

דוח מבקר המדינה | שבט התשפ"ד | ינואר 2024



רשות המיסים בישראל

ניהול מערך החקירות ברשות המיסים



ניהול מערך החקירות ברשות המיסים

רקע

בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (פקודת מס הכנסה), וכן בחוקי מס אחרים דוגמת חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 נקבעו עונשים למי שמבצע עבירות מס, לרבות עונשים פליליים חמורים. זאת, כדי להרתיע נישומים מהעלמת הכנסות.

רשות המיסים בישראל (רשות המיסים) מחלקת את העבירות שנקבעו בתחום לעבירות בסיסיות ולעבירות מטריאליות (מהותיות). העבירות הבסיסיות הן עבירות מסוג עוון וחטא, ויכולות לנבוע גם מרשלנות של הנישום, בלי שיש מאחוריהן כוונה פלילית. לעומת זאת, העבירות המטריאליות הן מעשים או מחדלים המתבצעים בכוונת מכוון. הן עשויות לכלול שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, והן עבירות חמורות המגיעות לדרגת פשע.

למשל, סעיף 220 לפקודת מס הכנסה עוסק במעשי מרמה שמבוצעים על ידי אדם במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס. פקידי שומה לחקירות (גם יחידות החקירות) ממונים על הפעלה והביצוע של הטיפול הפלילי בנישומים. פקיד שומה לחקירות הוא פקיד שקיבל סמכויות חקירה פליליות ממנהל רשות המיסים וכן הרשאה מהשר הממונה על המשטרה להשתמש בסמכויות הנתונות לקצין משטרה בקשר לחקירה, גביית עדויות ורישומן, חיפושים ותפיסת מסמכים.



נתוני מפתח

22%
מהתוצר
המקומי,
שהיה
488.5
מיליארד
דולר בשנת
2021

היקף הכלכלה
השחורה¹ בישראל
על פי מחקר של
הבנק העולמי משנת
2010

936
567-ו
חקירות
של תיקים

נעשו על ידי מס
הכנסה ועל ידי אגף
המכס והמע"ם
(בהתאמה) בשנים
2019 עד 2021
רק ב-166 (17.7%)
וב-68 (12%)
מתיקים אלה
הטיפול הסתיים,
והיתר נמצאים
בחקירה או בהכנה
להגשת כתב אישום

453 תיקי
חקירות

נפתחו נגד חשודים
בשנים 2012 - 2021,
וטרם הוגש בהם
כתב אישום

ב-79%
מנותני
השירות
הפיננסיים
(צ'יינג'ים)

שנבדקו בשנת 2022
במסגרת מבצעי
הטיפול בתופעות
הפשיעה והאלימות
בחברה הערבית,
נמצאו ליקויים (ב-37)
מ-47 נותני שירות
פיננסיים שנבדקו)

20 חוקרים

מספר החוקרים
במשרד פקיד שומה
חקירות בירושלים,
האחראי לאזור
הגיאוגרפי הגדול
בארץ, הכולל
347,897 נישומים,
נכון לשנת 2022

ל-13%

מהנישומים
שנחקרו על ידי
משרדי השומה
לחקירות,
ושהטיפול בהם
הסתיים בגזר דין,
לא נקבעו שומות
על ידי משרדי
השומה

21%

מהתיקים שנחקרו
בשנים 2019 עד 2021
היו בסכומים של
פחות ממיליון ש"ח.
34% מהתיקים כאמור
היו בסכומים של 1
מיליון עד 3 מיליון
ש"ח, ו-45% מהתיקים
היו בסכומים הגדולים
מ-3 מיליון ש"ח

15 חקירות
בלבד

בתחום המטבעות
הווירטואליים בשלוש
שנים, לעומת מספר
הישראליים שסוחרים
בהם - 200,000
ישראלים, לפי דוח
הכלכלנית הראשית

1 כלכלה שחורה היא פעילות כלכלית שאינה מדווחת, ושאינ משלמים בגינה מס. ההכנסות ממנה מכונות "הון שחור".



פעולות הביקורת

בחדשים ספטמבר 2022 עד פברואר 2023 בדק משרד מבקר המדינה את פעולותיה של רשות המיסים בתחום החקירות. הביקורת נערכה בהנהלת רשות המיסים, במשרדים אזוריים של מס הכנסה ובמשרדי יחידות החקירות של מע"ם. בדיקות השלמה נעשו במחלקה המשפטית של המכס והמע"ם ובפרקליטות המדינה.

תמונת המצב העולה מן הביקורת

תקינת כוח האדם במשרדי השומה לחקירות של רשות המיסים - רשות המיסים לא קבעה את תקן כוח האדם הדרוש ליחידות החקירות בהתאם להיקף משימותיהן ולאיכותן. למשל, עד סוף שנת 2022 מספר החוקרים בחוליות המטריאליות במשרד פקיד שומה חקירות ירושלים היה הקטן ביותר (20) מבין כל משרדי פקיד שומה חקירות. זאת אף שמשרד זה אחראי לחקירות הפליליות של הנישומים בתחומי מס הכנסה בשטח הגיאוגרפי הגדול ביותר בארץ, הכולל את אזור הדרום, אף שמספר הנישומים בשטח זה הוא הגדול ביותר (347,897), ואף ששטח זה נקבע על ידי משטרת ישראל כיעד לטיפול מוגבר במסגרת המבצעים לטיפול בפשיעה. עוד עלה כי רשות המיסים לא קבעה את מספר החוקרים לפי הצרכים או לפי המאפיינים המיוחדים של כל משרד שומה, כמו גודל המשרד, השטח הגיאוגרפי שהוא אחראי לו ומספר התושבים והנישומים בשטח זה, וכן לפי המאפיינים של אוכלוסיית הנישומים, ובייחוד מידת הציות של האוכלוסייה הרלוונטית לחוקי המס. בביקורת עלה כי כל חוקר מבצע חקירה בכחמישה תיקי חקירות מס הכנסה בשנה.

עבודת המודיעין לצורך פתיחת תיקי חקירה - בביקורת עלה כי רק 12% מתיקי החקירה (14 מ-112 תיקי חקירה) שפתחו משרדי השומה לחקירות בשנים 2019 עד 2021 נפתחו עקב מידע שהגיע מיחידות המודיעין שלהם. ביחידות המודיעין של מס הכנסה אין תהליך של איסוף והערכה של מידע; אין הגדרה לגיבוש תמונת מודיעין; אין שיתוף פעולה של המודיעין עם המערך של משרדי השומה, לשם קבלת מידע על השומות האזרחיות; אין תשתיות מידע ממוחשבות ההולמות את הצרכים; ואין נגישות למידע מודיעיני אחר ברשות המיסים. עוד העלתה הביקורת כי במשרדי השומה של החקירות באגף מס הכנסה הוקצו רק שלושה עובדים בכל משרד לאיסוף מידע גלוי מפרסומים שונים, ועובדים אלה אינם עוסקים כלל בניטוח המידע. חוסרים אלו עלולים להביא לפגיעה בתמונת המודיעין הקיימת ברשות לגבי תיקים שבהם נעברו עבירות מס הכנסה.

קביעת יעדים לחקירה - בביקורת עלה כי בשלוש שנים - משנת 2019 עד שנת 2021 - פתחה רשות המיסים בכ-1,500 חקירות, אולם בפרק זמן זה נסגר הטיפול בתיקים של רק כ-16% מהן. ביתר התיקים (84%) הטיפול נמשך, הן ביחידות החקירות והן בפרקליטות המדינה או במחלקה המשפטית של המכס ומע"ם. רשות המיסים לא קבעה יעדים לטיפול



של יחידות החקירות שלה בהתאם לסיכונים הקיימים באזורים שעליהם מופקדת כל יחידה. כך נוצר מצב שבו הנהלת רשות המיסים ומטה החקירות אינם קובעים אילו תיקים יטופלו ביחידות החקירות בהתאם לסדר עדיפות שנקבע על פי ניתוח והערכה של סיכונים להעלמות מס. במצב זה נפגעים התיאום ושיתוף הפעולה עם יחידות חקירות אחרות של הרשות, ולא ניתן לקיים מכפילי כוח לעבודה מסודרת ומכוונת לגבי יעדים שבהם יש חשדות לביצוע עבירות מס. בביקורת עלה כי בקרוב למחצית התיקים שנחקרו הנישומים נחשדו בעבירות מס בסכומים הגדולים משלושה מיליון ש"ח, עוד כשליש נחשדו בעבירות מס בסכומים של מיליון עד שלושה מיליון ש"ח, וכ-21% מהתיקים היו בסכומים של פחות ממיליון ש"ח.

הגבלת זמני החקירה - בינואר 2019 אושר במליאת הכנסת תיקון מס' 87 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982, ובו נקבע בין היתר כי יש לקצוב תקופות מרביות של משך הליכי חקירה ושל טיפול בתיק עד להגשת כתב אישום. בהתאם לכך נקבע בנוהל של רשות המיסים בעניין זמן חקירת חשודים שחקירה תתנהל במשך כשנה עד ארבע שנים, בהתאם לחומרת העבירה. בשנים 2019 עד 2021 נעשו 936 ו-567 חקירות על ידי מס הכנסה ועל ידי אגף המכס והמע"ם (בהתאמה). רק ב-166 (17.7%) וב-68 (12%) תיקים מתוכם הטיפול הסתיים והיתר נמצאים בחקירה או בהכנה להגשת כתב אישום. נמצא כי ברשות המיסים אין תהליכים מסודרים של מעקב ובקרה לגבי משך זמן הטיפול בתיקי החקירות, ולכן לא ניתן לדעת, על פי הרישום במערכת הממוחשבת מה הוא סטטוס הטיפול בתיקים לעומת מגבלות ההתיישנות שנקבעו, וכמה תיקים נסגרו מחמת התיישנות.

היקף החקירות בתחום המטבעות הווירטואליים - עלה כי יחידת יהלום טיפלה בכ-15 תיקי חקירות בנושא זה. נכון לפברואר 2023, מועד סיום הביקורת, רוב החקירות נמצאות בבחינה של פרקליטות המדינה לקראת הגשת כתבי אישום. טיפול בכ-15 תיקים, לעומת אומדן של 200,000 ישראלים שהם בעלי נכסים דיגיטליים, בהתאם לדוח הכלכלנית הראשית מנובמבר 2022, משקף היקף נמוך ביותר של חקירות בתחום הנחשב לבעל סיכון רב להעלמות מס.

מוקד מודיעין משולב - משטרת ישראל, רשות המיסים, והרשות לאיסור הלבנת הון - במרץ 2007 הוקם מוקד מודיעין משולב שתכליתו לשפר את התמונה המודיעינית הנוגעת לארגוני הפשיעה. במוקד המודיעין אמורים להיות שותפים דרך קבע אנשי משטרה, נציגי רשות המיסים ונציגי הרשות לאיסור הלבנת הון, ואליהם מצטרפים נציגי רשויות נוספות כמו פרקליטות המדינה, המזמנים לפי הצורך. מוקד המודיעין מפיץ בכל שנה הודעה לגופים השותפים בהפעלתו, ובה הם מתבקשים לציין יעדים (עבריינים) שלגביהם יתבקש המוקד להפיק מידע מודיעיני. מאז הוקם המוקד לא פנו אליו יחידות החקירה של מס הכנסה בבקשת מידע לגבי יעדים כלשהם החייבים במס או שיחידות החקירה היו מעוניינות לחקור אותם.

הטיפול המשפטי בתיקי החקירות - על פי הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מאוגוסט 2010², אשר עוגנו בהמשך במסגרת חקיקה, בעבירות מסוג חטא יש לפעול להגשת כתב אישום בתוך חצי שנה, בעבירות מסוג עוון - בתוך 12 חודשים, בעבירות מסוג פשע שדין

2 הנחיה זו עודכנה מספר פעמים, כאשר העדכון האחרון נעשה באפריל 2023. על פי ההנחיה במקרים חריגים הגורמים הרלוונטיים יכולים לתת אורכות לפרק הזמן הקצוב לטיפול המשפטי בתיק.



עד עשר שנות מאסר - בתוך 18 חודשים, בעבירות מסוג פשע שדין עשר שנות מאסר ומעלה - בתוך 24 חודשים. רוב תיקי מס הכנסה המועברים לפרקליטות הם תיקים של עבירות מסוג פשע שדין עד עשר שנות מאסר, שכאמור יש לפעול להגשת כתב אישום לגביהן בתוך 18 חודשים. בביקורת עלה כי ב-38% מהתיקים שנבדקו (111 מ-289) אשר הועברו מיחידות החקירה של מס הכנסה לפרקליטות המדינה בשנים 2017 - 2021, משך הזמן ממועד ההעברה לפרקליטות עד להגשת כתב האישום חרג מהנחיית היועץ המשפטי, שקבעה פרק זמן של 18 חודשים - ולעיתים אף הסתכם בכארבע שנים.

סגירת תיקים של צוותי חקירות משותפים בידי פרקליטות המדינה - בסיכום מיולי 2016 בין מנהל רשות המיסים לפרקליט המדינה בנושא חלוקת העבודה בין התביעה הפלילית ברשות המיסים לבין הפרקליטות, נקבע כי בתיקים שבהם קיים צוות חקירה משותף (צח"ם) של כמה גורמי חקירה, "כל תיקי הליווי של תיקי הצח"מ יטופלו בידי הגורם המטפל בתיק הצח"מ העיקרי". עלה כי למרות סיכום זה, הפרקליטות מטפלות לכתחילה רק בתיקים העיקריים של צוותי החקירה המשותפים, ואילו תיקי הליווי אינם מטופלים. לדוגמה, בתיק חקירה שהסתיים בשנת 2019 טיפלה הפרקליטות רק בתשעה חשודים, ואילו 47 חשודים (תיקי ליווי) בסכומים של מאות מיליוני ש"ח לא טופלו.

סגירת תיקים של צוותי חקירות משותפים בידי המחלקה המשפטית של מע"ם - יש חקירות אשר עולה בהן חשד לביצוע עבירות הן בתחום מס הכנסה והן בתחום המע"ם. במרבית המקרים האלו המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם היא שמטפלת בהגשת כתב האישום. עלה כי כאשר המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם מחליטה לסגור תיק שבו התבצעה חקירה משותפת של מס הכנסה ומע"ם, היא מדווחת על כך רק ליחידת החקירות במע"ם ואינה מדווחת על כך למשרדי השומה לחקירות (מ"ה). במקרה כזה נמנע ממשרדי השומה לחקירות לבחון את ההחלטה ולערער עליה על פי הצורך.


יחסי הגומלין בין משרדי השומה לחקירות לבין פקידי השומה - בביקורת עלה כי רק ב-75 מ-86 המקרים שנבדקו (87%), קבעו משרדי השומה האזרחיים שומות לעברייני מס שניתן בעניינם גזר דין, ואילו ב-11 מקרים (13%) הם לא קבעו שומות עד למועד סיום הביקורת. זאת שלא בהתאם להנחיות רשות המיסים, שקובעות כי יש לקבוע שומות בהקדם בכל המקרים שבהם נתפסו נישומים בהעלמות מס ובעבירות מס. יש לציין כי מדובר בעבירות מס בסכומים של מאות אלפי ש"ח ועד לכמה מיליוני ש"ח בכל תיק.


קידום הטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית - משרד מבקר המדינה מציין את פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח", לצורך הגברת המשילות ואכיפת חוקי המס כחלק מהטיפול בפשיעה במגזר הערבי. במסגרת המבצע ביצעה רשות המיסים פעילות לגביית מס ולהגברת המשילות בתחומים שונים, כמו הוצאה לפועל, ביקורות ניהול ספרים, ביקורות מע"ם וביקורות של נותני שירותים פיננסיים (צ'ינג'ים), וכן פעילויות משותפות עם משטרת ישראל נגד ארגוני פשיעה. במסגרת פעילות זו עלו ליקויים משמעותיים בהתנהלותם של נותני שירותים פיננסיים, בנוגע לניהול פנקסי חשבונות ועוד. למשל נמצאו ליקויים בהתנהלותם של 79% (37) מנותני השירותים הפיננסיים שנבדקו. כמו





כן נמצאו ליקויים ב-69% (573) מביקורות ניהול ספרים שנעשו (821 ביקורות), 309 (37%) מהם בנוגע לאי-רישום תקבול.


עיקרי המלצות הביקורת


מומלץ לרשות המיסים לבחון את היעדים שקבעה ואת המשימות המוטלות על משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה ושל המכס ומע"ם באזורים השונים, לקבוע בהתאם למדדים רלוונטיים את מספר המשרות הנדרשות לכל משרד חקירות ולאייש אותן. 

מומלץ לרשות המיסים לאסוף נתונים על זמני הטיפול בתיקים ולקיים בקרה שוטפת בנושא. כמו כן מומלץ כי רשות המיסים תהיה בקשר שוטף עם פרקליטות המדינה ותעמוד על הצורך להגיש כתבי אישום בזמן ולעמוד בדרישות החוק. מומלץ להטמיע מערכת ממוחשבת שתאפשר למנהלי משרדי השומה לחקירות ולהנהלת רשות המיסים לנהל ולעקוב אחר ביצוע החקירות ולבחון באופן שוטף את לוחות הזמנים וההתקדמות בתיקי החקירות. 

מומלץ לרשות המיסים להקים בכל אחת מיחידות המודיעין שבמשרדי החקירות מערך שיוכל לנתח, להעריך ולהעשיר את המידע המצוי ברשותו, ובכלל זה כלים ממוחשבים שיוכלו להפוך את המידע שיש בידיהם למידע בעל ערך, ולסייע באיתור נישומים שמעלימים הכנסות ומשתמטים מתשלום מס. 

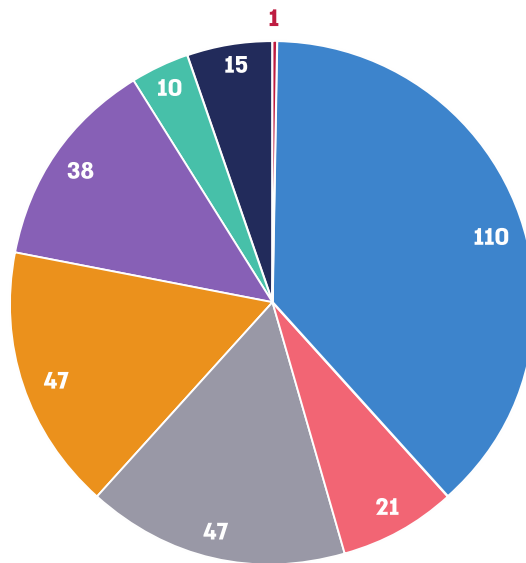
על הרשות לאסוף נתונים על זמני הטיפול בתיקים ולקיים בקרה שוטפת בנושא. כמו כן מומלץ כי רשות המיסים תהיה בקשר שוטף עם פרקליטות המדינה ותעמוד על הצורך להגיש כתבי אישום בזמן ועל פי דרישות החוק. 

על הנהלת רשות המיסים להסדיר את שיתוף הפעולה בין המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם לבין יחידות החקירה של מס הכנסה ולוודא שיש שיתוף מלא במידע, ובכלל זה בעת קבלת ההחלטה על סגירת תיק, כדי שמס הכנסה יוכל לקבל החלטה על המשך הטיפול בתיקים. 

על רשות המיסים לקיים מעקב שוטף אחר התיקים שמשרדי השומה לחקירות מעבירים למשרדי השומה האזרחיים ולוודא שהם קובעים שומות מתאימות תוך שימוש מלא במידע שהועבר אליהם ומיצוי מלא של המידע, עד לגביית חובות המס הנדרשים. 



משך זמן הטיפול המשפטי בתיקי החקירות לפי כמות התיקים משלב פתיחת החקירה ועד הגשת כתב אישום על עבירת מס, 2017 - 2021



■ עד שנה וחצי ■ עד שנה ■ מעל 4 שנים ■ עד שנתיים
 ■ עד 3 שנים ■ עד שנתיים וחצי ■ עד חצי שנה ■ עד 4 שנים

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



סיכום

לטיפול הפלילי בנישומים החשודים בהעלמת הכנסות יש חשיבות רבה, שכן נוסף על התכלית של ענישת הנישומים העבריינים, הוא משמש להרתעה של כלל ציבור הנישומים. גורם ההרתעה הוא יסוד חשוב בהפעלתה של מערכת מס יעילה וצודקת.

בדוח זה צוינו ליקויים בנוגע לתקינה מתאימה של יחידות החקירות, למשך זמני החקירה, לעבודת המודיעין ולטיפול המשפטי בתיקי החקירות.

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לתקן את הליקויים שצוינו בדוח זה, לצורך חיזוק מערך החקירות, הגברת ההרתעה, גביית מס אמת וחיזוק המאבק בפשיעה הכלכלית.



ניהול מערך החקירות ברשות המיסים

מבוא

תפקידה המרכזי של רשות המיסים הוא לגבות מס אמת כדי לממן את תקציב המדינה. לצד הפעילות המדווחת לרשות המיסים בישראל (להלן - רשות המיסים או הרשות) מתקיימת גם פעילות כלכלית שאינה מדווחת, שההכנסות ממנה מכונות "הון שחור", ושאינן משלמים בגינה מס. היקף פעילות זו מוערך בעשרות מיליארדי ש"ח, והעיסוק בה נחלק לשני סוגים עיקריים: אנשים שעוסקים בפעילות חוקית ואינם מדווחים על הכנסתם; אנשים שעוסקים בפעילות בלתי חוקית, כמו סחר בנשים, סחר בסמים והימורים. מימון הפעילות הכלכלית שאינה מדווחת וכן מימון הפעילות הבלתי חוקית מתאפשר בעיקר עקב שימוש בכסף מזומן, התנהלותם של חלק מנותני השירותים הפיננסיים, ותופעת החשבונות הפיקטיביות (ראו בקובץ דוחות זה את הפרק "פעולות רשות המיסים בעניין חשבונות פיקטיביות"). בשנת 2010 ערך הבנק העולמי מחקר, ובו אמד את היקף הכלכלה השחורה ב-162 מדינות מפותחות ומתפתחות בשנים 1999 - 2007. במחקר נאמד היקף הכלכלה השחורה בישראל בכ-22% מהתוצר ונקבע כי שיעור הכלכלה השחורה בישראל הוא בין הגדולים במדינות ארגון ה-OECD. בדוח הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי בראשות הפרופ' מנואל טרכטנברג שפורסם באוקטובר 2011, מצוין כי בישראל קיים פער משמעותי בין הפעילות הכלכלית המדווחת לבין הפעילות הכלכלית בפועל, וכי צמצום הפער עולה בקנה אחד עם הרצון ליצור מערכת מס "צודקת" יותר. ב-23.5.22 פורסם דוח "הצוות הבין-משרדי לבחינת תופעת הפשיעה בחברה הערבית, הנובעת מהתנהלות השוק השחור בתחום הפיננסי", שבמסגרתו פורסמו המלצות שונות למיגור התופעה, בין היתר צעדים לצמצום תופעת החזקת מזומנים בסכומים גבוהים, שינוי מנגנון מע"מ בחלק מענפי המשק ומערכת דיווח חשבונות בזמן אמת. המסקנה העיקרית העולה מהדוח, היא שקיים קשר הדוק בין פשיעה ופשיעה חמורה, ובכלל זאת בחברה הערבית, לבין הון שחור ופעילות כלכלית שאינה מדווחת לרשויות המס.

אי-ציות לחוקי המס גורר נזק ישיר למדינה ולתושביה, ואי-דיווח על הכנסות ואי-תשלום המס בגינת על ידי חלק מהאוכלוסייה גורמים להכבדת נטל המס על אותם פרטים אשר כן משלמים מס כחוק. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - פקודת מס הכנסה או הפקודה), מטילה מס על הכנסות ממקורות הכנסה שונים. הפקודה אינה מתנה את חבות המס בחוקיות מקור ההכנסה או בחוקיות הפקתה; שכן הימנעות מהטלת מס על פעילות לא חוקית תביא לפגיעה בעקרון הצדק האופקי שבבסיס כל שיטת מס ותאפשר לעבריינים לצאת נשכרים. קיימת הסכמה רחבה ש"אכיפה כלכלית" היא כלי חשוב למלחמה נגד עבריינים. אכיפה זו עניינה היכולת של רשויות האכיפה לשים יד על הרווח מעסקות הנעשות אגב פעילות פלילית ולהטיל עליו מס, ובכך לפגוע במבצעייהן ובתמריץ לעבור עבירות שיש להן נגיעה כלכלית, וכן למנוע את האפשרות לשימוש חוזר בכספים אלה למימון עסקות לפעילות עבריינית. הימנעות מהטלת מס על פעילות בלתי חוקית לא רק תסטה מעקרון השוויון והצדק של מדיניות פיסקלית נכונה, אלא אף תגרום לחוסר צדק נשכר.

כדי להרתיע נישומים מהעלמת הכנסות, נקבעו בפקודת מס הכנסה וכן בחוקי מס אחרים כדוגמת חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ), עונשים על מעלימי מס, לרבות



עונשים פליליים חמורים. פקודת מס הכנסה מאפשרת אמצעי ענישה, כמו הטלת קנסות על הנישום וכן הגדלת שיעורי המס ואי-הכרה בהוצאות מסוימות. נוסף על כך, מאפשרים פקודת מס הכנסה וחוק מע"ם סמכויות אכיפה, כמו חיפוש ותפיסה של חומרים הדרושים לחקירה, זימון לחקירה פלילית, חקירה פלילית והגשת כתבי אישום.

בד בבד, הפקודה כוללת את העבירות הפליליות ואת הסנקציות הקבועות בצידן. הענישה הפלילית נועדה בין היתר להרתיע. רשות המיסים מחלקת את העבירות שנקבעו בתחום לעבירות בסיסיות ולעבירות מטריאליות (מהותיות). העבירות הבסיסיות הן עבירות מסוג עוון וחטא, ויכולות לנבוע גם מרשלנות של הנישום, בלי שיש מאחוריהן כוונה פלילית. לעומת זאת, העבירות המטריאליות הן מעשים או מחדלים המתבצעים בכוונת מכוון. הן עשויות לכלול שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, והן עבירות חמורות המגיעות לדרגת פשע. למשל, סעיף 220 לפקודה עוסק במעשי מרמה שמבצע אדם במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס. סעיף זה מציין במפורש מקרים שמהם עולה כוונה של הנישום לבצע את העבירה, ולעיתים אפילו תכנון מוקדם. העבירות המטריאליות נחשבות חמורות, ולכן הענישה בגינן קשה יותר. בכמה פסקי דין בתחום עבירות המס הדגיש בית המשפט בפסיקתו כי ההיבט המרכזי שמנחה את הענישה בגין עבירות אלו הוא ההיבט הציבורי של הרתעת הרבים מלעשותן. לדוגמה, בפסק דין רומל קעדאן נ' מדינת ישראל³ כתב בית המשפט כי "ההחמרה בענישה על עבירות מס נועדה בראש ובראשונה לשמש כאמצעי הרתעתי כלפי כולי עלמא מפני ביצוע עבירות אלו בעתיד". רף הענישה בעבירות מס בסיסיות תלוי בעיקר בשאלה אם הוסר המחדל או לא. בנוגע לעבירות המהותיות, קיימות עבירות מסוג פשע, דוגמת המצוין בסעיף 220 לפקודת מס הכנסה, שהעונש הקבוע בגינן יכול להגיע לשבע שנות מאסר.

הטיפול הפלילי על פי הפקודה שונה מהטיפול האזרחי. בפועל, הטיפול האזרחי בנישום מתבצע על ידי פקידי שומה אזרחיים (להלן - פקידי השומה), ואילו פקידי שומה לחקירות (להלן גם - יחידות החקירות) ממונים על ההפעלה והביצוע של הטיפול הפלילי בנישומים. פקיד שומה לחקירות הוא פקיד שקיבל סמכויות חקירה פליליות ממנהל רשות המיסים, והרשאה מהשר הממונה על המשטרה להשתמש בסמכויות הנתונות לקצין משטרה בקשר לחקירה, גביית עדויות ורישומן, חיפוש ותפיסת מסמכים.

על תחום החקירות ברשות המיסים מופקד סמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין ברשות המיסים, ויש ארבעה משרדי שומה אזרחיים לחקירות בתחום מס הכנסה, ארבע יחידות אזרחיות לחקירות בתחום המע"ם והמכס, וכן יחידת "יהלום" למאבק בפשיעה המאורגנת.

פעולות הביקורת

בחודשים ספטמבר 2022 עד פברואר 2023 בדק משרד מבקר המדינה את פעולותיה של רשות המיסים בתחום החקירות. הביקורת נערכה בהנהלת רשות המיסים, במשרדים אזרחיים של מס הכנסה ובמשרדי יחידות החקירות של מע"ם. בדיקות השלמה נעשו במחלקה המשפטית של המכס ומע"ם ובפרקליטות המדינה.

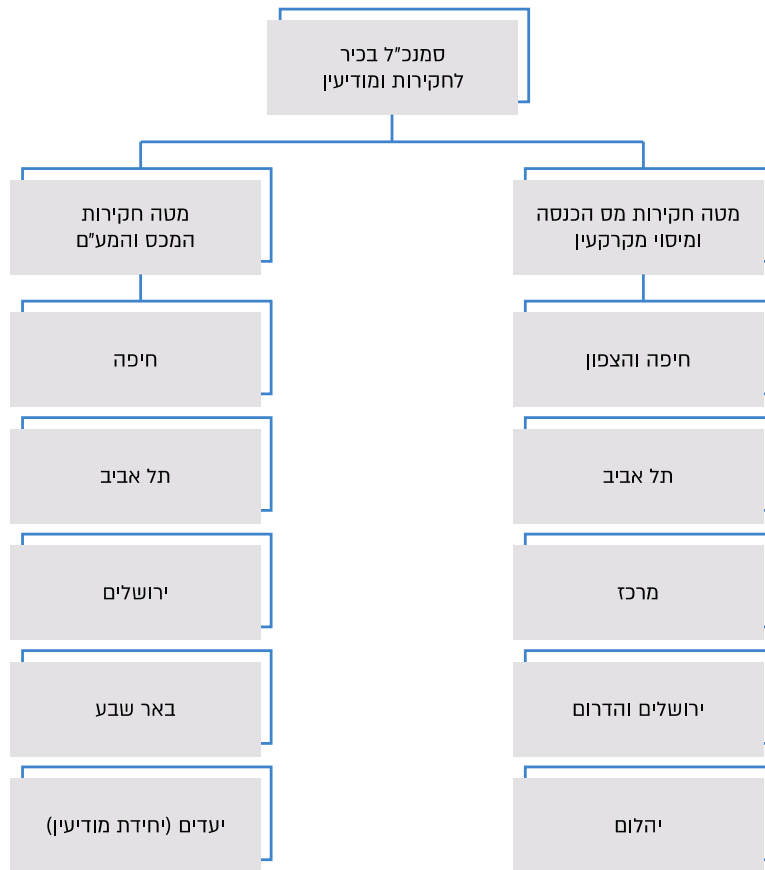
3 רע"פ 254/06 קעדאן נ' מדינת ישראל (לא פורסם, 20.6.06).



מבנה היחידות בחטיבת החקירות והמודיעין וביצוע חקירות

חטיבת החקירות והמודיעין של רשות המיסים מופקדת על אכיפת סעיפי העונשין שבחוקי המיסים. החטיבה בנויה משתי יחידות, בהתאם לאגפי המיסים. האגף האחד מופקד על חקירות בנושאי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, והאגף השני מופקד על חקירות בנושאי המכס והמע"ם. להלן בתרשים 1 מבנה חטיבת החקירות:

תרשים 1: מבנה חטיבת החקירות

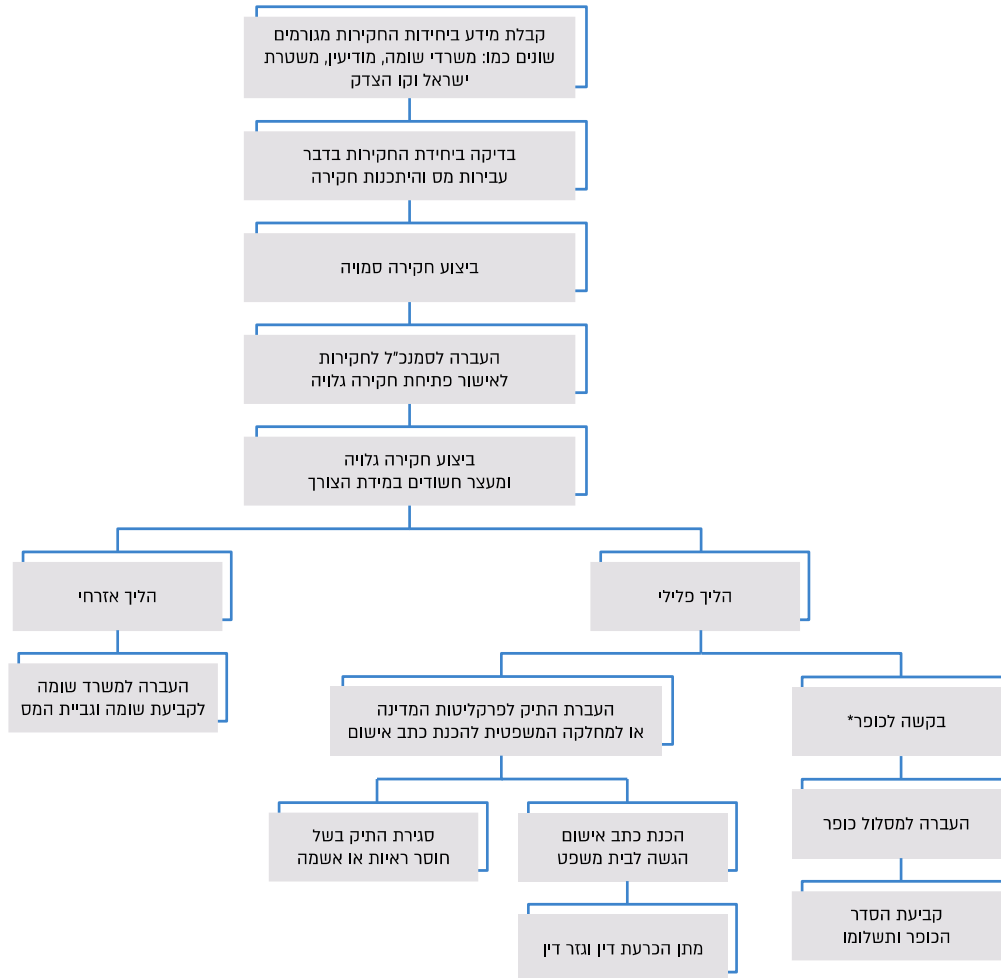


על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

להלן אופן העבודה של יחידות החקירות ברשות המיסים לביצוע חקירות:



תרשים 2: תרשים עסקי בדבר התנהלות הטיפול בתיקי חקירה



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
* הליך הכופר הוא הליך חלופי לדין הפלילי.

תקינת כוח אדם במשרדי השומה לחקירות של רשות המיסים

תקן הוא כלי ניהול חשוב אשר בעזרתו ניתן לקבוע את כוח האדם הנדרש כדי להשיג את היעדים שקובע לעצמו כל ארגון. בנייה נכונה של התקן מאפשרת להקצות ביעילות כוח אדם לביצוע הפעילויות וכן למדוד את ביצועי העובדים.

קביעת היקף כוח האדם הנדרש לביצוע עבודתן של היחידות האמונות על החקירות אמורה להיגזר מנתונים שונים, כמו מספר הנישומים ומספר העסקים והעוסקים שנמצאים באזור



הגאוגרפי שנמצא בתחום האחריות של כל יחידת חקירות, היקף אי-הציות לחוקי המס ומספר תיקי החקירות שיוכלו להביא להרתעה הנדרשת של רשות המיסים מלעבור על חוקי המס.

להלן נתונים בדבר מצבת כוח האדם במשרדי השומה לחקירות של רשות המיסים:

לוח 1: כוח האדם המאויש במשרדי השומה לחקירות של מס הכנסה

| מספר החוקרים בחוליות הבסיסיות | מספר החוקרים בחוליות המטריאליות (מהותיות) | משרד השומה לחקירות |
|-------------------------------|---|------------------------------------|
| 5 | 26 | חיפה |
| 6 | 20 | תל אביב |
| 5 | 27 | מרכז |
| 8 | 20 | ירושלים והדרום |
| 0 | 25 | יחידת יהלום (לחקירות ארגוני פשיעה) |
| 24 | 118 | סה"כ |

המקור: נתוני רשות המיסים.

לוח 2: כוח האדם המאויש במשרדי החקירות של מע"ם והמכס

| מספר החוקרים | משרד החקירות |
|--------------|--------------|
| 16 | חיפה |
| 22 | תל אביב |
| 15 | ירושלים |
| 12 | באר שבע |
| 65 | סה"כ |

המקור: נתוני רשות המיסים.

לוח 3: מספר הנישומים באזור הגאוגרפי השייך למשרדי השומה לחקירות של מס הכנסה, שנת 2022

| מספר נישומים באזור גיאוגרפי | משרד השומה לחקירות |
|-----------------------------|--------------------|
| 343,217 | חיפה |
| 306,998 | תל אביב |
| 334,484 | מרכז |
| 347,896 | ירושלים והדרום |
| 1,332,595 | סה"כ |

המקור: נתוני רשות המיסים.

מן הנתונים לעיל עולה כי עד סוף שנת 2022 פקיד שומה חקירות ירושלים אשר מעסיק את מספר החוקרים בחוליות המטריאליות הקטן ביותר (20') מבין משרדי השומה לחקירות, אחראי על החקירות הפליליות של הנישומים בתחומי מס הכנסה שנמצאים בשטח הגיאוגרפי הגדול ביותר בארץ (שכולל את כלל הנישומים השייכים למשרדי השומה שנמצאים בשטח שבין משרד השומה רחובות ועד למשרד שומה אילת), ויש בשטח זה את מספר הנישומים הגדול ביותר (347,897). יצוין כי האזור הגאוגרפי שנמצא באחריות של משרד חקירות ירושלים הכולל את אזור הדרום, נקבע על ידי משטרת ישראל כיעד שמיועד לטיפול מוגבר במסגרת המבצעים לטיפול בפשיעה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה מ-31.5.23 (להלן - תשובת רשות המיסים) כי בפועל, החוקרים של יחידת יהלום עובדים אף הם על אותם תיקים ובאותם אזורים גיאוגרפיים כמו משרד פקיד שומה חקירות ירושלים והדרום. נוסף על כך, משנת 2023 האחריות לתיקי החקירה במשרד פקיד שומה באר שבע הועברה ליחידת יהלום. עקב כך משנת 2023 כמות תיקי החקירות במשרד פקיד שומה חקירות ירושלים והדרום אמורה לרדת, וכמות התיקים שבאחריות יחידת יהלום אמורה לגדול בהתאם.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי רשות המיסים לא קבעה את תקן כוח האדם הדרוש ליחידות החקירות בהתאם להיקף משימותיהן ולאיכותן. כן עלה כי רשות המיסים ממילא לא קבעה את מספר החוקרים לפי הצרכים או לפי המאפיינים המיוחדים של כל משרד שומה, כמו גודל המשרד, היקף השטח הגיאוגרפי ומספר התושבים והנישומים וכן המאפיינים של אוכלוסיית הנישומים, ובמיוחד מידת הציות של האוכלוסייה הרלוונטית לחוקי המס. בבדיקת הביקורת עלה כי כל חוקר מבצע כחמישה תיקי חקירות מס הכנסה בשנה.



הביקורת העלתה כי לפי מנהלי משרדי השומה לחקירות, במצב הקיים כוח האדם במשרדי השומה לחקירות אינו מספיק לטיפול בכל המקרים שמובאים לפניהם. במהלך הביקורת מסרו מנהלי משרדי השומה לחקירות בפני צוות הביקורת, כי הם קיבלו פניות ממשרדי השומה האזרחיים על מקרים שבהם עלו חשדות לעבירות פליליות, אך הם לא יכלו לטפל בכל המקרים הללו עקב מחסור במשאבי כוח אדם.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "לא ניתן לנייד חוקרים שהתקבלו במכרז לאזור גאוגרפי מסוים בהתאם לצורך בין היחידות השונות. משנת 2014 ועד שנת 2021 לא נערך קורס חוקרים ובמהלך השנים הייתה פרישה של חוקרים ולכן קיים חוסר בכוח אדם". עוד מסרה הרשות כי נתקלה בקושי בגיוס חוקרים, אף שנפתחו קורסי חוקרים במס הכנסה ובמע"ם בשנים האחרונות. הרשות הוסיפה כי הצליחה לאייש בקורסים השונים רק 67% - 75% ממספר החוקרים שהוקצה בתקן, מאחר שלא ניגשו די מועמדים מתאימים.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את היעדים שקבעה ואת המשימות המוטלות על משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה ושל המכס ומע"ם באזורים השונים, לקבוע בהתאם למדדים רלוונטיים את מספר המשרות הנדרשות לכל משרד חקירות ולאייש אותן - וכל זאת כדי שיוכלו למלא את המשימות המוטלות עליהם באופן מיטבי.

העברת מידע מהרשות לאיסור הלבנת הון לרשות המיסים

בחודש אוקטובר 2016 נכנס לתוקף תיקון מס' 14 לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (להלן - תיקון מס' 14 וחוק איסור הלבנת הון, בהתאמה), שהוסיף לרשימת עבירות המקור לחוק את עבירות המס החמורות. משמעות הדבר היא שעשיית פעולה ברכוש שמקורו בעבירות אלה, ברכוש ששימש לביצוע עבירות אלה וברכוש שאיפשר את ביצוען תהיה עבירה פלילית לפי חוק איסור הלבנת הון ויחולו עליה הסנקציות לפי חוק זה, ובהן ענישה ברף מחמיר יותר (עד עשר שנות מאסר) ואפשרות חילוט רכוש. כן נקבע בתיקון מס' 14 כי הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון הטרור (להלן - הרשות לאיסור הלבנת הון או רשל"ה) תהיה רשאית להעביר מידע ממאגר המידע שהיא מנהלת לפקיד מכס חוקר לצורך ביצוע סמכויותיו. עבירות המס שעליהן הוחל תיקון מס' 14 הן עבירות על פי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, עבירות על פי סעיף 117(ב) לחוק מע"ם ועבירות לפי סעיף 98(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). על פי חוק איסור הלבנת הון, רשות המיסים אינה יכולה לקבל מידע מהרשות לאיסור הלבנת הון ולהשתמש בו לצרכים אזרחיים, כמו קביעת שומות מס וכדומה.

תיקון מס' 14 מאפשר לרשות המיסים להגדיל את היקף המידע הנתון לה בעת חקירה של עבירות מס מהותיות של נישום. למעשה, כאשר היחידות בחטיבת החקירות של רשות המיסים חוקרות חשדות שכוללים גם עבירות מקור, כפי שהוגדרו לעיל בתיקון מס' 14, הן יכולות לפנות אל הרשות לאיסור הלבנת הון ולבקש את המידע שיש בידה על החשוד. רשות המיסים יכולה אפוא לקבל מידע רב ולהעשיר את הפרטים המודיעיניים על החשודים, דבר העשוי לסייע לה כשהיא חוקרת אותם על עבירות מס מהותיות, וכך להביא למיצוי טוב יותר של החקירה. בתיקון מס' 14 יש אפוא כדי לשפר במידה רבה את המידע המודיעיני של יחידות החקירות ולהגדיל את ריעת ממצאי החקירות, ובהתאם לכך להגביר את סיכויי ההרשעה בבית המשפט.



עבודת האכיפה במקרים של עבירות על חוק איסור הלבנת הון שונה מביצוע החקירות השוטפות של רשות המיסים. חקירה בתחום זה כוללת פעילויות שונות מחקירה רגילה, כמו הצורך לקשר בין נכסים של החשוד שנתפסו לבין ביצוע עבירת מס לצורך חילוט נכסים.

יש לציין כי עבירות על חוק איסור הלבנת הון מתגלות כמעט בכל חקירה שבה מעורבים אנשים הקשורים לארגוני פשיעה.

עם זאת, בדוח מבקר המדינה בנושא "הרשות לאיסור הלבנת הון - הטיפול במידע המגלם חשש להלבנת הון ומימון טרור" מפברואר 2023 צוין כי היו "התנהלות לקויה ופיגורים של ממש בהעברת מידע מרשל"ה לרשויות האכיפה והביטחון, כך ש-839 מתוך 2,923 כתבות מענה שנבדקו (כ-29%) הופקו לאחר פרק זמן העולה על חודש ימים מאז מועד בקשת המידע". בדוח נאמר כי "בייחוד בלט הפיגור במענה של רשל"ה על הבקשות של רשות המיסים לקבלת מידע, שביחס אליה מרבית הבקשות (כ-80% מתוך 194 כתבות) נענו לאחר 30 יום ומעלה, ואשר לפי דברי רשות המיסים בשל איחור זה, לא מתאפשר לה שימוש אפקטיבי במידע ומשכך הפחיתה את מספר בקשות המידע שלה מרשל"ה וכן צמצמה אותן לבקשת מידע לא מעובד". בדוח הוצע כי רשל"ה בשיתוף לקוחות המידע יבחנו שיטות מקובלות בעולם להנגשת מידע והעברתו באופן מהיר ללקוחות המידע.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לשכלל ולשפר את פעילותה כנגד מי שעובר עבירות על חוק איסור הלבנת הון, זאת כדי לשדרג באופן מהותי את יכולותיה במלחמתה בהון השחור בישראל. משרד מבקר המדינה ממליץ כי לצורך שימוש מיטבי של רשות המיסים במידע מרשל"ה, על רשות המיסים לשפר ממשקי העברת המידע המתקבל מהרשות לאיסור הלבנת הון.

עבודת המודיעין לצורך פתיחת תיקי חקירה

על פי הנחיות פנימיות שעוגנו כנוהל המודיעין של רשות המיסים, עבודת המודיעין של רשות המיסים נחלקת לארבעה תחומים עיקריים: (א) איסוף המידע ממקורות שונים; (ב) העשרת המידע שתאפשר את חיבור הפרטים שנאספו לכלל תמונה מפורטת ומקיפה והצלבתם עם מקורות נוספים; (ג) ניתוח המידע שנאסף כדי לאפשר הערכה נכונה בדבר האפשרות שהאדם או הענף הכלכלי הנבדק מעלימים הכנסות; (ד) הפצת המידע אל הגורמים הרלוונטיים להמשך התהליך: קביעת שומה או פתיחה בחקירה פלילית.

נוסף לאיסוף מידע פרטני על נישומים, תהליך עבודת המודיעין אמור לבחון את היעדים הקיימים, הן נושאים וענפים כלכליים הן נישומים שיש עליהם מידע שהם מעלימים מס, ולאחר יעדים חדשים לצורך חקירות. תהליך זה נועד לאפשר לרשות המיסים לשרטט תמונת מצב ובהתאם לה לקבוע את תוכנית העבודה. הליך איסוף המידע וניתוחו אמור לסייע לה בקביעת סדר העדיפויות של היעדים שיש לעקוב אחריהם בשל החשש מהעלמות מס. כן הוא נועד לסייע לה בהחלטה האם לחקור קודם יעדים בענפי כלכלה המצויים בסיכון מוגבר לביצוע עבירות מס, כגון ענפים שיש בהם שימוש מרובה בכסף מזומן, ענפים שקל בהם להעלים הכנסות וכיוצא באלה, או יעדים אישיים של נישומים ועוסקים.

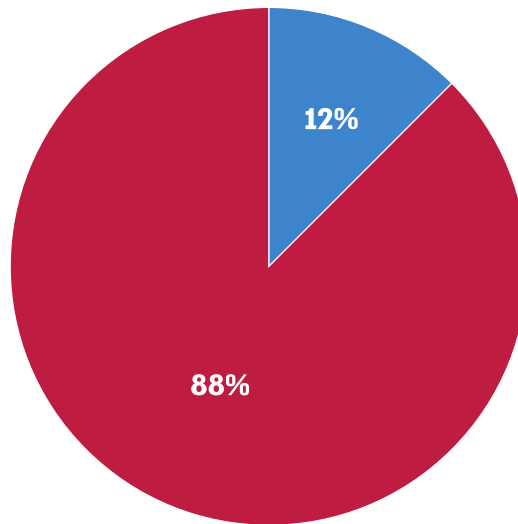


בדוח של ועדה שהקימה רשות המיסים לבדיקת מערך המודיעין שלה ממרץ 2023, נאמר כי "תכלית עבודת המודיעין ברשות המיסים היא לספק לדרג הממונה וליחידות השטח מידע אשר ירכיב תמונת מודיעין כוללת ועדכנית". בתחום הפלילי על המודיעין לספק למשרדי השומה לחקירות מידע על פעילות כלכלית שאינה מדווחת וכן אובייקטים לצורך טיפול במישור הפלילי. בדוח הוועדה נקבע כי הפעילות המודיעינית במס הכנסה, שאמורה לקבוע לתוכנית העבודה של החקירות פעילויות כלכליות ואובייקטים חשודים, אינה מתקיימת ומבוססת בעיקר על נושאים העולים מהשטח ללא תכנון מוקדם ולא באופן סדור.

משום כך, נוצר מצב שבו המידע שבגיננו נפתחים תיקי חקירה במס הכנסה מגיע מכמה מקורות: ממשרדי השומה שבעת בדיקת שומה של נישום מוצאים חשד לביצוע עבירות מס, ממשטרת ישראל כאשר בעת חקירה של חשוד עולה שיש לו גם עבירות מס, מדיווחי אזרחים על העלמות מס לרשות המיסים ומיחידות המודיעין של משרדי השומה לחקירות.

משרד מבקר המדינה בדק 112 תיקי חקירה שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה בשנים 2019 עד 2021, וכן בדק באילו תיקים נבעו החקירות ממידע שהגיע ונאסף על ידי יחידות המודיעין של משרדי השומה לחקירות. להלן פילוח תיקי החקירות לפי מקור המידע שהוביל לפתיחת החקירה:

תרשים 3: תיקי חקירות שנעשו בשנים 2019 עד 2021, לפי מקור המידע שהוביל לפתיחת תיקי החקירה



■ תיקי חקירות שנבעו מיחידות המודיעין ■ תיקי חקירות שלא נבעו מיחידות המודיעין

על פי נתוני רשות המיסים בישראל, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



מנתונים אלו עולה כי רק 12% מתיקי החקירה (14 תיקי חקירה מתוך 112) שנפתחו בידי משרדי השומה לחקירות בשנים 2019 עד 2021 נבעו כתוצאה ממידע שהגיע מיחידות המודיעין שלהם. עוד נמצא כי בעשרה מתוך 14 תיקי החקירה שמקורם היה ביחידות המודיעין סכומי העלמות המס בתיקים אלה היו בהיקף של כחצי מיליון ש"ח ועד ל-3 מיליון ש"ח.

בדוח 68א של משרד מבקר המדינה משנת 2017⁵ צוין כי בתחום החקירות אגף המכס והמע"ם ואגף מס הכנסה נבדלים זה מזה באופן עיבוד המידע שמתקבל ונאסף. אגף המכס והמע"ם מעסיק בתחום המודיעין בכל יחידת חקירות כשישה עובדים בתחום המודיעין אשר כמחציתם אוספים מידע, ואילו המחצית השנייה של העובדים עוסקים בנייתוח ובהערכה. כתוצאה מהקצאת כוח אדם בהיקף משמעותי לניתוח והערכה, המידע המתקבל הוא איכותי ואמין. בדיקת תיקי החקירות של משרדי השומה לחקירות באגף זה העלתה כי המידע מיחידות המודיעין שלהם הוא המקור העיקרי לפתיחת תיקי החקירה שהעלמת המס בהם, על פי המידע המצוי בהם, מתחילה לכל הפחות בשני מיליון ש"ח ויכולה להגיע עד עשרות מיליוני ש"ח בכל תיק.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי הליקויים שהועלו בדוח מבקר המדינה 68א משנת 2017 לגבי ההבדלים בין אגף מס הכנסה לאגף המכס והמע"ם בתחום המודיעין לא תוקנו עד למועד סיום הביקורת בפברואר 2023. כך לדוגמה: ביחידות המודיעין של מס הכנסה אין תהליך של איסוף והערכה של מידע, אין הגדרה לגיבוש תמונת מודיעין, אין שיתוף פעולה של המודיעין עם המערך של משרדי שומה לקבלה של השומות האזרחיות, אין תשתיות מידע ממוחשבות ההולמות את הצרכים ואין נגישות למידע מודיעיני אחר ברשות המיסים. עוד העלתה הביקורת כי במשרדי השומה של החקירות באגף מס הכנסה הוקצו רק שלושה עובדים בכל משרד לאיסוף מידע גלוי מפרסומים שונים, והם אינם עוסקים כלל בנייתוח המידע. חוסרים אלו עלולים להוביל לפגיעה בתמונת המודיעין הקיימת ברשות ביחס לתיקים בהם נעברו עבירות מס הכנסה.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים להקים בכל אחת מיחידות המודיעין שבמשרדי החקירות מערך שיוכל לנתח, להעריך ולהעשיר את המידע המצוי ברשות, ובכלל זה כלים ממוחשבים שיוכלו להפוך את המידע שיש בידיהם למידע בעל ערך, ולסייע באיתור נישומים שמעלימים הכנסות ומשתמטים מתשלום מס.

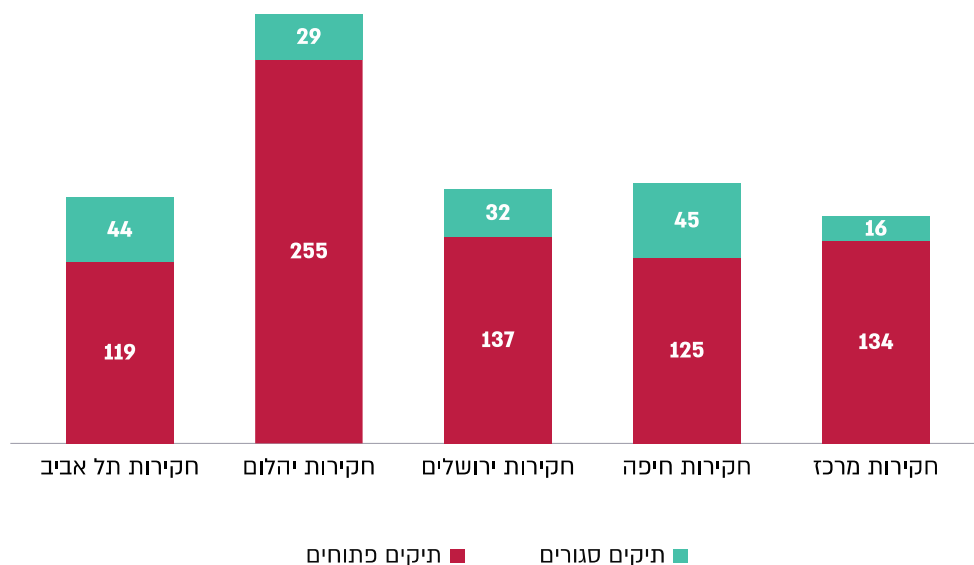
5 מבקר המדינה, **דוח שנתי 68א** (2017), "איסוף מידע ושיתוף פעולה בין יחידות המודיעין ברשות המיסים", עמ' 235.



ביצוע החקירות

להלן נתונים על חקירות שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה בשנים 2019 - 2021:

תרשים 4: פילוח סטטוס ושיוך תיקי החקירות שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה בשנים 2019 עד 2021, נכון לאוגוסט 2022

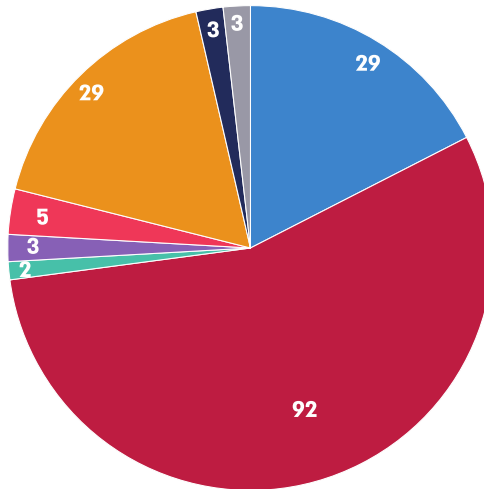


על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהנתונים לעיל עולה כי בשנים 2019 עד 2021, ביצעו יחידות החקירות של מס הכנסה 936 חקירות חשודים בביצוע עבירות מס. ב-166 (17.7%) מתוכם הסתיים הטיפול ותיק החקירה נסגר וב-770 (82.3%) תיקים החקירה עדיין נמצאת בטיפול של יחידת החקירות או שכבר הועברה לתביעה, אך הטיפול ביחידות החקירות, בפרקליטות או בבית המשפט לא הסתיים. להלן בתרשים 5 נתונים על אופן הטיפול בתיקים בהם הסתיים הטיפול:



תרשים 5: אופן הטיפול בתיקי חקירות מס הכנסה אשר נפתחו בשנים 2021-2019 והטיפול בהם הסתיים



תשלום כופר
 לאחר גזר דין
 חוסר ראיות
 נפטר
 לא מתאים לפלילי
 נסיבות העניין אינן מתאימות
 עזב לחו"ל

מהנתונים עולה כי 92 תיקים (55.4%) הסתיימו בתשלום כופר⁶, 29 תיקים (17.5%) נסגרו לאחר גזר דין ו-29 נוספים (17.5%) נסגרו בשל חוסר ראיות.

על פי נתוני רשות המיסים, גבתה הרשות כופר בתיקי חקירות כלהלן:

לוח 4: סכומי כופר שגבתה רשות המיסים בשל ממצאי משרדי השומה לחקירות לשנים 2019 עד 2022 (במיליוני ש"ח)

| מס הכנסה ומיסוי מקרקעין | מסכום | שנה |
|-------------------------|-------|------|
| 11.6 | 7.2 | 2019 |
| 11.5 | 5.3 | 2020 |
| 3.8 | 3.7 | 2021 |
| 5.8 | 2.5 | 2022 |

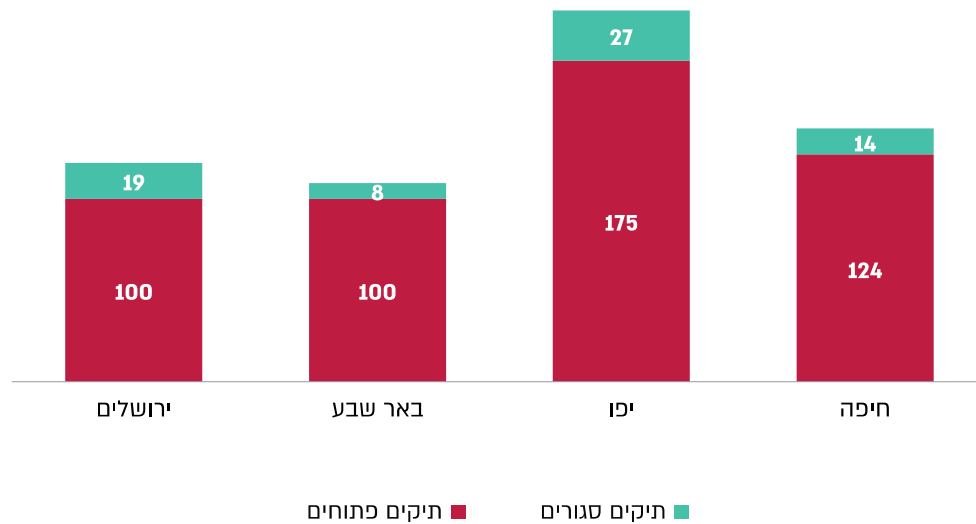
על פי נתוני רשות המיסים.

6 הליך כופר הכסף הוא הליך חלופי לדין הפלילי. הליך זה מאפשר לחשודים בעבירות מס להימנע מהליך פלילי ומהעונש הצפוי בתומו, וזאת בתמורה לתשלום סכום כסף.



להלן נתונים על ביצוע חקירות שבוצעו על ידי יחידות החקירות של המע"ם והמכס במהלך השנים 2019 עד 2021:

תרשים 6: פילוח סטטוס ושיוך תיקי החקירות שביצעו יחידות החקירות של המע"ם והמכס בשנים 2019 עד 2021, נכון לאוגוסט 2022



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהנתונים לעיל עולה כי במהלך השנים 2019 עד 2021 ביצעו יחידות החקירות של המע"ם והמכס 567 חקירות כנגד חשודים בביצוע עבירות מס. ב-68 מתוכם (12.0%) הסתיים הטיפול ותיק החקירה נסגר, וב-499 תיקים החקירה עדיין נמצאת בטיפול של יחידת החקירות, או שכבר הועברה לתביעה אך הטיפול במחלקה המשפטית או בבית המשפט עדיין לא הסתיים. יש לציין כי בניגוד לאגף מס הכנסה, המחלקה המשפטית של אגף המכס והמע"ם אינה מעבירה את הטיפול בהגשת כתבי אישום לפרקליטות המדינה, אלא מגישה בעצמה את כתבי האישום כנגד חשודים בביצוע עבירות מס.

עלה כי בטווח של שלוש שנים מ-2019 עד 2021 רשות המיסים פתחה כ-1,500 חקירות כאשר בזמן זה נסגר הטיפול בתיקים רק בכ-16% מתוכם. ביתר 84% של התיקים הטיפול בהם ממשיך, הן ביחידות חקירות והן בפרקליטות המדינה או במחלקה המשפטית של המכס ומע"ם.

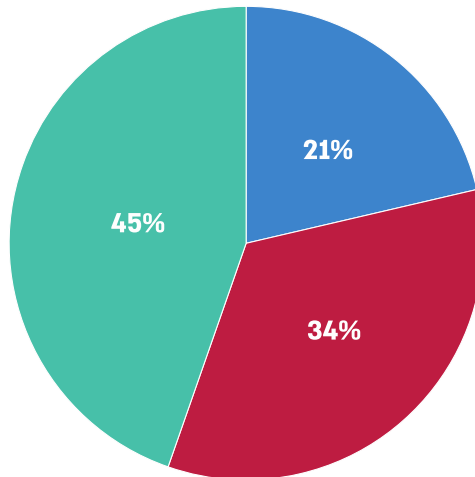
קביעת יעדים לחקירה

משרד מבקר המדינה בחן מדגמית את סכומי ההכנסות אשר יש חשד כי הועלמו ב-103 תיקי חקירה, שנחקרו בשנים 2019 עד 2021 במשרדי השומה לחקירות של מס הכנסה.

להלן סכומי ההכנסות שיש לגביהם חשד כי הועלמו, כפי שעלה בממצאי החקירות:



תרשים 7: סכומי ההכנסות שיש חשד כי הועלמו ואשר נחקרו במשרדי השומה לחקירות של מס הכנסה



■ מעל 3 מיליון ש"ח

■ 1-3 מיליון ש"ח

■ עד 1 מיליון ש"ח

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מנתונים אלו עולה כי בקרוב למחצית מהתיקים שנחקרו, הנישומים נחשדו בעבירות מס בסכומים הגבוהים מ-3 מיליון ש"ח, כשליש נוסף נחשדו בעבירות מס בסכומים שבין 1 מיליון אחד ל-3 מיליון ש"ח וכ-21% היו בסכומים שמתחת ל-1 מיליון ש"ח.

הנהלת רשות המיסים קובעת את תוכניות העבודה של יחידותיה, ואת סדרי העדיפות לביצוען. כדי להביא לפעילות מיטבית של יחידות החקירות שלה, נדרש לקבוע יעדים וענפים כלכליים שבהם יש חשדות לביצוע עבירות מס, ולהכין תוכנית עבודה לפעילות היחידות בהתאם לכך.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי הנהלת רשות המיסים הנחתה את יחידות החקירות שלה הן במס הכנסה והן במכס ובמע"ם לבצע כחמש חקירות לכל חוקר בשנת עבודה. כן קבעה לוח זמנים לביצועו של כל תיק חקירה. יחד עם זאת, לא נקבעו זמנים לביצוע חקירות מורכבות, או במקרים שבהם יש מספר מעורבים גדול, דבר המצריך השקעת זמן מרובה יותר.



עלה כי בכ-55% מהתיקים שנחקרו בין השנים 2019 עד 2021 ונכללו במדגם מבקר המדינה, הנישומים נחשדו בעבירות מס בסכומים הנמוכים משלושה מיליון ש"ח. עוד עלה כי הנהלת רשות המיסים לא קבעה יעדים לטיפולן של יחידות החקירות שלה בהתאם לסיכונים הקיימים באזורים שעליהם מופקדת כל יחידה. כך נוצר מצב שבו הנהלת רשות המיסים ומטה החקירות אינם קובעים אילו תיקים יטופלו ביחידות החקירות בהתאם לסדר עדיפות שנקבע על פי ניתוח והערכה של סיכונים להעלמות מס. במצב זה נפגעים התיאום ושיתוף הפעולה עם יחידות חקירות אחרות של הרשות ולא ניתן לקיים מכפילי כוח לעבודה מסודרת ומכוונת על יעדים שבהם יש חשדות לביצוע עבירות מס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי מטה חטיבת החקירות קובע אחת לשנה תוכנית עבודה הכוללת תמהיל של תיקים לטיפול בהתאם לחוקי המס השונים, גודל התיק ומשך זמן הטיפול הממוצע בו. כמו כן, כוללת עד ארבעה מבצעי חקירות בכל רבעון בענפים כלכליים שנקבעו. נוסף על כך, מטה חטיבת החקירות בוחן כל תוכנית חקירה המגיעה מיחידות השדה, מכווין את פעילות יחידות השדה בהתאם ומעביר היתרי גילוי ידיעות לטיפול יחידות השדה. עוד מסרה הרשות כי היא נמצאת בתהליך של יישום מסקנות ועדה שדנה בייעוד, בתפיסת ההפעלה ובמבנה הארגוני של מערך המודיעין, במטרה לייעל ולשפר את תהליך הערכת הסיכונים והצפת היעדים לטיפול.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לקבוע באופן שוטף סדרי עדיפויות לגבי יעדים וענפים כלכליים שיש בהם חשדות לביצוע עבירות מס, וכן לגבי נישומים ועסקים, זאת בהתאם להערכת הסיכונים שיש בכל אזור ובהתאם לניתוח והערכה של המצב. עוד מומלץ לרשות המיסים לקבוע בכל שנה למשרדי השומה לחקירות יעדים משמעותיים לעדיפות בטיפול, אשר לגביהם עולים חשדות לביצוע העלמות מס בסכומים של עשרות מיליוני ש"ח. כל זאת בהסתמך בין היתר על עבודת מערך המודיעין של הרשות.

הגבלת זמני חקירה

חקירה בגין חשד לביצוע עבירה פלילית מביאה עמה פגיעה בחשוד ובבני משפחתו ועלולה להחמיר עם הימשכות החקירה. על כן, בינואר 2019 אושר במליאת הכנסת תיקון מס' 87 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982 (להלן - תיקון 87), ששינה את ההסדרים הקבועים בחוק לעניין התיישנות עבירות ועונשים. כמו כן לפי התיקון הוסף סעיף 57א לחוק הקובע כי יש לקצוב תקופות מרביות למשך הליכי חקירה ולטיפול בתיק עד להגשת כתב אישום. נקבע גם כי ככל שתבוצע חריגה מהתקופות שנקבעו בנוהל⁷ של היועץ המשפטי לממשלה⁸, לא ניתן יהיה להגיש כתב אישום בתיק, אלא באישור היועץ המשפטי לממשלה. תיקון זה נתן למעשה תוקף חוקי להגבלת זמני חקירה כפי שנקבעה בנוהל שפרסם היועץ המשפטי לממשלה באוגוסט 2010.

7 נוהל להגבלת משך זמן חקירת חשודים.

8 הנחיה בנושא פורסמה עוד בשנת 2010 ועודכנה כמה פעמים; העדכון האחרון נעשה באפריל 2023. על פי ההנחיה, במקרים חריגים הגורמים הרלוונטיים יכולים לתת ארכות מעבר לפרק הזמן הקצוב לטיפול המשפטי בתיק.

בהתאם לתיקון 87, הוציאה בינואר 2021 הנהלת רשות המיסים עדכון לנוהל הקודם בעניין הגבלת משך זמן חקירת חשודים. בנוהל המעודכן להגבלת זמן חקירה נקבע כי חקירה מתחילה מיום החקירה הראשון באזהרה של החשוד, עיכובו או מעצרו על ידי חוקרי רשות המיסים ונמשכת עד להעברת התיק לתביעה, או עד להעברת בקשה של החשוד להמרת ההליך הפלילי לתשלום כופר לגורם המוסמך ברשות המיסים.

במטרה לצמצם את הפגיעה בזכויות הפרט ככל הניתן, מגביל הנוהל להגבלת זמן חקירה את משך זמן החקירה. במקרים שבהם יש לכך הצדקה, ניתן להאריך את משך הזמן מעבר למועדים שנקבעו, בכפוף לאישור סמנכ"ל לחקירות ומודיעין. להלן משך זמני החקירות לפי הנוהל של רשות המיסים:

לוח 5: טבלת זמנים להגבלת משך זמני החקירות

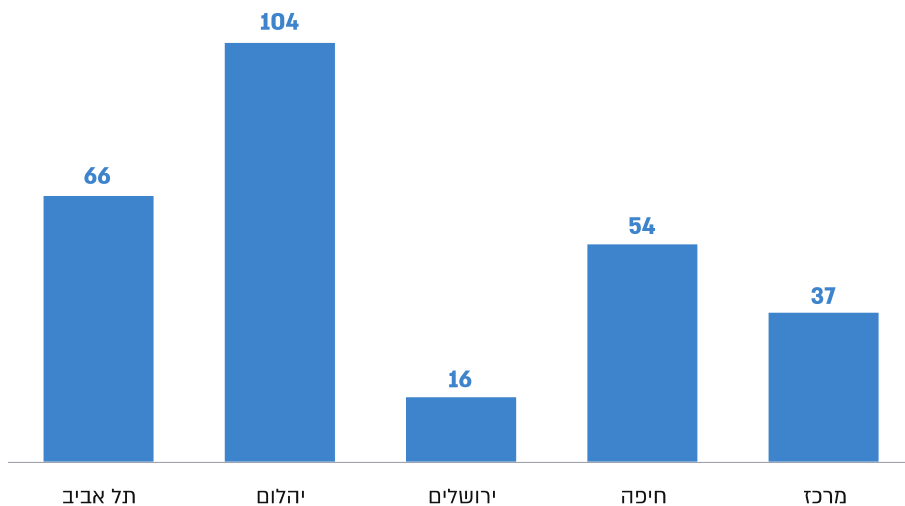
| הארכות נוספות (בסמכות סמנכ"ל לחקירות ומודיעין) | הארכה שנייה (בסמכות פקיד שומה או לחקירות או סגנו) | הארכה ראשונה (בסמכות פקיד שומה או לחקירות או סגנו) | משך זמן החקירה ללא הארכות | סוג העבירה שבתום הזמן הקבוע בנוהל לא ניתן יהיה להגיש כתב אישום בגינה |
|---|---|--|--------------------------------------|--|
| לתקופה של שישה חודשים בכל פעם עד לתום תקופת ההתיישנות שבחוק | | | תוך שנה מתחילת החקירה של החשוד | חטא |
| לתקופה של שישה חודשים בכל פעם עד לתום תקופת ההתיישנות שבחוק | עד שנה | עד שנה | תוך שנתיים מתחילת החקירה של החשוד | עוון |
| לתקופה של שישה חודשים בכל פעם עד לתום תקופת ההתיישנות שבחוק | עד שנה | עד שנה | תוך שלוש שנים מתחילת החקירה של החשוד | פשע עד שבע שנות מאסר |
| לתקופה של שישה חודשים בכל פעם עד לתום תקופת ההתיישנות שבחוק | עד שנה | עד שנתיים | תוך ארבע שנים מתחילת החקירה של החשוד | פשע חמור של יותר משבע שנות מאסר ועד עשרים שנות מאסר |

על פי עדכון הנוהל של רשות המיסים להגבלת משך זמן חקירת חשודים.

במערכת הממוחשבת של רשות המיסים מצוינים נתונים על חקירות שמשרדי השומה לחקירות של מס הכנסה התחילו בביצוען עד לסוף דצמבר 2021, ועדיין לא הסתיימו נכון לפברואר 2023. חקירות אלה לא הועברו להמשך טיפול לתביעה לשם הכנת כתב אישום, ולחלופין לא הועברו לבקשה של החשוד להמרת ההליך הפלילי בתשלום כופר.

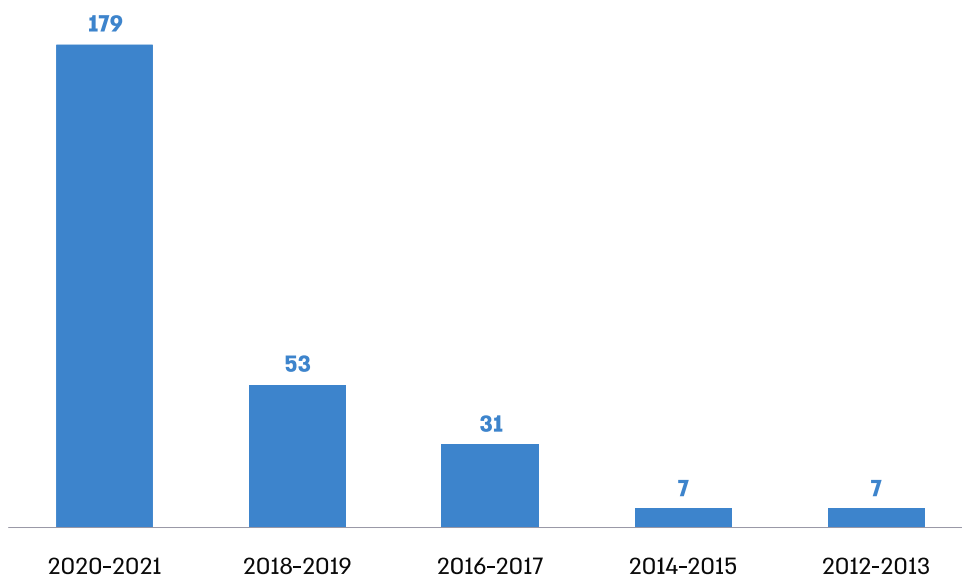


תרשים 8: נתוני המערכת הממוחשבת של רשות המיסים בדבר החקירות שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה ועדיין לא הסתיימו



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

תרשים 9: נתוני המערכת הממוחשבת של רשות המיסים בדבר החקירות שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה ועדיין לא הסתיימו, לפי השנים שבהן התחילה החקירה



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

על פי נתוני המערכת הממוחשבת של רשות המיסים, נכון לאוגוסט 2022 היו 277 תיקי חקירות במס הכנסה שנפתחו עד סוף דצמבר 2021 והליך החקירה בעניינם עדיין לא הסתיים. 45 מ-277 (16.2%) התיקים הם תיקים שנפתחו בשנים 2012 עד 2017, דהיינו נמצאים בחקירה במשך כחמש עד עשר שנים.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי מבדיקה פרטנית מול פקידי שומה חקירות עלה כי יש רק 33 תיקים פתוחים, תיק אחד שנפתח בשנת 2018 ו-32 תיקים שנפתחו בשנים 2020 - 2021. לדברי רשות המיסים, הפערים נובעים מהזנה שגויה או אי-הזנה של הנתונים למערכת הממוחשבת.

נתוני החקירות והסטטוס שלהן רשומים במערכת של רשות המיסים. בבדיקת משרד מבקר המדינה עלה כי חלק מהרישומים אינם מדויקים. צוות הביקורת בדק 66 תיקי חקירות ביחידות החקירות, שעל פי רישומי המערכת של רשות המיסים החקירה בהם עדיין לא הסתיימה. להלן תוצאות הבדיקות בסוף אוגוסט 2022:

לוח 6: בדיקת תיקים הרשומים כ"פתוחים"

| מספר התיקים שנבדקו | מספר תיקים פתוחים שהיו עדיין בחקירה נכון לאוגוסט 2022 | מספר תיקים פתוחים שהחקירה בפועל הסתיימה עד אוגוסט 2022 |
|--------------------|---|--|
| 66 | 43 | 23 |
| 100% | 65.2% | 34.8% |

המקור: רשות המיסים.

נמצא כי אין ברשות המיסים תהליכים מסודרים של מעקב ובקרה אחר משך זמן הטיפול בתיקי החקירות. בכלל זאת, לא ניתן לדעת על פי הרישום במערכת הממוחשבת מהו סטטוס הטיפול בתיקים ביחס למגבלות ההתיישנות שנקבעו, וכמה תיקים נסגרו מחמת התיישנות. בבדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי הנתונים שיש במערכת הממוחשבת של רשות המיסים אינם מעודכנים, וכי ביותר משליש מהתיקים שנדגמו (23 מתוך 66 תיקים) לגביהם רשום כי החקירה בהם פתוחה התברר כי החקירה של משרדי השומה לחקירות הסתיימה ובחלק מהמקרים עלה כי מנהלי משרדי השומה לחקירות אינם יודעים מה סטטוס הטיפול בתיקים אלו. משמעות הדבר היא שאין בידי הנהלת הרשות כלי ניהולי שמרכז באופן שלם את עבודת החקירות, ויכול לסייע בבקרה על העמידה במשך זמני החקירה כנדרש על פי הנוהל בעניין הגבלת משך זמן חקירת חשודים.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לאסוף נתונים על זמני הטיפול בתיקים ולקיים בקרה שוטפת בנושא. כמו כן מומלץ כי רשות המיסים תהיה בקשר שוטף עם פרקליטות המדינה ותעמוד על הצורך להגיש כתבי אישום בזמן ולעמוד בדרישות החוק. מומלץ להטמיע מערכת ממוחשבת שתאפשר למנהלי משרדי השומה לחקירות ולהנהלת רשות המיסים לנהל ולעקוב אחר ביצוע החקירות ולבחון באופן שוטף את לוחות הזמנים וההתקדמות בתיקי החקירות.



כמו כן על רשות המיסים לעמוד בזמנים שנקבעו בתיקון 87 ולבחון באופן שוטף את תיקי החקירות שבהם זמני החקירות ארכו מעבר לזמנים שנקבעו כאמור בתיקון 87 ולפעול להשלמתם.

רשות המיסים מסרה לצוות הביקורת כי המעקב אחר משך זמן הטיפול בתיקי החקירות הוא באחריות יחידות השדה. כחלק ממדידת המדדים של היחידות השונות של הרשות ישנו מעקב אחר זמן ממוצע לטיפול בתיק בכל יחידה. בכוונת רשות המיסים להקים מערכות ממוחשבות מתקדמות, ולהטמיע בהן תהליכים מתקדמים של ניהול ובקרה בין היתר, בתחום משך הטיפול בתיקי חקירה. עוד מסרה הרשות כי המערכת שמשמשת כיום לניהול תיקי חקירות של מס הכנסה היא ישנה מאוד ואינה מאפשרת הזנה, ניהול ובקרה יעילה על ידי יחידות השדה והמטה. לפיכך הרשות מקדמת שלושה פרויקטים מרכזיים בתחום המחשוב אשר אמורים לתת מענה לבעיות שהועלו ולאפשר מעקב ובקרה יעילים.

חקירות בנושאים אסטרטגיים

הטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית

התוכנית הממשלתית הרב-שנתית לטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית 2022 - 2026 (להלן - "מסלול בטוח"), הוכנה על פי החלטת הממשלה 549 מאוקטובר 2021. על פי החלטה זו, התוכנית גובשה לנוכח התגברות אירועי רצח וניסיונות רצח בחברה הערבית והחשיבות שהממשלה רואה בחיזוק שלטון החוק והמשילות, החזרת הביטחון האישי ואמון הציבור במערכות אכיפת החוק.

על פי החלטת הממשלה הוקם צוות משימה לתיאום ותכלול בין פעולות הממשלה הנוגעות לחברה הערבית. במסגרת זו נכללה רשות המיסים כגוף אכיפה אשר ישתתף במבצעים של "מסלול בטוח" לשם הגברת המשילות גם בתחום אכיפת חוקי המס. בהחלטתה קבעה הממשלה כי על רשות המיסים להשתתף במאמצי האכיפה לטיפול בפשיעה בחברה הערבית. במסגרת זו נקבע כי על רשות המיסים להגביר את היקפי הפעילות כנגד ארגוני פשיעה ועברייני משנה, בתיאום עם היעדים המוגדרים על ידי משטרת ישראל ופרקליטות המדינה; להגביר את הנוכחות ואת היקף ביקורות השטח ביישובים הערביים, ובפרט בעסקים שעל פי מידע מודיעיני משויכים למחוללי פשיעה, וכל זאת בתיאום עם משטרת ישראל; וכן למנות גורם ייעודי לצורך השתתפות בדיונים, כפי שייקבעו על ידי פרקליטות המדינה ומשטרת ישראל.

כחלק מהערכות ל"מסלול בטוח" הרשות פעלה, בין היתר, לגיוס כוח אדם ייעודי לנושא, שהושלם רק בחלקו בשל היצע נמוך של מועמדים. בנוסף, נערכו קורסים בשפה הערבית, ונעשו הדרכות ונהלים למבצעים מיוחדים או בענפים בעלי סיכון מוגבר כגון נותני שירותים פיננסיים.

הפעילות במסגרת מבצעי "מסלול בטוח" החלה בתחילת שנת 2022 ונקבעה על ידי משטרת ישראל. רשות המיסים מצטרפת לפעילות המשטרה וחוקרת חשודים בביצוע עבירות מס. יש לציין כי מתחילת שנת 2023, עובדים ממשרד השומה לחקירות בחיפה יושבים באופן קבוע בבסיס של המשטרה בצפון ואף הותקנו במקום מחשבים שמחברים לרשת של מס הכנסה לצורך ההערכות לפעילות.



בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי עד לינואר 2023 ביצעה רשות המיסים כמה פעילויות אכיפה בתחומים שונים כמו הוצאה לפועל, ביקורות ניהול ספרים, ביקורות מע"ם, ביקורות של נותני שירותים פיננסיים (צ'ינג'ים) (להלן - נש"פים), וכך פעילויות משותפות עם משטרת ישראל כנגד ארגוני פשיעה. פעילות זאת נעשתה ללא תגבור בכוח אדם לצורך האכיפה.

להלן פירוט הפעילות שנעשתה בידי רשות המיסים בתחום אכיפת חוקי המס במגזר הערבי במסגרת מבצע "מסלול בטוח":

תרשים 10: פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח" בנושא ארגוני פשיעה



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

להלן מוצגים נתונים על פעילות רשות המיסים כנגד הפשיעה במגזר הערבי במסגרת מבצע "מסלול בטוח" בנוגע לנש"פים.



תרשים 11: פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח" בנושא נותני שירותים פיננסיים (נש"פים)

| | | |
|---|--|---|
| <p>7-כ מיליון ש"ח</p> <p>סכום העיצומים שהטילה רשות המיסים בעבירות על חוק השימוש במזומן**.</p> | <p>29 מיליון ש"ח</p> <p>זהו הסכום המצטבר של הפרות חוק איסור השימוש במזומן**.</p> | <p>79% ב- מהנש"פים</p> <p>שנבדקו במסגרת מבצע "מסלול בטוח" (37 נש"פים) נמצאו ליקויים*.</p> |
| <p>3 כתבי אישום</p> <p>(מ-19 שנחקרו באזהרה) הגישה הפרקליטות נגד עבריינים. נוסף על כך היא גבתה עדות מ-139 עדים***.</p> | <p>30.9 מיליון ש"ח</p> <p>סכום הנכסים שנתפסו מכוח חוק איסור הלבנת הון.</p> | <p>132-כ מיליון ש"ח</p> <p>הסכום המצטבר של אי רישום תקבול***.</p> |

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
 * הנתונים הנ"ל לא כוללים את כל הפעילויות שבוצעו רק על ידי המשטרה.
 ** סכום ההפרות וסכום העיצומים, לא כולל סכומי ההפרות והעיצומים שהוטלו על לקוחות הנש"ף.
 *** סכומי אי רישום תקבול נובעים מדיווחים של יחידות החקירות השונות ומחלקת ביקורת ניהול ספרים.
 **** יוגשו בהמשך כתבי אישום ויופעלו סנקציות אזרחיות ומינהליות.

בתרשימים שלהלן מוצגים נתונים על פעילות רשות המיסים לאכיפת הגבייה, הוצאה לפועל, מע"ם וביקורת ניהול ספרים במסגרת מבצע "מסלול בטוח" במגזר הערבי:

תרשים 12: פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח" לאכיפת הגבייה, הוצאה לפועל ומע"ם

| | | | |
|---|---|---|---|
| <p>5,318 פעולות אכיפה</p> <p>של הדבקת הודעות על חובות עבריינים.</p> | <p>998 עיקולי רכבים</p> <p>ביצעה רשות המיסים במסגרת המבצע*.</p> | <p>274 מיליון ש"ח</p> <p>סכום היקף החובות של חייבי המס.</p> | <p>1,410 פעולות אכיפה וגבייה</p> <p>ביצעה רשות המיסים אצל חייבי מס.</p> |
|---|---|---|---|

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
 * לא כולל כלי רכב שנתפסו על ידי המשטרה בפעילויות משותפות.

תרשים 13: פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח" בביקורות ניהול ספרים

| 573 ליקויים | 821 ביקורות | 16 מיליון ש"ח | 958,694 ש"ח |
|---|---|----------------------------------|------------------------------|
| מצאה רשות המיסים בביקורת ניהול ספרים, 309 מהם היו אי רישום תקבול**. | ניהול ספרים ביצעה הרשות, ב-573 מהם (69%) נמצאו ליקויים. | הסכום הכולל של אי רישום תקבול**. | סכום הפרות של חוק המזומן. |

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה. ** בהמשך, ייכנס להליך שומה אזרחית כולל סנקציות וקנסות.

לנוכח האמור עולה כי החל מתחילת שנת 2022 ביצעה רשות המיסים בשיתוף עם רשויות אכיפה אחרות, פעילויות רבות לאכיפת הגבייה והגברת המשילות במגזר הערבי. במסגרת זו עלו ליקויים רבים בתחום נש"פים (79% מהנש"פים שנבדקו) וניהול ספרים (ב-69% מהביקורות שנערכו).

משרד מבקר המדינה מציין את פעילות רשות המיסים במסגרת מבצע "מסלול בטוח", לצורך הגברת המשילות ואכיפת חוקי המס כחלק מהטיפול בפשיעה במגזר הערבי. יחד עם זאת, ממליץ משרד מבקר המדינה לרשות המיסים לוודא שהפעילות המורחבת במגזר הערבי לא תתקיים על חשבון החקירות השוטפות של יחידות החקירות של רשות המיסים. כמו כן מומלץ לרשות המיסים לבחון את הרחבת האכיפה במגזר הערבי גם בתחום מיסוי מקרקעין ובמקומות שבהם התגלו ליקויים רבים, כמו פעילות בנש"פים וביקורות ניהול ספרים.

היקף תיקי החקירות בתחום ה"מטבעות הווירטואליים" והכשרת עובדי החקירות של רשות המיסים להתמודדות עם תחום זה

מטבע וירטואלי או דיגיטלי הוא מטבע אשר נוצר באמצעים טכנולוגיים, מוחזק באופן אנונימי (ארנק דיגיטלי המזוהה באמצעות כתובת דיגיטלית, במובחן מארנקים מוסדרים הרשומים בבורסות קריפטו בעלות רישיון) ומועבר באינטרנט במישורין מאדם לאדם. הוא איננו נשלט על ידי ממשלה או בנק מרכזי ומבוסס על טכנולוגיית הצפנה חדשנית - טכנולוגיית שרשרת בלוקים (Blockchain technology), המאפשרת פעילות עסקית מאובטחת, ללא צורך בהתערבות ממשלתית או גורם בנקאי. תכונותיו הייחודיות וה"בלתי נראות" של המטבע הווירטואלי מקלות על ביצוע עבירות כלכליות (פיננסיות), והוא יכול להוות מכשיר נוח לביצוע עבירות על חוק איסור הלבנת הון. השימוש במטבעות אלה אינו עובר במערכת הבנקאית המוסדרת שעליה חלים חובות זיהוי ודיווח לרשויות האכיפה והרשות לאיסור הלבנת הון.



על המשקיעים במטבעות דיגיטליים, כדוגמת הביטקוין, לעמוד בכל דרישות החוק בישראל, ובכלל זה גם בחוקי המס.

על פי פסיקת בית המשפט המחוזי⁹, רווח הנוצר ממסחר, השקעה או כל פעילות ב"מטבעות וירטואליים" הוא רווח מנכס החייב במס. על פי פרסומי רשות המיסים, כל תושב ישראלי צריך לדווח על רווחים והפסדים בכל עסקה (ובכלל זאת המרה) שנעשתה במטבע דיגיטלי כלשהו. כל דיווח צריך לכלול את כל פרטי העסקאות וההעברות שבוצעו בזירות המסחר השונות. ההתייחסות של רשות המיסים אל המטבעות הדיגיטליים היא כאל נכס ולא כאל מטבע, בדומה למט"ח, והמיסוי החל על יחיד הוא כרווחי הון, דהיינו בשיעור של 25%, אלא אם המסחר בביטקוין עולה לכדי עסק על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה. במקרה כזה הוא יהיה מחויב במס הכנסה לפי מדרגות המס שלו. על כן רשות המיסים דורשת לצרף לדיווח השנתי הודעה על מכירת נכס על פי סעיף 91 לפקודת מס הכנסה (טופס 1399) ובה פירוט על כל פעולות מכירה או המרה באותה השנה של מטבעות דיגיטליים, ורווח ההון הנגזר מהפעילות שנעשתה. חובת הדיווח היא גם אם המכירה או ההמרה היו בהפסד או נעשו ללא רווח. יחד עם זאת, אם הנישום רק רכש מטבעות לאורך השנה אך לא מימש ולא מכר את המטבעות, אין צורך בדיווח גם אם "על הנייר" השווי שלהם עלה. הדרישה לדיווח יוצרת בהירות לגבי החבות של המשקיעים במטבעות דיגיטליים.

בדוח אסדרת תחום הנכסים הדיגיטליים¹⁰ של הכלכלנית הראשית במשרד האוצר נאמר כי נכון לסוף אוקטובר 2022, שווי השוק של הנכסים הדיגיטליים בעולם עמד על 1.05 טריליון דולר. זאת לאחר ירידות משמעותיות שהיו בשנת 2022, שכן בסוף 2021 עמד שווי השוק על היקף של 3 טריליון דולר. לפי הדוח פעילות זו כוללת סיכונים הנוגעים, בין היתר, להלבנת הון, יציבות פיננסית, הגנת הפרטיות, הונאה וסיכוני שוק. הדוח מציין כי אין בישראל נתונים רשמיים וההערכה היא שמדובר ב-200,000 ישראלים וכי היקף עסקאות רכישה ששולמו באמצעות מטבעות דיגיטליים בישראל בשנת 2021 מוערך ב-21 מיליון ש"ח המהווים כ-0.04% מכלל העסקאות. יחד עם זאת, הדוח מציין כי יש פערים בנתונים ובאופן התייעוד בין המקורות השונים. בסקר שנעשה על ידי הכלכלנית הראשית עולה כי בישראל דיווחו 72% מהמשקיעים כי ביצעו השקעה בנכסים דיגיטליים בסכום הנמוך מ-10,000 ש"ח.

בשנת 2018 נערך מנהל יחידת יהלום, שהיא יחידת החקירות של מס הכנסה בתחום ארגוני פשיעה, לביצוע חקירות בנושא, ושלושה מעובדי יחידתו יצאו להכשרה בתחום המטבעות הווירטואליים. כן החליטה סמנכ"לית בכירה לחקירות ומודיעין ברשות המיסים כי בשנת 2023 יצאו כמה עובדים ממשרדי השומה לחקירות להכשרה, כדי להתמקצע בתחום המטבעות הדיגיטליים. נוסף על כך, רשות המיסים רכשה תוכנות מחשב ייעודיות בתחום לשימוש אנשי החקירות.

9 ע"מ (מחוזי מרכז) 11503-05-16 קופל נגד פקיד שומה רחובות (פורסם במאגר ממוחשב, 19.5.19).

10 דוח אסדרת תחום הנכסים הדיגיטליים, מפת דרכים למדיניות, נובמבר 2022, אגף הכלכלנית הראשית, משרד האוצר.



עלה כי יחידת יהלום טיפלה בכ-15 תיקי חקירות בנושא זה. נכון לפברואר 2023, מועד סיום הביקורת, רוב החקירות נמצאות בבחינה של פרקליטות המדינה לקראת הגשת כתבי אישום. היקף טיפול של כ-15 תיקים למול אומדן הערכה של 200,000 ישראלים בעלי נכסים דיגיטליים, בהתאם לדוח הכלכלנית הראשית מנובמבר 2022, משקף היקף נמוך ביותר של חקירות בתחום הנחשב עם סיכון רב להעלמות מס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי מבין גופי האכיפה היא מהמובילות בתחום המטבעות הווירטואליים, והיא מבצעת פעילות מודיעינית נרחבת בתחום זה. הרשות הוסיפה כי היא גם מבצעת הדרכות, רוכשת אמצעים טכנולוגיים ותוכנות ייעודיות ועורכת חקירות בתחום זה.

משרד מבקר המדינה מציין את פעילות אגף מס הכנסה למתן הכשרות לעובדיו בתחום. יחד עם זאת, מומלץ לרשות המיסים להכשיר עובדים גם מיחידות החקירות של אגף המכס והמע"ם בתחום המטבעות הדיגיטליים, שכן מטבעות אלו יכולים לשמש אמצעי תשלום גם בעסקאות שחייבות במע"ם. עוד מומלץ לרשות המיסים לבחון את הסיכונים לביצוע עבירות מס בתחום הנכסים הדיגיטליים ולהרחיב את היקף החקירות בהתאם להערכות הסיכונים הנוגעים לתחום, בין היתר, בעניין הלבנת הון והונאות מס.

מוקד מודיעין משולב - משטרת ישראל, רשות המיסים והרשות לאיסור הלבנת הון

מערך האכיפה הנאבק בארגוני הפשיעה כולל כמה גופים, ובהם המשטרה, רשות המיסים, היועץ המשפטי לממשלה, פרקליטות המדינה והרשות לאיסור הלבנת הון.

"עבירות חשיפה" הן עבירות שבהן מעורבים ארגוני פשיעה, והטיפול בהן מחייב מידע מודיעיני על פעילי הארגון ועל נכסיהם. הדברים אמורים במיוחד בדרג הבכיר של ארגוני הפשיעה, שכלל אינו מחזיק רכוש בשווי ניכר הרשום על שמו, ושהפעילות לאיתורו מתמקדת בחשיפת "אנשי קש", בגילוי עקבות של הפעולות שאינן רשומות ובחשיפת הזיקה בין הרכוש ובין העבירה הפלילית. מידע מודיעיני על פעילי הארגון ועל נכסיהם מושג הן על ידי איסוף מודיעיני והן על ידי הפקת המידע מתוך מערכות המידע של גורמי האכיפה. קבלתו של מידע זה מותנית בהרשאה של גישה למאגרים ובשיתוף פעולה של כל רשויות החקירה.

במרץ 2007 הוקם מוקד מודיעין משולב שתכליתו לשפר את התמונה המודיעינית הנוגעת לארגוני הפשיעה. במוקד המודיעין אמורים להשתתף דרך קבע אנשי משטרה, נציגי רשות המיסים והרשות לאיסור הלבנת הון, ואליהם מצטרפים נציגי רשויות נוספות כמו פרקליטות המדינה, המזמנים לפי הצורך. תפקידו של מוקד המודיעין הוא לעבד מידע מודיעיני באמצעות גישה ישירה למאגרים של הגופים המיוצגים בו ולגבש מסמך המשקף את היקף הפעילות הפלילית של ארגון הפשיעה ואת רכוש העברייני שניתן לעקל או לחלט. לפי הנוהל של מוקד המודיעין, הפצת המידע על היקף הפעילות ועל הרכוש של העברייני (להלן - כתבה) לגורם האכיפה אשר הכתבה נוגעת לפעילותו, תחייב את הגורמים המוסמכים בכל אחד מהגופים שתורמו מידע לכתבה לבדוק אותה, ולפעול בהתאם. במקרה של רשות המיסים, יש לקבוע שמומת מס ובמקרה הצורך גם להטיל קנסות או לפתוח בחקירות פליליות באמצעות משרדי השומה לחקירות (בשיתוף משטרת ישראל).



מוקד המודיעין מפיץ מדי שנה הודעה לגופים השותפים בהפעלתו, ובה הוא מבקש לציין יעדים (עבריינים) שלגביהם יתבקש המוקד להפיק מידע מודיעיני. באופן זה ניתנת לרשות המיסים ההזדמנות להשיג מידע על יעדים שהיא נתקלת בקשיים בניסיונותיה לבצע לגביהם חקירות או לגבות מהם חובות.

נמצא כי מאז הקמת מוקד המודיעין לא פנו אליו יחידות החקירה של מס הכנסה בבקשת מידע לגבי יעדים כלשהם שהינם חייבים במס או שהן היו מעוניינות לחקור אותם.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי ביחידות החקירות קיים מידע פיסקלי אשר אינו קיים בידי המשטרה. רשות המיסים הדגישה כי לאורך השנים מתקיים שיתוף פעולה. מוקד המודיעין המשולב מטפל בעיקר בפרשיות גדולות ובארגוני פשיעה, ויש ברשותו מאגרי מידע בנושא. עם זאת בשנים האחרונות לא הייתה טכנולוגיה המאפשרת לבצע אינטגרציה בין הנתונים, ולמוקד לא היה ערך מוסף בטיפול בתיקי חקירות אחרים של הרשות, ויחידות החקירות קיבלו מענה מגופים אחרים. עם זאת, יחידות החקירות של מע"מ ומכס פנו למוקד בשנים 2011-2022 בבקשה לקבל מידע על 13 יעדים, ומהם חמישה נמצאו ראויים לכתבות, ושניים יצאו לביצוע אופרטיבי. הרשות ציינה בתשובתה כי בשנת 2023 היא ביצעה רכש טכנולוגי מתקדם למוקד המודיעין המשולב.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים, כגוף שותף במוקד המודיעין המשולב, לנצל את היתרונות שביכולתה להפיק מכר ולהרחיב את ממשקיה עם מוקד המודיעין המשולב לצורך קבלת מידע גם על יעדים הרלוונטיים ליחידות החקירות של מס הכנסה. זאת כדי לשפר את פעילותה נגד גורמים עברייניים, ליצור הרתעה ולגבות מהם את המיסים המחויבים בחוק.

הטיפול המשפטי בתיקי החקירות

עם פתיחת תיק חקירה על ידי משרדי השומה לחקירות, נעשה תחקיר ראשוני על החשוד שבו בודקים את החשדות כלפיו ואת החשבוניות שלו ושל המקורבים אליו. לאחר איסוף המידע על הנישום ועם ההחלטה לפתוח בחקירה גלויה כנגד החשוד, נערך בדרך כלל מבצע שמשותפים בו עובדי משרד השומה לחקירות. בהתאם לנסיבות, נערכים גם חיפושים בעסקו ובביתו של החשוד במטרה לתפוס מסמכים שיכולים לשמש חומר לחקירה וראיות לצורך הגשת כתב אישום. לעתים החשוד גם נעצר על ידי הרשות לצורך החקירה. בגמר החקירה משרד השומה לחקירות עורך "דוח בגמר חקירה", הכולל את ממצאי החקירה והמלצותיו של מנהל משרד פקיד השומה לחקירות. הדוח מוגש לסמנכ"ל רשות המיסים לחקירות ולמודיעין, המחליט אם להעביר את ממצאי החקירה לפרקליטות המדינה לשם הגשת כתב אישום כנגד החשוד. כאשר המקרה לא נמצא מתאים לטיפול פלילי, הסמנכ"ל לחקירות ומודיעין ממליץ להפסיק את החקירה ולהעביר את ממצאיה לפקיד השומה האזרחי, שבמשרדו מנוהל תיקו של הנישום, כחומר עזר לעריכת שומת מס. אשר לתיקים המועברים לפרקליטות, לעיתים מבקשת הפרקליטות מפקיד השומה לחקירות לעשות השלמות חקירה הנדרשות לצורך הכנת כתב אישום. בחלק מהמקרים ממליצה הפרקליטות לרשות המיסים להגיע עם הנחקר להסכמה בדבר המרת כתב האישום לכופר, כאשר הבקשה לכופר אמורה להגיע מצד הנחקר.



להליכים פליליים מהירים הממחישים היטב את הקשר בין העבירה לעונש יש חשיבות כגורם מחנך ומרתיע, כלפי עבריינים ואף כלפי הציבור. יתרה מכך, ככל שהזמן שחולף עד תחילת המשפט ארוך יותר, גדל הקושי להביא ראיות מלאות ואמינות, ויש בכך גם כדי להכביד על ניהול המשפט. טווח זמן רחב בין ביצוע העלמות המס לענישה עלול גם ליצור תמריץ לנישומים שנתפסו בהעלמת הכנסות שלא להגיע להסכם על תשלום חובות המס עם רשות המיסים ולשאוף להגיע לבית המשפט. מצב זה מאפשר לנישומים להבריח את הכסף, כך שבסיום הטיפול המשפטי כבר לא יהיה מהיכן לגבות את חובות המס. התמשכות התהליך אם כן לא רק שפוגעת בהרתעה של רשות המיסים אלא אף יוצרת הרתעה שלילית.

על פי הנחיות היועץ המשפטי לממשלה מאוגוסט 2010 אשר עוגנו בהמשך במסגרת חקיקה¹¹, פרק הזמן מיום סיום החקירה ועד להגשת כתב אישום צריך להיות קצר ככל האפשר. בהנחיות נקבע כי בעבירות מסוג חטא יש לפעול להגשת כתב אישום בתוך חצי שנה, בעבירות מסוג עוון בתוך 12 חודשים, בעבירות מסוג פשע שדין עד 10 שנות מאסר יש לפעול לסיום הטיפול בתוך 18 חודשים, בעבירות מסוג פשע שדין 10 שנות מאסר ומעלה בתוך 24 חודשים. רוב תיקי מס הכנסה המועברים לפרקליטות הם תיקים בעבירות מסוג פשע שדין עד 10 שנות מאסר, ולגביהן, כאמור, יש לפעול לסיום הטיפול בתוך 18 חודשים.

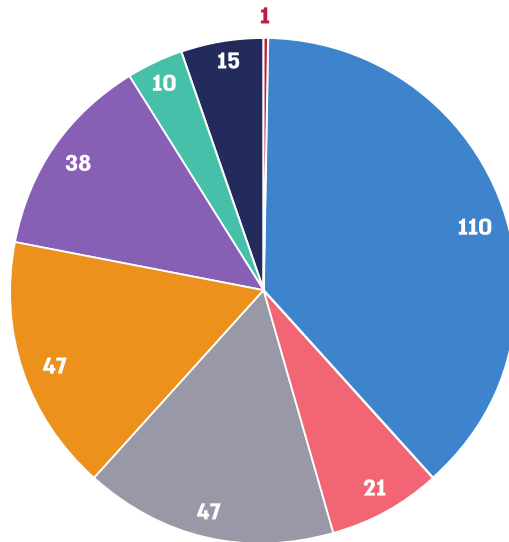
יצוין כי תקופות מסוימות אינן מובאות בחשבון בחישוב מגבלת ימי הטיפול בתיק, כגון כאשר קיים קושי בהשלמת חקירה בשל שהותו של החשוד בחו"ל. במקרים נוספים כאשר התארכות הטיפול נובעת מהשלמות חקירה הנדרשות לצורך גיבוש התשתית המשפטית, ניתן לקבל אישור להארכת משך החקירה ביחס למועדים שבהנחיה האמורה מבעלי תפקידים מוגדרים ביחידת החקירות או מסמנכ"ל חקירות ומודיעין.

משרד מבקר המדינה ביצע בדיקה של משך הטיפול בתיקים המועברים לפרקליטות החל משלב פתיחת החקירה ביחידות החקירות, דרך העברת התיק לטיפול בפרקליטות ועד שלב הגשת כתב האישום, ככל שנמצא כי קיימות ראיות לעבירת מס המצדיקה טיפול בהליך פלילי.

11 תיקון 87 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], תשמ"ב-1982.



תרשים 14: פילוח הטיפול המשפטי בתיקי החקירות לפי כמות תיקים משלב פתיחת החקירה ועד הגשת כתב אישום על עבירת מס, 2017 - 2021



■ עד שנה וחצי ■ עד שנה ■ עד שנתים וחצי ■ עד 4 שנים
■ עד שנה ■ עד שנתים ■ עד 3 שנים ■ עד שנה וחצי

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהנתונים עולה כי ב-38% מהתיקים שנבדקו¹² (111 מתוך 289) אשר הועברו מיחידות החקירה של מס הכנסה לפרקליטות המדינה בשנים 2017-2021, משך הזמן ממועד ההעברה לפרקליטות עד להגשת כתב האישום חרג מהנחיית היועץ המשפטי ולעיתים אף הסתכם בכארבע שנים¹³. עוד עלה כי הזמן הממוצע משלב העברת התיק לפרקליטות עד להגשת כתב האישום הוא 14.5 חודשים.

בדוח מבקר מדינה הקודם נמצא כי בשנים 2016 - 2018 היו כ-360 תיקים פתוחים בשנה בממוצע, אשר טרם התקבלה בהם החלטה האם להגיש כתב אישום או לסגור אותם בעילות שונות. מרביתם של התיקים ממתין לטיפול כמה שנים, כך למשל בשנת 2018 היו 356 תיקים הממתנים לטיפול, מתוכם 72% (257) נפתחו לפני שנת 2016 (דהיינו לפחות שמונה שנים מעל הקבוע בחוק).

12 יצוין כי התיקים שנבדקו התייחסו רק למקרים שנכללו ברשימות שהתקבלו מרשות המיסים בהם מועד העברה לפרקליטות או להגשת כתב האישום היה מאוחר ביחס לשלב הקודם.

13 החישוב לא כלל הפחתה של תקופות אשר אינן מובאות בחשבון במניין ימי הטיפול בתיק.



על פי נתוני המערכת הממוחשבת של רשות המיסים, נכון למועד סיום הביקורת יש 453 תיקים שנפתחו לחשודים בשנים 2012 - 2021 ועדיין לא הוגשו בנוגע אליהם כתבי אישום. בתיקים הנסגרים ללא טיפול יורדים לטמיון משאבים משמעותיים שהושקעו בחקירות, הכספים שהועלמו אינם מוחזרים ונוצרת הרתעה שלילית המעבירה מסר לעברייני המס כי החוטא יוצא נשכר.

הפרקליטות מסרה בתשובתה מ-15.6.23 (להלן - תשובת הפרקליטות) כי אחת הסיבות העיקריות לפער בין הנתונים היא התייחסות רשות המיסים לכל חשוד כתיק נפרד, לעומת הפרקליטות שבה כל תיק מתייחס לפרשה, ובכל תיק יש לרוב כמה חשודים. הפרקליטות ציינה כי הגישה משנת 2021 ועד היום שלוש בקשות למשנה לפרקליט המדינה להארכת משך הזמן להגשת כתב אישום. בתגובתה מ-22.6.23 ציינה הפרקליטות כי במחוזות הפרקליטות יש 34 תיקי פרשות אשר טרם הוגש בהם כתב אישום, מהם 20 תיקים שטרם החל הטיפול בהם. כמו כן, יש שני תיקי פרשות אשר טרם הוגש בהם כתב אישום, אף שעברו יותר מארבע שנים ממועד העברתם לפרקליטות. עוד מסרה הפרקליטות בתגובתה כי "כמדיניות, הפרקליטות מודיעה לרשות המיסים על כך שתיקים נסגרו. ייתכן, כמובן, שהיו תקלות והפרקליטות לא הודיעה על סגירת תיק".

הועלה כי המידע המתנהל ברשות המיסים בנוגע לתיקים אשר הועברו מיחידות החקירות של מס הכנסה לפרקליטות הוא חלקי ביותר. כך לדוגמה אין ברשות המיסים מידע מרכזי בנוגע לסטטוס הטיפול בתיקים המוגדרים אצלה כ"פתוחים" על בסיס העברה בשלב מסוים לטיפול הפרקליטות. במקרים כדוגמת החזרה למשרד החקירות להשלמת מידע או הכוונה להליך של תשלום כופר, אין ודאות לסיום ההליכים הנדרשים במועד שנקבע בהנחיית היועמ"ש לממשלה.

להלן שתי דוגמאות להתמשכות הליכי התביעה כנגד עברייני מס:

1. במסגרת צוות חקירה משותף של יחידות החקירות של מס הכנסה, המכס ומע"ם, ביטוח לאומי ומשרד הכלכלה, התנהלה חקירה שנפתחה ביולי 2016, בחשד להפצה וקיזוז חשבוניות מס פיקטיביות, בשנים 2012 עד 2016 בסכומים של מאות מיליוני ש"ח. ביולי 2017 הועבר תיק החקירה לפרקליטות המדינה לצורך הכנה והגשה של כתב אישום. רק בפברואר 2021, כשלוש שנים וחצי מאוחר יותר, פנתה הפרקליטות בבקשה להשלמת חקירה שנעשתה והשלמת החקירה הוחזרה לפרקליטות במרץ 2021. עד למועד סיום הביקורת לא הוגש כתב אישום.
2. במסגרת חקירה של יחידת החקירות במס הכנסה שנפתחה באפריל 2015, במסגרת חיפושים ותפיסת מסמכים, נמצא כי שני נישומים אשר עוסקים בתחום הנדל"ן שיש בבעלותם גם מסעדה, העלימו הכנסות בשנים 2005 - 2013 בסכומים שהסתכמו ב-15 מיליון ש"ח. ביולי 2016 הועבר תיק החקר לפרקליטות המדינה לצורך הכנה והגשה של כתב אישום. במרץ 2017 פנתה הפרקליטות לרשות המיסים בבקשה להשלמת חקירה שנעשתה והשלמת החקירה הוחזרה לפרקליטות באוגוסט 2017. עד למועד סיום הביקורת לא הוגש כתב אישום.



להלן שתי דוגמאות לסגירת תיקי חקירות בגין התיישנות:

1. במסגרת צוות חקירה משותף של יחידות החקירות של מס הכנסה, המכס ומע"מ, ומשטרת ישראל, התנהלה חקירה שנפתחה בנובמבר 2012, בחשד לסחר בחשבוניות כוזבות, הלבנת הון, העלמת הכנסות והגשת דיווחים כוזבים לרשויות המס במטרה להתחמק מתשלום מס, בשנים 2009 - 2012, בהיקף של 62 מיליוני ש"ח. בנובמבר 2012 הועבר תיק החקר לפרקליטות המדינה לצורך הכנה והגשה של כתב אישום. הטיפול המשפטי בתיק לא הסתיים ובנובמבר 2021 הוא נסגר בנימוק של התיישנות.
2. במסגרת חקירה של יחידת החקירות במס הכנסה שנפתחה בספטמבר 2013, נמצאו שני נישומים אשר בדוחותיהם לשנים 2009 - 2012 דרשו הוצאות כוזבות וגם השמיטו הכנסות שקיבלו בסכום כולל של כחצי מיליון ש"ח. במהלך החקירה ביקש אחד המעורבים לשלם את חובות המס שלו ולהמיר את ההליכים הפליליים נגדו בכופר כסף. רשות המיסים נעתרה לבקשה והנישום שילם את חובות המס והכופר. הנישום השני לא ביקש כופר ועל כן תיקו הועבר, עוד בשנת 2013, לפרקליטות המדינה לצורך הכנה והגשה של כתב אישום. כתב האישום לא הוגש ובינואר 2022 סגרה הפרקליטות את תיק החקירה כנגד הנישום השני בנימוק של התיישנות.

מדוגמאות אלו (צוות חקירה משותף מנובמבר 2012 וחקירת מס הכנסה מספטמבר 2013) עולה כי סגירת התיקים של מי שנתפס בעבירות מס ללא ענישה מתאימה, לאחר שרשות המיסים השקיעה משאבים רבים בחקירה שלהם ירדו לטמיון, עלולה לגרום לפגיעה במוטיבציה של החוקרים אשר השקיעו עבודה ומאמצים לתפיסת העבריינים. סגירת התיקים במקרים אלו, בסופו של דבר, לא רק שלא הביאו להסרת המחדל וגביית הכסף מהעבריינים אלא גם גרמו לפגיעה בהרתעה של רשות המיסים מביצוע עבירות מס, שהיא מטרה משמעותית לפעילות של משרדי השומה לחקירות. במקרה של אחת הדוגמאות גם עלול להשתמע מסר הפוגע באכיפה, ולפיו גם אם עבריו נתפס בביצוע של עבירת מס, לא כדאי לו להסיר את המחדל, לשלם את המס ולהגיע להסדר כופר שכן יתכן והתיק ייסגר ללא כל ענישה כלפיו.

על רשות המיסים לעקוב באופן שוטף אחר סטטוס הטיפול בתיקים, ולוודא עמידה בלוחות הזמנים שנקבעו. זאת, לצורך טיפול אפקטיבי של התיקים ומניעת מקרי התיישנות. על הפרקליטות לפעול כדי להכין ולהגיש את כתבי האישום בעבירות מס בתוך פרק הזמן של עד 18 חודשים ממועד העברת התיק לפרקליטות על מנת לעמוד בדרישות החוק ונוהל היועץ המשפטי לממשלה שקיבל תוקף חוקי כאמור. נוסף על כך, בכל מקרה שבו הוחלט לסגור את התיק על הפרקליטות להקפיד להודיע לרשות המיסים על כך, כדי שהרשות תוכל להיערך בזמן להמשך הטיפול בתיק ובמקרים המתאימים גם לערער על החלטת הפרקליטות.

סגירת תיקים של צוותי חקירות משותפים בידי פרקליטות המדינה

לעיתים קרובות, כאשר קיים שיתוף פעולה בין כמה גורמים במסגרת צוות חקירה משותף (להלן - צח"ם) ומתבצעת חקירה כנגד חשודים, מתגלים שותפים נוספים לעבירות המס. תיקי



החקר של השותפים הנוספים שנמצאו בחקירה נקראים תיקי לוויין. בסיכום מיולי 2016 בין מנהל רשות המיסים לפרקליט המדינה (להלן - הסיכום), בנושא חלוקת העבודה בין התביעה הפלילית ברשות המיסים לבין הפרקליטות, נקבע כי בתיקים שבהם קיים צח"ם של כמה גורמי חקירה, "כל תיקי הלוויין של תיקי הצח"ם יטופלו בידי הגורם המטפל בתיק הצח"ם העיקרי".

כבר בדוח מבקר המדינה בנושא המאבק בפשיעה באמצעות אכיפה כלכלית וחילוטין ממאי 2020¹⁴ הועלה כי בשל מגבלות זמן וכוח אדם ברשות ובפרקליטות המדינה קיים קושי לטפל בתיקי לוויין של תיקי צח"ם, ולדבר עלולות להיות השלכות גם בהיבטים של הרתעה ואמון הציבור במערכת האכיפה.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי כבר בעבר היו מקרים שבהם עברייני מס שנתפסו בתיקי לוויין לא טופלו ולא ננקטה נגדם כל סנקציה. במצב זה, לא רק שקופת המדינה נפגעה והמס הנדרש לא שולם, אלא גם נוצרה פגיעה בהרתעה וביכולת האכיפה של רשות המיסים כנגד עברייני מס, מה שאף עלול לעודד עבירות מס בעתיד. מעבר לבזוז המשאבים, נוצרה פגיעה מורלית ביחידות החוקרות אשר השקיעו משאבים ועבודה רבה בחקירת התיקים. להלן שלוש דוגמאות:

1. בשנת 2016 בוצעה חקירה בצח"ם א' (יחידת החקירות של המכס והמע"ם באר שבע, יחידת יהלום במס הכנסה, חקירות מכס ומע"ם תל אביב וימ"ר מרכז של משטרת ישראל). את צוות החקירה ליוותה פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה). החקירה חשפה מיזם עברייני שנועד לפעול בתחום ההפצה של חשבונות מס פיקטיביות. במסגרתו קשרו קשר מפיצי חשבונות פיקטיביות עם הוכשים של חשבונות מס אשר הגדילו באופן פיקטיבי את הוצאותיהם ונהנו מתשלומי מע"ם מופחתים או החזרי מע"ם באמצעות חשבונות המס הפיקטיביות. במסגרת זו פעל גם נש"פ שבמקרים רבים עבר על חוק איסור הלבנת הון בכך שרשם ביודעין פרטים כוזבים או לא מילא אחר חובת הדיווח. במסגרת החקירה נפתחו והועברו לפרקליטות המדינה 56 תיקי חקירה אשר גובה הסכומים של עבירות המס בהם נע בין מיליוני ש"ח ועד לעשרות מיליוני ש"ח לכל תיק. סך גובה עבירות המס בתיקים אלה הסתכם בכ-775 מיליוני ש"ח.

משרד מבקר המדינה העלה כי עד מועד סיום הביקורת, ניתנו גזרי דין רק בחמישה תיקי חקירה הקשורים במיזם העברייני שנועד לפעול בתחום ההפצה של חשבונות מס פיקטיביות, וארבעה תיקים נוספים נמצאים בטיפול הפרקליטות. כל יתר 47 תיקי החקירה לא טופלו בפרקליטות. כיוון שעל פי הסיכום בין רשות המיסים ובין פרקליטות המדינה, המחלקה המשפטית שמטפלת בתיק העיקרי היא שאמורה לטפל בתיקי הלוויין, לא טיפלה המחלקה המשפטית של מע"ם בתיקי הלוויין שלעיל. בסופו של דבר, תיקי הלוויין לא טופלו ולא ננקטו סנקציות נגד העבריינים שנתפסו. במועד סיום הביקורת אף חלה התיישנות על תיקים אלו שסכום העבירות בהם מגיע כאמור למאות מיליוני ש"ח.

14 מבקר המדינה, **דוח שנתי 70ב** (2020), "המאבק בפשיעה באמצעות אכיפה כלכלית וחילוטין", עמ' 1711 - 1791.



2. בשנת 2015 בוצעה חקירה בצח"ם ב' (יחידות חקירה של משטרת ישראל, ביטוח לאומי, יחידת החקירות של מס הכנסה תל אביב ויחידת החקירות של המכס ומע"ם באר שבע). צוות החקירה לווה בידי פרקליטות מחוז תל אביב (מיסוי וכלכלה). החקירה העלתה כי בשנים 2012 עד 2015 הופצו חשבוניות פיקטיביות בסכומים של 156 מיליוני ש"ח בענף אספקת כוח אדם. נמצא שחברה מסוימת סיפקה לכאורה, באמצעות בעלי המניות שלה, שירותי שמירה לחברות רבות בתחום הבנייה. כדי לנפח את ההוצאות שלה, השתמשה החברה החשודה בחשבוניות פיקטיביות אשר קוזזו בדוחות שלה בסכומים של עשרות מיליוני ש"ח בגין עובדי כוח אדם שממציא החקירה הראו שלא סופקו בפועל. במסגרת החקירה נפתחו 13 תיקי חקירה, שבהם נמצאו חשודים ששיתפו פעולה עם עברייני המס וביצעו בעצמם עבירות מס בגובה של מיליוני ש"ח כל אחד.

משרד מבקר המדינה העלה כי פרקליטות המדינה טיפלה רק בשני תיקים של הפצת חשבוניות פיקטיביות בגין עובדי כוח אדם וכי ב-11 התיקים הנוספים היא לא טיפלה, ולמעשה 11 תיקי הלוויין של עברייני המס שביצעו עבירות מס בגובה עשרות מיליוני ש"ח לא טופלו ולא ננקטו סנקציות נגד העבריינים. במועד סיום הביקורת אף חלה התיישנות על תיקים אלו.

3. בשנת 2018 בוצעה חקירת צח"ם ג' כנגד ארגון פשיעה, החקירה נערכה בשיתוף חקירות מכס ומע"ם תל אביב והמרכז עם יחידת האיל"כ של משטרת ישראל ויחידת יהלום של מס הכנסה בליווי משפטי של פרקליטות מיסוי וכלכלה שהתחייבו לטפל בכל הפרשה. הצח"ם החל בינואר 2018 לאחר הכנה של כשנה. במהלך חודש פברואר 2018 הוגשו נגד כל השותפים וחברי הארגון ששהו בארץ כתבי אישום ובקשות למעצר עד תום ההליכים, ואף בקשות להסגרה מחו"ל. כתבי אישום הוגשו כנגד שלושת החשודים העיקריים. באוקטובר 2018, הודיעה הפרקליטות כי תיקי הלוויין לא יטופלו על ידה בשל מצוקת כוח אדם ועומס בעבודה.

בביקורת עלה כי הפרקליטות טיפלה ב-16 החשודים העיקריים. עם זאת 25 תיקי לוויין לא טופלו. להערכת רשות המיסים מדובר בתיקים שהושגו בהם ראיות טובות חזקות ומוצקות עם ראיות לעבירות מס והלבנת הון בהיקפים של עשרות מיליוני ש"ח. בפרשה הושקעה עבודה רבה ומאומצת של עשרות רבות של חוקרים בתקופה של יותר משנה, שחלקה ירד לטמיון משעה שהפרקליטות הודיעה שהתיקים לא טופלו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "תיקי הלוויין לא הועברו לפרקליטות בשל סירובה לקבלם".

הפרקליטות מסרה בתשובתה מ-4.6.23 כי בצח"ם א' הוגשו חמישה כתבי אישום כנגד שמונה נאשמים. יתר התיקים הועברו לטיפול המחלקה לתיקים מיוחדים ברשות המיסים משיקולי מגבלות כוח אדם. הפרקליטות הוסיפה כי רשות המיסים סירבה לקבל תיקים אלו, ולא התקבלה החלטה בעניינם במשך כמה שנים. לאחרונה כדי למנוע עינוי דין הוחלט לסגור תיקים אלו מחמת התיישנות. רשות המיסים ציינה כי בצח"ם ב' בשל מצוקת כוח אדם ועומס עבודה, לא ניתן היה לטפל בתיקי הלוויין, והוחלט להעבירם לרשות המיסים. בצח"ם ג' הודיעה פרקליטת המחוז דאז לרשות המיסים כי בשל מצוקת כוח אדם תיקי הלוויין לא יטופלו בפרקליטות.



בעניין זה ענתה רשות המיסים ב-21.6.23: "למרות הסיכום מיולי 2016 הפרקליטות פנתה אלינו בצח"מים בהם טיפלה ורצתה להעביר לטיפולנו את תיקי הלוויין של אותם הצח"מים, ואולם לאור הסיכום מיולי 2016, ולאור מצוקת כוח האדם במחלקות המשפטיות ברשות המיסים, **התיקים לא הועברו לטיפול המחלקות המשפטיות ברשות המיסים** [ההדגשה במקור]".

הועלה כי למרות הסיכום משנת 2016 הפרקליטות מטפלת מלכתחילה רק בתיקים העיקריים שנמצאו במסגרת הצח"ם ואילו תיקי הלוויין אינם מטופלים.

פרקליטות המדינה מסרה בתשובתה מ-14.6.23 כי "תיקי הצח"ם בתחום החשבונות הפיקטיביות הם תיקי ענק, מרובי חשודים, הפועלים לא פעם במסגרת ארגוני פשיעה. תיקים אלו מחזיקים היקפים אדירים של חומרי חקירה ותפיסות רכוש, וככלל מתנהלים כתיקי מעצר עד תום ההליכים, על כל המשתמע מכך". פרקליטות המדינה ציינה כי בכל תיק עיקרי של כל צח"ם נגד מפיצי חשבונות פיקטיביות מטפלים לפחות שלושה פרקליטים בו-זמנית, וטיפול מלא בתיקי הלוויין של מקזי החשבונות הפיקטיביות מחייב השקעת כוח אדם משמעותית נוספת שאין ביכולת הפרקליטות להקצות, ועל כן הפרקליטות גודרת את הפרשיות שהיא מסוגלת לטפל בהן, בהתאם לקריטריונים אובייקטיביים. עוד מסרה הפרקליטות כי כשנתיים לאחר הסיכום משנת 2016 התברר כי היא לא תוכל לקבל עוד תיקי צח"ם לטיפול, לאור היקף כוח האדם הנדרש לטיפול בתיקי הצח"ם וצוואר הבקבוק שנוצר. בעקבות כך הוחלט בשנת 2020 כי תוקם מחלקת צח"ם ייעודית בתוך פרקליטות מיסוי וכלכלה, אשר תתקצב על ידי משרד האוצר. מחלקה זו מצויה בתת-תקינה כבר לגבי תיקי הצח"ם העיקריים, לפני התייחסות לתיקי הלוויין. הפרקליטות הוסיפה כי בחודשים האחרונים מבוצעת עבודת מטה משותפת של המשטרה, רשות המיסים והפרקליטות, כדי לקבוע קריטריונים להגדרתם ותיחומם של תיקי הלוויין שיטופלו בכל צח"ם על ידי הפרקליטות ורשות המיסים. שאר התיקים יועברו לאפיקי אכיפה אחרים.

על המשטרה, רשות המיסים והפרקליטות להשלים את עבודת המטה המשותפת לטיפול בתיקי הלוויין, כדי לוודא טיפול מיטבי ומושכל, ולפעול לכך שעברייני מס, לרבות בתיקי הלוויין, לא יצאו בלא עונש ובלי לשלם את חובות המס שלהם.

סגירת תיקים של צוותי חקירות משותפים בידי המחלקה המשפטית של מע"ם

דרך העבודה המקובלת בין היחידות החוקרות ליחידות המשפטיות (פרקליטות המדינה או המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם), כוללת גם את חובתה של המחלקה המשפטית המקבלת החלטה שלא להעמיד לדין בתיק מסוים, להודיע על החלטה ליחידה החוקרת - לצורך קבלת חוות דעתה בעניין סגירת התיק ללא סנקציות.

יש חקירות אשר עולה בהן חשד לביצוע עבירות הן בתחום מס הכנסה והן בתחום המע"ם. בדרך כלל החקירה נעשית בידי יחידת חקירות אחת, והטיפול המשפטי מתייחס הן לעבירות של מס הכנסה והן לעבירות של מע"ם. יחד עם זאת, כאשר מדובר בעבירות מס משמעותיות, או כאשר סכומי המס גדולים, נעשות חקירות משותפות של מס הכנסה ומע"ם.



במרבית המקרים האלו, המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם היא שמטפלת בהגשת כתב אישום, ולא פרקליטות המדינה. היא מקבלת את כל החומר מהיחידות החוקרות ומרכזת את הטיפול בתיק, מגישה כתב אישום או מטפלת בעניין הכופר אם נדרש, או סוגרת את התיק כאשר מתקבלת החלטה שלא לפעול כנגד הנחקר.

ממצאי הביקורת העלו כי כאשר המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם מחליטה לסגור תיק שבו התבצעה חקירה משותפת של מס הכנסה ומע"ם, היא מדווחת על כך רק ליחידת החקירות במע"ם שאיתה היא עומדת בקשר רציף. לצוות הביקורת נמסר במהלך הביקורת כי לעיתים המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם אינה מדווחת על כך למשרדי השומה לחקירות (מ"ה). במקרה כזה, נמנע משרדי השומה לחקירות לבחון את ההחלטה ולערער עליה במידת הצורך, ובמיוחד כאשר נוסף על עבירות על חוק מע"ם יש גם עבירות הנוגעות למס הכנסה. עוד נמצא כי כאשר המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם לא מדווחת על ההחלטה לסגור את התיק, הוא נותר פתוח ברישומי מס הכנסה וגם הפיקוח הניהולי לוקה בחסר.

משרד מבקר המדינה ממליץ להנהלת רשות המיסים להסדיר את שיתוף הפעולה בין המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם לבין יחידות החקירה של מס הכנסה, ולוודא שיש שיתוף מלא במידע, ובכלל זה בעת קבלת ההחלטה על סגירת תיק לצורך תכלול קבלת ההחלטה על הטיפול בתיקים.

רשות המיסים מסרה בתגובתה מ-26.6.23 כי "מתקיימים דיונים בין החטיבות לאפיון ונוהל מסודר לשיתוף פעולה".

אכיפה מינהלית

נוכח ריבוי התיקים שנמצאים בטיפולן של פרקליטות המדינה והמחלקה המשפטית של המכס ומע"ם וחוסר היכולת לטפל בכל התיקים במהירות הנדרשת, עולה חשש כי נחקרים יעדיפו שלא לחתום על הסדרי כופר (ראו את הדוגמה לעיל על נחקר שלא ביקש להמיר את הטיפול הפלילי בכופר כסף, ולבסוף תיקו נסגר מחמת התיישנות). על כן ניסתה המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם ב-2016 לקדם הצעת חוק¹⁵. הצעת החוק נועדה לשפר את האכיפה ואת יכולת ההרתעה בהתאם למגמה בתחום האכיפה החלופית בידי רשויות פיקוח ואסדרה שונות בישראל, על ידי תיקון חוק מע"ם והסמכת מנהל רשות המיסים להטיל סנקציה מינהלית של עיצום כספי על הפרת ההוראות הנאכפות כיום בדרך של טיפול פלילי. באופן הזה תוכל רשות המיסים להפעיל אמצעי אכיפה כנגד הנחקר, ובכלל זה גם הטלת עיקולים, כדי לגבות ממי שלא שילם את הסכום שנקבע. הפיכת סכום הסנקציה שנקבע לחוב שניתן לגבותו באמצעי אכיפה תקל על המערכת ותמנע את הצורך להחזיר את הטיפול לפרקליטות לצורך הגשת כתב אישום, דבר העלול לגזול זמן רב ולאפשר לנישום לרוקן את נכסיו.

15 הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 54), התשע"ו-2016.



בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי הצעת החוק להסמכת מנהל רשות המיסים להטיל סנקציה מנהלית של עיצום כספי עברה בשנת 2016 בקריאה ראשונה במליאת הכנסת, ומאז הופסק הטיפול בה. יצוין שהנהלת רשות המיסים וכן מנהלת המחלקה המשפטית של אגף המכס ומע"ם, מסרו לצוות הביקורת כי יש צורך בהסדר שיהווה חלופה להגשת כתב אישום.

מכאן עולה כי חסרים לרשות המיסים כלים שיכולים להוות תחליף להגשת כתב אישום. במצב זה ייתכן שתיקי חקירה יתעכבו בטיפול לפני הגשת כתב אישום, והם אף עלולים להיסגר עקב התיישנות ובלי שתהיה סנקציה כנגד עבריין המס.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לקדם אסדרה שתאפשר שימוש בסנקציות מנהליות במקרים שבהם הטלת עיצומים כספיים יכולה להוות תחליף להגשת כתבי אישום. מצב זה יכול להרתיע נישומים מהפרת הסדרים ולהקל את העומס המוטל על פרקליטות המדינה ועל המחלקה המשפטית של המכס ומע"ם.

תהליכי הפקת לקחים

משרד מבקר המדינה בדק את תיקי החקירות שביצעו משרדי השומה לחקירות של מס הכנסה ושהטיפול בהם הסתיים בין ינואר 2019 לאוגוסט 2022. להלן נתונים בדבר תוצאות הטיפול בתיקי החקירות:

לוח 7: תוצאות הטיפול בתיקי החקירות של מס הכנסה שנסגרו בידי פרקליטות המדינה בין ינואר 2019 לאוגוסט 2022

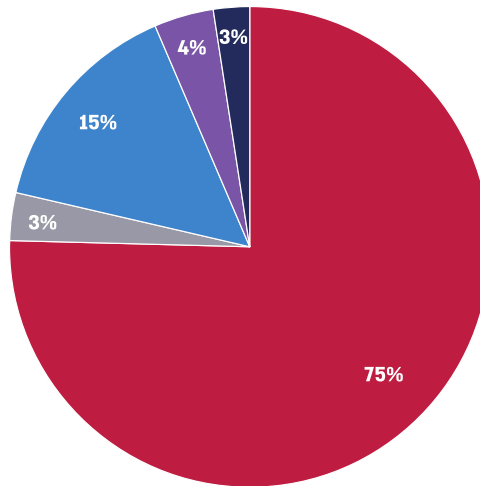
| סה"כ | נסיבות העניין אינן מתאימות | לא מתאים לפלילי | חוסר ראיות | חוסר אשמה | לאחר גזר דין או תשלום כופר ¹⁶ | מספר תיקים שנסגרו בידי פרקליטות המדינה |
|----------------|----------------------------|-----------------|----------------|--------------|--|--|
| 1025 (100%) | 25 (2.4%) | 41 (4.0%) | 153 (14.9%) | 33 (3.2%) | 773 (75.4%) | |

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

16 תיקים שנסגרו בתשלום כופר נסגרים על ידי רשות המיסים.



תרשים 15: תוצאות הטיפול בתיקי החקירות של מס הכנסה שנסגרו בין ינואר 2019 לאוגוסט 2022 (באחוזים)



■ לאחר גזר דין או תשלום כופר
 ■ חוסר ראיות
■ נסיבות העניין אינן מתאימות
 ■ לא מתאים לפלילי
■ חוסר אשמה

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהנתונים עולה כי רבע מתיקי החקירה שהטיפול בהם הסתיים ביחידות החקירות של מס הכנסה ואשר ממצאיהם הועברו לפרקליטות המדינה, נסגרו בנימוק שאין די בהם להגיש כתב אישום כנגד הנחקרים. הזמן והמשאבים שהושקעו במקרים אלה לא הניבו את התוצאות הרצויות, מאחר שהטיפול כנגד הנחקרים הופסק. הביקורת העלתה כי הן במשרדי השומה לחקירות והן בהנהלת מטה החקירות, לא מתקיימת בחינה של תוצאות החקירות או דיון בחקירות שלא הביאו לתוצאות. בחינה כזאת יכולה להוביל לתהליך של הפקת לקחים שישפר את יכולתן של יחידות החקירות וניתוח הסיבות לכך שחקירות מסוימות לא עולות יפה.

משרד מבקר המדינה ממליץ להנהלת מטה החקירות שברשות המיסים לקיים בקרה על תוצאות החקירות, לבחון בשיתוף הפרקליטות את המקרים שבהם התיקים נסגרים לאחר שהועברו אליה, להפיק לקחים ולדאוג שכשלים שהיו לא יחזרו על עצמם.

הפרקליטות מסרה כי היא מצטרפת להמלצת משרד מבקר המדינה לרשות המיסים לקיים בקרה על תוצאות החקירות ולבחון, בשיתוף הפרקליטות, את המקרים שבהם תיקים נסגרים ללא הגשת כתב אישום. הפרקליטות ציינה כי היא נכונה לסייע ככל שתידרש, לצורך הפקת לקחים וטיוב איכות החקירות.

יחסי הגומלין בין משרדי השומה לחקירות לבין פקידי השומה

בין פקיד שומה לחקירות לבין פקיד שומה קיימים יחסי גומלין. כאשר פקיד השומה קובע שומה לנישום ועולה חשד לעבירות מס, הוא מעביר את התיק לבדיקה של פקיד שומה לחקירות. כך לדוגמה במסגרת של החובה של נישום לדווח כאשר הוא משתמש בתכנוני מס שאינם תואמים את הנחיות רשות המיסים.

במהלך עשר השנים האחרונות נעשה שימוש הולך וגובר בתכנוני המס, המתאפיינים בתחכום רב, בשימוש אינטנסיבי בכלים משפטיים, תאגידיים ופיננסיים, לרבות במדינות הנחשבות כ"מקלטי מס" (מדינות Off Shore) ולעיתים תוך ניצול לרעה של אמנות המס (Treaty Shopping).

במסגרת חקיקת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, נחקק תיקון 215 לפקודת מס הכנסה, והוא נכנס לתוקפו בינואר 2016. התיקון מחייב את הנישום לדווח על פעולות שביצע בהתאם לחוות דעת שקיבל, שאינן תואמות או סותרות את עמדת רשות המיסים. התיקון מגדיר חוות דעת כזו שיוצרת אצל הנישום יתרון מס, הימנעות, דחיית המס והפחתה או הקלה בגובה המס שהוא אמור לשלם. אי-דיווח על תכנון מס שביצע נישום כאמור, ללא סיבה מספקת, ייחשב עבירה על פי הפקודה. על כן, במסגרת בדיקת שומה, כאשר הנישום לא דיווח על תכנון מס, על משרד השומה להעביר את המידע למשרד שומה לחקירות.

יחסי גומלין נוספים שקיימים בין פקיד השומה לבין פקיד השומה לחקירות הם לצורך קביעת שומה של נישום שנתפס בהעלמת הכנסות בידי פקיד שומה לחקירות. על פי הוראת ביצוע מס' 9/2011 מאוקטובר 2011, בדבר יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי בתיקי מס הכנסה, עם סיום החקירה על פקיד השומה לחקירות להעביר העתק מסיכום דוח החקירה לפקיד השומה האזרחי. על פקיד השומה לחקירות לצרף לדוח סיכום החקירה מכתב הסבר שבו יפרט את ממצאי החקירה וההשלכות לגבי הטיפול האזרחי. כן נקבע כי אין לעכב את טיפול השומה האזרחי, כדי לא להגיע למועד ההתיישנות של השומה (כאמור, פקיד השומה יכול לקבוע שומה לשנות המס בהתאם למועדים שנקבעו בפקודת מס הכנסה). משום כך, עם גמר החקירה על פקיד השומה האזרחי או סגנו לשלב את התיק בתוכנית העבודה ולהקצות אותו לטיפול לא יאוחר מחודש מיום קבלתו מפקיד השומה לחקירות. לטיפול מהיר והשלמת אכיפת הגבייה של הטיפול האזרחי יש חשיבות והשלכות על מידת ההרתעה כנגד מי שמעלימים מיסים.

משרד מבקר המדינה בדק אם משרדי השומה האזרחיים השתמשו במידע שקיבלו ממשרדי השומה לחקירות, וקבעו שומות לנישומים שנתפסו בעבירות מס ובהעלמת הכנסות. לצורך זה חנן משרד מבקר המדינה את המשך הטיפול של משרדי השומה האזרחיים ב-86 נישומים שנחקרו על ידי משרדי השומה לחקירות בשנים 2012 עד 2018, והוגשו נגדם כתבי אישום (ב-72 מכתבי האישום אף ניתן גזר דין). בכל המקרים הועבר דוח סיכום החקירה עוד קודם לכן, עם סיום החקירה, למשרד השומה האזרחי לצורך קביעת השומה בהתאם לממצאי החקירה.



מבדיקת משרד מבקר המדינה עלה כי ב-75 מ-86 המקרים שנבדקו (87%) קבעו משרדי השומה האזרחיים שומות לעברייני מס שניתן בעניינם גזר דין, וב-11 מקרים (13%) הם לא קבעו שומות עד למועד סיום הביקורת. זאת שלא בהתאם להנחיות רשות המיסים, שקובעות כי יש לקבוע שומות בהקדם בכל המקרים שבהם נתפסו נישומים בהעלמות מס ובעבירות מס. מהממצאים עולה אפוא שיש שומות שאינן מגיעות למיצוי, מפני שלא נעשה שימוש במידע הזמין שהעבירו משרדי השומה לחקירות בדבר אובדן הכנסות מס לקופת המדינה, ועקב כך ההרתעה של רשות המיסים נפגעת.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי על פי בדיקתה, ארבעה מהתיקים אשר לא טופלו שומתית התיישנו. רשות המיסים ציינה כי פקיד השומה מתעדף את התיקים אשר יטופלו על פי סדרי עדיפויות שהוא קובע, בהתחשב במגבלות כוח האדם, היקף וחשיבות התיק וכן בגורמים אחרים לפי שיקול דעתו.

מתשובת הרשות עולה כי ארבעה תיקים התיישנו בלי שנעשה שימוש במידע הזמין שהעבירו משרדי השומה לחקירות, זאת על אף אובדן המס האפשרי מכך והפגיעה בהרתעה של רשות המיסים כלפי עברייני מס.

על רשות המיסים לקיים מעקב שוטף אחר התיקים שמועברים למשרדי השומה האזרחיים על ידי משרדי השומה לחקירות, ולוודא שאלו קובעים שומות מתאימות תוך שימוש ומיצוי מלא של המידע שהועבר אליהם, עד לגביית חובות המס הנדרשים. כן מומלץ שמשרדי השומה לחקירות יקבלו היזון חוזר ממשרדי השומה האזרחיים בדבר המידע שהועבר. יש לכך חשיבות גם כתמריץ לסיום הטיפול בנישום וגם כדי שהמודיעין במשרד השומה לחקירות יקבל משוב בדבר תוצאות הטיפול במידע שהעביר ויוכל ללמוד כיצד להשתפר ולהביא מידע טוב ויעיל יותר שניתן יהיה להשתמש בו לצורך הטיפול האזרחי לביסוס קביעת השומה.

הגבלת שעות העבודה בהתאם לחוק שעות עבודה ומנוחה

חוק שעות עבודה ומנוחה, התשי"א-1951 (להלן - חוק שעות העבודה) מגביל את יום העבודה של עובדים ל-12 שעות לכל היותר. הוראות החוק אינן חלות על העסקתם של שוטרים במשטרת ישראל, אך הן חלות על עובדי רשות המיסים, לרבות אלו ביחידות החקירות של הרשות. לפי החוק, ניתן לבקש היתר מטעם שר העבודה להעסיק עובדים מעבר לשעות הקבועות בחוק.

על פי סעיף 227 לפקודת מס הכנסה, ועל פי סעיף 109 לחוק מע"מ, יש ליחידות החקירות של אגף מס הכנסה ושל אגף המכס והמע"מ סמכויות בכל הקשור לחקירות ולחיפוש לצורך מניעה וגילוי של עבירות על פקודת המס.



נמצא כי מפעם לפעם יש מבצעים משותפים של רשות המיסים ומשטרת ישראל, שבהם מקימים בכל פעם צוותי חקירה משותפים. לעיתים משתתפים בחקירות גם גורמים נוספים, כמו המוסד לביטוח לאומי ורשות האכיפה והגבייה. במסגרת מבצעים משותפים אלו עולה לא פעם הצורך בעבודה מאומצת ורציפה שנמשכת יותר מ-12 שעות ביום, בפרט כאשר חקירה הופכת מסמויה לגלויה. חוקרי משטרת ישראל והגורמים הנוספים המעורים בחקירה מורשים לפעול באופן שוטף ובהתאם לנדרש, ובכלל זה גם יותר מ-12 שעות עבודה, בעוד שעובדי רשות המיסים נאלצים להפסיק את פעילותם בטרם סיימו את משימתם.

מנהלי יחידות החקירות של רשות המיסים ציינו בפני צוות הביקורת כי מגבלה זו פוגעת בחקירות השוטפות המתבצעות ברשות המיסים, אולם היא בולטת במיוחד בעת חקירות משותפות, שבהן חוקרי המשטרה ממשיכים בעבודה בעוד חוקרי רשות המיסים נאלצים להפסיק את עבודתם. לעיתים אומנם ניתן אישור לחוקרי רשות המיסים לחרוג מהמגבלה של 12 שעות עבודה, אולם הוא ניתן במקרים חריגים בלבד ורק כאשר האישור התבקש עוד לפני הפעילות.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון, בשיתוף הממונה על חוק שעות עבודה ומנוחה במשרד העבודה, את האפשרות לקבל היתר מיוחד וקבוע כפי שהיה בעבר עבור חוקרי יחידות החקירות של רשות המיסים, במקרים המתאימים.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי פנתה לממונה על חוק שעות עבודה ומנוחה בבקשה להחריג את יחידת החקירות מהמגבלה של 12 שעות עבודה, אך בקשה זו לא אושרה, ונקבע מתווה שבו ניתן לאשר רק במקרים חריגים לחוקרי הרשות לחרוג ממגבלה זו.

עוד מסרה רשות המיסים בתשובתה כי היא רואה מקום לגמישות בנושא מטעם הממונה על חוק שעות עבודה ומנוחה, כדי לא להכביד על ההתנהלות בשל בירוקרטיה מיותרת ולמנוע פגיעה בעבודה ובשכרם של העובדים.

משרד העבודה מסר בתשובתו מיום 13 ליולי 2023 כי "לרשות המיסים ניתן בחודש מאי 23 היתר מיוחד שנתי לפי סעיף 11 לחוק שעות עבודה ומנוחה, התשי"א-1951... המאפשר להעסיק עובדים ועובדות מעל 12 שעות ובמקרים מסוימים עד 20 שעות ביום" והוסיף כי לדברי מינהל הסדרה ואכיפת חוקי עבודה במשרד "הסדר מיוחד שנתי המסדיר פעולות החקירות ניתן על פי בקשת רשות המיסים החל בשנת 2021".



סיכום

לטיפול הפלילי בנישומים החשודים בהעלמת הכנסות חשיבות רבה, שכן יחד עם התכלית של ענישת הנישומים העבריינים הוא משמש להרתעה של כלל ציבור הנישומים. גורם ההרתעה הוא יסוד חשוב בהפעלתה של מערכת מס יעילה וצודקת. יסוד זה מאבד מעוצמתו ככל שחולף זמן רב יותר מתחילת החקירה כנגד נישום ועד להגשת כתב אישום בעניינו ומתן פסק הדין. בבדיקה שערך משרד מבקר המדינה ברשות המיסים אותרו ליקויים בכל הנוגע למיסוי הכנסות שלא דווחו, החל משלב קבלת מידע על נישומים החשודים בהעלמת הכנסות וכלה בסיום הטיפול בהם בפרקליטות.

מומלץ כי הנהלת רשות המיסים תפעל לתקינה מתאימה של יחידות החקירות, הן במס הכנסה והן במע"מ, כך שיוכלו לפעול בהתאם לנתונים של השטח הגיאוגרפי ורמת הציות לחוק באזור הנתון לאחריותן. עוד נדרש מרשות המיסים להיערך כיאות להתמודדות עם נושאים שונים, כמו אכיפת חוק איסור הלבנת הון ותשלומים במטבעות דיגיטליים. על רשות המיסים ועל פרקליטות המדינה לפעול להגשת כתבי אישום כנגד נישומים בזמן שנקבע בחוק ובהתאם לנוהל שהוציא היועץ המשפטי לממשלה, ולקדם אסדרת האפשרות לקיום סנקציות נוספות אשר יקלו את עומס העבודה בפרקליטת המדינה ויאפשרו להפעיל אמצעי אכיפה נגד נישומים מסוימים. על הנהלת רשות המיסים לפעול לכך שמשרדי השומה האזרחיים יפעלו לקביעת שומה מיד עם קבלת המידע בדבר החקירה או פסק הדין כנגד הנישום. זאת, כדי לקבוע שומה למי שנתפס בביצוע עבירות מס במהירות האפשרית, ולגבות ממנו את החוב.

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לתקן את הליקויים שהועלו בדוח זה, במטרה לחזק את מערך החקירות לצורך הגברת ההרתעה, גביית מס אמת וחזוק המאבק בפשיעה הכלכלית.

