה שייכת לעבירות מס: חוק איסור הלבנת הון וחוק המאבק בארגוני פשיעה.

הרחבה זו של "המשפחה הפיסקלית" היא מסימניה הבולטים של התפתחות חיינו החברתיים והכלכליים במאה ה-21. לצד מעלימי מס, יחידים ותאגידים, המנסים להקטין את הכנסתם החייבת

במעשים בלתי חוקיים, צמחו ועלו ארגוני פשיעה, רבי זרועות ועתירי פעילות, שמטרתם קיום מקורות הכנסה בלתי חוקיים שפירותיהם לא יראו אור בדיווחים לרשויות המס ויהיה צורך להטמיע אותם בזרם הכלכלה החוקית באמצעות צעדים של הלבנה.

עבירות הלבנת הון ופעילותם של ארגוני פשיעה הפכו לגורמים בעלי משמעות בעבירות השתמטות ממס. לאלה וגם לאלה מאפיינים זהים: אי־דיווח, התחמקות מעניין של גובה המס ופיתוח כלכלה תת־קרקעית שמקורותיה במעשים בלתי חוקיים. מלביני הון וארגוני פשיעה הכניסו מימד חדש למלחמה בהעלמת הכנסה. ריבוי המשתתפים והמעורבים בעבירות אלה והיקפם הכספי העצום של מעשי העבירה מקשים על מערכת התביעה הפלילית וגם על מערכת בתי המשפט בהגשת משפטים פליליים וניהולם ככלי במלחמה נגד מעלימי מס.

השופט מישאל חשין אמר, בלשוננו הציורית, כי "זהו דרכו של שלטון, שמאתר הוא צמתים שבהם עובר ממון מיד אל יד, מעמיד הוא על אותם צמתים רשויות שלטון הנושות באזרח; והאזרח לא יוכל להמשיך בדרכו אלא אם ישקול על ידה של הרשות את חובו לה". מאותות הזמן הוא, כי תנועה רבה עוברת בצמתים שירדו אל מתחת לפני האדמה, הממון זורם בהם ללא הפרעה והרשויות מתקשות באיתורם.

מטרתו של הספר, בצורתו החדשה ובהיקפו המורחב, לשמש כלי עזר, מדריך ומכוון בידי כל הגורמים המשתתפים במלאכת המיסוי: משלם המס, היועץ המקצועי, אנשי רשות המס וכל אלה המעבירים ממון בצמתים גלויים, בהם הציב השלטון רשויות שמטרתן לגבות את המס המגיע על פי חוק. הספר מבקש להיות מדריך ומורה דרך בידי הרשויות העושות במלאכת גילויים של החבים במס וכן בידי הצוותים של התביעה, במלאכתם הקשה להביא את עברייני המס לדין. ככל הצניעות והענווה ראוי לציין, כי הספר, במהדורותיו הקודמות מצוטט – תוך הסכמה ולעיתים תוך מחלוקת עם האמור בו – בכל הרמות של בתי המשפט בארץ.

בכך לא די. בחקיקה פיסקלית לעולם אין שקט תעשייתי; פקודת מס הכנסה הייתה ונשארה מעשה חקיקה המתוקן ביותר וגם בחוק איסור הלבנת הון, "הצעיר" יחסית, כבר נערכו תיקונים. מכיוון שכך, גם הפסיקה אינה נחה, אלא מחדשת הלכותיה ומתאימה אותן לכללי הפרשנות התכליתית ולשינויי החקיקה. על כן, באה צורתו החדשה של הספר לענות על עובדות אלה ולהפוך את "עבירות מס ועבירות הלבנת הון" לספר חי שניתן יהיה לעדכנו בהתאם לצורך על מנת שיהיה בכל עת כלי שימושי ויעיל.

חוקי המס עם כל הוראות הענישה הכלולות בהם, ובתי המשפט המבקשים באמצעות גזרי הדין להעניש את העבריין ולהרתיע את הרבים – אינם יכולים להועיל בלי שהאמנה החברתית, אשר מכוחה המוסרי מחויב האזרח להפריש מהכנסותיו לידי הרשות את המגיע לה על פי חוק ומחויבת הרשות להשתמש במה ששולם לה לטובתו של ציבור האזרחים – תהיה נחלת הכלל. אמנה חברתית זו זקוקה לשליחים המסבירים את הזכות ואת החובה בשטח המיסוי. ספר זה מבקש למלא, במידת האפשר, גם שליחות חשובה זו.

## הקדמה מאת פרופ' יורם דנציגר

התבקשתי על ידי המחברים – עורכי הדין גיורא עמיר, טלי ירון אלדר ורועי פלר – לכתוב את ההקדמה למהדורה החדשה, השביעית במספר, של הספר "עבירות מס ועבירות הלבנת הון", ואני עושה זאת בחפץ לב.

המהדורה הקודמת של הספר יצאה לאור בשנת 2014, ובחמש השנים שחלפו מאז חלו התפתחויות רבות חשיבות, בתחומים בהם עוסק הספר, בדין ובפסיקה.

טוב עשו המחברים המלומדים את העשירו את המהדורה החדשה של הספר בהתייחסות מפורטת לסוגיות החשובות שבהן חלו התפתחויות משמעותיות בדין הנוהג. על סוגיות אלה ניתן למנות, בין היתר, את סוגיית הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה, קביעת מתחם העונש ההולם וחריגה ממנו; ההתייחסות לעבירות המס כעבירות מקור בדיני הלבנת הון; דיני חילוט; סוגיית תכנוני המס; והסתמכות על חוות דעת יועצים. אתיחס על קצה המזלג רק לשתיים מסוגיות אלה.

ב"פתח דבר" למהדורה הראשונה של הספר כתב מחברו, עורך הדין גיורא עמיר, כי "עברייני מס שונים הם מעבריינים אחרים כמוכנו השגור של מונח זה". אף אם היה ממש בדברים לפני כארבעה עשורים, הרי שבחלוף הזמן בחרו גורמי אכיפת החוק שלא להעניק "הקלות" לעברייני המס בפרט ולעברייני הצווארון הלבן בכלל, בהשוואה למי שביצעו עבירות אחרות. ואכן, לא ניתן להתעלם מכך שהמגמה המסתמנת בשנים האחרונות בפסיקתו של בית המשפט העליון (כמו גם בפסיקת הערכאות הדיוניות) היא בכיוון של החמרת העונשים המושגים על עברייני מס (ראו למשל: ע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל (11.9.2014), פסקה 111 והאסמכתאות המצוינות שם).

טוב עשו מחברי המהדורה החדשה של הספר את ייחודו פרק מיוחד לסוגיית הענישה, ובליבו התייחסות לתיקון 113 לחוק העונשין (חוק העונשין (תיקון מס' 113), התשע"ב-2012).

בכל הקשור לסוגיית הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה – שחלה על כלל העבירות, לרבות עבירות מס – אציין כי על פי תיקון 113 לחוק העונשין, בכואו לגזור את דינו של נאשם שהורשע, על בית המשפט לקבוע בשלב הראשון את מתחם העונש ההולם לעבירה, בהסתמכו על שיקול אחד ויחיד – שיקול ההלימה. בשלב השני יקבע בית המשפט אם יש מקום לחרוג ממתחם זה, כאשר החוק מציין שני שיקולים שעשויים להצדיק השתת עונש שלא במסגרת המתחם: שיקולי שיקומו האפשרי של העברייני ושיקול הצורך להגן על שלום הציבור (יצויין כי יש הסבורים שבית המשפט מוסמך לחרוג ממתחם העונש ההולם גם מסיבות נוספות. כך, למשל, מציין פרופי אורן גול אייל ברשימתו "חריגה ממתחם העונש ההולם" (ספר דורית ביניש (2018) 539) שתי סיבות נוספות לחריגה מהמתחם שאינן מצוינות בחוק: לצורך הסדר טיעון ולמען הצדק). בשלב השלישי, אם מצא שאין מקום לסטות ממתחם העונש ההולם, יקבע בית המשפט מה יהיה עונשו של העברייני בתוך גבולות מתחם הענישה, כשלצורך כך ישקול בית המשפט שני שיקולים מרכזיים: הראשון, נסיבות הקשורות לעברייני, אך שאינן קשורות לביצוע העבירה ואינן משליכות על חומרת העבירה; והשני, הצורך להרתיע את הציבור ואת העברייני מפני ביצוע עבירות נוספות (ראו: יניב ואקי ויורם רבין "הבניית שיקול הדעת השיפוטי בענישה: תמונת מצב והרהורים על העתיד לבוא" הפרקליט נב (תשע"ד) 413, 451-458).

בכל הקשור לסוגיית תכנוני המס; יש לזכור כי השאלה הרלבנטית שיש לשאול, בכל מקרה ומקרה, הינה האם מדובר בתכנון מס לגיטימי או שמא בתכנון מס שאינו לגיטימי. ההלכה הפסוקה קבעה עוד לפני עשרות שנים כי תכנון מס לגיטימי הוא פעולה חוקית ורצויה ויש לתמרץ את הנישום לעשותה (ראו: ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון, פ"ד מח(3) 156 (1994). באותו מקרה נקבע כי "זכותם – ואף חובתם – של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס" (שם, בעמ' 167). כן ראו: ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' ז'ורבין (22.6.2015). עוד ראו: דוד גליקסברג "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי-תכנוניות" משפטים ל (תשנ"ט-תש"ס) 545. יתר על כן, הפסיקה הכירה בכך שהזכות לתכנון המס הינה חלק מזכויותיו הבסיסיות של הנישום, זאת על רקע ההגנה על הקניין הפרטי (ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (21.6.2011)).

על אף האמור לעיל, בית המשפט העליון פסק כי כנגד זכותו של הנישום לבצע תכנון מס, יש לאזן את האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס שוויונית וצודקת (ראו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', פ"ד נז(5) 915 (2003)).

הואיל ומדובר במלאכת איזון עדינה וקשה המיושמת בכל מקרה על פי נסיבותיו, ראה המחוקק לנכון לקבוע נורמה אנטי-תכנונית כללית המעוגנת בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, והמאפשרת לפקיד השומה לסווג עסקה מחדש, וברוך זו להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג באמצעות עסקה או פעולה שנעשו בצורה מלאכותית (ראו: ע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3 (27.4.2014)). המחברים סוקרים במהדורה החדשה של הספר את המבחנים וכללי האצבע שיושמו על ידי בתי המשפט לביצוע ההבחנה בין עסקה אותנטית לבין עסקה מלאכותית (לרבות: "מבחן הדפוסים המקובלים", "מבחן מטרת העסקה" ו"מבחן המטרה המסחרית" על מבחני העזר שלהם).

עם השנים אומץ "מבחן דו-שלבי" לבחינת סיווגה של העסקה כלגיטימית או מלאכותית. בשלב הראשון, כך נפסק, יבחן בית המשפט האם בבסיס העסקה עמד תכנון מס לגיטימי. רק אם התשובה לשאלה זו תהא שלילית, יבחן בית המשפט בשלב השני את מלאכותיות העסקה בהתאם להוראה האנטי-תכנונית שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (ראו והשוו: ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.11.2015) פסקה 14 והאסמכתאות שם; ולאחרונה: ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (16.8.2018), פסקאות 65-66).

המהדורה החדשה של הספר מספקת סקירה מקיפה, בהירה ומאירת עיניים של המותר והאסור בתחום זה ותהווה מדריך חשוב לכל העוסקים בתחום – יועצי מס, רואי חשבון, עורכי דין, שופטים ואנשי רשות המיסים – ואני משוכנע שיהיה בה כדי להוסיף ולתרום להתפתחותו של הדין בנושאים שבהם היא עוסקת.

**פרופ' יורם דנציגר, אוניברסיטת תל אביב**  
**שופט (בדימוס) של בית המשפט העליון**

**יולי 2019**