

חקירות מס הכנסה

תקציר

בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), נקבעו עונשיהם של מעלימי מס ברמות שונות, לפי חומרת העברות. על פי סעיף 227 לפקודה, ניתן להקנות לפקידי השומה של רשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות) המתמנים על ידי שר האוצר סמכויות לביצוע חקירה פלילית והרשאה להשתמש בסמכויות הנתונות לקצין משטרה בכל הקשור לחקירה, לגביית עדויות ולרישומן, לחיפוש ולתפיסת מסמכים. על נקיטת הליכים פליליים נגד עברייני מס מופקד סמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין של מנהל רשות המסים ברשות, מר אברהם ארדיטי.

פעולות הביקורת

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים פברואר-ספטמבר 2011 את תהליך הטיפול של רשות המסים בחקירות שבהן יש חשד לעברות פליליות. הביקורת נעשתה במטה רשות המסים ובמשרדי שומה לחקירות בירושלים, תל אביב וחיפה. בירורי השלמה נעשו בפרקליטות תל אביב (מיסוי וכלכלה) וחיפה וברשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור שבמשרד המשפטים.¹

עיקרי הממצאים

1. ברוב המקרים שבהם הועלה, במהלך בדיקת דוחות של נישום, חשש לביצוע עברות פליליות של העלמת הכנסות, המידע לא הועבר ממשרדי השומה האזרחיים למשרדי השומה לחקירות.
2. לא תמיד השתמש משרד השומה האזרחי במידע על הכנסות הנישום, שהועבר לו ממשרד השומה לחקירות, לצורך קביעת השומה של הנישום.
3. הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור אינה מעבירה מידע לרשות המסים. זאת מאחר שטרם תוקן חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, באופן שיאפשר העברת מידע כאמור, אף שוועדה בין-משרדית שהוקמה לצורך בחינת העניין המליצה עוד בשנת 2003 להסדיר את העברת המידע.
4. לא פעם הטיפול של הפרקליטות בתיקים שהועברו ממשרדי השומה לחקירות נמשך כמה שנים וחלים עיכובים בהגשת כתבי אישום. כתוצאה מכך חלק מהתיקים נסגרים משום שהחקירה הסתיימה זמן רב לפני כן.

1 הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור הוקמה בינואר 2002, כגוף מודיעיני מכוח חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, כדי לסייע במניעה ובחקירה של עבירות הלבנת הון. באוגוסט 2005 נכנס לתוקפו חוק איסור מימון הטרור, התשס"ה-2005 במסגרתו נכללו הוראות נוספות למאבק במימון הטרור.

5. משרד השומה לחקירות בירושלים לא ביצע השלמת חקירה והשלמת ראיות בעניינם של כמה תיקים שחקר, שלא כנדרש, ועקב כך התיקים נסגרו מחוסר ראיות.
6. כמה מהנישומים שהמירו את האישום הפלילי בכופר כסף לא עמדו בהסדר הכופר. חלק מתיקי הנישומים שלא שילמו את הכופר נסגרו ללא כתב אישום, וכך יצא החוטא נשכר.
7. משרדי השומה לחקירות בירושלים ובחיפה אינם מקיימים מעקב ממוחשב ומסודר אחר כל השתלשלות האירועים בתיק חקירה נגד נישום שהוא עבריין מס.

סיכום והמלצות

ההרתעה מהעלמת מס היא יסוד חשוב בפעילותה של מערכת מס יעילה וצודקת. בבדיקת משרד מבקר המדינה אותרו כשלים בתהליך האיתור של מעלימי מס והענשתם. על הנהלת רשות המסים לנקוט את הצעדים הנדרשים על מנת שמשרדי השומה האזרחיים יגדילו את היקף המידע שהם מעבירים למשרדי השומה לחקירות בנוגע לחשדות לביצוע עברות מס. על הגורמים האמונים על הנושא לקדם את בחינת האפשרות לתקן את חוק איסור הלבנת הון באופן שעברות מס ייחשבו לעברות לצורך חוק איסור הלבנת הון, כך שרשות המסים תוכל לקבל מידע ממאגר המידע המנוהל על ידי הרשות לאיסור הלבנת הון. על רשות המסים גם לבחון דרכים שיאפשרו לקצר ככל האפשר את זמן ההמתנה מסיום החקירה ועד להגשת כתב האישום, ובכלל זה לבחון את האפשרות להרחיב את נוהג הגשת כתבי אישום על ידי משרדי השומה עצמם, בלי להזדקק לפרקליטות. יש לאפשר את גביית סכומי הכופר שנקבעו אך לא שולמו באמצעי גבייה כדוגמת עיקולי מיטלטלין או עיקולים באמצעות צד שלישי (עיקולי בנקים, משכורת וכד').



מבוא

העלמת הכנסות לשם התחמקות מתשלום מס היא תופעה חמורה. סרבן מס המעלים הכנסות מרשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות) גוזל למעשה מקופת המדינה כסף. חשוב אפוא לגלות עברות של העלמת הכנסות, להעניש את העבריינים ולתת פומבי לפעולות אלה.

כדי להרתיע נישומים מהעלמת הכנסות נקבעו בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), עונשים שיושמו על מעלימי מס, לרבות עונשים פליליים חמורים. לדוגמה, סעיף 220 לפקודה מונה מעשים הנוגעים לתוכן הרישומים והדוחות שמגיש נישום ולחשבונות שהוא מנהל, אשר אם אדם יבצע אותם "במזיד בכוונה להתחמק ממס" הם ייחשבו לעברות מדרגת פשע, שלצדן עונש של עד שבע שנות מאסר. משרד מבקר המדינה התייחס בביקורת שלהלן לטיפול הרשות בעברות מעין אלו.

על פי סעיף 227 לפקודה, ניתן להקנות לפקידי השומה שמתפקידם לבצע חקירות בנוגע לחשדות לביצוע עברות פליליות כאלו (להלן - פקידי השומה לחקירות) סמכויות לביצוע חקירה פלילית והרשאה להשתמש בסמכויות הנתונות לקצין משטרה בכל הקשור לחקירה, לגביית עדויות

ולרישומן, לחיפוש ולתפיסת מסמכים. על תחום החקירות ברשות המסים מופקד סמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין של מנהל רשות המסים ברשות, מר אברהם ארדיטי (להלן - הסמנכ"ל לחקירות). יחידות החקירות בתחום מס הכנסה הן: חטיבת חקירות ומודיעין במטה רשות המסים, ארבעה משרדי שומה אזוריים לחקירות, ויחידת יהלום שהוקמה על פי החלטת ממשלה ויועדה למאבק בפשיעה המאורגנת (היחידה החלה לפעול באפריל 2011). מערך החקירות פועל על פי תכנית עבודה שנתית, ובצד זאת מבצע חקירות בעקבות חשיפת אירועים שמהותם העלמות מסים.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים פברואר-ספטמבר 2011, את תהליך הטיפול של רשות המסים בחקירות שבהן יש חשד לעברות פליליות. הביקורת נעשתה במטה רשות המסים ובמשרדי שומה לחקירות בירושלים, בתל אביב ובחיפה. בירורי השלמה נעשו בפרקליטות תל אביב (מיסוי וכלכלה) וחיפה וברשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור שבמשרד המשפטים.

הקשר בין משרדי שומה לחקירות למשרדי שומה אזוריים

העברת מידע ממשרדי השומה האזוריים

פקידי השומה לחקירות פותחים בחקירות בדבר עברות פליליות על פי מידע שהם מקבלים מכמה מקורות שהעיקרי והחשוב שבהם אמור להיות משרדי השומה האזוריים. באוקטובר 2011 פרסמה רשות המסים נוהל המחייב את עובדי פקיד שומה אזורי להעביר לידיעת פקיד השומה לחקירות כל מידע מחשיד על ביצוע של עברות מס פליליות (להלן - הנוהל). פקיד השומה לחקירות אף יכול לבקש מפקיד השומה האזורי לבצע פעולות נוספות לצורך הטיפול במישור הפלילי, ובכלל זה לבקש מהנישום הצהרת הון ולבצע ביקורת ניהול ספרים יזומה.

נמצא כי, העברת המידע ממשרדי השומה האזוריים מתבצעת בהיקף קטן מהנדרש (ראו לכך בהמשך) בהתחשב במספר השומות שהם מטפלים בהן ובמספר הסכמי השומה הנחתמים עם נישומים לאחר שהדיווח שלהם נמצא חסר או לקוי.

עוד נמצא כי רוב תיקי החקירה של משרדי השומה לחקירות לא נפתחו בעקבות קבלת מידע ממשרדי השומה האזוריים, אלא ממקורות אחרים. בשנת 2010 נפתחו 213 תיקים במשרדי השומה לחקירות, ורק 55 מהם היו בעקבות קבלת מידע ממשרדי השומה האזוריים השונים בארץ.

על אי-מילוי אחר הוראות הנוהל, ניתן ללמוד מהסכמי שומה שנחתמים עם נישומים שפקידי השומה האזוריים מצאו שדיווחיהם לא שיקפו נאמנה את רמת ההכנסות החייבות במס ואת המס שהיה עליהם לשלם בפועל. במקרים רבים נמצא הפרש של מאות אלפי ש"ח ויותר בין הדיווח המקורי של הנישום לשומה הגבוהה יותר, שלבסוף הסכים שתושת עליו. בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי בשנים 2009 ו-2010 הגיעו 5,069 נישומים להסכם שומה עם משרד השומה האזורי שבו נקבעה תוספת בסך יותר מ-300,000 ש"ח להכנסה החייבת שעליה הצהיר הנישום, לפחות באחת מהשנים שלגביהן תוקנה השומה. אצל 4,671 מאותם נישומים הייתה התוספת להכנסה המוצהרת גדולה מ-500,000 ש"ח. אולם, משרדי השומה האזוריים העדיפו להגיע להסכמי שומה בסכומים גדולים, שהתאפשרו בעקבות הסכמה עם הנישום שלא להעביר את המידע למשרדי השומה לחקירות. בהיעדר טיפול חקירתי לא נחשפות העברות לכאורה ולא מתגלים עבריינים נוספים הקשורים להעלמת המס. נוסף על כך נפגעת ההרתעה מביצוע עברות דומות.

בתשובת הסמנכ"ל לחקירות ברשות, מינואר 2012 למשרד מבקר המדינה נטען כי "כל הסדר הכרוך בקבלת המידע וביצוע חקירות, מטבע הדברים צריך לבוא עם תוספת כוח אדם משמעותית שתטפל בהיצף מצד משרדי השומה האזרחיים. מערך החקירות מונה כ-64 מפקחים בכל משרדי החקירות בארץ שבתחום אחריותם קיימים 36 משרדי שומה ומשרדי מיסוי מקרקעין ואמורים לעסוק גם בעבירות המהותיות, גם בעבירות הטכניות וגם ביצירת מודיעין. ללא תגבור מערך החקירות בצורה משמעותית לא ניתן יהיה לטפל במידע שיועבר ממשרדי השומה האזרחיים כאמור לעיל".

משרד מבקר המדינה מעיר להנהלת הרשות כי, עליה לדאוג לכך שמשרדי השומה האזרחיים ימלאו את חובותיהם הנוהלים ויעבירו לידיעת משרדי השומה לחקירות מידע על הנישומים שמתעורר לגביהם חשד כי ביצעו עברות פליליות. על הנהלת הרשות לדאוג גם למילוי תקן כוח האדם כדי שניתן יהיה לטפל במידע שיתקבל.

שימוש משרד שומה אזרחי במידע שהעביר אליו משרד שומה לחקירות

רשות המסים קבעה בנוהל, כי אם יש בידי משרד שומה לחקירות מידע שלא הבשיל לכדי חקירה, או אם לאחר החקירה הוחלט בפרקליטות שלא להגיש כתב אישום, יועבר המידע למשרד השומה האזרחי וישמש אותו בבדיקת השומות ובביצועותיו בנושא.

מבדיקת משרד מבקר המדינה עלה כי משרדי השומה לחקירות מעבירים מידע למשרדי השומה האזרחיים, אולם לרוב לא נעשה שימוש במידע לצורכי קביעת השומה. משרד מבקר המדינה בדק פרטי מידע על 67 נישומים שמשרדי השומה לחקירות החליטו שלא לפתוח בחקירה פלילית נגדם, או על נישומים שפרקליטות המדינה החליטה שלא להגיש כתב אישום נגדם אף שיש ראיות לכאורה שהם העלימו הכנסות, והטיפול בעניינם הועבר למשרדי השומה האזרחיים. נמצא כי בטיפול בעניינם של 52 מהנישומים האמורים לא נעשה שימוש במידע לצורך השומה, וייתכן שעקב כך נגרם אבדן מס בסכומים מהותיים.

הסמנכ"ל לחקירות ברשות טען בתשובתו כי הרשות מתכננת "מערכת בקרה על הטיפול השומתי בתיקי חקירות, לצורך הפעלת ההנחיות הכלולות בהוראות הביצוע, שאמורה לאפשר מעקב מצד המטה אחר כל תיק המועבר מהחקירות לטיפול שומתי".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות לנקוט את הצעדים הנדרשים על מנת שמשרדי השומה האזרחיים יפעלו בהתאם להוראות ולנהלים ויעשו שימוש במידע המועבר אליהם. נוסף על כך, ראוי לקבוע הליך סדור של משוב ממשרדי השומה האזרחיים כדי שמשרדי השומה לחקירות יוכלו להשביח את פעולותיהם.

קשר עם הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור

באוגוסט 2000 נחקק חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן - החוק), שתכליתו להיאבק בהלבנת הון שמקורה בעברות פשיעה חמורות. החוק קובע כי מי שעושה פעולה ברכוש שהושג באמצעות ביצוע עברות מסוימות שמנויות בחוק (להלן - עברות מקור) או שהשתתף בביצוע עברות כאלה או אפשר את ביצוען (להלן - רכוש אסור) כדי להסתיר את מקורו של הרכוש, את מקום הימצאו או את זהות בעלי הזכויות בו, מבצע עברה פלילית שדינה עשר שנות מאסר. רוב עברות

המקור הן מסוג פשע; עברות המקור אינן כוללות עברות על דיני המס, למעט עברות של הברחת טובין לפי סעיפים 211 ו-212 לפקודת המכס וכן עברות של הוצאת חשבוניות מס פיקטיביות לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975.

ראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור שבמשרד המשפטים (להלן - הרשות לאיסור הלבנת הון) הוא המוסמך להחליט בדבר מסירת מידע מהרשות לאיסור הלבנת הון. על פי החוק, מותר בתנאים מסוימים למסור מידע מהמאגר למשטרה ולשירות הביטחון הכללי לשם חקירת עברות הלבנת הון, הגנה על ביטחון המדינה ומלחמה בארגוני טרור. על פי החוק ותקנות איסור הלבנת הון (כללים לשימוש במידע שהועבר למשטרה ישראל ולשירות הביטחון הכללי לשם חקירת עבירות נוספות ולהעברתן לרשות אחרת), התשס"ו-2006, רשאים המשטרה ושירות הביטחון הכללי לקיים חקירות בשיתוף רשות המסים ולחקור במסגרת החקירות המשותפות גם עברות לפי פקודת מס הכנסה שדינן מאסר של חמש שנים. בתקנות אלו גם נקבע שהמשטרה רשאית להעביר לרשות המסים מידע שקיבלה ממאגר המידע אם יש יסוד סביר להניח שהעברתו כאמור תקדם חקירת עברות נוספות וגילוי עבריינים.

עברות הלבנת הון ועברות מס כרוכות לרוב יחדיו. ההכנסות מביצוע העברות מועלמות מהרשויות, ונעשים ניסיונות לטשטש את מקורן, ולשלבן בפעילות הכלכלית החוקית. פעילות הרשות לאיסור הלבנת הון נועדה לחשוף את הלבנת ההון ומכאן גם את עברת המס המתלווה לה. משום כך חשוב שהרשות לאיסור הלבנת הון תשתף פעולה עם רשות המסים כדי להילחם בתופעה של העלמת הכנסות.² שיתוף פעולה כאמור עשוי לאפשר, לעתים, נקיטת צעדים משמעותיים כנגד גורמים בשל עברות מס, במקרים שבהם רמת הראיות כנגדם בנוגע לעברות של הלבנת הון אינה מאפשרת נקיטת הליכים במישור זה.

במאי 2002 הוקמה ועדה בין-משרדית בראשות נציג של משרד המשפטים שהשתתפו בה נציגים ממשרד המשפטים, מהרשות לאיסור הלבנת הון, מהמשטרה, מהמשרד לביטחון פנים ומרשות המסים. בדוח הוועדה, אשר הוגש לממשלה ביולי 2003, הומלץ, בין היתר, להוסיף על עברות המקור שבתוספת הראשונה לחוק גם עברה של העלמת הכנסות במרמה ובערמה (סעיף 220[5] לפקודה). עוד הומלץ להסמיך את רשות המסים לשמש גוף חקירה עצמאי לחקירת עברות לפי חוק איסור הלבנת הון, לקבל מידע ישירות מהרשות לאיסור הלבנת הון על פי בקשה מנומקת וכן להסמיך את הרשות לאיסור הלבנת הון למסור לרשות המסים ביזמתה מידע מהמאגר שהיא מנהלת. בנספחי הדוח הובאה המלצת שרי ארגון המדינות המתועשות בדבר הצורך להילחם בעברות מס באמצעות איסור הלבנת הון וכן המלצת ה-FATF³ להחשיב את עברות המס לעברות מקור לצורך איסור הלבנת הון.

נמצא כי במועד סיום הביקורת, ספטמבר 2011, עדיין לא מומשו ההמלצות האמורות של הוועדה הבין-משרדית.

הסמנכ"ל לחקירות ברשות מסר בתשובתו כי "על שולחן וועדת חוקה מונחת הצעת חוק להעברת מידע מרשות לאיסור הלבנת הון לרשות המסים. אנו סבורים שתיוקן החקיקה לקבלת מידע באופן ישיר ישפר ויחזק את מערך המודיעין ואת מאגרי המידע של הרשות ויהווה נדבך נוסף להגדלת הכנסות המדינה ממסים".

2 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 59 (2009), בפרק "המאבק בארגוני פשיעה", עמ' 3.
3 ה-Financial Action Task Force הוא גוף שייסדו בשנת 1989 מדינות ה-G-7 (שבע המדינות המובילות בעולם מהבחינה הכלכלית והפוליטית), והן חברות בו. מטרת הארגון לפתח מדיניות משותפת למאבק בתופעות של הלבנת הון ומימון טרור.

בתשובת ראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור, מר פול לנדס, מדצמבר 2011 למשרד מבקר המדינה צוין כי אכן "התקיימו דיונים אצל המשנה ליועץ המשפטי לממשלה לעניינים פליליים דאז, בהשתתפותם של גורמים מרשות המיסים, מפרקליטות המדינה, משטרת ישראל והרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור. בעקבות זאת סוכם, בנובמבר 2006, על הכללת סעיף 220 לפקודה כעבירת מקור בתזכיר החוק, אשר כלל גם תיקונים אחרים לחוק איסור הלבנת הון. טרם הנחת התזכיר על שולחן ועדת שרים, פנה איגוד הבנקים בעניין זה... והביע את הסתייגותו מהכללת הסעיף האמור כעבירת מקור... נפגש ראש הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור עם נציגי הבנקים בניסיון להגיע להסכמה, אולם ניסיון זה לא צלח". ראש הרשות לאיסור הלבנת הון הוסיף בתשובתו כי מזה כשנתיים מונחת על שולחנה של ועדת חוקה, חוק ומשפט של הכנסת הצעה לתיקון חוק איסור הלבנת הון (תיקון מספר 7), שבמסגרתה הוצע להסמיך חוקרים של רשות המסים לקבל מידע ישירות מהרשות לאיסור הלבנת הון. לדבריה, "גורמים רבים הביעו התנגדות לתיקון המוצע, וכיום, לאחר שהתקיימו 13 דיונים בוועדה בנושא, התיקון טרם אושר".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הנהלות משרד המשפטים ומשרד האוצר להגיע להסכמה במהירות ולגבש את התיקון לחוק איסור הלבנת הון בהתאם להמלצות הוועדה הבין-משרדית ועמדת ה-FATF שהוזכרו לעיל, כמקובל במדינות הנלחמות בתופעות של הלבנת הון ומימון הטרור.

הקשר בין רשות המסים לפרקליטות

הטיפול בפרקליטות

הסמנכ"ל לחקירות ברשות מחליט אם להעביר את ממצאי החקירות לפרקליטות, לשם הגשת כתב אישום נגד החשוד. לעתים מבקשת הפרקליטות מפקיד השומה לחקירות לעשות בירורים נוספים לשם הכנת כתב אישום. בחלק מהמקרים ממליצה הפרקליטות לרשות להציע לנישום להמיר את כתב האישום בכופר כסף. נוסף על כך יש מקרים שבהם הפרקליטות מפסיקה את הטיפול הפלילי מאחר שהראיות אינן מספיקות להגשת כתב אישום או שלדעתה אין עניין ציבורי בהגשת כתב אישום.

הליכים פליליים מהירים ממחישים היטב את הקשר בין העברה לעונש, ולפיכך יש להם חשיבות כגורם מחנך ומרתיע כלפי עבריינים ואף כלפי הציבור. יתרה מזו, ככל שהזמן שחולף עד תחילת המשפט ארוך יותר, גדל הקושי להביא ראיות מלאות ואמינות, ויש בכך גם כדי להכביד על ניהול המשפט. כמו כן, בית משפט הגוזר את עונשו של עבריין זמן רב לאחר מועד העברה יכול להתחשב בזמן הרב שעבר ובנסיבות שהשתנו ולהקל בעונש, עד שלעתים העונש נראה כלא הולם את חומרת העברה ונפגע ערכו כגורם מחנך ומרתיע.

על פי הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מאוגוסט 2010, שרעננו הנחיות משנת 2002, יש לפעול לסיום טיפול בתיק פלילי בתוך זמן קצר ככל האפשר. בהנחיות נקבע מהי התקופה המרבית לטיפול בתיק, לפי חומרת העברה. עיקר תיקי מס הכנסה המועברים לפרקליטות הם תיקי עברות מסוג פשע שדינן עד עשר שנות מאסר. לפי ההנחיות, יש לפעול לסיום הטיפול בתיקים מסוג זה בתוך 18 חודשים.

1. בבדיקה של משרד מבקר המדינה נמצא כי במועד סיום הביקורת, ספטמבר 2011, היו בפרקליטות תיקים שלא הסתיים בהם הטיפול, של 140 נישומים שהועברו ממשרדי שומה לחקירות, שלגביהם טרם הוגשו כתבי אישום, אף שהטיפול בעניינם התארך משלוש שנים ויותר עד לאותו מועד. המצב בשנת 2010 לא היה שונה. מכאן שמרבית התיקים שוהים בפרקליטות תקופה ארוכה מזו שנקבעה בהנחיות היועץ המשפטי לממשלה לסיום הטיפול בתיק.

2. עקב ריבוי של תיקים שהטיפול בעניינם נמשך כמה שנים פעלה פרקליטות המדינה לצמצום של מספר התיקים שהצטברו. בשנים 2009-2010 בחנה פרקליטות המדינה את התיקים של נישומים ששהו מעל שנתיים בפרקליטות המחוזות ובדקה באילו תיקים, לדעתה, הטיפול המשפטי לא יביא להרתעה הרצויה ולכן אין טעם בהמשך הטיפול בפרקליטות. במסגרת פעילות זו היו מקרים שבהם הוחלט בפרקליטות לסיים את הטיפול בחלק מתיקי הנישומים ללא כל סנקציה. לרוב, הנימוק שנרשם לסגירת התיקים היה חוסר עניין לציבור או חוסר ראיות. בשנים שנבדקו, לדוגמה, נסגרו בפרקליטות המחוזות 50 תיקים של נישומים בנימוק של חוסר עניין לציבור, תיקים של 54 נישומים נסגרו בנימוק של חוסר ראיות, ותיקים של 30 נישומים נסגרו בנימוק שהתיק אינו מתאים לטיפול פלילי. יש בכך כדי לפגוע באופן משמעותי בהרתעה, שכן הנישום וסביבתו לומדים שניתן להעלים הכנסות, וגם אם ייתפסו יש סיכוי שהם כלל לא ייענשו על כך.

3. בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצאו 12 תיקים שהטיפול בהם התעכב בפרקליטות השונות כמה שנים ולאחר מכן ביקשו הפרקליטות השלמות לחקירה. לעתים המפקח במשרד השומה לחקירות שטיפל בתיק כבר לא עבד במשרד השומה לחקירות ועקב כך נדרש מפקח אחר ללמוד את התיק, דבר שגרם לעיכוב נוסף בטיפול בתיק. במקרה כזה ייתכן גם שבגין פרק הזמן הארוך שעבר מאז תחילת החקירה יהיה קושי להשלים את החקירה באופן המיטבי או לא יהיה אפשר להשלימה כלל.

הסמנכ"ל לחקירות ברשות מסר בתשובתו כי "גורם ההרתעה הוא יסוד חשוב בהפעלתה של מערכת מס יעילה וצודקת, במיוחד נגד נישומים שטופלו בחטיבת החקירות... יש לשפר במידה ניכרת את הטיפול בעבירות אלה (גם במחיר תוספת כוח אדם ניכרת לפרקליטות לצורך מיצוי אפקטיבי של הליך הפלילי). אין ספק שסגירת תיקים רבים על ידי הפרקליטות בנימוק של 'חוסר עניין לציבור' מביא לפגיעה בהרתעה של רשות המסים... מזה מספר שנים ככל הזדמנות ומעל כל במה אנו חוזרים ומדגישים... העובדה שללא המרכיב האנושי לא ניתן יהיה לספק את ההרתעה הנדרשת".

בתשובת עו"ד עמית אופק, סגן בכיר לפרקליט המדינה, מדצמבר 2011 נאמר כי "הפרקליטות על כל מחוזותיה, פועלת בעומס עצום... מטבע הדברים חלק מהתיקים מחייבים טיפול דחוף... ואלו בצירוף קשיים נוספים גורמים לכך שכתבי האישום בעבירות מס אינם מוגשים במהירות הרצויה. יחד עם זאת בשנים האחרונות נעשים מאמצים לקדם ולשפר את הטיפול בתחום זה".

בתשובה האמורה לעיל ציינה גם עו"ד אלה רובינק, מנהלת פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה), כי "ברבים מתיקי מס הכנסה מתבקשת השלמת חקירה ובחלקם לא מצורפת רשימת חומר חקירה על פי החוק והפסיקה. האמור לעיל מעכב הגשת כתבי אישום בתיקי מס... על כל זאת, יש להוסיף את המצוקה האמיתית בכוח אדם".

באותה תשובה ציין גם עו"ד עמית איסמן, פרקליט מחוז חיפה (פלילי), כי עם כניסתו לתפקיד במרץ 2010, זוהו הצורך בטיפול זריז ככל הניתן בתיקים אלה. משום כך "בכל תיקי מס הכנסה, הוגדרו על ידי פרקליט המחוז תאריכי סיום טיפול, תוך שהפרקליטים הונחו לתת עדיפות גבוהה לטיפול בתיקים אלה. בנוסף הונחו הפרקליטים בכל אותם תיקים בהם הועברה המלצה לוועדת כופר לעקוב אחר התיקים ולהתעדכן האם ההמלצה התקבלה אם לא. בשלב זה, ולאחר עבודה מאומצת נותרו מספר עשרות תיקים שהועברו מרשות המסים, בהם טרם הסתיים הטיפול, אשר

בכולם הוגדרו תאריכי סיום טיפול. לסיכום, יובהר כי חרף העומס הרב ומגבלות כוח האדם, אנו רואים חשיבות רבה בטיפול בתיקי מס ההכנסה ועושים כל שלאל ידינו על מנת לקדם את הטיפול בתיקים בכלל, ובתיקים הישנים הפתוחים בפרט.

אחת האפשרויות לטיפול בנושא העומס בפרקליטות היא הסמכת עובדי מס הכנסה להגיש כתבי אישום גם לגבי עברות מס מהותיות, כפי שעושות היחידות של מס ערך מוסף. בהתייחסות לנושא, כתבה הפרקליטות בתשובתה מפברואר 2012 שהיא תערוך עבודת מטה ובחינה של אפשרות זו בשיתוף הגורמים הרלוונטיים ברשות ותוך בחינת "היתרון המינהלי במושגי יעילות שהרשות תוכל ליתן לתיקים הללו, אל מול היתרון המוכר והברור בתחומי המהות שיש לטיפול פרקליטותי בתיקים אלה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי לנוכח העובדה שבפרקליטות השונות הטיפול בתיקים של נישומים החשודים בהעלמת הכנסות נמשך כמה שנים, ובשל כך הטיפול בעשרות תיקים הופסק בנימוק של "חוסר עניין לציבור", יש חשש לפגיעה בהרתעה מפני העלמת מס. על פרקליטות המדינה לשפר אפוא במידה ניכרת את טיפולה במי שחשודים בביצוע עברות מס מהותיות. על הפרקליטות לבחון, בשיתוף רשות המסים, דרכים לשיפור ויעול הטיפול בתיקי מס הכנסה, לרבות בחינת אפשרות הרחבת הסמכות של הרשות, באופן שתוכל להגיש בעצמה כתבי אישום גם לגבי עברות מס מהותיות, על פי תכנית עבודה שתקבע.

השלמת חקירה

לעתים הפרקליטות מחליטה, לאחר בחינת התיק והממצאים, כי אין די בחומר הראיות שהעביר משרד השומה לחקירות. במקרה כזה מבקשת הפרקליטות מפקיד השומה לחקירות לעשות בירורים נוספים לשם הכנת כתב אישום.

על פי נתוני רשות המסים, בשנים שנבדקו הסתיים הטיפול בפרקליטות ב-24 תיקים של נישומים שנחקרו בידי משרד השומה לחקירות בירושלים בנימוק של חוסר ראיות משום שהחקירה בעניינם לא הייתה מלאה. משרד מבקר המדינה מצא כי לעתים לא ביצע משרד השומה לחקירות בירושלים את השלמת החקירה שהתבקשה. מנהל מחלקת החקירות ברשות הסביר באוגוסט 2011, למשרד מבקר המדינה כי הסיבה העיקרית לאי-השלמת החקירות הייתה מחסור ניכר בכוח אדם במשרד השומה לחקירות בירושלים, שפועל בתחום עברות המס המהותיות. לדבריו, לרשות המשרד עמדה בפועל פחות ממחצית מכוח האדם המקצועי שנקבע בתקן המשרד.

בתשובת פרקליטות המדינה מדצמבר 2011 האמורה לעיל כתבה מנהלת פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה) כי "ברבים מתיקי מס הכנסה מתבקשת השלמת חקירה ובחלקם לא מצורפת רשימת חומר חקירה על פי החוק והפסיקה. האמור לעיל מעכב הגשת כתבי אישום בתיקי מס".

הסמנכ"ל לחקירות ברשות מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה, כי "ככלל כל בקשה להשלמת חקירה מבוצעת על ידי פקיד שומה חקירות הרלוונטי, וברור בעליל שהשלמת החקירה מתחייבת לצורך מיצוי ההליך הפלילי. יחד עם זאת, קיימים מקרים בהם לא ניתן לבצע את ההשלמה מנימוקים שונים... יצוין כי במהלך עבודה שוטפת מתקיימות עשרות פגישות עם הפרקליטים המלווים, ובהם נקבעת האסטרטגיה באשר לביצוע ההשלמות תוך קביעת לוחות זמנים. יחד עם זאת, ככל שמדובר בחריגים יופקו הלקחים ויושמו בהתאם".

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי יש לתת עדיפות לטיפול במקרים שנדרשת השלמת חקירה בעניינם, בין היתר על מנת להימנע ממצבים שבהם תיקים נסגרים עקב חוסר בראיות. על פקידי השומה לחקירות לדרוש מהמפקחים לפעול במהירות וביעילות למילוי בקשות הפרקליטות להשלמת מסמכים וראיות. כך ניתן יהיה להגיש כתב אישום זמן קצר ככל האפשר לאחר מועד ביצוע העברה וסיום החקירה.

הסדר כופר

סעיף 221 לפקודה מאפשר לחשודים בעברות מס להגיש בקשה להמיר את האישום הפלילי בתשלום כופר כסף⁴. הטלת כופר על עברת מס משמשת תחליף לנקיטת הליך פלילי נגד עובר העברה, על כל המשתמע מכך, ומונעת הכתמת שמו בהרשעה פלילית. זוהי אפוא הקלה משמעותית לאותו נישום בהשוואה לנאשם שעבר אותה עברה וצפוי להרשעה שעשויה להביא למאסר וקנס כספי. מבחינת רשויות המס יש יתרון מסוים בהטלת כופר על עברייני מס, משום שהיא מקצרת את משך הטיפול בעברות מס, בעוד שהעברייני נאלץ לשלם תשלום משמעותי (הכופר) נוסף על החוב שבו הוא חייב. יש לציין כי סכום הכופר שהוטל בגין ביצוע עברת מס אינו נחשב לחוב מס המוטל על הנישום, ולפיכך, להבדיל מחוב המס, לא ניתן לגבותו באמצעי גבייה מינהליים על פי פקודת המסים (גבייה).

בעקבות מקרים שבהם לא עמדו נישומים בתשלומי הכופר שנקבעו בהסדרים מול רשות המסים, הוקמה בסוף שנת 2008 ועדה משותפת לרשות ולפרקליטות לבחון את הנושא. הוועדה קבעה במסקנותיה מינואר 2009 נוהלי עבודה שלפיהם התיקים שבהם הנישום לא שילם את הכופר המוסכם יזכו לעדיפות, וכי יוגש נגד נישומים כאמור כתב אישום בתוך חודשיים.

בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי לא תמיד יושומו הנהלים שקבעה הוועדה המשותפת. בשנים 2009-2010, נמצאו תשעה מקרים שבהם לא זו בלבד שלא הופעלה סנקציה כנגד סרבנותו של הנישום לשלם את הכופר, אלא שהטיפול בעניינו הופסק, התיק נגדו נסגר ולא הוגש נגדו כתב אישום. מצב זה מעודד נישומים שלא לעמוד בהסדר הכופר שקבעו עם הרשות.

לדוגמה, משרד השומה לחקירות בתל אביב ניהל חקירה נגד נישום ומייצגו. על פי החשד, הנישום, שהוא גם רואה חשבון, העלים עד שנת 2006 הכנסות בסכום של כ-1.7 מיליון ש"ח, ואילו המייצג עזר לו להעלים מס. במאי 2006 פנו הנישום ומייצגו וביקשו לשלם כופר, ובמרץ 2007 נקבע להם כופר בסכום של 400,000 ש"ח לנישום שהעלים ו-100,000 ש"ח למייצג. במאי 2008 פנו הנישום ומייצגו וביקשו להקטין את סכום הכופר. ביוני 2008 נעתרה ועדת הכופר לבקשתם והקטינה את סכום הכופר למחציתו. למרות זאת לא שילמו הנישום ומייצגו את הכופר. ביוני 2009 הועבר התיק לטיפול של פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה), לשם הכנת כתב אישום נגד הנישומים. במכתב מפברואר 2010 ששלח מנהל משרד השומה לחקירות בתל אביב לפרקליטות נאמר כי יש לתת לתיק רמת עדיפות גבוהה גם משום חומרתו הרבה, לנוכח העובדה שמדובר ברואה חשבון מוכר וידוע בקהילת רואי החשבון, וגם משום העניין שיש בהרתעת עבריינים. למרות זאת, באוגוסט

4 ראו מבקר המדינה, דוח ביקורת על הטלת כופר בגין עבירות מס הכנסה, פברואר 2006.

2010 סיימה הפרקליטות את הטיפול בנימוק של "היעדר אינטרס ציבורי" ולא הוגש כתב אישום נגד הנישום ומייצגו.

במצב החוקי כיום, שבו הכופר אינו נחשב לחוב מס, האפשרות היחידה העומדת לרשות המסים כנגד נישום שלא מקיים את הסדר הכופר, היא לחזור לטיפול הפלילי ולהעביר לפרקליטות את תיק הנישום להכנת כתב אישום. מאחר שחלף זמן רב נגרמת פגיעה בטיפול הפלילי. לכן, לדעת משרד מבקר המדינה, יש מקום לבחון את האפשרות לבצע תיקון חקיקה, שלפיו סכום כופר שלא ישולם, תחול עליו פקודת המסים (גבייה). כך יתאפשר לרשות לגבות את סכום הכופר כתחליף להעברת הטיפול לפרקליטות לצורך הגשת כתב אישום.

הסמנכ"ל לחקירות ברשות מסר בתשובתו כי "בשנת 2008 הוקם צוות משותף עם הפרקליטות בניסיון ליצור מתווה 'במסלול מהיר' במקרים בהם הוחלט על ידי הנישום שלא לשלם את הכופר המוטל. בכדי לא לפגוע במערך ההרתעה של רשות המסים, סוכם שבמקרים אלה יוגש כתב אישום בסמוך למועד העברת התיק. לצערנו שדרוג מערך החקירה לצד טיוב וגידול כמות התיקים מחד, ומחסור בכוח אדם בפרקליטות מאידך, הביא לגניזת הרעיון, מכיוון שלא ניתן לעמוד ביישומו... באשר לאפשרות הפיכת הכופר לחוב מס - כידוע ככל שהכופר תלוי בהסכמת הנישום לתשלומו על פי חוק, לא ניתן להפוך את הכופר לחוב מס. יחד עם זאת, בהחלט יש מקום לשקול את עמדת המבקר ולבחון יישומה באמצעות הצעה לשינוי חקיקה בכפוף לקבלת אישור הפרקליטות".

עו"ד עמית אופק, סגן בכיר לפרקליט המדינה, השיב למשרד מבקר המדינה כי "הפרקליטות מזהה את הבעיה של נישומים שאינם משלמים את הכופר שהושת עליהם במסגרת ההסדר שלהם למול המדינה... פרקליטות המדינה מציעה, כי תוקם וועדה שתציע תיקוני חקיקה להתמודדות עם עניין זה; פרקליטות המדינה צירפה את הצעת פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה): "יש לשנות את השיטה ולגרום לכך כי הכופר ייגבה על פי פקודת מיסים גבייה היה ולא ישולם על ידי הנישום/חשוד שמגיש בקשה לכופר. באמצעות הנקיטה באמצעי זה, ימנע בזבוז זמן יקר, נידוד התיק בין מספר רשויות ותושג הרתעה אפקטיבית".

הפרקליטות צירפה לתשובה גם את הצעת מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה שטענה כי היא "שותפה לעמדת המבקר לפיה מקום בו נקבע כופר, והנישום לא משלמו, יש להגיש בהקדם כתב אישום, ויש ליתן עדיפות לתיקים אלו... מבחינה משפטית לא ניתן... גם לא בחקיקה, להותיר את מוסד הכופר כמות שהוא, ולהפוך את סכום הכופר שנקבע ע"י ועדת הכופר לחוב מס, שניתן לגבותו בהליכים מנהליים. על מנת שסכום כלשהו ייהפך לחוב מס במובן האמור, יש לקבוע לגביו הליך של השגה או ערעור, מסוג ההליכים הקיימים בנוגע לשומות, או להבדיל - בנוגע לעיצומים כספיים... לעומת זאת, נישום שיידע שיוגש נגדו כתב אישום אם לא ישלם את סכום הכופר שהוטל עליו, ימהר לשלמו".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על משרדי השומה לחקירות ועל הפרקליטות לפעול להגשת כתב אישום נגד כל נישום שלא שילם את הכופר שהוטל עליו. על הפרקליטות לתת את העדיפות הנדרשת להגשת כתבי אישום נגד נישומים אלה אף אם מדובר בהעלמת הכנסות בסכומים קטנים, הן משום שיש אינטרס ציבורי לעניין זה והן משום שנודעת לכך חשיבות מיוחדת לצורכי הרתעה. כמו כן, יש לשקול שינוי חקיקתי שיביא לכך שההוראות של פקודת המסים (גבייה) יחולו על סכומי כופר שלא שולמו, באופן שיאפשר לרשות המסים ולפרקליטות לבחור בין נקיטת הליכים פליליים נגד הסרבן לבין נקיטת הליכי גבייה מינהליים לגביית החוב, הכול על פי שיקולים הנוגעים לעילות המערכת וליצירת ההרתעה הנדרשת כנגד עברייני מס בכלל, וסרבני כופר בפרט.

מעקב ובקרה בנושא תיקי חקירה

כאמור, תיקי חקירה רבים נפתחים מדי שנה בשנה במשרדי השומה לחקירות, ועם סיום הטיפול בחקירות הם מועברים לטיפול בפרקליטות השונות לצורך הכנת כתבי אישום. כדי שניתן יהיה לבצע מעקב ובקרה בנושא הטיפול בתיקים ולדעת באיזה שלב נמצא כל תיק, הוקמה מערכת ממוחשבת. כל משרד שומה לחקירות נדרש להזין נתונים במערכת זו ולעקוב אחר ההתפתחות בכל תיק חקירה. כך ניתן לעקוב באופן זמין ושוטף אחר כל תיק ולבדוק באיזה שלב התיק נמצא, מתי הועבר לפרקליטות, האם משרד השומה התבקש לבצע השלמות חקירה, מתי בוצעו ההשלמות והועברו לפרקליטות וכן מתי הוגש כתב האישום. מעקב זה נועד הן למשרדי השומה לחקירות לצורך הניהול השוטף והן להנהלת הרשות כיחידת מטה, לצורך בקרה אחר אופן הטיפול של משרדי השומה בתיקים.

בבדיקת משרד מבקר המדינה נמצא כי משרדי השומה לחקירות בחיפה וירושלים לא נוהגים לעדכן את המערכת הממוחשבת באופן שוטף ולרשום את כל שהתרחש בתיקי החקירה. כך כאשר תיק הועבר ממשרדים אלה לפרקליטות לא היה רשום במערכת הממוחשבת אם הפרקליטות ביקשה השלמות חקירה ומסמכים ועד מתי התבקשו להגיש את ההשלמות. כמו כן לא היה רשום אם נמסרו ההשלמות. נוסף על כך לא נרשם אם התיק טופל במסגרת הליך של כופר ומה קרה בהליך זה. אמנם במשרדים אלה היה רישום ידני של החומר שהועבר לפרקליטות, אך הוא לא היה מפורט דיו ורק בעקבות עיון מעמיק בתיק ניתן היה לברר פרטים על שלבי הטיפול בו. במצב דברים זה חסר להנהלת הרשות כלי ניהולי חשוב למעקב ולבקרה ולא היה באפשרותה לדעת מי מהמשרדים עדיין לא השלים נתונים וראיות לפי בקשת הפרקליטות ובכמה תיקים העיכוב חל בגין הפרקליטות.

הסמנכ"ל לחקירות ברשות השיב כי "כפי שציין המבקר - רישום ידני של התיקים בהם הייתה קיימת בקשת השלמה נמצא ביחידות. קיימות רשימות ומעקב אחרי ביצוע ההשלמות וכל יחידה יודעת באילו תיקים עליה לבצע השלמה ומועד ביצוען. בימים אלה נבחנת האפשרות... לבניית מערך בקרה. כאשר למעקב המטה, ככלל מתנהלת בקרה אחר פעילות היחידות הן במישור הטכני והן במישור המהותי, לרבות הוצאת רשימות תיקי חקירה לפקדי שומה על מנת לזרז הטיפול בהם. יחד עם זאת, אנו מקבלים את הערת המבקר באשר להוספת מדדי בקרה בכל הקשור להשלמות חקירה".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הנהלת הרשות, כיחידת מטה, להקפיד שמשרדי השומה ירשמו במערכת הממוחשבת את כל השתלשלות הטיפול בתיק חקירה.

סיכום

לטיפול הפלילי בנישומים החשודים בהעלמת הכנסות נודעת חשיבות רבה לא רק מבחינת הענשת הנישומים העבריינים, אלא גם מבחינת ההרתעה של כלל ציבור הנישומים מביצוע העלמות מס. גורם ההרתעה הוא יסוד חשוב בפעילותה של מערכת מס יעילה וצודקת. יסוד זה מאבד מעצמתו ככל שעובר זמן רב יותר בין תחילת החקירה כנגד נישום ובין הגשת כתב אישום ומתן פסק הדין המרשיע.

בבדיקת משרד מבקר המדינה אותרו בעיות בטיפול החל בשלב קבלת מידע על נישומים החשודים בהעלמת הכנסות ועד הטיפול בפרקליטות בשלב הכנת כתב האישום. ואלה הליקויים: התהליך, מתחילת החקירה ועד מתן פסק הדין או קבלת ההחלטה על הטלת כופר, נמשך לרוב שנים מספר; משרדי השומה האזרחיים מיעטו להעביר למשרדי השומה לחקירות מידע בדבר נישומים שבדיקת הדוחות שהגישו העלתה חשד להעלמת הכנסות; מידע שהועבר ממשרדי השומה לחקירות למשרדי השומה האזרחיים לא תמיד טופל; טרם הוסדרה בחקיקה הדרך לחיזוק שיתוף הפעולה בין הרשות לאיסור הלבנת הון ובין רשות המסים באופן שירחיב את היקף המידע המגיע לרשות המסים בנוגע לחשדות לביצוע עברות מס; בפרקליטות השונות הטיפול בתיקים של נישומים החשודים בהעלמת הכנסות נמשך כמה שנים, וכתוצאה מכך לעתים נסגרו תיקים ללא ענישה כנגד העבריינים; נמצאו מקרים שבהם לא ננקטו צעדי ענישה כלשהם כנגד נישום שנענתה בקשתו להמיר אישום פלילי בתשלום כופר, אך לא עמד בהסדר הכופר ולא שילם את סכום הכופר.

מכל האמור לעיל עולה כי המצב הקיים תורם לפגיעה מתמשכת בהרתעה של שלטונות המס מהעלמת הכנסות. דבר זה עלול לעודד נישומים להקל ראש במילוי חובותיהם כלפי שלטונות המס מצד אחד, ולהגביר את התחושה בקרב הציבור שאין אכיפה אפקטיבית ונשיאה הוגנת של נטל המסים במדינה מצד שני.

על הנהלת רשות המסים לתקן את הליקויים שפורטו לעיל בהקדם ולפעול לשינוי פני הדברים. נוסף על כך על רשות המסים לבחון את האפשרות להרחיב גם למקרים מהותיים את נוהג הגשת כתבי אישום על ידי משרדי השומה עצמם, בלי להזדקק לפרקליטות.