

לשכת רואי חשבון בישראל

מחוז ירושלים

עבירות מס והלבנת הון

זכויות בחדר החקירות

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד

באתר מיסים ועסקים בע"מ

אתר האינטרנט

www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il



מלכודות חוק ועבירות מס



עזרה ראשונה לנחקרים



הליכי חקירה – עשה ואל תעשה



ביקורת חקירתית – היבטי מס, לרבות גילוי מרצון



אחריות מנהלים ונושאי משרה לעבירות



פסיקה ועדכונים - 2015-2016



שאלות, תשובות וטיפים



רשות המסים רוצה לדעת הכל עליכם מה כוללת הצעת החוק שהאוצר מקדם?
הצעת החוק שמקדם האוצר נועדה לאפשר לרשות המסים לקבל מהבנקים וממוסדות פיננסיים מידע אישי על לקוחותיהם



אחריות המסייע לדיווח הנישום

פס"ד אביגדור יצחקי

כתב אישום כנגד רו"ח יצחקי בגין:
סיוע לאחר מלהתחמק מתשלום מס
במסגרת הליך של "גילוי מרצון"
ביהמ"ש קבע כי אין "ידיעה מוקנית"
לרואה החשבון.

ת"פ 09-3454

מדינת

ישראל נגד

אביגדור

יצחקי

(16.9.2014)

אחריות פלילית בתכנון מס

הנאשמים נדרשו לתכנן עסקת מכר באופן שיביא להפחתת נטל המס המתחייב.

התקבלה טענת הנאשמים, רואי חשבון, לפיה החלטת המדינה להעמידם לדין, ובה בשעה להימנע מלהעמיד לדין את הנישומים, תוך קבלת טענת ההסתמכות על עצת מומחה וטעות במצב משפטי, מהוות אכיפה בררנית פסולה ומעמידה להם "הגנה מן הצדק"

ת"פ 4787/08

מדינת ישראל

נגד מרדכי

גרינוולד

(28.3.2010)

שימוש בכל
מרמה, ערמה
או תחבולה

השמטת פרטים
מדו"ח שנערך
לפי הפקודה

הצגת מסמך כוזב
למשלם הכנסה
לצורך מניעת ניכוי
מס במקור או לשם
הפחתתו

עבירות מס עפ"י סעיף 220 לפקודת מס הכנסה

(מרמה, זדון, כוונה, סיוע)

תרשומות או
אמרות כוזבות
בדו"ח שנערך לפי
הפקודה

זיוף פנקסי
חשבונות

השבת תשובות
כוזבות על שאלות

זכויות חשוד



הזכות להיוועץ עם עו"ד

סעיף 34 לחוק סדר הדין הפלילי
(סמכויות אכיפה – מעצרים), התשנ"ו - 1996

• ביקש עצור להיפגש עם עו"ד -
יאפשר האחראי על החקירה את
הפגישה ללא דיחוי.

• הפגישה תערך ביחידות ובתנאים
המבטיחים את סודיות השיחה,
אולם באופן המאפשר פיקוח על
תנועותיו והתנהגותו של העצור.

• הקצין הממונה רשאי להורות
בהחלטה מנומקת בכתב על דחיית
הפגישה.



זכות השתיקה

הזכות להימנע מהפללה עצמית

סעיף 2(2) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות)
סעיף 47 לפקודת הראיות



עזרה ראשונה לנחקרים



- לפני שתמסור גרסה כלשהי - עמוד על זכותך להיוועץ בעורך דין.
- אמור דברים שחשוב שייאמרו, גם אם החוקר לא שאל אותך עליהם.
- אם אינך זוכר את התשובות, אמור כי אינך זוכר.
- אם אתה נשאל על מסמכים, בקש לראות את המסמכים בטרם תשיב.
- אם אתה חולה, או חש עייפות או חולשה, ציין זאת לפני החוקר ובקש להשהות את החקירה או לסיימה. אם החוקר מסרב, בקש כי הדבר יירשם בהודעה.
- כל מה שתאמר לחוקר ו/או לנחקר אחר לפני גביית ההודעה, בהפסקה, במהלך גביית ההודעה ובסיומה - יכול לשמש נגדך, גם אם ההודעה מוקלטת, וגם אם החוקר אומר לך אחרת.

עזרה ראשונה לנחקרים

המשך...



- מיד בתום החקירה עליך לעלות על הכתב את כל הזכור לך. הדבר חשוב מאוד להמשך.
- עומדת לך, על פי החוק, זכות השתיקה.
- היזהר משיבוש הליכים לאחר החקירה.
- יש לזכור כל העת כי הדבר החשוב ביותר הוא ההודעה הכתובה.
- בתום גביית ההודעה, ולפני שאתה חותם עליה, עליך לקרוא היטב את ההודעה שמסרת. אם מדובר בחקירה ארוכה המשתרכת על כמה עמודים, מומלץ לבקש לקרוא את ההודעה בתום כל עמוד.
- אם ההודעה אינה משקפת את דבריך במדויק, עליך לבקש מהחוקר לתקן אותה. אם החוקר מסרב - אל תירתע והתעקש על כך.

WARNING

המנע מביצוע
שיחות טלפוניות
בחדר החקירות
ובמסדרונות -
מצותתים לך!!!

WARNING

צילום בחדר
החקירות -
שים לב אתה
לא לבד!!!

WARNING

תרגילי חקירה עשה ואל תעשה

WARNING

הכנסת מדובב
לחדר החקירות -
המנע מלדבר עם
אנשים לא מוכרים
בזמן החקירה

WARNING

מעקב וציתות אחר
חשוד לאחר
החקירה - המנע
מלשוחח עם אחרים
לאחר החקירה על
פרטיה

WARNING

טענת "הגנה מן הצדק"

מבחן "תלת שלבי" לביטול כתב אישום על הסף
(אפשר כבר בשלב השימוע או כופר) לפי טענת "הגנה מן הצדק"
(ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ)

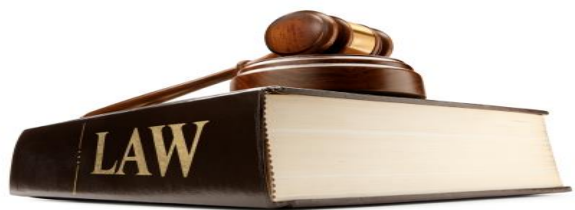
1. זיהוי הפגמים שנפלו בהליכים אשר ננקטו בעניינו של הנאשם, במנותק משאלת חפותו או אשמתו (אזהרה, ייעוץ עו"ד, חיפוש, האזנת סתר, חומר מחשב, הפרת חיסיון בדין ועוד)
2. יש לבחון, אם בקיומו של ההליך הפלילי, חרף הפגם, יש משום פגיעה בעקרונות של צדק והגינות משפטית. מבחן זה מאזן בין האינטרסים השונים בהתייחס לנסיבות הקונקרטיות של ההליך.
3. בית המשפט יבחן, האם לא ניתן לרפא את הפגמים אשר נתגלו באמצעים מתונים ומידתיים יותר מאשר ביטולו של כתב האישום.

הזכות לקבלת חומרי חקירה מלאים כ- "הגנה מן הצדק" או ביטול צווי שומה

ת"פ 155-05-11 רשות המיסים נגד
אילן אסולין וד.ס.ד.ס מתכת 2005
בע"מ (ניתן ביום 3.2.2015)

זכותם של עברייני מס לקבל חומר חקירה על מנת שיוכלו להתגונן בפני האישומים כנגדם, ולצפות להליך מהיר וענייני, למניעת אפלייתם לרעה לעומת עבריינים אחרים ובעיקר להליך צודק וענייני של חקירת עניינם ללא התעמרות מיותרת ולא עניינית.





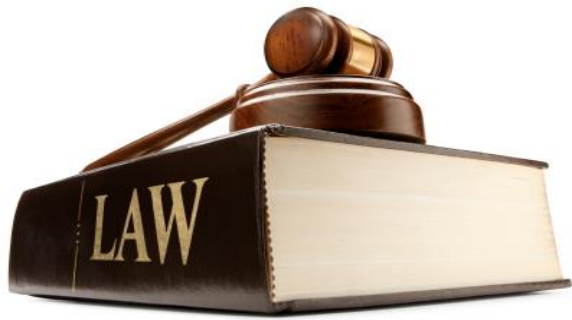
פסיקה ועדכונים - 2016

22.2.2016 - אושרה בקריאה ראשונה **הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 221), התשע"ו-2016**, אשר נועדה לאפשר למדינת ישראל ליישם את הסכם חילופי המידע על חשבונות בנקים של אזרחי ארה"ב בישראל ולחתום על הסכמים נוספים לחילופי מידע בינלאומיים שימנעו העלמות מס, בהתאם למקובל היום בעולם, וליישם.

כתוצאה מיישום ההסדר בהצעה זו, צפויה רשות המסים לקבל מידע גורף אודות תושבים ואזרחים זרים המנהלים חשבונות במוסדות בנקאיים ופיננסיים אחרים.

17.2.2016 - מחלקת החקירות ברשות המיסים עצרה יהלומן שדיווח לראשונה בהצהרת ההון שלו על חשבון בשוויץ, בלי לבקש גילוי מרצון באופן מסודר אשר יכול היה לתת לו חסינות פלילית.

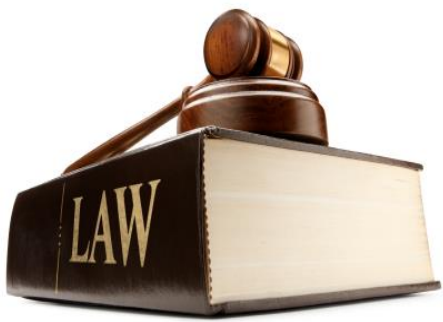
פסיקה ועדכונים - 2015



14.12.2015 - ע"מ 13619-02-13 שלמה כהן נגד מנהל מע"מ אשדוד -
עוסק אשר לא ניהל פנקסי חשבונות כדין, חשוף לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה שתערך לו על ידי מנהל מע"מ או על ידי פקיד השומה, אשר עלולה להגיע לסכומי חיוב מס נכבדים ביותר. בהתאם לפסיקת בתי המשפט, למרות פסילת ספרי החשבונות של העוסק, הוא רשאי להוכיח את ההכנסות ואת ההוצאות שהיו לו בפועל ולבקש כי השומה לפי מיטב השפיטה תבוסס עליהם ולא תהיה שרירותית.

3.12.2015 - ע"מ 24972-09-12 בר גאון אנרגיה 2003 בע"מ נגד פקיד שומה אשקלון - חובתו של הנישום להוכיח כי התחשיב כלכלי שנערך לעסקו אינו נכון.

פסיקה ועדכונים - 2015



8.10.2015 - ע"מ 46393-03-13 סלוקי כהן נ' פקיד שומה אשקלון -
למרות שעל הנישום חל נטל ההוכחה להסבר בגידול בהון בקבלת מתנות או העברות מקרובי משפחה שמקורם בארץ אויב האוסרת על העברת רכוש לישראל והמציבה מי שמנסה לעשות זאת בסכנה מוחשית, **יפחת רף ההוכחה הנדרש בכל הקשור לרמת התייעוד והרישום של העברות כספיות ספציפיות, אך עדיין קיים רף הוכחה מינימלי אותו יש לעבור בהוכחת קבלת הכספים מהמשפחה בחו"ל.**

17.9.2015 - ע"מ 11684-09-12 פולק יהודה נחום נגד פקיד שומה גוש דן -
החובה להוכיח כי הכנסה מסוימת חייבת במס מוטלת דווקא על פקיד השומה.

הליך "גילוי מרצון"

- ❖ תוקף נוהל גילוי מרצון עד ליום 31.12.2016.
- ❖ תוקף הוראת השעה לגילוי מרצון אנונימי או מקוצר - הוארכה עד ליום 30.6.2016.
- ❖ הצהרה על כלל הכנסות ונכסים בלתי מדווחים בארץ ובחו"ל.
- ❖ חסינות מהליכים פליליים לגבי מידע שנמסר במסגרת הליך גילוי מרצון.

- מתאים לבעלי הון שחור שהתקבל בירושה ו/או במתנה
- מתאים לבעלי חשבונות בנק לא מדווחים בחו"ל
- מתאים לבעלי הכנסות שצברו הון שחור לא מדווח בישראל או בחו"ל
- מתאים למחזיקי מזומנים – לפני שיכנס חוק איסור תשלום במזומן
- מתאים לבעלי נכסים ו/או חברות בחו"ל

מסלולי הגשה - נוהל גילוי מרצון

בקשה אנונימית-

1. בקשה תקפה עד ליום 30.6.2016.
2. הבקשה תוגש לסמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין של רשות המיסים
3. טיפול בבקשה - זמן מקסימאלי 180 יום !?

המסלול המקוצר-

1. סך ההון בבקשה עד 2,000,000 ₪, וההכנסה החייבת אינה עולה על 0.5 מיליון ₪
2. תשלום המס תוך 15 יום מיום מסירת הודעת התשלום.
3. אין אפשרות להגשת בקשה אנונימית.

קיזוז הפסדים-

1. קיזוז הפסדים הנובעים מהגילוי מרצון כנגד הכנסות פרותיות או רווח הון.
2. לא יתאפשר קיזוז הפסדים עליהם הוצהר בדוחות שהוגשו קודם לבקשה כנגד רווחים או הכנסות עליהם הוצהר בגילוי מרצון.

אחריות מנהלים . ונושאי משרה לעבירות

המישור האזרחי:

סעיף 117 לפקודת מס הכנסה:

"המנהל או כל פקיד ראשי אחר של חבר-בני-אדם מואגד יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שעשייתם נדרשת על פי פקודה זו בשביל שומת אותו חבר-בני-אדם ובשביל תשלום המס".

המישור הפלילי:

סעיף 224א לפקודת מס הכנסה:

"חבר-בני-אדם שעבר עבירה לפי הסעיפים 220-215, יראו כאשם בעבירה גם כל אדם אשר בשעת ביצוע העבירה היה מנהל פעיל, שותף, מנהל חשבונות או פקיד אחראי, נאמן או בא-כוח של אותו חבר, אם לא הוכיח אחת משתי אלה:

(1) העבירה נעברה שלא בידיעתו;

(2) שהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה.

אחריות מנהלים לעבירות

”על מנת להשית אחריות פלילית בגין עבירה, שבצעה חברה, על מנהלה, מוטל על התביעה הנטל להוכיח כי הנאשם לא רק היה מנהל אלא גם ”מנהל פעיל”.

(435/96 שוסטר דורון נ' מדינת ישראל ניתן ביום 9.7.96).

”לעניין נטל ההוכחה, נדרשת התביעה להוכיח מעל לספק סביר כי נאשם הוא ”מנהל פעיל”, ורק אז עובר הנטל אל הנאשם לשכנע, כי העבירה נעברה שלא בידיעתו ושנקט כל אמצעים סבירים להבטחת שמירתו של חוק זה, ועליו לעשות זאת במאזן הסתברויות”.

(ע”פ 4675/97 רוזוב נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 19.8.99).

המונח שאותו יש לפרש איננו "מנהל" כי אם "מנהל פעיל". מונח זה יש לפרש כך שיחול, על אותם נושאי משרה שבכוחם למנוע (או לצמצם) בפועל את מעורבות החברה בביצוען של עבירות לפי החוק (ע"פ 4855/02 מדינת ישראל נ' בורוביץ, ניתן ביום 31.3.05).



מיהו מנהל
פעיל?



כוחו של "מנהל פעיל" למנוע או לצמצם את מעורבות החברה בביצוע עבירות, חייב לנבוע מהקשר בין תפקידו לבין התחום שבו בוצעה העבירה. המאפיין את בעלי התפקידים, הנושאים באחריות, היא החובה המוטלת עליהם מכוח תפקיד מסוים בתחום שבו בוצעה העבירה.

(דנ"פ 5189/05 איילון חברה לביטוח בע"מ נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 20.4.06)

יש לפרש תחיקה, המטילה אחריות על נושאי תפקידים, באופן מצמצם, כך שיכללו בהם רק אותם בעלי התפקידים, הקשורים בתחום שבו בוצעה העבירה, גם אם על-פי לשון ההוראה ניתן לחייב באחריות נושאי תפקידים, שעל-פי המתכונת ההיררכית של הארגון לא היו אמורים לטפל בתחום שבו בוצעה העבירה על-ידי התאגיד.

(רע"פ 5389/01 המועצה האזורית לב השרון נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 18.5.03).



מיהו מנהל
פעיל?

לעניין "מנהל פעיל" נדרש להוכיח כי "היה פעיל בניהול השוטף של החברה ובכך די לעניין אחריותו כ'מנהל פעיל', גם אם לא היה רשום בחברה כמנהל".

(רע"פ 9341/02 יוסף מנצורה נ' מדינת ישראל, ניתן ביום 5.11.02).



החובות החלות על עו"ד או רו"ח

הנותן שירות עסקי

סעיף 8ב (א) לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000

"נותן שירות עסקי" - עורך דין או רואה חשבון, שמבצע או מתבקש לבצע, בעבור לקוח, שירות עסקי במסגרת שירות מקצועי מטעמו.

"שירות עסקי" - מהו?

- (1) קנייה, מכירה או חכירה לדורות של נכסי דלא ניידים.
- (2) קנייה או מכירה של עסק.
- (3) ניהול נכסי הלקוח, ובכלל זה ניהול כספים, ניירות ערך ונכסי דלא ניידים, וכן ניהול חשבונות של לקוח בתאגיד בנקאי או באחד מהגופים המנויים בפרטים 1 עד 4 ו-6 לתוספת השלישית (חבר בורסה, חברה בעלת רישיון זירה, מנהל תיקים, מבטח וסוכן ביטוח כהגדרתם בסעיף 1 לחוק הפיקוח על עסקי ביטוח, התשמ"א-1981, חברה מנהלת כהגדרתה בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים, התשס"ה-2005 לגבי קופות הגמל שבניהולה, בנק הדואר).
- (4) קבלה, החזקה או העברה של כספים לצורך הקמה או ניהול של תאגיד;
- (5) הקמה או ניהול של תאגיד, עסק או נאמנות לאחר.

החובות החלות על עו"ד או רו"ח

הנותן שירות עסקי

תיקון 13 לחוק איסור הלבנת הון, תש"ס-2000

צו איסור הלבנת הון (חובת זיהוי, ניהול רישומים של נותן שירות עסקי למניעת הלבנת הון ומימון טרור), התשע"ה 2014

חובת זיהוי לקוח – החל מיום 2.9.2015



טופס זיהוי והכרת הלקוח



בחינת הסיכון להלבנת הון או מימון טרור על ידי נותן השירות ← הסתייעות ב"דגלים אדומים"



נותן השירות יבחן האם שם הלקוח מופיע ב"רשימת פעילי וארגוני הטרור" המפורסמת על ידי משרד הביטחון

עורך דין ←
רואה חשבון ←

← נותני שירות עסקי



השירות המבוקש מצוי בסיכון גבוה להלבנת הון או מימון טרור - על נותן השירות להימנע מביצוע פעולה עבור הלקוח.

החובות החלות על עו"ד או רו"ח הנותן שירות עסקי

"דגלים אדומים במתן שירות עסקי"

סוגי לקוחות בסיכון גבוה להלבנת הון או מימון טרור

לקוח המסרב
למסור פרטים
נדרשים למילוי הצו

פעולות במזומנים
בסכומים גבוהים בלא
הסבר או הגיון עסקי

איש ציבור זר

נדרש שירות עסקי בנוגע
לכספים אשר לנותן
השירות העסקי התעורר
חשש באשר למקורם

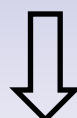
תוספת רביעית - צו
איסור הלבנת הון (חובת
זיהוי, ניהול רישומים
של נותן שירות עסקי
למניעת הלבנת הון
ומימון טרור), התשע"ה

חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו–2015

בתחולה מיום 1.1.2016



סוגי חוות דעת החייבות בדיווח



חוות דעת הסותרת את
עמדת רשות המיסים

תכנון מדף

שכר הטרחה של היועץ
תלוי בסכום יתרון המס
של מקבל חוות הדעת

נישומים עליהם לא חלה חובת דיווח:

1. "מוסד ציבורי" כמשמעו בסעיף 9(2) לפקודה.
2. יחיד או חבר בני אדם שהכנסתם, למעט הכנסה מרווח הון, אינה עולה על שלושה מיליון ₪ לשנת המס.
3. יחיד או חבר בני אדם שהכנסתו מרווח הון לא עלתה על מיליון וחצי ₪ בשנת המס, אם חוות הדעת ניתנה בקשר להכנסת רווח ההון.

הסתמכות על חוות דעת מומחה

הקריטריונים בהם צריכה לעמוד חוות - דעת אשר תשמש כהגנה בפני אישום פלילי:

1. התבססות על מלוא התשתית העובדתית הרלוונטית.
2. נותן חוות דעת יהיה בעל מומחיות בתחום הספציפי.
3. חוות הדעת תהיה בכתב.
4. כאשר ניתן לקבל חוות-דעת של רשות מוסמכת, כגון של רשות המיסים, יש לבקש מעורך הדין כי יפנה לרשות על מנת לקבל את חוות-דעת הרשות, ואין זה ראוי במקרה שכזה, לצורך הגנה מפני אישום פלילי, להסתמך על חוות הדעת של עורך הדין בלבד

**תנאי 4 בוטל!! (ע"פ 5672/05 טגר נגד מדינת
ישראל (21.10.2007)).**

ע"פ 845/02
מדינת ישראל
נגד תנובה
(10.10.2007)

ביקורת חקירתית

גילוי דעת 92

המבחן להבחנה בין טעות לתרמית להצגה מוטעית בדוחות הכספיים הוא "מבחן הכוונה".

שני סוגים להצגה מוטעית



הצגה מוטעית שמקורה
בשימוש בלתי מורשה בנכסים



הצגה מוטעית שמקורה
בתרמית בדיווח כספי

ביקורת חקירתית

גילוי דעת 92

אחריותם של המופקדים על בקרת העל ושל ההנהלה:

האחריות למניעת טעויות והונאות וגילויין מוטלת על הדירקטוריון וההנהלה והיא אינה מתפקידו של רואה החשבון המבקר.

אף על פי זאת, על רואה החשבון המבקר לתכנן את הביקורת באופן שתאפשר לו איתור (גילוי) הונאות או טעויות מהותיות.

על המבקר לקיים גישה של ספקנות מקצועית במשך הביקורת, תוך שהוא מכיר באפשרות שייתכן שקיימת הצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית, למרות ניסיון העבר של המבקר עם הגוף המבוקר לגבי הגינותה ויושרה של ההנהלה ושל המופקדים על בקרת העל.

ביקורת חקירתית

גילוי דעת 92



דוגמאות לגורמי סיכון לתרמית:

- קיום איום לפגיעה ביציבות הכספית או ברווחיות כתוצאה מתנאים כלכליים, ענפיים, או תפעוליים, של הגוף המבוקר, כמו רמה גבוהה של תחרות, ירידה משמעותית בביקוש לקוחות וכו'.
- הפעלת לחצים מופרזים על ההנהלה לעמוד בדרישות מופרזות, לדוגמא ציפיות לרווחיות.
- מידע זמין המרמז על כך שקיים איום על המצב הכספי האישי של חברי ההנהלה.

ביקורת חקירתית

גילוי דעת 92



דוגמאות לנסיבות המצביעות על אפשרות קיומה של תרמית:

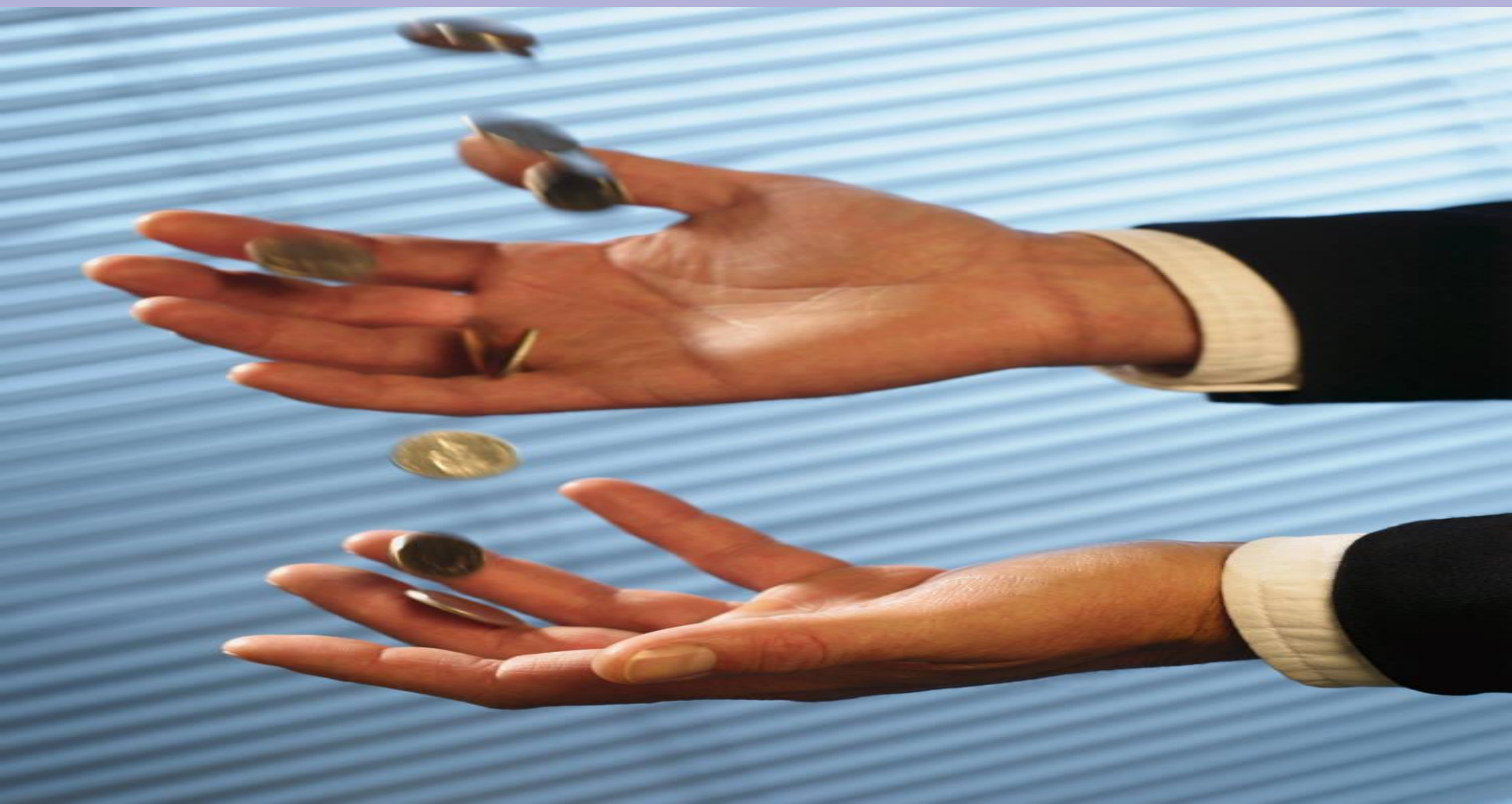
- עסקאות שלא קיבלו ביטוי באופן מלא או בעיתוי הנכון או שנרשמו באופן בלתי נאות באשר לסכום, תקופת החשבון, סיווג, או מדיניות הגוף המבקר.
- מסמכים חסרים.
- מסמכים שנראה כי נעשה בהם שינוי.
- צפוי שקיימים מסמכי מקור אך זמינים רק מסמכים מצולמים או כאלה שמועברים בדואר אלקטרוני.
- אי נכונות לאפשר למבקר גישה מלאה למערכות לצורך בדיקות.
- עיכוב ממושך על ידי הגוף המבוקר במתן מידע שהוא נתבקש לספקו.





שאלות, תשובות וטיפים נוספים





שנת כספים 2016 מוצלחת

מיסים ועסקים בע"מ

www.ralc.co.il

רמי אריה עו"ד רו"ח

rami@ralc.co.il