



## אחריות המייצג בעבירות מס

עו"ד ורו"ח סיימון יניב,  
סיימון יניב משרד עורכי דין

טל' נייד-052-3701370; משרד - 03-6245544

## אחריות מייצגים

כידוע, האחריות לאמיתות הדיווח מוטלת בראש ובראשונה על הלקוח, אך אין בכך בכדי למנוע מלהטיל אחריות פלילית גם על המייצג כמסייע בהגשת הדיווחים.

## סעיף 224 לפקודה - אחריות המייצג

▶ על מייצג מוטלת אחריות מיוחדת כלפי רשויות המס והלקוח כאחד. למשל: סעיף 224 לפקודת מס הכנסה קובע;

**”מי שסייע לאחר לערוך דו”ח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאותו דו”ח, הודעה או מסמך כולל ידיעה שאינה נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לענין הסעיפים 217-215 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים” (עונשי מאסר: שנה ועד שבע שנים)**

וכמו בחוקי מס אחרים :

סעיף 97(ג1) ו-2(ג) לחוק מיסוי מקרקעין (מאסר עד שבע שנים);

סעיף 117(ב1) לחוק מע”ה (עד חמש שנים)

# סעיף 220 לפקודה – כוונה לרמות

”אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות

המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים

מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד; ואלו הן:

(1) השמיט מתוך דו"ח על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;

(2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבות;

(3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה

אליו על פי הפקודה;

(4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות

כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

(6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו.”

## סעיף 217 לפקודה – רשלנות

”אדם אשר **ללא הצדק סביר** ערך דו”ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו”ח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות **בנוגע לכל ענין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו – מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין וסכום החסר בהכנסה שנקבעה מחמת אותם דו”ח או ידיעות לא נכונים או שעלולה היתה להיקבע, אילו נתקבלו הדו”ח או הידיעות כנכונים, או שני העונשים כאחד; **הטוען כי היה לו הצדק סביר – עליו הראיה.**”**

## אחריות כפולה המוטלת על המייצג

➤ **מחד רשויות המס מבקשות לסמוך על דיווחים שבוצעו בסיועו של המייצג, הצהרותיו, אמירותיו והמסמכים שנערכו על ידיו או בסיועו ובהדרכתו.**

➤ **מאידך, חובתם של המייצגים, יועצי המס, ומומחי המיסוי היא לתכנן עסקאות במתכונת שאינה עתירת-מס, שאם לא כן אינם מקיימים חובתם כלפי לקוחותיהם (לעניין זה ראו: ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון ואח')**

## אחריות סטטוטורית

תקנות רואי החשבון (דרך פעולתו של רואה – חשבון), תשל"ג – 1973, מגדירות את פעולת הביקורת כמכלול הפעולות שעלול רואה"ח לעשות בכדי שיוכל לחוות דעתו, באיזו מידה משקף המאזן באופן נאות את מצב העסקים של המבוקר לתאריך המאזן ובאיזו מידה משקף חשבון הרווח והפסד באופן נאות את תוצאות הפעולות של המבוקר לתקופה שנסתיימה בתאריך המאזן.

**כידוע – דו"ח יחיד לא מחייב חתימת רואה חשבון/יועץ מס.**

# התנהלות ראויה

➤ כאמור, היקף הביקורת ודרך ביצועה מוטלים על המייצג כשהמטרה הינה להגיע למצב בו יוכל לאשר כי הדו"ח הכספי המבוקר על ידו מראה בצורה נכונה ומדויקת את מצב עסקיו של המבוקר, לפיכך בכדי להימנע בין היתר מהליכי חקירה עליו לנהוג על פי הכללים הבאים:

➤ מהימנות מקצועית סבירה וזהירות ראויה.

➤ התנהגות "לפי מיטב שיקול הדעת" – תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה – 1965.

## ביאורים ודיווחים

✓ נדרש לשים דגש בקשר להצגת ביאורים מתאימים במסגרת הדיווח שכן בנסיבות מסוימות עלולה לעלות טענה כנגד המייצג בעניין, ועל כן יש לכלול בדו"ח המס ובדו"חות הכספיים ביאורים מתאימים בגוף הדו"ח בצורה ברורה ונראית לעין.

✓ סע' 131(ז) לפקודת מס הכנסה, מורה על פעולות שהינן בגדר תכנון מס החייב בדיווח.

✓ סעיף 131ד'- קובע מתי יש לדווח על נקיטת עמדה לפי חוות דעת (תכנון מדף) שנתקבלה

✓ סע' 131 ה' קובע חובת דיווח על עמדה חייבת בדיווח

✓ סעיף 144 (א) - כל החותם על דו"ח טופס או אמרה רואים אותו כמי שיודע על ענין שבהם.

## התנהלות ראוי/נכונה

- ▶ יש להקפיד על קבלת כל הנתונים העובדתיים מהלקוח בצורה מסודרת ומתועדת.
- ▶ המייצג רשאי להסתמך על מידע שסופק לו על ידי הלקוח ובלבד שהמידע לא נראה בלתי סביר.
- ▶ בעיקרון, לא חלה חובה לדרוש מסמכים או ראיות כתמיכה למידע הנמסר, וניתן להסתפק בהצהרת הלקוח. אולם ראוי לבקש תיעוד לדברים אם המייצג מוצא לנכון. (התנהלות סבירה)
- ▶ יש לעיין בדו"חות לרשויות המס שהוגשו לתקופות קודמות במיוחד אם הוגשו בסיועו של מייצג אחר.

## כיצד על המייצג לנהוג במקרה בו נפלה טעות בדו"ח

- יש להפנות את תשומת לבו של הלקוח לטעות.
- יש להמליץ ללקוח להסדיר את הנושא מול הרשות.
- אם הלקוח לא פעל לתיקון הטעות, יש להודיע ללקוח בכתב על הפסקת הייצוג באופן מידי בקשר לאותו דו"ח וכל מידע קשור אליו ויש לשקול את המשך הקשר עם הלקוח, בכל תחום, כולל בתחומים אשר לא קשורים באופן ישיר לשירות שניתן על ידו כרו"ח.

## כיצד על המייצג לנהוג במקרה בו נפלה טעות בדו"ח

אם הטעות נפלה בדו"ח התאמה עליו חיווה רוה"ח את דעתו והלקוח מסרב לדווח לרשות על הטעות, יבטל רוה"ח את חוות דעתו ויודיע על כך ללקוח בכתב ולכל מי שהדו"ח הוגש לו בהתאם לנסיבות, תוך היוועצות משפטית בעניין.

## ע"פ 6016/93 פס"ד צ'רניה

יועץ מס זוכה מעבירה לפי ס' 220 בגין ניהול חשבונות ועריכת דוחו"ת כמסייע שלא שיקפו את ההכנסה האמיתית החייבת, ובסופו של דבר הורשע בעבירה של רשלנות לפי ס' 217 לפקודה ונקבע בין היתר:

▶ חובת זהירות – נקיטת אמצעים סבירים הכוללים הנחיות וסדרי פיקוח להבטחת אמיתותם ודיוקם של הנתונים המוצגים בדו"ח והעומדים בבסיסו.

▶ מחד - אין מקום להורות למייצג לנהוג לפי הכלל של "כבדהו וחשדהו" כלפי לקוחו, ומאידך – אל לו לעצום את עיניו".

## ע"פ 6016/93 צ'רניה נ' מ"י

- ▶ על יועץ המס מוטלת החובה לנקוט צעדים כדלקמן:
- ▶ ראשית - לקבוע הנחיות וסדרי פיקוח, אשר יבטיחו כי עובדיו יתנו דעתם לרישום מדויק ואמיתי של "הכנסות" ו"הוצאות", תוך ערנות שנתונים אלה ישמשו בסיס לעריכת הדו"ח.
- ▶ שנית - בדיקה וביקורת חוזרת בדבר אמיתות התשתית של הנתונים, ללא קשר לזהותו של הגורם המבצע את הנהלת החשבונות.

## ע"פ 7073/00 פדלון נ' מ"י

רו"ח והמנהל הואשמו בעבירה לפי ס' 220 לפקודה בכך שרשמו במרמה שכר עבודה, כאשר בפועל לא הועסקו עובדים, וכן רשמו הוצאות אחזקת משרד, וזאת כאשר הוצאות אלה שולמו ע"י חברת "מעריב", וכן נרשמו הוצאות פרטיות של המנהל במסגרת "הוצאות גרפיקה וצילום".

## ת"פ 3454/09 מ"י נ' אביגדור יצחקי

➤ רו"ח יצחקי הואשם בהצגת נתונים כוזבים בפני פקיד השומה בהליך של "גילוי מרצון" על מנת להגיע לתוצאת מס מופחתת.

➤ בית המשפט זיכה את רוה"ח וקבע כי רכיב בשימוש ב"מרמה, ערמה ותחבולה..." הוא בו זמני לכוונה לרמות ובכך לסייע לאחר להוליך שולל את רשויות המס.

## ת"פ 3454/09 מ"י נ' אביגדור יצחקי

בית המשפט הוסיף וקבע כי אין לקבל את הגישה ✓  
הקיצונית של המאשימה לפיה, רוה"ח אמור היה  
לחשוף בפני רשויות המס את פניו האמתיות של  
לקוחו, כאשר נודע לו בדיעבד דבר המצג הכוזב שהציג  
בפניו, ואשר על פיו פעל בתם לב מול הרשויות. (יש  
לזכור – רו"ח יצחקי לא נתן חו"ד)

עוד נקבע, כי אין להאשים אדם במספר עבירות ✓  
כאשר יסודותיהן של שתי העבירות נבלעות אחת  
בשנייה אלא רק אם קיימת לכך הצדקה עניינית.

## מר שרגא ברוש ; רו"ח בר לבב; רו"ח בן ברוך

ת"פ 20-07-49429 / ע"פ 24-04-57973 / 24-04-56032

### הרקע בכתבי האשום

**שרגא ברוש** הואשם בעבירה לפי סעיף 220 לפקודה יחד עם עבירת מרמה וזיוף לפי סעיף 418 לחוק העונשין כמי שבסיוע רו"ח בר לבב חתם על טפסים מזויפים ועל מכתב לוואי שהוגש לפ"ש ת"א 1, כולם נושאים תאריך מוקדם לחתימתם בפועל בפועל, במטרה להציג מצג כוזב לפיו החברה הגישה בזמן בקשה להכיר בה כ"חברה משפחתית" על פי סעיף 64א לפקודה.

**רו"ח בר לבב** הואשם אף הוא בעבירות לפי סעיף 220 לפקודה בכך שב-15.1.2017 פנה בשם מר ברוש לפקיד שומה ת"א 1, בבקשה לרשום את החברה שבבעלות מר ברוש כ"חברה משפחתית", תוך צירוף המסמכים המזויפים שתוארכו לאחור וטען שהבקשה נשלחה למשרד פקיד השומה בנצרת ב-13.10.2014 "ולא טופלה" בידיעה שמדובר במסמך שתוארך לאחור.

ב-18.1.2017 הוגש בסיוע רו"ח בר לבב דו"ח שנתי לשנת 2015 עם דו"ח כספי מבוקר של החברה שכלל רישום כוזב שהחברה נרשמה כמשפחתית.

## שרגא ברוש - רו"ח בר לבב; רו"ח בן ברוך

ת"פ 49429-07-20 / ע"פ 57973-04-24 / 56032-04-24

**רו"ח בן ברוך** הואשם בעבירה לפי סעיף 217 לפקודה בכך שסייע למר ברוש וסייע בהגשת דו"חותיו האישיים שבהם החברה הנדונה הוצגה כ"חברה משפחתית", למרות שבמרשמי מס הכנסה החברה לא הייתה רשומה ככזו ובכך סייע במסירת ידיעות לא נכונות בנוגע לעניין המשפיע על חיוב במס של מר ברוש.

## מר שרגא ברוש ; רו"ח בר לבב; רו"ח בן ברוך

ת"פ 20-07-49429 / ע"פ 24-04-57973 / 24-04-56032

- **מר שרגא ברוש** נידון ע"י בית המשפט השלום ל-14 חודשי מאסר בפועל, קנס כספי בסך של 100,000 ₪ ומאסר על תנאי. מר ברוש הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי על הכרעת הדין ועל חומרת העונש. הערעור על הכרעת הדין נדחה ואילו הערעור על חומרת העונש התקבל חלקית **ונגזרו עליו 12 חודשי מאסר.**
- **רו"ח בר לבב** חתם על הסדר טיעון בתחילת ההליך ונגזרו עליו **9 חודשי מאסר והתליית רישיון רו"ח לצמיתות.**
- רו"ח בן ברוך זוכה ע"י בי"ש השלום מהאישום המיוחס לו. הזיכוי ניתן מאחר שנקבע כי לא הוכח "יסוד ההשפעה בפועל" על החיוב במס, וזאת לאור האופן שבו הגיש רו"ח בן ברוך את הדו"ח (המדינה: הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי על הזיכוי (ע"פ 71148-07-23)). בערעור נטען כי בן ברוך ערך את הדוח בעצמו, חתם עליו במקומו של ברוש, וכי לדיווח הכוזב בדוח האישי היה פוטנציאל להשפיע על שומת החברה. **הערעור במחוזי תלוי ועומד וצפויה להתקבל החלטה בתקופה הקרובה.**

## רו"ח דוד ימין

ת"פ 21309-02-24

✓ רו"ח ימין שימש בשנים 2016-2018 כרואה החשבון המבקר של שתי חברות ובין היתר סייע להן בעריכה והגשת דוחו"ת המס של החברות ושל בעלי השליטה בהן, באמצעות רו"ח שכירים ממשרדו, באותה תקופה. במסגרת זו רו"ח ימין בדק ואישר בעצמו את דו"חות המס של החברות הנדונות ושל בעלי השליטה.

✓ יתרת המשיכה של בעלי המניות בחברות הנדונות הסתכמו בכ- 7.5 מיליון ₪ שחייבו רישום הכנסות מכח סעיף 3(ט) כבר בשנת 2017 (השנה הראשונה לישום הסעיף)

✓ רו"ח דוד ימין, הגיש באמצעות רו"ח שכירים במשרדו דוחות מס עבור בעלי השליטה באותן חברות לשנת המס 2017 ולא כלל בהם את ההכנסה כאמור לפי סעי' 3(ט) לפקודה, לאחר שהנאשם בדק ואישר בעצמו את הדו"ח האישי, וזאת ללא הצדק סביר ולפיכך הורשע הנאשם בעבירה של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה.

## רו"ח דוד ימין

ת"פ 21309-02-24

**רו"ח ימין הורשע בעבירה של עריכת דו"ח לא נכון ללא הצדק סביר, לפי סעיף 217 לפקודה ונגזרו על עליו 2 חודשי עבודות שירות וקנס כספי וריצוי מאסר על תנאי וזאת בהתחשב בעברו בגילו ומצבו הרפואי.**

## כיצד לנהוג במקרה של חשד להתנהלות פסולה מצד הלקוח

**לזכור תמיד!!!**

המייצג אינו צריך להיות קשור בכל דו"ח או מסירת מידע כאשר יש לו סיבה סבירה להאמין כי הדו"ח או המידע כוללים אמרה לא מדויקת, כוזבת או מטעה.

# תודה רבה!

**סיימון יניב, עו"ד ורו"ח**  
משרד עורכי דין – מיסים אזרחי ופילי

03-6245544 ,052-3701370

[simon@yaniv-tax.co.il](mailto:simon@yaniv-tax.co.il)

אתר המשרד: [yaniv-tax.co.il](http://yaniv-tax.co.il)

 Simon Yaniv

Law Office