

## חובת הנאמנות של יועץ המס

### מאת

דני נתנזון, יועץ מס

### פתח דבר

חובת הנאמנות של יועץ המס שבה ועולה מעת לעת. בעיקר מתעורר נושא זה מאחר ומעמדו של יועצי המס אינו מוסדר בחוק ייחודי, אלא בסעיף בפקודת מס הכנסה ובכללי אתיקה, אשר רב בהם האין על היש.

חובת הנאמנות של יועץ המס מעסיקה את יועץ המס במהלך עבודתו ובכל אחת מההחלטות והפעולות בהן הוא נוקט מדי יום.

ליועץ המס נאמנות כפולה: נאמנות לשלטונות המס, ונאמנות לנישום אשר אותו הוא מייצג. כבר במשפט זה מתקיימת סתירה פנימית. נאמנות המוגדרת כמסירות בכל לב לאדם בו אפשר לבטוח, ואשר אמורה להיות מוחלטת, וכפולה, שמשמעותה - נאמנות שאינה מוחלטת לאף אחד מהצדדים. מטבע הדברים, קשה, אם לא בלתי אפשרי, להיות נאמן בו-זמנית לשני צדדים העומדים זה מול זה - שלטונות המס והנישום.

אמת, מוסכם שאין הרשות מבקשת לגבות מס שאינו מגיע. אף הנישום, לכאורה, אינו משתמט מתשלום מס. ברם, פרשנות משלו לגבי חבות המס - יש לכל אחד מהצדדים.

משהוסדר מעמדו הנוכחי של יועצי המס בשנת 1968, עת נחקק סעיף 236 לפקודת מס הכנסה ע"י הכנסת, הבהיר סגן שר האוצר, שהציג את הסעיף בפני הכנסת, את מגמתו וחשיבותו באומרו:

**"... הסדר חוקי של ייצוג הנישומים בפני שלטונות המס, שטח זה פרוץ וגרם נזק הן לנישומים והן למינהל... מגבילים את זכות הייצוג לפני פקיד השומה לכשירים לכך בלבד, הן מבחינת אוצר ידיעותיהם והן מבחינת תכונותיהם האישיות..."<sup>(1)</sup>**

משמע, סעיף 236 נחקק כדי למסד ולקבוע כי יועץ מס יוכל לייצג נישומים בפני שלטונות המס הן למען ציבור הנישומים, אשר דיני המיסים אינם נהירים להם ויוכלו להסתייע ביועץ המס כדי למצות את מלוא הזכויות המגיעות להם, והן למען שלטונות המס, אשר אין באפשרותם לפקח על כל נישום.

אלה, מאמינים כי יועץ המס נאמן להם באופן מוחלט ויסייע להם למצות את כל זכויותיהם, ואלה סבורים כי יועץ המס נאמן להם בנאמנות מוחלטת וייצג באופן כזה את הנישום בפניהם, כמוכן באופן מקצועי, אמין ובמסגרת הראוי והמותר עפ"י פקודת מס הכנסה.

**יועץ המס - תפקידו ודרך פעולתו**

תפקידו העיקרי של יועץ המס הינו ייצוג נישומים בפני רשויות המס - מס הכנסה, מס ערך מוסף, המוסד לביטוח לאומי. מאחר ומקצוע יועץ המס אינו מוגדר, עוסקים יועצי המס במיגוון של פעולות, ששיאן הינו ייצוג של הנישום בפני רשויות המס. למעשה, נועדו כולן לצורך זה.

פעולתם של יועצי המס מבוצעת עפ"י הוראת סעיף 236 לפקודה, מכוחן של תקנות האתיקה של יועצי המס ועפ"י הוראות ביצוע וחוזרים מקצועיים מנחים המתפרסמים ע"י נציבות מס הכנסה.

יש הרואים ביועצי המס את זרועם הארוכה של פקידי השומה, ואף מצפים מהם לנהוג כך. בתצהיר של נציב מס הכנסה לעתירתם של רואי החשבון בפני בג"צ בעניין דו"ח המייצג (בג"צ 2708/92) עומד הנציב, בין היתר, על תפקידם ואופן פעולתם של יועצי המס:

**"חזקה זו נובעת ממציאות החיים והשלטון, ריבוי הפעילות השלטונית, הסיבוך שבה, התשתית העובדתית המקיפה המשמשת לה בסיס, כל אלה מחייבים למען יעילות פעולת השלטון, כי הרשות השלטונית תוכל להעזר באחרים בביצוע תפקידיה, ותוכל להפעיל סמכותה באמצעות זולתה. חזקה על המחוקק, שעה שהוא מעניק סמכות לרשות שלטונית, כי הוא מניח שסיוע זה יתבקש ויתקבל."**<sup>(2)</sup>

משמע, אליבא דנציב מס הכנסה, יועצי המס מסייעים לבעל הסמכות (הנציב ומי שהוסמך מטעמו) לבצע את תפקידו. מכאן עולה כי אין הנציב רואה ביועצי המס בעלי מעמד ייחודי, העומד בפני עצמו, אלא בעלי מקצוע חופשי המסייעים לנציב בביצועה של פקודת מס הכנסה. אומנם לא זרועו של הנציב, וכך גם מודגש בתשובת הנציב לבג"צ, אך נראה מתוך דברי ההסבר, כי ההבדל אינו מהותי, אלא סמנטי בלבד.

בהעדר חוק המגדיר באופן ברור את מעמדם של יועצי המס, ועד שיחוקק חוק יועץ המס, ייצוג נישומים הינו הסדרת ענייניהם של נישומים מול רשויות המס, תוך ניהול ספרי חשבונותיהם. כמובן, שלצורך זה מיישם יועץ המס את מומחיותו בדיני מיסים ואת שאר המיומנויות בתחומי כספים, כלכלה, משפט, אותן רכש בתקופת לימודיו ובתקופת התמחות בת שנתיים.

בפועל, עוסק יועץ המס בתחומים הבאים:

א. ניהול ספרי חשבונות של נישומים אותם הוא מייצג, תוך מתן ייעוץ שוטף בנושא ניהול ספרים ומהות ואופן הרישום בהם.

ב. הגשת דו"חות תקופתיים למס הכנסה, מס ערך מוסף, ביטוח לאומי. הכוונה לתשלומי מקדמות, ניכויים, דיווחי מע"מ וכן דו"חות שנתיים (126, 856 ואחרים) הנתבעים מעת לעת ע"י פקידי השומה.

ג. סיוע בהגשת דו"חות שנתיים והצהרות הון לשלטונות מס הכנסה.

ד. מתן ייעוץ שוטף בנושאי מיסים, תכנון מס, ייעוץ בדיני עבודה, ייעוץ כלכלי.

ה. מתן אישורים לנישומים, הנדרשים ע"י רשויות שונות ומבוססים על ספרי הנה"ח, כאישור עסקאות גופים ציבוריים, אישור על הכנסות לבנקים וכד'.

מיגוון רב זה של עיסוקים מאפיין את דרך פעולתו של יועץ המס. שיטת עבודתו - מפגשים חודשיים עם הנישום תוך התקשרות רב-שנתית, מביאה בדרך כלל, ליחסים הדוקים בין יועץ המס לבין הנישום אותו הוא מייצג. אלה עשויים לגרום לכך כי ליועץ המס יכול להיות מידע עמוק על עיסוקו של הנישום.

מסמכי הנהלת החשבונות, אשר מוגשים ליועץ המס ע"י הנישום, נבדקים על ידו ו/או ע"י עובדיו. הוא מחוייב מקצועית למיננם עפ"י אופיים: הוצאות פרטיות, אשר כלל לא קשורות לעסק, הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה ואשר יש למינן לפי סוגיהן, השקעות אשר יש לרשמן כהשקעה.

בעת הדיון בבג"צ בעניין דו"ח המייצג<sup>(2)</sup>, טענה לשכת רואי החשבון כי ליועץ המס אסור לבדוק את דו"ח הנישום ולערוך בו ביקורת, מאחר ובכך הוא עוסק בראיית חשבון. מטענתם זו עולה כי ליועצי המס אסור לערוך ביקורת במסמכי העסק אשר את חשבונותיו הם מנהלים. ואם כך, כיצד אפשר לנהל חשבונותיו של עסק ולהגיש בעבורו דו"ח על הכנסות?

טענה כטענתם של רואי החשבון הועלתה בת"פ 96/91<sup>(3)</sup> ע"י יועץ מס שנאשם בסיוע לנאשמים להשמיט הכנסה:

**"אינני עורך ביקורת במסמכים, מעולם לא ערכתי ביקורת לשום דו"ח שהגשתי למס הכנסה, לפי מיטב ידיעתי, במספר רב של ימי עיון נאמר לי שאסור לי לערוך ביקורת. זו פעולה שיוחזרה על פי חוק לרואה החשבון בלבד."**

טענה זאת נדחת תוך הפניה לכללי האתיקה של יועצי המס, הקובעים באופן ברור:

**"מתן אישור או חתימה על דו"ח שלא על סמך בדיקתו האישית או של עובדו מהווים התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של יועץ המס."**<sup>(4)</sup>

לעניין זה טוען גם נציב מס הכנסה בתשובתו לבג"צ<sup>(2)</sup>:

**"הטענה כי ליועץ המס אסור לבדוק את דו"ח הנישום, כי בכך הוא עוסק בראיית חשבון, משמעותה שאין הוא יכול כלל למלא את תפקידו."**

**"יועצי המס עוברים הכשרה מעמיקה ביותר בתחום דיני המס וכמו כן הם נבחנים בעניינים הנוגעים לביקורת חשבונות כקבוע בתוספת הראשונה לתקנות יועצי המס, והם נדרשים ללמוד גם הנהלת חשבונות... אילו אסור היה להם לעסוק בביקורת חשבונותיו של נישום המיוצג על-ידם, לצורך הגשת דו"ח למס הכנסה בלבד - הרי שלא היה כל טעם בחיובם ברכישת הכשרה בנושא."**

מאלה עולה כי על יועץ המס לערוך ביקורת למסמכים המוגשים לו על ידי הנישום. מובן, כי אינו יכול לבדוק או לסקור מסמכים אשר לא הוצגו בפניו. חובתו לוודא, כי אלה שנמסרו לו תקינים, קשורים לעיסוקו של הנישום, וכי הם לא מצביעים או רומזים על מסמכים אשר לא הוצגו בפניו. עליו לפקוח את עיניו המקצועיות. אל לו לעצום אותן מטעמים של יחסי עבודה או שיקולים אחרים שלא מן העניין, או שהוא לא מגלה אותם מטעמים של רשלנות מקצועית.

ליועץ המס יחסים הדוקים עם הנישום. יחסים אלה עומדים בדרך כלל לרועץ ליועץ המס. הם גורמים להפעלת לחץ על יועץ המס לפרש בפרשנות מתירה נושאים שאין לפרשם כך, או להתעלם מחובתו המקצועית למען חסכון מס של הנישום. לעיתים הופכות פניות אלה לאולטימטיביות ויועץ המס נדרש להתמודד עמן. הנישום נוטה לשכוח, כי על יועץ המס מוטלות חובות מקצועיות, מחוייבות ליושר מקצועי, סעיפי חוק וכללי אתיקה אותם הוא צריך לקיים. הנישום תובע ממנו **"להיכנס לנעליו"** ולגלות כלפיו נאמנות בלעדית ומוחלטת. לעיתים, הוא אף מצפה מיועץ המס ליזום חסכון במס. דרישה מעין זו, הינה, בדרך כלל, **"ייצורה"** של עיסקה בדויה. על יועץ המס להימנע מליזום חסכון במס. במהלך עבודתו מוגשים ליועץ המס מסמכים רבים, אשר מעובדים על ידו ו/או על ידי עובדיו. סעיף 144 לפקודה מטיל על יועץ המס אחריות בלתי מוגבלת, רואים אותו כמי שידוע **"כל ענין שבו"**. האם יכול יועץ המס לדעת כל עניין שבו? לראות כל מסמך?

חוזר מס הכנסה 1/94 (חקירות-משפטית) מ-7 במרץ 94 בנושא - רמת הזהירות המקצועית הנדרשת מיועץ המס, מפרט קטעים נרחבים מפס"ד **צ'רשניה** (ת"פ 96/91) ועוסק בין היתר בחובותיו של יועץ המס עפ"י סעיף 144 לפקודה. הנציבות מאמצת את פסק הדין ומצטטת קטעים ממנו, ללא כל פרשנות נדרשת או הסבר נוסף על דבריו של השופט. וכך נאמר שם:

**"על יועץ המס, כאיש מקצוע מוטלת, לכן, האחריות לבצע פעולות בדיקה בכל מסמך, (ההדגשות שלי - ד.ג.) למסור ידיעות נכונות ולערוך דו"ח אמת, המשקף נכונה פני הדברים ובדיקנות. זוהי תמצית תפקידו של יועץ המס בדו"חות שהוא מכין לשלטונות המוסמכים."**

אם כך הדבר, ובנציבות מס הכנסה מצפים מיועץ המס לראות כל מסמך, צריך יועץ המס למסד במשרדו כללים ושיטת בקרה של מסמכים, כדי שיוכל לערוך בהם ביקורת במהלכה של שנת המס. ולמרות הכל, כל מסמך? האם גישה זאת מציאותית? האם אין הגישה המכירה במגבלותיו של יועץ המס היא הגישה הנכונה?

האם אין גישתה של נציבות מס הכנסה מתחסדת ומגלגלת על יועץ המס אחריות אינסופית כדי שתוכל למצוא אשם? האם פרשנות בית המשפט ונציבות מס הכנסה לסעיף 144 היא הפרשנות הנכונה והראויה?

יועץ המס חב חובת נאמנות לשלטונות המס, הרואים בו מסייע לביצוע הפקודה, חב חובת נאמנות לנישום המצפה ממנו להיכנס לנעליו ואפילו ליזום חסכון במס. יועץ המס נקרע בין אלה ובין נאמנותו למקצועו, ליושרו המקצועי, כשמעליו מתנופפת חרבו של סעיף 144 לפקודה, המוצא אותו "כמי שידע כל ענין שבהם", והמפורש על ידי נציבות מס הכנסה לחומרה. ברור כי יועץ המס נקרע בין כל אלה. בהעדר חוק מנחה, הגדרת מקצוע, כללי התנהגות ברורים ומובנים, עלול יועץ המס להיכשל. מכאן עולה כי במקרים רבים ייטה יועץ המס להיות "זרועו" של נציב מס הכנסה ובלבד שיהיה בצד הבטוח של המתרס. בכך הוא עלול למעול בחובת הנאמנות שלו לנישום אשר אותו הוא מייצג, המצפה ממנו לנאמנות מוחלטת.

### מקור הסמכות

סעיף 236ב קובע כי נציב מס הכנסה ינהל פנקס לרישומם של יועצי המס. הוא ינפיק להם תעודות רישום, על פיהן יוכלו לייצג נישומים בפני שלטונות המס. נציב מס הכנסה הוא מקור הסמכות לפעולתו של יועץ המס.

הסמכות אשר ניתנה לנציב מס הכנסה רחבה מאד. נציב מס הכנסה מנהל את פנקס יועצי המס, רשאי לרשום כיועץ מס גם מי שלא נתקיימו בו תנאים שנקבעו בפקודת מס הכנסה (כהשכלה פורמלית ו/או עמידה בבחינות), הוא רשאי לסרב לרשום אדם כיועץ מס, אף אם נתמלאו בו התנאים הנדרשים, הוא קובע את אופן הכשרתם של יועצי המס, קובע מה תוכן הבחינות ומנהל אותן, מפקח על דרך פעולתם של יועצי המס, תובע אותם בגין הפרת כללי אתיקה, ולבסוף שופט ועונש אותם. אנומליה מוחלטת.

נדמה, כי סמכות כה רחבה ואינסופית לא ניתנה לאף גורם אחר, מה גם שלסמכות כה רחבה יש היבטים רבים של ניגוד אינטרסים. משל למה הדבר דומה, למצב בו הכנסת, הממשלה, בתי המשפט והמשטרה - חד הם. אל מול מקור סמכות זה ומי שהוסמכו על ידו, דן יועץ המס בתיקי נישומים אותם הוא מייצג. כנגד מקור סמכות זה הוא מחוייב לשמור על נאמנות ללקוח.

האם פעולותיו של יועץ המס נעשות ללא משוא פנים, כשהוא משוחרר מכל מורא? איך אפשר לצפות מיועץ המס לפעול כנאמן ללקוחו, אם כל פרשנות עצמאית שיתן, או כל דרך פעולה בה ינקוט, ייבחנו ע"י מי שהסמיכו לפעול כיועץ מס, על-ידי מי שקובע את אופן ודרכי פעולתו בתקנות, הוראות ביצוע והנחיות מקצועיות, ובסמכותו אף לשלול את רשיונו, אם יסטה מאלה.

כשסוקרים מצג זה של דברים, קשה לקבל את הקביעה כאילו אין יועץ המס זרועו של נציב מס הכנסה, אלא מסייע לביצוע הפקודה בלבד.

לענין זה של מקור הסמכות, התייחס כב' השופט דב לוין, בהרצאה שנשא בכנס השנתי ה-20 של לשכת יועצי המס, שנערך בפברואר 1990, וכך אמר:

**"תמוה בעיני על שום מה הופקדה סמכות זו במידה כה סמכותית ומכריעה בידי אדם אחד, כשמדובר בציבור חשוב, רחב, של אנשי מקצוע, בעלי ידע ומיומנות, שזכו לכאורה גם לניסיון ואמינות.**

**דומני, כי ראוי היה מלכתחילה, ועל אחת כמה וכמה, לאחר הניסיון החיובי שנצבר עם הזמן... כי מקור הסמכות יתחשב, במידה גוברת והולכת, גם באנשים הנוגעים בדבר... הרי ככל שמדובר, בעורכי דין, מקור הסמכות היא בידי מוסדות לשכת עורכי הדין עצמם. ככל שמדובר בראוי חשוב, מקור הסמכות במועצת רואי החשבון..."<sup>(5)</sup>**

הצעת חוק יועץ המס 1993, שהוכנה בלשכת יועצי המס, מבקשת לקבוע, כי גם לענין יועצי מס תקום מועצה, שתיקרא מועצת יועצי המס, ואשר תהווה את מקור הסמכות לפעולתם של יועצי המס. הצעת חוק זו הוגשה לנציבות מס הכנסה וככל הידוע לי, היא נבחנת בימים אלה ע"י המחלקה המשפטית בנציבות מס הכנסה.

#### **כללי אתיקה מקצועית**

כללי אתיקה מקצועית של יועצי המס, שפורסמו בתקנות מס הכנסה, מפרטים שורה ארוכה של מעשים ומחדלים של יועץ המס שיש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע. חלקם בלבד מפרטים כללי התנהגות שבין יועץ המס לבין הנישום:

1. מתן שירות שלא בהקפדה על הגינות ויושר או לפי מיטב שיקול הדעת או שלא בזהירות מקצועית ראויה.
2. התרשלות או הזנחה במתן השירות המקצועי.
3. גילוי... שלא בהסכמת הלקוח, של דבר שהובא לידיעתו, תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח....
4. מתן אישור או חתימה על דו"ח שלא על סמך בדיקתו האישית שלו או של עובדו.
5. מתן שירות ללקוח שלא על סמך התקשרות ישירה ביניהם.

כללי אתיקה מקצועיים ליועץ המס, הגדרת המותר והאסור, גבול ותחום הסמכות והרשות ליועץ בתחום המיסים - כל אלה לא מוצאים ביטוי בכללי האתיקה של יועץ המס.

במאי 1991, פרסמה לשכת רואי החשבון תדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במיסים. כללים אלה אושרו ע"י למעלה משני-שליש של חברי הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון ולפיכך, תוקפם מבחינת רואי החשבון מחייב אף יותר מגילוי דעת. כללים אלה אומצו ע"י נציבות מס הכנסה ופורסמו בחוזר מס הכנסה 91/17 מ-29 במאי 1991. בדברי ההקדמה, נקבע ע"י הנציב:

"נציבות מס הכנסה פעלה ופועלת למיסוד מלא של כללי התנהגות מייצגי נישומים כלפי מיוצגיהם וכלפי שלטונות המס, כפי שהדבר קיים במדינות אחרות, ומקדמת בברכה את התדריך המהווה צעד ראשון בכוון זה"<sup>(6)</sup>.

מאז ועד עתה, נותר "צעד ראשון זה" גם הצעד היחיד ב"כיוון זה". ולמרות זאת, נראה לי, כי עצם פרסומו ותוקפו של התדריך מבחינתם של רואי החשבון יוצר מעין הלכה לפיה יש לנהוג. לא ברור אם כללים אלה חלים גם על יועצי המס. ראוי שיחולו, שכן בכללים אלה יש לא רק מן האסור, אלא הרבה מן הראוי והמותר.

בכללים אלה נקבע בין היתר:

1. רואה החשבון הנותן ללקוחו שירותי מיסים, רשאי לסייע ללקוחו למצוא דרכים נאותות למיצוי נכון של הטוב והמועיל ללקוח, במסגרת החוק. לשם כך, על רואה החשבון לנהוג ביושר, בתום לב ובאובייקטיביות. אם קיים ספק בדבר ההשלכות על המס במקרה כלשהוא, רשאי רואה החשבון להכריע לטובת לקוחו, אם לדעתו יש סמוכין סבירים לעמדה זו.

2. רואה חשבון המסייע בהכנת דו"ח בלתי מבוקר לרשויות המס:

א. רשאי לסמוך על מידע שקיבל מלקוחו בתנאי שהמידע לא נראה לו סביר.

ב. ייעזר במידת האפשר בספרי העסק ורשומותיו.

ג. כל אימת שהגיע לידיעתו של רואה החשבון שנפלה טעות מהותית או שחלה השמטה מהותית בדו"ח של לקוחו לרשויות המס לתקופות קודמות (בין אם רואה החשבון היה קשור ובין אם לא היה קשור באותו דו"ח) או שהגיע לידיעת רואה החשבון כי לקוחו לא עומד בחובתו להגיש דו"ח לרשויות המס, עליו לדווח מיד ללקוחו על הטעות, ההשמטה או אי מילוי חובתו להגשת דו"ח ועליו להמליץ על דיווח מתאים לרשויות המס. ככלל, אין רואה החשבון חייב לדווח על כך לרשויות המס ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת אלא בהסכמת הלקוח.<sup>(6)</sup>

מכללים אלה מתברר כלהלן:

1. רואה החשבון רשאי לסייע ללקוחו למצוא דרכים נאותות להפחתת חבות המס.

2. בנושאים בהם קיים ספק, רשאי רואה החשבון להכריע לטובת לקוחו.

3. יש לתעד חוות דעת בענייני מיסים, בעניינים בעלי משמעות מהותית.

4. רואה חשבון רשאי לסמוך על מידע שקבל מלקוחו.

5. טעויות או השמטות מהותיות לא ידווחו ע"י רואה החשבון לשלטונות המס, אלא בהסכמת הלקוח. רואה החשבון לא ינתק קשר עם לקוח שסירב לדווח על הליקוי, אלא ישקול את המשך ההתקשרות.

מכאן עולה, כי לרואה החשבון "מרחב מחיה" בתחום הפרקטיקה במיסים. הוא מחוייב בנאמנות מוחלטת ללקוח.

הוא רשאי לסייע לו להקטין את חבות המס שלו, רשאי להכריע לטובתו בנושאים ש"בתחום האפור", יכול להבטיח עצמו ע"י תיעוד כתוב כאסמכתא לשיקוליו המקצועיים ולתום לבו, ולבסוף, גם אם גילה העלמת מס של ממש, הוא מנוע מלדווח על כך לשלטונות המס.

סעיף 224 לפקודה קובע:

**"מי שסייע לאחר לערוך דו"ח... כשהוא יודע שאותו דו"ח... כולל ידיעה לא נכונה... יראוהו כאילו עשה את הדברים האמורים."**

נציבות מס הכנסה, אשר אימצה את כללי ההתנהגות של רואי החשבון, מתירה להם, ככל הנראה, לעקוף את סעיף 224, שכן לא ברור מה גובר - אימת סעיף 224 לפקודה, על פיה מי שסייע לאחר להגיש דו"ח בו מושמט מידע עובר עבירה [ולדעתי, יודע אף בדיעבד] או שכללי ההתנהגות המומלצים ע"י מי שמופקד על קיום הפקודה, קרי הנציב, גוברים, ורואה החשבון אשר מגלה ויודע כי הושמט מידע לא מגלה זאת, מסייע בזאת לאחר, ומקיים בכך כללים נאותים להם מסכים הנציב אשר אמור לאכוף את סעיף 224.

גורלם של יועצי המס לא שפר עליהם כעל רואי החשבון. נציב מס הכנסה, שהוא כאמור מקור הסמכות, לא התיר ליועצי המס להסתייע בכללים אלה. ליועצי המס אסור לסמוך על מידע שנמסר להם ע"י הלקוח ואף לא לסייע לו למצוא דרכים נאותות להימנע מתשלום מס. מיועצי המס מצפים להתנהגות אחרת, כפי שכתב כב' השופט בפסק הדין בת"פ 96/91:

**"על יועץ המס כאיש מקצוע, מוטלת כל האחריות לבצע פעולות בדיקה בכל מסמך, למסור ידיעות נכונות ולערוך דו"ח אמת, המשקף נכונה פני הדברים ובדייקנות."**<sup>(7)</sup>

בחזור מ"ה 1/94 חקירות/משפטית, מפורט בהרחבה רבה פסק דין בת"פ 96/91<sup>(8)</sup>. בפתיח קובעת נציבות מס הכנסה כי פסק דינו של השופט לינדנשטראוס בענין יועץ המס צ'רשניה מהווה **"קווים מנחים להתנהגות הנדרשת מיועץ מס וחובותיו"**. בכך אימצה נציבות מס הכנסה פסק דין מקומי, פרטי, ואני מקווה של מקרה שלא משקף את אופן פעולתו של יועץ המס, והפכה אותו **"להלכה פסוקה"**, על פיה יש לבחון את דרך התנהגותו של יועץ המס. נראה, כי כאן הוחמצה הזדמנות נאותה למיסוד כללים לדרך פעולתו של יועץ המס. במקום זאת, בחרה נציבות מס הכנסה להתעלם מנאמנותו הכפולה של יועץ המס, ממעמדו הנוכחי, מכללי אתיקה חלקיים בלבד הנוהגים לגביו, משיטות עבודתו ויחסיו המקצועיים עם לקוחותיו, מחובתו של הנציב לגבי יועץ המס כמקור הסמכות שלו, מכללי התנהגות מקצועית בפרקטיקה במיסים שהוחלו על רואי החשבון ומשום מה, נמנעו מיועץ מס.

## דו"ח מייצג

הוראת ביצוע 21/92 מפרטת את נושא דו"ח המייצג. בעיקרון נקבע כי דו"ח המייצג יתלווה באופן וולונטרי לדו"ח הנישום וייערך על ידי יועצי מס ורואי חשבון. הדו"ח גובש ע"י ועדה שכללה נציגים של לשכת יועצי המס ונציבות מס הכנסה, והוגש לנציב. עקב כך פנתה לשכת רואי חשבון לבג"צ ובקשה למנוע זאת.



בהנחיית בג"צ הוקמה ועדה ובה נציגי נציבות מס הכנסה, לשכת יועצי המס ולשכת רואי חשבון. ועדה זאת גיבשה דו"ח מייצג מוסכם על כולם. מטרתו של דו"ח המייצג, אליבא דנציבות מס הכנסה, לקבוע קריטריונים ברורים ומוגדרים לבחינת דו"חות נישומים, להביא לידי גילוי נאות של עובדות, להקטין את החיכוך בין הנישום ופקיד השומה ולאשר את קבלת הדו"חות, או חלק מהם, כשומות סופיות (01).

הוראת הביצוע שפורסמה, מפרטת בין היתר את היקף בדיקת ספרי הנישום (ה"ב 12/92):

**"בסעיף 2.1 על המייצג לדווח באם בדק באופן מדגמי, לא פחות מהיקף של שבוע אחד, בכל חודשיים, את התעוד ששמש כבסיס להנה"ח של הנישום. מבדיקה זו, המייצג אמור להשתכנע שספרי החשבונות מבוססים על מסמכים ושהמסמכים הם מסמכים נאותים..."<sup>(7)</sup>**

על סמך בדיקה זאת ועפ"י הוראת ביצוע 26/92 (6.5.92), יאשר פקיד השומה דו"חות אליהם צורף דו"ח מייצג כשומה סופית (01), משמע דו"חות יאושרו כשומה סופית ולא ייבדקו מחדש, אלא אם יפעיל הנציב סמכותו עפ"י סעיף 147 ויפתח את השומה לדיון. מכאן עולה כי דו"ח המפרט הכנסתו של נישום, עפ"י ספרי החשבונות שניהל, יאושר ע"י פקיד השומה, כאשר הוא עונה על הבדיקות הבאות:

1. ספרי החשבונות נוהלו עפ"י הוראות ניהול פנקסים.
2. ספרי הנישום לא נפסלו ע"י פקיד השומה (קוד 7).
3. המייצג ערך ביקורת מסמכים של שבועיים בכל חודשיים (תוקן מאוחר יותר).
4. הכנסת הנישום סבירה.

בהקשר של חובת הנאמנות, יש להתמקד בהיקף הבדיקה הנדרש ע"י הנציב, שנקבע על ידו כנאות ומספק כדי לאשר שומה עצמית כשומה סופית. האם לא ניתן לראות בהיקף הביקורת שנקבע ע"י הנציב בדו"ח המייצג את ההיקף הנאות לענין **"יודע כל ענין שבהם"**, הקבוע בסעיף 144 לפקודה?

בתשובתו לבג"צ קובע נציב מס הכנסה לאמור:

**"הפירוט המבוקש בטופס דו"ח המייצג הוא הפירוט אותו סבור פקיד השומה, כי הוא צריך על מנת לאשר דו"ח שומה..."**

ומוסיף:

**"העותרים סבורים כי שיטת הבירור העובדתי העולה מן הדו"ח המייצג היא שיטת ביקורת לא נאותה, אך ענין זה מסור לשיקול דעתן המקצועית של רשויות המס..."<sup>(2)</sup>**

אם שיטת הבירור, משמע הבדיקה והביקורת, תלויים רק בשיקול הדעת המקצועי של רשויות המס, ואלה קבעו כי דו"ח המייצג המבוסס על ביקורת בהיקף שנקבע, מספיק ונאות לאישור שומה עצמית כשומה סופית, מה טעם ראתה כעת נציבות מס הכנסה לדרוש כי יועץ המס יבדוק כל מסמך בספרי כל נישום אותו הוא מייצג, כפי שעשתה בהוראת ביצוע 1/94 שנושאה - רמת הזהירות הנדרשת מיועץ מס.

יועץ מס סביר, אשר מבקש לקיים את כל דרישותיו של הנציב, מתקשה למצוא מוצא מהסבך הקיים והוא מתלבט בין:

1. הפרשנות לסעיף 144 לפקודה, לפיה הוא חייב לבדוק כל מסמך.
2. ההנחיה של הנציב בעניין דו"ח המייצג, לפיו יבדוק חומר הנהלת חשבונות של שבועיים בכל חודשיים.
3. תשובתו של הנציב לבג"צ בענין דו"ח המייצג, לפיו רשויות המס קובעות את היקף הבדיקה (והיקף זה הינו שבועיים בכל חודשיים).
4. בדיקת כל מסמך, עפ"י הוראת ביצוע 1/94.
5. או, אולי, אימוץ הכללים החלים על רואי החשבון, לפיו רשאים הם להסתמך על מידע שנמסר להם ע"י הלקוח.

יועצי מס רבים הבינו כי הצטרפות למהלך דו"ח המייצג תאפשר להם לפעול עפ"י כללים ברורים, זהים לכלל המייצגים, תוך קביעת היקף ביקורת נדרש בספרי הנישום אותו הם מייצגים. יועצי מס רבים הבינו כי דו"ח המייצג יתן להם הגנה נאותה מפני תביעות, שכן דו"ח זה קבע, לכאורה, תחום לחבותם הבלתי מוגבלת. אם מבקשים לדעת מה חשב וראה לנגד עיניו "יועץ מס סביר" בעת הכנת מהלך דו"ח המייצג, הרי אלו הם הדברים.

#### שליחות ונאמנות

חוק השליחות קובע כי:

**"שלוחו של אדם כמותו, ופעולת השלוח, לרבות ידיעתו וכוונתו מחייבת ומזכה, לפי הענין, את השולח."**

ובהמשך:

**"השליחות מוקנית בהרשאה, שבכתב או בעל פה מאת השולח לשלוח, או בהודעה עליה מאת השולח לצד השלישי, או על ידי התנהגות השולח כלפי אחד מהם."<sup>(9)</sup>**

יועץ המס פועל מכוח הרשאה בכתב בזה הנוסח:

**"אני הח"מ מייפה בזה את כוחו של ... ושל כל עובדיו הרשאים לייצג נישומים על פי כל דין להיות בא כוחי ולפעול בשמי בכל פעולה שהינה בסמכותי לפי החוק בקשר לכל אותן הפעולות שאני רשאי וחייב לעשותן לפי פקודת מס הכנסה/חוק מע"מ"<sup>(10)</sup>.**

יש בייפוי כוח זה משום מתן הרשאה מוחלטת (כל עוד לא נשללה ע"י השולח) ליועץ המס (השולח) לפעול בשמו של הנישום. בכך עונה יפוי כוח זה על הגדרת השליחות בחוק השליחות:

**"שליחות היא יפוי כוחו של צד שלישי לעשות בשמו או במקומו של שולח פעולה משפטית כלפי צד שלישי."**

כשלוח, חייב יועץ המס בנאמנות לנישום-השולח. הנישום מסמיך את שלוחו, יועץ המס, להיכנס לנעליו ולפעול בשמו. יועץ המס מחוייב בחובת ציות לנישום ואינו רשאי לפעול, למרות ההרשאה שניתנה לו, באופן אשר לא עולה בקנה אחד עם נוסח ההרשאה, רוח ההרשאה, וטובתו של הנישום-השולח.

בספרו "חוק השליחות"<sup>(11)</sup> מפרט כב' השופט אהרון ברק את חובת הנאמנות וכותב:

**"מכיוון שפעולתו של השולח "מחייבת ומזכה" את השולח, על השולח לראות תמיד אינטרס השולח כאינטרס המכריע ולהעדיפו על האינטרס האישי של עצמו."**

ומוסיף עוד:

**"חוק השליחות מבקש למנוע מהשולח שימצא במצב שבו יהיה קיים או שיהיה עלול להתקיים ניגוד בין האינטרס האישי של השולח לבין האינטרס של השולח. על כן, אין זו טענת הגנה לשולח כי בפועל לא היה ניגוד בין האינטרסים של השולח ובין השולח או כי בפועל לא נגרם כל נזק, חובת השולח מופרת אם הוא גורם לכך, שיימצא במצב שבו אפשרי ניגוד כאמור".**

מעמדו ופעולתו של יועץ המס עומדים באופן ברור ביותר בניגוד לכך. תפקידו מעמיד אותו במצב בו יכול להתקיים ניגוד אינטרסים, פעולתו מתבצעת תוך עירוב אינטרסים, אלה של השולח-הנישום אותו הוא מייצג, אינטרס צד ב' - שלטונות המס בפניהם הוא מייצג את שולחו, והאינטרס שלו, כמו גם מעמדו כלפי שולחו וכלפי שלטונות המס.

יועץ המס מצווה, עפ"י חוק השליחות, להעדיף את האינטרס של שולחו על זה שלו. אם אזכיר שוב את פרק "מקור הסמכות", הרי מעמדו של נציב מס הכנסה וסמכויותו מעמידים בספק את יכולתו של יועץ המס להעדיף תמיד ובכל מקרה את האינטרס של שולחו על זה שלו; בכך לא יעמוד בתנאים שכופה עליו חוק השליחות.

כשלוח, מצווה יועץ המס לפעול בהתאם להוראותיו של השולח (סעיף 8 לחוק). מכאן, שחלה עליו חובת ציות לשולחו - הנישום. חובה זו באה להבטיח את האינטרסים של השולח. וכותב כב' השופט ברק:

**"האיש הקובע את טובתו של השולח הוא השולח עצמו. לכן אל לו לשולח לבצע פעולה שהשולח אינו רוצה בביצועה, גם אם לדעתו פעולה זו היא לטובת השולח".**

רוח זאת של דברים חייבת לעמוד בכל עת לנגד עיניו של יועץ המס בבואו לייצג את הנישום בפני שלטונות המס. הנישום, והוא בלבד, רשאי להכריע בנושאים שבמחלוקת.

יועץ המס אינו רשאי לבצע פעולות ולהגיע להסכם עם שלטונות המס באופן שהנישום לא מסכים לו, אף אם הוא סבור שהסכמה או ויתור הינם לטובתו של השולח. מצווה עליו להציג באופן ברור את מירב השיקולים בפני שולחו - הנישום, כדי שזה יחליט ויסמך את יועץ המס לבצע את שליחותו.

נאמנותו של יועץ המס לשולחו לא נסתיימה, אף אם פג תוקפו של יפוי הכוח שניתן לו. בסעיף 8(5) לחוק השליחות נקבע:

**"לא ישתמש לרעה השולח בידיעות או במסמכים שבאו לידי עקב השליחות".**

ונראה כי הכוונה, שגם לאחר שנסתיימה שליחותו של יועץ המס, חלה עליו חובת נאמנות נמשכת לשולחו - הנישום, והוא מצווה שלא למסור מידע שקיבל או שנתגלה לו במהלך ייצוגו של הנישום. ומוסיף כב' השופט ברק:

**"מן הדין להדגיש כי הוראת הסעיף אינה מוגבלת לידיעות סודיות דוקא. כל ידיעה שבאה לשלוח עקב השליחות נתפסת במסגרת ההוראה".**

לסיכום פרק זה אומר, כי חוק השליחות מדגיש ביתר שאת את הקשיים העומדים בפני יועץ המס בבואו למלא את תפקידו. פעולתו הינה פעולת שלוח החייב בנאמנות וציות לשולחו - נאמנות, ציות וסודיות הנמשכים אף לאחר תום שליחותו. חובתו לפעול בהתאם לאינטרסים של שולחו בלבד ובאופן כללי (למעט חריגים) להעמידם לפני האינטרסים שלו.

מאחר ויועץ המס נאמן בו-זמנית גם לשלטונות המס, אשר רואים בו כמסייע לביצוע פקודת מס הכנסה, וגם לנישום המיוצג על ידו בפני שלטונות המס, פעולותיו עומדות בניגוד לחובותיו כשולח. בפועל, הוא מקבל החלטות אשר הוא מאמין כי הינן לטובת שולחו, אף ללא הסכמתו, אלא עפ"י רוח ההרשאה שקיבל ועפ"י הפרשנות שהוא, כמייצג, נתן לה. בכך, למעשה, עובר יועץ המס על חוק השליחות.

## סיכום

ליועץ המס נאמנות כפולה - לשלטונות המס ולנישומים אשר אותם הוא מייצג. העדר חוק ייחודי ליועץ המס וקיומם של כללי אתיקה מקצועיים חלקיים בלבד, מעמידים את יועץ המס בפני הוראות חוק ונוהל סותרים, אשר אין ביכולתו לגשר עליהם וגם אין בסמכותו לעשות זאת.

מקור הסמכות לפעולתו של יועץ המס הינו נציב מס הכנסה, אשר לא קבע כללים ברורים על פיהם יפעל יועץ המס. מעמדו והיקף סמכותו של הנציב מונעים מיועץ המס להעדיף בכל המקרים את האינטרס של הנישום על פני זה שלו ועל זה של שלטונות המס. בכך הוא פועל בניגוד לחוק השליחות החל עליו, אשר אותו הוא צריך וחייב לקיים בכל מהלך פעולת ייצוג הנישום.

לגבי רואי החשבון, נקבעו כללים לפרקטיקה במיסים. אלה נמנעו מיועצי המס, כפי שפירטתי בפרק "כללי אתיקה מקצועית".

פסק הדין בת"פ 96/91 (צ'רשניה) כמוהו כזריית מלח על פצעייהם של יועצי המס. אי הגדרה ברורה למעמדו של יועץ המס והעדרם של כללים והנחיות לאופן פעולתו של יועץ המס, עלולים להביא יועצי מס רבים אל עברי פי-פחת. על יועץ המס לקבוע כללי עבודה נאותים, נוהלי ביקורת ומעקב אחר מסמכים המוגשים לו ועליו לערוך ביקורת יסודית בכל תיק. ברם, רב המרחק בין נהלים אלה ובין בדיקת כל מסמך. בדיקה אשר לא נדרשת מבעלי מקצוע אחרים, לא מרואי החשבון בעת שהם עורכים ביקורת לספרים אשר הם מבקרים ולא בעת פעולתם בתחום המיסים עפ"י כללים שפורסמו וקבעו נהלים לעבודתם.

מעמדו של נציב מס הכנסה כמקור הסמכות חייב להשתנות, שכן הוא מעמיד בספק את יכולתו של יועץ המס להיות נאמן באופן מוחלט לשולחו. סמכויותיו של נציב מס הכנסה, כפי שפרטתי בפרק "מקור הסמכות", רחבות מדי ובלתי סבירות.

יש למסד באופן ברור, בחוק ייחודי, את מעמדו של יועץ המס ובכללי אתיקה מקצועית משלימים את אופן פעולתו, היקפה, המותר והאסור.

חובה על יועץ המס "להלך בין הטיפות" בעניין נאמנותו הכפולה, "להלך על חבל דק" בכל הקשור לייעוץ שהוא נותן ללקוחותיו ולהשתדל לתעד כל פעולה שהוא מבצע, כדי שיוכל לבססה על מסמכים נאותים ולהוכיח, בכל מקרה, כי פעולותיו נעשו ללא כוונת זדון, אלא בתום לב. עליו להיות מסוגל להוכיח את תום לבו. עליו להתמודד עם הנחיות חוק השליחות וחובת הנאמנות לנישום; עם פרקטיקה ונוהג אשר עומדים בסתירה לכך; עם הוראות ביצוע ופסק דין בבית המשפט המחוזי לפיו עליו לבחון כל מסמך, לעומת הנחיות ביקורת שנקבעו בדו"ח המייצג; עם כללי אתיקה אשר רב בהם האין על היש, לעומת כללים שהוחלו על רואי החשבון והרוח שהם מקרינים; עם מוראו של הנישום מול מוראו של נציב מס הכנסה.

כל אלה יוצרים עבור יועץ המס זירת פעולה נעדרת כללים ברורים, רצופת מכשולים לגביו.

רב מדי המשא המוטל על גבו של יועץ המס. על נציב מס הכנסה להקל עליו - לא ע"י פרסום הוראת ביצוע 1/94, אלא ע"י חקיקת חוק יועץ המס וכללי התנהגות ייחודיים. אין כל הצדקה כי יועץ המס ישא לבד ב"אשמה" אשר מוטלת ותוטל עליו בכל מקרה של מעידה מקצועית. עד שיגיעו יועצי המס ליום זה, עליהם לייצג נישומים ולהתוודע בשמם ביד רועדת ובלב רוטט ובמורא גדול.

## הערות שוליים

- (1) הרצאתו של כב' השופט דב לוין בנושא "יועץ המס מקור סמכותו ומעמדו, תחום תפקידו ואחריותו", הכנס השנתי ה-20 לחשבונאות ומיסים, 1/90.
- (2) תצהיר נציב מס הכנסה לבג"צ בענין דו"ח ע"י מייצג (בג"צ 2708/92).
- (3) ת"פ 96/91, מדינת ישראל נ' צ'רשניה, "מיסים" ז/6 ה-299.
- (4) תקנות מס הכנסה (כללי אתיקה מקצועית של יועצי מס), התשמ"א-1981.
- (5) ראה 1.
- (6) חוזר מס הכנסה 91/16 מ-29 במאי 1991, ותדריך בדבר כללי התנהגות לרואי חשבון בפרקטיקה במיסים (15.5.91) - פורסם ע"י לשכת רואי חשבון.
- (7) ראה 3.
- (8) חוזר מס הכנסה 1/94 (חקירות-משפטית) מ-7 במרץ 1994.
- (9) חוק השליחות, התשכ"ה-1965.
- (10) נוסח טופס ייפוי כוח למייצג, טופס 2279 א'.
- (11) אהרון ברק, חוק השליחות.