

רשות המסים בישראל

הטלת קנסות מינהליים על עבירות מס הכנסה

תקציר

חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985 (להלן - החוק), מסמיך את שר המשפטים לקבוע בתקנות עבירות שבעטיין ניתן להטיל קנס בדרך מינהלית (להלן - עבירה מינהלית). בחוקים שפורטו בתוספת לחוק כלולה פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה). בתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ו-1987 (להלן - התקנות), פורטו העבירות על חוקי המסים (הפקודה והתקנות שהותקנו על פיה) שנחשבות עבירות מינהליות וצוין הקנס המינהלי שישולם בגין כל עבירה.

על פי נתוני רשות המסים בישראל (להלן - הרשות), אגף מס הכנסה (להלן - האגף) הטיל בשנת 2005 4,179 קנסות; סכומם היה 15.2 מיליון ש"ח.

בדיקת טיפולה של הרשות בהטלת קנסות מינהליים העלתה את הממצאים האלה:

1. מדי שנה קובעת הנהלת הרשות לכל משרד שומה מכסה של מספר הקנסות המינהליים שיטיל. למשרדי שומה שלא נהגו להטיל קנסות או שמספר הקנסות שהטילו היה קטן, נקבעו לעתים מכסות שרירותיות; כך גדלו מכסות האגף בשנת 2005 בכ-73% - גידול שחלקו אינו ריאלי. בתמרוץ כזה ישנו טעם לפגם, שכן ניהול נכון צריך להסתמך על נתונים שמייצגים את יכולת הארגון, ויעדיו צריכים להיקבע על פיהם.
2. בבדיקת נתונים על 30 נישומים שעברו עבירות ולא נקנסו בגין קנסות מינהליים הועלה כי לפי הקריטריונים הנהוגים באגף, ב-18 מקרים היה ראוי להטיל קנסות. בבדיקת נתונים על 18 נישומים אחרים שהוטלו עליהם קנסות מינהליים הועלה כי על עשרה מהם הוטלו קנסות רק בגין חלק מהעבירות, ובשבעה מקרים הקנסות הוטלו זמן רב לאחר ביצוע העבירה.
3. ניתן להטיל קנסות מינהליים בגין 11 סוגים של עבירות; אולם, שאילתת המחשב שנועדה לאתר נישומים שעליהם צריך לשקול להטיל קנס, מאפשרת להפיק מידע כזה רק לגבי שלושה סוגי עבירות.
4. לפי החוק, חובות בגין קנסות מינהליים שעברו חמש שנים מיום הטלתם ולא נגבו, נמחקים. סכום החובות שנמחקו עקב התיישנות בשנים 2002-2006 הגיע לכ-10.8 מיליון ש"ח (במונחי קרן).
5. החוק קובע שאם חלפו שישה חודשים מיום הטלת הקנס המינהלי והוא לא שולם, רשאים שלטונות המס לבקש מבית המשפט להטיל על הנישום מאסר. חלק ניכר ממשרדי השומה לא הגישו כלל בקשות לפתיחת הליכים משפטיים נגד נישומים או הגישו רק בקשות מעטות כאלה; עם זאת, בסיכומו של דבר ביקשו המשרדים עונשי מאסר ל-34% מהנישומים שיכלו לבקש לגביהם בקשות למאסר.

6. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הוא חוק נוסף שבגין עבירה על הוראותיו ניתן להטיל קנס מינהלי. השימוש בקנס מינהלי באגף המכס ומע"מ (להלן - אגף מע"מ) נפוץ יותר מאשר באגף מס הכנסה. כמו כן, מספר בעלי התפקידים המטפלים בנושא באגף מע"מ גדול יותר מאשר באגף מס הכנסה. יש להפיק מכך לקחים.



מבוא

חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985 (להלן - החוק), מסמך את שר המשפטים לקבוע בתקנות כי עבירה שאינה פשע על חוק מהחוקים הנמנים בתוספת או בתקנות שהותקנו לפיו, היא עבירה שבעטייה ניתן להטיל קנס מינהלי (להלן - עבירה מינהלית). בהצעת החוק צוין שמטרתו הראשונית היא לשפר את האכיפה בדרך פשוטה, מהירה וזולה. בחוקים שפורטו בתוספת לחוק מצויים חוקים מתחום המסים וביניהם פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה). עם זאת, אין מניעה מלהגיש כתבי אישום בשל עבירות מינהליות. אדם שהוטל עליו קנס מינהלי רשאי לבקש להישפט על העבירה בהליך פלילי רגיל בבית משפט. שילם אדם את הקנס המינהלי, לא יראו אותו כמי שהורשע בפלילים, והעבירה תכופר לו. מכאן שתשלום קנס מינהלי הוא הקלה משמעותית בהשוואה לגזר דין הצפוי לעבריין שהוגש נגדו כתב אישום כגון מאסר או קנס כספי וכן פרסום שמו באמצעי התקשורת בעקבות פסק הדין. נוסף על כך, יש בעצם הטלת הקנס המינהלי חיסכון למדינה, שכן היא מונעת את הצורך בהליכים משפטיים על כל המשתמע מהם.

בהסכמת שר האוצר ובאישור ועדת החוקה, חוק ומשפט של הכנסת קבע שר המשפטים בתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ו-1987 (להלן - התקנות), אילו עבירות על חוקי המסים (הפקודה והתקנות על פיה) יהיו עבירות מינהליות. על פי התקנות, סכומי הקנסות המינהליים תלויים בסוגי העבירות ובמשך המחדל; סכומי הקנס נעים בין 980 ש"ח, סכום הקנס שמוטל בגין אי-היענות לדרישה, ובין 8,500 ש"ח, סכום הקנס שמוטל בגין פיגור בדיווח במשך יותר מ-12 חודשים; הקנס המוטל בגין אי-ניכוי מס ואי-העברת מס שנוכה הוא 10% מהסכום שלא נוכה או שלא הועבר.

בפקודה העניק המחוקק לרשות המסים בישראל (להלן - הרשות) סמכות לאכוף את הוראות החוק, בין היתר באמצעות הטלת סנקציות אזרחיות - קנסות (להלן - קנסות אזרחיים). ב"קנסות האזרחיים", שהם אמצעי לאכיפת החוק, יש משום פיצוי כלכלי על הנזק שנגרם לאוצר המדינה. הטלתם ושיעורם נקבעים באופן אוטומטי על ידי מערכת מחשב, בהתאם למשך הזמן שחלף מהמועד שנקבע לתשלום. על הקנסות האזרחיים ניתן להוסיף קנסות מינהליים, שהם סנקציה נוספת בגין ביצועה של עבירה פלילית. רשות המסים מטילה באופן סלקטיבי קנסות מינהליים כאמצעי הרתעתי להגברת הציות. במקרים אלה יש לזמן כל נישום לשימוע ולהפעיל שיקול דעת באשר להטלת קנס מינהלי.

חטיבת אכיפת הגבייה בהנהלת הרשות אחראית לטיפול בקנסות המינהליים, ובכל משרד שומה ממונה לעניין זה עובד הכפוף למחלקת המודיעין ולפקיד השומה.

בתקופה יוני - ספטמבר 2006 בדק משרד מבקר המדינה את הטיפול של אגף מס הכנסה שברשות (להלן - האגף) בקנסות מינהליים¹. הבדיקה נעשתה בהנהלת הרשות, במחלקת המודיעין ובשלושה משרדי שומה: פתח תקווה, באר שבע וכפר סבא.

מספר הקנסות וסכומיהם

על פי הוראות הביצוע שלפיהן פועלת הרשות, תנאי מקדמי להטלת הקנס הוא שניתן להגיש כתב אישום בגין העבירה; לכן יש להפעיל שיקול דעת ראוי לאחר שניתנת לנישום הזדמנות לפרוש את טענותיו. במקרים מסוימים שבהם מציין הנישום נימוקים כבדי משקל (כגון מחלה קשה או שירות מילואים חריג), יש לשקול אם אין די באמצעי אכיפה במישור האזרחי במקום קנס מינהלי.

על פי נתוני הרשות, מספר הקנסות המינהליים שהוטלו בשנת 2005 היה 4,179, וסכומם-15.2 מיליון ש"ח.

במסגרת תכנית העבודה של חטיבת אכיפת הגבייה, הנהלת הרשות קובעת מדי שנה לכל משרד שומה את מספר הקנסות המינהליים שיטיל. למשרדים שהטילו מעט קנסות נקבעו לעתים מכסות שרירותיות. כך גדלו מכסות האגף בשנת 2005 בכ-73% - גידול שבחלקו אינו ריאלי. בפועל עלה מספר הקנסות שהוטלו באותה שנה בכ-22% בלבד. בתמרוץ כזה ישנו טעם לפגם שכן ניהול נכון צריך להסתמך על נתונים מייצגים של יחידות הארגון, שלפיהם ייקבעו יעדיו.

בתשובתה מ-31.12.06 ציינה רשות המסים שלמשרדים שלא נהגו להטיל קנסות או שמספר הקנסות שהטילו היה קטן, נקבעו מכסות שרירותיות, והשיטה אכן עשתה להגברת המודעות לטיפול בקנסות המינהליים בהם. עוד הוסיפה הרשות כי ב-2006 פותחו כלים ממוחשבים לקבלת מידע על עבירות מסוימות ולקביעת יעדים לכל משרד, בהתאם לפוטנציאל של הנישומים שעברו עבירות ולמחדליהם.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לפעול שלא בהסתמך על מכסות שרירותיות אלא לקבוע אותן בהתבסס על ניתוח והערכה של היכולת והפוטנציאל להטלת קנסות מינהליים בכל משרד ומשרד.

טיפול בהטלת קנסות

1. בשלושת משרדי השומה שנכללו בביקורת בדק משרד מבקר המדינה נתונים על 30 נישומים שנבחרו באקראי מרשימת נישומים שלא הגישו דוחות לשנת 2003 ולא הוטל עליהם קנס מינהלי. מהנתונים עולה שב-18 מהמקרים (60%) היה ראוי, על פי השיקולים הקבועים בהוראות הביצוע דלעיל של הרשות שלפיהן צריכים לקבל החלטות להטלת הקנס, להטיל קנס מינהלי.

בתשובתה של הרשות צוין כי "מספר העובדים המטפלים בקנסות מינהליים אינו יכול לכסות את כל העבירות ואת כל הנקנסים. נציין כי כדי לבסס את ההחלטה להטיל קנס, יש לזמן כל נישום לשימוע, ולהפעיל שיקול דעת מרבי, בין היתר כי לפי חוות דעת היועץ המשפטי לממשלה אין להטיל קנס מינהלי אם לא ניתן להגיש כתב אישום". באותה תשובה גם ציינה הרשות ש"בפועל, בשל אילוצים

1 בעניין ביקורת קודמת בנושא ראו דוח שנתי 44 של מבקר המדינה (1994), עמ' 22.

של כוח אדם וקביעת סדר עדיפויות במשרד השומה, עובד שמונה לעסוק בקנס המינהלי במשרד השומה עוסק במטלות רבות נוספות כך שיש פגיעה בזמן המוקדש לטיפול בעבירות מינהליות.

הקנס המינהלי הוא תחליף להגשת כתב אישום; הכנתו של האחרון כרוכה בהשקעת משאבים מרובה הנובעת מהצורך לאסוף ראיות, לשקול את טיעוני הנישום שלכאורה עבר עבירה ולגבש החלטה. על כן לדעת משרד מבקר המדינה, השימוש בקנס מינהלי הוא אמצעי יעיל שיש לעשות להרחבת השימוש בו ככל הניתן.

2. משרד מבקר המדינה בחר באקראי נתונים על 18 נישומים שלא הגישו דוחות במועד ומשרדי השומה החליטו להטיל עליהם קנסות מינהליים בשנים 2004-2005. מבדיקתם עולה שעל עשרה נישומים הוטלו הקנסות רק לגבי חלק מהשנים שעליהן לא הוגשו דוחות או שהקנסות לא הוטלו על אי-הגשת הדוחות אלא על עבירות אחרות. על שבעה נישומים הוטלו הקנסות זמן רב - 24 עד 30 חודש - לאחר ביצוע העבירה. לשישה מהם כבר לא הייתה פעילות עסקית, דבר שמקשה את נקיטת פעולות האכיפה במקרה של אי-תשלום הקנס. 10 מ-18 הקנסות לא שולמו; ורק בעניין חמישה מהם הגישו משרדי השומה בקשות לפתיחת הליכים משפטיים.

הרשות ציינה בתשובתה כי מדיניותה וההוראות שניתנו למשרדי השומה אמנם מחייבים לטפל בעבירות מוקדם ככל האפשר לאחר גילויין, אך כאמור קיימים אילוצים של כוח אדם וקביעת סדר עדיפויות במשרדי השומה.

3. ניתן להטיל קנסות מינהליים בגין 11 סוגים של עבירות. הביקורת העלתה כי שאילתת המחשב שבאמצעותה מאותרים הנישומים שעברו על סעיפי החוק שבעטיים ניתן להטיל קנסות מינהליים, מאפשרת להפיק מידע כזה רק על שלושה סוגי עבירות (פיגור בהגשת דוח שנתי על ההכנסות, אי-דיווח על מחזור עסקאות לצורך תשלום מקדמות ואי-רישום תקבולים). יש על כן להשלים את פיתוח השאילתה כדי שאפשר יהיה להפיק מידע על כל העבירות.

הרשות ציינה בתשובתה כי היא "שוקדת" על הוספת נתונים לשאילתה לגבי עבירות המצויות במאגר המידע שלה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנהלת הרשות לבחון את הליך הטיפול של המשרדים בהטלת קנסות, לרענן את ההוראות בדיון ולעקוב אחר יישומן. יש להגביר אצל פקידי השומה ובעלי התפקידים שעוסקים בכך את המודעות לחשיבות של הטלת קנסות מינהליים על עבריינים ככלי לאכיפה, להרתעה ולקיצור הליכים.

הרשות מסרה בתשובתה כי "אכן יש מקום להגביר את המודעות לחשיבות של הטלת קנסות מינהליים אצל פקידי השומה ובעלי התפקידים המתאימים".

אי-תשלום קנס מינהלי

לפי החוק, קנס מינהלי ישולם תוך 60 יום ממועד ההודעה על הטלתו, אלא אם הודיע הנקנס, במקרה שהקנס הוא בסכום קצוב (להבדיל מקנס בשיעור מסוים מסכום העבירה, ראו לעיל), כי ברצונו להישפט על העבירה. לעניין התיישנות קובע החוק כי "לא יחלו בגביית קנס מינהלי... ואם

נפסק ביצועו לא ימשיכו בו אם מיום שהוטל הקנס או מיום הפסקת הביצוע, לפי המאוחר, עברו חמש שנים².

1. הביקורת העלתה כי סכום החובות שנמחקו בשל התיישנות בשנים 2002-2006 הוא 10.8 מיליון ש"ח (במונחי קרן).

2. במערכת הממוחשבת של האגף יש אפשרות להציג שאילתה כדי לקבל מידע לצורך אכיפה על חובות של נישומים. הביקורת העלתה כי בתוצאות השאילתה אין נכללים חובות בגין קנסות מינהליים בירתה של חובות הנישום, אלא הם מוצגים בנפרד. כתוצאה מכך בהתראות לנישום בעניין תשלום חובותיו למס הכנסה הנשלחות אוטומטית, לא נכללים חובותיו בגין קנסות מינהליים. דבר זה מקשה לאכוף תשלום חובות בגין קנסות מינהליים.

3. סעיף 19 לחוק קובע: "לא שילם אדם קנס מינהלי תוך שישה חדשים מיום הטלתו, רשאי בית המשפט, עפ"י בקשת תובע, לצוות כי יוטל עליו, במקום הקנס שלא שולם, מאסר שלא יעלה על שנה...". העובדים שמטפלים בקנסות המינהליים במשרדי השומה הוסמכו לשמש תובעים לצורך אכיפת החוק, והנציבות קבעה נהלים בנושא.

הביקורת העלתה שבתקופה ינואר 2004 - יולי 2006 לא הגישו רוב משרדי השומה (16 מ-25) כלל או הגישו רק מספר מועט של בקשות למאסר (רובם פחות מעשר לשנה); ההימנעות מהגשת הבקשות לא נומקה בכתב. בשני משרדי שומה (פתח תקווה ובאר שבע) מהשלושה שנכללו בביקורת, הוגשו בשנת 2005 רק ארבע בקשות למאסר בכל משרד. עם זאת, לפי נתוני הרשות, הגישו בשנת 2005 כל המשרדים 478 בקשות למאסר - שיעור שהוא 34% מבקשות המאסר הפוטנציאליות.

הרשות ציינה בתשובתה את הדברים האלה: בחמישה משרדי שומה אין תובע לעניין סעיף 19 לחוק; העובדים המטפלים בקנסות המינהליים חדשים, טרם עברו השתלמות ולא הוסמכו כתובעים; במשרדים אחרים לא הופעל סעיף 19 עקב החשש של העובדים מפני הופעה בבית המשפט. היא הוסיפה כי בדעתה "לקיים השתלמות בנושא בו יוכשרו ויוסמכו העובדים שטרם קיבלו הסמכה, לשנן לעובדים בעלי הסמכה את הנהלים וללוות את החוששים בתחילת דרכם בהגשת בקשות".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להכשיר ולהסמיך בהקדם את העובדים כתובעים ולרענן את הוראותיה בנושא הגשת הבקשות למאסר. בכל מקרה יש לתעד את ההחלטה לאי-הגשת הבקשות. הדבר חשוב למניעת הפליה בין נישומים ולהגברת ההרתעה מפני אי-תשלום קנסות מינהליים.

הטלת הקנסות המינהליים במס הכנסה בהשוואה להטלתם במע"מ

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הוא אחד החוקים הנמנים בתוספת לחוק העבירות המינהליות ושבגין עבירה על הוראותיו ניתן להטיל קנס מינהלי. משרד מבקר המדינה השווה (על פי נתוני הרשות) את רמת השימוש בקנס מינהלי באגף המכס ומע"מ ברשות (להלן - אגף מע"מ) לעומת השימוש בו באגף מס הכנסה (הנתונים לשנת 2004, בניכוי הקנסות שבוטלו):

2 לפני תיקון זה הייתה תקופת ההתיישנות של חוב בגין קנסות מינהליים עשר שנים.

מס הכנסה	מכס ומע"מ	
3,610	37,004	מספר הקנסות שהוטלו
2,993	17,015	מספר הנקנסים
17,823	17,282	סך כל הקנסות (באלפי ש"ח)
4,937	439	גובה קנס ממוצע (בש"ח)
11,529	16,329	סך הקנסות ששולמו (באלפי ש"ח)
65%	94%	שיעור התשלום

מהנתונים שבטבלה עולה כי מידת השימוש בקנס מינהלי גדולה יותר באגף מע"מ מאשר באגף מס הכנסה (עם זאת, הסכום הממוצע של קנס המוטל במע"מ נמוך מאוד ביחס לזה המוטל במס הכנסה - 439 ש"ח לעומת 4,937 ש"ח).

יש להטיל קנסות מינהליים לאחר הפעלת שיקול דעת ורק כאשר קיימות ראיות לכאורה שהנישום ביצע את העבירה. עם זאת, הנתון שהוכח לעיל לגבי מיעוט הקנסות שהוטלו בידי אגף מס הכנסה מעלה ספקות לגבי יעילות האגף בהקשר זה. דוגמה לכך היא הטלת קנסות ב-2004 לגבי שני סוגי עבירות: באותה שנה היה מספר הדוחות שלא הוגשו למס הכנסה במועד 18,251, ואילו מספר הקנסות שהוטלו עקב כך היה 1,919 (10.5%); מספר הצהרות ההון שלא הוגשו במועד באותה שנה היה 12,071, ואילו מספר הקנסות שהוטלו בשל כך היה 957 (7.9%). ראוי לציין שבעניין מע"מ נעברות עבירות דומות שבגינן ניתן להטיל קנסות מינהליים. על פי נתוני הרשות, באותה שנה היה שיעור הטלת קנסות מינהליים במע"מ על עוסקים שעברו עבירות כאלה 77%.

אחת הסיבות להבדלים אלה שבין שני האגפים נעוצה במספר בעלי התפקידים המוסמכים לטפל בנושא: במשרד מע"מ מוסמכים להטיל קנסות מינהליים מספר בעלי תפקידים, ואילו במשרד שומה של מס הכנסה מוסמכים להטיל קנסות מינהליים רק פקיד השומה וסגנו.

הרשות ציינה בתשובתה כי "אחת הסיבות להבדלים בין מס הכנסה למע"מ היא סדרי עדיפויות שונים המתבטאים בכוח האדם והזמן המוקדש לנושא הקנסות המינהליים. סיבה נוספת היא העדר הכשרה מספיקה".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להפיק לקחים מהשוואה זו ולהשתמש יותר בהטלת קנסות מינהליים במס הכנסה ולבחון לשם כך שינוי בסדרי העדיפויות שלה שיתבטא, בין היתר, בהקצאה ובהכשרה של עובדים לטיפול בנושא.



הרשות מסרה בתשובתה כי בישיבת הנהלתה שהתקיימה ב-24.12.06, שנדונו בה ממצאי משרד מבקר המדינה בנושא, התקבלו בשלב ראשון ההחלטות האלה: בתכנית העבודה לשנת 2007 יינתן ביטוי לתפיסה שיש להעלות את המודעות של עובדי הרשות לקנסות המינהליים ולהגדיל את מכסות הקנסות; יפורסם נוהל לרענון ההוראות הקיימות בנושא; יודגש שרוב העבודה של העובדים המטפלים בקנס מינהלי במשרדים צריכה להיות בתחום זה; יוקם צוות שיבחן את ההתנהלות בנושא קנסות מינהליים.



קנסות מינהליים הם אחד הכלים שיש לרשויות המס כדי להילחם בתופעה של עבירות על פקודת מס הכנסה שהומרתן משנית. מהמתואר לעיל עולה כי לא נעשה שימוש מספיק בכלי זה: לא הוטלו קנסות; קנסות הוטלו זמן רב לאחר ביצוע העבירות; משרדי שומה לא ניצלו את האפשרות לבקש פקודת מאסר לחייבים במקרים מסוימים; קנסות רבים שהוטלו בוטלו בשל התיישנות.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש להגביר באגף מס הכנסה ובמשרדי השומה את המודעות לחשיבות של הטלת קנסות מינהליים ככלי אכיפה התורם להרתעת עוברי עבירות פוטנציאליים מאי-ציות לדיני המס.