

<p>הנחיית פרקליט המדינה מספר 2.23 – מדיניות האכיפה בעבירות של הלבנת הון כאשר עבירות המקור הן עבירות מס</p>	<p>הנחיית פרקליט המדינה</p>
<p>ח' תשרי תשע"ז, 10 אוקטובר 2016</p>	

**2.23 - מדיניות האכיפה בעבירות של הלבנת הון כאשר עבירות המקור הן עבירות מס**

מטרתה של הנחיה זו להבנות את שיקול דעת הפרקליט באשר לנסיבות בהן ראוי להוסיף אישום בעבירת הלבנת הון מקום שעבירת המקור נשוא ההלבנה הינה אחת מעבירות המס המנויות להלן (להלן: "עבירות מס"). זאת, נוכח אופיין המיוחד של עבירות המס בהקשר לעבירת הלבנת הון הבא לידי ביטוי, בין היתר, בכך שקיימת לעיתים התמזגות טבעית בין העבירות וכן נוכח העובדה שמקורו של הרכוש שנעברה בו עבירת המס, יכול שיהיה בפעילות לגיטימית.

הנחיה זו חלה רק על עבירות המס שהתווספו בתיקון מספר 14 לחוק איסור הלבנת הון (להלן: "החוק" או "חוק איסור הלבנת הון") ולפיכך, עבירות מס שנכללו כעבירות מקור קודם לתיקון הנ"ל אינן נכללות בהנחיה זו.

המסגרת הנורמטיבית:

1. ביום 7 באפריל 2016 פורסם ברשומות תיקון מספר 14 לחוק איסור הלבנת הון בו נקבע כי הוא יכנס לתוקפו שישה חודשים מיום פרסומו (להלן: "התיקון"), היינו ביום 7 באוקטובר 2016. במסגרת התיקון התווספו לרשימת עבירות המקור המנויות בתוספת הראשונה לחוק, עבירות המס שיפורטו להלן וכן פורטו התנאים בהם ראוי לשקול הוספתן כעבירת מקור.

2. הנחיה זו עניינה בעבירות הלבנת הון של רכוש אסור המתייחס לעבירות מקור שהן עבירות מס שנוספו בתיקון והקבועות בתוספת הראשונה לחוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000: סעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), סעיף 117 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 וסעיף 98 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963. בנוסף, הנחיה זו מבנה את שיקול דעת הפרקליט בנוגע לחילוט רכוש בעבירות הלבנת הון כאשר עבירת המקור הינה עבירת מס כאמור.

## התוויית מדיניות התביעה:

3. בהתאם לתיקון, לצורך העמדה לדין בעבירת הלבנת הון של רכוש בגין עבירה לפי סעיף 220 לפקודה, על הפרקליט להוכיח כי עבירת המס שנעברה היא בסכום העולה על 2.5 מיליון ₪ בתקופה של 4 שנים או בסכום העולה על מיליון ₪ בתקופה של שנה. יחד עם זאת, אם עבירת המס או עבירת הלבנת ההון נעברו ב"תחכום" אזי הרף קטן לסכום הכנסה של 625 אלף ₪.

ביסוד ה"תחכום" ייכללו מקרים כגון: שימוש בתאגידים ומבנים משפטיים (נאמנויות), פתיחה וסגירה של תאגידים או שימוש במספר רב של תאגידים, צמצום בסיס המס על ידי שימוש במחירי העברה (מחיר שיש לייחס לעסקאות הנעשות בין צדדים שמתקיימים ביניהם יחסים מיוחדים), חברות דיגיטליות ושימוש במקלטי מס, העברת רכוש בין מדינות, תנועות סיבוביות, שימוש באנשי קש, שימוש מניפולטיבי בגופים פיננסיים, שימוש בזירות לסחר במטבע וירטואלי, בניית תוכניות מחשב מתוחכמות, וכן טיפולוגיה מוכרת של הלבנת הון, כפי שמפרסם מעת לעת ארגון FATF<sup>1</sup>.

4. סעיף 17ב לתוספת הראשונה לחוק, שהוסף בתיקון לחוק נשוא הנחייה זו, קובע כי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה יהווה עבירת מקור לצורך חוק איסור הלבנת הון וזאת בהתקיים אחד מארבעה תנאים חלופיים המנויים בסעיפים קטנים (א) – (ד). סעיף קטן (ד) קובע כי ניתן יהיה להעמיד לדין בעבירת הלבנת הון לפי סעיף 3 או 4 לחוק איסור הלבנת הון בגין עבירת מס אם "עבירת המס נעברה בידי מי שאינו האדם החייב במס".

לגבי התנאי של ביצוע עבירת הלבנת הון בידי מי שאינו האדם החייב במס, יובהר כי בתנאי זה יכללו מצבים בהם **עבירת הלבנת ההון** בוצעה בידי צד ג', ולא כאשר אדם נוסף זולת העבריין היה שותף לעבירת המס, מבלי שביצע עבירות לפי חוק איסור הלבנת הון. כך למשל, תנאי זה אינו מתקיים לגבי בן זוג של מעלים מס כאשר מעורבותו של בן הזוג מתמצית אך ורק בסיוע להעלמת המס עצמה, ללא מעורבות בעבירת ההלבנה.

---

<sup>1</sup> קישור לאתר הארגון ולטיפולוגיות האמורות נמצא באתר אכיפה כלכלית באתר האינטרנט של פרקליטות המדינה

5. העמדה לדין של מייצג בעבירת הלבנת הון בקשר עם שירות שנתן מייצג ללקוחו, תעשה באישור פרקליט מחוז. ככלל, לא יועמד לדין בעבירת הלבנת הון מייצג אשר סייע להלבנת ההון בעצה בלבד (בלא שבצע "פעולות ברכוש" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק איסור הלבנת הון או "מתן שירות עסקי" כמשמעותו בסעיף 8(ב) לחוק איסור הלבנת הון), אם תכלית העצה הייתה תכנון מס ולמייצג לא הייתה מודעות בפועל למקורו של הרכוש כ"רכוש אסור".

#### **מדיניות התביעה בהגשת כתבי אישום:**

6. עבירות של הלבנת הון לפי סעיפים 3 ו-4 לחוק הן עבירות נפרדות מעבירות המקור, והן מאפשרות הטלת עונש נפרד ונוסף. לכן, הגשת כתב אישום בעבירה של הלבנת הון דורשת פגיעה בערך מוגן נוסף פרט לעבירת המקור.

7. הפגיעה בערך המוגן בחוק איסור הלבנת הון קיימת מקום שבו נעשתה פעולה של הסתרה והסוואה של הרכוש נשוא עבירות המס, מיקומו, זהות בעלי הזכויות בו ועוד, וזאת בדרך כלל כחלק מהחדרת פירות עבירת המקור לתוך הפעילות הפיננסית והעסקית הלגיטימית. הדבר יכול לבוא לידי ביטוי, למשל, בהפקדת כספי המס שהועלמו לחשבונות על שם אנשים אחרים, לחשבונות בחו"ל, בשימוש באנשי קש או בחברות קש, בהקמת ישויות משפטיות מורכבות, בניצול המערכת הפיננסית או העסקית לצורך הסוואת מקור הרכוש, בערבובם בעסק אחר ועוד.

8. **הכללים להוספת עבירה של הלבנת הון לכתב האישום** - בית המשפט העליון (ע"פ 8235/05 בלס נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו 10.1.07)) הכיר בכך שחוק איסור הלבנת הון אינו מחייב "נתק" בין עבירת המקור ההופכת את הרכוש לרכוש אסור, לבין פעולת ההסתרה וההסוואה של אותו רכוש, המהווה עבירות הלבנת הון לפי החוק, כדי להאשים בשתי העבירות. על אף האמור, במקרים של "התמזגות" מוחלטת בין עבירת המס לבין עבירת הלבנת ההון, יש מקום להוסיף לכתב האישום אישום נפרד בעבירה של הלבנת הון, רק אם קיימת פגיעה בערך מוגן נוסף ונפרד מזה של עבירת המקור.

9. **דרישה לקיומה של פעולת הסתרה נוספת לפעולות שגיבשו את עבירות המס כתנאי להגשת אישום נוסף** - במקרים של הלבנה עצמית בעבירות המס האמורות, כאשר קיימת זהות בין דפוסי העלמת המס לבין דפוסי הלבנת ההון, (היינו, המעשים המגבשים את עבירת המס, מגבשים גם את עבירת הלבנת ההון), הפגיעה בערך המוגן הנפרד הינה מינימאלית ולפיכך, ככלל, אין הצדקה לאישום נוסף הנוגע להלבנת כספים אלו. על כן, הוספת אישום נוסף בגין עבירת הלבנת הון ביחס לעבירות המקור האמורות, תעשה כשבוצעה פעולת הסתרה נוספת או נפרדת על פעולות ההסתרה שדי היה בהן כדי לגבש את עבירת מס.

10. נוכח אופיין המיוחד של עבירות מס ביחס לעבירות הלבנת הון, כאמור לעיל, והיסוד הנפשי המיוחד הקבוע בעבירת המס (סעיף 220 לפקודה) של 'במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס', כתב אישום בעבירה לפי סעיף 3(א) לחוק איסור הלבנת הון, יוגש מקום שבוצעו מעשים שמטרתם הסתרה או הסוואה של הרכוש האסור. ככלל לא יוגש כתב אישום בגין הלבנת הון בנוגע למעשים שמטרתם להסתיר רק את עצם ביצוע עבירת המס ואין בהם כדי להקל על שימוש בפירות עבירת המקור.

11. על אף העובדה שהגדרת "פעולה ברכוש" כוללת החזקה (ראו סעיף 1 לחוק איסור הלבנת הון), ברי שבעבירות מס אין, ככלל, מקום להגיש כתב אישום בעבירה לפי סעיף 4 לחוק איסור הלבנת הון נגד מבצע עבירת המקור, בגין עצם החזקת הרכוש, למעט במקרים חריגים, באישור פרקליט מחוז. מקרה חריג יכול להיות, למשל, אם עבירת המס בוצעה לגבי רכוש שהושג כתוצאה מעבירת מקור אחרת וחייב במס.

12. ככלל, אין להעמיד לדין בעבירה לפי סעיף 4 לחוק איסור הלבנת הון בגין "פעולה ברכוש" שעשה אדם, מקום שמדובר ברכוש אסור שמקורו עבירות מס בלבד (ושאחרת היה רכוש לגיטימי), והפעולה הינה שימוש ברכוש זה לצריכה עצמית, ולא העברה לאחרים ובסכומים סבירים. זאת, בכפוף לכך שהפעולה אינה פוגעת באפשרות לאתר את המקור של הרכוש האסור.

13. יודגש כי מדיניות אכיפה זו נוגעת למצבים בהם הלבנת ההון היא עצמית (self-laundersing), כלומר על ידי מעלים המס עצמו, ואינה נוגעת למצבים בהם פעולת הלבנת ההון מתבצעת על ידי צד ג'. הטעם לכך הוא הקרבה הגדולה בין דפוסי העלמת המס לבין דפוסי הלבנת ההון, כאמור לעיל.

## מדיניות התביעה בחילוט רכוש:

14. הוראות החילוט בחוק איסור הלבנת הון מאפשרות לבקש את חילוט הרכוש של מלבין ההון בשווי הרכוש ששימש לביצוע העבירה, איפשר את ביצוע העבירה, או שיועד לכך<sup>2</sup>.

15. תפיסה זמנית של רכוש לצורך חילוטו העתידי, יכול ותעשה בשלב החקירה על ידי שוטר לפי הוראות פקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נ"ח] התשכ"ט – 1969, בהפניה מסעיף 26 לחוק איסור הלבנת הון, או על ידי כל בעל סמכות אחר, ובשלב מאוחר יותר לפי סעיף 23 לחוק איסור הלבנת הון (המפנה לסמכויות שלפי פקודת הסמים המסוכנים), באישור בכתב של פרקליט המחוז. אישור זה נדרש כדי להבטיח כי תפיסה זו לא תפגע מעבר לנדרש בהמשך פעילות עסקו של החשוד מחד גיסא, ותאפשר חילוטו של רכוש בר חילוט בסוף ההליך, מאידך גיסא, והכל בהתאם לדין הנוהג. כמו כן, בטרם מתן אישור על ידי פרקליט מחוז כאמור, יינתן משקל גם לקיומן של טוענים לזכות שהוכרו בדין, ככל שישנם כאלו. יושם לב כי על פי הדין החוק והפסיקה, יש לזמן טוענים אלו כדי שיוכלו להעלות טיעוניהם בערכאות השיפוטיות.

16. במקרים בהם עורבב הרכוש שמקורו בעבירת המס ברכוש לגיטימי אחר, הופך גם הרכוש הלגיטימי לרכוש אסור בר חילוט לפי סעיף 21 לחוק. במקרה כזה, סמכות פרקליט מחוז להגיש בקשה לסעדים זמניים, צריכה, בכל הקשור לעבירות המס כאמור, להיות מופעלת במידתיות, בהתחשב בקווים המנחים הבאים: חלקו היחסי של הרכוש האסור ברכוש הלגיטימי, מידת הפגיעה בערך המוגן הנוסף, שיטתיות, תחכום או מורכבות ההסתרה, החשש שהרכוש ישמש להמשך ביצוע עבירות (מניעה מצבית), זיקה לארגוני פשיעה ולארגוני טרור ועוד.

כך למשל, כאשר מדובר ברכוש אסור שמקורו בעבירות מס, שעורבב בעסק הפועל באופן חוקי, אשר מוכח כי מקורותיו אינם נובעים מכספי עבירות, ובעסק מעורבים צדדים שלישיים שאינם קשורים לעבירות, במישרין או בעקיפין, הרי שככלל לא יתבקש צו חילוט זמני מכוח סעיף 136 לפקודת הסמים המסוכנים שיהיה בו כדי לשבש באופן מהותי את פעילותו של העסק לרבות עיסוקו של מייצג.

---

21 2. חילוט רכוש בהליך פלילי

(א) הורשע אדם בעבירה לפי סעיפים 3 או 4, יצווה בית המשפט, זולת אם סבר שלא לעשות כן מנימוקים מיוחדים שיפרט, כי נוסף על כל עונש יחולט רכוש מתוך רכושו של הנידון בשווי של רכוש שהוא -

(1) רכוש שנעברה בו העבירה, וכן רכוש ששימש לביצוע העבירה, שאיפשר את ביצועה או שיועד לכך;

(2) רכוש שהושג, במישרין או בעקיפין, כשכר העבירה או כתוצאה מביצוע העבירה, או שיועד לכך.

(ב) לענין סעיף זה, "רכושו של הנידון" - כל רכוש שנמצא בחזקתו, בשליטתו או בחשבונו.

17. כשמדובר בחילוט רכוש מעורבב כאמור בסעיף 16 לעיל, המדינה תסתפק בצו חילוט זמני רק על חלקו "האסור" של הרכוש (לרבות רכוש בשווי "הרכוש האסור"), ובהטלת שיעבוד ומתן ערבויות מתאימות, לרבות ערבויות אישיות, שיינתנו להבטחת החילוט הסופי- היה וייקבע בסוף ההליך על ידי בית המשפט. למען הסר ספק – הנחיה זו אינה באה לפגוע בנושא הגבייה האזרחית של מס מהנישום, ובכלל זה באמצעות פקודת המסים (גבייה) והטלת עיקולים.

18. ככלל, בטרם הגשת כתב אישום, לא תבוצע תפיסה זמנית של "רכוש בשווי" של מייצג, אשר סייע- לפי החשד- להלבנת הון, כאשר החשד נגד המייצג מבוסס על הודעת לקוחו בלבד, ובהעדר ראיות תומכות נוספות.

19. בבקשה לחילוט סופי בשל עבירות מס, יש לפעול על פי העקרונות דלעיל. במקרים בהם הוכח כי מקורו של הרכוש האסור הינו בעסקים לגיטימיים, והרכוש הינו רכוש אסור, אך בשל עבירות מס שבוצעו, יש ליתן לכך משקל בקביעת היקף הרכוש שחילוטו מתבקש. זאת, תוך מתן ביטוי להיבט המעין עונשי והמניעתי שבחילוט, לעקרון שעל פיו לא יצא חוטא נשכר ("הוצאת בלעו של גזלן מפיו"), וכן תוך בחינת השאלה האם שולמו בינתיים כל המיסים מצידו של העבריין (הסרת מחדל).