

הנחיות פרקליט המדינה	הנחיית פרקליט המדינה מספר 2.31 - חקירת עבירות מס יחד עם עבירות פליליות "רגילות" וצירופן יחד בכתב האישום – הוראת שעה
	י"ט בשבט התשע"ז, 15 בפברואר 2017

2.31 - חקירת עבירות מס יחד עם עבירות פליליות "רגילות" וצירופן יחד בכתב האישום – הוראת שעה

עניינה של הנחיה זו בחקירת עבירות מס יחד עם עבירות פליליות אחרות "רגילות", המיוחסות לנאשם, שמהן צמחה לאדם הכנסה וצירופן יחד בכתב האישום. הנחיה זו גובשה בשיתוף עם רשות המיסים כהוראת שעה וכחלק ממדיניות התביעה לאכיפה כלכלית משולבת (פלילי, אזרחי ופיסקאלי).

המסגרת החוקית:

1. הנחיה זו תחול על עבירות מס מסוג פשע המהוות את העבירות החמורות על חוקי המס, ובכלל זה על העבירות הנפוצות שלהלן (אין מדובר ברשימה ממצה):

(1) סעיף 220 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

(2) סעיף 98(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963

(3) סעיף 117 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.

2. נמצא כי על פי הקריטריונים שיובאו להלן קיימת הצדקה לצירוף עבירת מס חמורה מסוג פשע לעבירה פלילית אחרת, ניתן יהיה לצרף לה גם עבירות מס נוספות (לרבות עבירות עוון) בכפוף לשיקול דעת ובהתאם לנסיבות העניין.

חלק כללי

3. כידוע, עבירות פליליות מצמיחות לעתים רווח כספי למבצעהן. במקרים רבים, תכלית העבירה והמניע העומד ביסודה הוא ברצון הנאשם להפיק רווחים כספיים.

4. לצד האינטרס הציבורי המובהק שבמיצוי הדין בגין עבירות פליליות שעניינן בעצם ביצוע העבירה (כדוגמת עבירת שוד), קיים אינטרס ציבורי נוסף שעניינו במתן ביטוי לערך המוגן שנפגע כתוצאה מעבירת המס שנלוותה לעבירה הפלילית, וזאת באמצעות העמדה לדין גם בגין עבירת המס.

5. בנוסף, העמדה לדין בגין עבירת המס לצד העבירה הפלילית מקדמת את העיקרון על פיו "לא יצא חוטא נשכר" גם בהיבט הכספי, וזאת באמצעות מתן אפשרות בידי גורמי האכיפה ובית המשפט להטיל סנקציות מותאמות בגין עבירות המס שבוצעו.
6. עם זאת, לצורך החלטה על העמדה לדין בגין עבירת מס לצד העבירה הפלילית – יש ליתן את הדעת למכלול הנסיבות והשיקולים הרלוונטיים בכל תיק ספציפי, כמפורט בהנחיה זו. יהיו מקרים שבהם יהיה מקום להאשים הן בעבירה הפלילית "הכללית" והן בעבירת המס בכתב אישום אחד – הכל כמפורט להלן.
7. עבירות המס החמורות משתרעות על קשת רחבה של מקרים. חלקן סבוך הן בפן העובדתי והן בפן המשפטי (תכנוני מס, אופן רישום עסקאות בספרים ועוד) וחלקן פשוטות מאוד. כך לדוגמה, מקרה של אי דיווח לפקיד השומה על הכנסה מסוימת בכוונה להתחמק מתשלום מס. למעשה, תרחיש זה מהווה מקרה פרטי של קבלת דבר במרמה: המרומה הוא פקיד השומה; המרמה הוא הנישום שהפיק הכנסה ולא דיווח עליה בניגוד לדין; וה"דבר" שהתקבל הוא הנחת דעתו של פקיד השומה לכך שהנישום לא הפיק הכנסה.
8. לרוב, הנחיה זו תחול על התרחיש הפשוט שתואר לעיל: מקרה בו אדם החשוד בביצוע עבירה פלילית שהפיקה לו הכנסה (לדוגמה: הפקת הכנסה מסמים, סחר בנשק, סחר בנשים, מעילה וכיוב') – לא רשם הכנסות אלו בספריו ולא דיווח עליהן לפקיד השומה. ככל שלא הוציא חשבוניות על הכנסה זו יש בכך, על פי רוב, כדי להצביע על כוונתו להתחמק ממס. בנסיבות אלו, יש מקום להאשימו בכתב האישום שיוגש בגין העבירה העיקרית גם בעבירות מס לצד העבירה הפלילית "הרגילה", שאזי החלק העובדתי באישום המס יהיה פשוט מאוד: תיאור השנים בהם נצמחה ההכנסה, גובה ההכנסה וייחוס הכוונה להשתמט מתשלום המס. בנוסף לכך, ברשימת העדים יש להוסיף תעודת עובד ציבור מרשויות המס כי הנ"ל לא דיווח על הכנסות (בד"כ הנאשם לא מדווח כלל).

התווית מדיניות התביעה

א. קריטריונים לצירוף עבירות מס לעבירות פליליות אחרות

9. החלטה על צירוף עבירת מס לעבירה פלילית אחרת שבשלה הפיק הנאשם רווח כספי בכתב האישום, תעשה בהתאם לכללים המפורטים להלן:
- א. ככלל, עבירת מס בגין הכנסה שצמחה ממעשי עבירה, בסכום העולה על 500,000 ₪ - לעניין סעיף 1(1) לעיל, או עבירת מס בסכום העולה על 100,000 ₪, לעניין סעיף 1(2) ו-1(3) לעיל – תצורף לכתב האישום הפלילי;

ב. לעניין סעיף 1(1) לעיל, עבירת מס הכנסה בשל הכנסה שבין 500-250 אלף ₪ תצורף לכתב האישום רק בהיווסף שיקול המצדיק זאת, ולעניין סעיף 1(2) ו-1(3), עבירת מס בסכום של בין 50,000 ל-100,000 ש"ח, תצורף לכתב האישום רק בהיווסף שיקול המצדיק זאת. שיקול שכזה, יכול שיהיה, בין היתר: עבר פלילי, התנהלות עבריינית שיטתית שהצמיחה את ההכנסה האמורה, משך זמן משמעותי שבמהלכו צמחה ההכנסה, וכיוצ"ב.

ג. צירוף עבירת מס לפי סעיף 1(1) בשל הכנסה הנמוכה מ-250,000₪, או צירוף עבירת מס לפי סעיף 1(2) ו-1(3) בשל מס הנמוך מ-50,000₪, יעשה באישור פרקליט מחוז.

10. במקרה בו הוחלט שלא לכלול בכתב האישום עבירת מס לצד עבירות אחרות המיוחסות לנאשם, ישקול תובע להעביר את המידע לפקיד שומה חקירות, על מנת שיבחן נקיטת הליך פלילי נפרד.

11. לעבירות שנעברו בזיקה לארגון טרור או ארגון פשיעה, יש חומרה ומאפיינים מיוחדים, כך שקיים אינטרס ציבורי בהעמדה לדין בעבירות המס (לצד העבירות הפליליות הרגילות) גם בסכומים נמוכים מהאמור בסעיף 9'א'-ב' לעיל. על כן, לא נדרש בהן אישור מיוחד להעמיד לדין גם בעבירות המס ולא תחול מגבלת הסכומים שפורטה לעיל כתנאי להוספת אישום מס לכתב אישום מסוג זה.

ב. היחידה החוקרת

12. ככלל, כאשר רשות המיסים אינה מעורבת בחקירת החשוד בגין עבירה כאמור, תזמן המשטרה חוקר מרשות המיסים כדי שייסיע בחקירת החשדות מתחום המס.

13. רשות המיסים תעמיד באופן מידי חוקר לטובת משימה זו. הרשות תעביר למשטרה ולפרקליטות שם של איש קשר שיתאם העמדת חוקר בכל מקרה שכזה.

14. אין באמור לעיל כדי לגרוע מן הסמכות הנתונה לשוטר על פי דין לחקור עבירות מס ולהזהיר חשודים. סמכות זו תופעל במקרים חריגים ו/או דחופים ורק לאחר התייעצות עם הפרקליט המלווה, כאשר מונה כזה ועם החוקר שיועמד על ידי רשות המיסים להיות איש קשר לצורך ביצוע הנחיה זו.

ג. היחידה התובעת

15. ככלל יש לראות בעבירת מס בגין הכנסה שצמחה מעבירה פלילית, עבירה הכרוכה ושלובה בעבירה העיקרית (לפי ס"ק (4) לחלק ג' לתוספת ראשונה א' לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח

משולב], תשמ"ב-1982¹) ומשכך רשאי פרקליט מחוז או ראש חטיבת תביעות לקבוע כי התיק יטופל ביחידת תביעות.

16. יחידת התביעות אשר תקבל תיק כאמור לטיפול, תוכל להסתייע בתובעים מרשות המיסים או מפרקליטות המחוז הרלוונטית, בהתאם להחלטת פרקליט המחוז. זאת, לצורך הכנת האישום והופעה בו, לרבות התייצבות פרקליט בבית המשפט בחלק מהדיון שיעסוק בעבירות המס, ככל שהדבר יידרש. במקרה שרשות המיסים התבקשה לסייע כאמור, יצטרף תובע מרשות המיסים לטיפול בתיק.

17. הסדר זה של העברת תיקים ובהם אישומי מס תוך מתן סיוע מצד הפרקליטות או תובעי רשות המס, ליחידת התביעות, יבחן אחת לששה חודשים, וזאת כדי לעמוד על מידת הצלחתו, על מידת העומס שיש בו כדי להטיל על יחידות התביעה וכו'. אחת לששה חודשים, יקיימו המשנים לפרקליט המדינה (עניינים פליליים ואכיפה כלכלית) ישיבה עם נציגי הגופים הרלוונטיים כדי לבחון את אופן היישום של האמור בהנחיה זו.

ד. העברת מידע מיחידת החקירות/התביעות לפקיד השומה האזרחי ו/או מנהל משרד מע"מ

18. במקרה שבו סבר חוקר או תובע כי מתעורר חשד שנעברה עבירת מס, אך החליט להימנע מחקירה או אישום בגין הכנסה שצמחה מעבירה, יודיע על כך קצין החקירות או התובע (בהתאם לעיתוי קבלת ההחלטה להימנע מהתייחסות לעבירת מס) לפקיד השומה ו/או מנהל משרד מע"מ לפי העניין, אשר ישקול הוצאת שומה אזרחית בגין הכנסה זו וייתן משקל מוגבר לעובדה שהכנסה הופקה כתוצאה מעבירה פלילית – כשיקול תומך בהוצאת שומה.

19. הוגש כתב אישום בגין עבירת מס לצד האישום בעבירה העיקרית, יועבר עותק מכתב האישום ובהמשך אף דיווח על הכרעת הדין לפקיד השומה ו/או מנהל משרד מע"מ לפי העניין לצורך הטיפול האזרחי.

ה. שונות:

20. תובע השוקל צירוף של עבירת מס לעבירה פלילית אחרת, ייוועץ, ככל הנדרש, עם חוליית האכיפה הכלכלית ועם הרפרנטים הפרושים בכל המחוזות, לצורך סיוע והנחיה באופן ניסוח כתב אישום זה.

21. הוגש כתב אישום בגין העבירה הפלילית הרגילה בנפרד מכתב אישום בגין עבירת המס, יעשה הדבר בתיאום בין התובעים השונים.

¹ "עבירה אחרת שבטיפול פרקליט ואינה בסמכותו הייחודית של בית משפט מחוזי, שנחקרה יחד עם עבירה שבטיפול תובע משטרתי והיא כרוכה ושלושה בה, ואשר פרקליט מחוז מצא כי בנסיבות העניין, העבירה שבטיפול התובע המשטרתי היא העבירה המרכזית."

22. בטיעוניה לעונש תבקש התביעה מבית המשפט לראות בעבירת המס אירוע נפרד מהעבירה הפלילית הרגילה וזאת בשל היותה פוגעת בערך מוגן נוסף ונפרד. לפיכך, יש לבקש מבית המשפט כי יושת עונש שישקף הן את חומרת העבירה הפלילית שאינה עבירת מס, והן את חומרת עבירת המס. בנוסף וככלל, יש לדרוש שהעונשים כולם או חלקם, יגזרו במצטבר.
23. הוסף אישום מס לעבירה פלילית, ימנע התובע ליתן, במסגרת המשא ומתן להסדר טיעון, הבטחות כלשהן ביחס לגובה חבות המס האזרחית. זאת, למעט במקרה של תיאום מראש ובכתב מול פקיד השומה ו/או מנהל משרד מע"מ לפי העניין.
24. מחיקת אישום בגין עבירת מס או הקלה בו במסגרת משא ומתן להסדר טיעון, תעשה לאחר התייעצות עם הממונה הרלוונטי בפרקליטות המחוז האחראי על נושא האכיפה הכלכלית ובתיאום עם מנהל המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה. בנוסף, יש ליידע את פקיד השומה הרלוונטי / ממונה מע"מ או כל גורם רלוונטי אחר ברשויות המס.
25. לקראת שלב הטיעונים לעונש בתיקים בהם שולבו עבירות מס, יש להתעדכן מול פקיד השומה ו/או מנהל משרד מע"מ לפי העניין, על מצב הסרת המחדלים, וכן להתייעץ עם מומחי התוכן הרלוונטיים במחוזות השונים ביחס למתחמי ענישה רלוונטיים לתיק.
26. הוראה זו תבחן לקראת תום שנה ממועד כניסתה לתוקף, ובעיקר יבחן יישומן של ההוראות הקבועות בסעיפים 9, 13 ו-17.