

# העלמת מס

תאריך-ינואר 2017

העבודה מוגשת בחסות העמותה של

נוער שוחר משפט עברי

## תוכן עניינים

עמוד 4	פרק ראשון - הקדמה אישית
עמוד 5	פרק שני - מבוא
עמוד 6-9	פרק שלישי - גישת המשפט העברי
עמוד 6	הקדמה
עמוד 6-7	מקורות
עמוד 7-8	המקרא ומקורות תלמודיים
עמוד 9-10	ספרות המחקר ומשפט עברי
עמוד 10	פרק רביעי - גישת המשפט הישראלי
עמוד 10	הקדמה
עמוד 10	פקודת מס הכנסה
עמוד 12	פסיקה ראשונה
עמוד 13	פסיקה שנייה
עמוד 16-17	"גבולות תכנון המס (דוד קליגסברג)
עמוד 17	פרק חמישי - השוואה בין הגישות
עמוד 18	פרק שישי - סיכום
עמוד 20	ביבליוגרפיה

## הקדמה אישית

. "צווארוננו של עושה העבירה הזו אינו "לבן", והריהו כצווארוננו של כל פורץ ושודד, שהאחד שודד את קופתה של המדינה, והאחד שודד את קופתו של הפרט" ... (מתוך דברי כבוד הנשיא פרופ אהרון ברק בעניין וויס –ע"פ 624/80).

העלמת מס היא אחת העבירות הנפוצות ביותר בעולם.

אני בחרתי לחקור נושא זה כדי להבין כיצד אנשים מעלימים מס, מאחר וניתן לראות שתופעה זו היא תופעה נרחבת בעולם כאשר אנשים או חברות נתפסים כאשר הם מעלימים מס.

העלמת מס מתקיימת בחברה הישראלית וברצוני להבין מדוע אנשים מעלימים מס ואיך הרשויות מתמודדות עם העלמת מס והעונש הכתוב בחוק לעבירה זו.

בעבודה זו אני אכיר שתי גישות הדנות בהעלמת מס, המשפט הישראלי והמשפט העברי

## מבוא

בעבודתי, אתייחס לשתי גישות לגבי העלמת מס, הגישה של המשפט הישראלי והגישה של המשפט העברי.

אני אסביר מה הוא מס, ומתי יש חובה לשלם אותו.

אבחן כיצד המס מוצג במשפט העברי ואילו במשפט הישראלי ואראה מה הם ההבדלים שבין המשפטים ובמה שתי הגישות דומות אחת לשנייה.

העלמת מס היא עבירה פלילית, כאשר אדם מעלים מס הוא גם עובר על חוקי המדינה ובנוסף גם פוגע במוסריות החברה ופוגע באנשים החיים בחברה זו כאשר הם ממלאים חובה שהוא אינו ממלא אותה.

בעבודה זו אבחן את מערכת המשפט הישראלית וגם את המשפט העברי הקדום ואבדוק את חוקיהם ואת עונשיהם לגבי העלמת מס תוך כדי הבדיקה אבדוק האם נעשה צדק בגישות אלה, באמצעות מאמרים של חוקרים שונים ועל ידי בחינת המצב המשפטי ופסקי דין אשר יסכמו את הנושא.

## גישת המשפט העברי

המס הוא אמצעי להנהגת השלטון שכבר מתקופת התנך השלטון היה משתמש בו.  
בתקופת המקרא אין תיאור לסוגי מיסים, אך יש בבירור עדויות לכך שהשלטון לקח מס.  
בסוף מלחמה הכובש מטיל מס על האזרחים הכבושים במטרה לדכא אותם ולבסס את  
שלטונו.

בנוסף המלך שלמה נהג לקחת מס לבית המקדש.

### **המקור לחיוב במס והתייחסות אל עברייני המס במשפט העברי**

בחינת המקורות במשפט העברי מלמדת כי תשלום המסים אינו רק חובה במשפט  
המדינה, אלא יש לו יסודות גם בתפיסות ציבוריות וערכיות במשפט העברי זה  
מכבר וכן בפסק הדין שניתנים כיום.

#### **א. מקרא-**

חובת תשלום המס מוזכרת במקרא בספר שמות, פרק א', י"א' ובו נקבע: - "וישימו  
עליו שרי מיסים" ולפי הפסוק- המצרים שמו על אבותינו במצרים "שרי מיסים"  
כדי לענותם ונראה כי מדובר בשעבוד גופני של בני ישראל ולא בתשלום של כסף.  
בספר מלכים א' ט' יד-כב- הכוונה היא לתשלום מיסים במובן של כסף ממש.  
על כך שבני האדם לא אוהבים לשלם מיסים או מנסים לחמוק מתשלום ניתן  
ללמוד מהדרך בה הם התנהגו עם גובי המס.

כבר במקרא נמצא דוגמאות של עוינות קיצונית ר"ל (להבדיל) לפקידי המס (מלכים  
א' י"ב, י"ח; ) ובו נכתב כי: "וישלח המלך רחבעם את אדורם אשר על המס וירגמו  
כל ישראל בו אבן וימות"  
כלומר- במקום לשלם את המיסים בוחרים בני ישראל להרוג את גובה המס  
באבנים!?

#### **ב. המקורות התלמודיים-**

בחז"ל מדרש תנחומא שמיני ט' יש סיפור על פגיעה מצד נישומים בגובי המס); המשפט העברי מבליט את המס כמקור לצדק חלוקתי, והוא מהדר בזכותו של הציבור לגבות מסים למטרות בסיסיות של צרכי ציבור. בטרם נבוא לצרכי הציבור, נזכיר במישור העקרוני של זכות הממשל לגבות מס, כי הרמב"ם (גזילה ואבידה ה', י"א) פוסק, שהמבריה ממוכס נאמן (מוסמך) "גוזל מנת המלך, בין שהיה המלך עכו"ם בין שהיה המלך ישראל"; ובמקום אחר (בהלכות מלכים ד', א') פסק "רשות יש למלך ליתן מס על העם לצרכיו או לצורך המלחמות וקוצב לו מכס, ואסור להבריה מן המכס"; כל אלה בחינת "דינא דמלכותא דינא" (בבלי בבא קמא קי"ג, א'), ועסקינן כמובן במלך לגיטימי ולא במושל עריץ.

### ג. ספרות המחקר -

פרו' אביעד הכהן במאמרו "למען ענתו בסבלתם" – פרשנות דווקנית של דיני המס", פרשיות ומשפטים, משפט עברי בפרשת השבוע (2011), 300. עוסק במי שאינו משלם את מסיו, פורש מן הציבור ואף גונב הימנו.

פרו' אביעד הכהן במאמרו "וישימו עליו שרי מסים למען ענתו בסבלתם", צדק ויושר בדיני המס". פרשת השבוע (א' הכהן ומ' ויגודה עורכים), שמות 18. עוסק במאמר בחובת תשלום המיסים ומלמד כי החיבה לתשלום מסים אינה כנראה נחלת רבים, ויש כמובן הפועלים שלא כדין כדי שלא לשלם את מסיהם.

על הצדק החלוקתי והאיסור להימנע או להתחמק מתשלום מסים אומר דברים יפים הרב חיים דוד הלוי ע"ה, רבה של תל אביב (עשה לך רב, ו' רנ"ו), לעניין האיסור להבריה מן המכס; המחבר מפנה בין השאר לשולחן ערוך חושן משפט שס"ט, ו' ומטעים, "ולא עוד, אלא שהמבריה ממכס זה עובר על לא תגזול וגזילת הציבור אינה פחותה מגזילת היחיד";

ראו גם עשה לך רב א' רי"ד "כי מעלים המס גוזל אמנם את הרבים, היא קופת המדינה, ועונשו גדול ביותר בהשקפת היהדות..." (התשובה שם דנה בענייני מי שפועל כמודיע של שלטונות המס).

ראו גם "מסים ותשלומים במדינת ישראל" מאת הרב ז' וייטמן, הרב עמית קולא ואחרים, ראשי בית המדרש ההלכתי של בית הלל (חוברת 5, אדר ב' תשע"ד),

המטעימים כי "מכיון שהטלת המסים היא על פי דין, ישנה (גם) חובה הלכתית לציית ולשלם מס אמת. מי שמעלים מס הוא עבריין, במעשיו הוא מכביד את הנטל על שאר הציבור... אולי בכך הוא נחשב גם גזלן" (עמ' 6, וראו אסמכתאות וביאורים למקורות ההלכתיים עמ' 7-8); וכן ראו הרב כ"פ טכורש "מערכת המסים לאור התורה", כתר אפרים ט"ו; מובא גם בקובץ התורה והמדינה ב', 287, פרק י"ט ("שבועה, הצהרה וחומר חיוב המסים"), ושם (עמ' 325) מצוטט מדברי הרב חיים פלאגי (איזמיר, המאה הי"ח) משא חיים, מערכת ה', ט"ז "כללו של דבר, האיש הירא את דבר ה', יזהר לפרוע מס שלו באמת ובתמים, ולא ינכה ממנו מאומה, כי הוא גזל גמור, וכל שכן שלא יבקש המצאות שלא לתת מס הקצוב... שזה גוזל את הרבים". מסים נתפסים בהלכה, בין השאר, כמנהג המדינה; ראו הרב יהודה שביב, "מסים במועצה האזורית", תחומין ו' (תשנ"ה), 270. ולסיום – ברוח כל האמור – הנה מדברי רבינו בחיי (ספרד, המאות הי"ג – הי"ד) בספר כד הקמח ערך גזל (מובא על-ידי הרב שביב בעמ' 290), "ואין צריך לומר מי שאינו נזהר להביא חוקו בעניין המס עם יתר חבריו אנשי מקומו שהוא גוזל את הרבים ומראה שאין לו אמונה ושאינו מאמין בשכר ועונש...".

#### **ד. משפט עברי בפסקי דין של בית המשפט העליון**

גם בפסקי דין הניתנים בבית המשפט העליון בהם ישנה הפניה אל המשפט העברי, חוזר בית המשפט על החובה הציבורית לשלם מיסים כחלק מעקרון הצדק החלוקתי.

פסקי הדין עוסקים בדרך כלל באזרחים או חברות אשר הועמדו לדין פלילי בשל עבירות של אי תשלום מיסים או ניסיונות לחמוק מתשלום.

בע"פ 5783/12 גלם נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] (11.9.14) קובע השופט אליקים רובינשטיין – בהיבט הפלילי של העלמת המס – כי "גונבי קופת הציבור באי תשלום המס, גם אם מחופשים הם לאנשים נורמטיביים, משיפשוטו בגדיהם יתגלה גנב ככל גנב מן העולם התחתון וגרוע ממנו, כי בין הבריות מהלכים הם כמי שהם שומרי חוק ככל האדם מן הישוב, ויש שיטעו בהם...".

השופט אליקים רובינשטיין קובע דברים דומים בעע"מ 9530/05 ריבוע כחול ישראל נ' עירית עפולה (2008), פסקה י"ג., ובו נכתב כי:

" במשפט העברי מצאנו הנמקות דומות ביחס להטלת מסים מקומית (אם גם בהקשרים אחרים – וכמובן, בתוך מסגרת מדינית שונה לחלוטין). כך, מביא המהר"ם מרוטנברג (גרמניה, המאה הי"ג) בתשובתו את דברי ר' יוסף טוב עלם (צרפת, המאה העשירית): "בני העיר הבאים להכניס מנת המלך ומטילים על כל איש ואשה בגזירה לתת מכל ליטרה או שויה בדבר העומד לסחורה כמו שענייהם רואות לפי צורך"; ובהמשך: "וכן תרבות ישראל ומנהג הקהילות: נותנים עיניהן על הפיקחין... ויושבים ומדקדקים ומטילים על כל אחד ואחד בצדק, איש לפי עמלו ולפי טיפולו" (שו"ת מהר"ם מרוטנברג, חלק ד (דפוס פראג), סימן תתקמ"א; וראו גם אביעד הכהן, "וישימו עליו שרי מסים למען ענותו בסבלתם" – צדק ויושר בדיני המס, פרשת השבוע בעריכת א' הכהן ומ' ויגודה, גיליון מס' 105, תשס"ג; וכן ראו בג"צ [10104/04](#) שלום עכשיו שעל מפעלים חינוכיים נ' הממונה על הישובים היהודיים ביהודה ושומרון ([פורסם בנבו], ניתן ביום 14.5.06) בפסקות נ"ו-נ"ז (להלן עניין שלום עכשיו)).

### גישת המשפט הישראלי

מס מוגדר כתשלום בדרך כפייה על ידי הרשות הציבורית הניתנת לרשות הציבורית ועוזרת לקיימה.



כדי שהתשלום לרשויות ייחשב כמס, צריך להתקיים ארבעה מאפיינים :

1. התשלום נעשה בידי המשלם.

2. התשלום לא מוחזר למשלם.

3. המשלם אינו מקבל תמורה ישירה תמורת כספו.

4. התשלום נועד על מנת לשרת את הציבור.

תשלום המס מוטל על כל האזרחים אך מחולק באופן יחסי לכל אזרח, כאשר המס נקבע על ידי גודל ההכנסה.

העלמת מס היא צעד לא חוקי שמטרתה היא להמנע מתשלום המס, על ידי דרכים שברובן אינן חוקיות.

### **חקיקה: פקודת מס הכנסה (נוסח חדש)**

המקור החוקי להטלת מס על הכנסה במדינת ישראל הוא פקודת מס הכנסה.

סעיף 2 לפקודה קובע כי :

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל".

כנלמד מהפקודה השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד מחייבת בדיווח והצהרה על קבלת הכספים ותשלום מס ההכנסה בהתאם.

חלק י"א בפקודת מס הכנסה "עניינו עונשין".

סעיפים 215 עד 228 עוסקים בעבירות שאם אדם עובר עליהן הוא צפוי לעונשים הקבועים בחוק.

בין יתר העבירות המפורטות בפקודת מס הכנסה ניתן למצוא את :

א. פתיחת עסק מבלי לדווח על כך למס הכנסה (סעיף 215 א לפקודה).

ב. פתיחת עסק נוסף או עבודה מבלי שנמסר על כך דיווח למס הכנסה.

ג. אי הגשת דוחות במועד למס הכנסה.

ד. אי ניהול פנקסי חשבונות.

ה. השמדה או הסתרת מסמכים.

ו. אי רישום של הכנסות או תקבולים שאדם היה חייב לדווח על קבלתם.

ז. הגשת דוחות לא נכונים על ידי השמטת הכנסות או רישום הכנסות באופן חסר (סעיף 217 לפקודה).

ח. הכנת פנקסי חשבונות כוזבים או זיוף של פנקסי חשבונות.

**סעיף 220 לפקודה קובע כי :**

"אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לך לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו מאסר שבע שנים או קנס הוא פי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד.

פקודת מס הכנסה מלמדת אותנו כי המחוקק רואה בחומרה רבה כל ניסיון להעלים הכנסות עליהן יש לדווח ולשלם מס הכנסה בזמן אמת ולכן נקבע כי מי שיורשע בעבירות אלו עלול לשלם קנסות כבדים ביותר אשר אמורים להתריע אותו מביצוע עבירות דומות בעתיד ובנוסף, ישנה האפשרות כי יגזרו על העבריין עונשים של מאסר בפועל בנוסף לתשלום הקנס.

**פסיקה:**

תפ(ירושלים) 3102\02 מדינת ישראל נגד ראובן לובלין

בגזר הדין שניתן ביום 24.1.05 בעניינם של בעלי מועדון האומן 17 בירושלים שהורשעו בעבירות שונות של העלמת מס בסך של 11 מיליון שקל, מסביר בית המשפט המחוזי בירושלים מהם השיקולים אשר מחייבים החמרת ענישה בעבריינות מס.

ביהמ"ש קובע בין היתר כי ככלל, כשנדרש ביהמ"ש לגזור הדין בעבירות מס, שיקול ההרתעה הינו השיקול הדומיננטי. נוכח "הקלות" שבביצוע עבירות המס, כשלפעמים די אפילו בהעדר עשייה – השמטה, אי דיווח וכיו"ב – שתוצאתם התעשרות קלה של הנאשם, ומאידך פגיעה קשה למשק, לכלכלה ולמירקם החברה, ונוכח החומרה המהותית שבעבירות אלו, מקומם של השיקולים האחרים – כמו גם נסיבותיו האישיות של הנאשם, סיכויי שיקומו ותיקונו, ואלמנטים נוספים הנוגעים למקרה הפרטני, הינו נמוך יחסית, ונדחה אל מול ההיבט הציבורי. יחד עם זאת, כל מקרה נבחן לגופו וגם כשלנגד עיני ביהמ"ש ההיבט הציבורי, שעניינו בהחמרת הענישה בעבריינות מס, מידת ההחמרה נבחנת על פי נסיבות המקרה הספציפי ונסיבותיו של הנאשם.

לגישה הסלחנית הנוהגת בתחום עבירות המס יש חלק לא מבוטל בתופעה המתרחבת והולכת של העבריינות בתחום המיסים, ומוטל על ביהמ"ש להתריע מפניה, ולו ע"י עונשים שיש בהם כדי להטביע אות קלון על מבצעם.

ביהמ"ש קובע כי במקרה של "האומן 17" הנאשמים, אנשים אהודים בחוגים נרחבים, לא מעדו "מעידה חד פעמית". במשך תקופה של שלוש שנים, שהופסקה רק משנתגלתה ערוותם, הם ניהלו שתי מערכות רישומים, כשבכוונת מכוון השמיטו והעלימו שליש מהכנסותיהם באופן שיטתי ומסודר. סכום כביר זה, יש בו כדי להוות אינדיקציה לכך כי לא מצוקה כלכלית, עסקית או אחרת דחפה אותם לביצוע העבירות לצרכיהם הקיומיים, אלא חמדת ממון ותאוות בצע לשמה, שהרי שעה שביצעו את העבירות בהן הודו, הם הרוויחו הון רב ונהנו ממעמד אקונומי וחברתי גבוה ביותר. דווקא מעמדם החברתי הרם בחוגים רחבים היה בו כדי לחייבם לנהוג משנה זהירות, תוך התנהגות מוקפדת ונאמנות להוראות החוק.

לצד אלמנט ההרתעה הנשקל לחומרה יש בהתחשבות לקולא בהסרת המחדל ובמקרה של "האומן 17" התשלום של הקנס אותו "הזדרזו" הנאשמים לשלם לאחר הגשת כתב

האישום, וביהמ"ש קובע כי יש מקום לעודד עברייני מס אחרים לשלם את חובם מבעוד מועד, ולא לגרור להליך הפלילי את החוב האזרחי שלא הוסדר. בנסיבות העניין, מצא ביהמ"ש אין למצות את מלוא חומרת הדין עם הנאשמים, בהתחשב בתסקיריהם החיוביים ובחרטה הכנה והעמוקה שניכרה במעשיהם ובדבריהם, ולכן גזר עליהם עונשי מאסר בפועל של כ 12 חודשים בנוסף לקנס על אי הדיווח.

---

**ת"פ 10-12-49847 מס הכנסה חקירות ירושלים נ' הקסמים 2000 בע"מ ואח'**

בית המשפט השלום בירושלים הרשיע את הנאשמים אשר ניהלו מסעדה בשם "מרבד הקסמים" בהעלמת הכנסות, אי הגשת דוחות במועד, אי תשלום מס ערך מוסף וכן נקבע כי העבירות המיוחסות לנאשמים זהות לעבירות שבהן הם הורשעו בעבר ועל כן מצא לנכון לתת להם עונש מרתיע.

ביהמ"ש קובע כי קביעת העונש ההולם את העבירות שעברו הנאשמים היא פועל יוצא של חומרת העבירות, של מידת פגיעתן בערכים חברתיים מוגנים (תשלום מס אמת על ידי כל האזרחים) וכן של נסיבות ביצוע העבירות ותוך התחשבות בנסיבות האישיות של הנאשם. אשר לחומרת העבירות, ביהמ"ש מדגיש כי מדובר בעבירות מס, לגביהן נקבע כי הן מחייבות ענישה מחמירה, בדמות עונשי מאסר בפועל, הגוברת על נסיבות כלכליות או אישיות של העבריין:

**"עבירות המס הכלכליות, הפכו בשנים האחרונות להיות רעה חולה ומכאן יש מקום ליתן לכך משקל בענישה על הפן ההרתעתי. כך שבבוא בית המשפט לגזור את דינו של אדם אשר הורשע בעבירות מסוג זה לא ייתן משקל לנסיבות אישיות ולמצוקה כלכלית" (כב' השופט ס' ג'ובראן ע"פ 6474/03 יוסף מלכה ואח' נ' מדינת ישראל, עמ' 7 לפסה"ד מיום 19/02/04, פורסם בנבו).**

**"בהטלת עונשי מאסר אלה מביעה החברה המאורגנת את סלידתה מהתנהגותם העבריינית של מעלימי המס, ומטביעה עליהם אות של קלון. ידעו נא עברייני הצווארון הלבן, כי "צווארוננו של עושה העבירה הזו אינו "לבן", והריהו כצווארוננו**

של כל פורץ ושוודד, שהאחד שודד את קופתה של המדינה, והאחד שודד את קופתו של הפרט" ... ידעו נא אנשי המסחר, המלאכה והתעשייה, אנשי מקצועות חופשיים וכיוצא בהם, כי אנו מתייחסים בחומרה יתרה למעלימי המס, ועם כל הצורך להתחשב בנסיבות אישיות, מי שעובר עבירות מס בנסיבות כה חמורות צפוי לא רק לעונשי קנס אלא אף לעונשי מאסר, שאינם קלים כלל ועיקר" (כב' הנשיא א' ברק ע"פ 624/80 חברת וייס נ' ארנסט בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(3) 211, 217-218 (1981) .

העבירות של אי הגשת דוחות תקופתיים הן לכאורה עבירות טכניות קלות ערך ואולם ביהמ"ש קובע כי הגשת דוחות שנתיים היא האמצעי העיקרי - העומד לרשות המסים לצורך מילוי תפקידה לקיום הליך גבייה הוגן ושוויוני, והיא הבסיס לקיומה של מערכת מס תקינה המאפשרת תכנון יעיל ונכון של הקופה הציבורית. מה גם, שבמקרה של "מרבד הקסמים" עברו הנאשמים גם את העבירה של אי העברת ניכויים, שהינה חמורה יותר, בשל פגיעתה הישירה בקופה הציבורית, והעקיפה- בכיסו של כל אחד ואחד מאזרחי המדינה.

חומרה יתרה נובעת במקרה של "מרבד הקסמים" גם מריבוי העבירות ומהתקופה הארוכה בה נמשכו- תקופה המשתרעת על פני ארבע שנים תמימות, וכן מהעובדה כי אין המדובר במעידה ראשונה של הנאשם אלא במעידה שניה, הנוגעת לאותן עבירות בדיוק, בגין הועמד הנאשם לדין בהליך הקודם (בגין אי הגשת דוחות בשנים 2001-2006). למעשה, במהלך עשר השנים שחלפו מאז הקמת העסק בשנת 2000 ועד קריסתו בשנת 2010 - עמד הנאשם בחובתו להגיש דוחות כספיים לרשויות המס לגבי שנה אחת בלבד (שנת 2000), בעוד שלגבי תשע השנים האחרות נמנע מהגשת הדוחות באופן מתמשך ושיטתי. יש לזכור, כי כל אירוע של אי הגשת דו"ח עומד בפני עצמו ומהווה עבירה נפרדת, ואין בדמיון בין הפעולות המתבצעות בעת הגשת כל דו"ח ודו"ח במועדו כדי לגרום לפעולות נפרדות אלו להפוך לידי מקשה אחת (רע"פ 5953/08 מוחמד עתאמלה נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] מיום 22/11/08 נבו) .

התמונה המתקבלת היא, כי הנאשם סיגל לעצמו למעשה התנהלות עבריינית סדרתית וממושכת של גזל מהקופה הציבורית בסכומים משמעותיים, תוך שהוא מסתתר מאחורי נימוקים כלכליים. כאמור, ככל שמדובר בעבירות מס, ההלכה היא, כי שקולי הרתעה גוברים על נסיבותיו האישיות של העבריין, זאת נוכח הפגיעה הקשה של עבירות המס במשק ובכלכלה, ונוכח העובדה כי רבים מעברייני המס הם למעשה אנשים הרואים עצמם אנשים נורמטיביים, אשר אינם מעזים לשלוח יד לכיס הזולת אך אינם נרתעים משליחת יד לכיס הציבורי. על כן, מצבו הכלכלי של הנאשם אינו עילה להקלה בעונשו, בפרט כאשר עסקינן בעבירה של אי העברת מס שנוכה, שהיא כאמור החמורה מבין העבירות בהן הורשע הנאשם בענייננו.

ענישה מחמירה זו ננקטת גם במקרים בהם הוסרו המחדלים ע"י הנאשם ([רע"פ 6095/06](#) לוי נ' מדינת ישראל [פורסם בנבו] מיום 05/11/06 נבו; [רע"פ 273/09](#) אהרון מור נ' מדינת ישראל מיום 26/04/09, פורסם בנבו), לא כל שכן מקום בו מחדלים אלו לא הוסרו, כבמקרה דנן:

".... עם כל חשיבותו של פירעון החוב, בסופו של דבר אין מדובר במעשה חסד שעשה הנאשם, אלא בפירעון מה שניתן היה לגבות ממנו גם בדרכים אחרות. אכן, במקרה הנוכחי פרעו המערערים את חובן של החברות, אולם כאמור, מדובר במי שהיו מעורבים במישרין בביצוען של העבירות, ועל כן אף שלהסרת המחדל במקרה זה יש לייחס משקל, אין להפריז בו עד כדי הימנעות מגזירתו של מאסר בפועל" ([ע"פ 2407/05](#) רונן מן ואח' נ' מדינת ישראל, פס' 5 לפסה"ד מיום 11/07/05, פורסם בנבו).

ביהמ"ש קבע כי הנאשם יירצה 14 חודשי מאסר בפועל וכן חייב אותו בתשלום קנס של 200,000 ₪, ללא קשר לתשלומים אותם שילם הנאשם רק לאחר שהוגש נגדו כתב האישום.

**פרופסור דוד קליגסברג, בספרו "גבולות תכנון המס" (1990)**

האוניברסיטה העברית בירושלים, תש"ן-1990.

בספרו של פרו' גליקסברג בוחן המלומד נושא מעניין הנוגע אל שאלת "תכנון המס" והיכולת של פקיד מס הכנסה לסווג מחדש את העסקה באופן שמשנה לחלוטין את גובה המס והשאלה האם תכנון מס זה או אחר הינו לגיטימי או עלול להיחשב כעבירה על פקודת המיסים?

לדוגמא- האם עורך דין שמקבל הכנסה מלקוח שלו ובנוסף להכנסה זאת, קיבל מהלקוח רכב חדש, יכול לטעון כי מדובר במתנה אותה העניק לו הלקוח בשל החברות האמיצה שביניהם או האם מדובר בהכנסה החייבת במס לכל דבר ועניין?

בהתייחסו אל שאלת שיקול הדעת שהוענק בין היתר לפקיד השומה, בבואו לסווג עסקה מחדש, מבהיר ד"ר גליקסברג עמדתו, כך:

**"הכפפת הסיווג מחדש לשיקול הדעת מעניק למינהל המס מכשיר פיסקלי רב מימדים ובעל גמישות רבה כדי להתמודד עם סוגיות תכנון המס על רקע שינויים חברתיים וכלכליים...."**

**השינויים החברתיים והכלכליים עשויים להשפיע על מיקומה המדויק של נקודת האיזון בין כוחו של היחיד לתכנון המס לבין הפגיעה בחברה, הנוצרת על ידי תכנון המס, נקודה שמקומה נקבע על פי תחולת עילות הסיווג מחדש. היקף עילות הסיווג עשוי לקבל עיצוב קשיח ונוקשה, נעדר כל יכולת הסתגלות לשינויי העתים, במיוחד כאשר מדובר בנורמות אנטי תכנוניות סטוטוריות שעילות הסיווג מחדש שלהן מושתתות על תפיסה קונספטואלית ונעדרת היבטים פרגמטיים או פונקציונליים.**

**קשיחות זו עשויה להביא למצב סטטי של נקודת האיזון האמורה, אף על פי שהתמורות המתרחשות מחייבות את תזוזתה. כמובן שאין להתעלם מכך, שתנועה כזו טומנת בחובה פגיעה ביציבות ובשוויוניות."**

כב' שופט ביהמ"ש העליון דב לוין: - "הגבול בין המותר והאסור בתכנוני מס" הבהיר עמדתו בסוגיה הנדונה:

”במדינה המשתוקקת לזכות בהשקעות הון של יזמים ולעודד משקיעים זרים וישראלים לתרום לחיזוק כלכלת המדינה; שעה שבה קברניטי המדינה נדרשים וגם רוצים להיחלץ מהמיתון הכלכלי ולפרוץ דרך אל צמיחה כלכלית - דומה שנדרשת, וממש מתחייבת פתיחות למצוקתו של האזרח הנישום, במאבקו ה”דון קישוטי” במיסוי המכביד והמתסכל.

מה שנראה בעיני כצורך מידי חשוב וחיוני לכלכלתנו הוא, שינוי משמעותי במדיניות המיסוי - הפחתת נטל המס ופישוט מעשי בהליכים ובכלים. אם יעשה מאמץ אמיץ שקול וראוי בתחום זה ייטב למדינה ויוקל לאזרח.”

לא אכנס לפרטים, שהרי רבים וטובים, מהמיטב שבכלכלנינו כבר המליצו על כך, וגם התוו דרך, ודומה שאין אלא לאמץ מדיניות מוצעת זו וליישמה.

אין ספק בלבי כי שינוי כאמור ישפר לאין ערוך את מוסר תשלום המסים, ימתן ההתמודדות בין האזרח לשלטונות המס וירבה הבנה. דומה שהוא יאין במידה רבה את הצורך בתכנוני מס חכמים ומורכבים. כך רצוי - שהרי כולנו רוצים בחוסנה של המדינה וברוחות תושביה”.

### השוואה בין הגישות

כאשר אנחנו משווים בין המשפט הישראלי ובין המשפט העברי, אנחנו מבינים שהמשפט הישראלי מתבסס על המשפט העברי.

בעקבות זה, גם האזרחים הדתיים מקבלים את פסיקות בית המשפט מכיוון שהם מבינים שהפסיקה מתבססת על המשפט העברי ולכן הם מקבלים אותה.

### קווי דמיון בין הגישות:



1. בשני הגישות עסקה מלאכותית נחשבת לדבר תקף.

2. בשני הגישות כאשר אדם מרמה את הציבור ונאשם כאדם לא ישר הוא מוגבל בתפקידים אשר משרתים את הציבור בשל היותו אדם לא אמין.

3. דינא דמלכותא דינא-בשתי הגישות הכלל מתקיים.

### **הבדלים בין הגישות:**

#### **סוגי המס:**

משפט ישראלי-במדינה ישראל שהיא מדינה דמוקרטית לא ניתן לקחת אנשים לעבודה בכפייה(מס עובד)ולכן יש רק מס כספי.

משפט עברי-במשפט העברי ישנם שני סוגי מס, מס כספי ומס עובד.

העונש על מעלים המס:

משפט ישראלי-מאסר בפועל והטלת קנס.

משפט עברי-עונש קולקטיבי,המואשם מושפל ומנודה מהחברה.

#### **סיכום**

בעבודה זו בחנתי את הנושא העלמת מס וכיצד מתייחס אליו המשפט הישראלי והמשפט העברי.

איסוף הביבליוגרפיה היה קשה,אך נעזרתי באתר נבו,ובמאמריו של אביעד הכהן אשר עזרו לי למצוא חומר לכתיבת העבודה.

בשתי הגישות הללו ניתן לראות כי המס הוא אמצעי תשלום המוטל מידי השלטון על משלמי המס.

במשפט העברי יש שני סוגי מס, מס עובד ומס כספי, ואילו המשפט הישראלי מטיל מס כספי בלבד.

שתי הגישות מתייחסות להעלמת מס כעבירה פלילית חמורה ועליה מוטל עונש כבד.

במשפט העברי מעלים המס נענש בבידול מהחברה והשפלה, ואילו במשפט הישראלי העונש הוא קנס כספי ואף עונש מאסר.

## ביבליוגרפיה

### חקיקה

פקודת מס הכנסה(נוסח חדש)

### פסיקה

תפ(ירושלים)3102\02 מדינת ישראל נגד ראובן לובלין

ת"פ 10-12-49847 מס הכנסה חקירות ירושלים נ' הקסמים 2000 בע"מ ואח'

בע"פ [5783/12](#) גלם נ' מדינת ישראל

### ספרים

פרופסור דוד קליגסברג, בספרו "גבולות תכנון המס" (1990)

### מאמרים

פרו' אביעד הכהן במאמרו "וישימו עליו שרי מסים למען ענתו בסבלתם", צדק ויושר  
בדיני המס".