

יצחק מישר

**נגזרות פליליות
בדיני מסים**

התשס"ח 2008

ברוב חסדו יתעלה ויתברך
ונזכרם תמיד

תודות

לאמי ואבי, עליהם השלום

חיבור זה ממשיך את פועלו של אבי **ליבש מישורי מסרי**, זכרו
לברכה,

רואה חשבון, מבקר פנימי ונשיא לשכת המבקרים הפנימיים
בישראל לשעבר,

מסור פעלתן ונמרץ, אשר יגע ושקד על הוצאתם לאור של חוברות
לימוד במקצועות של ראיית חשבון - תמחיר, ביקורת וחשבונאות,
לאחר שייסד והקים עסק משפחתי צנוע "**תקשור**", מכללה ללימוד
במקצועות הללו.

כאז גם היום, שותף ליוזמה מבורכת זו, ממשיך אני בנטיעה נוספת זו
המובאת כאן בפניכם.

תודה מיוחדת לאמי **יפה פורטונה לבית קסוטו**, זכרה לברכה,
שזכויותיה הרבות תעמודנה לה,

על כך שיגעה לגדל אותנו במסירות ובאהבה רבה, ללא גבולות,
ונטעה בנו את דעת הטוב והחסד העילאיים.

לאשתי, לבני, לבנותי ולנכדי היקרים, יבל"א

ולכל האחרים

יצחק מיישר - רואה חשבון, כלכלן, משפטן
YITZHAK MEISHAR – C.P.A., B.Sc., LLB.

נגזרות פליליות בדיני מסים CRIMINAL DERIVATIVES IN TAXES LAWS

דירוג יסוד נפשי בעבירות, מס בפרט ולפי
פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף עמוד 9

'סיוע' ואחריות פלילית, ושל רואה חשבון בפרט ולפי
פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף עמוד 54

מבוא

שורשי מחקר אלה נבטו בנבכים התימטיים של עיסוק במקצוע החופשי של משפטים וראיית חשבון בתחום המס. העיסוק מחייב בעל כורחו לחפש פתרונות לשאלות כאלה כדי לתת שירות טוב, למי אשר יבקש, לגיטימית, לעשות לביתו ולכיסו ככל שאפשר בגבולות החוק. הסוגיות נמצאות על מסלול בו מתנגשים אינטרס הפרט ואינטרס הציבור. לכן עולה צורך חיוני לברר משמעויות פליליות ופרגמטיות של העיסוק.

לא מעטים הקשיים בבחירת הדרך בה יש חייץ בין המותר לבין האסור בתיכנון, ביצוע או דיווח, של פעולות בקשר לחבות מס והשאלות הכרוכות בכך אינן פשוטות.

הנושאים בחיבור זה שלובים בסוגיות ובמבחנים של יסוד נפשי לגבי התנהגות פלילית, ולגבי 'סיוע' בפרט ולפי דיני המס. בקובץ זה באתי לפרוס את המאטריות של נושאים אלו, לעמוד על חומרת התנהגויות ולהציג נקודות מוצא למרחב הדין הפלילי, להכרעה משפטית בסוגיות אלו, שהן רלוונטיות לעוסק בתחומי המס.

אלול, התשס"ט
אוגוסט, 2009

דירוג יסוד נפשי בעבירות, מס בפרט ולפי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף

פתח דבר

בחרתי שני שערים כדי להתוות דרך במחקר על מהות היסוד הנפשי הנדרש בעבירות המס ובדירוגן של עבירות המס, לפי יסוד זה.

שער ראשון, יעסוק בבירור התהליך המשפטי לפיו נקבע יסוד נפשי מזערי הנדרש בעבירות.

(על דרך של פשוט, כעת ייאמר, שלגבי מבצע עבירה יש להוכיח בעת ביצוע העבירה, לצד ביצוע המעשה הרע (Actus reus) גם מצב של אשם נפשי (Mens rea). אשם המתאר את רמת המודעות למעשה הרע. המודעות כוללת שלושה מצבים של עוצמה, כנדרש לפי קביעת החוק, בין לפי חוק כללי ובין לפי חוק ספציפי, כמשתמע מלשון החוק. זיהוי וסיווג דרגת מודעות זו הנדרשת בעבירות המס, תהא הנדונה בהמשך).

הוראת סעיף 34כג לחוק העונשין קובעת:

"באין בחוק הוראה לסתור, יחולו הוראות החלק המקדמי והחלק הכללי גם על עבירות שלא לפי חוק זה"
(ההדגשה שלי - י.מ.),

ומחייבת פתיחת הדיון בסיווג יסוד נפשי בעבירות, ראשית כל, על פי דיני העונשין, ובירור עניינים אלה:

- כללים המאפיינים תהליכים בזיהוי דרגת יסוד נפשי הנדרש בעבירה.
- הגדרת מאפיינים של יסוד נפשי, לסוגיו.
- יצירת כללים מסייעים לזיהוי יסוד נפשי לסוגיו לפי מידרג עוצמה.

שער שני, יעסוק בהרחבת הדיון בעקרונות זיהוי יסוד נפשי בעבירות ובדירוג עבירות המס לפי היסוד הנפשי המתאים להן.

עניינו בהרחבת הדיון בכללי הזיהוי של יסוד נפשי, כדי לסווג את העבירות לפי מידרג חומרה ולרכז כללים משפטיים לצורך זה. מכאן יעבור הדיון ליישום הכללים לשם זיהוי היסוד הנפשי הנדרש בעבירות המס, לפי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף. בסופו של דבר, לערוך, הלכה למעשה, דירוג של עבירות המס לפי יסודן הנפשי.

עיסוק בשאלת הדירוג הוא בעל ערך משום שישנן הגבלות ענישה, המשקפת סימטרייה שיצר המחוקק בין חומרת עבירות וחומרת ענישתן.

די כעת לומר, שחומרת הענישה היא פונקציה ישירה של חומרת העבירה ושלחומרת העבירה יחס ישיר לדרגת היסוד הנפשי שנקבעה בה. ככל שהיסוד הנפשי הנדרש בה עוצמתי יותר, מבחינת כוונה במעשה, הרי שהמעשה נחשב חמור יותר. בעבירה 'קלה', שענישתה פרופורציונית קלה, די בקיום יסוד נפשי רפה, כגון: התרשלות או חוסר אחריות.

ב'קליפת אגוז' ייאמר עוד, שיסוד נפשי הינו מודעות מבצע העבירה להתנהגות העבריינית, לנסיבות מעשה העבירה ולתוצאה האפשרית ממעשיו, אם הוגדרה בעבירה גם תוצאה, שנתקיימה בו בעת ביצוע העבירה. על תבנית קביעה זו יבואר בהמשך.

לאחר דיון בכללי פרשנות ובמבחנים מסייעים לזיהוי סוג יסוד נפשי הנדרש בעבירה, לצורך מיון העבירות לפי דרגות חומרה, יתאפשר בסופו של דבר לעבור, באמצעות סינתזה של מבחנים אלו, אל דירוג העבירות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה) ובחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ), לפי יסוד נפשי. טבלאות מסכמות תפרשנה ותסברנה את סוגי עבירות המס הקלות, שאינן מחייבות יסוד נפשי כדרגה של "כוונה" או "זדון" ולעומתן עבירות המס החמורות, המחייבות יסוד נפשי בדרגה של "כוונה" או "זדון".

גוף דבר

תחילה עלינו לשאול, כיצד יש לאפיין עבירות על מנת לסווגן באופן מדורג לפי חומרתן. האם לפי מהות המעשה, או, האם לפי חומרת העונש, או, שמא, לפי שניהם כאחד?

אל נקודת המוצא לתחילת הדרך כיוון אותנו השופט אליעזר גולדברג באומרו:

"על פי הגיונם של דברים עלינו לבדוק תחילה, מה טיבו של היסוד הנפשי הנדרש"¹ (בעבירה - י.מ.).

קביעה זו מבוססת על עיקרון היסוד בדין פלילי, של מיתאם חיובי וישיר בין דרגת חומרה של עבירה ורמת המודעות אצל מבצעה למעשה הפלילי, דבר שיבואר בהמשך.

אולם, כיוון שהמחוקק אינו נוהג להכביר מילים בלשון החוק, יש צורך לברר תחילה כללים לפיהם ניתן לזהות יסוד נפשי נדרש, שבהגדרת עבירה.

¹ ע"פ 677/83 שמואל בורוכוב נ' זאב יפת פ"ד (לט) 205, 211 (1985)

לכן, עולה השאלה כיצד לברר את הוראת החוק בנדון. האם על דרך של פשט, או, בדרש. האם לפי תכלית, כהסדר שלילי, או, כחסר שיש למלאו. האם כחזקה חלוטה, או, ככלל שאפשר למעט בעניינו ולהקל, האם כקל וחומר, או, כגזירה שווה, ועוד כהנה מידות.

לצורך מענה לשאלה זו יש תחילה לפנות, בעצם, לבירור הדרך של פירוש לשון חוק ולעמוד כמעשה על עיקרי פרשנות, כדי שנוכל לנתח הוראות חוק, המגדירות יסוד נפשי נדרש בעבירה.

בירור הוראת חוק – דין כללי ודין פלילי

עינייני פרשנות חקיקה, בדין כללי או בדין פלילי, רבים הם ומשתרעים על כל מרחבי האוקיינוס המשפטי. הם נמצאים בכל הליך משפטי ואין כאן די מקום, ואף לא בכרך עב כרס, כדי לסקור את העיונים או ההלכות דנן. אך, פטור בלא כלום לא אוכל לצאת ויש לעמוד כמעשה על רציונלים ועיקרי הכללים לפירוש הוראת חוק, סידרם והגיונם, מתוך דגש על דרך פירוש הוראת חוק פלילית.

פירוש היסוד הנפשי הנדרש בעבירה

להלן הירארכיה אפשרית, המציגה עקרונות לדרך פירושו של יסוד נפשי מינימלי, הנדרש בעבירה.

מושגיות אחידה

כבכל עניין לוגי, כך גם בביטוי לשוני משפטי, יש צורך, לשם אחידות הבנתו, בתשתית של מושגי יסוד, שמובאים לידיעת הכלל.

על חשיבות מושגי היסוד להבנת הוראת דין פלילית עמד הפרופ'¹ שניאור זלמן (ש"ז) פלר:

"מושגי היסוד, כפרי מלאכת ההכללה, וסיווג הקטיגוריות הבסיסיות של תחומי המחקר, עיקר ייעודם לשמש כלים המאפשרים גישה ישירה להתרה השיטתית והעקבית של הבעיות הפרקטיות של תחומים אלה. ה"עבירה", ה-"actus reus", ה"סיבתיות" ה-"mens rea", ה"כוונה", ה"פזיזות", ה"רשלנות", ה"נסיון", ה"הכנה", ה"שידול", ה"הסתה", ה"סיוע", ה"קשר", ה"טעות בחוק", ה"טעות בעובדה", ה"צידוק" וכיוצאים באלה אחרים, הם, ככלות הכל, מושגי יסוד של המשפט הפלילי - פרי ההפשטה התיאורטית - אשר בלעדיהם מן הנמנע לפתור את הבעיות הפרקטיות של התחום הפלילי ולהבטיח קו יציב ועקבי בקביעת פתרונות אלה במדינת חוק, דמוקרטית ובת תרבות. גם אם נגרוס כי בתחום המשפט, העיקר הוא לגלות, לקבוע ולהגשים את המדיניות הרצויה כלפי כל תופעה לחוד, הצורך במושגי יסוד עדיין מחויב המציאות, שכן גם המדיניות מודרכת על ידי דרישות יסוד, וביניהן לבין מושגי היסוד קשר מהותי בלתי ניתן להפרדה. כתוצאה מכך, עיבוד מושגי היסוד, תוך הכללה ברמה הגבוהה ביותר והשימוש בהם יש בהם כדי לקדם את המדיניות האמיתית בהתאם לדרישות היסוד של החברה, להטביע על המדיניות חותמת מדעית מושגית, להבטיח, ככל האפשר, את העקביות בהגשמתה ולמנוע את עליונותו של הטפל על העיקר, כגורם להכרעת הדין. בקיצור, המושגיות איננה שוללת, כלל ועיקר, גישה להתרת הבעיות, מתוך שיקולי מדיניות; אדרבא, היא רק מאפשרת את ההגשמה הממשית של המדיניות האמיתית, מתוך אופק מקיף והשקפה על כלל הדברים."² (ההדגשות שלי - י.מ.)

² ש. ז. פלר "הוראת הפניה" ו"הוראת קליטה" הפרקליט כה 320, 320, תשכ"ט

מושגיות אחידה בדין הפלילי, כמלאכת הכללה, נובעת מעקרונות החוקיות³, הפומביות⁴ ומצורך להביא להגשמת תכלית החוק. מושגיות אחידה סוללת דרך ברורה עם פחות מכשלות, לשם העברת עניין פלילי בחיקוק עבירה לידיעת הכלל, על תכליתה וזהות היסוד הנפשי בה.

זהו אמצעי למימוש מטרה. כלי ל"איפוס כוונות" הציבור, תרתי משמע. כורח, כדי להבטיח את "קליעתו" של האדם הסביר ל"מטרה" שהציב המחוקק, בלעדיו אי אפשר לגבש מסקנות משפטיות סדורות.

(דוגמה של תעיה משפטית של בתי המשפט בדרך, באורח של מתן פירוש סותר להוראת החוק, תוצר חוסר בהירות לשונית בחקיקה, ראו להלן, דברי השופט מרים נאור⁵).

כללי פרשנות

שלב זה בתהליך הפרשנות של חקיקה פלילית נועד לצקת כלי מידה של לשון, היגיון ותכלית במלאכת הפירוש, תוך הקפדה, שבעת פירוש דברו של חיקוק המטיל אשם פלילי, יקויים התנאי ההכרחי ש"אין עונשין אלא אם כן מתריעין", הוראת סעיף 1 לחוק העונשין. עיקרון זה שאין עונשין אלא על פי חוק [ואוסיף - תקף - כמימד חוקתי], הוא "עיקרון החוקיות".

גישה זו הודגשה על ידי עדי אזור:

"הנשיא לנדוי מתרכז בניתוח לשון העבירה עליה הורשעו הנאשמים, גישה רצויה ביותר, בכל הכבוד, בדיני עונשין, בהתאם לעקרון החוקיות."⁶

³ סעיף 1 לחוק העונשין, התשל"ז - 1977

⁴ סעיף 3 לחוק העונשין

⁵ להלן רע"פ אוחנה, ה"ש 50

⁶ עדי אזור, "אי-ידיעת הדין ועצה רשמית מוטעית במשפט הפלילי" עיוני

משפט י" 535, 553 תשמ"ה

סקירת דעות של שופטי בית המשפט העליון על הפרשנות בפלילים, השונות מאוד לדבריו באופן יישומן בפועל, שערך חיים משגב⁷, העלתה שלושה היבטים במגוון הדעות שסקר, שבהם יש לעשות שימוש, במשוקלל ובמושכל, בעת פרשנות חוק פלילי:

- לתת למילים פירוש לשוני דוקני.
- לתת למילים פירוש הגיוני לפי משמעות מילולית טבעית, או לפי אומדן כוונת המחוקק ותכלית החקיקה.
- לתת למילים פירוש 'נוח' יותר לנאשם, כאשר לשון החוק מאפשרת חלופות שונות, ופירוש לשוני דוקני מביא לתוצאה אבסורדית או קשה מדי, ולכן בלתי רצויה.

ואולם, עדיין שרירה וקיימת שאלה נכבדת, איך יש ליישם כללים כאלו. באיזה מידרג או באיזה משקל יש לשקלל אותם לשם יישום משולב שלהם, ובאם שונה יישומם בדין הכללי מיישומם בדין הפלילי.

עיסוק בשאלות אלו יתחיל במישור **דין כללי**, ויש מיד לסייג ולומר שאינו **כדין פלילי**. דין כללי "קרוב" לעיתים בתכנים ובנפקויות של קביעות לשאלת מילוי חובות, כמו, למשל, בעת בחינת רשלנות, או בבדיקת מחוייבויות נדרשות במסים, לבחינת חציית הגבול במישור הפלילי.

השופט צבי ברנזון תיאר את הדרך בדין הכללי לדירוגם של כללי הפרשנות, כך:

"המלים כפופות לכוונה ולא הכוונה למלים ובדרך כלל יחול הכלל שיש להעדיף את כוונתו המוצהרת של המחוקק על פני המובן המילולי של המלים."⁸

⁷ חיים משגב "בדיני עונשין - פירוש דוקני מילולי או פירוש הנותן תוקף לכוונת המחוקק?", **הפרקליט** לד 113, 116 תשמ"א

⁸ בג"צ 188/63 **בצול ואלאזהרי נ' שר הפנים ואח'**, פ"ד יט (1) 337

גם השופט משה זילברג מצא לנכון לחזק אחריו באותו העניין:⁹

"אמנם כלל גדול הוא בדיני הפרשנות, כי הביטויים המצויים בחוק יש לפרשם פירוש דווקני מדויק על-פי כל כללי הדקדוק החלים עליהם, הרי כלל זה כפוף וסר למשמעתו של כלל אחר גבוה הימנו והוא כי אם תוכנו של החוק ומטרתו הלגיסלטיבית מראים בעליל, כי פירוש זה נוגד את תכליתו המוצהרת של החוק, או עלול לגרור אחריו עוול, אי-נוחות או אבסורדיות, מן ההכרח להרחיב או לצמצם את המובן הדקדוקי."

אולם כאמור, יישום כללי הפרשנות בהוראת דין פלילית שונה מהותית מיישומם לגבי הוראת דין כללית ודווקא יישום דומה שלהם מוגבל.

את השוני המהותי שבין הדינים ביישום כללי פרשנות החוק ציין, למשל, השופט חיים כהן, בעניין לוזיה¹⁰:

" אין עונשין אלא מן הדין: אין עונשין לא מאנאלוגיה ולא מגזירה שווה ולא מקל וחומר, כי אם אך ורק על פי דיבורו המפורש של המחוקק בלבד. וכשדיבורו משתמע לשתי פנים, מפרשים אותו לטובת הנאשם בפלילים."

דא עקא, לשון החוק, או, שמא, דווקא יש לומר, חסר בלשון החוק, מאלצים את בית המשפט לתור אחר פירוש לוגי, מתוך הקשר המילים על דרך של הגיון ותכלית.

לכן יש לפנות לחיפוש כלי המלאכה של פירוש הוראת חוק פלילית, שטרם בוארו עד כאן.

⁹ שם, עמ' 344

¹⁰ ע"פ 509/79 יוסף לוזיה נ' מדינת ישראל פ"ד לד(2)509,505(1980)

השופט דאז, אהרון ברק הסביר **בעניין שקד**¹¹, [בהתייחסו לביורור הוראה לשונית בסוגיה אזרחית של סעיף 145 ב לפקודת מס הכנסה, שעלתה מאוחר יותר בהיבט הפלילי של בחינת המונח 'סבירות', כפרמטר בחינה של רשלנות פלילית - **בעניין לקס** – שיובא בהמשך להלן], שראוי במלאכת הפרשנות לנהוג בדרך הבאה:

"הביטוי "סיבה סבירה" או "סיבה מספקת" הוא בעל משמעויות רבות ומגוונות. עלינו ליתן לביטוי זה את המשמעות הנודעת לו בהקשר של אי-רישום תקבולים בדרך הקבועה על-פי הפקודה והנהלים. בהקשר זה נראה לי, כי מבחנה של "הסיבה הסבירה" (או של "הסיבה המספקת") הוא מבחן אובייקטיבי (השווה: המ' 95/80 [1]). (זהו מבחן של הנישום הסביר. השאלה היא, אם נישום סביר פועל בנסיבות העניין כפי שפעל הנישום בעניין שלפנינו. "

יתרה מזו, הוא מצא, **בעניין אורלי אזולאי**¹² (פלילי) להוסיף קושי ניכר, ללימוד הדרך של גיבוש כללי פרשנות ראויים לזיהוי יסוד נפשי בעבירה, כאשר החוק אינו כולל ביטוי כגון: "סיבה מספקת", או "ללא הצדק סביר":

"שאלה זו אין עניינה פירוש (Interpretation) לשון החוק, שכן אין כל עיגון בלשון החוק ליסוד נפשי כלשהו. עניין לנו במתן משמעות (Construction) להוראות החוק, על רקע המטרה החקיקתית. " (! – י.מ.)

מאידך, וכבר הוזכר לעיל, שבעת יישומם בפועל של עקרונות הפרשנות, נתגלעו מחלוקות גם בין שופטי בית המשפט העליון לבין עצמם, עד שהגיעו לכלל קונצנזוס וגיבוש הלכה.

¹¹ ע"א 80 / 789 פקיד השומה רחובות נ' צבי שקד פ"ד לז' 103 (2), 106 (1983)

¹² ע"פ 696/81 אורלי אזולאי נ' מדינת ישראל פ"ד לז' 565(2) (1983)

דעה החולקת על דעת הנשיא דאז, אהרון ברק, הושמעה, למשל, במאמר הביקורת על הפרשנות מרחיקת הלכת של שופטי הרוב **בעניין פוליאקוב**¹³, של הפרופ' מרדכי קרמניצר וליאת לבנון¹⁴, עד כדי אמירתם, שפסק דין זה מהווה הפרה בוטה של עיקרון החוקיות! לדעתם, פסק דין זה הפר כלל מחייב, שבעת מתן פירוש לדין פלילי, אל לו לשופט לחרוג מן המשמעות המקובלת של לשון החוק, ובפסק דין זה מלאכת הפרשנות פגעה ברשות המחוקקת! עוד לדעתם, היה ראוי לעסוק שם במלאכת הפרשנות בדרך אחרת:

"לפי שיטת הפרשנות הראויה, לדעתנו, בכל הקשור לפירוש הדין הפלילי, במקרה כזה יש לתת עדיפות לכלי הפרשני השקוף יותר לאזרח, כל עוד הוא גם הכלי המקל עמו."¹⁵

ולמטה מזה, בהתייחסם אל כללי הפרשנות, יש קשר אל הצורך, ואולי יש אף לומר הכרח, לעשות שימוש ב'מושגיות אחידה' בדין הפלילי, עיקרון שהוסבר לעיל:

"חריגה מכללי הפרשנות שהוזכרו באמצעות שימוש בתכלית הספציפית של האיסור ככלי פרשני ראשון עלולה להוביל (וכפי שעולה מפסק הדין בעניין פוליאקוב, היא אכן מובילה) לחריגה מעקרון החוקיות. שכן, חריגה זו מאפשרת לתת לאותו ניסוח, לאותן מילים שמשמעותן המקובלת קבועה כמעט תמיד, משמעויות שונות בזמנים שונים, תוך הכרזה על שינוי התכלית, והאזרה נדרש לנחש כי הדין השתנה מפני ש"סביבתו" ורוחו השתנו. בלשון אחרת, קשה להניח שהשינויים הערכיים והחברתיים

¹³ ע"פ 6327/97 אולג פוליאקוב נ' מדינת ישראל, פ"ד נג (1) 289 (1999)

¹⁴ מרדכי קרמניצר וליאת לבנון "בית המשפט כמסייע לדבר חקיקה על הסיוע לדבר עבירה ועל הפרשנות בפלילים בעקבות הדיון בהוראת הסיוע בע"פ 6327/97" **מחקרי משפט** יז 403 תשס"ב

¹⁵ שם, עמ' 408

מביאים בהכרח לשינוי באופן שבו אזרח מן השורה מבין את הגדרת האיסור.¹⁶

לדעתם, השימוש בשיטת פרשנות של התאמה מתמדת לשינויים חברתיים, אינה מתאימה למשפט פלילי במדינה ליברלית. האחריות להרחבת דין פלילי לשם התאמתו לשינויים חברתיים, רובצת לפתחו של המחוקק, נגזרת מעיקרון החוקיות¹⁷, שאין עונשין אלא אם כן מתריעים, במלים ברורות, שיפורשו לפי משמעותן המקובלת, ולא לפי תכלית החקיקה, שהיא הרחבה חקיקתית, ומכשילה רבים.

תימוכין לדעה זו אפשר אולי למצוא, גם אם באורח חלקי לפחות, בהוראת סעיף 34כא לחוק העונשין, שבאה לסייע מפני מכשלת הרבים בהוראה פלילית, הקובעת:

"פרשנות"

ניתן דין לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו, יוכרע העניין לפי הפירוש המקל ביותר עם מי שאמור לשאת באחריות הפלילית לפי אותו דין".

ואולם, אפילו בלשון זו אליה וקוץ בה. מורה היא לנו לברר את פירושו הסבירים של הדין לפי תכליתו ולהכריע בפרשנותו, לפי בחירת המקל מבין פירושים אלה. ושוב עלינו לשאול: מהם כללי ברור הפירושים הסבירים לפי תכלית הדין, לשון סעיף זה? האם יש בו חיזוק להעדפת דרך פירוש סביר לפי 'תכלית' על פני כלל היסוד, של מתן פירוש מילולי, לפי מובנן המקובל של מילים? והיכן "קו הגבול" או המישקל המתאים ליישום? נראה שלא ימצא מענה מתימטי לשאלה זו אלא בחקר בעיות בתחום האינסוף.

¹⁶ שם, עמ' 409

¹⁷ שם, עמ' 411

לדעה, לביקורת ולדרך הפרשנות דלעיל, של הפרופ' מרדכי קרמניצר וליאת לבנון, יש תימוכין לרוב. לדוגמא, דברי בועז סנג'רו, שקדמו להם:

"בכל לבי מצטרף אני לדעתו (של ש"ז פלר - י.מ.) לפיה בפרשנות המשפט הפלילי, מבין שני פירושים סבירים יש להעדיף את הפירוש המצמצם את היקף האיסור [18]. כלל יסודי זה נובע ישירות מעקרון החוקיות, וויתור עליו - כפי שעשה כב' השופט ברק [19] - מהווה פגיעה בעיקרון חשוב זה".¹⁸

ושקד להדגיש:

"כלל הפרשנות המצמצמת הוא רק נדבך אחד של הפרשנות בפלילים, כשלצדו, בין היתר, גם הכלל לפיו יש לתת למלים את משמעותן הטבעית הרגילה"¹⁹.

חשוב ונכון כאן להדגיש, שדעת המיעוט של השופט יצחק אנגלרד **בעניין פוליאקוב**, על דרך הפרשנות של יסוד נפשי, חלקה על דעת שופטי הרוב, אותה הביע כאמור, הנשיא דאז, אהרון ברק. ויותר חשוב לציין, שהלכת **פוליאקוב** בוטלה מאוחר יותר ע"י הנשיא דאז, אהרון ברק עצמו, **בעניין פלונית**²⁰. ומאי קא משמע לן? שדעות, אף אלו דבית מדרשו של בית המשפט העליון, שונות ומשתנות, מתוך צורך מתמיד להתאמה למציאות, לטוב ולרע.

כלל הסימטרייה בין חומרת עבירה, חומרת יסודה הנפשי וחומרת הענישה

¹⁸ בועז סנג'רו "היהפכו המטרות למניעים? ומה צפוי להלכת הצפיות?" **משפטים** יח 337, 339-340, תשמ"ח

¹⁹ שם, עמ' 342

²⁰ ע"פ 320/99 פלונית נ' מדינת ישראל פ"ד נה (3) 22 (2001)

על דרך היקש ניתן לזהות יסוד נפשי מינימלי שנדרש בעבירה, דרך בחינת רמת הענישה, שנקבעה לעבירה. היקש זה יכול להתקיים משום עיקרון היסוד, של מיתאם חיובי וישיר בין רמת המודעות הנדרשת, רף גבוה יותר לעבירה חמורה יותר, ומידת העונש עליה, שהיא, במקביל, רבה יותר.

אודות כלל זה ציין השופט חיים כהן בעניין **לוזיה**²¹ :

"מבחינה חוקתית - חקיקתית גרידא, אין כלל להעלות על הדעת, ולא יתכן, שהמחוקק יקבע עונשים אשר כאלה, למי שעשה מעשה ללא כוונה פלילית".

דרך כלל סימטרייה זה, הקיש בית המשפט בעניין **אבני מזרחי**²², בעת מתן פירוש ליסוד הנפשי, הנדרש בעבירה לפי סעיף 117 לחוק מע"מ:

"לא למותר יהא להזכיר גם את העובדה שבכל החלופות הנמנות בסעיף 117 העונש שעלול להיות מוטל על המפר אותן הוא **שנת מאסר**. רמת הענישה היא בפני עצמה יכולה להעיד על כך שהמחוקק לא התכוון ליצור עבירת אחריות קפידה".

על השימוש בדרך הפרשנות על פי היקש יורחב בהמשך.

הפרופ' שניאור זלמן פלר התייחס לכך בספרו "יסודות בדיני עונשין"²³, והסביר שם בצורה דומה את הגיון הפעלתו של כלל סימטריה זה לגבי היסוד הנפשי:

²¹ עניין **לוזיה**, לעיל ה"ש 10

²² ע"פ (ת"א) 471/96 **מדינת ישראל נ' אבני מזרחי ביצוע עבודות בע"מ ואח'**, מסים 4 / 263, 270 (אוגוסט 1996)

²³ ש"ז פלר, **יסודות בדיני עונשין**, תשמ"ד כרך א' עמ' 796

"שהרי נדרש תואם ספיציפי בין נתוני מושא היכולת לבין תחומה של היכולת הרוחנית בת ההפעלה לגבי מושאה המשוער"²⁴.

לכלל יסוד זה, המשמש רבות לזיהוי יסוד נפשי בעבירה, ביטויים רבים:

- ראשית כל, בסיווג חומרת העבירות לפי שלוש רמות ענישה, לפי סעיף 24 לחוק העונשין, כ- "חטא", "עוון" ו"פשע":
'חטא'- עבירה שנקצב לה, מבחינת המאסר, עונש עד 3 חודשי מאסר.

'עוון'- עבירה שנקצב לה, מבחינת המאסר, עונש העולה על 3 חודשי מאסר ועד 3 שנים.

'פשע'- עבירה שנקצב לה עונש מאסר, העולה על 3 שנים.

- בקביעה של סעיף 21(ב) לחוק העונשין, שיסוד נפשי מסוג "רשלנות" איננו מספיק להוכחת עבירה מדרגת "פשע".

- בקביעה של סעיף 22(ג) לחוק העונשין, הדן בעבירה מסוג "אחריות קפידה" [וכעת נסתפק בציון העובדה, על דרך הפשט, שבעבירה זו אין על התביעה לעמוד בנטל ראיות של הוכחת יסוד נפשי כלשהו, שכן במעשה מובנה מחדל תודעתי - 'חזקת רשלנות'], שלא יידון אדם למאסר, אלא אם כן הוכחה לגביו "מחשבה פלילית" או "רשלנות".

- בעובדה, שעונש המאסר מבדיל בין עבירה פלילית, ברת מאסר, לבין עבירה מינהלית, נטולת הצורך להוכיח יסוד נפשי ו'קלת ערך' יחסית, שאינה ברת מאסר.

חיזוק לכלל הסימטריה הזה יש בדברי השופט דאז, דורית בייניש, בעניין לקס²⁵, במסגרתו דנה במאפייני עבירה של "אחריות קפידה":

²⁴ ש"ז פלר "היסוד הנפשי שבתופעה העבריינית - הרהורי מבוא בטרם דיון לגופו על הקורלציה שבין טיב יכולותיו הנפשיות של אדם לבין נתוני מושא להפעלתו" עלי משפט ג (1) 141 סעיף 2, תשס"ג
²⁵ רעפ 97 / 26 חיים לקס נ' מדינת ישראל פ"ד נב (2) 673, 682 (1998)

"...בנוסף לכך, בהגדרת עבירות אלה אין מוזכר היסוד הנפשי, ובדרך-כלל העונשים הקבועים בהן קלים יחסית"²⁶.

באמירה זו לא התכוונה לברירת המחלל הגורפת, של סעיף 19 לחוק העונשין, לפיה, אם לא נקבע, באמירה מפורשת או משתמעת, יסוד נפשי בעבירה, יידרש לה יסוד נפשי מסוג "מחשבה פלילית" (שיידון בהרחבה להלן), אלא, למאפיין של תיאור תרחיש עובדתי בלבד, שיש בעבירות מסוג "אחריות קפידה", המגלם 'חזקת רשלנות', וכולל תיאור של ארוע אסור, מבלי לציין על דרך פוזיטיבית, צורך ביסוד נפשי, ולכן אין צורך בעבירת 'אחריות קפידה' להתייחס למודעות של אחראי לעבירה לצורך הכרעה באשמו בשל מציאות זו.

בדרך סימטריה זו פסק גם השופט יעקב קדמי באותו **עניין לקס**, בקובעו, שהביטוי "הצדק סביר", שנכלל בסעיף 219 לפקודה, הוא טענת הגנה (לגבי המודעות), ו"שטענת הגנה ל"היעדר רשלנות" מלמדת - בדרך כלל - על אופייה של העבירה שהיא קבועה לצידה"²⁷.

קרי, שעבירה זו תדורג לפי יסוד נפשי מסוג "רשלנות".

מבירור הפרשנות הנהוגה לגבי יסוד נפשי בפרט, אפשר כעת לעבור אל עיון מעמיק לפי חוק העונשין בשלושת מצבי היסוד הנפשי, האפשריים בעבירות.

²⁶ שם, עמ' 693

²⁷ שם, עמ' 682

מצבי יסוד נפשי

יסוד נפשי מסוג "מחשבה פלילית" (סעיפים 19 ו-20 לחוק העונשין)

יסוד זה הוא בעל העוצמה הרבה ביותר בין מצבי היסוד הנפשי. "רק אם עשאה במחשבה פלילית" – הוגדר בסעיף 19 לחוק העונשין התנאי ההכרחי, הנדרש לגבי מודעות המבצע להתנהגותו האסורה, שחייב להתקיים בו בעת ביצועה. אם לא כן, לא יורשע בה. התנאי מתייחס אל מבצע המעשה הפלילי (הביטוי "רק אם עשאה") ומחייב להוכיח את מודעותו בבחינה סובייקטיבית, ולגבי כל אחד ממרכיבי העבירה²⁸: התנהגות, נסיבות ותוצאה, כפי שנקבע בה. תנאי זה של דרישת "מחשבה פלילית" הוא 'ברירת מחדל' ליסוד נפשי שיש להוכיח בכל עבירה, **אלא אם** נדרשת (או משתמעת) בעבירה פלוגנית דרגת מודעות (יסוד נפשי) נחותה יותר. דע עקא, לא תמיד עולה מלשון החוק בביורר, זהות היסוד הנפשי בעבירה, מצב שמחייב את בית המשפט בפרשנות של היסוד הנפשי הנדרש בה. יצויין כבר כעת, שמצבי יסוד נפשי ברמות עוצמה נחותות יותר, כ"רשלנות" או "אחריות קפידה"²⁹, נדרשות בעבירות "קלות" יותר. לסיכום ייאמר, שיסוד נפשי כזה יש להוכיח, כ'ברירת מחדל', החל מתיקון מס' 39 לחוק העונשין³⁰ (להלן: **תיקון 39**), בכל עבירה³¹, אלא אם כן הוגדר לה או התפרש מלשונה, יסוד נפשי בדרגה נחותה יותר.

²⁸ סעיף 20 רישא לחוק העונשין

²⁹ סעיף 19, ס"ק (1) ו-(2) לחוק העונשין

³⁰ חוק העונשין (תיקון מס' 39) (חלק מקדמי וחלק כללי), התשנ"ד - 1994,

ס"ח 348

³¹ ראו גם בעניין **פלוגנית**, לעיל ה"ש 20 בעמ' 32: "שעה שסעיף בחוק המגדיר עבירה פלילית שותק באשר למחשבה הפלילית הנדרשת לגיבושה של אותה עבירה, תינדרש מחשבה פלילית כאמור בהגדרה הכללית."

המודעות שבעת ביצוע העבירה תיבחן לפי מכלול הנסיבות של המעשה. מודעות כוללת חזקה, שאדם מודע לתוצאות הטבעיות של מעשיו, לפי עניין מטוסיאן³². מודעות כוללת גם עיוורון מכון, שמוגדר³³ כחשדו של אדם בהתנהגותו שלו, או כחשדו בדבר אפשרות של קיום נסיבות העבירה, ונמנע מלבררם.

בעבירה תוצאתית, עבירה שתוצאת מעשה נמנית בין מרכיביה, כגון: חבלה, זיוף, רישום כוזב, נדרש להוכיח יחס נפשי גם לגבי התוצאה, מסוג של כוונה לגרום לתוצאה או מסוג של פזיזות.

כוונה היא רצון להגשים את המטרה בדמות התוצאה שהוגדרה בעבירה, ואת זאת ניתן להוכיח, לפי סעיף 20(ב) לחוק העונשין, גם על פי מבחן של צפיות. קרי, ראייה מראש את האפשרות של גרימת התוצאה כקרובה לוודאי.

פזיזות היא מצב של אדישות המבצע לאפשרות גרימת התוצאה, או מצב של קלות דעת המבצע, בנטילת סיכון בלתי סביר ביחס לאפשרות גרימת התוצאה, אף אם קיווה למנוע אותה, כשנטילת הסיכון היתה בידיעתו וכך גם התקווה למנוע את התוצאה. ודוק, יש לבחון כאן את מודעות המבצע לסיכון שנטל, באמת מידה של סבירות נטילת הסיכון, כלומר, ברמה האובייקטיבית, האם מדובר בנטילת סיכון בלתי סביר במעשה שעשה, על דעת הכלל, לפי פרשנות נורמטיבית משפטית, אם לאו.

יש לציין כאן גם את נפקות הוראת סעיף 90א לחוק העונשין, הקובעת, החל מתיקון 39, פירוש של ביטויים, שנכללו בחוק העונשין קודם לתיקון 39, ותיארו יסוד נפשי: ביטויים של "בזדון" או "במזיד" יפורשו, כדרישת מודעות במבצע עבירה, ולעניין התוצאה הנמנית בין פרטי העבירה - פזיזות. הביטוי "בכוונה", כשהמונח אינו מתייחס לתוצאה הנמנית עם פרטי העבירה יפורש, כמניע למעשה או כמטרה להשיג, כפי שנקבע

³² ע"פ 611/80 מיהראן מטוסיאן נ' מדינת ישראל פ"ד לה (4) 85, 1981

³³ סעיף 20(ג1) לחוק העונשין

בעבירה ולפי ההקשר. התנהגות מתוך מטרה מתוארת כ"כוונה מיוחדת". הביטוי "ביודעין" יפורש כדרישת "מחשבה פלילית", כפי שהוגדרה בסעיף 20(א) לחוק העונשין, כאמור לעיל. הביטוי "יש לו יסוד להניח" יפורש כאדם שחשד, כפי שהוגדר בסעיף 20(ג)(1) לחוק העונשין – "עיוורון מכוון".

ושוב יוזכר, כי עבירה מסוג "פשע" מדורגת תמיד בדרישת מצב יסוד נפשי של "מחשבה פלילית", הוראת סעיף 21(ב) לחוק העונשין.

"יסוד נפשי מסוג "רשלנות" (סעיף 21 לחוק העונשין)

הכולל "התרשלות", על פי הוראת המעבר של סעיף 90א לחוק העונשין, כמוסבר לעיל.

עבירה במצב יסוד נפשי של "רשלנות" נעברת, כאשר הנאשם נכשל במניעת מעשה, שאדם מן היישוב, ישראלי ונורמטיבי, שבית המשפט מוצא לנכון לייחס לו, היה יכול להיות מודע לפרטי העבירה בנסיבות העבירה, לפעול כדי למנוע אותה ולהצליח בכך. בחינת מצב יסוד נפשי של "רשלנות" לגבי פלוני מחייבת השוואה בין חוסר המודעות למעשה העבירה אצל הנאשם, לבין המודעות שהיתה מתעוררת אצל "אדם מן היישוב", על פי אמת מידה פרשנית אובייקטיבית.

על מנת להרשיע ביסוד נפשי של "רשלנות" די להוכיח, לכל הפחות, כי בעת מעשה לא התקיימה מודעות לאחד מפרטי העבירה. במלים אחרות, היה מחדל מודעות לגבי אחד מפרטי העבירה: טיב המעשה, אפשרות קיום הנסיבות ואפשרות גרימה לתוצאות המעשה³⁴.

³⁴ סעיף 21 לחוק העונשין

תנאי לקיום יסוד נפשי של "רשלנות" על פי סעיף 21(א)(2) לחוק העונשין הוא, שאפשרות הגרימה לתוצאות המעשה היתה מעבר לנטילת סיכון סביר. כלומר, רשלנות זו תיבחן ביחס לסיכון הטבוע בנסיבות המעשה. לדוגמא, אם נגרמה באדם חבלה, מחמת זה שנשלח לעיסוק בשל עיסוקו, המסוכן מטיבו, שולחו לא יחוב ברשלנות בשל עצם שליחתו לעיסוק כאמור.

בעניין לקס³⁵, הגיע השופט יעקב קדמי למסקנה, הדומה לזו של השופט דאז, אהרון ברק, בעניין שקד³⁶ (אזרחי), בפירוש מטבע הלשון שנכלל בהגדרת העבירה - "ללא סיבה סבירה", ולפיה, כאשר הגדרת העבירה כוללת ביטוי המתייחס לסבירות המעשה, כגון: "ללא הצדק סביר", יידרש בית המשפט למבחן האובייקטיבי של התנהגות אדם סביר ב"נעלי" הנאשם, ומשמעות בחינת קיום "הצדק סביר" בנסיבות, היא, למעשה, בחינה של התנהגות חסרת "רשלנות". כלומר, התנהגות של אדם סביר.

כבר צויין, אך יש מקום להדגיש שוב, את הוראת סעיף 21(ב) לחוק העונשין, המגבילה את העונש בעבירות, בהן יוכח יסוד נפשי מסוג "רשלנות", שלא יהא די בו כדי להרשיע בעבירה של "פשע", המוגדרת, כאמור, כעבירה שלה נקבע עונש מירבי העולה על 3 שנות מאסר. בעבירת "פשע" יש להוכיח מצב יסוד נפשי של "מחשבה פלילית", שהוא חמור יותר מאשר מצב יסוד נפשי של "רשלנות". מכלל הלאו נלמד גם ההן. בעבירות נחותות מ"פשע", שעונשן קבע מאסר עד 3 שנים, די בהוכחת מצב יסוד נפשי של "רשלנות" (אך למעלה מהמצב של "אחריות קפידה", כפי שיוסבר להלן).

יסוד נפשי מסוג "אחריות קפידה" (סעיף 22 לחוק העונשין)

³⁵ עניין לקס לעיל הי"ש 25, עמ' 682

³⁶ עניין שקד לעיל, הי"ש 11

עבירה של "אחריות קפידה" היא זו, שבהגדרתה יש **קביעה מפורשת** שאינה טעונה "מחשבה פלילית" או "רשלנות" לצורך הרשעתה. די בה "חזקת הרשלנות" המגולמת במעשה העובדתי המתואר בה, או, על דרך הפשט נאמר, בחוסר האחריות של מי מבין אלה שנכללים בה ככמי שימצאו אחראים לה, אלא אם כן יוכיחו, שפעלו ללא מחשבה פלילית או רשלנות ועשו את כל מה שניתן כדי למנוע את העבירה, ונטל ראיה זה מונח עליהם.

העדר נטל ראיה על התביעה בשאלת מצב היסוד הנפשי, לפי בחינה סובייקטיבית או לפי בחינה אובייקטיבית, במי שהוגדר כאחראי לעבירה, מביא לידי כך, שזהו למעשה, סוג העבירה, שהכי קל להוכיחו. די בעצם קיום היסוד העובדתי שאליו מצטרפת חזקת הרשלנות.

עבירות מסוג זה כוללות עבירות³⁷, שנחקקו טרם כניסתו לתוקף של תיקון 39, **"ונקבע בדין, שאינן טעונות הוכחת מחשבה פלילית או רשלנות"**³⁸, שסיווגן קודם לתיקון 39, היה עבירות של "אחריות מוחלטת".

דא עקא, בפרשנות קביעה זו, לגבי עבירות שנחקקו לפני תיקון 39 נתגלעה מחלוקת משפטית ארוכה, משום שלא הגדירה את מכלול האפשרויות של העבירות שביקשה באורח סביר לכלול בה. מחלוקת זו מלמדת על הצורך במלאכת הפרשנות, גם כאשר, אולי, נוסח החוק די נהיר מבחינה לשונית, אך אינו צופה פני מכלול הסוגיות בחובו כשבאים לידי יישומו, ועל כן ראויה לפירוט מורחב שיתואר בהמשך.

עוד יש לציין, שהמושג "דין", לפי סעיף 3 לחוק הפרשנות, התשמ"א - 1981, הכולל: חיקוק (חוק או תקנה) ודינים דתיים, בריטיים ועותומאניים כפי תוקפם במדינה, הורחב בהגדרת "דין" כאן, כך שהביטוי "נקבע בדין" יכול לצורך זה גם הלכה פסוקה.

³⁷ רע"פ 4184/02 שאלו לוי נ' מדינת ישראל, פדאור, 02 (2) 42 (2002)
³⁸ יפעת רווח "היקף תחולת סעיף 22 לחוק העונשין - עבירות של אחריות קפידה" תשס"ב משפטים לב (1), 177, 179

השופטת דאז, דורית בייניש מציינת בעניין לקס³⁹, שיש לעבירה קלה זו מספר מאפיינים:

- בתכלית החקיקה ובתחומים, שאותם עבירה זו נועדה להסדיר. (כגון: העלאת הסטנדרטים של זהירות והתנהגות החיוניים בהסדרים כלכליים וחברתיים). תימוכין לדעה זו גם בדברי פרופ' מרים גור אריה⁴⁰.

- בדרך הוכחתה, הנעשית על פי יסוד עובדתי - התנהגותי בלבד. (כגון: אי עמידה בהסדר או בנורמה של התנהגות שאינם צריכים בחינת מודעות לגביהם, או, אי עמידה ברמת אחריות, או, באי נקיטת אמצעי זהירות). היא אינה מחייבת הוכחת סוג של מודעות כלשהי במי שבצעה, למרות שייתכן ויתקיים בו בעת ביצועה גם יסוד נפשי. - בהגנה מפני הרשעתה, על דרך של הוכחת אי ידיעה על קיומה של העבירה ועשיית כל שניתן כדי למנוע אותה.

- בעונשיה הקלים יותר, יחסית. כאן יש להדגיש את חשיבות הסייג לגבי העונש בעבירה כזו, שנמצא בסעיף 22(ג) לחוק העונשין, ולפיו עבירה זו אינה ברת מאסר, אלא אם כן יוכח במבצעה יסוד נפשי של מחשבה פלילית או רשלנות, בעת מעשה. מכאן אמור, שעבירה ברת מאסר, היא עבירה שטעונה הוכחת יסוד נפשי של 'רשלנות' לפחות.

הבהרה דומה ביטאה השופטת אורית אפעל-גבאי בעניין אוחנה⁴¹:

"הרעיון המונח בבסיס העבירות של אחריות קפידה הוא קיומה של חזקת רשלנות הניתנת לסתירה. זאת בניגוד לאחריות ה"מוחלטת" המבוססת על חזקת רשלנות, שאינה ניתנת לסתירה. מעצם ביצוע היסוד העובדתי של העבירה

³⁹ עניין לקס לעיל הי"ש 25, עמ' 693

⁴⁰ מרים גור אריה "ארבעים שנה לדיני העונשין - התפתחויות בפסיקה לגבי האשמה כתנאי לאחריות פלילית" משפטים יט, 679, בעמ' 684 (תשמ"ט-תש"ן)

⁴¹ ע"פ (י-ם) 7629/03 רפאל אוחנה נ' מדינת ישראל פדאור 04 (16) 316, בסעיף 6. (2004)

מסיקים, כי הנאשם היה רשולן ואולם מאפשרים לו לסתור מסקנה זו ולהוכיח כי לא היה רשולן ובכך להשתחרר מעולה של אחריות הקפידה. ואולם המדובר בחזקת רשלנות המטילה חובת זהירות מוגברת."

ביטוי נוסף לחזקת הרשלנות שבעבירת 'אחריות קפידה' והטלת חובת זהירות מוגברת, נמצא בדברי יפעת רווה⁴²:

"נראה שהמשמעות המעשית של עקרון החוקיות בהקשר של אחריות קפידה היא שעל אדם לדעת מתי הוא נדרש לנקוט רמת זהירות גבוהה במיוחד לשם מניעת מעשה, שעצם האיסור על עשייתו כבר קיים בספר החוקים. מסקנה זו עולה מלשונו של סעיף 22(ב) לחוק העונשין... בדרישה מאדם שיעשה את כל שניתן כדי למנוע את העבירה יש כדי להשפיע במידה המרבית, הלכה למעשה, על התנהגותו מלכתחילה. יסוד זה דורש ממנו משנה זהירות, מעבר לרף הרגיל של רשלנות, ועשוי להשפיע על התנהגותו כך שינקוט אמצעי זהירות נוספים מיוחדים, בהתאם לאופי העבירה". (ההדגשה שלי - י.מ.)

לסיכום עד כאן, נציין שלושה היבטים חשובים שיש בעבירות מסוג "אחריות קפידה":

היבט ראשון - שדי בהוכחת היסוד העובדתי בעבירה, כדי להביא להרשעה בה ואז יעבור נטל הראיה אל הנאשם, כדי להגן על עצמו. היבט שני – שיש לנאשם "פתח מילוט" באם יוכיח שמילא אחר חובת זהירות מוגברת, ללא "מחשבה פלילית", או "רשלנות", והחשוב מכל, שעשה את כל מה שניתן, כדי למנוע את התרחשות העבירה.

⁴² יפעת רווה - "היקף תחולת סעיף 22 לחוק העונשין - עבירות של אחריות קפידה", משפטים לב (תשס"ב) 177, 196

היבט שלישי - שלא ניתן לגזור עונש מאסר בעבירה זו, אלא אם כן יוכיחו בה מצב יסוד נפשי של "רשלנות" לפחות.

"פתח המילוט" האמור, השולל אחריות בעבירת "אחריות קפידה", שהיתה עד לתיקון 39 מוחלטת כמעט לגמרי, הוא בנקיטת אמצעי זהירות מוגברים, מעבר ל"סביר". דרך הוכחת המודעות לאפשרות קיום העבירה ונקיטה בכל הפעולות שניתן היה לעשות כדי למנוע את התרחשותה, תישלל אחריות לעבירה⁴³. רמת האחריות לעבירות מסוג 'אחריות מוחלטת', שהיתה נהוגה עד תיקון 39, שונתה במסגרת תיקון 39, לרמת "אחריות קפידה", שהיא למעשה, נשיאה באחריות אישית להקפדה לעשות את כל מה שניתן, כדי למנוע את העבירה, ובכך לשלול אחריות פלילית ממנה⁴⁴.

כאמור, התעוררה בתיחום העבירה שאלה כבדת משקל בדבר פירוש נכון של מטבע הלשון, שהוגדר בצמד המילים שבהגדרת העבירה - "ננקבע בדין..." (המשך הגדרה - ראו לעיל):
מה הדין לגבי סיווג עבירות, שנחקקו לפני תיקון 39, ואשר לגביהן **טרם** "ננקבע בדין", עד לתיקון 39, שאינן טעונות הוכחת "מחשבה פלילית" או "רשלנות"? האם דין עבירות אלה, החל מתיקון 39 ואילך, הוא כעבירות שטעונות "מחשבה פלילית", לפי ברירת המחדל - בסעיף 19 לחוק העונשין, שנקבעה בתיקון 39, אם לאו? שאלה זו העסיקה רבות את בתי המשפט עד שנמצא לה הפיתרון, ולכן מובא להלן, כלימוד הדרך לפירוש הוראת החוק.

בשנת 1996 נדונה השאלה **בעניין בנק למסחר**⁴⁵, לאחר כניסת תיקון 39 לתוקף, לגבי סוג מצב היסוד הנפשי הנדרש בעבירה, לפי

⁴³ ד"נ 11/65 אהרן גדיסי נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד כ(1) 57 (1966)

⁴⁴ סעיף 22(ב) לחוק העונשין

⁴⁵ ע"פ (תי"א) 1823/93 בנק למסחר בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"מ תשנ"ו (3)

389, 379

סעיף 96יט לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג - 1983⁴⁶, שדן באחריות דירקטורים.

השופט בערערור זה, יהושע גרוס, הגיע בו למסקנה, תוך היצמדות לשונית להוראת סעיף 22(א) סיפא לחוק העונשין והעדת **פרשנות מילולית טבעית על פרשנות תכליתית**, שאין לראות בעבירה זו עבירה של "אחריות קפידה", שקל יותר להרשיע בה:

"ואולם עובר לתיקון 39 לא נפסקה כל הלכה המורה כי אכן העבירה בה עסקינן עבירה של אחריות קפידה היא. אמנם, כפי שכבר נאמר, ניתוחו של השופט המלומד לעניין סיווגה נכון הוא והיה מקום לסווגה כעבירה המכילה אחריות קפידה על פי כל אמות המידה שהוצבו בפסיקה בסוגיה זו, כפי שפורטו בהכרעת הדין נושא הערעור, אך מכך לא ניתן עדיין להסיק קיומה של הלכה פסוקה לגבי עבירה זו"⁴⁷.

מסקנתו היתה, איפוא, שלא ניתן לסווג **מחדש** עבירה מסוימת הואיל **ולא הוגדרה בהלכה פסוקה לפני תיקון 39**, כעבירה של 'אחריות מוחלטת', זאת **אפילו אם התקיימו בה כל המאפיינים** של עבירת "אחריות קפידה". ומשכך, והואיל ואין מדובר בעבירה שיש לסווגה כ"אחריות קפידה", הרי עבירה זו טעונה יסוד נפשי של "מחשבה פלילית", 'ברירת המחדל' הנדרשת לפי תיקון 39.

קביעה זו לא שררה זמן רב ועוד באותה שנה - 1996, הגיעה אותה ערכאה **בעניין אבני מזרחי**⁴⁸ דווקא למסקנה הפוכה:

"כפי שכבר אמרנו בתחילת פסק הדין: עבירה **שלא זכתה לפרשנות קודמת** (בהנחה שזהו המצב) **תוכל להתפרש ע"י**

⁴⁶ הסעיף בוטל, בינתיים, כמרבית סעיפי פקודת החברות, במסגרת סעיף 367 לחוק החברות, התשנ"ט - 1999, בו שונתה מסגרת הסנקציות לעיצומים

אזרחיים

⁴⁷ שם

⁴⁸ עניין **אבני מזרחי**, לעיל ה"ש 22, בעמ' 269

ביהמ"ש בהקשר לסעיף 22. כאמור, סעיף 22 מתכוון
ליצור המשכיות". (ההדגשות שלי – י.מ.)

בשנת 1998 באה סוגיה זו אל פתחו של בית המשפט העליון **בעניין לקס**⁴⁹ ונדונה ע"י השופטת דאז, דורית בייניש, כהלכה בלתי מחייבת, (קביעת השופטת מרים נאור **ברע"פ אוחנה**⁵⁰, להלן). בצעד זהיר בסוגיית הפרשנות, בשל הביטוי הלשוני, החד משמעי למדי, שבסעיף 22 לחוק העונשין, בין השקפת השופט יהושע גרוס לעיל, **בעניין בנק למסחר**, לבין הסמכות הטבועה שיש לבית המשפט לפרש הוראות חוק, גם אם לא נדון עד תיקון 39, השקפה שקיבלה ביטוי רחב **בעניין אבני מזרחי**, לעיל, נקטה השופטת דאז, דורית בייניש בעמדה פרשנית לגבי כל אחד מסעיפי האישום, כדי להתוות את דרכה. תחילה ערכה ניתוח של מאפייני עבירות מסוג "אחריות קפידה". (דבריה בנדון צוינו לעיל, בראשית הדיון בעבירה של "אחריות קפידה"). לאחר מכן עברה לדון בעבירות שלפניה, לפי סעיפים 219 לפקודה ו-117(א) לחוק מע"מ, והגיעה לגביהן למסקנה, על אף שנתקיימו בהן, לדבריה, מאפיינים של עבירות מסוג "אחריות קפידה", שאין לסווגן כך, ונימקה:

"בסופו של דיון, הגעתי למסקנה, כי על אף המאפיינים המצביעים לכאורה על היות העבירות [עבירות לפי סעיפים 219 לפקודת מס הכנסה ו-117(א) לחוק מס ערך מוסף] עבירות אחריות קפידה, אין לסווגן ככאלה. **הטעם לדבר נעוץ בכך שעבירות אלה טרם סווגו בעבר**. המגמה הבאה לידי ביטוי בתיקון מס' 39 מחייבת אותנו לצמצם את סיווג העבירות של אחריות קפידה ככל הניתן, ולהותירו רק **לעבירות שכבר סווגו ככאלה על פי הדין, לרבות ההלכה הפסוקה**. כמצוות המחוקק ולפי הוראת סעיף 19 לחוק העונשין, **בהעדר קביעה המחייבת מסקנה אחרת, יש לסווג כל עבירה כעבירת מחשבה פלילית, אלא אם כן**

⁴⁹ עניין לקס לעיל הי"ש 25

⁵⁰ רע"פ 2929/04 מדינת ישראל נ' רפאל אוחנה, מיום 25/6/07, פורסם באתר האינטרנט של בתי המשפט

נקבע בה יסוד נפשי של רשלנות.⁵¹ (ההדגשות שלי - י.מ.).

[גם השופט יעקב קדמי באותו מותב הגיע למסקנה דומה כשלה בעניין סיווג עבירות אלה, אך מטעם שונה. לדעתו, יש בצירוף המלים "נקבע בדיון", שבסעיף 22 לחוק העונשין, כוונה מפורשת לדין שקדם לתיקון 39. דהיינו, שבית המשפט **אינו רשאי עוד לקבוע** כי עבירה, שלא נקבעה ככזו בחקיקה או **בפסיקה שקדמה** לתיקון 39, תהא מסוג "אחריות קפידה"].

כלומר, נימוקה של השופטת דאז, דורית בייניש לגבי סיווגן של עבירות אלה היה, שעבירות אלה לא סווגו כך בדיון שקדם לתיקון 39, כפי התנאי הנדרש מהוראת סעיף 22 לחוק העונשין. אם כך, הרי שנימוק זה דומה להנמקות השופטים יהושע גרוס ויעקב קדמי, דלעיל. מכאן עולה, לכאורה, שעבירות אלו לא תסווגנה כ"אחריות קפידה".

דע עקא, בהמשך דבריה, משדנה בעבירות של נושאי המשרה, לפי סעיפים 224א לפקודה וסעיף 119 לחוק מע"מ, שאף הן נחקקו קודם לתיקון 39, ועל אף אמירתה המפורשת:

"אמנם, שאלת הסיווג של העבירות המסוימות שלפנינו **לא נדונה עד כה** בפסיקתו של בית משפט זה"⁵² (ההדגשה שלי - י.מ.).

קבעה בתחילת דבריה לגביהן, שאף על פי כן והואיל ואלו הן **עבירות במטרה** ליצור אחריות שילוחית, הרי שהן תואמות **מבחינת התכלית** את הסיווג, כעבירות של "אחריות קפידה":

⁵¹ עניין לקס לעיל הי"ש 25, בעמ' 695 שם, עמ' 699, מול הסעיף 6

"משום שנתמלאו בהן כל המאפיינים שמנתי בפסק דיני לעיל, הן על פי תכליתן והן על פי מבנה הסעיף המעביר לנאשם את הנטל להוכיח כי יש לו הגנה, ומשום שבשונה מעבירות האחריות האישית, **כבר סווגו** כעבירות של אחריות קפידה"⁵³ (ההדגשה שלי - י.מ.)

ולא נותר כעת אלא לתהות, כיצד יישובה **סתירה זו**, שעלתה לכאורה, בין אמירותיה בקשר לסיווג העבירות, שהודגשו במובאות לעיל: מחד גיסא, ששאלת סיווג עבירות אלו "לא נדונה עד כה" ומאידך גיסא, שעבירות כאלו "כבר סווגו"?

והסבירה:

"אינני מתקשה לקבוע כי עבירות אלה של אחריות "נושא משרה" הן עבירות שהדין בישראל מכיר בהן במשך שנים כעבירות של אחריות קפידה"⁵⁴

וציינה פסיקות, שקדמו לתיקון 39, בהן דנו בסעיפי עבירות מנהלים ונושאי משרה, כגון: סעיף 39ב לחוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, או סעיף 208 לחוק התכנון והבניה, הדומות באופיין למרכיבי העבירה ולהגנה בפניה, הקבועים בסעיף 22 לחוק העונשין, והצביעה על כך, שבפסיקות קודמות אלו, כבר נקבע סיווגן של עבירות אלה כעבירות של 'אחריות מוחלטת'. ועל כן, יש לבית המשפט סמכות לקבוע, **על דרך היקש, גם את סיווגן של עבירות שטרם נדונו, עובר לתיקון 39, על פי קביעותיו שקדמו לתיקון 39, לצורך סיווג עבירות דומות אחרות בעלות מאפיינים דומים.**

בדרך זו יישובה את הקושיה.

⁵³ שם, עמ' 697, מול הסעיף 5

⁵⁴ שם, עמ' 698, מול הסעיף 6

ניתן, כשלב ביניים, לסכם את דעות השופטים **בעניין לקס** בסוגיה, אף שטרם נקבעה ההלכה כמחייבת:
מחד גיסא, דעת השופט יעקב קדמי בפרשנות לשונית מצמצמת, לפיה אין לבית המשפט סמכות לפרש כעבירות מסוג של "אחריות קפידה", אם לא נקבע כך לדידו, בדין שקדם לתיקון 39.
מאידך גיסא, דעת השופטת דאז, דורית בייניש בפרשנות תכליתית מכללא, שכאשר דנים בעבירות שנחקקו טרם תיקון 39 ולא הוכרע לגביהן עד אז סיווגן, תיעשה, לשם כך, בחינה של מאפייניהם, לעומת עבירות הדומות להם במאפיינים. היה ויימצא, שבעבירות הדומות הללו כבר סווגו בפסיקה עד תיקון 39 כעבירות של 'אחריות מוחלטת', יהיה נכון, **על דרך של היקש**, לסווג גם את העבירות שטרם סווגו, כעבירות של "אחריות קפידה". היה ולא יימצא כן, לא תסווגנה אלה כעבירות "אחריות קפידה".

אפשרות לקיום סמכות רחבה יותר ביד בית המשפט, לפרש כל עבירה, לרבות כאלה שנחקקו קודם לתיקון 39 וטרם נדונה לגביהן שאלת הסיווג כעבירות "אחריות מוחלטת", נרמזה ב"צריך עיון" על ידי הנשיא דאז, אהרון ברק **בעניין אורן מתכות**⁵⁵, בהתייחסו לדברי השופט יעקב קדמי **בעניין לקס**, שהובאו לעיל:

"כשלעצמי, ספק בעיניי אם פירוש זה נכון הוא. לכאורה אין להבחין בין "הלכה פסוקה" לפני תיקון מס' 39 או לאחריה. אך ניתן להשאיר עניין זה בצריך עיון, שהרי הגעתי למסקנה כי העבירות על סעיפים 117(א)(4) ו-117(א)(6) לחוק מע"מ אינן עבירות של אחריות קפידה."

בסיכום העניין שם ועל דעת כל שופטי המותב המורחב, שכלל גם את השופטת דאז, דורית בייניש, קבע שמדובר בסעיפי עבירות המחייבות מודעות, ולכן עבירות אלו תסווגנה כ"מחשבה פלילית".

⁵⁵ רע"פ 1875/98 אורן בנגב מתכות בע"מ נ' מדינת ישראל פ"ד נד(4) 529, (2000) 536

אך, כאמור, עדיין נותרה הלכה בשאלה זו בלתי מחייבת ועל כן, גם נותר הצורך להכרעתה.

בשנת 2004 ביטאה השופטת אורית אפעל-גבאי **בעניין אוחנה**⁵⁶ את דעתה בשאלת הסמכות שיש לבית המשפט לפרש עבירות בצורה רחבה, לכאורה, בין רמיזתו הפרשנית המרחיבה של הנשיא דאז, אהרון ברק **בעניין אורן מתכות**, כדלעיל, לבין דעתה המצמצמת יותר של השופטת דאז, דורית בייניש **בעניין לקס**, כדלעיל. בערעור פלילי זה בבית המשפט המחוזי בירושלים, הועלו לדין המבחנים לסיווג עבירה כ"אחריות קפידה" ועמדה שוב לפנייה אותה שאלה לגבי סוג היסוד הנפשי, הנדרש בעבירה לפי תקנה 308(ד) לתקנות התעבורה התשכ"א – 1961. העבירה נחקקה לפני תיקון 39, ולא הוגדרה ולא נקבע בדין, שהיה עד לתיקון 39, שהיא נטולת צורך של הוכחת "מחשבה פלילית" או "רשלנות". לדעתה, אכן יש לבית המשפט סמכות לפרש את טיב היסוד הנפשי הנדרש בעבירות שנחקקו עד לתיקון 39 וטרם נקבע בדין לגביהן מהו היסוד הנפשי:

"אף אני סבורה, כי העובדה שבתי המשפט טרם נדרשו לסיווג של כל העבירות שבספר החוקים עובר לקבלת תיקון מס' 39 לחוק העונשין, אלא למקצתן בלבד, אינה מונעת את האפשרות לקבוע גם לאחר התיקון כי עבירה פלוגנית שקדמה לו היא עבירה של אחריות קפידה. מסקנה זו מתחייבת מן העובדה, כי מעשית לא ניתן היה בעת קבלתו של תיקון מס' 39 לחוק העונשין לאתר את כל דברי החקיקה הקיימים (בעיקר תקנות) ולקבוע לגביהם, אם העבירות הקבועות בהם הן עבירות של אחריות קפידה, אם לאו. נזכיר, כי רק בתחום עבירות התעבורה המדובר במאות עבירות. **לפיכך, יש מקום לפרש את סעיף 22(א) לחוק העונשין כקובע, כי לגבי דברי החקיקה שהיו קיימים בעת קבלת התיקון לחוק העונשין, ימשיכו בתי המשפט לקבוע באמצעות ההלכה הפסוקה את סיווגן של העבירות הקבועות בהם. ואולם, לגבי עבירות**

⁵⁶ עניין אוחנה, לעיל ה"ש 41

שטרם סווגו, יש לנהוג באמת מידה פרשנית זהירה ומצמצמת. "ובהעדר קביעה המחייבת מסקנה אחרת, יש לסווג עבירה כעבירת מחשבה פלילית", כדברי כב' השופטת ביניש בפסק-הדין לקס, שהובאו לעיל.⁵⁷ (ההדגשות שלי - י.מ.)

כלומר, על כתפי בית משפט מוטל הצורך לפרש, לפי עקרונות פרשנות בדין פלילי, מה יהא סיווגן של עבירות, אף כאלה שנחקקו לפני תיקון 39, ולעשות כן באמת מידה של זהירות, צמצום וחוקתיות, בדומה לקביעת השופטת דאז, דורית ביניש בעניין לקס, ובהמשך הוסיפה והדגישה:

"מסקנה זו מתיישבת עם עקרון החוקיות, העומד בבסיסן של הוראות סעיף 22(א) לחוק העונשין, היינו, כי העדר החובה להוכיח מחשבה פלילית או רשלנות צריך להיקבע בחיקוק מראש ולא על-ידי בתי המשפט בדיעבד. זאת ועוד. בעוד שלגבי עצם קיומה של עבירה, משמעות עקרון החוקיות היא, שעל האדם לדעת מה נאסר עליו לעשות ומה העונש הצפוי בגין הפרת האיסור"

בהקשר זה יש מקום להפנות אל דברי יפעת רווח בשאלת "עיקרון החוקיות" בעבירות מסוג של "אחריות קפידה", שפירטנום לעיל⁵⁸.

כאן המשיכה השופטת אורית אפעל גבאי בניתוח מאפייני העבירה לפי תקנה 308(ד) שנדונה בערעור לפנייה, לשם הכרעה לגבי סוג היסוד הנפשי הנדרש בה, ובסופו של דבר הגיעה למסקנה, שהיסוד הנפשי המתאים לה הוא דווקא מסוג "מחשבה פלילית".

ראוי לפרט את השלבים בדרך הניתוח המשפטי של השופטת אורית אפעל גבאי, לבירוור סוג היסוד הנפשי המתאים לעבירה:

⁵⁷ שם

⁵⁸ יפעת רווח, לעיל ה"ש 42

- **בירור לפי תכלית החקיקה.** האם מדובר בעבירה של הסדר התנהגותי שנועד לאכיפה קלה. לפי תכלית זו מצאה שעבירת תעבורה זו תומכת בסיווגה כ"אחריות קפידה".

- **בירור לפי אופן הוכחת ההרשעה.** האם תוכן העבירה תומך בקיומה של חזקת רשלנות, שמחייבת נורמת התנהגות לפי חובת זהירות מוגברת בעניין העבירה, ושניתן להוכיחה, או, שמא הרציונל של חזקת רשלנות אינו מתאים לעבירה זו ומהות העבירה מחייבת לבדוק אם נתקיימו בנאשם נסיבות סובייקטיביות. לאחר שניתחה את ההתנהגות הנדרשת בעבירה זו, מצאה לנכון להסיק, שעבירה זו אינה מתאימה לנורמת התנהגות של חזקת רשלנות, אלא מחייבת מודעות למעשה.

- **בירור לפי רמת הענישה.** האם רמה זו תומכת במסקנה לגבי סיווג העבירה. בעבירה שלפניה מצאה, שהטלת "אחריות קפידה" אינה מתאימה לרמת הענישה שנקבעה לה.

- **בירור לפי השפעת הכלל המעוגן בסעיף 34כא לחוק העונשין.** כלל זה מחייב הכרעה לפי הפירוש המקל, כאשר הדין ניתן לפירושים סבירים אחדים, לפי תכליתו. בעניין זה סמכה ידיה על דברי השופטת דאז, דורית בייניש, שקבעה, כי כלל זה שנחקק בתיקון מס' 39 "מחייבת את צמצומן של סיווג העבירות של אחריות קפידה ככל שניתן"⁵⁹.

את הניתוח המפורט שלה לצורך הכרעה בדבר סוג העבירה סיכמה השופטת אורית אפעל-גבאי:

"המסקנה אליה הגעתי איננה מבוססת על האמור בהחלטתו של בית המשפט העליון בעניינו של עמיאל. אכן, הערות האגב באותה החלטה תומכות במסקנה אליה הגעתי, ואולם, כפי שהובא לעיל, מסקנה זו אינה נסמכת על האמור באותה החלטה, אלא על ניתוח יסודות העבירה הקבועה בתקנה 308(ד) באספקלריה של כללי הפרשנות הנוהגים".

⁵⁹ עניין לקס, לעיל ה"ש 25, בעמ' 695

יש מקום לשוב ולהדגיש, גם כאן, את סייג ההגנה של "טעות במצב משפטי", התומך במסקנתה של השופטת אורית אפעל-גבאי, כביטוי של "עיקרון החוקיות", שבסיפא של סעיף 34יט לחוק העונשין:

"לעניין האחריות הפלילית אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו את האיסור, וזולת אם הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר".
(ההדגשה שלי – י.מ.)

אפשר, וטענת ההגנה שעלתה בדיון זה, בדבר **טעות סבירה בהבנת סוג היסוד הנפשי של האיסור**, כאשר, לדעת התביעה, עבירה זו כוללת הבנה, שיש לנהוג בחובת זהירות מוגברת, היותה רקע להכרעת השופטת, לנוכח זאת **שהמסקנה שלה היתה שונה מעמדת התביעה בפירוש היסוד הנפשי הנדרש בעבירה**. על כך כבר נאמר "אם בארזים (בשופטת) נפלה השלהבת, מה יגידו אזובי הקיר (הנאשם)". הרי בכך די כדי להטות את הכף לזכות הנאשם. סביר שטענת הגנה של טעות במצב משפטי תקבל תוקף חד משמעי, כאשר מתקבלת בבית משפט פרשנות, הסותרת את עמדת התביעה, ויש בכך די כדי לזכות נאשם בסייג הגנה זה.

כדאי עוד לשים לב לכך, שמבחן הסייג, ש"הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר", בסעיף 34יט הנ"ל, הוא בסבירותה של טעות בלתי נמנעת בקיומו או בהבנתו של איסור פלילי. סייג כזה מעניק, בעת פרשנות, למילים משקל, לפי מובנן הרגיל והמשתמע באורח הסביר ביותר.

אך, בזה לא תמה **פרשת אוהנה**.

מאחר ובפסקי דין אחרים וגם בערכאה המקבילה הכריעו בסיווג עבירה זו לפי תקנה 308(ד) לתקנות התעבורה כעבירת "אחריות קפידה" וכן, מאחר ונהוג לראות בעבירות תעבורה דומות, עבירות

מסוג "אחריות קפידה"⁶⁰, סברה המדינה שיש להגיש בפרשה זו בקשת רשות ערעור פלילי (להלן: **רע"פ אוחנה**⁶¹) וטענה, שעבירה זו צריכה להיות מסווגת כ"אחריות קפידה".

עם כל הכבוד, ראוי לצטט תחילה את דברי השופטת מרים נאור **ברע"פ אוחנה** זה, שהחלטתה בו נתקבלה פה אחד, גם על דעת הנשיאה, דורית בייניש שישבה באותו מותב, ושהפכה להלכה מחייבת.

בפתח דבריה תיארה, בלא כחל או סרק, את המחלוקת שבין הערכאות, לגבי פרשנות סוגיה זו של סיווג עבירות, משלא נקבע דין לגביהן שאינן טעונות הוכחת יסוד נפשי כלשהו:

"במאמר מוסגר אומר כי המקרה הנוכחי ואחרים מוכיחים, לטעמי, כי אותה מבוכה - עודה קיימת"⁶²

בהמשך, עברה לנתח את היסודות והמהות של עבירת התעבורה הנדונה, ובהסתמך על פרשנות קודמת, לפיה כבר סווגו עבירות תעבורה דומות כעבירות של "אחריות קפידה", הגיעה למסקנה, שלא נדרש בעבירה זו יסוד נפשי סובייקטיבי, ועל כן זוהי עבירה הדורשת באורח סביר וראוי "אחריות קפידה", כסטנדרט של התנהגות.

⁶⁰ כך למשל: השופט לוי ברע"פ 4010/04 **בן תאבת נ' מדינת ישראל**, (לא פורסם) פדאור 215(4)04 (2004): "הלכה היא שהעבירות על פי תקודת התעבורה הן עבירות של 'אחריות קפידה', שאינן דורשות הוכחה של יסוד נפשי של המבצע" או דברי הנשיא שמגר בר"ע 213/83 **יצחק אסולין נ' מדינת ישראל**, פ"ד לח(1) 519, 523 סעיף 7 (1984): "עבירות על הוראות הקבועות בתקנות התעבורה, כדוגמת תקנה 54(א)(1), הן עבירות של 'איסור מוחלט'. בעבירות מסוג זה מסתפק בית המשפט בהוכחת היסודות העובדתיים של העבירה ובקיומה של רצייה מצידו של הנאשם ואינו יורד לחקר מצבו הנפשי של הנאשם בעת ביצוע העבירה... אין זו שאלה של מדיניות עונשין, שכן מוסכם כיום, שיש להקפיד על ענישה הולמת על עבירות תעבורה, שהן כנגע שפשה במדינה, אלא זוהי תולדה של מושכלות יסוד של דיני העונשין"

⁶¹ לעיל **רע"פ אוחנה**, ה"ש 50

⁶² שם, בסעיף 3

על דעת כל המותב קבעה השופטת מרים נאור את ההלכה המחייבת בסוגיה זו של פרשנות הוראת הסעיף, לסיווג עבירות שמן העבר כעבירות "אחריות קפידה":

"עמדתי היא כי גישת הביניים אותה הביאה חברתי השופטת בייניש בעניין לקס היא הגישה הראויה. גישה זו נותנת תוקף לכוונת המחוקק בתיקון 39, מחד להבטיח שבחקיקה עתידית יצוין מפורשות שמדובר באחריות קפידה, ומאידך - לא לבטל במחי יד את כל שנפסק בעבר לגבי חקיקה קיימת בעניין סיווגן של עבירות כעבירות אחריות מוחלטת."⁶³ (ההדגשה שלי - י.מ.)

הכרעתה היא, לטעמי, מציאת איזון בין שתי ההשקפות המנוגדות האפשריות בפרשנות של דין פלילי, על דרך של שיקלול בין הכללים: לשון, תכלית וסמכות, תוצר של צורך לממש את תכלית העבירה בצורה סבירה וללא הרחבה לשונית, יתרה.

[ייאמר עוד בסוגיה זו, שעוד קודם להכרעת השופטת מרים נאור **ברע"פ אוהנה**, הביע גם השופט עוני חבש בעניין **תוסיה כהן**⁶⁴, שדון בבית המשפט המחוזי ירושלים בשנת 2006, את דעתו, כדעת השופטת אורית אפעל-גבאי דלעיל, שאכן יש לבית המשפט סמכות לסווג עבירות, שטרם סווגו עובר לתיקון 39 כעבירות מסוג "אחריות מוחלטת".]

לאחר בחינה זו של עקרונות, כללים והלכות לשם פירוש יסוד נפשי שנדרש בעבירה, אפשר כעת לפנות לבחינת סוג היסוד הנפשי, הנדרש בעבירות המסים, ולאחר מכן יהיה ניתן לדרג את עבירות המס לפי היסוד הנפשי המתאים להן.

⁶³ שם, בסעיף 6

⁶⁴ ע"פ (י-ם) 30293/06 עו"ד תוסיה כהן נ' היועץ המשפטי - עיריית ירושלים, פדאור 06 (18) 290 (2006)

הדגשים למיון עבירות לפי יסוד נפשי

עבירות "כוונה" או "פזיזות"

דרך המלך כדי לזהות עבירה, הטעונה הוכחת יסוד נפשי מסוג "כוונה", היא במידת קיומו של רכיב תוצאתי בפרטי העבירה – שזו 'עבירה תוצאתית'. קביעה זו נובעת מהוראת סעיף 20 לחוק העונשין: "כוונה - במטרה לגרום לאותן תוצאות". ויש להזכיר את אשר כבר הובהר לעיל, שה"כוונה" כוללת 'צפיות' או, 'עיוורון מכוון' ו'עיוורון מכוון' כולל את "מי שיש לו יסוד להניח", מתוקף הוראת סעיף 90א לחוק העונשין.

ודוק, לגבי עבירה תוצאתית, שנחקקה לאחר תיקון 39, אין הכרח שתידרש לה "כוונה" בלבד כאמור, ודי לה גם, לצורך קיום יחס נפשי לתוצאות הנמנות בפרטי העבירה, שיתקיים יחס נפשי מסוג "פזיזות", כהוראת סעיף 20(א)(2) לחוק העונשין. עבירה של "פזיזות" היא, למעשה, חלופה "נחותה" מעט, מבחינת חומרת היחס הנפשי הנדרש לתוצאה, מזו של "כוונה". ה"פזיזות" כוללת: "אדישות" או "קלות דעת", כהגדרתן שם.

דרך נוספת לזהות עבירה, הטעונה הוכחת יסוד נפשי מסוג "כוונה" נמצאת בעבירות שנחקקו לפני תיקון 39 ואשר, לפי הוראת סעיף 90א לחוק העונשין, נעברו "בכוונה" להביא לתוצאה, אף אם התוצאה אינה נמנית בין פרטי העבירה. עבירות אלו מסווגות כעבירות "כוונה מיוחדת". זהו יחס נפשי של מניע או מטרה בהתנהגות, כדי להביא לתוצאה כמוגדר בעבירה, מבלי שהושגה.

עבירת "זדון"

דרך המלך כדי לזהות עבירת "זדון", (עבירות שנחקקו לפני תיקון 39 והוגדרו במונח זה תיאור מצבן הנפשי הנדרש, לרבות צורת

הביטוי - "מזיד"), היא במידת קיומו של רכיב תוצאתי בין פרטי העבירה, כדרישת הסעיף 90א לחוק העונשין. כלומר, אלו הן עבירות תוצאתיות.

לאחר תיקון 39 מפורש הביטוי "זדון", מתוקף הוראת המעבר של סעיף 90א לחוק העונשין, כיחס נפשי של "פזיזות" לפחות (קרי, שזו עבירת "פזיזות") לגבי התוצאה הנמנית עם פרטי העבירה. (להרחבה לגבי "פזיזות", ראו לעיל).

המשותף לעבירות "כוונה", "כוונה מיוחדת" ו"זדון"

בעבירות להן נדרש יסוד נפשי מבין אלו, חייב להתקיים רכיב תוצאתי כחלק מפרטי העבירה, או, שנכלל בפרטיהן תיאור של מניע או של תכלית התנהגותית להשגת תוצאה.

עבירת "פשע"

דרך נוחה לזהות יסוד נפשי בעבירה של "פשע" נמצאת במסגרת התנאי, שבסעיף 21(ב) לחוק העונשין, ולפיו לא די ביסוד נפשי מסוג "רשלנות" כדי להרשיע בעבירה מסוג "פשע". סיווג העבירות דלעיל- "חטא", "עוון", או, "פשע", מיוסד על האבחנה ביניהן לפי חומרת עונש המאסר. לעבירת "פשע" יידרש תמיד יסוד נפשי מסוג "מחשבה פלילית".

עבירות של "רשלנות" או "אחריות קפידה"

לשם סיווג עבירות אלה יש להידרש ללשון חיקוק העבירה, להלכה הפסוקה, לכללים של פרשנות בהיקש ובהגיון, כפי שהוסברו לעיל, בליבון מאפייני עבירות אלה, ולעיון בהלכות המפרשות יסוד נפשי.

ועוד יוזכר, שבעבירה ברת עונש מאסר כלשהו דרוש יסוד נפשי של 'רשלנות' לפחות, תניית סעיף 22(ג) לחוק העונשין.

דירוג העבירות בחוקי המס

העבירות שבפקודת מס הכנסה הוגדרו שם בסעיפים 215 עד 220ב,
ובסעיפים 224 עד 224א, ואילו העבירות שבחוק מס ערך מוסף
הוגדרו שם בסעיפים 117 עד 120.

מן החומר אל הלבנים

מן האמור לעיל אפשר כעת לעבור אל הקמת הקירות במתחם
עבירות המס שבפקודה ובחוק מע"מ, ולחצוץ בין העבירות
באמצעות היסוד הנפשי המזערי הנדרש להן.
לשם כך ייעשה שימוש בהלכות שהובאו לעיל, ללא איזכור חוזר של
מראה המקום, ובפסקי דין נוספים, שלגביהם יצוין מראה מקום.
למלאכת מיון העבירות נרתמו הרציונלים והעקרונות הבאים:

- חיוב ביסוד נפשי של מודעות אובייקטיבית ככל שנעשה שימוש
בחקיקת העבירה במונחים של: "סיבה סבירה" "הצדק סביר" או
"נישום סביר". לפי **עניין שקד ועניין לקס**.
- פירוש יסוד נפשי לפי המשמעות המקובלת של המלים שבהגדרת
העבירה. לפי **עניין פוליאקוב**.
- פירוש יסוד נפשי לפי 'ברירת המחדל', כשלשון העבירה "שותקת"
לגבי היסוד הנפשי – "מחשבה פלילית", הוראת סעיף 19 לחוק
העונשין. לפי **עניין פלונית**.
- פירוש יסוד נפשי בהיעדר עוגן לשוני בחוק – על דרך הפירוש
המשתמע לפי רקע המטרה החקיקתית. לפי **עניין אורלי אזולאי**,
עניין לקס ועניין רע"פ אוחנה.
- פירוש יסוד נפשי שבית המשפט מוסמך לפרש, בעבירות מסוג
"אחריות קפידה", לפי עבירות דומות שנחקקו עד לתיקון 39 וכבר
פורשו. לפי **עניין רע"פ אוחנה**.
- פירוש יסוד נפשי לפי חומרת העונש לעבירה, דרישת יסוד נפשי
מסוג של "מחשבה פלילית" ('כוונה' עד תיקון 39) לעבירת "פשע".

לפי **עניין לוזיה ועניין אוחנה**. לעבירה קצובת מאסר כלשהו-
דרישת 'רשלנות' לפחות.
- פירוש יסוד נפשי כשלשון עבירה, לפי תכליתה, משתמעת לשת
פנים, – העדפת הפירוש שהוא לטובת הנאשם, הוראת סעיף 34כא
לחוק העונשין. לפי **עניין לוזיה**.

מיון העבירות לפי פקודת מס הכנסה

עבירות ללא יסוד נפשי של כוונה או זדון (סעיף חוק ונושא)	פרטי עבירה רלוונטיים ליסוד נפשי	אידיקצייה של ענישה	יסוד נפשי מזערי	תימוכין, פסיקה לעיל ופסיקה נוספת
215 - עבירות שאין עליהן עונש מפורש	"אדם שעבר על פקודה זו או על תקנה.. ולא נקבע לאותה עבירה עונש"	מאסר שנה ו/או קנס סעיף 61 (א)(2) לחוק העונשין	מחשבה פלילית	סעיפים 19, 22 לחוק העונשין (עניין פלונית) + רמת הענישה + לשון החוק בפעולה סובייקטיבית (עניין פוליאקוב, עניין לקס) והעדר הגנת הקפידה.
215א - (א) אי הודעה על התחלת התעסקות או (ב) על שינוי בה	"לא הודיע על כך במועד.. ואף לא הגיש במועד את הדוח השנתי הראשון.."	(א) מאסר 3 שנים או קנס סעיף 61(א)(3) לחוק העונשין ו 150% תוספת מס. (ב) מאסר 18 חודש או קנס סעיף 61(א)(3) לחוק העונשין ו 150% תוספת מס	מחשבה פלילית	סעיפים 19, 22 לחוק העונשין (עניין פלונית) + רמת הענישה + לשון החוק בפעולה סובייקטיבית
216 - אי קיום דרישות מסוימות וכו'	"בלי סיבה מספקת"	מאסר שנה ו/או קנס סעיף 61 (א)(2) לחוק העונשין	רשלנות (לרבות במי שאחראי שילוחית)	עניין שקד (סיבה מספקת), עניין אבני מזרחי, ועניין שטרנשוס ⁶⁵

⁶⁵ ה"פ 95/80 שאול שטרנשוס נ' מדינת ישראל פ"ד לה(1) 661 (1980), עמ' 666 : "הרשלנות הנדרשת בעבירה לפי סעיף 216 (7) - היעדר סיבה מספקת למחדל - צריכה להתקיים בנישום עצמו"

216ג - ייצוג שלא כדין	" <u>העובר על הוראה</u> "	מאסר שנה ו/או קנס סעיף 61 (א) לחוק העונשין	מחשבה פלילית	ראו לגבי סעיף 215 לעיל
217 - דוח וידועות לא נכונים	" <u>ללא הצדק סביר</u> <u>ערך</u> " או " <u>אדם שמסר</u> <u>ידיעות</u> ". " <u>הטוען כי</u> <u>היה לו הצדק</u> <u>סביר</u> ..."	מאסר 2 שנים או קנס סעיף 61 (א) לחוק העונשין וסכום החסר בהכנסה	רשלנות (יש לב חוסר הסימטריה בהלכה הקיימת, לגבי היסוד הנפשי כאן לעומת זה שנקבע לגבי סעיף 219 בעניין לקס מאוחר יותר, על אף הזהות במרכיבי העבירה, הענישה וההגנה מפניה)	עניין יעקובי ⁶⁶ ועניין לקס (דברי השופט קדמי - ה"ש 27 לעיל)
218 - אי ניכוי מס	" <u>שהיה עליו לנכות</u> ", או " <u>בידעו שלא</u> <u>נוכה</u> "	מאסר שנה ו/או קנס סעיף 61 (א) לחוק העונשין	מחשבה פלילית	ראו לגבי סעיף 215א לעיל
219 - אי העברת מס שנוכה	"ובלי הצדק סביר" " <u>הטוען כי היה לו</u> <u>הצדק סביר</u> "	מאסר 2 שנים ו/או קנס סעיף 61(א) לחוק העונשין ופי שניים מסך הניכויים	טעון הכרעה בין רשלנות ומחשבה פלילית (ראו גם יסוד נפשי שנקבע לגבי סע' 217- זהה במאפייניו)	עניין לקס (דעת השופט קדמי - רשלנות ודעת השופטת בייניש - מחשבה פלילית)

⁶⁶ ע"פ 916/84 ישעיהו יעקובי נ' מדינת ישראל פ"ד מ(1) 94 (1986): "על-פי רלונו של סעיף 217 לפקודה אין עניינה של העבירה רק בנישום עצמו, אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, אלא גם בכל "אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל ענין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות...". תנאי להרשעה בעבירה זו הוא, כי המעשה נעשה "ללא הצדק סביר". מבחנו של "הצדק סביר" הוא מבחן אוביקטיבי, כמבחן, שנקבע ל"סיבה סבירה" או ל"סיבה מספקת", (שם בעמ' 95-96).

<p>עניין לקס ורע"פ אוחנה (לפי תכלית החקיקה-אחריות שילוחית, סמכות הפרשנות, מאפייני העבירה- סטנדרט התנהגות והסדר חברתי, רמת הענישה ויצירת חובת זהירות מוגברת)</p>	<p>אחריות קפידה</p>	<p>קנס פי שלושה מסכום הקנס או הכופר ששולם</p>	<p>"לא ישלם חבר בני אדם..."</p>	<p>220 ב - תשלום קנס או כופר שהוטל על הזולת</p>
<p>עבירה עצמאית ראו לגבי סעיף 215א לעיל</p>	<p>מחשבה פלילית</p>	<p>ענישה לפי סעיף 215-217 ו-220</p>	<p>"מי שסייע לאחר לערוך דוח הודעה או מסמך אחר... כשהוא יודע" או "שהתייצב כנציגו של נישום ומסר"..."יראוהו לעניין הסעיפים 215-217 ו-220 כאילו עשה את הדברים"</p>	<p>224 - אחריות המסייע לעריכת דוח או למסירת ידיעה, לא נכונים</p>
<p>עבירה עצמאית עניין לקס (דעת רוב של השופטות בייניש ושטרסברג-כהן)</p>	<p>אחריות קפידה</p>	<p>לפי סעיף 215-220</p>	<p>"היה מנהל פעיל, שותף, ... אם לא הוכיח אחת משתי אלה: ... שלא בידיעתו... שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים"</p>	<p>224 א - אחריות מנהל וכו'</p>

תימוכין, פסיקה לעיל ופסיקה נוספת	יסוד נפשי מזערי	אינדיקצייה של ענישה	פרטי עבירה רלוונטיים ליסוד נפשי	עבירות עם יסוד נפשי של כוונה או זדון (סעיף חוק ונושא)
סעיפים 19, 90א, 21 (ב) לחוק העונשין	(א)+(ב) מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת, פרט לעבירה במצב שה"תוקף מזויין" ואין לו יסוד של כוונה ולכן די במחשבה פלילית	(א) מאסר 5 שנים או קנס 61 (א)4 לחוק העונשין (ב) מאסר 3 שנים או קנס 61 (א)3 לחוק העונשין	(א) " <u>בכוונה</u> <u>להכשילו</u> " או " <u>מזויין</u> בכלי", (ב) " <u>מעשה</u> <u>המכוון ל</u> "	216 א - (א) תקיפה, או (ב) הפרעה בשעת מילוי תפקיד
סעיפים 19, 90א לחוק העונשין	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת	מאסר 2 שנים או קנס 61(א)3 לחוק העונשין	" <u>מתוך כוונה למנוע</u> "	216 ב - העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס
ראו לגבי סעיף 216א לעיל	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת (לכאורה פירוש המינוח "במיד בכוונה" - מתאר זדון מתוך מטרה (לפי הוראת המעבר בסעיף 90א לחוק העונשין)	מאסר 7 שנים ו/או קנס 61(א) (4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה	" <u>אדם אשר במזיד,</u> <u>בכוונה להתחמק</u> <u>ממס או לעזור לאדם</u> <u>אחר להתחמק ממס</u> "	220 - מרמה וכו'

מיון העבירות לפי חוק מע"מ

תימוכין, פסיקה לעיל ופסיקה נוספת	יסוד נפשי מזערי	אינדוקצייה של ענישה	פרטי עבירה רלוונטיים ליסוד נפשי	עבירות ללא יסוד נפשי של כוונה או זדון (סעיף חוק ונושא)
עניין אורן מתכות, עניין לקס, עניין אבני מזרחי	מחשבה פלילית	מאסר שנה	"הפר הוראה"	117(א) - מי שהפר הוראה מהוראות חוק זה
דמיון לעבירה ולהגנה לפי סעיף 224א לפקודה. ראו לעיל הנמקות שם	אחריות קפידה	לפי סעיף 117 (א)(11) או (12)	"יאשם בה גם העוסק אם לא הוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעתה"	117(א1) - אחריות השולח/ העוסק לאי רישום
דמיון לעבירה לפי סעיף 215 לפקודה. (למרות שחומרת הענישה כאן נחותה) ראו לעיל הנמקות שם	מחשבה פלילית	מאסר 3 חודשים או קנס 9,600 ש"ה	"מי שהפר הוראה מחוק זה ולא נקבע... או הפר הוראה בתקנות כשנאמר בתקנות שההפרה היא עבירה"	118 - עבירה שלא נקבע לה עונש
זהה לעבירה ולהגנה לפי סעיף 224א לפקודה, ראו לעיל והנמקות שם, ועניין לקס	אחריות קפידה	בהתאם לעבירה וליסוד הנפשי	"יהיה אשם גם כל מי שבעת ביצוע היה בו מנהל פעיל וכו', זולת אם הוכיח ש..."	119 - עבירה של חבר בני אדם - אחריות ממלא תפקיד
זהות במאפיינים לסעיף 119 לחוק מע"מ. ראו לעיל והנמקות שם	אחריות קפידה	בהתאם לעבירה וליסוד הנפשי	"ינאשם גם החייב במס - זולת אם יוכיח שהעבירה נעברה שלא בידיעתו או שנקט כל האמצעים הנאותים כדי להבטיח קיום הוראות החוק"	120 - אחריות למעשי עובד

תימוכין, פסיקה לעיל ופסיקה נוספת	יסוד נפשי מזערי	אינדיקצייה של ענישה	פרטי עבירה רלוונטיים ליסוד נפשי	עבירות עם יסוד נפשי של כוונה או זדון (סעיף חוק ונושא)
סעיפים 19, 90א, 21 (ב) לחוק העונשין	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת	מאסר 5 שנים או כפל קנס 61(א) (4) לחוק העונשין	<u>"עשה במטרה ל.."</u>	117(ב) - עשה אדם מעשה במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס
זהה לסעיף 117(ב)	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת	מאסר 5 שנים	<u>"עשה במטרה ל.."</u>	117(ב1) - פעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט
זהה לסעיף 117(ב)	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת	מאסר 7 שנים או קנס פי 5 מ 61 (א) (4) לחוק העונשין	עבירה לפי סעיף 117(ב) או (ב1) "בנסיבות מחמירות"	117(ב2) - עבירה לפי ס"ק (ב) או (ב1) בנסיבות מחמירות
זהה לסעיף 117(ב)	מחשבה פלילית - כוונה מיוחדת	מאסר 2 שנים	<u>"העביר מתוך כוונה", "חילק מתוך כוונה"</u>	117א - העברת נכסים בכוונה למנוע תשלום מס

אחרית דבר

בחיפוש המענה לשאלה, כיצד יש לזהות יסוד נפשי מזערי הנדרש בעבירות מס, פתחתי בכללי הפרשנות לחוק וביישומם, בפרט לפי הוראות לדין הפלילי. היתה זו נקודת הפתיחה למלאכת זיהוי מצב היסוד הנפשי הנדרש בעבירה. כאן הוסבר הכלל הידוע, שחומרת העבירות היא כחומרת יסודן הנפשי ולכן, לפיכך, זוהי גם הדרך לדרג עבירות.

ברם, הגדרות בלתי מספקות של לשון החוק, חייבה להתייחס אל הדרך של הפסיקה ואל דעות המלומדים, כדי לסייע לפירוש נכון של סוג היסוד הנפשי הנדרש, ונדונו גישות היסוד והעקרונות לפי הלכות ועיונים, שעסקו בפירוש ביחס לעבירות, בכלל, ולעבירות מס, בפרט.

לאחר עניינים אלה התאפשר מעבר לדיון בעבירות לפי חוקי המס, ובכדי לדרגן לפי היסוד הנפשי. למלאכת הדירוג של עבירות המס, לפי יסוד נפשי, בסופו של דבר, נתמתי את כללי הפרשנות, לשון החוק, ההלכות שצויינו, ההיקש מעבירות דומות וההיגיון.

חשוון התשס"ח.

'סיוע' ואחריות פלילית, ושל רואה חשבון בפרט ולפי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף

פתח דבר

הוראתו הכללית של סעיף 34 כג לחוק העונשין⁶⁷, קובעת:

"באין בחוק הוראה לסתור, יחולו הוראות החלק המקדמי והחלק הכללי גם על עבירות שלא לפי חוק זה".

ולכן, מחייבת אותנו לברר, תחילה, את מהותו של "סיוע" פלילי לפי דיני העונשין. לאחר מכן אפשר יהיה לברר נגזרות פליליות אפשריות בהתנהגותו של רואה חשבון, כ'מסייע', הן בעריכה והן במתן חוות דעת על דוחות, המוגשים לרשויות, בפרט לפי הוראות פרטיקולריות של פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה, או, פקודת מס הכנסה) או חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). כאן יש לברר את הכללים המשפטיים המאפיינים "סיוע", בעת בחינת אחריות והתנהגות מסייעת של רואה חשבון, לפי הלכות ה"סיוע" מהדין הפלילי הכללי, ולהתייחס לאלו, שנוגעים לבעל מקצוע חופשי וברואה חשבון, לפי עבירות ה'סיוע' שהוגדרו בחוקי המס.

⁶⁷ חוק העונשין, התשל"ז-1977. (להלן: חוק העונשין)

גוף דבר

על הצורך שיש לסווג שותפים לדבר עבירה לפי דרגות עמד השופט מישאל חשין:

"על-פי השקפתה של שיטת המשפט, יש וראוי לראות את פלוני כנושא בחבות פלילית - וכמי שראוי כי תוטל עליו סנקציה פלילית - אף שאין הוא מבצעה בפועל של העבירה. ולהפך: פטור מחבות פלילית - "פלוני אינו מבצע בצוותא"; "פלוני אינו משדל"; "פלוני אינו מסייע" - אמור ליתן ביטוי ל"ריחוקו" של פלוני ממסכת העבירה, כדי כך שלא יהיה זה ראוי להטיל עליו סנקציה בפלילים.⁶⁸

השאלה אם נתקיימה באדם כלשהו עבירת "סיוע" ותוטל עליו אחריות פלילית של "מסייע" לדבר עבירה, שהיא נחותה מבחינת חומרתה מהאחריות של 'מבצע עיקרי' של עבירה, היא זו אשר, לעתים קרובות, עומדת להכרעה במשפט פלילי. או, בפשטות, השאלה: מהם מעמדו, מבחנו ואחריותו של "מקורב" לדבר עבירה.

קביעה רוחבית כוללת לפתיחת העיון בשאלה עולה מסעיף 734 לחוק העונשין:

"734. תחולת דין העבירה

מלבד אם נאמר בחיקוק או משתמע ממנו אחרת, כל דין החל על הביצוע העיקרי של העבירה המושלמת חל גם על נסיון, שידול, נסיון לשידול או סיוע, לאותה עבירה."

לפיכך, יש לברר את מהות הדין תחילה לפי חוק העונשין, חוק מסגרת לכל עבירה, על היסודות של התנהגות ונפש של שותפים לעבירה, ולאבחן את יסודות ה"סיוע" משאר צורות השותפות האחרות לדבר עבירה, כדרוש לקביעת אחריות למעשה פלילי.

⁶⁸ ע"פ 4389/93 יוסף מרדכי נ' מדינת ישראל, פ"ד (3) 255, 239 (1996)

עבירת ה"סיוע"

עבירת 'סיוע' כללית, העומדת בפני עצמה, הוגדרה בסעיף 31 לחוק העונשין:

"31. מסייע -

מי אשר, לפני עשיית העבירה או בשעת עשייתה, עשה מעשה כדי לאפשר את הביצוע, להקל עליו או לאבטח אותו, או למנוע את תפיסת המבצע, גילוי העבירה או שללה, או כדי לתרום בדרך אחרת ליצירת התנאים לשם עשיית העבירה, הוא מסייע"

ועבירת 'סיוע שלאחר מעשה', הוגדרה בסעיף 260 לחוק העונשין:

"260. מסייע לאחר מעשה -

(א) היודע שפלוני עבר עבירה ומקבל אותו או עוזר לו בכוונה שיימלט מעונש, הריהו מסייע לאחר מעשה, זולת אם היה בן-זוג, הורה, בנו או בתו של העבריין; ואולם אשה שבנוכחותו ובמרותו של בעלה קיבלה עובר עבירה שבעלה השתתף בה או עזרה לו, כדי שיימלט מעונש - אינה בגדר מסייעת; לענין סעיף זה, "עבירה" - למעט חטא."

(ב) מסייע לאחר מעשה אפשר להעמיד לדין ולהרשיע, אף אם מבצע מעשה העבירה לא הורשע תחילה או שאי אפשר לנקוט נגדו או לאכוף עליו ענישה בשל העבירה."

עבירות של 'הכנה וקשר', הוגדרו בסעיפים 498-500 לחוק העונשין, ולמעשה נושקות לביצוע עבירה עיקרית או לסיוע לה, כדבר השופטת דאז, דורית בייניש:

"ה"סיוע" הינו חלק מהגשמת התכנית הפלילית של הקושרים. העבירה המושלמת מגשימה את התכנית הפלילית שראשיתה בהסכמה שנוצרה בין הקושרים ואחריתה בהוצאתה לפועל. כל שלב לעצמו מהווה עבירה נפרדת, אך שלב העבירה המושלמת בולע את שלב הקשר, בין שהקושר הוא צד לעבירה כ"מבצע עיקרי" ובין שהוא

"מסייע", ובלבד שהמורשע בקשר היה צד לעבירה המושלמת שהקשר התייחס אליה. אין נפקא מנה לעניין זה, אם היה הקשר לביצוע עבירה מושלמת או קשר במטרה לסייע. בגין מעורבות זו נושא הקושר באחריות עונשית, בהתאם לרמת מעורבותו בביצוע העבירה שהושלמה ובהתאם למידתה.⁶⁹

עבירות הקשר, ובפרט אלו שבסעיף 500 לחוק העונשין, מתייחסות גם למעשים של ייעוץ ותכנון פעולות, שיש להם ביטוי בחיובים לפי חוקי המס, בהקשר להשתמטות ממס, ולכן הן נושקות לסיוע פלילי.

לשם הנוחות, להלן נוסחו של עבירות הקשר לפי חוק העונשין:

"498. מתן אמצעים לביצוע פשע -

- (א) הנותן לאדם כלים, חמרים, כסף, מידע או כל אמצעי אחר כשהוא יודע שהדבר עלול לשמש, במישרין או בעקיפין, לביצוע פשע או להקלת ביצועו, דינו - מאסר שלוש שנים.
- (ב) לענין סעיף זה אין נפקא מינה אם הדבר ניתן לצמיתות או לשעה, בתמורה או שלא בתמורה, ואם בוצע פשע ואם לאו.
- (ג) אין בהוראות סעיף זה כדי לגרוע מהוראות יתר סעיפי פרק זה ומהוראות פרקים ד' ו-ה' וסעיפים 260 עד 262, אלא להוסיף עליהן.

"499. קשר לפשע או לעוון -

- (א) הקושר קשר עם אדם לעשות פשע או עוון, או לעשות במקום שמחוץ לישראל מעשה שהיה בגדר פשע או עוון אילו נעשה בישראל והוא עבירה גם לפי דיני אותו מקום, דינו -
- (1) אם העבירה היא פשע - מאסר שבע שנים או העונש שנקבע לאותה עבירה, הכל לפי העונש הקל יותר;
- (2) אם העבירה היא עוון - מאסר שנתיים או העונש שנקבע לאותה עבירה, הכל לפי העונש הקל יותר.
- (ב) הקושר קשר יישא באחריות פלילית גם על עבירה שלשמה נקשר הקשר או שנעברה לשם קידום מטרתו, רק אם היה צד לעשייתה לפי סימן ב' לפרק ה'.

⁶⁹ עפ 98 / 1820 אייל בן אברהם אנג'ל נ' מדינת ישראל פ"ד נב (5) 97, 109 (1988)

"500. קשר למעשים אחרים -

- הקושר קשר עם חברו לאחת המטרות האלה, דינו - מאסר שנתיים:
- (1) למנוע או להכשיל ביצועו של דין או אכיפתו;
 - (2) לגרום נזק לגופו של אדם או לשמו הטוב;
 - (3) להביא לידידה בערך נכסו של אדם;
 - (4) למנוע או להפריע אדם מהעביר באופן חפשי וכדין נכס שלו בערכו הראוי;
 - (5) להזיק לאדם במשלח ידו או במקצועו;
 - (6) למנוע או להפריע אדם מעיסוק באופן חפשי וכדין במשלה-ידו, במקצועו או בעבודתו, ובלבד שהיה במעשה משום עבירה אילו עשאו יחיד;
 - (7) להשיג מטרה אסורה;
 - (8) להשיג מטרה כשרה באמצעים אסורים."

יסודות ה"סיוע" - סעיפים 31 ו-260 לחוק העונשין

עבירת ה"סיוע" - עבירה עצמאית

עצמאות עבירה זו צויינה כך, למשל:

"הסיוע הוא עבירה בפני עצמה. המאפיין את ההתנהגות המסייעת הוא שהיא מהווה תרומה עקיפה ומשנית לביצועה של העבירה העיקרית... התרומה של המסייע היא עקיפה, שכן אינו נוטל חלק בביצוע העיקרי של העבירה. תרומתו של המסייע היא משנית, שכן אין הוא אלא שותף זוטרי למבצע העיקרי."⁷⁰ (ההדגשות שלי - י.מ.)

על כן, אמור מעתה, שה"סיוע" הוא עבירה של תרומה עקיפה ומשנית לביצוע עבירה עיקרית ללא נטילת חלק בביצוע העבירה העיקרית.

⁷⁰ ע"פ 320/99 פלוגית נ' מדינת ישראל פ"ד נה (3) 22, 31 בס' 14 (2001)

והובהר עוד בעניין פלונים⁷¹:

"תרומתו של המסייע היא היצונית. אין הוא חלק פנימי של המשימה העבריינית עצמה. אין הוא היוזם. אין הוא המחליט על הביצוע ואין הוא שולט על הביצוע. אין הוא אדון לביצוע. הוא מבצע מעשי עזר הנפרדים מביצוע העבירה על-ידי העבריין העיקרי, ושיש בהם 'כדי לאפשר את הביצוע, להקל עליו או לאבטח אותו'..." (ההדגשה שלי - י.מ.)

היסוד העובדתי בעבירת "סיוע"

התנהגות

התנהגות ה"מסייע" ניתנת לתיאור באופן הבא:

"היסוד העובדתי של עבירת הסיוע- שהיא עבירת התנהגות- הוא ה"מעשה" וה"נסיבה" (ראו סעיף 18 לחוק העונשין). ה"מעשה" מהווה את המרכיב ההתנהגותי. המאפיין התנהגותי זה הוא שיש בה כדי ליצור את התנאים להגשמתו של היסוד העובדתי בעבירה על ידי המבצע העיקרי... ההתנהגות המסייעת - בין שהיא מעשה ובין שהיא מחדל מתאפיינת בכך שיש בה לאפשר את ביצוע היסוד העובדתי של העבירה העיקרית, להקל אותו או לאבטחו. מעצם מהותה של עבירת הסיוע כתורמת באופן עקיף ומשני להגשמתה של העבירה העיקרית, מתבקשת המסקנה כי מעשה צריך להיות "מסוגל" לסייע להגשמתה של העבירה העיקרית... עם זאת אין נדרש כי ההתנהגות המסייעת תהיה אפקטיבית או כי הסיוע יהיה

⁷¹ ע"פ 2796/95 פלוניס נ' מדינת ישראל, פ"ד נא (3) 388, 406 (1997)

תנאי בלעדיו לא היתה מתגבשת העבירה.⁷² (ההדגשות שלי - י.מ.)

נסיבות

לגבי הנסיבות הנדרשות בעת ביצוע עבירה של "סיוע", הובהר בעניין פלונית:

"הנסיבה" בעבירת הסיוע היא הפליליות של ההתנהגות, שלה מהווה הסיוע גורם משני ועיקרי. סיוע זה, מבחינת גורם הזמן, יכול שיהיה לפני עשיית העבירה העיקרית או בשעת עשייתה. הסיוע צריך שיופנה כלפי עבירה בעלת יעוד מוחשי... כמו כן לעניין אחריותו של המסייע אין נדרש שהעבירה העיקרית הושלמה. די בכך שהעברייני ניגש לביצועה.⁷³ (ההדגשות שלי - י.מ.)

ראוי להוסיף עוד מדברי הפרופ' שניאור זלמן פלר:

"התקיימות ביצוע עיקרי או, לפחות, התקיימות תחילת ביצוע עיקרי, כנסיבה רלוונטית להתהוות סיוע לדבר עבירה, היא פועל יוצא הגיוני מן המושג 'סיוע' עצמו"⁷⁴.

מכאן, שה"סיוע" הוא התנהגות, במעשה או במחדל, שתורמת ליצירת תנאים להגשמת יסוד עובדתי של עבירה עיקרית, כך שהיא מסוגלת לסייע לביצוע עבירה עיקרית בעלת יעוד מוחשי, מבלי שנדרשת אפקטיביות בסיוע, או שהסיוע יהיה תנאי הכרחי לביצוע עבירה עיקרית, או שתושלם עבירה עיקרית, ודי בראשית ביצועה.

⁷² עניין פלונית, לעיל ה"ש 70, עמ' 31 פסקה 15

⁷³ שם, עמ' 32 פסקה 16

⁷⁴ ש"ז פלר, יסודות בדיני עונשין, כרך ב' תשמ"ז, בעמ' 256

היסוד הנפשי של עבירת "סיוע"

הנשיא דאז, אהרון ברק ציין את טיבו של יסוד נפשי, כשל "כוונה מיוחדת", שנכלל בעבירת "סיוע":

"...לא נזקקתי להוראת סעיף 31 לחוק העונשין, שלפיה הסיוע מהווה מעשה "כדי לאפשר את ביצוע העבירה".
הוראה זו נוגעת לדעתי ליסוד הנפשי שבעבירת הסיוע,
ואין לה השלכה על שאלת היסוד ההתנהגותי.⁷⁵
(ההדגשות שלי - י.מ.)

היסוד הנפשי של עבירת "סיוע" נותח על ידו שם:

"מהו היסוד הנפשי בעבירת הסיוע? על כך אנו למדים מההוראה הכללית בדבר היסוד הנפשי שבחוק העונשין ומההוראה המיוחדת באשר למצב הנפשי הקבועה בסעיף הסיוע שבחוק העונשין.
ההוראה הכללית בחוק העונשין (סעיף 20(א)) קובעת:
"מחשבה פלילית - מודעות לטיב המעשה, לקיום הנסיבות ולאפשרות הגרימה לתוצאות המעשה, הנמנים עם פרטי העבירה...".
הוראה זו חלה על כל העבירות הפליליות. שעה שסעיף החוק המגדיר עבירה פלילית 'שותק' באשר לסוג המודעות הפלילית הנדרשת לגיבושה של אותה עבירה, **תידרש "מחשבה פלילית" כאמור בהגדרה הכללית. מכאן, שמחשבה פלילית הנדרשת בעבירת הסיוע - שאינה עבירה תוצאתית - הינה כפולה: ראשית, מודעות לטיב ההתנהגות המסייעת, כלומר מודעות לכך שההתנהגות תורמת ליצירת התנאים לשם עשיית עבירה עיקרית בעלת ייעוד מוחשי; שנית, מודעות לקיום הנסיבות הרלוונטיות בעת ההתנהגות המסייעת, כלומר מודעות לכך שהמבצע**

⁷⁵ עניין פלונית, לעיל הי"ש 70, עמ' 31 פסקה 15

העיקרי מבצע או עומד לבצע עבירה, הגם שאין נדרשת מודעות לכל פרט מפרטי העבירה⁷⁶. (ההדגשות שלי - י.מ.)

באשר לביטוי, שנקבע בנוסח הסופי של סעיף 31 לחוק העונשין - "עשה מעשה כדי לאפשר את הביצוע", וכפי שהיה הדין עובר לתיקון מס' 39 לחוק העונשין⁷⁷, (להלן: "תיקון 39"), וכן, כדעת מיעוט של השופט יצחק אנגלרד בעניין פוליאקוב⁷⁸, כי ב"סיוע" נדרש מצב נפשי של מטרה, קבע כך גם, אחר כך, הנשיא דאז, אהרון ברק:

"...נראית לי העמדה הדורשת, נוסף על המודעות לטיב ההתנהגות המסייעת ולנסיבות הרלוונטיות, גם מצב נפשי של מטרה או תכלית לסייע לעבריין העיקרי. אכן, המצב הנפשי המיוחד הנדרש בדין הסיוע הוא שהמסייע יבקש לתרום תרומה מסייעת למבצע העיקרי. ביסוד גישתי זו מונחים השיקולים האלה:

ראשית, לשונו של חוק העונשין. החוק קובע במפורש כי לשם סיוע נדרשת עשיית מעשה "כדי" לאפשר את הביצוע של העבירה העיקרית. הדיבור "כדי" מצביע על יסוד נפשי. הוא מבטא את הרעיון כי לנגד עיניו של המסייע עמדה המטרה של הסיוע.⁷⁹

בדומה ציין גם הפרופ' שניאור זלמן פלר:

"השתלבות כאמור של המחשבה הפלילית ברכיבי היסוד העובדתי שבסיוע לדבר עבירה מגלה מחשבה פלילית מיוחדת במטרה מסויימת - להשתתף באירוע העברייני

⁷⁶ שם, עמ' 32 פסקה 17

⁷⁷ חוק העונשין (תיקון מס' 39) (חלק מקדמי וחלק כללי), התשמ"ד - 1994,

סי"ח 348

⁷⁸ ע"פ 4317/97 אולג פוליאקוב נ' מדינת ישראל, פ"ד נג (1) 289, (1999)

⁷⁹ עניין פלונית, לעיל הי"ש 70, עמ' 33 פסקה 19

כשותף עקיף בו, כלומר ANIMO SOCII, בהבדל מן המבצע העיקרי, המשתתף בו ANIMO AUCTORIS. מטרתו של המסייע היא אך ורק לעזור לאחר, כדי שהוא יבצע באורח ישיר את העבירה. בהגדרה זו של המחשבה הפלילית הצפונה בסיוע לדבר עבירה, משתקפת התכליתיות של הסיוע... המודעות של המסייע לטיב התנהגותו ותוצאותיה, וכן לבסיבות הרלוואנטיות האמורות, ומטרתו להגיש עזרה למבצע העיקרי, מספקות את היסוד הנפשי הדרוש להתהוות סיוע לדבר עבירה".⁸⁰

וכן, זו דעתם של הפרופ' מרדכי קרמניצר וליאת לבנון⁸¹, לגבי הכוונה המיוחדת של המסייע, שפורטה במסגרת מאמר הביקורת על דעת שופטי הרוב בעניין פוליאקוב.⁸²

בסיכום לגבי היסוד הנפשי של עבירת ה'סיוע' ציין הפרופ' שניאור זלמן פלר:

"היסוד הנפשי שבסיוע לדבר עבירה מתבטא במחשבה פלילית לגבי היסוד העובדתי שבו, על רכיביו ההתנהגותי והנסיבתי, מיוחדת, במטרה לאפשר למבצע העיקרי לבצע את העבירה או להקל עליו את הביצוע".⁸³

וכדברי הנשיא דאז, אהרון ברק:

"חוק העונשין קובע במפורש דרישה של מחשבה פלילית מיוחדת ("כדיל"), שממנה אין הפרשן רשאי להתעלם...

⁸⁰ ש"ז פלר, לעיל ה"ש 74, עמ' 260

⁸¹ מרדכי קרמניצר וליאת לבנון, "בית המשפט כמסייע לדבר חקיקה על הסיוע לדבר עבירה ועל הפרשנות בפלילים בעקבות הדין בהוראת הסיוע בע"פ 6327/97", מחקרי משפט יז, 403 תשס"ב

⁸² עניין פוליאקוב, לעיל ה"ש 78

⁸³ שם, עמ' 263

... על רקע גישה פרשנית-תכליתית זו הנני סבור כי בצד המודעות לכך שהתנהגותו של המסייע תורמת ליצירת התנאים לביצוע העבירה ובצד המודעות לכך כי המבצע העיקרי מבצע או עומד לבצע עבירה, קיימת הדרישה **המהשבתית הנוספת כי המסייע עושה כן מתוך מטרה לסייע**. זהו מצב נפשי של מטרה או תכלית. **נדרש כי המסייע יבקש לתרום תרומה מסייעת למבצע העיקרי**.²⁰ לעתים המסייע מודע לטיב התנהגותו המסייעת ולקיום הנסיבות הרלוונטיות, אך אינו מעמיד לנגד עיניו את מטרת הסיוע אף שמטרה זו מתבקשת, ברמת הסתברות של ודאות קרובה, ממודעותו של המסייע לטיב התנהגותו המסייעת ולקיום הנסיבות הרלוונטיות. **במצב דברים זה יש מקום להחיל את הילכת הצפיות אשר פותחה בפסיקה...** אכן, מודעות שהתנהגותו של המסייע עשויה, קרוב לוודאי, להיות תרומה מסייעת למבצע העיקרי, שקולה כנגד המטרה לסייע לו, הנדרשת בהוראת הסיוע.⁸⁴ (ההזגשות שלי - י.מ.)

ודוק. הנשיא דאז, אהרון ברק העלה שם שאלה נוספת לגבי מבחנו של היסוד הנפשי בעבירת ה'סיוע'. האם, כאשר העבירה העיקרית מוגדרת **תוצאתית**, ולעבירה שכזו נדרש, לפי סעיף 20 לחוק העונשין, יסוד נפשי של "כוונה" או "פזיזות" מן המבצע העיקרי, נדרש, שגם ב'מסייע' תקיימנה 'פזיזות' ביחס להתממשות תוצאת העבירה על ידי המבצע, או, 'כוונה' לכך שהמבצע העיקרי יממש את כוונתו, או, מאידך, אולי די בכך ש'סייע', בלי שנתגבשה אצלו 'כוונה' או 'פזיזות' שהמבצע העיקרי יגשים את כוונתו. למען הפשטת השאלה, נשאל אחרת, כך: האם המסייע והמבצע פועלים לפי אותה משקפת (כוונה), או שכל אחד נבחן לפי משקפת אחרת - ראייתו העצמית - עצמאית?

⁸⁴ עניין פלונית, לעיל ה"ש 70, עמ' 35-34 - פסקאות 19-20

בשונה מן הדעות, בפסיקה שקדמה לתיקון 39, עליהן מתח הפרופ' מרדכי קרמניצר ביקורת קשה⁸⁵, וכפי שעולה מדברי הפרופ' שניאור זלמן פלר לגבי מטרת הסיוע, שנכללה בסעיף 26 לחוק העונשין כנוסחו לפני תיקון 39, ושאותה פירש הפרופ' ש"ז פלר לפי תכליתו של המסייע - התנהגות מסייעת בלבד, וללא קשר לכוונת המבצע, שלא היה לה אז איזכור בחוק⁸⁶, הגיע גם הנשיא דאז, אהרון ברק למסקנה דומה לגבי כוונת ה"סיוע" על פי החוק שלאחר תיקון 39, ושם⁸⁷ עולים נימוקיו, בתמצית, כך:

- בהוראת ה'סיוע' שבסעיף 31 לחוק העונשין אין כל הוראה מפורשת באשר לצורך ביסוד נפשי זה ליסוד הנפשי של המבצע העיקרי.
- אין להסיק על קיום דרישה כזו אף לא בדרך פרשנית ואין לקבל את הגישה, שאם בעבירה העיקרית נדרשת כוונה מצד המבצע העיקרי, הרי נדרש, כי גם המסייע התכוון לכך שהמבצע העיקרי יגשים את זממו. דרישה כזו אינה קבועה במפורש בהוראת הסיוע, אלא רק שהמסייע יפעל "כדי" לאפשר את הביצוע של העבירה העיקרית. מכאן יש להסיק רק על הצורך במצב נפשי של מטרה לסייע לעבריין העיקרי ואין להסיק על כוונת המסייע שהעבריין העיקרי גם יגשים את כוונתו.
- המסייע תורם תרומה עקיפה ומשנית לביצוע עבירה עיקרית. לכן, אין לדרוש, כי המחשבה הפלילית אצל המסייע תהיה זה לזו של העבריין העיקרי. בייחוד אין לדרוש זאת לעניין הכוונה, כדעת השופט דאז, ד' ביניש⁸⁸, או כדברי הפרופ' ש"ז פלר ש: "עצם המושג 'סיוע' מיותר הזדהות נפשית של המסייע עם הרקע הנפשי עליו נעברה העבירה בידי מבצעה העיקרי, כדרישה חיונית להתהוות הסיוע"⁸⁹.

⁸⁵ מ. קרמניצר, "כוונת המסייע - כוונת המבצע", משפטים ג', 97 (תשל"א תשל"ב)

⁸⁶ ש"ז פלר, לעיל ה"ש 74, עמ' 267

⁸⁷ עניין פלונת, לעיל ה"ש 70, עמ' 36 - 37

⁸⁸ ע"פ 8469/99 אביגדור אסקין נ' מדינת ישראל פ"ד נה(2) 65 (2001)

⁸⁹ ש"ז פלר, לעיל ה"ש 74 עמ' 273

- חומרת העונש, המוטל על המסייע כדי מחצית העונש שנקבע למבצע עיקרי, תומכת בגישה כי אין לדרוש, לשם שיכלול אחריותו של המסייע, שתתקיים בו כוונה להגשמת זממו של העבריין העיקרי. דרישה שכזו עלולה לקרבו באופן בלתי ראוי ל"מבצע בצוותא".
- עבירת ה'סיוע' כבר הפכה בתיקון 39 מאחת הצורות האפשריות של השתתפות בביצוע עבירה עיקרית לעבירה נפרדת, הנתפסת על-ידי המחוקק כנושאת בחומרה מופחתת. אי לכך אין לדרוש זהות במחשבה הפלילית בביצוע עבירה עיקרית לבין זו שבעבירת סיוע. די בכך, שהמסייע שם לנגד עיניו מטרה לסייע לעבריין העיקרי.
- הטעמים המונחים ביסוד רצונו של אדם לסייע - בין אם הוא רצה בכך שהעבריין העיקרי יגשים את זממו ובין אם לאו - נוגעים למניעיו של המסייע ולא למצב הנפשי של המבצע.

אמור מעתה, ש"סיוע" הוא עבירה של "מחשבה פלילית" לגבי ההתנהגות והנסיבות ושל "כוונה מיוחדת" לתרום לתוצאה, שאינה נמנית עם פרטי עבירת הסיוע. נדרוש מן המסייע מודעות לטיב התנהגותו המסייעת, לנסיבות הסיוע - שהעבריין העיקרי מבצע או עומד לבצע עבירה, ולכך שהסיוע ניתן מתוך מטרה לסייע לעבריין העיקרי לממש תוכניתו. לפי העיקרון המותווה בסעיף 20(ב) לחוק העונשין, יחול על המסייע גם כלל ה'צפיות', ולכן די במודעות המסייע, שבהתנהגותו קרוב לוודאי יתרום תרומה לביצוע העבירה העיקרית. אין צורך להתנות במסייע, שמחשבתו הפלילית תהיה זהה לזו של העבריין העיקרי, לרבות לעניין הכוונה, משום שאין זהות בין המחשבה הפלילית של מבצע עיקרי לבין זו של מסייע, ולא נדרש להוכיח, בעבירה תוצאתית, כי המסייע התכוון לכך, שהמבצע העיקרי יצליח לממש כוונתו.

"סיוע" לעומת צורות אחרות של שותפות לדבר עבירה

הצורך לאבחן ביניהן

הנחיצות לאבחן בין צורות השותפות לדבר עבירה נובעת, בעיקרה, בשל ההבדל ביניהן ברמת הענישה, שנקבע בתיקון 39. עונשו של המסייע הוא, לפי סעיף 32 לחוק העונשין, מחצית עונשו של מבצע עיקרי.

הצורך לאבחן ביניהן נובע גם, משום הפטור מאחריות פלילית של ה'מסייע', בתנאים של סעיף 34 לחוק העונשין, עקב חרטה אקטיבית במניעת ביצוע העבירה. וכן, משום שיש הבדל ביניהן בדין אחריותו של 'מסייע' לעבירות הנוספות, שבוצעו במהלך עבירה עיקרית, לה הוא סייע, דבר שיוסבר בהמשך.

על חשיבות צורך האבחנה ביניהן עמדה הפרופ' מרים גור-אריה:

"ההנחה המשותפת לכל צורות השותפות היא כי העבירה שנעברה היא אחת, וכל מי שתרם להתהוות עבירה זו נושא באחריות עליה בהתאם למהות תרומתו. מי שתרומתו לא חרגה מגדר פעולות-עזר, ישא באחריות כמסייע לעבירה שנעברה, ועונשו - בהתאם להצעה - יהיה מחצית העונש הצפוי בעבירה זו. לעומת זאת, מי שנטל חלק בעצם ביצוע העבירה, ישא באחריות כמבצע בצוותא של העבירה שנעברה, גם אם הוא-עצמו לא השלים את הביצוע, כשעונשו יהיה זהה לעונש הצפוי בגין העבירה המושלמת שנעברה"⁹⁰

אבחנה לפי נוכחות פיזית במקום העבירה

⁹⁰ מרים גור אריה, "הצעת חוק העונשין (חלק מקדמי וחלק כללי), התשנ"ב - 1992" משפטים כד 9, 42 (תשנ"ד-נ"ה)

נוכחות פיזית או העדר נוכחות עשויים לעתים להוות ראייה ל"סיוע" (עדות למעגל החיצוני לעבירה), ולעתים, לא יהא בכך ראייה לאי השתתפות בצוותא ("נוכחות קונסטרוקטיבית"), כפי שנקבע בעניין פלוני⁹¹ ובעניין משולם⁹².
אי הנוכחות שאינה מהווה ראייה מוחלטת לאי השתתפות בצוותא, צויינה גם על ידי הפרופ' אהרון אנקר⁹³:

"נוטה אני לצרף את דעתי, לפחות לעת עתה, לדעה הגורסת פירוש מרחיב של מושג ה"מבצע בצוותא", שיכלול בו גם שותף שהשתתף בתכנון העבירה ועיצובה, אף שלא השתתף בביצוע הפיזי."

אך לדעתו, יש לסייג כלל זה, כאשר מטילים אחריות על מתכנן כמשתתף בצוותא, לגבי ביצוע עבירות נוספות, לפי סעיף 34א לחוק העונשין, שלא היו פרי תכנונו, וכי הבעיה של נחיצות בפירוש כזה, נובעת משימוש בהגדרה כוללת אחת, שבהגדרת 'מבצע בצוותא' בחוק העונשין⁹⁴.

בין עבירת 'שידול' לעבירת 'סיוע'

"תרומתו" של 'משדל' לביצוע עבירה עולה על "תרומתו" של 'מסייע', בהיותה דומיננטית לגיבוש החלטת המשדל לבצע את העבירה. היא היוצרת קשר סיבתי ישיר בין התנהגות ה'משדל' לבין ביצוע העבירה העיקרית, בעוד קשר זה הוא משני ובלתי הכרחי ב"תרומת" ה'מסייע' לביצוע העבירה העיקרית.
ב"שידול" מתקיים קשר סיבתי הכרחי לביצוע, לפי נסיבות העניין, והיסוד הנפשי של ה'משדל' דורש מודעות להתנהגות, שיש בה כדי להביא את המשדל לידי ביצוע העבירה וכוונה לגרום לביצועה

⁹¹ עניין פלוניס, לעיל הי"ש 71, עמ' 403

⁹² דני"פ 1294/96 עוזי משולם נ' מדינת ישראל, פ"ד (נב) 1, עמ' 29 (1998)

⁹³ אהרון אנקר, "על ההבחנה בין המבצע בצוותא למסייע", מחקרי משפט

ז', עמ' 342 (תשס"ב)

⁹⁴ שם, עמ' 346

ע"י המשודל, כוונה שאינה מתחייבת מיסוד נפשי של עבירת "סיוע", וכפי שנקבע, למשל, בעניין אסקין⁹⁵.

בין 'ביצוע בצוותא' לבין 'סיוע'

קשה ביותר הוא, לעיתים, לאבחן בין צורות אלה של השתתפות בעבירה, תיאר השופט מישאל השין בעניין מרדכי⁹⁶:

"השוואת ההגדרות זו אל זו תלמדנו עד כמה דומים הם המבצע בצוותא והמסייע; למצער עד מה ניתן לראותם - בחלקם - כמו היו תאומים. למשל: האם כה נהיר וברור ההבדל בין "המשתתפים בביצוע עבירה תוך עשיית מעשים לביצועה" (והוא מבצע בצוותא) לבין "מי אשר... בשעת עשייתה (של עבירה - מ' ח'), עשה מעשה כדי לאפשר את הביצוע..." (והוא מסייע)? ומה בין המשתתף בביצוע עבירה תוך עשיית מעשים לביצועה (והוא מבצע בצוותא) לבין "מי אשר... בשעת עשייתה (של עבירה - מ' ח'), עשה מעשה... כדי לתרום... ליצירת תנאים לשם עשיית העבירה"? ההבדל בניסוחים הוא כה דק - דק מן הדק - עד שדומה על הקורא כי הוטל עליו לפענח כתב חידה מני קדם. ואמנם: נעמיד מבצע בצוותא ומסייע, מכאן ומכאן, וידענו כי משתרע ביניהם "תחום אפור" שספק אם נמשך הוא אל מרכז הכבידה של ראשון או של אחרון"⁹⁷.

וכך גם לדעתה של השופטת דאז, דורית בייניש⁹⁸:

⁹⁵ עניין אסקין, לעיל, ה"ש 88

⁹⁶ עניין מרדכי, לעיל ה"ש 68

⁹⁷ שם, עמ' 256-257

⁹⁸ ע"פ 1639/98 משה דהן נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(4) 501 (2001)

"ההבחנה בין המבצע העיקרי למסייע עשויה להיות קשה נוכח הצורך לעמוד על חלקם ועל אופי תרומתם של המשתתפים בהתהוותה של העבירה שבוצעה."⁹⁹

וגם לדעתו של השופט סלים ג'ובראן¹⁰⁰:

"השופט מצא ניתוח את ההבחנה על-ידי ניתוח לשון החוק: "מלשון החוק עולה, כי המבצע בצוותא נבדל מן המסייע הן במהות עשייתו והן ביחסו הנפשי לביצוע העבירה. אפיון חלקו של המשתתף בעשייה הפלילית, כמעשה-ביצוע או כמעשה-סיוע, במקרים גבוליים, אינו פשוט. הגדרת השוני ביסוד הנפשי היא, לכאורה, פשוטה; אלא שאפיון היסוד הנפשי נלמד, במקרים רבים, מהתנהגות העושה ומאופי תרומתו לביצוע העבירה" (ראו דנ"פ 1294/96 משולם נ' מדינת ישראל (להלן - עניין משולם [8]), בעמ' 20)."¹⁰¹

(לכל המרבה עניין, איזכור פסיקות נוספות בעניין זה יש בעניין ברגותי¹⁰²).

על ההבדל שבין 'מבצע בצוותא' לבין 'מסייע' עמד גם הנשיא דאז, אהרון ברק בעניין מרדכי¹⁰³:

"השוני בין המבצע בצוותא לבין המסייע מתבטא בכך שהמבצעים בצוותא משמשים גוף אחד לביצוע המשימה העבריינית. כולם עבריינים ראשיים. האחריות של כל אחד מהם היא ישירה. כל אחד מהם נוטל חלק בביצוע העיקרי של העבירה. תרומתו של כל אחד מהמבצעים בצוותא היא

⁹⁹ שם, עמ' 519

¹⁰⁰ ע"פ 5781 / 01 טארק אעמר נ' מדינת ישראל פ"ד נח (3) 681, (2004)

¹⁰¹ שם, עמ' 690

¹⁰² תפ"ח (תי"א) 1158/02 מדינת ישראל נ' מרואן ברגותי, פדאור 04 (4) 664,

(2004) ס' 141-157

¹⁰³ עניין מרדכי, לעיל ה"ש 68

"פנימית". כל אחד מהם הוא חלק מהמשימה העבריינית עצמה... למבצע בצוותא שליטה פונקציונלית, יחד עם אחרים, על העשייה העבריינית והתפתחותה. הוא אדונה... המסייע - בדומה למשדל - הוא שותף עקיף ומשני. הוא מסייע ביצירת התנאים לביצוע העבירה על-ידי העבריין העיקרי (או העבריינים העיקריים המבצעים בצוותא)... תרומתו של המסייע היא חיצונית. אין הוא חלק פנימי של המשימה העבריינית עצמה. אין הוא היוזם, אין הוא המחליט על הביצוע ואין הוא שולט על הביצוע. אין הוא אדון לביצוע. הוא מבצע מעשי עזר הנפרדים מביצוע העבירה על-ידי העבריין העיקרי, ושיש בהם "כדי לאפשר את הביצוע, להקל עליו או לאבטח אותו"¹⁰⁴.

והוסיף **בעניין פלונים**¹⁰⁵:

"ככל שהמסייע מתקרב לעבר הביצוע של העבירה עצמה או לניסיון לבצעה, כך הוא מתקרב למבצע בצוותא."

השופט אליעזר גולדברג חידד את האבחנה בין שתי צורות השותפות לדבר עבירה **בעניין מרקדו**¹⁰⁶ והדגיש, כי הביצוע בצוותא מחייב רף של תרומה איכותית מינימלית:

"מי שתרומתו הפיזית לביצוע העבירה לא עברה רף איכותי מינימלי, אינו ראוי כלל להיקרא "מבצע" של אותה עבירה, זאת גם אם מבחינת היסוד הנפשי הוא שאף כי העבירה תבוצע... יוצא אפוא, כי תנאי מקדמי לבחינת המרכיב הנפשי שבמקבילית הכוחות הוא תרומה פיזית בת-ערך לביצועה של העבירה."¹⁰⁷

¹⁰⁴ שם, עמ' 250-251

¹⁰⁵ **עניין פלונים**, לעיל ה"ש 71 עמ' 407

¹⁰⁶ ע"פ 8573/96 **מרדכי מרקדו נ' מדינת ישראל** פ"ד נא(5) 481 (1997)

¹⁰⁷ שם, עמ' 550

גישתו, שאומצה בפסיקה מאוחרת יותר¹⁰⁸, היא, שהמבחן לביצוע בצוותא הוא **מבחן משולב** (דומה לזה שהוצע קודם לכן ע"י הפרופ' שניאור זלמן פלר¹⁰⁹), שבוחרן במישור העובדתי, את **איכות התרומה הפיזית** לביצוע העבירה, ובמישור הנפשי, את **מידת העניין של המבצע** בביצוע.

הדגשה נוספת לאבחנה זו ציינה השופטת דאז, דורית בייניש בעניין **דהן**¹¹⁰.

"ההבחנה בין ההשתתפות ב"המעגל הפנימי", שהיא המאפיינת את המבצעים בצוותא, לבין המסייעים המצויים ב"המעגל החיצוני" קשורה קשר אמיץ לתפקיד שמילאו המשתתפים בביצוע העבירה עצמה, והיא נבחנת, בין היתר, על-פי השתתפותם של השותפים במעשים לקידומה של העבירה ובנטילת חלק במימושה. לעומת זאת התרומה ה"חיצונית" של המסייע מסייעת בדרך-כלל באופן עקיף למבצעים העיקריים לקיים את משימתם הפלילית, להבדיל מההשתתפות הפעילה בביצוע עצמו."¹¹¹

מבחן חיוניות התרומה והקשרה אל הביצוע

מבחן זה לסיווג המשתתפים בעבירה, לפי שליטה פונקציונלית, קרי, התיפקוד המעשי ומידת המעורבות של המשתתפים בעבירה, נקבע בספרות (**ש"ז פלר**¹¹²) ובפסיקה (למשל: **בעניין פלוני**¹¹³, או **בעניין מרדכי**¹¹⁴).

¹⁰⁸ ראו **עניין משולם**, לעיל הי"ש 92, עמ' 27, או **עניין אעמר**, לעיל הי"ש 100,

עמ' 690

¹⁰⁹ **ש"ז פלר**, לעיל הי"ש 74, עמ' 197

¹¹⁰ **עניין דהן**, לעיל הי"ש 98

¹¹¹ שם עמ' 519-520

¹¹² **ש"ז פלר**, לעיל הי"ש 74, עמ' 186-188

¹¹³ **עניין פלוני**, לעיל הי"ש 71, עמ' 402-406

¹¹⁴ **עניין מרדכי**, לעיל הי"ש 68, עמ' 250-251

עוצמת ההשתתפות בתרומה, החיונית לביצוע העבירה, וישירות הקשר שלה לביצוע הפיזי של העבירה, דורגה כך בסדר יורד, לפי צורות השותפות:

1. ה'מבצע בצוותא' הינו שותף ראשי וישיר, התורם תרומה חיונית לביצוע ויש לו קשר ישיר לביצוע הפיזי.
2. ה'מבצע באמצעות אחר' הינו שותף, כמו 'מבצע בצוותא'.
3. ה'משדל' הינו שותף ראשי ועקיף, התורם תרומה חיונית לביצוע, אך אין לו קשר ישיר לביצוע הפיזי.
4. ה'מסייע' הינו שותף משני ועקיף, שאינו תורם תרומה חיונית לביצוע ואין לו קשר ישיר לביצוע הפיזי.

'סיוע' המהווה, לפי הגדרת עבירה, ביצוע עיקרי

יש עבירות בהן סטה המחוקק מקביעת חוק העונשין הכללית, וכלל בחיקוק העבירה את המסייע לצד המבצע וכ"שווה" לו. מצב זה הוא פועל יוצא מכך, שלפני המחוקק עמדה מטרה להחמיר בעונשו של ה'מסייע', על ידי האחדת רמת הענישה עם זו של 'מבצע עיקרי', מתוך רצון לבטא איסור גורף על כל צורת השתתפות בפעילות אסורה.

בדיון שערך בית המשפט לגבי סעיף 13 לפקודת הסמים המסוכנים (נוסח חדש) תשל"ג- 1973 בעניין עובד¹¹⁵ הוסברה גישה זו:

"מבנה כזה, שבו עבירה אחת כוללת בתוכה התנהגות של ביצוע מושלם ולצדה התנהגות מסייעת, מאפיין עבירות נוספות, למשל העבירה בסעיף 160 לחוק העונשין דנה ב[...]" משתתף בהשבתה או בשביתה... המסית, מסייע או מעודד..."; סעיף 215 לפקודת המכס [נוסח חדש] דן בהברחת טובין לישראל או סיוע להברחה כזו; סעיף 153

¹¹⁵ ע"פ 946/04 מדינת ישראל נ' יורם (רן) עובד פ"ד נח (6) 951, 957 (2004)

לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983 דן ב"נושא משרה בחברה המעלים במזיד שמו של נושה זכאי... או מסייע או מעודד להעלמה..."; סעיף 26(2) לחוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח - 1958 עוסק במי ש"מעניק תואר מוכר או מסייע להענקתו ואין הוא מוסמך לכך..." (הדגשות שלי - א' א' ל'). נראה כי לגבי עבירות אלה סבר המחוקק כי מעשה של "סיוע" חומרתו ופגיעתו בחברה כה קשות, עד שאין להבחין בינו למבצעה העיקרי של העבירה. ועוד, עבירות מן הסוג הנדון, וכך גם עבירות של סחר בסמים, יבואם ויצואם הן עבירות שעל-פי רוב אינן מתבצעות על-ידי היחיד, אלא נדרש שיתוף פעולה בין מבצעים אחדים, כאשר כל אחד מהם נוטל על עצמו מטלה אחרת. במצבים כאלה ביקש המחוקק להבטיח כי כל חברי הארגון יורשעו כמבצעי העיקריים של העבירה חרף ההבדל הקיים ביניהם במישור תרומתם לביצוע.¹¹⁶

כך הם פני הדברים ככלל.
כעת ניתן לעיין בעבירות ה'סיוע' לפי פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ ולעמוד על הוראותיהן הייחודיות.

סעיף 224 לפקודת מס הכנסה

מגדיר עבירה עצמאית וחמורה של 'סיוע', שיש לה מרכיבים של התנהגות עצמאית ומחשבה פלילית, [על אפיונה של עבירה עצמאית, שאינה תלויה בביצוע העבירות שאליהן היא מפנה, ראו למשל: **בעניין לקס**¹¹⁷], כך:

"אחריות המסייע לעריכת דו"ח

¹¹⁶ שם, עמ' 957-957
¹¹⁷ רע"פ 26/97 **חיים לקס נ' מדינת ישראל**, פ"ד נב(2) 673, (1998) השופטת דאז ד'ביניש עמ' 697

224. מי שסייע לאחר לערוך דו"ח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאותו דו"ח, הודעה או מסמך כולל ידיעה לא נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לעניין הסעיפים 215-217 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים."

ודוק, עולה מהגדרת ה"סיוע" כאן, שמעשה ה'סיוע' יהיה מתוך מודעות לאי נכונות מידע. מודעות זו היא כמובן, מבחינת יסוד נפשי, 'מחשבה פלילית', מודעות להתנהגות ולנסיבות ואינה מחייבת 'כוונה מיוחדת' של ה'מסייע' לביצוע העבירות העיקריות, שאליהן מפנה הסעיף, כזו שנדרשת בעבירת ה'סיוע' הכללית, לפי סעיף 31 לחוק העונשין, כפי שהוסבר לעיל.
(דיון מפורט לגבי סוגי יסוד נפשי ומהותם הובא בחיבור הקודם בקובץ זה).

הגדרת ה'סיוע' כאן מגלמת חזקה של "כוונה" או של "כוונה מיוחדת" (על דרך של "צפיות" התוצאה), בהתאם לפרטי העבירה העיקרית שסעיף 224 מפנה אליה, וחזקה זו היא ה'מ'שדרגת' כאן את היסוד הנפשי של ה'מסייע' אל 'כוונות', כשל 'מבצע עיקרי', מבלי צורך להוכיחן!

יתר על כן, מלשונו, הקובעת: "...יראוהו כאילו עשה את הדברים האמורים" (ההדגשה שלי-י.מ.), אפשר לומר שיש כאן חזקה לכאורה, של מעשה פלילי של 'מבצע עיקרי' לגבי ה'מסייע', בביצוע העבירות שהסעיף מפנה אליהן, שאינו נדרש מ'סיוע' לפי סעיף 31 לחוק העונשין.

אם כן, ניתן לומר, על פי אמות המידה של איבחון לפי דיני העונשין בין 'מסייע' לבין 'מבצע עיקרי', שנדונו לעיל, שיש לראות, לפי סעיף מס זה, ב'מסייע' כ'מבצע עיקרי' או כ'מבצע בצוותא' – כהגדרתם לפי דיני העונשין.

די כאן ב'סיוע' מתוך מודעות למעשה האסור, כדי להרשיע את ה'מסייע' כאילו ביצע את העבירות העיקריות שהסעיף מפנה אליהן. ה'סיוע' כאן מוחזק כביצוע של עבירה עיקרית, על דרך הפניה מסעיף זה אל העבירות בסעיפים 215-217 ו-220 לפקודה. מכאן נובעת גם חומרת ענישתו, כמו זו של 'מבצע עיקרי', ולא מחצית

העונש של 'מסייע' לעומת זה של מבצע עיקרי לפי חוק העונשין, כאמור.

יודגש, שבעניין יעקובי¹¹⁸ נמנע בית המשפט מלדון בשאלת יחסי הגומלין בין עבירת הסיוע לפי סעיף זה לבין העבירות הספציפיות שאליהן הסעיף מפנה, מאחר שעל פי מערכת הממצאים שהוכחו כלפי המערער, נתקיימו יסודותיה של כל אחת מהעבירות לפי הסעיפים הספציפיים.

הניתוח של ה'סיוע' לפי סעיף זה שהובא לעיל נשען על יסודות אלה:

- מבחינת תכלית החוק – לאסור כל מעשה 'מסייע' בידועין, העלול להטעות את פקיד השומה, כעבירה עצמאית.
- למעשה ה'סיוע' יש תכונות עצמאיות מבחינת יסוד נפשי, בדומה למטרה, שמציב לעצמו 'מבצע עיקרי'. דבר זה נלמד מכך שב'מסייע' מתקיימת מודעות פוזיטיבית - "...כשהוא יודע..." ויש לגביו חזקה נורמטיבית הכלולה בביטוי - "...כאילו עשה..." מסוג "כוונה", על פי "צפיות" התוצאה במסירת מידע מטעה לפקיד השומה, שאינה חייבת להימצא גם ביחס לנישום עצמו (הנהנה הישיר במעשה). 'מסייע' יש אינטרס עצמאי בפעולתו כך. הנישום אף יכול, לעיתים, שלא להימצא שותף, או להימצא שותף שולי או במעגל החיצוני למעשה ההטעה, ודווקא תרומתו של ה'מסייע' היא העיקרית, ואין בהגדרת ה'סיוע' כאן התניה של קיום שותף או מבצע עיקרי אחר מלבדו, כפי שנדרש מ'מסייע' לפי סעיף 31 לחוק העונשין. כאן נדונה פעולה עצמאית של ה'מסייע'. אפשר לדמות מצב כזה שבו רואה חשבון המייצג פועל מיוזמתו, במסירת מידע או ברישום, פרי תכנונו, מבלי לשתף בו כלל ועיקר או בפרוטרוט את המיוצג. עצמאות פעולה שכזו אינה תלויה בידיעות הנישום לגבי המידע שנמסר. (תשתית ראייתית למעשה דומה של יועץ מס הובאה בעניין יעקובי שיפורט להלן וכן ראו לעיל, בדיון על יסודות עבירת

¹¹⁸ ע"פ ישעיהו יעקובי נ' מדינת ישראל פ"ד מ(1) 94, 97-98 (1986)

- ה'סיוע' לפי סעיף 31 לחוק העונשין, לגבי עצמאות ה'סיוע' ויסודה (העובדתי).
- ניתוח זה עולה גם בקנה אחד עם הכלל, שניתן ליחס אחריות שילווחית בפלילים לחברה, בשל מעשה רואה החשבון שלה, רק לפי הוראה מפורשת של המחוקק, להבדיל מפרשנות גרידא¹¹⁹. מכאן, שאין כל מניעה להרשיע רק את רואה החשבון של החברה ה'מסייע', גם אם בחברה, לפי כלל זה, לא ימצא אשם, תוצאה שאליה הגיע בית המשפט **בעניין פז/כהן**¹²⁰.
 - גם בהוראת הכלליות, שבסעיף 34 כג לחוק העונשין, הקובעת את תחולתן הגורפת של דיני העונשין על עבירות, יש סייג "...באין בחוק הוראה לסתור" אותם. והרי כאן אפשר בנקל, לזהות הוראת חוק ייחודית המאפשרת גזירה אחרת לגבי 'סיוע'.
 - ככל שנישום נוהג בתום לב על פי עצת רואה חשבון 'מסייע', ובאורח סביר בנסיבותיו, יש מקום למצוא אשם רק ברואה החשבון ה'מסייע' בידועין ואין מקום להעמיד לדין את הנישום. הסתמכות כנה וסבירה על פעולות ותכנון מס, שהגה והוציא אל הפועל רואה חשבון, היא הגנה טובה, אליה מכוון כלל ההגנה של "טעות במצב משפטי". אשם בביצוע עבירות של תכנון, סיוע ומסירת מידע כוזב במזיד יוטל רק על רואה החשבון, ואין קשר בין העבירה שלו לבין התנהגות הנישום.

סעיף 217 לפקודת מס הכנסה

מתייחס אל 'מבצע עיקרי' אך גם אל כל אדם אחר, שמסר ידיעות המשפיעות על חיובו במס של מישהו, בלי למדוד את "חיוניות תרומתו" להשלכות המס, בכוח או בפועל:

"דו"ח וידיעות לא נכונים

¹¹⁹ ראו למשל ה"פ 95/80 **שאל שטרנשוס נ' מדינת ישראל**, פ"ד לה (1) 661 (1980),

¹²⁰ ע"פ 109/72 **מדינת ישראל נ' שושנה פז**; יצחק כהן נ' **מדינת ישראל**, פ"ד כח (1) 93 (1973)

217. אדם אשר ללא הצדק סביר... או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר ... "

ההוראה מתייחסת לפעולה עצמאית של אדם. ראוי להדגיש, שהיסוד הנפשי בעבירה זו הוא מסוג "רשלנות", כפועל יוצא מהביטוי: "...ללא הצדק סביר..." (ראו בנדון בהמשך בעניין יעקובי¹²¹).

סעיף 220 לפקודת מס הכנסה

מתייחס לפעולות של 'מבצע עיקרי' וגם אל כל מי שפעל מתוך כוונה לעזור לאדם אחר כדי להתחמק ממס. במטבע הלשון: "...במזיד, בכוונה להתחמק ממס, או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס..." עולה "פזיזות" ו"כוונה מיוחדת" כיסוד נפשי נדרש (אודות סוגי יסוד נפשי לפרשנות הביטויים "במזיד" ו"בכוונה" כאן, בהתאם לסעיפים 90א ו-34 כג לחוק העונשין, ראו דיון בנושא הראשון של קובץ זה):

"מרמה וכו"

220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, גינו 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 שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;
- (2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבת;
- (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."

¹²¹ עניין יעקובי, לעיל הי"ש 118

עבירות בסעיף זה כולן בדרגת "פשע" וביסוד נפשי של "כוונה". אדם שעזר לאחר לבצע עבירות אלה, אחראי להן כ"מבצע בצוותא" ולכן עונשו זהה ל'מבצע עיקרי', אפילו אם לא הוא שיצא נשכר במישרין או בעקיפין מההשתמטות ממס, ולא נשמר לו 'חסד' העונש המופחת, כדי מחציתו, השמור ל'מסייע' לפי סעיף 31 לחוק העונשין.

סעיף 117(ב) לחוק מע"מ

מתייחס, בין השאר, גם למעשה 'סיוע':

"(ב) עשה אדם מעשה מן המפורטים להלן במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, דינו - מאסר 5 שנים או כפל הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, התשל"ז - 1977 (להלן - חוק העונשין):

....

(8) השתמש בכל מרמה או תחבולה או שהרשה לאחר להשתמש בהן או עשה מעשה אחר. " (הסיפא "במטרה להתחמק או להשתמט ממס" נמחקה בתיקון מס' 26, תחילה 1.6.03)

יסוד נפשי של 'כוונה מיוחדת', משתמעת מהביטוי: "...במטרה ל...", נדרש במעשים המפורטים בסעיף זה. הביטוי הגורף: "...או עשה מעשה אחר", שבס"ק (8) לעיל, כולל גם 'סיוע' (לפי הגדרת 'מסייע', שבסעיף 31 לחוק העונשין). עבירת ה'סיוע' וחומרת העונש כאן חופפים, בעיקרם את אלה, שהוצגו, לגבי עבירת ה'סיוע' לפי סעיף 220 לפקודה, לעיל.

סעיף 117(ב1) לחוק מע"מ

הוראתו:

"(ב1) מי שפעל במטרה להביא לכך שאדם אחר יתחמק או ישתמט מתשלום מס שאותו אדם חייב בו, דינו - מאסר 5 שנים."

מתייחסת אל כל מי אשר פעל מתוך 'כוונה מיוחדת', כדי להביא לידי כך, שאחר יחמוק מתשלום מס שהוא חייב בו, בין אם המטרה

הושגה בפועל ובין אם לאו. פעולת סיוע זו בעלת רכיבי ביצוע עבירה כשל 'מבצע עיקרי', ראו דיון בנדון, לגבי סעיף 220 לפקודה, לעיל.

השוב לשים כאן לב לדרישת קיום תנאי נסיבתי נוסף, במצטבר, בביטוי: "...שאותו אדם חייב בו...", ממנו עולה לכאורה מימד וקושי בתיחום הגבולות של עבירה זו, ככל שתעלה מחלוקת לגבי חבות מס לגיטימית עם רשות המס והמודעות לחבות זו. כפי שקובע חוק העונשין, המבחן של היסוד הנפשי הנדרש לכך הינו סובייקטיבי, לגבי האדם שפעל ובעת ביצוע הפעולה. ראו בנדון גם **בעניין פרומדיקו**, שיובא להלן.

דין מי שפעל פעולה כזו במטרה לסייע לאחר, לפי כלל הצפיות הידוע (ראו סעיף 20 (ב) לחוק העונשין), דומה לדין כל אדם שפעל במישרין, כמתואר בסעיף 117(ב) לחוק מע"מ, שהוסבר לעיל.

עבירת 'סיוע' מיכללא בפקודה ובחוק מע"מ

כבכל עבירה כללית, אחרת מאלו שפורטו לעיל, שתימצא בפקודה או בחוק מע"מ, ושאינה כוללת התייחסות משתמעת או מפורשת לעבירת 'סיוע', אפשר לומר, מתוקף הוראת הכלליות של סעיף 34 כג בחוק העונשין, שקיימת עבירת "סיוע" ל"מבצע העיקרי" לפי הכללים של עבירת ה"סיוע", שבסעיף 31 לחוק העונשין.

הדגשים נוספים לגבי 'סיוע' לפי דיני העונשין

'סיוע' בדרך של מחדל

ה'מעשה' שבהגדרת עבירת ה'סיוע' בסעיף 31 לחוק העונשין, כולל, כהגדרתו לפי סעיף 18(ב) לחוק העונשין: "לרבות מחדל, אם לא נאמר אחרת".
"מחדל" הוגדר בסעיף 18 לחוק העונשין:

"(ג) "מחדל" - הימנעות מעשייה שהיא חובה לפי כל דין או חוזה."

[הימנעות מעשייה שהיא חובה לפי חוזה לא תידון בזה].

עקרונות לחיוב בעבירה של 'סיוע' בדרך של מחדל

ב'מחדל' כשלעצמו, יש קושי ממשי להגדיר 'מסייע' ל'מבצע עיקרי' בשל מעשה פלילי, אקטיבי או פאסיבי. כך למשל, השאלה, האם 'מחדל' פלילי תיחשב אי נאותות של חוות דעת של רואה חשבון על דוחות כספיים מבוקרים, עד כדי 'סיוע' על דרך של 'מחדל', בדוחות שהוגשו לפקיד שומה ושעליהם הסתמך? יתר על כן, קושי ניכר במיוחד יש ב'מחדל' התנהגותי בעבירה, שהיא עצמה 'מחדל', שהרי עבירה של 'מחדל' היא אי עשייה, או, אם תרצו, חוסר מעש, קרי - אדישות, במצב של חובת עשה, והשאלה היא, מה דין זה שנשא אדיש, כאשר היתה על אדם אחר, ולא עליו, מוטלת חובת עשייה, שלא מילאה?

יש בדברי השופט מישאל חשין בעניין וייצמן¹²² דיון באסכולות המשפטיות השונות, ביחס למקור החוקי של חיוב משפטי ב'סיוע' ל'מחדל' וקביעת אמות מידה, לצורך הכרעה בסוגיה, גם בעבירה של 'מחדל' - ב'סיוע' בחוסר מעש לביצוע עבירה של אי מילוי חובת עשה. הסינתיזה של העקרונות, שערך שם, מבוססת על הסכמה¹²³ עם עקרונות דעתם המסייגת של הפרופ' מרדכי קרמניצר וליאת לבנון¹²⁴ ביחס לאימרת אגב בעניין פוליאקוב¹²⁵, על אימוץ מסווג של אסכולה, כדעת הפרופ' שניאור זלמן פלר¹²⁶, ועל יישום העיקרון של הטלת אחריות מוסרית, מהמשפט המקובל.

אלה עיקרי הקביעות שלו לצורך חיוב בעבירת 'סיוע' לעבירה, שהיא 'מחדל':

¹²² רעפ 01 / 3626 שלומי ויצמן נ' מדינת ישראל פ"ד נו (3) 187 (2002)

¹²³ שם, עמ' 218, ס' 37

¹²⁴ מרדכי קרמניצר וליאת לבנון, לעיל הי"ש 81, עמ' 405

¹²⁵ עניין פוליאקוב, לעיל הי"ש 78

¹²⁶ ש"ז פלר, לעיל הי"ש 74, עמ' 242-243

- באין חובה מפורשת בדין לא יחוב אדם בשל 'מחדל' שחדל, רע ומכוער ככל שיהיה. עבירות ה'מחדל' כרוכות במחשבה פלילית של אדם, שיש קושי אובייקטיבי להוכיחן ובכך, ששיטת המשפט תחייב אדם בעשיית מעשה מסוים, שה'מחדל' לעשותו הוא עבירה. התנהגות 'מחדל' זו היא בעצם אי מילוי חובת התנהגות, המספקת את דרישת הממשות של מחדל בר עונשין.

- הוראת סעיף 31 לחוק העונשין, שעניינה "המסייע", כוללת את הביטוי "עשה מעשה". לנוכח האמור בסעיף 18(ב) לחוק העונשין, שמעשה הוא לרבות 'מחדל' אלא אם נאמר אחרת, ניתן לקרוא את הוראת סעיף 31 כהוראה החלה גם על מי אשר לפני עשיית העבירה או בשעת עשייתה, חדל 'מחדל', **כדי לאפשר** את הביצוע או המחדל ותרם בדרכו ליצירת התנאים לביצוע העבירה.

- ה'מחדל' שבסעיף 18(ג) לחוק העונשין הינו הימנעות מעשייה, שהיא חובה לפי כל דין או חוזה. מכאן, יכול שיהא אדם 'מסייע' לביצועה של עבירה שהיא חובה לפי כל דין או חוזה, על דרך הימנעות מעשייה.

- לא כל חובה הקבועה בדין תשמש מקור חובה לעניין סעיף 18(ג) לחוק העונשין ועל בית-המשפט לבחון אם אותה חובה ראויה היא על פי תכליתה לייצוא מאותו דין שבו נקבעה אל דיני העונשין.

- עבירת ה'סיוע' על דרך של 'מחדל', ככל עבירת 'סיוע', עבירה נגזרת היא, התולה עצמה על עבירה מושלמת, של מעשה או 'מחדל'.

- הסדר מוקדם של ה'מסייע' על דרך של 'מחדל', עם ה'מבצע העיקרי', מייתר את הדיון בשאלת החובה שהופרה על ידי ה'מסייע', שכן הסדר מוקדם מהווה מעשה של ה'מסייע' בדרך של הימנעות מכוונת מעשייה כלשהי.

- בביורר אחריות פלילית של מי שנטען עליו, כי 'סייע' על דרך של 'מחדל', חובה לבחון אם נתקיים בו היסוד הנפשי הנדרש וכי

בהימנעותו היה לעזר לעבריינ העיקרי. החובה לעשות, לפי כל דין, כדברי סעיף 18(ג) לחוק העונשין, זו חובה, העושה הימנעות

ל'מחדל' בר-עונשין, ותילמד מתוך קומפלקס העבירה גופה בדרך כלל. יש לבחון את פרטי המקרה הקונקרטי ולברר אם פלוני -

שנטען עליו כי 'מסייע' הוא - קירב עצמו למעשה העבירה (גם

בשתיקתו) עד שניתן לומר כי מהדלו בעשייה שקול כנגד עשייה, דהיינו; כי בנסיבות העניין הקונקרטיות שומה היה עליו לגדר עצמו מפני העבירה על דרך של עשיית מעשה. **אכן, יש נסיבות שבהן ההבדל בין 'סיוע' ל'מחדל' לבין אי מניעת מחדל היא דק-מכל-דק.** ההבדל טמון במידת קירבתו של אדם לעבירה, כך שה'מסייע' בהימנעות מעשייה כוונתו לעזור לעבריין העיקרי ומקרב עצמו לעבירה כמו עושה עצמו צד, טפל אמנם, לעבירה. אכן הבדל דק ובכל זאת הבדל הוא.

- בית-המשפט לא יכיר ביד רחבה בקיומן של חובות עשה משום שמדובר במשפט העונשין, שנועד לגזור עונשים. פירושו של דבר, שכדי שיהפוך בית-המשפט חובה מוסרית לחובה משפטית, הוא יבחן היטב אם אין הוא מטיל על היחיד חובה, שלא ראוי שתוטל ויבחן את ה'סיוע' על דרך 'מחדל' במשקפי העבירה העיקרית: ככל שהעבירה העיקרית חמורה יותר ופוגעת יותר בסדרי החברה, כך תגבר נכונותו של בית-המשפט להכיר בחובה היוצרת 'סיוע' על דרך של 'מחדל'. הנכונות להכיר ב'סיוע' על דרך של 'מחדל' הינה תוצאה של שיקולים ערכיים, ואופייה האנטי-חברתי של העבירה יהווה שיקול עליון, אך לא יחיד.

הקשר בין עבירת ה'קשר' ועבירת ה'סיוע'

ראוי להתעכב להלן על מהות עבירת ה'קשר', בשל 'נגיעתה' לעבירת ה'סיוע':

עצמאות עבירת ה"קשר"

זו הובהרה כך:

"בדיני הקשר חל שינוי מהותי בעקבות חוק העונשין (תיקון מס' 39) (חלק מקדמי וחלק כללי), תשנ"ד-1994 (להלן - תיקון 39). עניינו של שינוי זה הוא בכל הנוגע לאחריותו של קושר לעבירה שלשמה נקשר הקשר. תיקון 39 הוסיף לחוק העונשין, תשל"ז-1977, את סעיף 499(ב)

שמשמעותו הינה, כי אחריותו הפלילית של קושר - מעבר לאחריותו לעצם עבירת הקשר - תיקבע על-פי דיני השותפות הרגילים. נמצא, כי קושר יהא אחראי לעבירה שלשמה נקשר הקשר או לעבירה שנעברה לשם קידום הקשר רק אם היה צד לעשייתה ולפי תפקידו בעשייתה (כמבצע בצוותא, כמבצע באמצעות אחר, כמשדל או כמסייע).¹²⁷

ומעבר לכך:

"בעניין זה הכלל הוא, כי הקושר אחראי למעשים הפליליים שביצעו הקושרים האחרים בזמן קיום הקשר ולשם קידומו, גם אם לא נכח במקום המעשים. ... המערערים אחראים איפוא על-פי דיני הקשר והשותפות למות המנוח ולחבלה בפצוע, גם אם מעשים אלה בוצעו על-ידי קושרים אחרים."¹²⁸

ועוד הובהר,

"עבירת הקשר מעוגנת בסעיפים 499 ו-500 לחוק העונשין. סעיף 499 לחוק דובר בקשירת קשר לביצוע פשע או עוון. סעיף 500 אוסר קשירת קשר למטרות מסוימות המנויות בסעיף, לרבות שתי "מטרות סל" הקבועות בסעיפים קטנים (7) ו-(8). ענייננו בסעיף 500(7), האוסר התקשרות להשגת "מטרה אסורה". גבולותיה של אותה "מטרה אסורה" טרם נתחמו בפסיקה. דומה, כי ניתן לכלול במונח זה התקשרויות להשגת מטרה עוולתית."¹²⁹ (ההדגשה שלי- י.מ.).

¹²⁷ עניין פלוניס, לעיל ה"ש 71, עמ' 400-401

¹²⁸ עפ' 98 / 1300 ויטלי סיריצקי נ' מדינת ישראל, פ"ד נד (5) 481, עמוד 491

(2000)

¹²⁹ עפ' 99 / 5140 נחום וידאל נ' מדינת ישראל פ"ד נו (2) 844, עמוד 859)

(2002)

ולמטה מזה:

"...יש לפרש, לדעתי, את סעיף 500(7) כמשתרע על אותם מצבים שבהם הוכח מעבר לספק סביר כי הנאשם קשר קשר עם אדם נוסף או יותר להשגת מטרה האסורה על-פי דין, אף אם המטרה המסוימת אינה ידועה, אולם ידוע שהיתה אחת מבין שורה של מטרות שכולן אסורות... ..הנימוק השני כרוך בנימוק הראשון, ועניינו בתכליתה של עבירת הקשר, לאמור מניעת ביצוע עבירות בדרך של סיכול השלב המקדמי של ההתנהגות הפסולה. "אף אתה אמור, הסכמה בין שניים לבצע עבירה מקרבת את הסיכון שהעבירה אמנם תתבצע - השניים כמו מחזיקים איש ביד רעהו, ובהיחלש האחד יחזקנו חברו..." (דברי השופט מ' חשין בעניין **זכאי הנ"ל** [2], בעמ' 588). לאור תכלית זו נראה לי כי אין הצדקה לפטור נאשמים אשר הוכח מעבר לספק סביר כי קשרו קשר לביצוע מעשה פלילי חמור אך משום שלא ניתן לדעת אם נועדה ההתקשרות להשגת מטרה פלילית פלונית או שמא להשגת מטרה פלילית אלמונית, ובמקרה זה גניבה או סיוע לקבלת דבר במירמה."¹³⁰

קירוב עבירת ה"קשר" אל הביצוע מצמצם את "מרחב המחיה" של עבירת ה"סיוע"

מניתוח הפסיקה, שערכה הפרופ' מרים גור אריה¹³¹ בעניין **פלוני**¹³² ובעניין **משולם**¹³³ מצאה, שעבירת התכנון והקשר הפכה בפועל לחלק מהביצוע בצוותא וששותפות לתכנון ולהחלטה, ההופכת את הקושר לאיש "פנים" בביצוע עבירה, אף שהוא עצמו

¹³⁰ שם, עמ' 861

¹³¹ מ. גור אריה, "צדדים לעבירה - תיקון 39 לחוק העונשין במבחן

הפסיקה", **מגמות בפלילים** 83, בעמ' 94 (תשס"א)

¹³² **עניין פלוני**, לעיל ה"ש 71

¹³³ **עניין משולם**, לעיל ה"ש 92

לא נטל חלק בביצוע, מחייה, למעשה, את עיקרון האחריות הסולידרית של הקושרים לעבירה של מטרת הקשר, שבוטלה בהוראת סעיף 499 (ב), כפי שנקבע בתיקון 134³⁹.
ומסקנתה, שרק רטוריקה משפטית השתנתה בעקבות תיקון 39 אך ברמה הפרקטית:

"...צומצם המרחב, שהותירה הפסיקה ל"סיוע" למצבים של העדר תכנון מוקדם - מצבים כגון זה שנדון **בעניין פוליאקוב**"¹³⁵, אך גם מרחב זה עלול להצטמצם, אילו הוכח שהמסייע שינה את כוונותיו בהתנהגותו והפך למבצע בצוותא, כדברי השופט מצא **בעניין פוליאקוב**"¹³⁶.
"הביצוע בצוותא השתלט על הסיוע בלא להותיר לו מרחב ממשי של קיום עצמאי, כך שההבחנה העונשית בין הביצוע לבין הסיוע כמעט לא זכתה לביטוי מעשי."¹³⁷

העדר אחריות סולידרית של 'קושר' 'מסייע' למעשי ה'מבצע'

על אבחנה חשובה זו צויין **בעניין אנג'ל**:

"השופט המלומד של בית-המשפט המחוזי דחה בצדק את טענת התביעה שההרשעה בקשר מאפשרת להעניש את הקושר שהוא גם מסייע, כעברייני עיקרי, ואת הטענה כי לא בוטלה בסעיף 499(ב) לחוק אחריותו הסולידרית של קושר כאשר מדובר במי שהיה שותף, ולו גם עקיף, בביצוע העבירה."¹³⁸

עוד הובהר הכלל הזה, באורח מפורט למדי, **בעניין מרקדו**¹³⁹:

¹³⁴ מ. גור אריה, לעיל ה"ש 90, עמ' 95

¹³⁵ שם, עמ' 98

¹³⁶ **עניין פוליאקוב**, לעיל ה"ש 78, בפסקה 29 לפסק דינו של השופט אליהו

מצא

¹³⁷ מ. גור אריה, לעיל ה"ש 90, עמ' 106

¹³⁸ **עניין אנג'ל**, לעיל ה"ש 69, עמ' 102

¹³⁹ **עניין מרקדו**, לעיל ה"ש 106

82" . סעיף 499(א) לחוק קובע, כי:
 "הקושר קשר יישא באחריות פלילית גם על עבירה
 שלשמה נקשר הקשר או שנעברה לשם קידום מטרתו, רק
 אם היה צד לעשייתה לפי סימן ב' לפרק ה".
 הוראה זו, שהוספה בתיקון מס' 39 לחוק, באה לשנות את
 ההלכה בדבר האחריות הסולידרית של קושרים, דהיינו כי
 כל קושר אחראי לכל עבירה שנעברה בידי כל אחד
 מהקושרים האחרים לשם קידום מטרת הקשר, אפילו
 נעברה בלי השתתפותו וללא ידיעתו.
 תמצית הביקורת על הלכה זו היתה, כי:
 כל זמן שאדם נמנה עם חבר-קושרים, הנחה היא שמכוננת
 בליבו הכוונה שמימת הקשר תתגשם. ברם, בדיוק על
 כוונה זו - ועליה בלבד מדובר משלא ניגש בעצמו להגשמה
 כאמור - מבוססת האחריות בגין קשירת הקשר, כמובן
 בתנאי שיצטרף אל כוונה זו מעשה כנ"ל, בבחינת ACTUS
 REUS של העבירה של קשירת קשר.
 אולם, הטלת אחריות פלילית על אותו קושר שלא עשה
 מאומה בזמן קיום הקשר ולשם קידומו, בשל עבירה
 שנעברה לשם כך על ידי חברו לקשר, פירושה בתכלית
 הפשטות, ייחוס עבירה ללא מעשה והטלת אחריות פלילית
 על הכוונה המקורית גרידא... " (ש"ז פלר "אחריות פלילית
 ללא מעשה, על סמך מה" [73], בעמ' 22).
 סעיף 499(א) אינו מטיל איפוא אחריות פלילית ללא
 מעשה, והוא קובע את העיקרון ש"אחריותו הפלילית של
 קושר - מעבר לאחריות לעצם עבירת הקשר - תיקבע על
 פי דיני השותפות הרגילים" (ע"פ 2796/95, 2813, 2814
 פלונים נ' מדינת ישראל [39], בעמ' 401). משמעות
 העיקרון האמור היא כי:
 "מלבד אחריותו הפלילית של קושר לעבירת הקשר שעבר,
 עליו לשאת באחריות על עבירה שלשמה נקשר הקשר או
 שנעברה לשם קידום מטרתו של הקשר רק אם היה צד
 לעשייתה ולפי תפקידו בעשייתה. כלומר: אחריות לתרומתו

האישית בלבד, ולפי מהותה בלבד, ואין עוד אחריות סולידרית של קושרים... " (ש"ז פלר "האם עוד קיים 'דין קשר' נוסף על דין הקשר?" [74], בעמ' 633). אמור מעתה, קשירת קשר כשלעצמה אינה מחייבת את המסקנה כי הקושרים הינם מבצעים עיקריים של העבירה שלשמה נקשר הקשר. יש מקום לבחון את מעמדו של הקושר בעבירה זו "בהתאם להוראות הרגילות, המבחינות בין הקטגוריות השונות, האפשריות, של 'צדדים לעבירה' רבת-משתתפים לפי תפקידיהם - 'מבצע', 'משדל', 'מסייע' - בעשייתה..." (פלר, שם [74], שם).¹⁴⁰

קיים פער בענישה בין 'קושר' שהוא גם 'מסייע' לבין 'קושר' שהוא גם 'מבצע', ויש אחדות ענישה לגבי 'קושר' שהוא גם 'מסייע'

ההבדל, הקיים בין ענישת 'מסייע' וענישת 'מבצע' עיקרי, יישמר גם במצב בו קדמה לביצוע עבירת 'קשר'. וכך, לא ייענש 'קושר' שנמצא גם 'מסייע', פעמיים. פעם כ'קושר' ופעם כ'מסייע', אלא ישא בעונש אחד בלבד - כ'מסייע'.

וכך הוסבר דבר זה, באריכות, בעניין אנג'ל:

"השופט קמא קיבל גם את טענתו של בא-כוח המערערים שהזיקה הסטטוטורית שנקבעה בין העונשים המירכיים של מבצע עיקרי ושל מסייע, צריכה להנחות את בית-המשפט גם לגבי היחס בין העונשים המוטלים בפועל על המבצע העיקרי ועל המסייע, אם כי היחס בין העונשים אינו חייב להישמר באופן דווקני."¹⁴¹

"התביעה מטעמיה היא, היתה מוכנה לוותר על ההרשעה בעבירה החמורה, אשר כפי הנראה היתה יאה למעשיהם של המערערים, והסתפקה בהרשעה בעבירת הקשר

¹⁴⁰ שם, עמ' 543-544

¹⁴¹ עניין אנג'ל, לעיל ה"ש 69, עמ' 102

ובעבירת הסיוע לשידוך. משעשתה התביעה כן, אין היא יכולה בה בעת לבקש שהמערערים יורשעו, על-פי הודאתם, בעבירות הקשורות למעגל החיצוני של ביצוע העבירה, אך יישאו בתוצאות כאילו הורשעו כחלק מהמעגל הפנימי של ביצוע העבירה; בקשה כזו כמוה כשאיפה ש"הזאב יהיה שבע והכבשה תישאר שלמה.... אשר-על-כן, אם בעניין שלפנינו ראתה התביעה מקום וצורך להסכים לכך שברמה הנורמטיבית חלקם של המערערים ייקבע כמי שאחראים ל"סיוע" בלבד, אין היא יכולה, בקשר לאותו מעשה ולאותה עבירה, להחזירם לצורך גזר-הדין למעמד של "עבריינים עיקריים", אף לא בעקבות הרשעתם המוסכמת בעבירת הקשר לביצוע אותה עבירה. בהסדר הטיעון הציבה לעצמה התביעה את גבולות האחריות העונשית של המערערים, ותוספת ההרשעה בעבירת הקשר ביחס לאותה עבירה מושלמת שהם היו צד לה, אינה יכולה לשנות את התוצאה העונשית; בית-המשפט, אשר אישר את הסדר הטיעון, היינו את ההרשעה בקשר וב"סיוע" בלבד, לא יחרוג מהגבולות שקבעה למעשה התביעה עצמה לעניין העונש, כאשר ביקשה לראות במערערים "מסייעים" בלבד. ...צדק השופט קמא בקובעו, תוך התייחסות לעבירת הסיוע אשר בה הורשעו המערערים, כי: גם במסגרת גזירת דינו של המסייע, יש להקפיד על כך שהערכת תפקידו ומעורבותו של המסייע בביצוע העבירה, תהא תואמת את מעמדו... של מסייע... כשותף משני שאחריותו איננה עומדת בפני עצמה: המסייע מכפיף את עצמו למבצע... נוכח קביעתו זו, לא יכול היה בית-המשפט להגיע, ולו גם בעזרת עבירת הקשר המתייחסת לאותה עבירה מושלמת עצמה, לתוצאה המשווה הלכה למעשה את מעמדו של "המסייע" לזה של "המבצע העיקרי", בהתבסס על כך שלקשר היתה השפעה על ביצוע העבירה הסופית.

בחינת השפעת הקשר על העבירה המושלמת, באופן שיהיה בקשר כדי להשפיע על החמרת העונש, מצעידה אותו לדרגת "שידול", בכך שהיא יוצרת זיקה בין העונש בגין הקשר לבין העבירה המושלמת; זיקה כזאת אינה מתבקשת מעצם הקשר שהושלם עם השגת ההסכמה הפלילית. הקשר הינו בר-ענישה כשהוא עומד לעצמו, אך בהצטרפו לעבירה המושלמת ייגזר העונש בגין ביצועה של עבירה אחרונה זו בלבד. היחס בין עבירת הקשר לעבירה המושלמת הינו יחס היררכי. הקשר - התכנון הפלילי - הוא השלב הנמוך ביותר בהיררכיה זו. הקשר, או הניסיון, כל אחד מהשלבים האמורים הינו עבירה לעצמה, העומדת על רגליה היא כעבירה עצמאית. אך בהצטרפם לעבירה המושלמת, זו האחרונה שואבת אל קרבה, מבחינת הענישה, את השלבים הנמוכים ממנה...

פרקטיקה זו לעניין אחדות הענישה בגין הקשר כשהושלמה בידי הקושרים העבירה ששימשה נושא לקשר, מקובלת מימים ימימה. בע"פ 441/72 בשן (אגמי) נ' מדינת ישראל [2], בעמ' 149, אמר הנשיא אגרנט:

"...משנוצר קשר בין שני אנשים לעבור עבירה סובסטנטיבית, כי אז רואים בו היום משום עבירה 'מושלמת' (COMPLETED CRIME), שהיא נפרדת מהעבירה הסובסטנטיבית ואינה מתמזגת בה, כך שאפשר להאשים בכתב-אישום אחד על שתי העבירות הללו גם יחד, הגם שלפי הפרקטיקה המקובלת בבת-המשפט בישראל, לא ירשיעו ולא יטילו עונש נוסף, מקום שהוכחה העבירה הסובסטנטיבית, בשל קשירת הקשר שקדמה לה". בלשונו של השופט ח' כהן בע"פ 196/75 בן-שושן נ' מדינת ישראל [3], בעמ' 222:

"כבר נודמן לי לא פעם לומר שאין להאשים ולהרשיע אדם בקשירת קשר לעבור עבירה, אם העבירה עצמה בוצעה והוא מואשם ומורשע בביצועה. על-ידי הוצאת הקשר מן הכוח אל הפועל, ניטל מן הקשר עצמו עיקר העוקץ, כאילו נבלע במעשה העבירה אשר לשמה נקשר".

וכן בלשונו של השופט שמגר (כתוארו אז) בע"פ 228/77 זקצר ואח' נ' מדינת ישראל (להלן - פסק-דין זקצר [4]), בעמ' 720:

"מקובל על הכל כי כאשר פלוני מואשם הן בקשירת קשר לבצע עבירה והן בביצועה של העבירה המושלמת אשר לשמה נקשר הקשר, ניתן להרשיעו בשתי העבירות גם יחד, אולם אין להטיל עליו אלא עונש כולל אחד על הפרשה כולה".

ההצדקה העיקרית שהועלתה בפסיקה לצירוף עבירת הקשר לאישום בעבירה המושלמת היא בצורך להחיל את הכללים המהותיים לעניין אחריותו של כל אחד מהקושרים למעשיהם של יתר הקושרים - האחריות הסולידרית, וכן כדי להחיל את הכללים המיוחדים מתחום דיני הראיות. טעם זה נחלש עם ביטול האחריות הסולידרית של הקושרים בתיקון 39 לחוק.

...התוצאה מן האמור לעיל היא כי הרשעתם של המערערים אנג'ל, אילוז וקרניאל כ"מסייעים", מחייבת הבחנה ביניהם לבין "המבצע העיקרי" לעניין העונש. כאמת-המידה לעונש שראוי לגזור על המערערים, כבר הבאנו לעיל את דבריו הנכוחים של בית-משפט קמא, כי היחס שנקבע בחוק בין עונשו של "המבצע העיקרי" לבין עונשו של ה"מסייע" צריך להנחות את בית-המשפט בגזירת הדין; אף כי יחס זה איננו חייב להישמר באופן דווקני, ובית-המשפט "יכול לסטות ממנו לכוון זה או אחר, בהתחשב בנסיבות המיוחדות של המקרה או נסיבותיהם האישיות של הנאשמים" (בעמ' 11 לפסק-הדין של בית-משפט קמא). אין לנו אלא להסכים עם קביעה זו.¹⁴²

אחריות ה'מסייע' לעבירות נוספות שנעברו אגב ביצוע עבירה עיקרית

¹⁴² שם, עמ' 105-109

כבר צויין לעיל, שדין ה'מסייע' בעניין זה קל יותר מדינו של ה'מבצע בצוותא', לפי הוראת ס' 34א(א)(2) לחוק העונשין הקובעת, כי מי שנמצא אחראי כ'מסייע' לביצוע עבירה עיקרית, יהא אחראי גם לעבירות נוספות, שנעברו ע"י ה'מבצע' אגב עשיית העבירה העיקרית, או בנוסף לה, רק אם בנסיבות העניין, התקיים ב'מסייע' כלל של צפיות אובייקטיבית של "אדם מן היישוב" לאפשרות ביצוען, ואז יישא באחריות לגביהן בדרגת "רשלנות", אם קיימת עבירה כזאת באותו יסוד עובדתי של העבירה הנוספת שנעברה.

הדגשים לעבירת "סיוע" אצל בעל מקצוע חופשי

מבחן תום הלב כפוף למבחן האובייקטיבי של יועץ סביר

השופט אליעזר גולדברג ציין עיקרון חשוב זה בעניין יעקובי¹⁴³, במסגרת דיון על יסודות עבירה לפי סעיף 217 לפקודה:

"על-פי לשונו של סעיף 217 לפקודה אין עניינה של העבירה רק בנישום עצמו, אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, אלא גם בכל "אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות..." תנאי להרשעה בעבירה זו הוא, כי המעשה נעשה "ללא הצדק סביר".

מבחנו של "הצדק סביר" הוא מבחן אובייקטיבי, כמבחן, שנקבע ל"סיבה סבירה" או ל"סיבה מספקת" (ראו ע"א 789/80 [1], בעמ' 106 וע"פ 357/65 [2], בעמ' 298). דהיינו, אם הנישום הוא הנאשם, השאלה היא אם נישום סביר היה פועל בנסיבות העניין כפי שפעל הנאשם, ואילו אם המדובר ביועץ מס (כבמקרה שלנו) שמסר ידיעות לא

¹⁴³ עניין יעקובי, לעיל ח"ש 118

נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס של אדם אחר, כי אז תוצב השאלה, אם יועץ מס סביר היה נוהג אף הוא כך באותן נסיבות. מכאן שאף אם נפלה טעות בעריכת הדו"ח שהוגש, אין הטעות פוטרת מניה וביה את הנאשם, כל עוד לא עמדה במבחן האובייקטיבי של "הצדק סביר".¹⁴⁴

ולמטה מזה:

"הטענה, שהעלה הסניגור המלומד ביחס לאישום זה, היא, כי יש בטעותו של המערער שנעשתה מתוך רשלנות מקצועית, כדי להוות "הצדק סביר", הפוטר מהרשעה לפי סעיף 217. אין בידינו לקבל טענה זו. כבר ציינו, כי מבחן ה"הצדק סביר" הוא אובייקטיבי (ע"פ 109/72 [3]), בעמ' 103-104). לכן טענת טעות כשלעצמה, דהיינו ללא הוכחת סבירותה, אינה מגעת כדי הצדק סביר (ע"פ 5/72 [4]), בעמ' 375), וקיומו של תום-לב אינו מצביע בהכרח על קיומו של "הצדק סביר" (ע"א 789/80 [1] הנ"ל, בעמ' 107).

המסקנה היא, שהמערער מסר בפועל, ללא ידיעת לקוחו וללא הצדק סביר, ידיעה מוטעית, המשפיעה על חיוב המס של הלקוח ובכך עבר ישירות גם את העבירה שבסעיף 217 לפקודה.¹⁴⁵

אי אפשר להימנע מלהזכיר כאן את ההלכה החשובה ביותר, פרי מדרשו של השופט שלמה אשר¹⁴⁶, שמצא לנכון לחייב את רואי החשבון במחדל התנהגותי, של אי עמידה, כנדרש מרואה חשבון סביר, בשני מבחנים אובייקטיביים ונפרדים של: "מתן שירות מקצועי... שלא לפי הכללים, התקנים והנוהלים המקובלים במקצוע, או שלא לפי מיטב שיקול הדעת", ויודגש, בכל אחד מהם בנפרד, כפי שעולה מלשון תקנה

¹⁴⁴ שם, עמ' 95-96

¹⁴⁵ שם, עמ' 97

¹⁴⁶ ע"פ 709/78 מדינת ישראל נ' אלמונים, פ"ד לד(3), 673 (1980).

א1(1) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965.
יצויין לעניין זה, שכללי התנהגות מקצועיים, מלבד תקנים והנחיות, מתפרסמים בתדריכי לשכת רואי חשבון בישראל לחברים בה, וגם בפרקטיקה במסים ועל כן הם מחייבים.

ניתן להרשיע ב'סיוע', במישרין לפי סעיפים 220 או 217 לפקודה גם ללא זיקה לסעיף 224 לפקודה

על יסוד התשתית הראייתית שהונחה בעניין יעקובי קבע השופט אליעזר גולדברג את הכלל האמור:

"לקביעות עובדתיות אלה היתה תשתית עובדתית איתנה, לא רק בהודאת המערער אלא גם ביתר הראיות, שהובאו לבית המשפט ואשר מהן עולה, כי לא בטעות גרידא המדובר. לפיכך, דינה של טענת בא-כוח המערער, הנוגעת לממצא העובדתי בדבר קיום הכוונה והזדון הנדרשים לפי סעיף 220, להידחות, וניתן להרשיע את המערער בעבירה זו גם ללא זיקה לסעיף 224 לפקודה. שאם עשה המערער את מעשהו במזיד ובכוונה לעזור ללקוחו להתחמק ממס, כי אז נתפש הוא ישירות בגדרה של העבירה...
...אין על כן נפקות משפטית ומעשית לכך, כי בית המשפט קמא צירף להרשעה בכל אחת מן העבירות גם את סעיף 224 וניתן להשמיט צירוף זה, בלי שיהא בכך כדי להשפיע על ההרשעה גופה."¹⁴⁷

בהכרעת הדין בעניין זה ביטל השופט אליעזר גולדברג את ההרשעות לפי סעיף 224 בשל עבירות לפי סעיף 217 ולפי סעיף 220 והרשיע רק בעבירות לפי סעיפים אלה- במישרין.

¹⁴⁷ שם, עמ' 96 ועמ' 98

אחריות ה'מסייע' משתרעת על כל סוגי המסמכים והידיעות שמסר

בערעורו של רואה חשבון, שהורשע בעבירות שונות לפי סעיף 220 לפקודה, שנדון בעניין פז/כהן¹⁴⁸, ציין בית המשפט, כי למעשה כל מסמך או ידיעות, בין שנדרשו ובין שנמסרו, לפקיד השומה, רלוונטיים בעת בחינת העבירות לפי סעיף 220 לפקודה.

תכנון מס, דיווח והגנת הטעות

רואה חשבון, הנותן ייעוץ לכל מי שזקוק לידיעותיו המקצועיות, ככל נותן שירות בעל מקצוע חופשי אחר, נוהג לעיתים, תוך כדי כך, ובפרט כשאין לנישום ידיעה מספקת במסים, גם לבצע עבורו פעולות של עריכה ודיווח לצורכי מס, כנדרש בחוק. בשיקול הפעולות, ששוקל רואה החשבון בעת ייעוץ לגבי נפקות המס של הפעולות, לרבות דרכי בטויין ברישומים ובדיווחים, אם בכלל או בחלקן, כאשר אלו אינם מתחייבים כך, לדעתו, שומה עליו להתמודד גם עם שאלת הלגיטימיות שבפעולות, הבוחנת 'סיוע' בר אחריות פלילית, בדוחות שנערכו והוגשו ב'סיועו'.

אפשר להקשות כאן בשאלה זו: דוחות הנישום מוגשים לרשות, שלה הסמכות החוקית לשום אותם, תמצית ועיקר תפקידיה, ולקבל החלטה אם לשומם ככתבם או אחרת. ואם כך, הרי מדוע יש להטיל אחריות פלילית על המדווח בשל אי נאותות דיווחו? שהרי יכול הציבור לדווח כחפצו ויכול פקיד השומה לשום את הדוח לפי שפיתו, והרי לכם לכאורה "איזון" ביניהם. התשובה היא בחוסר "האיזון" הנעוץ בכך. למאטרייה זו של תכנון פעולות ודיווח עליהן לרשות המס השלכה על סכום המס שישולם, וכל פעולה תיכנונית מיועדת להשיג תוצאה של הפחתת מס, ולכן סביר שהיא לא תדווח בהרחבה, אם בכלל. וכך יצא שפקיד השומה לא יוכל לזהותה בנקל בדוחות שהוגשו לו, ומכאן שלא יצליח למלא

¹⁴⁸ עניין פז/כהן, לעיל ה"ש 120

את ייעודו לגבות מס מלא. יש למתכנן הפעולות ולמדווח עליהן יתרון ברור בידיעת האמת על פני פקיד השומה. ולכן, לשם ה"איזון" הראוי, יש הכרח בציווי, המחייב דיווח נאות על הפעולות לפקיד השומה ובצרוף של אלמנט אכיפה, כהטלת אחריות פלילית על מי אשר לא ימלא חובה זו, על מנת לגרום לתשלום מס 'אמת' שיווינוני על פעולות. בדרך זו תינתן, למעשה, לפקיד השומה הזדמנות נאותה לעסוק בענייני השומה, עיקר תפקידו, ולא לשחת את זמנו לריק במציאת הנסתר.

ועולה השאלה: מהם גבולותיו הלגיטימיים של תכנון המס והדיווח על הפעולות?

צויין כבר לעיל ועוד יודגש להלן, הקושי המיוחד של תחימת קו הגבול הפלילי בפעולות, שקיים בהוראות בחוקי מס, זאת משום היות הפעולות עצמן כפופות לעתים לשאלת חבות המס האזרחית, ומכאן, שגם טענה לרשלנות פלילית תעלה ספיקות לממשותה. השאלה אם מדובר בפעילות המחייבת דיווח, היא בראש ובראשונה שאלה לנקודת המוצא הפרשנית של הוראת מס אזרחית, והמימד הפלילי "אורב" לעוסק במסים מתוך אי הבנה של דרישות מס אזרחיות.

ואם כך, כיצד יש לנהוג כדי למזער סכנה זאת?

את הדילמה הניצחית בין הזכות היסודית לתכנן פעולות לבין הבעייתיות של תחימת גבולותיו הלגיטימיים תיאר באמירתו המפורסמת, הנשיא דאז, מאיר שמגר, במסגרת דיון מס אזרחי:

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מסים אינה מצביעה על כך שהמבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. שאלת גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין.

הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני, אך ורק בשל כך שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או המקלה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה שלא נועדו לו.¹⁴⁹

מהיבט פלילי, הבעיה למעשה קשה אף מזו, כפי שציין השופט יצחק אנגלרד בעניין פרומדיקו¹⁵⁰:

"אבהיר את הרכיב של המחשבה הפלילית מנקודת ראות נוספת. שאיפתו של בעל תכנון מס הוא למנוע את החבות באמצעות המשפט עצמו. כפי שהתבטא השופט מ' זילברג בדונו בהערמה במשפט העברי, שהיא, כנזכר לעיל, סוגיה הקרובה לתכנון מס: הערמה "ה'שוכנת חכמה' - מכוונת כלפי החוק עצמו, בחינת 'יכה יוסי את יוסי': מערימים על החוק באמצעות החוק גופו". (מ' זילברג, כך דרכו של תלמוד, בעמ' 26). בתכנון מס המטרה היא איפוא לא לרמות את מס הכנסה אלא "להכותו" באמצעות המערכת המשפטית עצמה. כפי שנאמר במקורות ההלכה היהודית: **"מערים סבור לעשות בהיתר"**¹⁵¹ (ההדגשה שלי - י.מ.).

את השאלות לשם זיהוי פעולות ודיווחים, החוסים במישור האזרחי של דיני המס, לעומת אלו, שחורגים אל המישור הפלילי, הדגים הפרופ' דוד גליקסברג:

¹⁴⁹ ע"א 91 / 4639 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דוד ואלזה חזון פ"ד מח (3) 156, עמ' 167-168 (1994)
¹⁵⁰ ע"פ 99 / 1182 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל ועוד, פ"ד נד (4) 1, (2000).
(להלן - עניין פרומדיקו)
¹⁵¹ שם, עמ' 100

"נניח כי ראובן באמצעות עסקה מלאכותית מעביר הכנסה ממנו אל חברו שמעון. ראובן לא מדווח על הכנסה זו בדוח למנהל המס על אף ידיעתו המלאה בדבר קיומם של יסודות עילות הסיווג מחדש בעסקה וסמכות פקיד השומה להתעלם מן העסקה. לימים הפעיל פקיד השומה את סמכותו לפי סעיף 86 לפקודה, התעלם מהעסקה וייחס את ההכנסות לראובן. בנסיבות אלה ניצבת סדרת שאלות: האם ראובן השמיט הכנסה כלשהי (סעיפים 217 ו-220(1) לפקודה)? האם בפנינו רישום הכנסה בחסר או מסירה של ידיעה לא נכונה (סעיף 217 לפקודה), או שמא אספקת אינפורמציה כוזבת או אולי שימוש במרמה, עורמה או תחבולה (סעיפים 220(2), (3), (4) ו-5) לפקודה)? על מנת לענות על שאלות אלה מן הראוי לבחון עבירות אלה בהתאם למושכלות היסוד בדיני העונשין"¹⁵².

אכן קושי מבחן אמיתי.

על מדוכה זו של בחינת שירות מקצועי לגיטימי ומידת ריחוקן מאחריות פלילית, ישב השופט תיאודור אור בעניין פרומדיקון¹⁵³:

"מן ההכרח להקדים ולנתח היבטים עקרוניים אחדים של היחס בין תכנון מס לבין האחריות הפלילית. במשפטנו זכתה סוגיה זו לניתוח מעמיק ומאלף על-ידי פרופ' ד' גליקסברג בספרו גבולות תכנון המס (להלן - גליקסברג [34]). מוסכם על הכול כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה (גליקסברג [34]), בעמ' 28-30; 'י הדרי מס שבח מקרקעין (כרך ג) (להלן - הדרי [35]), בעמ' 7879-; 'א ויתקון, 'י נאמן דיני מסים (להלן - ויתקון [36]), בעמ' 48-49; 'א

¹⁵² פרופ' ד' גליקסברג "גבולות תכנון המס", תש"ן, עמ' 74
¹⁵³ עניין פרומדיקון, לעיל ה"ש 150

אלתר "תכנוני מס" (להלן - אלטר [45]); HELVERING [I. R. COMRS. V.] ;V. GREGORY (1934) [22
30] (WESTMINSTER) 1935). היה מקובל לתחום את
גבול הלגיטימיות באמצעות ההבחנה - שמונחיה נלקחו מן
המסורת האנגלו-אמריקנית - בין השתמטות או התחמקות
ממס (TAX EVASION) לבין הימנעות ממס (TAX
AVOIDANCE)
אולם, כפי שמציין פרופ' גליקסברג, כל הניסיונות לתת
תוכן להבחנה זו לא צלחו.¹⁵⁴

בעניין פרומדיקו¹⁵⁵ הותוו מספר כללים, כמענה לאבחנה בין
פעולות מס לגיטימיות, החוסות במישור דיון אזרחי, לבין אלה
שחורגות אל המישור הפלילי:

- אבחנה בין **עסקה מלאכותית**, שצדדים מעונינים לקיים, אך
עיצובה סוטה מדפוסים מקובלים בחיי הכלכלה, במטרה להפחית את
נטל המס, ולכן עשויה להיות מסווגת מחדש על-ידי פקיד השומה
ולגרום לנישום לחבות במס, והיא כולה במישור האזרחי, לבין
עסקה בדויה, שבה אין כלל צורך בנורמה אנטי-תכנונית, משום
שהיא מרמה ואינה מתקיימת בפועל, ולכן מהווה הפרה של נורמות
פליליות פיסקאליות בהיותה שיקרית לחלוטין. כך, למשל, אם
הבדיה שבעסקה טמונה כבר במבנה העסקה או במסמכיה, הרי יש
לראות בכך "מרמה, ערמה או תחבולה" לפי סעיף 220(5) לפקודה.
- בחינה של ממשות כלל מרכיבי העסקה, הגיונם הכלכלי וקיומם
בפועל תלמד על קיום עסקה בדויה, אם לאו.
- ה'מחשבה הפלילית' או ה'כוונה המיוחדת', הנדרשת בדרך כלל
להטלת אחריות פלילית לפי חוקי המס לביצוע עסקה או לזיווח
עליה, לפי התנהגות המעורבים, תילמד מתוך מכלול הנסיבות ועל
יסוד העובדות האמיתיות. לעניין ה'כוונה' חשובות ידיעתו ומחשבתו
של הנאשם **בעת המעשה או ה'מחדל'** המיוחסים לו, ולא לאחר

¹⁵⁴ שם, עמ' 80-81

¹⁵⁵ שם, עמ' 1

שיקבל את שומת המס וילמד על קיומה של חבות מס, שלא כפי שתוכנן על ידו. לפי כלל זה, הנסיבה של ידיעת חיוב המס תיבחן סובייקטיבית לאדם, בעת ביצוע מעשה העבירה.

- בחינה של **הסתמכות בתום לב** על בעלי מקצוע ברי סמכא, שדעתם ניתנה על בסיס עובדות מלאות הנדרשות לעניין, ו/או על יסוד כללים מקצועיים מקובלים, המהווה בדרך כלל הצדק סביר לפעולות, העומד במבחנו האובייקטיבי של קיום הצדק הסביר להתנהגות, ללא יסוד של מחשבה פלילית, והגנה מסוג של "טעות במצב משפטי".

- בחינה של **דיווח וגילוי נאות** על עסקאות, שאם ימצא כך, ישמיט, בדרך כלל, את היסוד של ה'מחשבה פלילית' הנדרשת, ותעביר את המחלוקת למישור דיון אזרחי.

- בחינה של הקושי הקיים בסיווג העסקה. ככל שחובת דיווח והמשמעות המיסוויית שלה מעורפלים או שנויים במחלוקת יותר, עובר להתרחשותן, תצומצם האפשרות להטיל אחריות פלילית, לנוכח כללי ההגנה בפלילים, של "טעות במצב הדברים" (שנובעת מדימוי מצב עובדתי), או של "טעות במצב משפטי" (בלתי מנמעת באורח סביר, בשל דימוי דבר קיומם או הבנתם של יסודות איסור פלילי) (סעיפים 34 ו-34 יט לחוק העונשין), הנגזרות מ'עיקרון החוקיות'.

נכון לשים לב גם לדברי השופט יצחק אנגלרד באותו עניין:

"התרת ספקות אלה היא מלאכה סבוכה, הדורשת עיון

ודיון. מצב דברים זה משליך במישרין על יסודות

האחריות הפלילית. כיצד אפשר להרשיע אדם, כאשר

בשעת המעשה אחד מרכיבי היסוד העובדתי לוט בערפל?!

לטעמי, כל עוד אין הכרעה שיפוטית מבוססת לגבי מהות

המבחן ודרך תחולתו על הכנסה פסיבית שאינה מוסדרת

בסעיף 5(4) לפקודה, הרכיב העובדתי הדרוש בעבירת

המס אינו מתקיים. במובן זה, ההכרעה השיפוטית העתידית

היא "קונסטיטוטיובית", בדומה להפעלת מבחן המלאכותיות

לגבי העיסקה כולה. לפנינו "חקיקה שיפוטית" אשר בסוגיה

המיוחדת של עבירות מס, מן הראוי שלא תהיה
טרואקטיבית, וזאת בשל עקרון החוקיות במשפט
הפלילי.¹⁵⁶ (ההדגשה שלי- י.מ.).

(מרכה העניין ימצא דיון רחב בהגנות של "טעות במצב דברים"
ו"טעות במצב משפטי" בעניין ויסמרק¹⁵⁷ ובעניין בורוביץ¹⁵⁸).

גם הנשיא דאז, אהרון ברק הדגיש בדיון אזרחי את החובה למסור
דיווח מלא ומדויק, מצד נישומים ומייצגיהם לשלטונות המס:

"הליך המס מיוסד על שיתוף פעולה בין המדינה לפרט
(ראו מדברי השופט זמיר בבג"ץ 164/97 קונטרם בע"מ נ'
משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ [5], בעמ' 320). מטרת
שיתוף הפעולה הינה השגת שומת אמת שתחייב את הנישום
בדיוק בשיעור שעליו לשלם בדין. שיתוף הפעולה מניח, מן
הצד האחד, שהנישום מחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על
הכנסותיו ועל עסקאותיו. מן הצד האחר, שיתוף הפעולה
מניח שרשויות המס חייבות לשום את האזרחים באופן
נכון, יעיל, הוגן ושוויוני."¹⁵⁹

אולם לא קבע שם פרמטרים לבחינת דיווח מלא ומדויק.

הנשיאה, דורית ביניש הרחיבה את הדיון בתחולת ההגנה של "טעות
במצב משפטי" (סעיף 34 ל¹⁶⁰ חוק העונשין), כתוצאה מהסתמכות
כנה בתום לב על ייעוץ שנתקבל, בעניין תנובה¹⁶⁰, בו נדונו עבירות
של עשיית הסדר כובל לפי חוק ההגבלים העסקיים התשמ"ה-1988

¹⁵⁶ שם, עמ' 109

¹⁵⁷ ע"פ 389/91 מדינת ישראל נ' ישראל ויסמרק ז"ל פ"ד מט(5) 705 (1996)

¹⁵⁸ ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' איתמר בורוביץ, פ"ד נט(6) 776 (2005)

¹⁵⁹ רע"א 99 / 291 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד

נח(4) 221, עמוד 231-232 (2004)

¹⁶⁰ ע"פ 845/02 מדינת ישראל נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת

חקלאית, (טרם פורסם) אתר בתי המשפט, 10/10/07

הקריטריונים המחמירים שקבעה שם, מסייעים לזהות אם ובאלו נסיבות מוצדק להגן, על מי אשר פעל בהסתמך על חוות דעת מקצועית, שאינה "פיקטיבית" או "מוזמנת" וטעה, והם:

- האם הלקוח פעל בתום לב ללא חשד.
- האם הסתמכותו על חוות הדעת היתה סבירה בנסיבותיה.
- האם הובאו לידיעת היועץ כל העובדות הרלוונטיות.
- האם היועץ הינו מומחה בתחום שבו ניתנה חוות הדעת.
- האם חוות הדעת של היועץ מבטאת "רצינות" ובדרך כלל ערוכה בכתב.
- האם היתה אפשרות לקבלת החלטה מקדמית - "פרה-רולינג" מהרשות בסוגיה. (אפשרות זו, שאינה פרקטית במצב שבו נעשה המעשה ללא שהות, תושלם בדרך חלופית של עשיית מה שניתן לבירור מוקדם, או של דיווח נאות, לליבון מחלוקת אפשרית במישור מס אזרחי).

תכנון מס החייב בדיווח

תיקון מס' 147 לפקודת מס הכנסה¹⁶¹ נתן ביטוי להמלצות ועדת "קפוטא-מצא" בדבר הגבלת תכנוני מס, הנושקים לתחום הפילי. לפיכך נוספו, בין היתר, ס"ק (א)(ד5), (ב) ו- (ז) לסעיף 131 וסעיף משנה (8) לסעיף 216 לפקודה, וס"ק (ה) לסעיף 67 לחוק מע"מ, המחייבים הגשת דיווח על הפעולות, שתוגדרנה ע"י שר האוצר כ"תכנון מס החייב בדיווח".

מתוקף הוראות חוק אלה הותקנו תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006¹⁶² ותקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז-2006¹⁶³, המפרטות פעולות שהן בגדר "תכנון מס החייב בדיווח".

¹⁶¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005, ס"ח 2023
התשס"ה, 10.8.05 עמ' 766
¹⁶² ק"ת 6545 התשס"ז, 25/12/06 עמ' 389
¹⁶³ ק"ת 6545 התשס"ז, 25/12/06 עמ' 394

במצב דברים זה עולה, כי מי שידווח לרשות המס על אותן הפעולות החייבות בדיווח, כנדרש בתקנות, לא יועמד לדין בגין עשייתן, שכן בהוראת המחוקק ניתנה למעשה גושפנקא לפעולות ונקבע הצורך רק לדווח על עשייתן. פעולות אלה תידונה במישור שומה אזרחי ולכל היותר, כשאלת חיוב במס, הכפופה להכרעת בית המשפט. יחד עם זאת, אין באמור לעיל משום הגנה על מעשה בדייה מיסודו. יש להניח שיסוד נפשי של פעולה פיקטיבית ימצא שורש במישור דין פלילי, גם בפעולות חייבות דיווח אלה, שכן הבדייה היא במעשה התרמית (ראו עניין פרומדיקו, לעיל), ושוללת אפשרות של מתן לגיטימציה. אין בין איסור השמטת דיווח המחוייב בתקנות לבין האיסור על עשיית מעשה תרמית ולא כלום, שכן אלו איסורים, השונים קטגורית בתכלית ובמהות.

קצת נותר להתייחס לשאלת הדין לגבי פעולות של תכנון מס, שלא פורטו בתקנות אלו. האם לגביהן, משלא נקבעו בתקנות כפעולות תכנון מס חייב בדיווח, משתמעת הפרשנות לחייב בפלילים את עצם אי דיווחן, או שמא, ביקש המחוקק ליצור, מתוקף תקנות אלה 'הסדר שלילי' לגביהן? טענה זו, לדעתי, טרם נדונה, ותוכרע, כך להערכתך, על דרך פרשנות מצב הלאקונה. במציאות הידועה, שלא ניתן לצפות מראש ולחוקק את מגוון הפעולות ותיכנוני המס, ולהגדירן ברשימה סגורה במסגרת תקנות של "תכנון מס חייב בדיווח", אין זה סביר, שבית המשפט יעניק לגיטימציה, בדרך של פרשנות המצב כ'הסדר שלילי' לפעולות אחרות של השתמטות מחובת דיווח נאות, בפעולה, שאינה נכללת בתקנות אלה. תהא בכך פגיעה בעיקרון העל, שהיה קיים אף טרם תיקון החקיקה של חובת הדיווח, של הגינות ועמידה שווה בפני רשות המס, שמונח ביסוד כל צורך דיווח לרשות מס. נראה, שהרשימה הנוכחית של הפעולות שנכללו בתקנות "תכנון מס חייב בדיווח", נועדה, על יסוד נסיון העבר, להעביר את הפעולות למישור דיווח מס אזרחי, אך בוודאי שלא היתה בה תכלית, כדי לחסום אפשרות פלילית, של השתמטות מודעת מאי דיווח סביר על פעולה אחרת, שטרם נקבעה עד כה בתקנות.

אחריות בעל מקצוע חופשי לדיווח

בפרשיות שלהלן ניתן ללמוד על דרך צעידתו של בית המשפט בעת בירור אחריות זו למתן דיווח מחייב:

בעניין שמענוב¹⁶⁴ נדונה בשנת 2007 שאלת אחריותו של עורך דין בכיר בפירמת עורכי דין, כשותף (ולא כ'מסייע') למתן "דוח מייד" מטעה לפי התקנות, מכוח חוק ניירות ערך, תשל"ג - 1973. השופטת דניאלה שריזלי סברה, שיש להבהיר תחילה את כוונת המחוקק בדבר תוכנו של דיווח מייד, הנדרש בחוק¹⁶⁵:

"אשר על כן, על פי הפרקטיקה הנוהגת שהתפתחה עם השנים, כשהיא מעוגנת בהנחיות הפסיקה, המבחן שלאורו אמור לפעול מנסחו של הדו"ח המייד ייגזר ממטרות החוק, ומעיקרון הגילוי הנאות. לאמור: על הדו"ח המייד לשקף בתוכנו, בצורתו ובניסוחו את מהות האמיתית של האירוע המדווח, באופן שיאפשר למשקיעים לקבל החלטה נכונה. מכאן נגזרים אופיו וניסוחו של הדיווח: הוא אמור להיות בולט וברור, מדויק ומייד. חריגה משמעותית מכללים אלה פוגעת באושיות החוק ובמטרותיו, ועשויה להיחשב לדיווח בלתי ראוי [ראו: ע"פ 1027/94 זילברמן נ' מדינת ישראל, פ"ד נג(4), 502; ע"פ 4675/97 רוזוב נ' מדינת ישראל, פ"ד נג(4), 337].

יודגש, עם זאת, כי העקרונות שקבעתי הם על דרך הכלליות. ובסופו של דבר, צריך להיבחן כל דיווח לגופו; ותמיד יהיה פונקציה של מהות הנושא המדווח, מידת השפעתו על התאגיד והמשקיעים, והנסיבות הצריכות לעניין. אלו הכללים אותם ראוי ליישם כאשר בוחנים את תקינות הדיווח בדבר הטעות בתשקיף."

¹⁶⁴ שלום (ת"א) פ 005092/05 מדינת ישראל נ' שמענוב ישראל, (לא פורסם) באתר בתי המשפט 7/11/07
¹⁶⁵ שם, סעיף 53

לאחר שבחנה את תאימות הדיווח שניתן בפועל לדרישות החוק, לפי מטרתו, תוכנו ועיתויו, קבעה:

"אני דוחה את טענת המאשימה באשר לניסוח המעורפל והבלתי מדויק של הדיווח. אני קובעת כי הדיווח נוסח באורח ראוי, שאינו מטעה, ובהתאם לנדרש...
...המחוקק השאיר שיקול דעת רחב בידי מנסח הדו"ח. עם זאת, העיקרון שאמור לעמוד לנגד עיניו של מנסח הדו"ח הוא תמיד עיקרון הגילוי הנאות."¹⁶⁶

ופנתה לערוך בחינה של חלקו ומעורבותו של עורך הדין בדוח המיידני שהוגש:

"פיסקת הדיווח שניסחה מיוחס לנאשם היא רכיב מהותי לבחינת מידת מעורבותו של הנאשם במלאכת הדיווח ובאחריות לו."¹⁶⁷

בסופו של יום מצאה שיש להכריע את הכף לזכות הנאשם.

בעניין אנדלמן¹⁶⁸ הורשע גם מי שהיה רואה החשבון של חברה ובעלי מניותיה, במסגרת הסדר טיעון אליו הגיעו הצדדים, ב-4 עבירות לפי סעיף 217(4) (לסעיף 217 אין סעיפי מישנה- אך כך מופיע – י.מ.) לפקודת מס הכנסה, תשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), עבירות שעניינן מסירת ידיעות לא נכונות למס הכנסה, ידיעות הנוגעות לדוחות שהגישו אחרים ואשר השפיעו על חיובם במס של האחרים, כמי שסייע לבעלי המניות בעריכת הדוחות השנתיים למס הכנסה לשנת 1998 וכן מי שערך את הדוח השנתי של החברה, הנאשמת.

¹⁶⁶ שם, סעיפים 75-76

¹⁶⁷ שם, סעיף 106

¹⁶⁸ שלום (תי"א) פ 3506/06 מדינת ישראל נ' אנדלמן זוהר ואח', (לא פורסם) באתר בתי המשפט, 26/03/07

נמצא שם ש"הרשעתו של רואה החשבון נובעת מן העובדה, כי לא ביצע את הבדיקות המלאות אותן היה עליו לערוך ולא עמד על כך כי בדוחות השנתיים, אשר הוגשו על ידי הנאשמים האחרים, הושמטה הכנסה החייבת בדיווח."

יודגש שבגזר הדין צוינה עדות אופי, שמסרה נציבת מס הכנסה לשעבר לטובת הנאשם - רואה החשבון, שניתחה את נושא הדוח והביאור שאותו נתן רואה החשבון, כשלדעתה הדרך בה פעל הנאשם אינה מחייבת בהכרח הגשת כתב אישום נגדו! בטיעונים לעונש הבהירה התביעה, שהנאשם לא היה מעורב בעסקה נשוא ההסכם, לא בתכנונה ולא בהוצאתה אל הפועל ואולם חלקו בתוצאה הסופית היה גדול ורב: הנאשם הפר את חובת האמון כלפי המדינה, אמון לו זכה בעת שהוענק לו הרישיון לעסוק בראיית חשבון. בשל מהדליו של הנאשם, הגישו העבריינים העיקריים בתיק דוחות לא נכונים לפקיד השומה, הדוחות נבדקו על ידי הנאשם ואושרו על ידו מתוקף מעמדו כרואה חשבון, פקיד השומה הוטעה, הנאשמים האחרים השתמטו מתשלום מס וכך נפגעה קופת הציבור.

ומאי קא משמע לן?

שכך, למשל, אם לרואה החשבון יש מודעות, לפי כללים של "צפיות" או "פזיזות", מבחינה מקצועית אובייקטיבית וסבירה, שחוות דעתו, אינה הולמת ותגרום להטעיית פקיד השומה, ולא ימנע עצמו ממנה, אפשר יהיה, כנראה בנקל, למוצאו אחראי, במסגרת עבירה לפי ס' 224 לפקודה - אחריות המסייע לעריכת דו"ח", לעבירה כגון זו שבסעיף 217 לפקודה - "אדם שמסר ידיעות לא נכונות... המשפיעים על... חיובו של אדם אחר...". "ירשלנות" בוודאי שתימצא בו.

אחרית דבר

ראשית עיון זה התייחסה ליסודות, למרכיבים, למאפיינים ולגבולות של עבירת ה"סיוע" הכללית, על פי דיני העונשין, לנוכח הוראת הכלליות שבחוק העונשין- ככל שאין בדין אחר הוראה או משמעות אחרת.

המשכו עבר אל מחוז בירור הוראות ה"סיוע" הייחודיות בחוקי המס. שם עלה, שיש ל"סיוע" מאפיינים של עבירה עצמאית ועל כן ענישתו כפולה מזו שנקבעה לעבירת "סיוע" לפי חוק העונשין. לפי חוקי המס יישא ה'מסייע' בעונש כמו 'מבצע עיקרי', והוא מוחזק כבעל יסוד נפשי של שותף להשגת מטרה אסורה, דבר שמאפיין 'מבצע בצוותא' לפי דיני העונשין. עם זאת אין הכרח שרק כך יתאפיין 'סיוע' בענייני מס, וניתן לסווג 'סיוע' בעבירות מס שלא פורש בהם ה'סיוע', על פי כללי ה'סיוע' של חוק העונשין. בעת דיון ב'סיוע' פלילי לפי חוקי המס, יש צורך והקשר חשוב לבחון את פירוש הדרישות האזרחיות של הוראות המס, המורכבות כשלעצמן, ואת הבנתן, כדי לקבוע פליליות באי מילוי חובה לצורכי מס.

בחזית ההתנהגות ה'מסייעת' במעשה או במחדל אצל בעל מקצוע חופשי, תיעשה לפי מידת הסבירות המקצועית האובייקטיבית, בעת מתן השירות.

התנהגות, החוצה קו גבול המפריד בין 'סיוע' פלילי לבין סיוע מס לגיטימי, היא כזו, משאינה נעשית בתום לב ובנקיון כפיים, בהכוונה מקצועית, בשיקול דעת סביר, בגילוי נאות ובנקיטת פעולות בקרה מקצועית עצמית, מתועדת חסרת פשרות, על ידי רואה חשבון, מייצג, מייעץ, מתכנן וכל אדם בר דעת אחר.

שבט התשס"ח.
