

דוח מבקר המדינה | שבט התשפ"ד | ינואר 2024



רשות המיסים בישראל

טיפול רשות המיסים בתופעת החשבוניות הפיקטיביות



טיפול רשות המיסים בתופעת החשבוניות הפיקטיביות

רקע

חשבונית מס משמשת לניכוי מס התשומות¹ הכלול בה וכתוצאה מכך הקטנת החבות של עוסק במע"מ. נוסף על כך, סכום החשבונית ללא מע"מ משמש לתיעוד המאפשר התרת הוצאה ועקב כך הקטנת הכנסתו החייבת של נישום לצורכי מס הכנסה.

חשבונית פיקטיבית היא חשבונית שהוצאה שלא כדין ואשר בה מוצגים עסקה שלא בוצעה בפועל או צדדים לעסקה שאינם הצדדים השותפים לה או סכום, מכר או שירות שאינם משקפים את העסקה בפועל, זאת במטרה להקטין את החבות במע"מ ואת ההכנסה החייבת לצורכי מס הכנסה.

רשות המיסים בישראל מנסה להיאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות כבר יותר משני עשורים. בסקר סיכונים של רשות המיסים לשנת 2022 נכללה תופעת החשבוניות הפיקטיביות בקטגוריית סיכון "עסקי/אסטרטגי" ודורגה בין עשרת הסיכונים בדרגה הגבוהה ביותר שהרשות נדרשת להתמודד עימם.

תופעת החשבוניות הפיקטיביות הולכת ומתרחבת עם השנים, בשל קלות הביצוע של מעשי מרמה, בין היתר באמצעות ניכוי מע"מ הכלול בחשבוניות פיקטיביות; הקטנת ההכנסה החייבת המדווחת למס הכנסה ולמוסד לביטוח לאומי והמס המשולם בגינה; הקטנת השבח במיסוי מקרקעין; והחזרים על מיסי דלק. השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות גורמים לאוצר המדינה נזק הנאמד במיליארדי ש"ח בשנה.

מלבד ההיבט הכספי, חלוקה לא שווה של נטל המס בשל העלמות מס, ובכלל זה הקטנת חבות המס באמצעות חשבוניות פיקטיביות, גורמת לתסכול ולפגיעה במוסר תשלומי המס של משלמי המס בישראל. נוסף על כך, הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות הם מרכיב מרכזי בפשיעה החמורה של משפחות הפשע וארגוני הפשע בישראל. ארגונים אלה משתמשים בחשבוניות פיקטיביות ככיסוי לפעילותם הפלילית ולהסוואת ההון שהושג במסגרת פעילות "לגיטימית" הרשומה בחשבונית, כך שמלבד הקטנת חבות המס, החשבוניות הפיקטיביות משמשות כלי להלבנת הון מפעילויות לא חוקיות.

1 מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצורכי עסקו או לשימוש בעסקו.



נתוני מפתח

<p>3% בלבד (180 מיליון)</p>	<p>7-כ מיליארד ש"ח</p>	<p>1,814</p>	<p>2.51 מיליארד ש"ח בשנה</p>
<p>שיעור הגבייה משומות בנושא חשבונות פיקטיביות שנערכו במע"ם בשנים 2019-2022</p>	<p>סך כל המע"ם⁴ שחויב בשומות בנושא חשבונות פיקטיביות שנערכו במע"ם בשנים 2019-2022</p>	<p>שומות בנושא חשבונות פיקטיביות שנערכו במע"ם בשנים 2019³-2022</p>	<p>היקף הנזק השנתי המינימלי המוערך לקופת המדינה מתופעת החשבונות הפיקטיביות²</p>
<p>רק 309</p>	<p>66%</p>	<p>59%</p>	<p>71%</p>
<p>התראות "קריטיות" שעלו במערכת ב⁶ ברשות שנבדקו והוזנו למערכת א' מתוך אלפי התראות "קריטיות"⁷</p>	<p>שיעור התראות מערכת א'⁵ בחשד לניכוי מס מחשבונות פיקטיביות שלא טופלו במשרדי מע"ם ובמשרדי פקידי השומה בין השנים 2017-2022</p>	<p>שיעור התיקים בנושא חשבונות פיקטיביות בין השנים 2019-2022 בהם לא הוטל כופר ולא הוגשו כתבי אישום מכלל התיקים בנושא חשבונות פיקטיביות שהועברו לבחינה משפטית ברשות</p>	<p>שיעור השומות מתוך כלל השומות בנושא חשבונות פיקטיביות בשנים 2019-2022 בהן לא חויב כפל מס, הגם שניתן לחייב את מפיצי ומנכי החשבונות הפיקטיביות בהתאם לחוק מע"ם</p>

- 2 לפי אומדן שביצעה רשות המיסים ואשר מתייחס לשנים 2017 - 2019. אומדן סכום הנזק המינימלי מתייחס רק לנזק הנגרם במונחי מע"ם, ועליו יש להוסיף את הנזקים הכספיים הנגרמים בנוגע למס הכנסה, למוסד לביטוח לאומי, למס שבח ולהחזר בלו על סולר.
- 3 עד אוקטובר 2022.
- 4 סך החיובים במע"ם שהוספו עקב השומות שנערכו ללא ריבית הפרשי הצמדה וקנסות. החיובים מורכבים מ-1.5 מיליארד ש"ח חיובי מס ו-5.5 מיליארד ש"ח כפל מס בהתאם לסעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק מע"ם.
- 5 מערכת ניהול סיכונים המסוגלת להציף חברות וישויות חשודות ליחידות השדה.
- 6 מערכת מודיעינית ייעודית ברשות המיסים אשר תוצריה אמורים לשמש את משרדי מע"ם ופקידי השומה במאבקם בתופעת החשבונות הפיקטיביות.
- 7 התראות במערכת מאז הוקמה בשנת 2018.



פעולות הביקורת

בחודשים נובמבר 2022 - פברואר 2023 בדק משרד מבקר המדינה את פעולות רשות המיסים בנושא חשבוניות פיקטיביות. הביקורת נעשתה ברשות המיסים ובדיקות השלמה נעשו ברשם התאגידים, במשטרת ישראל ובפרקליטות המדינה. בביקורת נבדקו הפעולות של רשות המיסים למניעה וסיכול של תופעת החשבוניות הפיקטיביות ולטיפול שומתי בתופעה זו, וכן התוכניות הייעודיות העתידיות הקיימות ברשות למאבק בתופעה.

תמונת המצב העולה מן הביקורת

גביית חובות משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות - סך הגבייה משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בשנים 2019 - 2022 היה רק כ-180 מיליון ש"ח, זאת לעומת נזק מינימלי מוערך לקופת המדינה במונחי מע"ם של כ-2.51 מיליארד ש"ח בשנה; לעומת קרן המס לחיוב בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנבדקו ללא ריבית והפרשי הצמדה וקנסות בשנים 2019 - 2022 של כ-7 מיליארד ש"ח; ולעומת החיובים מהשומות שנבדקו, הכוללים ריבית, הצמדה וקנסות, בסך 7.9 מיליארד ש"ח. יצוין כי סך התשלומים בגין שומות אלה היה קטן מאוד (כ-180 מיליון ש"ח), ושיעורו כ-3% מקרן המס שחויבה בשומות אלו, וכ-2% מסך קרן המס שחויבה בשומות בתוספת החיובים של ריבית, הצמדה וקנסות. היעדר אכיפת חיובי המס לגבי שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות פוגע בהרתעה ומעודד את העבריינים, היודעים כי גם לאחר חקירתם בנושא זה ועריכת שומות לא תגבה רשות המיסים את סכומי החיובים בשומות אלו. בכך נגרמת פגיעה ממשית לקופת המדינה.

אומדן הנזק מתופעת החשבוניות הפיקטיביות - בביקורת הועלה כי אף שסך הנזק המינימלי הנגרם מתופעת החשבוניות הפיקטיביות במונחי מע"ם הוא 2.51 מיליארד ש"ח, רשות המיסים ביצעה אומדן חלקי של הנזק הממוצע לקופת המדינה במונחי מע"ם בלבד, ולא בוצע אומדן של הנזקים הנגרמים בנוגע למס הכנסה, למוסד לביטוח לאומי, למס שבח ולהחזר בלו על סולר. נוסף על כך, אומדן זה התייחס לשנים 2017 - 2019. רשות המיסים לא ביצעה הערכה מחודשת המתייחסת לשנים שלאחר שנת 2019, לצורך עדכון הנזק הכולל משימוש בחשבוניות פיקטיביות בכל מערכי המס. לכן לא ניתן לאמוד את הנזק הכלכלי הכולל להכנסות המדינה ממיסים בגלל שימוש בחשבוניות פיקטיביות.

טיפול מע"ם בתופעת החשבוניות הפיקטיביות באמצעות עריכת שומות - עלה כי במשרדי מע"ם נערכו 1,367 שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בשנים 2019 - 2022⁸, שהן



75% מכלל השומות בנושא זה⁹. החיוב בשומות אלו היה 1.5 מיליארד ש"ח, שהוא 22% מכלל החיובים בשומות. ביחידה לפשיעה חמורה נערכו 447 שומות, שהן 25% מכלל השומות בנושא חשבונות פיקטיביות. החיוב בשומות אלו היה 5.4 מיליארד ש"ח, שהוא 78% מכלל החיובים בשומות. אף שמרבית השומות בנושא חשבונות פיקטיביות (75%) נערכו במשרדי מע"מ, שיעור המס שחויב בשומות אלו מהמס שחויב בכלל השומות שנערכו בנושא חשבונות פיקטיביות (במשרדי מע"מ וביחידה לפשיעה חמורה) קטן מאוד (22%).

הגשת כתבי אישום בגין חשבונות פיקטיביות - בתיקי ביקורת שבהם בוצעו פעולות חקירה או בתיקים שבהם מדובר בעבירה פלילית, וסכום העבירה גדול מ-150,000 ש"ח, יש לפתוח דוח גילוי עבירה (דג"ע) שמשמעותו הפניית תיק הביקורת למחלקה המשפטית ברשות המסים לצורך בחינתו בהליך הפלילי. עלה כי ב-59% (598) מ-1,019 תיקי שומות בנושא חשבונות פיקטיביות אשר לגביהם נפתח דג"ע לא הוגשו כלל כתבי אישום, ולא הוטל כופר. סך חיובי השומה בתיקים אלו היה כ-3.2 מיליארד ש"ח. עוד עלה כי המחלקה המשפטית ברשות המסים לא הגישה כתבי אישום ב-450 תיקים שנפתחו בשנים 2009 - 2018, והם נסגרו ללא הטלת סנקציה פלילית של הגשת כתב אישום או חיוב בכופר¹⁰. להערכת המחלקה המשפטית, מרבית התיקים נוגעים לעבירות של חשבונות פיקטיביות. סך המס בגין העבירות הפליליות הכלולות בתיקים שנסגרו היה יותר מ-796 מיליון ש"ח. התמשכות הטיפול בתיקים בנושא חשבונות פיקטיביות ואי-הגשת כתבי אישום הביאו בסופו של דבר לסגירת התיקים שהושקעו בהם משאבים רבים לשם ביצוע הבדיקות והחקירות הנדרשות לביסוס השומות. רשות המיסים מסרה בתשובתה כי אי-הגשת כתבי אישום ב-450 התיקים שנסגרו היא תולדה של מחסור רב בכוח אדם במחלקה המשפטית.

העברת תיקים בנושא חשבונות פיקטיביות ממשרדי מע"מ ליחידות החקירות - עלה כי במועד סיום הביקורת מ-91 התיקים שהועברו בשנים 2018 - 2022 לפי הוראת הנהלה בנושא "אופן הטיפול בתיקים פליליים במשרדי מע"מ האזוריים", התקבלו לטיפול בחטיבת החקירות ברשות המסים עשרה תיקים בלבד. הסכום הכספי המשוער של המע"מ בתיקים אלה הוא כ-112 מיליון ש"ח. יתר 81 התיקים לא טופלו ביחידת החקירות, אף שהסכום הכספי המשוער של המע"מ בהם היה 582 מיליון ש"ח, וסכום הנזק הכספי המשוער בממוצע לתיק היה גדול מ-7 מיליון ש"ח. עוד עלה כי לגבי 81 מתוך 147 התיקים שהוזנו לפורטל ייעודי לצורך העברתם לטיפול החקירות חלפו חמש שנים מיום הגשת הדוח בגין התקופות שבהן בוצעו העבירות ועד מועד בדיקת חטיבת החקירות ובשל כך רשות המיסים לא תוכל לבצע ביקורות ולערוך שומות בתיקים אלו, וזאת בהתאם לחוק מע"מ.

טיפול מס הכנסה בתיקי מע"מ שבהם נמצאו חשבונות פיקטיביות - נמצא כי מטה מס הכנסה אינו מבצע מעקב ובקרה על עריכת שומות בנושא חשבונות פיקטיביות, מתוך רשימת תיקי המטה, על ידי מפקחי השומה. בהיעדר מעקב ופיקוח בנושא לא ניתן לדעת מה הוא היקף הטיפול במערך מס הכנסה בנושא חשבונות פיקטיביות, לרבות הפעולות המבוצעות מלבד השומה עצמה, כגון הגשת כתבי אישום, אישורי כופר וגביית חובות

9 יתר השומות נערכו ביחידה לפשיעה חמורה העורכת את השומות האזוריות לגבי תיקים שטופלו ביחידות החקירות של מע"מ.

10 414 מהתיקים נסגרו על פי הקריטריונים של פרקליטות המדינה או לאור העובדה כי לא הייתה היתכנות לקבלת אישורים מהגורמים הרלוונטיים הקבועים בהנחיה. 36 התיקים האחרים נסגרו משום שלא קיבלו את האישור הנדרש או שנמצא כי בנסיבות העניין אין מקום להגיש כתב אישום.



מהשמות. נוסף על כך, לא ניתן לדעת אם שומות שנערכו במע"ם בנושא חשבונות פיקטיביות טופלו במסגרת שומת מס הכנסה, וממילא לא ניתן לעקוב אחר איכות הטיפול.

מערכת א'

- בשנת 2016 החלה רשות המיסים בפיתוח מערכת ניהול סיכונים המסוגלת להציף חברות וישויות חשודות ליחידות השדה. נמצא כי המערכת אינה מחוברת למערכת מידע רלוונטיות של רשות המיסים ולמערכות אחרות רלוונטיות מחוץ לרשות. לכן אין מערכת א' מאפשרת להציף סימנים מחשידים (סמ"חים) או לטייב את נתוני ההתראות במערכת. עובדי יחידה א' נאלצים להיכנס באופן ידני למערכות אלה כדי לרכז את כל המידע הנדרש לאיתור ואימות של נתוני העוסקים החשודים לפי הסימנים המחשידים שנקבעו, לצורך הצפתם ליחידות השדה.
- נכון למועד סיום הביקורת לא עודכנה מערכת א' באופן ידני במשך יותר מחצי שנה, ולא ניתן לוודא אילו מהנתונים בה מעודכנים, ועקב כך כל שימוש בנתוני המערכת מחייב בדיקה ואימות של המידע הקיים. נוסף על כך, לא נבדקו ולא הוזנו למערכת נתונים חדשים הנוגעים לכ-2,000 חשודים.
- פעולות כנגד עוסקים החשודים בניכוי מס תשומות באמצעות חשבונות פיקטיביות - משרדי מע"ם ופקידי השומה לא טיפלו ב-1,992 התראות בחשד "מנכה" (התראות על עוסקים החשודים בניכוי מס תשומות מחשבונות פיקטיביות), שהן 66% מההתראות בחשד "מנכה" שהוזנו למערכת א' (3,021), אף על פי שניתן להקטין את הנזק לקופת המדינה, אם לא יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבונות אלה במסגרת טיפול שומתי.

מערכת ב' - מערכת מודיעינית ייעודית ברשות המיסים המנגישה את המידע מבסיס הנתונים בשע"ם לצורך תחקור ואימות של חשדות, ואשר תוצריה היו אמורים לשמש את משרדי מע"ם ופקידי השומה במאבקם בתופעת החשבונות הפיקטיביות.

- אף שפיתוח המערכת החל בשנת 2018 המערכת עדיין אינה בשימוש. עקב כך למעט 309 התראות שנבדקו והוזנו למערכת א', יחידה א' לא בדקה אלפי התראות שעלו ממערכת ב', ומהן אלפי התראות קריטיות, ולא הציפה את ההתראות במערכת א'.
- אף שהמשך פיתוח מערכת ב' נכלל בתוכנית העבודה של שע"ם לשנת 2022, עד סוף שנת 2022 לא הוקצה עובד בשע"ם לצורך זה, ובפועל לא הושלם פיתוח המערכת, כך שנכון למועד סיום הביקורת רשות המיסים אינה נוקטת פעולות למניעת הפצת חשבונות פיקטיביות שטרם החלה, והנזק לקופת המדינה מתופעת החשבונות הפיקטיביות גדל, אף שיכול היה להימנע בחלקו.

רשם החברות - דיווח רטרואקטיבי על העברת מניות משמש במקרים מסוימים כלי להסוואה של הפצת חשבונות פיקטיביות, כך שמפיץ חשבונות פיקטיביות, המוכר כמפיץ במערכות רשות המיסים, נקלט בחברה קיימת ואילו העברת המניות אינה מדווחת. נוכח היעדר האפשרות לאכוף את החובה לדווח לרשם החברות על שינוי מרשם בעלי המניות של חברה, יש אפשרות שחשודים בהפצת חשבונות פיקטיביות ייקלטו בחברות קיימות ללא עדכון רשם החברות בנוגע לשינוי, לצורך הסוואת ההפצה של החשבונות



הפיקטיביות. כמו כן, יש אפשרות שעדכון רשם החברות ייעשה רטרואקטיבית, לאחר הפצת החשבוניות הפיקטיביות, חרף האפשרות להטלת העיצום הכספי על ידי רשם החברות. זאת מאחר שסכום העיצום הכספי הוא קטן, לעומת התגמול שיכול בעל חברה לקבל עבור העברת מניותיו לאדם אחר, שבכוונתו להפיץ חשבוניות פיקטיביות באמצעות אותה החברה. בשל כל אלה לא תוכל רשות המיסים למנוע את הפצת החשבוניות הפיקטיביות בזמן אמת.

קידום פרויקט א' (מערכת לניתוח נתונים רוחבי בזמן אמת) - רשות המיסים לא קידמה את פרויקט א' במשך יותר משנה וחצי, מיולי 2019 עד מרץ 2021, אף שהמערכת הייתה עשויה לתרום למניעת הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות בסכום של מיליארדי ש"ח.

מתווה פעולה ארצי לטיפול בחשבוניות - בשנת 2021 מינה מנהל רשות המיסים צוות משימה משולב במטרה לפתח מתווה לטיפול בתופעת החשבוניות הפיקטיביות באמצעות הכלים הקיימים ברשות המיסים, וזאת עד מציאת פתרון מחשובי. בחודשים יולי - ספטמבר 2021 ביצע צוות המשימה המשולב פיילוט אשר בו בוצעו פעולות כנגד עוסקים ונישומים, שלגביהם עלו התראות במערכת א' בנוגע להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, באמצעות העלאת שיעור ניכוי המס במקור או ביטול הפטור מניכוי מס במקור על ידי פקיד השומה. בדצמבר 2022 הציג צוות המשימה המשולב למנהל רשות המיסים הצעה למתווה פעולה משותף של משרדי מע"ם ופקידי השומה בכל הארץ.

- נמצא כי שלא בהתאם להחלטת מנהל רשות המיסים ולפיה בינואר 2023 יחל המבצע הארצי על פי המתווה שהציע צוות המשימה המשולב, עד 29.3.23 לא הוציאה הרשות את המבצע הארצי לדרך כפי שנקבע, ולא התחילה לקיים הדרכות בנושא עבור משרדי מע"ם ופקידי השומה.


- עוד עלה כי הפיילוט שצוות המשימה ביצע הסתמך על נתוני מערכת א' שהייתה מעודכנת לאותו מועד ובכך תרמה להצלחתו. לעומת זאת, במועד שנקבע לתחילת המבצע הארצי לא הייתה מערכת א' מעודכנת יותר מחצי שנה, לא הוזנו בה כ-2,000 חשודים מהחודשים האחרונים וכן התראות שעלו במערכת ב'. הרחבת הפיילוט על בסיס מערכת לא מעודכנת מצריכה משאבים לשם אימות הנתונים ועלולה להביא לעיכוב בקבלת תוצאות הפיילוט או קבלת תוצאות שגויות.


פרויקט הקצאת חשבוניות ישראל - פרויקט זה יאפשר הפעלת מערך בקרה על חשבוניות מס שערכן גדול מ-5,000 ש"ח, באמצעות הקצאת מספר אישור לחשבוניות מס מקוונות, כבר בשלב הוצאת חשבונית המס מהעוסקים ללקוחותיהם. ב-14.5.2023 אישרה ועדת הכספים של הכנסת לקריאה שניה ושלישית את התוכנית הכלכלית לצמצום השימוש בחשבוניות פיקטיביות במסגרת התוכנית הכלכלית לשנים 2023-2024 והפרויקט אושר במסגרת התקציב לשנים 2023-2024. במסגרת התוכנית שאושרה לקריאה שניה ושלישית, החל ב-1.1.2024 רשות המיסים תקצה באופן מקוון מספר ייחודי לחשבונית מס שערכה עולה על 25 אלף ש"ח במתווה יורד על פני חמש שנים, כך שבתאריך 1.1.2028 ערך החשבונית יעמוד על 5,000 ש"ח. חשבונית מס ללא אישור הקצאה לא תותר בניכוי מס התשומות. עם זאת:





- עלה כי לא מתקיים שיתוף פעולה בין חטיבת החקירות לבין מטה השומה והיחידה הכלכלית, במטרה לאחד את הסימנים המחשידים (סמ"חים) שפותחו בחטיבת החקירות, המשמשים כיום למניעה וסיכול של חשבוניות פיקטיביות, לצורך פיתוח מיטבי של פרויקט הקצאת חשבוניות ישראל.
- עלה כי בינואר 2016 המליצה הוועדה ליישום המודל הצ'יליאני כי בחוק מע"ם יעוגן הליך לאישור חשבונית מס על ידי רשות המיסים, וכי הרשות החלה בפיתוח המודל המניעתי ותכננה שפרויקט הקצאת חשבוניות ישראל יעלה לאוויר בשנת 2020. ואולם עד מועד סיום הביקורת לא הושלם הפרויקט שאמור לשמש כלי מרכזי במלחמתה של רשות המיסים בתופעת החשבוניות הפיקטיביות.


עיקרי המלצות הביקורת


מומלץ כי רשות המיסים תפעל לגביית חובות משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות ולביצוע השומות בתיקים פעילים, סמוך ככל האפשר למועד העבירה. 

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לשיפורים טכנולוגיים של מערכת א', ובין היתר ליצירת קישורים אוטומטיים למאגרי מידע הקיימים בה ולדיגיטיזציה של הטפסים במערכת, מאחר שבשיפורים אלה יש כדי להגדיל את כמות הסיכולים¹¹, לשפר את איכותם ולהפיצם ב"זמן אמת" ישירות ליחידות הקצה. עוד מומלץ כי משרדי מע"ם ופקידי השומה יפעלו להגברת הטיפול במקרים הרלוונטיים בעוסקים החשודים בניכוי חשבוניות פיקטיביות, בד בבד עם טיפול במפצי חשבוניות פיקטיביות. 

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לזיהוי התארגנויות להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות מוקדם ככל הניתן. לצורך כך מומלץ כי הרשות תפעל להשלמת פיתוח מערכת ב' המאפשרת הצפת התראות העשויות למנוע אובדן מס, כדי להפיק את מלוא התועלת הגלומה בה. 

נוכח השימוש בחברות חדשות ובחברות קיימות לצורך ביצוע עבירות מס מהותיות בתחום החשבוניות הפיקטיביות, מומלץ כי רשות המיסים, רשם החברות והמחלקה למשפט כלכלי בייעוץ וחקיקה במשרד המשפטים יפעלו לבחינת דרכים למניעה של הקמת חברות חדשות וחילופי בעלי מניות בחברות קיימות אשר נועדו להפצת חשבוניות פיקטיביות. 

על רשות המיסים לאגם את הידע הרב שנצבר ביחידותיה השונות בקשר לתופעת החשבוניות הפיקטיביות, לצורך איחוד הסמ"חים ומציאת האיוון בין המערכות הקיימות לבין המערכות שבפיתוח. זאת לשם מציאת פתרון לתופעת החשבוניות הפיקטיביות שישלב פעולות מניעה, סיכול ובקרה. 

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לקידומו של פרויקט הקצאת חשבוניות ישראל, בשים לב לצורך לשלבו עם מערכת א' ומערכת ב' או עם פרויקט ב'. שילוב זה יאפשר טיפול מקיף בתופעת החשבוניות הפיקטיביות, הכולל מניעת כניסת גורמים עברייניים לרשת המס או 

11 פעולות שונות לצורך עצירה או מניעה של ההפצה או הניכוי של החשבוניות הפיקטיביות.



קליטתם בחברות קיימות; מניעת הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות בחברות פעילות, באמצעות אי-מתן מספר הקצאה וטיפול בהפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות שלא נמנעו בשלב הקצאת החשבוניות; ומניעת הסטת הנזק הנגרם לקופת המדינה מניכוי מס תשומות במע"ם לקיזוז הוצאות במס הכנסה.

מסלול הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות והנזק הנגרם לקופת המדינה בעקבותיו





סיכום

תופעת החשבוניות הפיקטיביות הולכת ומתרחבת עם השנים. השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות גורם נזק מינימלי, במונחי מע"ם, המוערך בכ-2.51 מיליארד שקלים בשנה לאוצר המדינה. נוסף על כך, הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות הם מרכיב מרכזי בפשיעה החמורה של משפחות פשע וארגוני פשע בישראל, ומהווים אמצעי למימון ארגוני טרור.

במהלך העשור האחרון פעלה הרשות בכמה אפיקים למציאת פתרון ממוחשב לתופעה רחבת היקף זו. לצורך זה, הוקמה יחידה שתפעל למיגור תופעת הפשיעה הנעשית באמצעות חשבוניות פיקטיביות ולשיפור יכולות ההתרעה אל מול עברייני החשבוניות הפיקטיביות. כמו כן, הוקמו ועדות למציאת כלים טכנולוגיים, ואף הוחל באפיון ופיתוח של מערכות למניעה וסיכול של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות. באף אחד מהאפיקים לא הושלמו המהלכים שהרשות החלה בהם, ולמעשה אין בנמצא פתרון הוליסטי המשלב מניעה בשלב מוקדם ככל הניתן ואיתור מהיר ואכיפה אפקטיבית לאחר גילוי פעולות הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות.

העיכוב המתמשך מזה שנים בהקמת מערכות ממוחשבות למניעה, סיכול ובקרה שייעשו על בסיס המידע שהיה אמור להתקבל באמצעותן, והטיפול החלקי במפיצים ובמנכים של חשבוניות פיקטיביות, גרמו לאורך השנים נזק מינימלי לקופת המדינה, במונחי מע"ם, שהוערך כאמור ב-2.51 במיליארדי שקלים בשנה וכן לאובדן הרתעה מצד עברייני מס והתבססות ארגוני פשיעה המשתמשים בחשבוניות פיקטיביות לצורך הלבנת הון והסוואת פעילותם הפלילית.

על רשות המיסים לפעול לתיקון הליקויים שצוינו בדוח זה. מוצע כי רשות המיסים תפעל לרתימת הפרקליטות והמשטרה, כדי לאחד כוחות לטיפול מערכתי בתופעת החשבוניות הפיקטיביות. כל זאת כדי למגר את התופעה ולמנוע המשך פגיעה בקופה הציבורית, במשילות המדינה ובמלחמה הנדרשת בהלבנת ההון ובארגוני הפשיעה.



טיפול רשות המיסים בתופעת החשבוניות הפיקטיביות

מבוא

חשבונית מס משמשת לניכוי מס התשומות הכלול בה וכתוצאה מכך הקטנת החבות של עוסק במע"מ. נוסף על כך, סכום החשבונית ללא מע"מ משמש לתיעוד המאפשר התרת הוצאה ועקב כך הקטנת הכנסתו החייבת של נישום לצורכי מס הכנסה. חשבונית פיקטיבית היא חשבונית שהוצאה שלא כדין במטרה להקטין את החבות במע"מ ואת ההכנסה החייבת לצורכי מס הכנסה.

רשות המיסים בישראל (להלן - רשות המיסים או הרשות) מנסה להיאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות כבר יותר משני עשורים. בסקר סיכונים של רשות המיסים לשנת 2022 נכללה תופעת החשבוניות הפיקטיביות בקטגוריית סיכון "עסקי/אסטרטגי" ודורגה בין עשרת הסיכונים בדרגה הגבוהה ביותר שהרשות נדרשת להתמודד עימם.

תופעת החשבוניות הפיקטיביות הולכת ומתרחבת עם השנים בשל קלות הביצוע של מעשי מרמה, בין היתר באמצעות ניכוי מע"מ הכלול בחשבוניות פיקטיביות, הקטנת הכנסה חייבת המדווחת למס הכנסה ולביטוח לאומי והמס המשולם בגינה, הקטנת השבח במיסוי מקרקעין והחזרים על מיסי דלק. השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות גורם נזק המוערך במיליארדי שקלים בשנה לאוצר המדינה. מעבר להיבט הכספי, חלוקה לא שווה של נטל המס בשל העלמות מס, ובכללן הקטנת חבות המס באמצעות חשבוניות פיקטיביות, גורמת לתסכול ולפגיעה במוסר תשלומי המס של משלמי המס בישראל.

נוסף על כך, הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות הם מרכיב מרכזי בפשיעה החמורה של משפחות פשע וארגוני פשע בישראל¹². ארגונים אלה משתמשים בחשבוניות פיקטיביות ככיסוי לפעילותם הפלילית ולהסוואת ההון שהושג במסגרת פעילות "לגיטימית" הרשומה בחשבונית, כך שמעבר להקטנת חבות המס, החשבוניות הפיקטיביות משמשות כלי להלבנת הון מפעילויות לא חוקיות, כגון דמי חסות, זנות וסמים. כמו כן, השימוש בחשבוניות פיקטיביות הוא אמצעי למימון ארגוני טרור.

בהחלטת ממשלה משנת 2006¹³ קבעה הממשלה כי המאבק בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריהן הוא יעד לאומי ארוך טווח, וכי השגת היעד תיעשה באמצעות חיזוק שיתוף הפעולה ושילוב יכולות בין כלל רשויות האכיפה העוסקות בתחום. לשם כך, נקבע בין היתר כי יוקם צוות-על שיתווה את המדיניות המשולבת למאבק בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריהן, יאשר תכניות עבודה ויגדיר סדרי עדיפויות לפעולה על בסיס היעדים והמדיניות שנקבעו. בראש הצוות שיתכנס מדי פעם בפעם יעמוד היועץ המשפטי לממשלה, והחברים בו

12 "תיקוף הערכת הסיכונים הלאומית בתחום איסור הלבנת הון גופי אכיפה", נובמבר 2021; פרוטוקול צוות המודיעין המשולב למאבק בעבירות כלכליות הקשורות בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריהן מיולי 2021.

13 החלטת הממשלה 4618, "המאבק בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ובתוצריהן" (1.1.06).
https://www.gov.il/he/departments/policies/2006_des4618



יהיו פרקליט המדינה, המפקח הכללי של משטרת ישראל, מנהל רשות המיסים ויו"ר הרשות לניירות ערך. עוד נקבע כי תוקם ועדה מתמדת¹⁴ להכוונה ולתיאום של הפעילות במאבק בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריהן. עוד הוחלט להקים צוות מודיעין משולב¹⁵ למאבק בעבירות כלכליות הקשורות בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריהן (להלן - המוקד המודיעיני המשולב). הוועדה המתמדת, העומד בראשה וחבריה הכריזו בשנת 2019¹⁶ כי נושא החשבוניות הפיקטיביות הוא אחד מהנושאים שיש לתעדף במסגרת המדיניות המשולבת לאכיפת פשיעה חמורה ופשיעה מאורגנת ותוצריהן.

בשנת 2018 פורסמה הערכת הסיכונים הלאומית, שהכינו מכלול גופי האכיפה, גופי הביטחון והרגולטורים הפיננסיים, בשיתוף עם הסקטור הפרטי, ובהובלה של הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור ובהנחיית היועץ המשפטי לממשלה. ההערכה נעשתה על פי העקרונות הנדרשים בסטנדרט הבין-לאומי של ארגון FATF¹⁷. ההערכה נועדה "לסייע למגזר הציבורי והפרטי לזהות את סיכוני הלבנת הון ומימון הטרור במדינה, להבין את הסיכון הפוטנציאלי של תופעות אלה למערכת הפיננסית ולביטחון הלאומי, להכיר את הפעולות הנדרשות להתמודדות עימן ולשמש בסיס לקביעת מדיניות וסדרי עדיפות בתחום מניעת הלבנת הון ומימון טרור". בהערכה זו הוגדרה תופעת החשבוניות הפיקטיביות כאחד הסיכונים המהותיים של מדינת ישראל.

בשנת 2021 בוצע הליך תיקוף¹⁸ אשר במסגרתו נבחנו הסיכונים שהועלו בהערכת הסיכונים הלאומית משנת 2018. במסמך "תיקוף הערכת הסיכונים הלאומית בתחום איסור הלבנת הון גופי האכיפה", שפורסם בנובמבר 2021 (להלן - מסמך "תיקוף הערכת הסיכונים הלאומית התחום איסור הלבנת הון גופי האכיפה"), זוהה הסחר בחשבוניות פיקטיביות בין עבירות המקור¹⁹ בסיכון גבוה להלבנת הון, משום שהוא הפך "תחום פשיעה עצמאי בו גברה מעורבותם של ארגוני הפשיעה" לצורך ייצור רכוש אסור, והחשבוניות הפיקטיביות משמשות אמצעי להלבנת הון. בין היתר, צוין במסמך כי "נראה שיש מחסור כלים להתמודדות עם התופעה, המביא להתמשכות תהליכי האכיפה, היעדר טיפול מספק בהגשת כתבי אישום... והימשכות הליכים בבתי משפט, אשר עלולים להביא לתת הרתעה".

בדוחות קודמים של משרד מבקר המדינה מהשנים 2006 ו-2014²⁰ נבחנו הפעולות שנקטה רשות המיסים לצורך טיפול בתופעת החשבוניות הפיקטיביות.

- 14 על פי ההחלטה, בראש הוועדה המתמדת יעמוד ראש אגף החקירות והמודיעין במשטרת ישראל, וחבריה יהיו המשנה לפרקליט המדינה (פלילי), נציגים מפרקליטות המדינה, ממשטרת ישראל, מרשות המיסים, מהרשות לניירות ערך, מהרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור, משירות בתי הסוהר, משירות ביטחון כללי, מהמוסד למודיעין ולתפקידים מיוחדים וכן נציגים מגופים ממלכתיים אחרים יוזמנו וישותפו לפי העניין.
- 15 הצוות יוקם באגף החקירות והמודיעין של המשטרה, במסגרת המחלקה לתפקידים מיוחדים וחבריו יהיו נציגים מקצועיים של משטרת ישראל, של רשות המיסים ושל הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור.
- 16 מתוך פרוטוקול משיבת הוועדה מ-21.7.19.
- 17 FATF (Financial Action Task Force) - גוף בין-ממשלתי שהוקם בשנת 1989 על ידי ארגון המדינות המתועשות שמטרתו לפתח ולקדם מדיניות למאבק בהלבנת הון ומימון טרור.
- 18 על פי סטנדרטים בין-לאומיים נדרש לתקף באופן עיתי את הערכת הסיכונים הלאומית.
- 19 עבירות שהן המקור להאשמת אדם בעבירת הלבנת הון. עבירות המקור פורטו בתוספת הראשונה לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000.
- 20 מבקר המדינה, **דוח שנתי 57** (2006), "התמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות", עמ' 295 - 302; **דוח שנתי 65א** (2014), "פעילות המערכת החדשה לאיתור חשבוניות פיקטיביות", עמ' 77 - 79.



פעולות הביקורת

בחודשים נובמבר 2022 - פברואר 2023 בדק משרד מבקר המדינה את פעולות רשות המיסים בנושא חשבוניות פיקטיביות. הביקורת נעשתה ברשות המיסים ובדיקות השלמה נעשו ברשם התאגידים, במשטרת ישראל ובפרקליטות המדינה. במסגרת הביקורת נבדקו הפעולות של רשות המיסים לצורך מניעה, סיכול וטיפול שומתי בתופעת החשבוניות הפיקטיביות, וכך התוכניות הייעודיות העתידיות למאבק בתופעה הקיימות ברשות.

התשתית הנורמטיבית

מס ערך מוסף

בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"ם או החוק), נקבע כי מס ערך מוסף יוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין²¹. עסקה בישראל מוגדרת כאחת משלוש החלופות האלה:

1. מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
2. מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
3. עסקת אקראי.

מחירה של העסקה הוגדר בסעיפים 7 - 13 לחוק מע"ם. סעיף 47 לחוק קובע כי "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס... חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה".

בסעיף 38 לחוק מע"ם נקבע כי "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת יבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל"²².

קיימים סוגים שונים של חשבוניות שהוצאו שלא כדין, המכונות "חשבוניות פיקטיביות", למשל חשבוניות שהוצאו בלי שנעשתה עסקה בפועל, כמוגדר בחוק מע"ם, בין נותן החשבונית למקבל אותה; חשבוניות שהוצאו על ידי מי שאינו רשאי להוציאן (לדוגמה, מי שהוא אינו עוסק) או על ידי מי שאינו צד לעסקה; חשבוניות על סכום השונה מסכום העסקה; חשבוניות מזויפות על שמן של חברות או עוסקים לגיטימיים, שאינם קשורים כלל לצדדים המתקשרים לעסקה וחשבוניות שהוצאו על מכר או על שירות השונים מהמכר או השירות שניתנו בפועל.

הערך המוסף לעוסק הוא סך העסקאות החייבות במע"ם בניכוי סך התשומות המותרות לניכוי על פי החוק. על הערך המוסף מוטל מס בשיעור אחיד ממחיר העסקה או הטובין (נכון לשנת 2023, בשיעור של 17%). תשומותיו של עוסק מקטינות את הערך המוסף וכפועל יוצא מכך את

21 סעיף 2 לחוק מע"ם.

22 ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין, והניכוי "יעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך".



חבותו במע"מ²³. הואיל ועל פי חוק מע"מ חשבונית המס היא אסמכתא לצורך הקטנת החבות במס ערך מוסף נוצר פתח לזיופים ולהונאות.

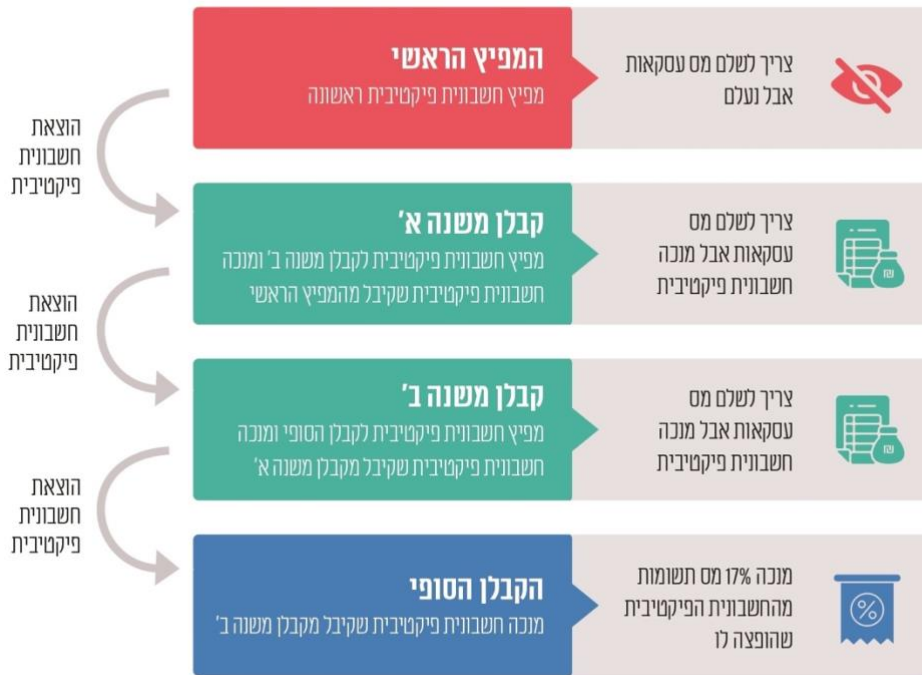
במסגרת ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות נקבע בחוק מע"מ²⁴ שעוסק העומד בקריטריונים הקבועים בחוק²⁵ חייב להגיש דיווח מפורט הכולל, בין היתר, את כל חשבוניות המס שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדוח, כל חשבוניות המס שהעוסק הוציא, כל הצהרות הייצוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 30(א)(1) הנושאים את שמו של העוסק²⁶ וכל חשבוניות המס, הצהרות הייבוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 38(א), שהעוסק דורש בדוח לנכות על פיהם מס תשומות (להלן - הדיווח המפורט). במסגרת התיקון לחוק מע"מ, משנת 2010 נדרשים עוסקים העונים לקריטריונים שנקבעו להגיש דיווח חודשי מפורט על עסקאותיהם ועל תשומותיהם באמצעות מערכת דיווח מפורט. מאגר החשבוניות הנאגר במערכת הדיווח המפורט מאפשר לבצע הצלבה ממוחשבת של חשבוניות תשומות וחשבוניות עסקאות וכן איתור חשבוניות פיקטיביות באמצעות הצפת חריגי דיווח (להלן - מערכת דיווח מפורט).

להלן בתרשים מוצגת דוגמה למסלול הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות והנזק לקופת המדינה בעקבותיו:

-
- 23 סעיף 39 קובע כי אם מס התשומות בתקופת דוח פלונית עודף על מס העסקאות שהעוסק חייב בו על עסקאותיו באותה תקופה יוחזר לו העודף בהתאם להוראות הסעיף.
 - 24 סעיפים 67 ו-69א לחוק מע"מ.
 - 25 עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 2.5 מלש"ח או שחלה עליו חובה לנהל פנקסי חשבונות לפי שיטת החשבונות הכפולה או עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 1.5 מלש"ח ובנוסף הוא או אחד משותפיו (אם רשום כשותפות) או מהעוסקים (אם מורכב ממספר עוסקים שביקשו להירשם כאחד) חייב בהכנת מאזן ובמינוי רואה חשבון מבקר או מבקר אחר או שהמנהל התיר לו להגיש דוח מפורט.
 - 26 שניתנה לגבי הטובין הכלולים בהם התרה בתקופת הדוח.



תרשים 1: מסלול הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות והנזק הנגרם לקופת המדינה בעקבותיו



מהתרשים נראה כי הנזק לקופת המדינה משרשרת ההפצה הוא בניכוי מס התשומות על ידי החוליה האחרונה בשרשרת ההפצה. המפיץ הראשי, שהוא החוליה הראשונה בשרשרת ההפצה, אינו משלם את מס העסקאות הכלול בחשבונית הפיקטיבית הראשונה שהפיץ, ובמקרים רבים הוא נעלם או קשה לאתרו או שהוא פסול דין או שמדובר באדם שהוציא את חשבונית המס בכפייה. יתר החוליות, למעט הלקוח הסופי (קבלן משנה א' וקבלן משנה ב' בתרשים), אינן משלמות את המע"ם הכלול בחשבוניות הפיקטיביות שהן מפיצות, משום שהן מנכות מס תשומות הכלול בחשבוניות פיקטיביות שהופצו להם, שווה או קרוב בערכו למע"ם העסקאות הכלול בחשבוניות אלו, כך שהן אינן משלמות מע"ם או שהן משלמות סכום זניח. בשיחות עם עובדי מע"ם נמסר כי במקרים רבים גורמים עבריינים משתמשים בין היתר בשיטות שאין להן נכסים, בשיטות שכפו עליהן לפעול או שפעלו תמורת סכומים זניחים ובפסולי דין (דהיינו, "אנשי קש"), כדי שישמשו חוליה ראשונה או חוליות אמצעיות בשרשרת ההפצה (מפיץ ראשי או קבלני המשנה בתרשים 1), ובכך להסתיר את מעורבותם בהפצת החשבוניות הפיקטיביות. במקרים כאלה קיים קושי לפעול כנגד ישויות אלה בהליכי גבייה או בהליכים פליליים. להלן דוגמאות לשימוש ב"אנשי קש":

1. חברות א', ב', ג', ד' הן חברות המפיצות חשבוניות פיקטיביות. בעל החברות, בן 19 מטייבה. במועד מינויו לבעל מניות בחברות אלו היה קטין. חברות א' ו-ב הפיצו בשנת 2016 חשבוניות פיקטיביות בסך 13 ו-6 מיליון ש"ח בהתאמה, חברה ג' הפיצה בשנת 2019 חשבוניות



פיקטיביות בסך 31 מיליון ש"ח וחברה ד' הפיצה בשנת 2020 חשבוניות פיקטיביות בסך 14 מיליון ש"ח.

2. חברה ה' הפיצה חשבוניות פיקטיביות בסך 66 מיליון ש"ח למאה חברות בחודשים ינואר-פברואר 2023. בעל החברה, בן 28, רווק ללא רכוש וללא הכנסות. הכנסותיו כשכיר בשנת 2021 היו 60,000 ש"ח. בחקירתו בשנת 2021 בהתייחס לחברה אחרת שהיה בעליה והפיצה חשבוניות פיקטיביות הודה כי משנת 2018 הוא מכור לסמים קשים.

החוליה האחרונה בשרשרת (הקבלן הסופי בתרשים) היא לרוב עוסק לגיטימי המנכה את מס התשומות הכלול בחשבוניות הפיקטיביות שהופצו לו כנגד עסקאותיו הלגיטימיות, וכך הוא מקטין את חבות המס.

נוסף על מסלול הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות שהוצג לעיל קיים סוג הפצה נוסף שבו חשבוניות מזויפות מופצות על שם עוסק לגיטימי שאינו מודע להפצה על שמו (להלן - הפצה על שם). בסוג הפצה זה אין צורך ברישום חברה חדשה או בחילופי מניות בחברה קיימת, כך שהבקרות על פעולות אלה אינן מבוצעות, והמידע בעקבות ההפצה מתקבל רק לאחר שהעוסק הלגיטימי מזהה את ההפצה על שמו, דבר העלול לקחת זמן רב, כאשר בזמן זה החשבוניות הפיקטיביות מנוכות על ידי עוסקים.

בפסק דין סלע²⁷ משנת 1999 נקבע כי המבחן הקובע לעניין האיסור לתבוע החזר מע"ם בשל חשבונית שהוצאה שלא כדין הוא המבחן האובייקטיבי, דהיינו העובדה שחשבונית הוצאה שלא כדין יש בה די לצורך איסור קיזוז המע"ם הכלול בה. עם זאת, קיימים מקרים חריגים שבהם ניתן יהיה לנכות את מס התשומות וזאת אם "ישתכנע מנהל המע"ם כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק".

בפסק דין בעניין מ.א.ל.ר.ז. משנת 2005²⁸ נקבע כי "הדרישה כי החשבונית תוצא כדין אינה אך דרישה טכנית, כי אם גם מהותית. על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה".

בפסק דין זוהר ש.ב.א. משנת 2012²⁹ נקבע כי "בין אם מדובר בעסקאות פיקטיביות שהן עסקאות בדויות לגמרי, כך שמאחורי הוצאת החשבונית לא עמדה כל עסקה; ובין אם מדובר בעסקה בה בוצעה עסקה אמיתית בין הצדדים, אלא שבמסגרתה 'הושאלה' חשבונית מצד ג' באופן פיקטיבי (מה שמכונה לעיתים 'חשבונית זרה') - בשני המקרים אין להתיר ניכוי תשומות בגין אותה חשבונית".

מס הכנסה

בסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - פקודת מס הכנסה) נקבע כי פקיד שומה רשאי "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים

27 ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון נ' מנהל המכס ומע"מ, נג(3), 493.

28 ע"א 4069/03 - מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5), 836.

29 ע"מ (חיפה) 10750-01-10 - זוהר ש.ב.א. סחר ותעשיות מחזור בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קניה עכו.



והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום".

בסעיף 130(יא) לפקודה נקבע כי נישום שהשתמש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות או שסכום החשבונית לא משקף את מחיר העסקה או השירות יראו את פנקסיו כבלתי קבילים³⁰.

בסעיף 220 לפקודה נקבע, בין היתר, כי אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, הכין או קיים, או הרשה להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות או השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן - דינו מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד.

אומדן הנזק מתופעת החשבוניות הפיקטיביות

בשנת 2021 אמדה החטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המיסים את הנזק הממוצע לקופת המדינה בשנים 2017 - 2019 מתופעת החשבוניות הפיקטיביות. האומדן חושב על בסיס המידע הקיים במערכת דיווח מפורט. לשם כך, נאמדו התשומות שלגביהן אין דיווח מקביל של עסקאות שדווחו על ידי הספק, מתוך הנחה שהמס על אותן תשומות שנדרשו או קוזזו מבטא את אובדן המע"ם. חישוב תשומות אלה מורכב מההפרש בין התשומות שדווחו על ידי לקוחות בדיווח המפורט לבין העסקאות שדווחו על ידי ספקים, בתוספת תשומות ממקור לא ידוע שנדרשו על ידי עוסקים החשודים בהפצה או בניכוי של חשבוניות פיקטיביות ושאינם חייבים בדיווח מפורט.

לפי חישוב זה, אמדה החטיבה לתכנון וכלכלה את ההיקף המינימלי של הנזק לקופת המדינה מתופעת החשבוניות הפיקטיביות, במונחי מע"ם, בכ-1.93 מיליארד ש"ח בשנה.

מאחר שהאוכלוסייה שאינה חייבת בדיווח מפורט אחראית לכ-15% מהפעילות במשק, והיא מבוקרת בבקרת חסר (50% פחות לעומת האוכלוסייה המדווחת דיווח מפורט), סברה החטיבה לתכנון וכלכלה כי יש להוסיף לאומדן שחושב 30% נוספים לנזק המינימלי שצוין לעיל; יוצא אפוא שהיקף הנזק המינימלי לקופת המדינה, במונחי מע"ם, הוא כ-2.51 מיליארד ש"ח בשנה.

עלה כי סך הגבייה משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בשנים 2019 - 2022 היה כ-180 מיליון ש"ח, זאת למול נזק מוערך מינימלי לקופת המדינה במונחי מע"ם של כ-2.5 מיליארד ש"ח בשנה.

הערכת היקף הנזק המינימלי לקופת המדינה במונחי מע"ם בשיעור של כ-2.5 מיליארד ש"ח מתייחסת כאמור רק לנזק הנגרם במונחי מע"ם, ועליה יש להוסיף את הערכת הנזקים הנגרמים לגביית מס הכנסה ומס שבח, דמי ביטוח לאומי והחזר בלו על סולר, כמפורט להלן:

30 זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת למעשה כאמור. לעניין זה, "חשבונית" כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וחשבונית מס כמשמעותה בחוק מע"ם.



1. **מס הכנסה - שימוש בחשבוניות פיקטיביות משפיע על ההכנסה החייבת וכתוצאה מכך על המס המשולם.** בניגוד לחוק מע"מ שעל פיו חשבונית מס תיחשב כחשבונית פיקטיבית גם אם קיימת הוצאה בפועל, אך החשבונית הוצאה על ידי מי שאינו מורשה להוציאה, לצורך התרת הוצאות במס הכנסה, אם לנישום יש דרך להוכיח כי הוצאו הוצאות לצורך הכנסתו, יש להכיר בהוצאות אלה גם אם קיים פגם מהותי בניהול ספריו³¹. לכן, לצורך אומדן הנזק באובדן מס הכנסה נדרש להעריך את היקף החשבוניות הפיקטיביות שאין כלל עסקה בצידן או שהסכום הנקוב בהן אינו משקף את העלות האמיתית. קיימת מורכבות בהערכת הנזק הנגרם למס הכנסה בשל שונות בשיעורי המס בין ישויות המס השונות, בהבחנה בין ישויות רווחיות והפסדיות ובהכרה בהוצאות גם אם קיים פגם בחשבונית מס כאמור.
 2. **ביטוח לאומי - שימוש בחשבוניות פיקטיביות משפיע על ההכנסה החייבת למוסד לביטוח לאומי, ועקב כך מקטין את התשלום של עצמאים שהכנסתם החייבת הוקטנה.** נוסף על כך, חברות המשלמות לעובדים שכר מבלי להוציא תלושי שכר בגינם, משתמשות בחשבוניות פיקטיביות לצורך קיזוז הוצאות בגין תשלומים אלו. יוצא אפוא שבפועל החברות אינן משלמות ביטוח לאומי על השכר של עובדים אלה.
 3. **מס שבח³² - שימוש בחשבוניות פיקטיביות משפיע על הרווח שמדווח בעסקאות מקרקעין, ועקב כך מקטין את תשלום מס השבח.**
 4. **בלו - עוסקים הרשומים כעוסק מורשה במע"מ יהיו זכאים להחזר בלו ששולם על סולר לגבי רכבים או ציוד ששימשו לייצור הכנסה, וכלול בחשבוניות מס שהוציאו להם כדין עוסקים שעיסוקם מכירת דלק.** השימוש בחשבוניות פיקטיביות יוצר החזרי מס למקזז שאינו זכאי להם (ראו בדוחות מבקר המדינה משנת 2015³³ ומשנת 2019³⁴).
- חטיבת מודיעין וחקירות ברשות המיסים (להלן - חטיבת החקירות) אחראית לטיפול בתיקים שבהם קיים חשד לביצוע עבירות מס פליליות. החטיבה עוסקת באיסוף החומר המודיעיני, בהשגת ראיות, בגילוי עבירות ובהעמדת החומר הנדרש לרשות היחידות המשפטיות. החטיבה פועלת בשיתוף פעולה עם רשויות אכיפה אחרות, בין היתר משטרת ישראל, הרשות לניירות ערך והרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור במשרד המשפטים.
- במכתב ממרץ 2021 שנשלח מחטיבת החקירות לחשב רשות המיסים נכתב כי מניתוח נתונים שנערך בחטיבת המודיעין עולה כי מחזור העסקאות הפיקטיביות בשנים 2019 - 2020 שחשפה החטיבה היה כ-12 מיליארד ש"ח (כ-2.04 מיליארד ש"ח מע"מ). על פי חטיבת החקירות, סכום זה אינו משקף את ההיקף המלא של התופעה, וכל הנזק מתופעת החשבוניות הפיקטיביות נאמד במאות מיליוני שקלים בכל חודש. יצוין כי גם ניתוח זה מתייחס לנזק במונחי מע"מ בלבד.

31 חוזר מס הכנסה 2/2012 בנושא "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות", מאי 2012.

32 מס המוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

33 מבקר המדינה, **דוח שנתי 66א** (2015), "שימוש בחשבוניות פיקטיביות", עמ' 285 - 287.

34 מבקר המדינה, **דוח שנתי 70א** (2019), "ביקורת מעקב - פעילות רשות המיסים בנושא הסדר הסולר", עמ' 549 - 569.



בביקורת הועלה כי אף שהיקף הנזק המינימלי הנגרם כתוצאה מתופעת החשבוניות הפיקטיביות, במונחי מע"מ הוא 2.51 מיליארד ש"ח, רשות המיסים ביצעה אומדן חלקי של הנזק הממוצע לקופת המדינה במונחי מע"מ בלבד. בנוסף, אומדן זה התייחס לתקופה 2017 - 2019. רשות המיסים לא ביצעה הערכה מחודשת המתייחסת לשנים שלאחר שנת 2019 לצורך עדכון הנזק הכולל משימוש בחשבוניות פיקטיביות בכל מערכי המס, ולכן לא ניתן לאמוד את הנזק הכלכלי הכולל להכנסות המדינה ממיסים בגלל שימוש בחשבוניות פיקטיביות.

משרד מבקר המדינה ממליץ כי רשות המיסים תפעל לביצוע אומדן עדכני לנזק הכולל הנגרם מהפצה וניכוי חשבוניות פיקטיביות ולצורך קביעת פעולות הנדרשות למניעתו בכל אחד ממערכי המס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה מ-31.5.23 (להלן - תשובת רשות המיסים) כי חל עיכוב בפרסום נתונים על השנים 2020 - 2022 בעקבות שינוי המתודולוגיה לאומדן תופעת החשבוניות הפיקטיביות. רשות המיסים הוסיפה כי בימים אלו היא שוקדת על גיבוש האומדן לאותן שנים, והוא אמור להיות מוצג לפני הנהלת הרשות בחודשים הקרובים. עוד מסרה הרשות כי היא מתכוונת לבחון את האפשרות להרחיב את המודל כך שהוא יכלול גם את האומדן להפסד המס במערכים נוספים (מס הכנסה, ביטוח לאומי והחזרי סולר), זאת כדי לקבל תמונה כוללת של אובדן המס מכלל מערכי המס.

טיפול מע"מ בתופעת החשבוניות הפיקטיביות באמצעות עריכת שומות

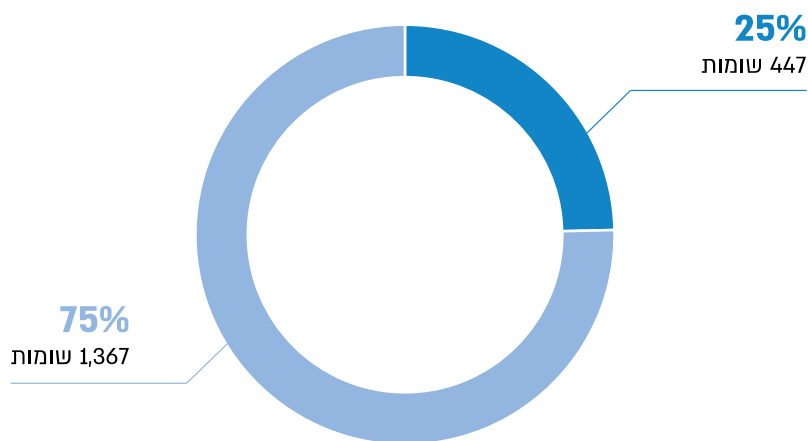
סעיף 77(א) לחוק מע"מ קובע כי "הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס [להלן - שומה]".

משרד מבקר המדינה ניתח את השומות שנערכו בשנים 2019 - 2022³⁵ בנושא חשבוניות פיקטיביות. השומות נערכו במשרדי מע"מ וביחידה לפשיעה חמורה העורכת את השומות האזרחיות לתיקים שטופלו ביחידות החקירות של מע"מ. בתקופה זו נערכו 1,814 שומות שבהן נמצאו הפצות או ניכויים של חשבוניות פיקטיביות (להלן - השומות שנבדקו). סך כל החיובים בשומות אלה (ללא ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות) היה כ-7 מיליארד ש"ח (5.5 מיליארד ש"ח חיובי כפל מס ו-1.5 מיליארד ש"ח חיובי מס).

בתרשים להלן מוצג שיעור השומות שנערכו בנושא חשבוניות פיקטיביות ביחידה לפשיעה חמורה ובמשרדי מע"מ בשנים 2019 - 2022:



תרשים 2: שיעור השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, 2019 - 2022

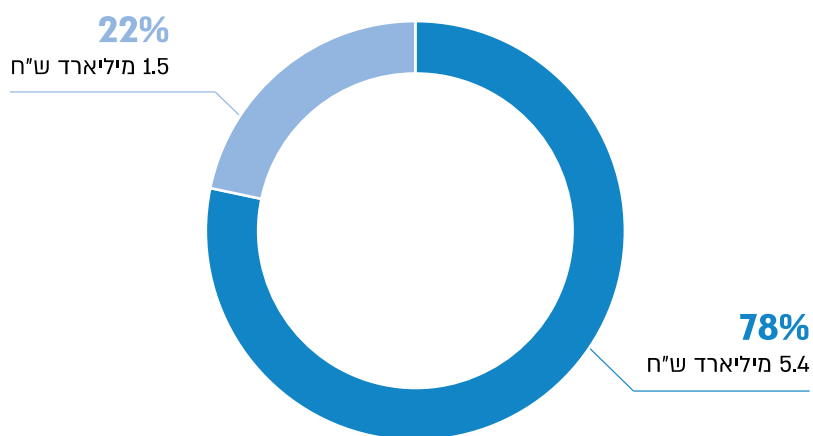


■ משרדי מע"ם אזוריים ■ היחידה לפשיעה חמורה

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בתרשים להלן מוצג סך המס שחויב בשומות שנערכו בנושא חשבוניות פיקטיביות ביחידה לפשיעה חמורה ובמשרדי מע"ם בשנים 2019 - 2022:

תרשים 3: המס שחויב בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, 2019 - 2022



■ משרדי מע"ם אזוריים ■ היחידה לפשיעה חמורה

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



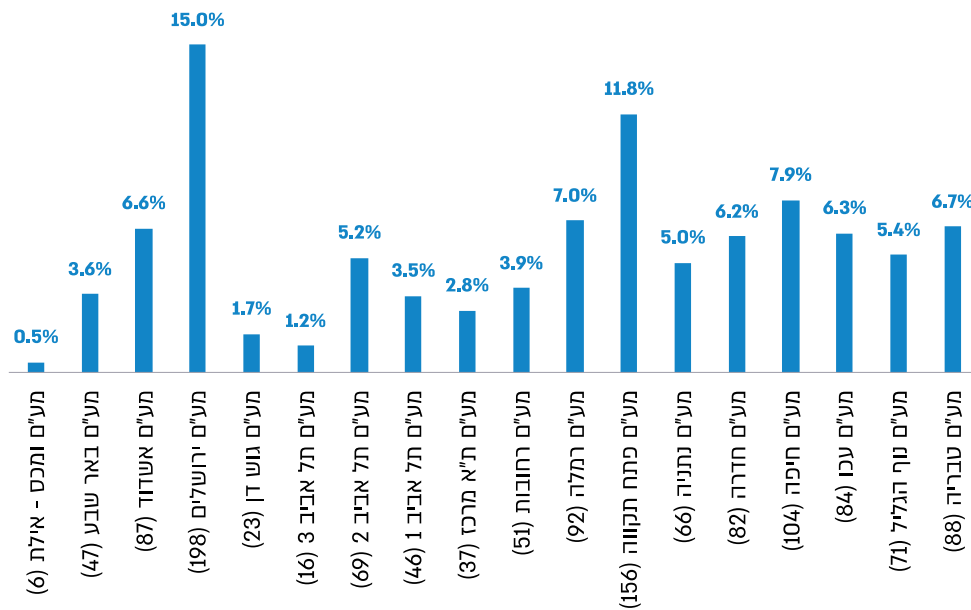
משני התרשימים עולה כי במשרדי מע"ם נערכו 1,367 שומות, שהן 75% מתוך כלל השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות. החיוב בשומות אלו היה 1.5 מיליארד ש"ח, דהיינו 22% מתוך כלל החיובים בשומות. ביחידה לפשיעה חמורה נערכו 447 שומות, שהן 25% מתוך כלל השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות. החיוב בשומות אלו היה 5.4 מיליארד ש"ח, כלומר 78% מתוך כלל החיובים בשומות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי התיקים המטופלים ביחידה לפשיעה חמורה הם "תיקים שהגיעו לאחר טיפול פלילי בחקירות" רשות המיסים הוסיפה כי תיקים אלו מועברים ליחידה לפשיעה חמורה לטיפול אזרחי, ובדרך כלל הם בעלי היקף כספי משמעותי.

מהנתונים עלה כי על אף שמרבית השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות נערכו במשרדי מע"ם, שיעור המס שחויב בשומות אלו מתוך המס שחויב בכלל השומות שנערכו בנושא חשבוניות פיקטיביות (במשרדי מע"ם וביחידה לפשיעה חמורה) קטן יחסית.

בתרשים להלן מוצג שיעור השומות שנערכו במשרדי מע"ם³⁶, ללא היחידה לפשיעה חמורה, בשנים 2019 - 2022 (לצד כל משרד מוצג בסוגריים מספר השומות שנערכו בו):

תרשים 4: שיעור השומות שנערכו במשרדי מע"ם, 2019 - 2022



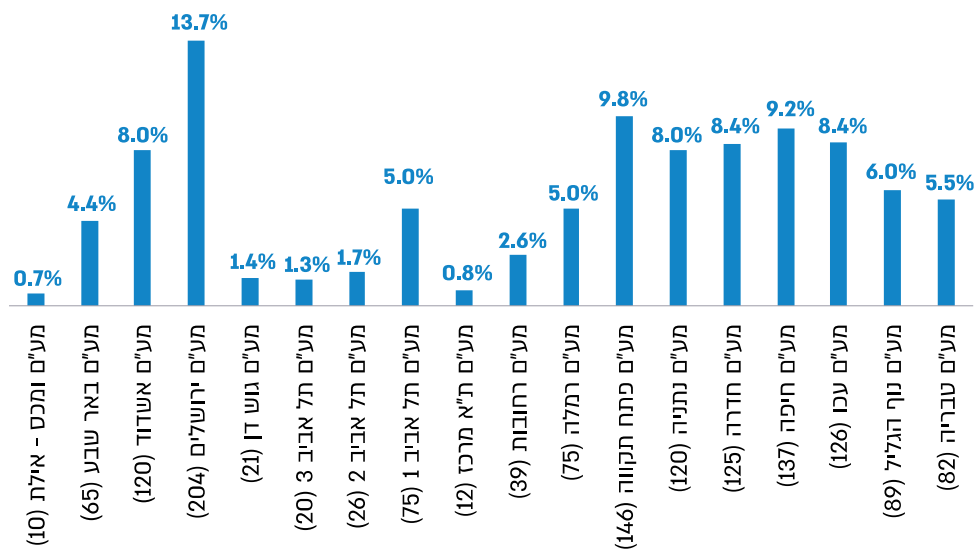
על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

36 במשרדי מע"ם לא נכללו משרד השרון שהוקם בינואר 2022 ויחידת המתמחים; שני אלה ערכו 44 שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות.



בתרשים להלן מוצג שיעור סך כל חיובי המס (קרן ללא ריבית והפרשי הצמדה) בשומות שנערכו במשרדי מע"ם, ללא היחידה לפשיעה חמורה, בשנים 2019 - 2022 (לצד כל משרד מוצג בסוגריים סך חיובי המס בשומות שנערכו בו במיליוני ש"ח):

תרשים 5: שיעור קרן המס שחויבה בשומות שנערכו במשרדי מע"ם, 2022 – 2019



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

משני התרשימים עולה כי קיים שוני בין משרדי מע"ם השונים, גם במספר השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנערכו וגם במס שחויב בהן. במשרדי מע"ם ירושלים ומע"ם פתח תקווה ערכו את מספר השומות הגבוה ביותר, ובמשרדי מע"ם ומכס אילת ומע"ם ת"א 3 ערכו את מספר השומות הקטן ביותר. סך החיוב במס הגבוה ביותר משומות חויב במשרדי מע"ם ירושלים, מע"ם פתח תקווה ומע"ם חיפה וסך החיוב במס משומות הנמוך ביותר חויב במע"ם ומכס אילת ומע"ם ת"א מרכז.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי קיים שוני בין משרדי המע"ם בנוגע למספר השומות הנערכות בהתאם לכוח האדם בכל משרד ובהתאם לאוכלוסיית הנישומים המשתייכים לכל משרד.

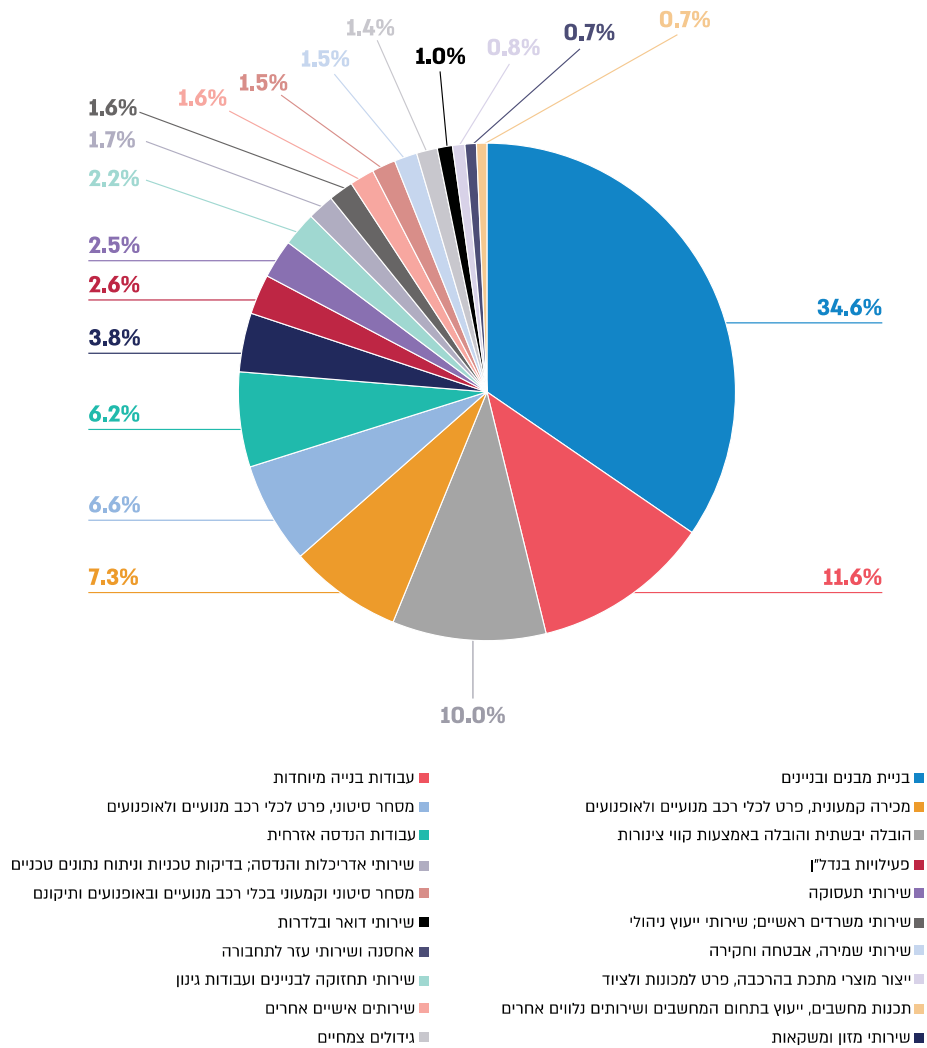
משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את הנתונים ואת השוני בין משרדי מע"ם השונים כדי לטייב את עבודתה.



שיעורי אומדן נזק לפי סוגי עסקים

משרד מבקר המדינה בדק את שיעורי השומות שנערכו בנושא חשבוניות פיקטיביות לפי הענפים הכלכליים של העוסקים שהוצאו להם השומות. להלן בתרשים מוצג שיעור השומות שנערכו בשנים 2019 - 2022, לפי הענף הכלכלי:

תרשים 6: שיעור השומות, לפי הענף הכלכלי, 2022 - 2019

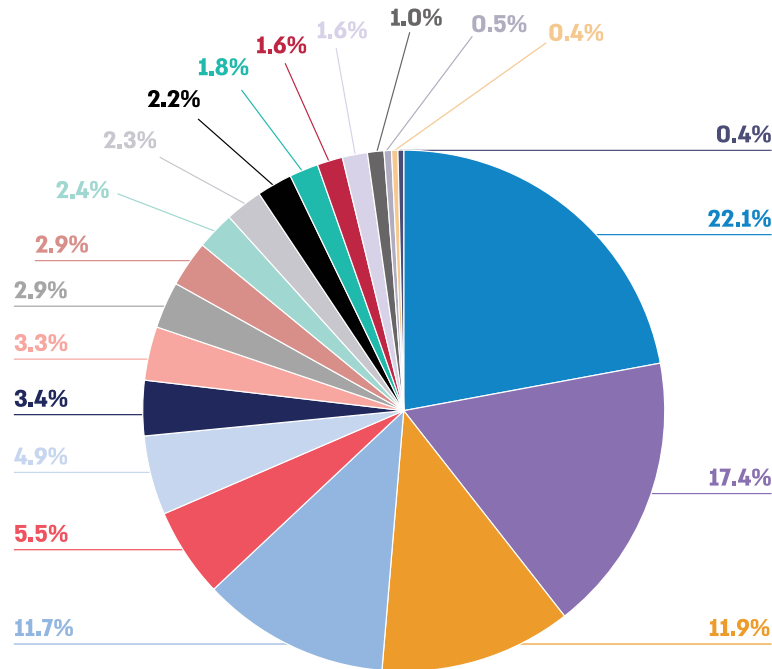


על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בתרשים להלן מוצג שיעור חיובי קרן המס משומות מתוך כלל חיובי קרן המס בשומות שנערכו בשנים 2019 - 2022 לפי ענפים כלכליים.



תרשים 7: שיעור חיובי קרן המס משומות מתוך כלל חיובי קרן המס בשומות שנערכו בשנים 2019 - 2022, לפי הענף הכלכלי



- עבודות בנייה מיוחדות
- בניית מבנים ובניינים
- מסחר סיטוני, פרט לכלי רכב מנועיים ולאופנועים
- מכירה קמעונית, פרט לכלי רכב מנועיים ולאופנועים
- שירותי תעסוקה
- הובלה יבשתית והובלה באמצעות קווי צינורות
- שירותי אדריכלות והנדסה; בדיקות טכניות וניתוח נתונים טכניים
- שירותי שמירה, אבטחה וחקירה
- מסחר סיטוני וקמעוני בכלי רכב מנועיים ובאופנועים ותיקונם
- עבודות הנדסה אזרחית
- שירותי דואר ובלדרות
- שירותי משרדים ראשיים; שירותי ייעוץ ניהולי
- שירותי דואר ובלדרות
- פעילויות בנדל"ן
- אחסנה ושירותי עזר לתחבורה
- ייצור מוצרי מתכת בהרכבה, פרט למכונות ולציוד
- שירותי תחזוקה לבניינים ועבודות גיטן
- תכנות מחשבים, ייעוץ בתחום המחשבים ושירותים נלווים אחרים
- שירותים אישיים אחרים
- שירותי מזון ומשקאות
- גידולים צמחיים
- שירותי משרדים ראשיים; שירותי ייעוץ ניהולי

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

משני התרשימים עולה כי מרבית השומות נערכו לעסקים בענפי הבינוי, ההובלה והמכירה בסיטונות ובקמעונות. עוד עולה מהתרשימים כי שיעור סך כל החיובים בשומות שנערכו לעסקים בענף שירותי התעסוקה עומד על כ-17.4% בעוד שיעור השומות הנערכות בענף זה נמוך ועומד על כ-2.5%.



שומות לפי סוג האוכלוסייה

מניתוח נתוני השומות שנבדקו עולה כי 872 (48%) מתוך 1,814 השומות שנערכו וכן חיוב בסך 2 מיליארד ש"ח (29%), מתוך 7 מיליארד ש"ח שחיובו בשומות שנבדקו, מיוחסים לאוכלוסייה הערבית.

עלה כי שיעור השומות המיוחסות למגזר הערבי מתוך השומות שנבדקו (48%) ושיעור החיובים בשומות אלו מתוך סך החיובים בשומות שנבדקו (29%) גבוהים משיעור מניינם של האזרחים הערבים מתוך אוכלוסיית המדינה העומד על 17.2%³⁷.

עלה כי קיימים פערים בהרכב אוכלוסיית העוסקים, בענפי פעילותם ובשיעור השומות בנושא פיקטיביות המבוצעות במשרדי מע"ם השונים. עם זאת, רשות המיסים לא בדקה את היקף התקינה הנדרשת במשרדי מע"ם לפי מיקומם, ענפי הפעילות והרכב אוכלוסיית העוסקים.

רשות המיסים מסרה בתשובתה "התיקים שנכנסים לתוכנית העבודה מוקצים בהתאם לנתונים שנמצאו בדיווח המפורט, וכן בהתאם לענפים עתירי שימוש בחשבוניות פיקטיביות. כמו כן, כמות השומות היא בהתאם לכמות כוח האדם במשרדים השונים".

משרד מבקר המדינה ממליץ לבחון את התקינה הנדרשת במשרדי מע"ם לצורך טיפול בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בהתחשב במיקומם, בענפי הפעילות ובהרכב אוכלוסיית העוסקים. עוד מומלץ כי הרשות תמקד את פעולותיה במאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות בהתאם למיקומם של המשרדים, ענפי הפעילות והרכב האוכלוסייה בהם.

תוכנית עבודה - ביקורת חשבוניות

תוכנית עבודה של מבקר חשבוניות במע"ם לשנת 2023 מחולקת כדלהלן: 62.5% תיקים לבחירה חופשית של משרדי מע"ם, 19% תיקים מתוך רשימת מבצעים המנוהלים באחריות סמנכ"לית בכירה מע"ם, הנבחרים בשיתוף החטיבה לתכנון וכלכלה או מטה הביקורת, 12.5% תיקים מתוך רשימת חובה ו-6% תיקי סולר³⁸.

להלן פירוט תקן ימי העבודה לתיקי ביקורת³⁹ בחלוקה לקבוצות לפי מחזור עסקי של עוסק:

37 על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לסוף 2020. יצוין כי שיעור זה נמוך משיעור התושבים הערבים מתוך אוכלוסיית המדינה העומד על 21.1%, וזאת לאחר שמספר הערבים במדינה, העומד על 1,957,270 נפש, הופחת מספרם של התושבים הערבים במזרח ירושלים שאינם בעלי אזרחות ישראלית (362,000).

38 תיקים העוסקים בבחינת הזכאות להחזר בלו ששולם על סולר לעוסקים לגבי רכבים או ציוד ששימשו לייצור הכנסה.

39 תקן זה מתייחס לכל תיקי הביקורת כולל תיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות.



לוח 1: תקן ימי העבודה לתיקי ביקורת בחלוקה לקבוצות, לפי מחזור עסקי

מחזור עסקאות בש"ח	ימי עבודה
עד מיליון ש"ח	5
1 - 5 מלש"ח	7
5 - 15 מלש"ח	10
15 - 50 מלש"ח	12
+50 מלש"ח	14

לצורך עריכת שומות בנושא הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות נדרשות תשומות עבודה גבוהות יותר, משום שביסוס שומות בנושא זה ובחינתן לצורך הליך פלילי דורשים חקירה של כל המעורבים בתיק ופעולות נוספות, וזאת עד השגת ראיות שיש בהן די כדי להוציא את השומה ולהעבירה למחלקה הפלילית להגשת כתב אישום או לקביעת כופר.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי משנת 2022 היא מקיימת השתלמויות בנושאי ביקורת בתחום הפלילי למבקרי חשבונות ולרכזים, וכי השתלמויות אלה נועדו לתת למבקרים כלים להתמודד עם המורכבות הקיימת בתיקים הפליליים בתחום החשבוניות הפיקטיביות.

נמצא כי על אף הצורך בתשומות עבודה נוספות לצורך ביצוע שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בתוכנית העבודה במע"ם אין הבחנה בתקן ימי עבודה הקבוע בתוכנית העבודה לכל תיק בין תיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות לבין תיקים בנושאי חיוב אחרים, כל עוד המחזור העסקי של העוסקים נמצא באותו טווח מחזוריים שנקבעו בהוראה. לצורך תוספת ימים לכל תיק ביקורת על משרדי מע"ם לשלוח בקשה מפורטת למטה הביקורת בהנהלה לצורך קבלת אישורו ונקבע כי תוספת ימים לתיק תהיה, לכל היותר, 20 ימים. הצורך בפנייה מפורטת למטה הביקורת בהנהלה בגין כל תיק בנושא חשבוניות פיקטיביות לצורך קבלת תוספת ימים כאמור עלול לעודד טיפול בתיקים אחרים על חשבון עריכת שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, וכתוצאה מכך לפגיעה בטיפול בתופעת החשבוניות הפיקטיביות במשרדי מע"ם.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את הצורך בהבחנה בין תקן ימי העבודה לתיקי שומה בנושא חשבוניות פיקטיביות לבין תיקי שומה בנושאי חיוב אחרים וכן את הצורך בפנייה מפורטת לצורך קבלת תוספת הימים לתיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות. זאת כדי לתת ביטוי למשאבים השונים הנדרשים לתיקים אלה, וגם לבחון דרכים לעידוד הטיפול בתיקים שבהם קיימים חשדות לחשבוניות פיקטיביות.



העברת תיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות ממשרדי מע"ם ליחידות החקירות

בהוראת הנוהל של רשות המיסים, בנושא "אופן הטיפול בתיקים פלייליים במשרדי המע"מ האזוריים" מ-13.2.18⁴⁰, נקבע בין היתר כי כאשר קיים חשד לעבירת מס בתיק של עוסק בהיקף כספי הגבוה ממיליון ש"ח, או כאשר ההיקף הכספי גבוה מ-500,000 ש"ח, ובתיק נדרשת חקירה מסועפת של יותר מחמישה מפיצים בתחום החשבוניות הפיקטיביות (להלן - התקרה), תועבר החקירה ממשרד מע"ם ליחידת החקירות האזורית הרלוונטית. זאת למעט מקרים שבהם הסכימו ממונה החקירות וממונה מע"ם כי התיק ינוהל במשרד מע"ם בליווי ממונה מדור חקירות בכיר (להלן - רמ"ד הרפורמה).

בשנת 2018 הקימה רשות המיסים פורטל ייעודי לצורך תיאום ממוחשב של העברת תיקים על פי הנוהל האמור.

ב-10.2.19 שלח סמנכ"ל בכיר חקירות ומודיעין דאז לסמנכ"לית בכירה מע"ם מכתב, ובו כתב כי לאחר בדיקת התיקים שהועברו ממשרד מע"ם לפורטל הוא מבהיר כי חטיבת החקירות ברשות תפסיק לעבוד עם הפורטל. בין היתר, ציין הסמנכ"ל כי מבדיקת התיקים שהועברו ממשרד מע"ם מסוים לפורטל עלה כי מדובר בתיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות מ"שנים היסטוריות", ולשם העברת תיקים בנושא זה קיימת מערכת לניהול ומעקב משותפים בין מטה מע"ם למטה חקירות. נוסף על כך, יש מערכת אחרת המתריעה למשרדים האזוריים על עוסקים החשודים בהפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, לצורך נקיטת פעולות לעצירת הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, כמו סגירת תיקי עוסק והעלאת ניכוי מס במקור (ראו להלן בפרק מערכת א'); התיקים האמורים כבר נרשמו בעבר על ידי חטיבת החקירות במערכת הזאת, אך לא בוצעו פעולות במשרדי מע"ם, וכתוצאה מכך גדל היקף העבירות, והתיקים הועברו מאוחר יותר באמצעות הפורטל ליחידת החקירות.

בביקורת נמצא כי אף שסמנכ"ל חקירות ומודיעין דאז מסר בפברואר 2019 כי חטיבת החקירות תפסיק לעבוד עם הפורטל, בשנים 2019 - 2022⁴¹ המשיכו משרדי מע"ם להזין בפורטל תיקים שבהם עלה חשד בנוגע להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, לצורך העברתם לטיפול ביחידת החקירות הרלוונטית.

נכון ליום 15.1.23 קיימים 147 תיקים שמשרדי מע"ם הזינו בפורטל בשנים 2018 - 2022.

עוד עלה כי ב-41 מתוך 147 התיקים שהוזנו בפורטל לצורך העברתם לטיפול יחידות החקירות לא ניתנו אישורים הנדרשים של הממונים במשרדי מע"ם להעברה לטיפול יחידות החקירות. נוסף על כך, יחידות החקירות השונות סירבו לקבל לטיפול תיק נוסף מתוך התיקים שהוזנו לפורטל, משום שהתיק כבר הופיע בעבר במערכת א' אך לא טופל על ידי משרד מע"ם הרלוונטי.

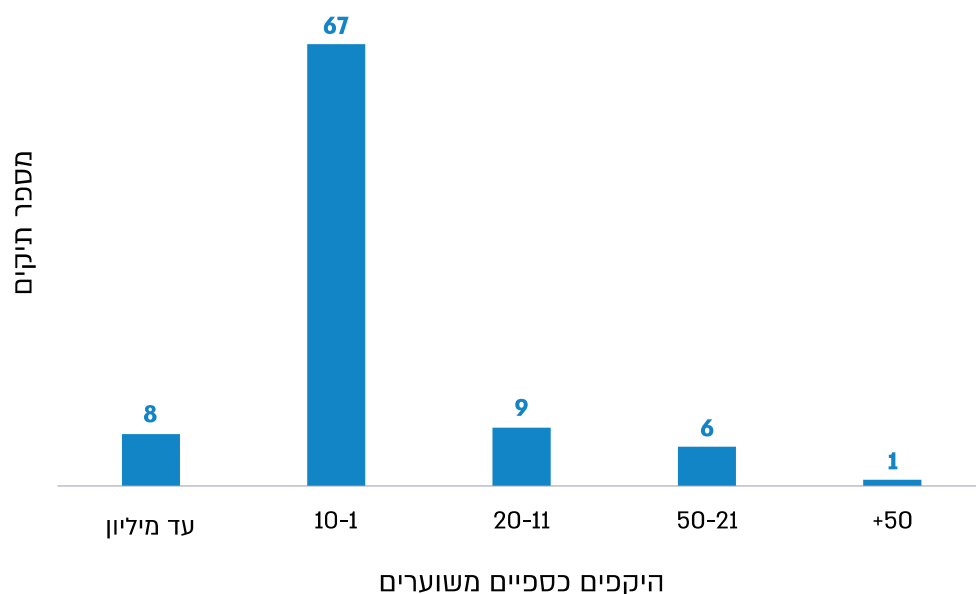
40 נוהל זה החליף נוהל מ-24.6.15.

41 הנתונים מתייחסים ל-18.1.23.



אשר לשאר 105 התיקים שהוזנו לפורטל - היקף סכום עבירות המע"ם המשוער ב-91 תיקים⁴² הסתכם ביותר מ-694 מיליון ש"ח. בתרשים להלן מוצגת התפלגות ההיקפים הכספיים המשוערים ב-91 התיקים שהועברו לחטיבת החקירות באמצעות הפורטל:

תרשים 8: התפלגות ההיקפים הכספיים המשוערים של עבירות מע"ם בתיקים שהועברו לחטיבת החקירות באמצעות הפורטל, 2018 - 2022 (במיליוני ש"ח)



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בביקורת עלה כי נכון למועד סיום הביקורת מתוך 91 התיקים שהועברו בשנים 2018 - 2022 לפי גובה התקרה בהוראת הנוהל, התקבלו לטיפול בחטיבת החקירות 10 תיקים. ההיקף הכספי המשוער של מע"ם בתיקים אלה הוא כ-112 מיליון ש"ח. יתר 81 התיקים לא טופלו ביחידת החקירות, אף שסך כל ההיקף הכספי המשוער של המע"ם בהם היה 582 מיליון ש"ח, והיקף הנזק הכספי המשוער בממוצע לתיק היה גבוה מ-7 מיליון ש"ח. למשל, תיק של עוסק החשוד בניכוי חשבוניות פיקטיביות בהיקף כספי משוער של 40 מיליון ש"ח; תיק של עוסק החשוד בהפצה ובניכוי של חשבוניות פיקטיביות בהיקף כספי משוער של 33 מיליון ש"ח; ושלושה תיקים של עוסקים החשודים בהפצה ובניכוי של חשבוניות פיקטיביות בהיקף כספי משוער של יותר מ-10 מיליון ש"ח.

42 משרדי מע"ם הזינו לפורטל 14 תיקים נוספים לטיפול ביחידות החקירות. תיק אחד מהם התקבל לטיפול החקירות. תיקים אלו לא נותרו לצורך הכנת התרשים משום שלא צוין בהם ההיקף הכספי המשוער.



נמצא כי ב-81 התיקים, אשר בהם הערכת היקף הנזק בגין הפצה או ניכוי חשבוניות פיקטיביות הייתה גבוהה מהתקרה הקבועה בנוהל בנושא "אופן הטיפול בתיקים פלייליים במשרדי המע"מ האזוריים" (מעל 1 מליון או מעל חצי מיליון ש"ח בנסיבות מסוימות) ואשר סך כל ההיקף הכספי המשוער של המע"מ בהם היה 582 מיליון ש"ח, לא טופלו במשרדי מע"מ בשל הערכת מזק גבוהה מהתקרה הקבועה בנוהל, ולא טופלו ביחידות החקירות בשל שיקולי תיעודף יחידות החקירות. היעדר טיפול בתיקים כאלו עלול לפגוע בגביית המיסים ולהפחית את ההרתעה.

על רשות המיסים להעביר תיקים ממשרדי מע"מ ליחידת החקירות על פי הנוהל. לצד זאת, מומלץ לרשות המיסים לשקול להעלות את גובה התקרה להעברת תיקים ליחידת החקירות הקבוע בנוהל "אופן הטיפול בתיקים פלייליים במשרדי המע"מ האזוריים", כדי שתיקים בהיקפים גבוהים מהתקרה הקיימת כיום, אשר לא מטופלים על ידי החקירות, יטופלו על ידי משרדי מע"מ. עוד מומלץ כי במקרים בהם יחידת חקירות מחליטה שלא לטפל בתיק המועבר אליה, יקבע מנגנון ברשות שיוודא את המשך הטיפול בתיקים אלו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי לא ניתן לבצע חקירות פליליות בכמות הגדולה מיכולות הטיפול המשפטי או מכמות התיקים שהוגדרו בתוכנית העבודה של יחידות החקירות. רשות המיסים הוסיפה כי היא "מקבלת את הערת המבקר ותשקול שינוי בהיקף הסכומים מהם יועבר התיק לחקירות, כך שתינתן למשרדי המע"מ היכולת לבצע גם תיקים בסכומים גבוהים יותר".

סעיף 77(ב) לחוק מע"מ קובע כי שומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת דוח למע"מ ו"אם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדוח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדוח האמור – תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח".

בישיבה שהתקיימה ביולי 2022, ובה נכחו גם סמנכ"לית מע"מ וסמנכ"לית חקירות, הוחלט בין היתר כי יופסק השימוש בפורטל, והעברת תיקים תתבצע רק באמצעות מערכת המודיעין של רשות המיסים⁴³. עוד הוחלט כי מנהלי יחידות החקירות יבחנו את התיקים הקיימים בפורטל וטרם טופלו לפי שיוכם, ויחליטו לגבי המשך הטיפול בהם תוך ציון הערה בנוגע להחלטתם או נימוקה.

מבדיקת מנהלי יחידות החקירות עלה כי ב-81 מתוך 147 התיקים שהוגשו לפורטל חלפו 5 שנים מיום הגשת הדוח בגין התקופות בהן בוצעו העבירות ועד מועד בדיקת החקירות ובשל כך רשות המיסים לא תוכל לבצע ביקורות ולערוך שומות בתיקים אלו, וזאת בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק מע"מ.

מומלץ כי חטיבת השומה וחטיבת החקירות יבצעו בקרה עיתית על התיקים שהועברו ליחידת החקירות, והחלטת יחידת החקירות בנוגע לטיפול בכל תיק שהועבר תתועד על ידה, על מנת למנוע מקרים בהם תיקים מסוימים אינם מטופלים כלל.

43 מערכת "אבן סמר".



גביית חובות משומה

בסעיף 97 לחוק מע"ם נקבע כי לחוב מס, כפל מס או קנס שלא שולם במועד יתווספו הפרשי הצמדה וריבית. עוד נקבע⁴⁴ כי לחוב מס שלא שולם במועד יתווסף קנס פיגורים⁴⁵, מלבד הפרשי ההצמדה והריבית.

בסעיף 102(א) לחוק מע"ם נקבע כי פקודת המיסים (גביה) תחול על גביית המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה, וניתן לגבותו גם באמצעות תובענה אזרחית.

יצוין כי במקרים שבהם חלק משרשרת ההפצה מורכבת בין היתר מישויות שאין להן נכסים, מישויות שכפו עליהן לפעול או שפעלו תמורת סכומים זניחים ומפסולי דין, קיים קושי לפעול כנגד ישויות אלה בהליכי גבייה.

כאמור, קרן המס לחיוב בשומות שנבדקו⁴⁶ ללא ריבית והפרשי הצמדה הייתה כ-7 מיליארד ש"ח.

מניתוח הנתונים שהתקבלו מרשות המיסים, נכון ל-5.12.22, סך החיובים ב-1,814 השומות שנבדקו, הכוללים ריבית, הצמדה וקנסות, שנצברו מאז החיוב ועד מועד הביקורת, הוא כ-7.9 מיליארד ש"ח⁴⁷, וסך כל התשלומים בגין שומות אלה היה כ-180 מיליון ש"ח.

נמצא כי סך התשלומים בגין השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות היה נמוך מאוד (כ-180 מיליון ש"ח), ושיעורו כ-3% מתוך קרן המס שחויבה בשומות אלו (7 מיליארד ש"ח), וכ-2% מתוך קרן המס שחויבה בשומות בתוספת ריבית, הצמדה וקנסות (7.9 מיליארד ש"ח).

רשות המיסים מסרה בתגובתה כי הואיל ולא מדובר באנשים נורמטיביים, קיים קושי באיתור נכסים ובדרכי הגבייה. נוסף על כך, תיקי השומות מגיעים לגבייה לאחר הליכי ביקורת וחקירה ולעיתים רק לאחר הגשת כתב אישום, ופרק הזמן שעובר פוגע גם הוא בהליכי הגבייה. רשות המיסים ציינה כי חוקי המס מעניקים לה אפשרויות גבייה נוספות וייחודיות, ובשנים האחרונות היא מגבירה את השימוש בהם, במסגרת מגבלות כוח האדם שעומד לרשותה. למשל, גבר השימוש בהליך 112 לחוק מע"ם (עיקול זמני ותפיסת נכסים), בהליכי הרמת המסך השונים ובהחרגת החוב מהליכי חדלות פירעון. רשות המיסים הוסיפה כי גויסה יחידה ב' לצורך תמיכה במערך הגבייה בתיקים הקשים - פעולה אשר הגבירה את האפשרות להגיע לנכסים מוסתרים. לדברי הרשות, בהתאם להנחיה משפטית היא עושה מאמצים בתחום של סגירת עסקים ומניעה מראש של פתיחת עסקים חשודים.

44 סעיף 96 לחוק מע"ם.

45 קנס פיגורים - 0.25% מסכום החוב שבפיגור לכל שבוע או חלק ממנו לתקופת פיגור עד שישה חדשים ו-0.50% לכל שבוע או חלק ממנו לתקופת פיגור ארוכה משישה חדשים.

46 עד אוקטובר 2022.

47 ב-124 שומות הוגשו ערעורים והשגות.



היעדר אכיפת חיובי המס משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות פוגע בהרתעה ומעודד את העבריינים, היודעים כי גם לאחר חקירתם בנושא זה ועריכת שומות לא תגבה רשות המיסים את סכומי החיובים בשומות אלו, ופוגע פגיעה ממשית בקופת המדינה.

על רשות המיסים לפעול לגביית חובות משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות ולביצוע השומות בתיקים פעילים, סמוך ככל האפשר למועד העבירה. עוד מומלץ כי הנהלת רשות המיסים תגדיר יעדי גביה משומות בנושא חשבוניות פיקטיביות לשם הגברת פעילותה למיגור התופעה.

כפל מס

סעיף 50(א) לחוק מע"מ קובע כי "אדם שאינו ראוי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס... יהיה חייב בתשלום כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה". סעיף 50(א1) לחוק קובע כי "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, ראוי המנהל להטיל עליו כפל מס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן העוסק להנחת דעתו של המנהל הוכיח כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין".

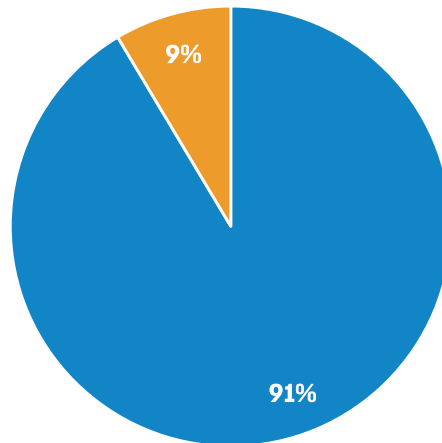
ב-524 מתוך 1,814 השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנבדקו חויב כפל מס למפיץ החשבוניות הפיקטיביות או למנכה החשבוניות הפיקטיביות - 359 שומות ביחידה לפשיעה חמורה (80% ממספר השומות שנערכו ביחידה) ו-165 שומות במשרדי מע"מ (12% ממספר השומות שנערכו במשרדים אלו).

סך החיוב בכפל מס בשומות שנבדקו היה כ-5.5 מיליארד ש"ח - 2.8 מיליארד בגין כפל מס למפיצי חשבוניות פיקטיביות ו-2.7 מיליארד בגין כפל מס למנכים. סך החיובים בתיקים שבהם נקבע כפל מס ביחידה לפשיעה חמורה הוא כ-5.1 מיליארד ש"ח, דהיינו 93% מסך חיובי היחידה בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות. סך החיובים בתיקים שבהם נקבע כפל מס במשרדי מע"מ הוא כ-474 מיליון ש"ח, דהיינו 30% מסך החיובים במשרדים אלו בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות.

בתרשים להלן מוצג שיעור החיובים בכפל מס במשרדי מע"מ וביחידה לפשיעה חמורה מתוך סך כל החיובים בכפל מס בשומות בנושא חשבוניות פיקטיביות בשנים 2019 - 2022:



תרשים 9: שיעור החיובים בכפל מס במשרדי מע"ם וביחידה לפשיעה חמורה מסך חיובי כפל מס, 2019 - 2022



■ פשיעה חמורה ■ יחידות מע"ם

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מנתוני רשות המיסים עולה כי ב-71% מהשומות שנבדקו (1,814 שומות) לא הוטלה הסנקציה הקבועה בסעיפים 50(א) ו-50(א1) על מפיצים ומנכים של חשבוניות פיקטיביות ולא הוצאו להם חיובים בגין כפל מס. עוד עולה כי שיעור השומות שבהן חויב כפל מס, מתוך השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנערכו במשרדי מע"ם (12%) נמוך משיעור השומות שבהן חויב כפל מס מתוך השומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנערכו ביחידה לפשיעה חמורה (80%).

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי הטלת כפל מס בתיקי ביקורת מתבצעת בהתאם לראיות הקיימות בתיק. רשות המיסים ציינה כי הטלת כפל מס בכל תיק פלילי שמטופל במשרדי מע"ם נבחנת בהתאם לנסיבות הספציפיות בתיק.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לשקול להנחות את משרדי מע"ם להטיל כפל מס בכל תיקי השומה בנושא הפצה או ניכוי חשבוניות פיקטיביות, אלא אם כן העוסק יוכיח שלא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, כל זאת לצורך הגברת האכיפה וההרתעה.



כתבי אישום

אחת הדרכים למאבק בעבריינות מס היא באמצעות הדין הפלילי המלווה בהליכי חקירה הנעשים ברשות המיסים. העונש בגין עבירת מס על פי חוק מע"ם נע מהטלת קנס עד מאסר של שבע שנים.

במסמך "תיקוף הערכת הסיכונים הלאומית בתחום איסור הלבנת הון גופי אכיפה" מנובמבר 2021, נכתב כי "תיקי החקירה המתמקדים בעבירות הפצה או קיזוז של חשבוניות מס פיקטיביות מאופיינים במורכבות גבוהה, המביאה להתמשכות הליכי אכיפה, לרבות פער משמעותי בטיפול והגשת כתבי אישום עקב העדר פרקליטים וכן להתמשכות התהליכים בבתי המשפט. פערים אלו עלולים ליצור תת-הרתעה עקב פגיעה בעקרון הרתעה מהותי והוא מידתיות וחומרת הענישה".

בנוהל בנושא "אופן הטיפול בתיקים פליליים במשרדי המע"ם האזוריים" מפרברואר 2018 נקבע, בין היתר, כי פתיחה בחקירה פלילית תאושר בהחלטה משותפת של ממונה מע"ם אזורי או סגנו או מנהל תחום ביקורת חשבוניות ורמ"ד הרפורמה. בתיקי ביקורת שבהם בוצעו פעולות חקירה יש לפתוח דוח גילוי עבירה (להלן - דג"ע) שמשמעותו הפניית תיק הביקורת למחלקה המשפטית לצורך בחינתו בהליך הפלילי, וזאת ללא מקום לשיקול דעת של המשרד האזורי. בהוראת שעה בנושא "עדכון נוהל לפתיחת דג"ע" נקבע כי בתיקי ביקורת בהם סכום העבירה גבוה מ-150,000 ש"ח יפתח דג"ע⁴⁸. עוד נקבע כי במקרים חריגים שבהם הממונה האזורי מוצא זאת לנכון, יש מקום לפתוח דג"ע, אף שסכום המס הפלילי אינו גדול מ-150,000 ש"ח. ב-1,019 מתוך 1,691 תיקי השומה שנבדקו בנושא חשבוניות פיקטיביות נפתח דג"ע.

בביקורת נמצא כי שלא בהתאם לנוהל בנושא "אופן הטיפול בתיקים פליליים במשרדי המע"ם האזוריים" ולהוראת השעה בנושא "עדכון נוהל לפתיחת דג"ע" הקובעים כי בתיקי ביקורת שבהם בוצעו פעולות חקירה או בתיקים בהם מדובר בעבירה פלילית, וסכום העבירה גבוה מ-150,000 ש"ח, יש לפתוח דוח גילוי עבירה (העברת התיק למחלקה המשפטית לצורך בחינה פלילית), בפועל לא פתחו משרדי מע"ם דג"ע ב-131 מתוך 1,054 (12%) תיקי השומה בנושא חשבוניות פיקטיביות, שסכום העבירה בהם היה גבוה מ-150,000 ש"ח.

עוד נמצא כי ב-598⁴⁹ תיקי שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, שהם 59% מהתיקים אשר לגביהם נפתח דג"ע, לא הוגשו כלל כתבי אישום או נקיטת הליך כופר. יצוין כי סך כל חיובי השומה בתיקים אלו היה כ-3.2 מיליארד ש"ח.

רשות המיסים מסרה בתגובתה כי פתיחת דג"ע מתבצעת לפי נוהל לפתיחת דוח גילוי עבירה ולאחר התייעצות עם היועץ המשפטי הפלילי במשרד מע"ם. רשות המיסים ציינה כי תיקי הביקורת שמועברים למחלקה המשפטית מטופלים ומרביתם נסגרים מחוסר ראיות ולא ניתן כלל להגיש בהם כתבי אישום.

48 למעט מקרים שבהם החליט הממונה האזורי בתיאום עם רמ"ד הרפורמה שלא לפתוח דג"ע.

49 יצוין כי הוגשו כתבי אישום ל-10 תיקים נוספים אשר בהם נפתח דג"ע על אף שסכום העבירה היה נמוך מ-150 אלף ש"ח.



משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את התהליך הפלילי בתיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות, לרבות בחינת התנאים הנדרשים להעברת התיקים למחלקה המשפטית והדרכים להשגת ראיות מספקות להגשת כתבי אישום ולרבות בחינת הנוהל בנושא "אופן הטיפול בתיקים פליליים במשרדי המע"ם האזוריים" והוראת השעה בנושא "עדכון נוהל לפתיחת דג"ע". זאת לצורך הגדלת שיעור התיקים שבהם מוגשים כתבי אישום ולצורך הגברת ההרתעה.

סגירת תיקים יזומה על ידי המחלקה המשפטית

בהנחיה 4.1202 של היועץ המשפטי לממשלה מאוגוסט 2010⁵⁰, בנושא "משך טיפול התביעה עד להגשת כתב אישום", נקבע בין היתר כי בעבירות מסוג עוון ובעברות מסוג פשע, שדין עד עשר שנות מאסר, יש לפעול לסיום הטיפול בתיק בתוך 18 חודשים מיום מועד קליטת התיק ביחידת התביעה עד מועד קבלת ההחלטה הסופית בדבר העמדה לדין או סגירת תיק, לפי סעיף 62 לחוק סדר הדין הפלילי⁵¹ או עד מועד החתימה על הסדר מותנה⁵².

בינואר 2019 הועבר לעיון מנהל המחלקה הפיסקלית בפרקליטות המדינה דוח לגבי צמצום כמות התיקים הפליליים ברשות המיסים הממתינים לבירור דין. מהדוח עלה כי בינואר 2019 המתינו לבירור דין 1,887 תיקים מסוג פשע, ורובם ככולם היו תיקים שנחקרו בחשד לשימוש בחשבוניות פיקטיביות. לפי הדוח, מספר תיקי החקירות שהמתינו לבירור דין יותר משלוש שנים היה כ-700. בעקבות דוח זה נקבע במרץ 2019 מתווה לטיפול בתיקים אלו על ידי מנהל המחלקה הפיסקלית בפרקליטות המדינה, היועץ המשפטי לרשות המיסים, מנכ"לית חקירות ומודיעין ברשות וסמנכ"לית בכירה (מע"ם) ברשות, ובאישור פרקליט המדינה, המשנה הפלילי והמשנה הכלכלית. זאת כדי שהתיקים שהאינטרס הציבורי בהם הוא המובהק ביותר יטופלו. בהתאם למתווה, ניתן אישור של היועצת המשפטית לממשלה להגשת כתבי אישום ב-131 מ-151 תיקים שהגישה הלשכה המשפטית של רשות המיסים⁵³ שלא הייתה לגביהם עמידה במועדים שנקבעו בהנחיית היועץ.

בהתאם למתווה שנקבע, בחנה המחלקה המשפטית במע"ם את כל התיקים הפתוחים שהיו במחלקה (1,887 תיקים). הבחינה נעשתה בהתאם למתווה שנקבע ולפי קריטריונים שהתקבלו מפרקליטות המדינה. 450 מהתיקים הפתוחים נסגרו. 414 מתוכם על פי הקריטריונים של פרקליטות המדינה או לאור העובדה כי לא הייתה היתכנות לקבלת אישורים מהגורמים הרלוונטיים הקבועים בהנחיה. 36 התיקים האחרים נסגרו משום שלא קיבלו את האישור הנדרש או שנמצא כי בנסיבות העניין אין מקום להגיש כתב אישום, ללא קשר לתיקון.

ב-10.10.19 נכנס לתוקף תיקון 87 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982 (להלן - חסד"פ או חוק סדר הדין הפלילי), ששינה את הסדר ההתיישנות הקבוע בהליכים פליליים, וקבע בין היתר הוראות הנוגעות לתקופות החקירה וההעמדה לדין בהליכים פליליים; תקופה

50 ההנחיה עודכנה במרץ 2020 ובינואר 2021.

51 חוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982.

52 לפי סימן א' 1 לפרק ד' לחוק סדר הדין הפלילי.

53 יצוין כי כל תיק יכול לכלול כמה תיקי חקר.



מרבית להארכת תקופת ההתיישנות עקב ביצוע פעולות חקירה; תקופות שלא יובאו בחשבון בחישוב תקופת ההתיישנות; הגבלת משך הליכי חקירה והעמדה לדין. בעקבות תיקון זה נקבע בסעיף 57א לחסד"פ כי "משך הליכי חקירה והעמדה לדין יהיה בהתאם לתקופות שייקבעו בנוהלי רשויות החקירה באישור היועץ המשפטי לממשלה ובהנחיות היועץ המשפטי לממשלה, לפי העניין". עוד נקבע כי במקרים שבהם החקירות או התביעה חרגו מהמועדים הקבועים בנהלים או בהנחיה, ניתן להגיש כתב אישום רק בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה.

בדוח משנת 2022⁵⁴ המליץ משרד מבקר המדינה לרשות המיסים לבחון את "הקצאת כוח האדם הנדרשת ללשכה המשפטית למול היקף התיקים המטופל על ידה וכן חלופות אכיפה אחרות, במקרים המתאימים..." כדי לצמצם את התמשכות תהליכי הטיפול בתיקי עבירות מס ולעמוד בהנחיית היועץ המשפטי לממשלה בדבר משכי הטיפול המרביים.

נמצא כי המחלקה המשפטית לא הגישה כתבי אישום ב-450 תיקים שנפתחו בשנים 2009 - 2018, והם נסגרו ללא הטלת סנקציה פלילית של הגשת כתב אישום או חיוב בכופר. להערכת המחלקה המשפטית, מרבית התיקים נוגעים לעבירות של חשבונניות פיקטיביות; סכומי המס בגין העבירות הפליליות הכלולות בתיקים שנסגרו הסתכמו ביותר מ-796 מיליון ש"ח (יצוין כי סכומים אלה מופיעים בסיכומי התיקים של החוקרים או המבקרים, שביצעו את הבדיקות ואת החקירות ולא מדובר בסכומים שעברו בהכרח את רף הראיות הפלילי הנדרש להגשת כתב אישום).

הימשכות הטיפול בתיקים בנושא חשבונניות פיקטיביות ואי-הגשת כתבי אישום הובילו בסופו של דבר לסגירת התיקים שהושקעו בגינם משאבים רבים לביצוע הבדיקות והחקירות הנדרשות לביסוס השומות. סגירת התיקים גורמת להרתעה שלילית בקרב העבריינים שנחקרו ושכספו של דבר לא הוגש נגדם כתב אישום.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי אי-הגשת כתבי אישום ב-450 תיקים שנסגרו בשנים 2009-2018 היא תולדה של מחסור רב בכוח אדם במחלקה המשפטית ברשות המיסים.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לפעול להגשת כתבי אישום בתיקים שבהם קיימות ראיות מספיקות להגשת כתב אישום, ולמנוע התיישנות וסגירה שלהם ללא הטלת סנקציות פליליות על העבריינים, וזאת כדי לשמור על ערך השוויוניות בפני החוק ולהקצות את המשאבים הנדרשים לכך.

הליך כופר

סעיף 121(א) לחוק מע"ם קובע כי מנהל רשות המיסים ראשי, בהסכמת אדם שעבר עבירה על חוק מע"ם או התקנות על פיו או שנחשד בה, "לקחת מידו כופר כסף בסכום שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שניתן להטיל בשל אותה עבירה, ומשעשה כן יופסק כל הליך משפטי לענין העבירה". עוד קובע הסעיף כי "אם הוגש כתב אישום אין לקחת כופר כסף אלא בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה או מי שהוא הסמיך לכך". הליך כופר הכסף הוא הליך חלופי לדין הפלילי. הליך זה מאפשר לחשודים בעבירות מס להימנע מהליך פלילי ומהעונש הצפוי בסיומו בתמורה

54 מבקר המדינה, דוח מבקר המדינה - נובמבר 2022, "היבטי מועילות מערכת המס", עמ' 439 - 577.



לתשלום סכום כסף. מוסד הכופר בישראל ייחודי לדיני המיסים ולעוד כמה עבירות כלכליות. מנהל רשות המיסים מינה וועדת כופר לדון בבקשות להטלת כופר בכל התיקים בהם קיים חשד לביצוע עבירות על פי החוקים המנויים בכתב המינוי⁵⁵. ולהחליט על גובה הכופר, והנישום נדרש להסכים לגובה הכופר שעליו החליטה ועדת הכופר; כך, יימנע הנישום מפתיחת תיק פלילי בעניינו או שיעצרו ההליכים בתיק פלילי שכבר נפתח נגדו.

השיקולים להיעתר לבקשת הכופר⁵⁶ הם בין השאר חומרת העבירה (לפי ההיקף הכספי של העבירה ומידת אשמתו של מבצעה לכאורה); מצב אישי, רפואי או משפחתי; העומס המשפטי⁵⁷.

על פי הנחיית פרקליט המדינה⁵⁸, רשות המיסים אינה מאשרת בקשות כופר כאשר סכום החיוב במע"ם בתיק גבוה מ-450,000 ש"ח, למעט מקרים חריגים.

בשנים 2019 - 2022 נפתח דג"ע ב-1,019 תיקי שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות שנערכו במע"ם⁵⁹; ב-324 מהם החיוב במס אינו גבוה מ-450,000 ש"ח. ב-49 (15%) מהם הוטל כופר וב-36 מהם (11%) הוגשו כתבי אישום.

נמצא כי אף שב-324 תיקי שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות נפתח דג"ע וסכום החיוב במס בהם אינו גבוה מ-450,000 ש"ח, ב-239 מתוכם (74%) לא הוטל כופר ולא הוגשו כתבי אישום.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "על מנת שתיק יגיע לטיפול ועדת הכופר, על העוסק להסיר את המחדל האזרחי ולהגיש בקשה לכופר". רשות המיסים הוסיפה כי הכופר הוא הליך מקביל לטיפול הפלילי במחלקה המשפטית, ובקשה לגביו יכולה להיות מוגשת בכל שלב, לפני שהתיק מטופל במחלקה המשפטית או לאחר מכן. בנוגע לתיקים שלא הוגשה בהם בקשה לכופר, הם מגיעים למחלקה המשפטית, והיא בוחנת כל תיק "מבחינת הראיות והסיכוי להרשעה".

משרד מבקר המדינה ממליץ כי רשות המיסים תבחן את הסיבות לאי-השלמת הטיפול הפלילי במרבית התיקים אשר סכום החיוב בהם קטן מ-450,000 ש"ח, זאת לצורך הגברת ההרתעה כנגד המפיצים והמנכים של החשבוניות הפיקטיביות.



55 חוק מע"ם, פקודת המכס [נוסח חדש], חוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב-1952, חוק הבלו על הדלק, תשי"ח-1958, פקודת היבוא והיצוא [נוסח חדש], תשל"ט-1979, פקודת הטבק [נוסח חדש], פקודת המשקאות המשכרים [ייצור ומכירה] [נוסח חדש] ופקודת הכהילים המפוגלים [נוסח חדש], למעט תיקי ועדת הכופר העליונה.

56 מסמך המלצות ה"ועדה לקביעת שיקולים מנחים בהטלת כופר בעבירות מס" מאוקטובר 2004 (ועדה משותפת לרשות המיסים ופרקליטות המדינה).

57 בפקודת מס הכנסה תשלום המס או הסרת המחדל אינם תנאי להסכמה להליך הכופר. עם זאת, תשלום המס הוא שיקול בהסכמת הוועדה להטלת כופר במס הכנסה ובמע"ם.

58 "דיווח המחלקה הפיסקאלית לפ.מ" מ-19.9.2016.

59 מתוך 1,814 תיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות הושטו 123 תיקי שומות בהם סיבת חיוב היא "היעדר מסמכים".



עלה כי אף על פי שמשרדי מע"ם ויחידות החקירות משקיעים תשומות עבודה רבות לצורך עריכת שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, נגבה חלק קטן בלבד מהחובות, ומספר הטלות הכופר וכתבי האישום המוגשים בגין העבירות קטן מאוד. נוסף על כך, עוסקים הנחשדים בעבירות הנוגעות לחשבוניות פיקטיביות מעל התקרה שנקבעה אינם מטופלים לא ביחידות החקירות ולא במשרדי מע"ם. מצב זה פוגע בהרתעה ומביא אף להרתעה שלילית בקרב העוסקים שאינם חוששים מביצוע חקירות נגדם שכל הנראה לא יובילו להטלת סנקציות מהותיות עליהם.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לפעול להגברת ההרתעה בקרב עברייני המס, ובכלל זה לפעול לגביית החובות משומות ולהטלת הסנקציות הקבועות בחוק. כמו כן, מומלץ לעקוב אחר תיקים שאינם מטופלים כיום לא במשרדי מע"ם ולא ביחידות החקירות, ולערוך שומות לגביהם.

טיפול מס הכנסה בתיקי מע"ם שבהם נמצאו חשבוניות פיקטיביות

לצורך בחינת היקף הטיפול של מערך מס הכנסה ואיכות הטיפול בנושא חשבוניות פיקטיביות ביקש צוות הביקורת לקבל נתונים על טיפול אזרחי ופילי במס הכנסה בשנים 2019 - 2022.

ממטה מס הכנסה נמסר כי תיקי שומות שנערכו במע"ם הקשורות לחשבוניות פיקטיביות נכללים בתוכניות העבודה של מס הכנסה כחלק מרשימת תיקי המטה, אך אין חובת טיפול ספציפית בתיקים אלה.

נמצא כי מטה מס הכנסה אינו מבצע מעקב ובקרה על עריכת שומות בנושא חשבוניות פיקטיביות, מתוך רשימת תיקי המטה, על ידי מפקחי השומה.

בהיעדר מעקב ופיקוח בנושא לא ניתן לדעת מהו היקף הטיפול במערך מס הכנסה בנושא חשבוניות פיקטיביות, לרבות הפעולות המבוצעות מלבד השומה עצמה, כגון כתבי אישום, אישורי כופר וגביית חובות מהשומות. בנוסף, לא ניתן לדעת אם שומות שנערכו במע"ם בנושא חשבוניות פיקטיביות טופלו במסגרת שומת מס הכנסה, וממילא לא ניתן לעקוב אחר איכות הטיפול. זאת אף שתופעת החשבוניות הפיקטיביות הוגדרה בין עשרת הסיכונים בדרגה הגבוהה ביותר ברשות המיסים⁶⁰, ואף שגביית מס אמת הוגדרה כחלק מיעדי הרשות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי בפקודת מס הכנסה אין סעיף עבירה מיוחד שנועד רק לחשבוניות פיקטיביות, ולכן לא ניתן להבחין בין תיקים על פי סעיף העבירה. רשות המיסים ציינה כי היא פועלת לפתח מערכת חדשה לניהול תיקי חקר אשר תחליף את המערכת הקיימת ותכלול יכולות מתקדמות של מעקב ובקרה, לרבות מעקב אחר סוגיות מרכזיות, אף ללא סעיף עבירה ייחודי.

60 בסקר סיכונים של רשות המיסים לשנת 2022.



תופעת החשבוניות הפיקטיביות דורגה בסקר הסיכונים של הרשות בין עשרת הסיכונים בדרגה הגבוהה ביותר שהרשות נדרשת להתמודד איתם. משרד מבקר המדינה ממליץ למטה מס הכנסה לעקוב אחר הטיפול של פקידי השומה בתיקים בנושא חשבוניות פיקטיביות, לרבות אכיפת הגבייה, הגשת כתבי אישום ואישורי כופר.

תוכניות ממוחשבות למאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות

נוכח היקף תופעת החשבוניות הפיקטיביות שהנזק המינימלי בגינה נאמדת לכל הפחות בסך של 2.51 מיליארד ש"ח בשנה, והעובדה כי ברשות המיסים עורכים שומות בשיעור נמוך ביחס למספרי העסקים המנוהלים במדינת ישראל, ואין מושגת כאמור הרתעה מספיקה עקב גבייה נמוכה העומדת בפועל על סך של כ-42 מיליון ש"ח בשנה, הגשת כתבי אישום וחיוב בכופר, עולה הצורך במציאת טיפול הוליסטי מחשובי אשר יסייע למיגור תופעת החשבוניות הפיקטיביות.

במסמך "תיקוף הערכת הסיכונים הלאומית בתחום איסור הלבנת הון גופי אכיפה" מנובמבר 2021 הועלה כי אחת מנקודות התורפה של רשות המיסים שזוהו היא חוסר במערכות ממוחשבות ובכלים טכנולוגיים לאיתור מהיר של מקרי הפצת חשבוניות פיקטיביות ומניעתם.

משרד מבקר המדינה בחן את הפתרונות הממוחשבים האפשריים אותם העלתה רשות המיסים במהלך השנים לצורך מיגור התופעה.

יחידה א'

בינואר 2016 הוקמה בחטיבת החקירות במע"ם יחידה הפועלת למיגור תופעת הפשיעה באמצעות חשבוניות פיקטיביות ולשיפור יכולות ההתרעה אל מול עברייני החשבוניות הפיקטיביות (להלן - יחידה א'). הרעיון שבבסיס פעילות היחידה הוא הצפה של יעדים למניעה ולסיכול בטווח זמן מיידי באמצעות שימוש בכלי אנליטיקה וניתוח אירועים קרוב ככל הניתן למועד ביצוע העבירות, והעברת המידע בזמן אמת ליחידות השדה. באופן כזה תתאפשר בחירת תיקים מיטבית לצורך תגובה מהירה של רשות המיסים כלפי עוסקים החשודים בהפצה או ניכוי של חשבוניות פיקטיביות. היחידה יועדה לצורך "סגירת מעגל" - סגירת החברות או העסקים וטיפול פלילי או אזרחי שימצה את הדין עם העבריינים - ולשמש מרכז ידע מקצועי ואיכותי לסיוע במאבק ב"הון השחור" בכלל ובתופעת החשבוניות הפיקטיביות בפרט. יצוין כי במסגרת עבודת יחידה א' מועבר מידע גם למוקד המודיעיני המשולב במטה הארצי של משטרת ישראל כחלק משיתוף הפעולה למיגור תופעת החשבוניות הפיקטיביות.

תהליך העבודה ביחידה א' מורכב מארבעה שלבים: (א) הצפת רשימות עבודה מכלל הגורמים ומאגרי המידע ברשות; (ב) בדיקה לעומק של החברות והעוסקים שהוצפו, כדי להימנע מטעויות בהפללה; (ג) העברת המידע לטיפול הגורמים השונים ברשות המיסים; (ד) הפקת לקחים לצורך טיוב הסימנים המחשידים (להלן - סמ"חים).

יחידה א' פועלת נגד תופעת החשבוניות הפיקטיביות בשלוש שכבות הגנה:



1. שכבת הגנה ראשונה - "רישום עוסקים" - המטרה היא לאתר ולסכל ישויות שבכוונתן להקים תשתית להפצת חשבוניות פיקטיביות.
 2. שכבת הגנה שנייה - "נקלטים בחברות" - המטרה היא לאתר חברות הרשומות במע"ם שבאמצעות ניהול הסיכונים במערכות הקיימות נמצא כי נקלטו בהן ישויות המעורבות בפעילות עבריינית בתחום המיסים או שקיימות לגביהן אינדיקציות מהותיות לפעילות הונאה כנגד רשות המיסים.
 3. שכבת הגנה שלישית - "סיכול חברות מדווחות" - המטרה היא לאתר חברות הפועלות ברשת מע"ם שעל פי דיווחיהן למע"ם והסיכונים הקיימים לגביהן במערכות הקיימות, נראה כי מתבצעת בהן פעילות הקשורה להפצה או ניכוי של חשבוניות פיקטיביות.
- עובדי יחידה א' פיתחו סמ"חים הרלוונטיים לתחום ההפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות בהתבסס על ניסיון רב שנים של חטיבת החקירות והמודיעין במע"ם. באמצעות הסמ"חים שפותחו ניתן לאתר מפיצים ומנכים של חשבוניות פיקטיביות, ואף לחשוף חברות ועוסקים, המבקשים לפעול בתחום בטרם הוצאה חשבונית פיקטיבית אחת.
- כדי לבדוק את תקפות הסמ"חים ואת יעילותם במאבק בתופעת הפשיעה באמצעות חשבוניות פיקטיביות ביצעה יחידה א' בנובמבר 2018 פיילוט בנושא סיכול מניעתי ובו הציגה כיצד ניתן למנוע הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות כבר לפני הגשת דוח של חברה למע"ם, וכך לחסום הפצת חשבוניות פיקטיביות בשלבים מוקדמים. היחידה פנתה למייצגים של 13 עוסקים אשר על פי הסמ"חים מנכים חשבוניות פיקטיביות, והנחתה אותם שלא לשדר את דוח מע"ם לחודש נובמבר 2018 בטרם יציגו בפני היחידה את נתוני הדוח לצורך בחינתם. לאחר הבדיקה של יחידה א' הועבר למייצגים מידע בדבר חשבוניות פיקטיביות או חריגות שנמצאו בדוח של העוסק שטרם שודר, לצורך החלטה וקבלת אחריות על שידור הדוח הכולל את החשבוניות האמורות.

הפיילוט שערכה יחידה א' בדבר הסיכול המניעתי זכה לשיתוף פעולה מלא מהמייצגים, וסכום הניכוי הלא חוקי של מס התשומות לחודש נובמבר 2018, שנמנע עקב הסיכול, היה כ-11.5 מיליון ש"ח. לאור הצלחת הפיילוט הכינה יחידה א' רשימה מורחבת יותר של 163 עוסקים החשודים בניכוי מס תשומות שלא כדין בסך כולל של כ-95 מיליון ש"ח.

נמצא כי הסיכול המניעתי באמצעות שיתוף פעולה עם המייצגים, לעוסקים שנכללו ברשימה המורחבת של העוסקים החשודים בניכוי חשבוניות פיקטיביות המורחבת, לא יצא אל הפועל בגלל היעדר כוח אדם לטיפול בנושא, ובפועל יחידה א' לא פנתה למייצגים ולא מיצתה את הטיפול בעוסקים החשודים שברשימה המורחבת שהכינה, ולא מנעה מהם לנכות את המס הכלול בחשבוניות הפיקטיביות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי סיכול מניעתי באמצעות שיתוף פעולה עם מייצגים הוא כלי שניתן להפעיל במשורה ולא כשיטת עבודה קבועה, הואיל ואין בחוק סעיף המאפשר לרשות למנוע מעוסק או מייצג לדווח, גם כשמדובר בחשבוניות פיקטיביות. רשות המיסים הוסיפה כי הדרכים הנכונות להתמודדות המיושמות כיום הן באמצעות בניית מערכת סמ"חים מעודכנת בזמן אמת, בפרויקט "חשבוניות ישראל" ובאמצעות שלילת פטור ניכוי מס במקור וסגירת עסקים שניתן להפעיל עליהם את סעיף 61א' לחוק מע"ם.



משרד מבקר המדינה מצוין כי מניעת ניכוי חשבונות מצד עוסקים באמצעות שיתוף פעולה עם מייצגיהם, כפי שנעשה בפילוט, יכולה להיות מהלך משלים ליתר פעולותיה של רשות המיסים בנושא, וכי היעדר טיפול ברשימה המורחבת שהכינה יחידה א' עלול לגרום לנזק של עשרות מיליוני ש"ח לקופת המדינה.

לאור הצלחת הפילוט משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים להמשיך לפעול לשיתוף פעולה עם מייצגים לצורך סיכול מניעתי לפני הגשת הדוחות למע"ם, במקביל לפעולות אחרות שנוקטת הרשות. זאת לצורך הקטנת הנזק העלול להיווצר לקופת המדינה.

מערכת א'

שימוש במערכת מידע היכולה לקבל מידע רלוונטי נוסף ממערכות המידע האחרות של רשות המיסים, לנתח באופן אוטומטי את כלל המידע ולדרג את הצורך בסיכולים לפי סמ"חים הכוללים בין היתר את היקף החשדות וסוגיהם, יכול להציף מידע רב מפורט ומדויק. על בסיס מידע זה ניתן לדרג ולתעדף את הצורך בסיכולים ברמה ארצית ולהפיצם ליחידות השדה באופן ממוחשב ואוטומטי.

בשנת 2016 החלה רשות המיסים בפיתוח מערכת ניהול סיכונים המסוגלת להציף חברות וישויות חשודות ליחידות השדה לצורך ביצוע סיכול (להלן - מערכת א')⁶¹.

יחידה א' בודקת באמצעות הסמ"חים שפיתחה נתונים מתוך המערכות השונות של רשות המיסים ומתוך מערכות נוספות, ומציפה למערכת א' את העוסקים אשר לגביהם קיים חשד כי הם מפיצים או מנכים חשבונות פיקטיביות (להלן - עוסקים חשודים). מערכת א' מנגישה את המידע על עוסקים חשודים לממונים האזורים במע"ם ולפקידי השומה שאליהם משתייכים העוסקים. גם משרדי מע"ם וגם יחידות החקירות במע"ם יכולים לבצע הזנות למערכת.

פרטי עוסק חשוד מוזנים למערכת א' בצירוף החשד העיקרי, דחיפות הטיפול, מקור החשד, פרטי הממונה האזורי במשרדי מע"ם ופקיד השומה שאליו משתייך העוסק, פרטי מנהלים ומעורבים בחברה, חריגויות לעוסק במע"ם⁶², פירוט במלל חופשי, צילומי מסך רלוונטיים והמלצות לסיכול. משרדי מע"ם מבצעים פעולות שונות לצורך עצירת ההפצה או הניכוי של החשבונות הפיקטיביות (להלן - פעולות סיכול) בהתאם לסוג העבירה. להלן הפעולות לסיכול בהתאם לסוג העבירה:

1. הפצת חשבונות פיקטיביות באמצעות ישות ייעודית (להלן - מפ"ץ) - סגירת תיק העוסק במע"ם, ביטול הקלה מניכוי מס במקור והוצאת מנכה החשבונות הפיקטיביות שהופצו מהמהלך השנתי המרוכז להפקת אישורי ניכוי מס במקור⁶³.

61 מערכת א' פותחה ללא יחידת שירות עיבודים ממוכנים של רשות המיסים.

62 כגון לקוחות חשודים בניכוי חשבונות פיקטיביות, ספקים מפיצי חשבונות פיקטיביות, חריגויות הדיווח המפורט, מחזור גבוה מול תשלום נמוך וידיעות מודיעיניות.

63 מהלך שנתי להפקת אישורי ניכוי מס במקור לשנה עוקבת, שבמסגרתו נבדקת זכאות לקבלת אישורים לכל נישום בעל תיק פעיל במס הכנסה.



2. הפצת חשבוניות פיקטיביות על שם של ישות לגיטימית (להלן - מפיץ על שם) - קביעת פרטנית של שיעור ניכוי מס במקור ללקוחות הישות.

3. ניכוי חשבוניות פיקטיביות (להלן - מנכה) - העלאת שיעור ניכוי מס במקור למנכה חשבוניות פיקטיביות, אכיפת הגבייה של המס במקור ממנכי חשבוניות פיקטיביות במקרים שבהם לחברה המפיצה אין פטור מניכוי מס במקור.

יצוין כי בשנת 2016 זכתה רשות המיסים⁶⁴ באות הוקרה על חדשנות בשירות המדינה, מטעם נציבות שירות המדינה⁶⁵, על יוזמת החדשנות בנושא "מניעה וסיכול של חברות העוסקות בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות"⁶⁶.

באומדן שהוכן בשנת 2016 בחטיבה לתכנון וכלכלה ברשות נכתב כי בהנחה שיסוכלו כ-30 חברות בחודש, אומדן הנזק הנמנע הוא לכל הפחות כ-1.5 מיליארד ש"ח בשנה.

במסמך שנשלח מחטיבת המודיעין וחקירות לחשב רשות המיסים במרץ 2021 נכתב כי מניתוח נתונים שנערך בחטיבה עולה כי מחזור העסקאות הפיקטיביות לשנים 2019 ו-2020 שחשפה יחידה א' הוא כ-12 מיליארד ש"ח.

בלוח להלן מוצג מספר הסיכולים שיחידה א' היזנה במערכת א' לשנים 2016 - 2022⁶⁷:

לוח 2: מספר הסיכולים שהוזנו במערכת א', 2016 - 2022

שנת פתיחת הסיכול	מפיץ	מנכה	מפיץ על שם	מניעת רישום	סך כל הסיכולים שהוזנו במערכת א'
2016	714	150	44	12	920
2017	1,011	467	90	0	1,568
2018	1,081	647	103	0	1,831
2019	875	594	137	10	1,616
2020	965	486	130	104	1,685
2021	840	261	105	119	1,325
2022	531	323	54	42	950
סה"כ	6,017	2,928	663	287	9,895

על פי נתוני רשות המיסים.

64 אגף המכס והמע"ם.

65 האגף לאיכות ומצוינות בשירות המדינה.

66 אות הוקרה ניתן גם לעובדי יחידה א' ולמפתח מערכת א' ברשות המיסים.

67 נתונים ליום 1.3.23.



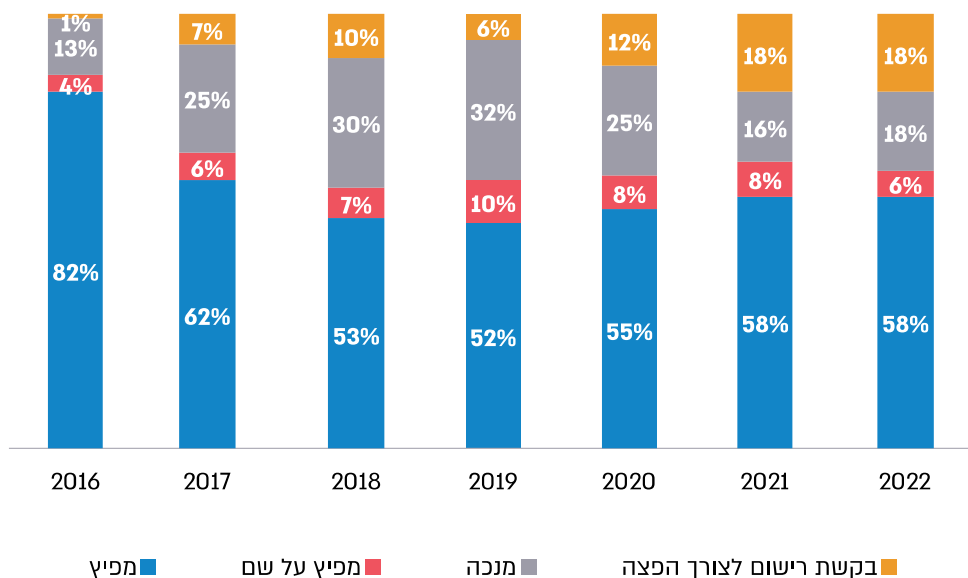
מהלוח עולה כי מספר ההתראות לסיכולים שהיזנה יחידה א' במערכת א' ירד מ-1,685 לשנת 2020 ל-1,325 בשנת 2021 ול-950 בשנת 2022.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי עד 23.5.23 הוזנו 873 סיכולים במערכת א' עבור מבצע ארצי של רשות המיסים המתוכנן לשנה זו, וכי נכון למועד תשובתה, מספר ההתראות שהוזנו למערכת א' לגבי שנת 2022 הוא 1,119.

מומלץ כי רשות המיסים תקבע יעדים למספר התראות שיחידה א' תידרש להזין באופן עיתי וזאת לצורך הקטנת המזק הנגרם לקופת המדינה ובהתחשב בכוח האדם הקיים ביחידה א'.

להלן בתרשים מוצגים שיעורי התפלגות ההזנות במערכת א' בשנים 2016 - 2022 לפי סוג חשד (מפיץ, מפיץ על שם, מנכה, בקשת רישום לצורך הפצה).

תרשים 10: שיעור ההזנות במערכת א', לפי סוג חשד, 2016 - 2022



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים עולה כי שיעור ההזנות במערכת א' לצורך מניעת "בקשת רישום לצורך הפצה" ומניעת הפצה עלה במהלך השנים 2019 - 2022, וזאת לעומת הירידה בשיעור הסיכולים שהוזנו בחשד של הפצה על שם חברות לגיטימיות במהלך תקופה זו.

במסמך שערכה החטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המיסים ביוני 2019, בנושא "המאבק בחשבוניות פיקטיביות - אסטרטגיה לחדר הבקרה" (להלן - מסמך האסטרטגיה של החטיבה לתכנון וכלכלה), צוין כי המאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות יהיה מושתת על כמה



שכבות: (א) רישום עוסקים - יאופיין מודל אנליטי שישמש כלי עבור המשרדים בפתיחת תיק על בסיס המידע של תיקים מסוכלים; (ב) חילופי בעלי מניות - יאופיין מודל ניתוח אנליטי על כל הטרונוקציות של רשם החברות (בעלי המניות החדשים) באופן שוטף, כדי לאפשר לרשות לנטר חילופי מניות בסיכון; (ג) מודל הרשאת חשבונות בישראל - יאופיין מודל אנליטי שיגדיר רמת סיכון של עוסקים ויקבע את הקריטריונים במערכת אשר יעצרו חשבונות עוסק בטרם אישורן ולצורך בדיקתן; (ד) סיכול חברות - יאופיין מודל אנליטי לסיכול עוסקים שחמקו ממודל הרשאת חשבונות בישראל (ראו להלן בפרק "פרויקט הקצאת חשבונות ישראל").

בביקורת נמצא כי מערכת א' אינה מחוברת למערכות מידע רלוונטיות של רשות המיסים, כמו מערכת המידע המרכזית - שירות עיבודים ממוכנים (להלן - מערכת שע"ם), מערכת דיווח מפורט⁶⁸, ולמערכות נוספות רלוונטיות מחוץ לרשות. לכן, אין מערכת א' מאפשרת להציף סימנים מחשידים בהתבסס על מערכת שע"ם או לטייב את נתוני ההתראות על פי הנתונים המעודכנים במערכת שע"ם ובמערכות נוספות. יוצא אפוא שעובדי יחידה א' נאלצים להיכנס באופן ידני לכל אחת משאלות מערכת שע"ם ולבקש עיבודים ספציפיים על המידע הכלול בה; הדבר נכון גם לגבי מערכת דיווח מפורט ולמערכות מידע נוספות בשע"ם. עליהם להיכנס באופן ידני למערכות אלה כדי לרכז את כל המידע הנדרש לצורך איתור ואימות של נתוני העוסקים חשודים לפי הסמ"חים שנקבעו לצורך הצפתם ליחידות השדה.

עוד נמצא כי לצורך הצפת החברות והעסקים החשודים, שנבדקו ביחידה א' ליחידות השדה, נדרשים עובדי יחידה א' למלא טופס ידני ולפרט בו את כל הנתונים הרלוונטיים שעל בסיסם הוחלט להציף את החברות או העסקים לצורך סיכול.

הצורך בבדיקה ידנית והצלבת המידע העולה מכל המערכות הרלוונטיות, והצורך בהזנה ובעדכון ידניים של טפסים במקום ביצוע הפעולות באופן ממוחשב ואוטומטי, מצריכים השקעה של משאבי כוח אדם מקצועי ומיומן בביצוע פעולות טכניות; זאת, במקום שמשאבים אלו יופנו לבחינה מקצועית לצורך טיוב סמ"חים קיימים, העלאת סמ"חים חדשים, הצפת עוסקים חשודים נוספים במערכת א' והעשרת המידע על העוסקים החשודים מתוך המערכות השונות.

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לשיפורים טכנולוגיים של מערכת א', ובין היתר ליצירת קישורים אוטומטיים למאגרי מידע הקיימים בה ולדיגיטציה הטפסים בה, אשר יש בהם כדי להגדיל את כמות הסיכולים, לשפר את איכותם ולהפיצם ב"זמן אמת" ישירות ליחידות הקצה.

עדכון מערכת א'

מאחר שמערכת א' אינה מקושרת למערכת שע"ם, היא אינה מתעדכנת בשינויים שחלו מאז הוזנו לראשונה הסיכולים, אלא רק באמצעות בדיקה פרטנית של כל הטפסים ועדכוןם באופן ידני; לדוגמה, אם הוזן סיכול של חברה מפיצה חשבונות פיקטיביות, ומאז הזנת הסיכול בוטל

68 מערכת שבה נאגרות החשבונות שדווחו במסגרת חובת הדיווח המפורט, המאפשרת ביצוע הצלבה ממוחשבת של חשבונות, תשמות ועסקאות וכן הצפת חריגיות.



הפטור מניכוי מס במקור שלא במסגרת טיפול בסיכול, לא יתעדכן השינוי במערכת א' עד לבדיקה ידנית של יחידה א'.

נמצא כי נכון למועד הביקורת לא עודכנה מערכת א' באופן ידני במשך יותר מחצי שנה, ולא ניתן לוודא אילו מהסיכולים⁶⁹ מעודכנים, כך שכל שימוש בנתוני המערכת מחייב בדיקה ואימות של המידע הקיים. נוסף על כך, לא נבדקו ולא הוזנו למערכת טפסים חדשים המתייחסים לכ-2,000 חשודים.

מחטיבת השומה והביקורת במס הכנסה נמסר כי רשימת התיקים שהופקה ממערכת א' לצורך בחינת הצורך בשלילת הפטור מניכוי מס במקור או העלאת שיעור ניכוי מס במקור, "אינה מיטבית, לא נותנת נתונים עדכניים של קיומו של אישור או סגירת תיק במע"מ, ולפיכך יש צורך לטייב את הרשימה בטרם שליחתה כרשימת עבודה למשרדים".

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי בבדיקת תיקים שהוזנו למערכת א' בחשד להפצת חשבוניות פיקטיביות נמצא כי בחלק מהתיקים אין אישור בתוקף של ניכוי מס במקור, ולכן הם אינם רלוונטיים לבדיקה של משרדי השומה. רשות המיסים הוסיפה כי עצם קיום תיקים אלו במערכת גורם לבזבוז זמן ומשאבים של משרדי השומה הבודקים אותם.

העובדה שמערכת א' אינה מעודכנת באופן שוטף, פוגעת ביכולתה של יחידה א' לאתר מקרים שבהם הצורך בסיכול התייתר עקב פעולות שממילא בוצעו ברשות אך אינן מעודכנות במערכת או לאתר תיקים שסוכלו בעבר ואשר בעקבות פעולות שביצעה הרשות בתיקי העוסקים⁷⁰ לאחר ביצוע הסיכול וסגירת טופס הסיכול נדרש לבצע סיכול נוסף.

נוסף על כך, מפאת חוסר עדכון מערכת א' יחידות השדה עלולות שלא לתת אמון במערכת ולהפסיק להשתמש בה לצורך מניעה וסיכול של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות; עוד עלה כי בדיקת שיעור ניכוי מס במקור היא אחת הבדיקות ההכרחיות בטרם הזנת הטופס הידני ליחידות השדה, אך מאחר שהמערכת אינה מחוברת למערכות רשות המיסים, השינויים המבוצעים לאחר הזנת הטופס הידני אינם מתעדכנים באופן אוטומטי.

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לקישור מערכת א' למערכת שע"ם לצורך עדכון אוטומטי של כל ההתראות הקיימות במערכת א' ולצורך איתור תיקי עוסקים בהם קיים צורך בסיכול. זאת, על מנת להגדיל את כמות הסיכולים, לשפר את איכותם ולהפיצם ב"זמן אמת" ישירות ליחידות הקצה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא מפתחת מערכת חדשה בשע"ם שתהיה מחוברת למאגרי המידע של שע"ם, תתעדכן בזמן אמת על שינויים בסטטוס העוסק או בנתונים המושפעים

69 19,996 סיכולים שהוזנו למערכת ומהם 2,852 סיכולים שטרם טופלו.

70 כגון הורדת שיעור ניכוי במקור לעוסק ביחידת השדה עקב מהלך אוטומטי או בקשת הנישום או פתיחת תיק שנסגר מחדש.



מהסיכול ותתריע על שינויי סטטוס בזמן אמת. לדברי רשות המיסים, הצפי לסיום הקמת מערכת המערכת החדשה הוא עד סוף שנת 2023.

תקינת כוח אדם ליחידה א'

יחידה א' הוקמה ללא תקינת כוח אדם, וכוח האדם הקיים כיום ביחידה הוסב מתפקידים שונים ברשות המיסים. נכון למועד סיום הביקורת היחידה מונה 2 עובדים מקצועיים ו-3 עובדים שאינם מקצועיים. ממסמכים שהתקבלו מיחידה א' עולה כי מאז הקמת יחידה א' בשנת 2016 פנתה חטיבת החקירות להנהלה ולמחלקת משאבי אנוש ברשות לצורך הצגת הרכב כוח האדם והתקינה הנדרשים ליחידה א'. באחת מהפניות אף צוין כי "הנושא דחוף עקב אובדן הכנסות עצום לקופת המדינה שמקורו במאבק בעברייני החשבונות הפיקטיביות".

באוגוסט 2021 פנתה יחידה א' לסמנכ"לית חקירות לצורך קבלת כוח אדם שסייע ליחידה א'. בדצמבר 2021 ביקשה יחידה א' תוספת של שני עובדים מקצועיים ושני סטודנטים לטיפול בכל מערך ההתראות לצורך סיכול הפצת חשבונות פיקטיביות עוד לפני הוצאתן, וזאת באמצעות מניעת רישום עוסקים שטרם נרשמו במע"ם וכן מתן התראות בזמן אמת ליחידות השדה במקרים של רכישת חברות שכבר רשומות במע"ם ונקלטו בהם בעלים או מנהלים חשודים. מנהל היחידה ציין כי קבלת כוח האדם תאפשר "התקדמות גדולה ומשמעותית במניעת פעילות העבריינים עוד בשלב הכי מוקדם שניתן היום לבצע במערכות המיחשוב הקיימות אצלנו".

נמצא כי על אף פניותיה של יחידה א' לגורמים השונים במטה רשות המיסים, לא הסדירה הרשות את נושא כוח האדם ביחידה א' למרות הצורך שהעלתה היחידה, וממילא לא התווסף כוח אדם ליחידה בשנים 2016 - 2023.

בשנת 2021 מינה מנהל רשות המיסים צוות משימה משולב לצורך פיתוח מתווה לטיפול בתופעת החשבונות הפיקטיביות באמצעות הכלים הקיימים ברשות המיסים, וזאת עד מציאת פתרון מחשובי (להלן - צוות המשימה). בהצעת המתווה שהוצגה למנהל רשות המיסים בדצמבר 2022 (להלן - הצעת המתווה) המליץ צוות המשימה בין היתר על תוספת של כ-3 עובדים ליחידה א' לצורך טיוב ומינוף המידע במערכת א'. עד מועד הביקורת לא אישר מנהל רשות המיסים המלצה זו.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לבחון את תקן כוח האדם הנדרש ליחידה א' לצורך ביצוע פעולות מניעה וסיכול ולצורך תחזוקה שוטפת ועדכנית של מערכת א', ובכלל זה לבחון את האפשרות להוסיף כוח אדם ליחידה בהתחשב במגבלות התקינה והתקציב הקיימות ובכלל משימות הרשות מחד ובתועלות שיצמחו מכך מאידך.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא פועלת להקמת גוף מודיעין מרכזי שייתן שירות ותפוקות מודיעיניות לכלל יחידות רשות המיסים ואשר אליו תסופח יחידה א'. לדברי רשות המיסים, חטיבת החקירות פנתה "ליצירת מבנה ארגוני לתוספת כוח אדם לנוכח ריבוי המטלות. הנושא נבחן בימים אלו במסגרת תפקוד מערך המודיעין החדש ברשות המיסים".

טיפול משרדי מע"ם ופקידי השומה בהתראות שהוזנו במערכת א'

יחידה א' מציפה למשרדי מע"ם ולפקידי השומה, באמצעות מערכת א', מידע לגבי עוסקים חשודים אשר לגביהם קיים חשד להפצה או ניכוי של חשבונות פיקטיביות, לאחר בדיקה של המידע הרלוונטי במערכות השונות ברשות המיסים ובמקורות נוספים.

משרד מבקר המדינה בחן את הטיפול של משרדי מע"ם ושל פקידי השומה בסיכולים שנרשמו במערכת א'. בלוח להלן מוצגים סך כל הסיכולים שהוזנו למערכת א' על ידי יחידה א' ומשרדי מע"ם בשנים 2016 - 2022 בחלוקה לפי סוג חשד (מפיץ, מנכה, מפיץ על שם ובקשת רישום לצורך הפצה) וכן סך כל הסיכולים שטופלו ונסגרו בשנים אלו:

לוח 3: התפלגות הסיכולים שהוזנו במערכת א' ושיעור הסיכולים שטופלו ונסגרו⁷¹, לפי סוג החשד, 2016 - 2022⁷²

שנת פתיחת הסיכול	מפיץ	מנכה	מפיץ על שם	רישום מניעת	סך כל הסיכולים שהוזנו	מספר הסיכולים שטופלו ונסגרו	שיעור הסיכולים שטופלו ונסגרו
2016	1,079	172	59	14	1,324	1,063	80%
2017	1,305	514	122	153	2,094	1,371	65%
2018	1,221	695	164	224	2,304	1,668	72%
2019	1,016	618	188	119	1,941	1,351	70%
2020	1,145	506	169	244	2,064	1,675	81%
2021	1,032	276	137	313	1,758	1,758	100%
2022	862	392	94	163	1,511	1,258	83%
סה"כ	7,660	3,172	933	1,230	12,996	10,144	78%

על פי נתוני רשות המיסים.

מהלוח עולה כי בניגוד למגמת העלייה בשיעור הטיפול בהתראות מערכת א' שהוזנו על ידי יחידה א' ומשרדי מע"ם בשנים 2017 - 2021, חלה בשנת 2022 ירידה בשיעור זה. שיעור הטיפול בהתראות בשנת 2022 ירד ל-83% לעומת שיעור של 100% בשנת 2021⁷³.

71 סיכולים שהוזנו יחידה א', משרדי מע"ם ויחידות החקירות.

72 נתונים מעודכנים ל-1.3.23.

73 שיעורי הטיפול עלולים להיות מוטים משום שיכולים להיות מקרים של סיכול שנפתח בשנה מסוימת ונסגר בשנה אחרת.



משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לפעול להגדלת אחוזי הטיפול בהתראות מערכת א', לצורך הקטנת הנזק הנגרם מהפצה ומניכוי של חשבוניות פיקטיביות.

סגירת הטיפול במערכת א'

לאחר סיום הטיפול בסיכול על משרד מע"ם האזורי ועל פקידי השומה לעדכן במערכת את הטיפול שנעשה. אפשרויות הטיפול הן בין היתר סגירת תיק העוסק במע"ם, ביטול פטור מניכוי מס במקור או העלאת שיעור ניכוי מס במקור, הזנה לשאלתה ייעודית בשע"ם לצורך עצירת הפצת חשבוניות על שם חברות לגיטימיות והעברה ליחידות החקירות או ליחידות השדה לצורך מעקב או הוצאת שומות. סגירת הסיכול, לאחר עדכון הטיפול במערכת, נעשית על ידי יחידה א' או על ידי משרדי מע"ם.

עלה כי אף שחלק מהטיפול בהתראות מערכת א' מתבצע במשרדי פקידי השומה, עד אוגוסט 2022 לא יכול היה פקיד השומה להזין את הפעולות שביצע לסיכול העוסקים למערכת א'.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "במסגרת ההיערכות למבצע הארצי לטיפול בחשבוניות פיקטיביות במשרדי השומה במס הכנסה, נפתחה בחודש האחרון לרכזי חוליות מרכזיות האפשרות להזין את אופן הטיפול בתיקים במערכת א'".

עוד נמצא כי לא ניתן להזין בו זמנית כמה סוגי טיפול, משום שבעת עדכון סוג הטיפול במערכת א', המערכת "דורסת" את המידע שהיה קיים קודם. לפיכך, גם אם בוצעו בתיק מסוים כמה פעולות, המידע אינו נשמר ויחידה א' אינה יכולה לנתח ולהציג את כל הפעולות שנעשו בלי לבדוק כל טיפול בנפרד.

משרד מבקר המדינה ממליץ לפעול לעדכון של מערכת א' באופן שתהיה מעודכנת בכל עת בכל סוגי הפעולות שבוצעו במסגרת הטיפול בהתראות מערכת א'.

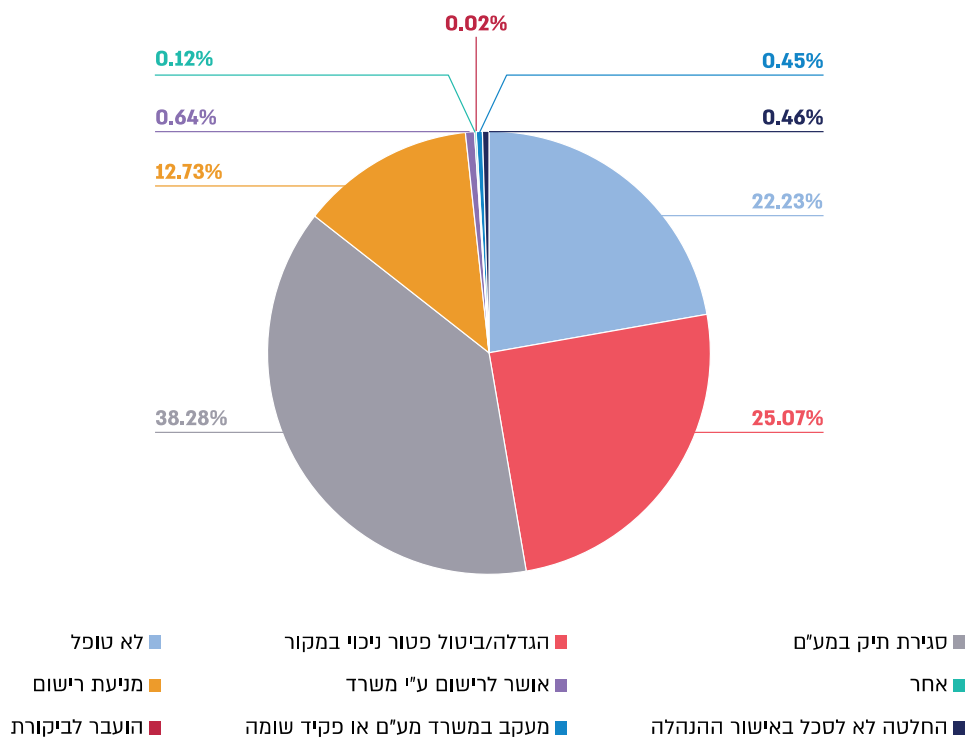


סוגי הטיפול בהתראות שהוזנו במערכת א'

משרד מבקר המדינה בדק את סוגי הטיפול בהתראות שהוזנו במערכת א' מאז הקמת המערכת.

להלן בתרשים מוצג שיעור הסיכולים שטופלו ונסגרו מאז הקמת מערכת א' לפי סוגי הטיפול המעודכנים במערכת⁷⁴:

תרשים 11: שיעור סגירת הסיכולים, לפי סוגי הטיפול



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מהתרשים עולה כי שני סוגי הטיפול העיקריים בהתראות שהוזנו למערכת א' הם סגירת תיק במע"ם (38.28%) והעלאת שיעור ניכוי מס במקור (25.07%). עוד עולה כי 2,852 מההתראות שהוזנו (22.23%) לא טופלו.

74 הנתונים מעודכנים ל-1.3.23.



נמצא כי אין נוהל הנוגע לעבודה עם מערכת א', לאפשרויות המידע שניתן להפיק מהמערכת, לבקרה הנדרשת על איכות פעולות הסיכול המתבצעות על ידי משרדי מע"ם ומס הכנסה ולשיתופי הפעולה הנדרשים בין מע"ם לבין מס הכנסה בנוגע להתראות המערכת.

עלה כי בשנים 2016 - 2022 ב-20 מקרים בלבד, מתוך 9,844 סיכולים (כ-0.2%) שסוג הטיפול בהם היה סגירת תיק במע"ם או העלאת שיעור ניכוי מס במקור או מניעת רישום עוסקים, הגישו העוסקים לבית משפט ערעור על פעולת הסיכול.

מיעוט הפניות לבית משפט בנוגע לסיכולים שבוצעו עקב התראות שהוזנו במערכת א', עשוי להעיד לכאורה על איכות תוצרי המערכת. מאידך גיסא, נמצאו מקרים שבהם נגרם נזק ממשי לקופת המדינה עקב היעדר טיפול זריז ויעיל בנתוני ההתראות שעלו ממערכת א' בעוד הפצת החשבוניות הפיקטיביות נעשתה והסתיימה בפרקי זמן קצרים.

להלן שתי דוגמאות שבהן נגרם נזק לקופת המדינה בעטיו של טיפול לקוי בסיכולים שהוזנו במערכת א':

1. ב-29.12.21 הוזן טופס סיכול המתייחס לחברה א'. טופס הסיכול הועבר לטיפול משרדי מע"ם ופקידי השומה ב-2.1.22. בעת העברת טופס הסיכול הנזק לקופת המדינה מניכוי מע"ם של 54 חשבונות פיקטיביות שהפיצה החברה היה כ-888,000 ש"ח. ב-27.1.22 עודכן במערכת כי המידע הקיים בטופס הסיכול הועבר להחלטת ממונה או סגן ממונה במשרד מע"ם. בפועל, סוכל תיק החברה ב-28.11.22 ושיעור ניכוי מס במקור הועלה ל-20%. הנזק לקופת המדינה מניכוי מע"ם בחשבונות הפיקטיביות שהפיצה החברה עד יום הסיכול נאמד ב-108 מיליון ש"ח; יוצא אפוא שיותר מ-107 מיליון ש"ח "אבדו" במשך כ-11 חודשים ממועד הזנת טופס הסיכול עד היום שבו בוצע הסיכול בפועל.

2. ב-2.8.22 הוזן טופס סיכול המתייחס לחברה ב' - חברה לגיטימית שהופצו חשבונות פיקטיביות על שמה. ב-8.8.22 נסגר הסיכול במערכת א' אך מסיבה לא ידועה לא בוצע הסיכול בפועל, ההפצה המשיכה, והנזק מניכוי המע"ם בחשבונות הפיקטיביות שהופצו על שם העוסק הלגיטימי היה כ-149 מיליון ש"ח.

יצוין כי בהצעת המתווה המליץ צוות המשימה בין היתר להסדיר את הקשר בין משרדי מע"ם ויחידות החקירות במע"ם לבין פקידי השומה.

מומלץ כי רשות המיסים תכין נוהל מפורט לעבודה עם מערכת א'. מומלץ כי הנוהל יכלול בין היתר את אופן העבודה הנדרש, לרבות מגבלת זמני טיפול, הבקרה הנדרשת על איכות פעולות הסיכול המתבצעות במשרדי מע"ם ופקידי השומה ואפשרויות המידע שניתן להפיק מהמערכת, ואת הסדרת הקשר בין משרדי מע"ם ויחידות החקירות במע"ם לבין פקידי השומה, כפי שהמליץ צוות המשימה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי הוכן נוהל עבודה לטיפול בחשבונות פיקטיביות במס הכנסה ובמע"ם, וכי לאחר שיתקבלו הערות החטיבה המשפטית ברשות והאישורים הנדרשים, הנוהל יפורסם לכלל העובדים הרלוונטיים במערכי מס הכנסה ומע"ם.



רכזי המודיעין במשרדי מע"ם הם האמונים על המעקב אחר הסיכולים והטיפול בהם, ומבקרי החשבונות עשויים להשתמש במידע המוזן למערכת א' לצורך עריכת שומות לעוסקים חשודים. נמצא כי בתוכנית הלימודים של קורס מע"ם למבקרי חשבונות ושל קורס רכזי מודיעין במע"ם לא נכללת הכשרה בנושא מערכת א', יתרונותיה והמידע שניתן להפיק ממנה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי רכזי המודיעין קיבלו הדרכות אישיות מעובדי יחידה א', וכי במהלך ההדרכות במסגרת המבצע הארצי לטיפול בחשבוניות פיקטיביות מקבלים המשתתפים הדרכה גם על מערכת א'. נוסף על כך, הנחיות והדרכות לגבי מערכת א' מועברות נקודתית לכל מבקר חשבונות שממונה משרד מע"ם מבקש לפתוח לו הרשאה למערכת. רשות המיסים ציינה שמדובר במערכת עם רגישות, הנפתחת לפי שיקולים של הממונים ומנהלי יחידה א'. לדברי רשות המיסים, היא רואה חשיבות בנושא הסיכולים, ואם יתקיימו בעתיד קורסי רכזי מודיעין או השתלמויות ייוחדו לנושא הרצאות נוספות.

להלן דוגמה לחוסר זיהוי של תהליך הפצה וניכוי של חשבונית פיקטיביות אשר היה יכול להימנע אם הייתה הכשרה ראויה: ביוני 2021 חברה ג' הפועלת בענף הדלק הפיצה חשבוניות פיקטיביות בסך של 190 מיליון ש"ח. המחזור האמור דווח למע"ם בתקופת דיווח יוני 2022. לצורך כיסוי החשבוניות הפיקטיביות זייפה החברה חשבוניות של חברה גדולה לגיטימית (חברה ד') בסך של 190 מיליון ש"ח, שאותן ניכתה בדוח מע"ם לאותה תקופת דיווח. החברה המפיצה סוכלה במע"ם בנובמבר 2022 ונסגרה באופן רטרואקטיבי מאפריל 2022; אולם העובד במשרד מע"ם, אשר סגר את החברה, לא בדק את תשומות החברה ששימשו לכיסוי החשבוניות הפיקטיביות שהפיצה, ולא זיהה את זיוף החשבוניות על שם חברה ד', על אף המחזור החריג, ולא העביר את המידע לביקורת או לחקירה. נוסף על כך, החברה המפיצה קיבלה פטור מניכוי מס במקור ביולי 2022, והמנכים של החשבוניות הפיקטיביות שהפיצה חברה ג' ונוכו ביוני 2022, היו צריכים להעביר למס הכנסה ניכוי מס במקור של 30%, כך שהיה צורך להעביר את המידע גם למס הכנסה לצורך גביית ניכוי מס במקור מכל לקוחות החברה המפיצה.

טיפול בעוסקים החשודים בקיזוז מס תשומות באמצעות חשבוניות פיקטיביות

לאחר הזנת הסיכולים נדרשים משרדי מע"ם ופקידי השומה לבחון את הסיכולים ולפעול לגביהם באמצעים העומדים לרשותם, כמו ביטול פטור מניכוי מס במקור או הליכים שומתיים, וזאת כדי למנוע או לכל הפחות להקטין את הנזק לקופת המדינה מהפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות.

פעולות מניעה נגד מנכי החשבוניות הפיקטיביות עשויות לשמש כלי יעיל במאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות. זאת, לאור העובדה כי במקרים רבים מדובר בעסקים לגיטימיים, פעילים ובני גבייה. ככל שיבוצעו פעולות נגד המנכים כך יקטן התמריץ לשימוש בחשבוניות פיקטיביות.

בלוח להלן מוצג שיעור ההתראות במערכת א' שטופלו לגבי כל אחד מסוגי העבירות (מפיץ, מנכה, מפיץ על שם ובקשת רישום לצורך הפצה) בשנים 2016 - 2023.⁷⁵



לוח 4: שיעור ההתראות במערכת א' שטופלו, לפי סוג העבירה, 2016 - 2023

סוג העבירה	שיעור הטיפול
מנכה	34%
מפיץ	93%
מפיצים על שם	88%
מניעת רישום	אין מדידה

על פי נתוני רשות המיסים.

בלוח להלן מוצג מספר ההתראות בחשד "מנכה" שהוזנו למערכת א' בשנים 2017 - 2023⁷⁶ בסטטוס טיפול "לא התחיל טיפול" ו"הסתיים טיפול". יצוין כי נכון למועד סיום הביקורת קיימים 188 סיכולים נוספים הנמצאים בטיפול.

לוח 5: מספר ההתראות בחשד "מנכה" שהוזנו למערכת א', לפי סטטוס הטיפול, 2017 - 2023⁷⁷

שנת הסיכול	מספר הסיכולים בסטטוס "לא התחיל טיפול"	מספר הסיכולים בסטטוס "הסתיים טיפול"	סה"כ	שיעור ההתראות במערכת א' בסטטוס "לא התחיל טיפול"
2017	310	183	493	63%
2018	495	165	660	75%
2019	386	210	596	65%
2020	325	160	485	67%
2021	209	57	266	79%
2022	267	66	333	80%
סה"כ	1,992	841	2,833	⁷⁸ 66%

על פי נתוני רשות המיסים.

76 נתונים מעודכנים ל-1.3.23.

77 נתונים מעודכנים ל-1.3.23.

78 לצורך החישוב הוספו 188 התראות שעדיין נמצאות בטיפול.



עלה כי כ-66% מכלל הסיכולים שהוזנו למערכת א' בחשד "מנכה" לא טופלו על ידי משרדי מע"ם ופקידי השומה, 310 מהם הוזנו למערכת כבר בשנת 2017.

להלן דוגמה לזק עקב היעדר טיפול במנכים של חשבוניות פיקטיביות:

בחברה ה' נרשמה העברת מניות ב-8.11.20 לאדם א' המוכר ביחידה א' ברשות המיסים כמפיץ חשבוניות פיקטיביות. ההעברה דווחה לרשם החברות באופן רטרואקטיבי ב-19.1.22. חברה ה' דיווחה כי לא הייתה לה פעילות⁷⁹ בחודשים יולי-אוגוסט 2020. בעקבות תלונה של בעל חברה ה' על הפצה על שם החברה, הוזן ב-22.11.20 במערכת א' טופס סיכול בחשד של הפצת חשבוניות פיקטיביות על שם ישות לגיטימית - חברה ה'. בדיווחי המנכים לחודשים ספטמבר-אוקטובר 2020 נוכו חשבוניות פיקטיביות על שם חברה ה' שסכום המס בהן היה 35 מיליון ש"ח, ובדיווחי המנכים לחודשים נובמבר-דצמבר 2020 נוכו חשבוניות פיקטיביות על שם חברה ה' שסכום המס בהן היה 36 מיליון ש"ח.

אשר לניכוי החשבוניות הפיקטיביות בתקופת דיווח נובמבר-דצמבר 2020, מאחר שדיווחי המנכים לתקופה זו הוגשו לאחר מועד הדיווח לרשם החברות על העברת המניות, ניתן היה למנוע מראש את ניכוי באמצעות סיכול החברה, או לכל הפחות לערוך שומות לכל המנכים של החשבוניות הפיקטיביות שסכום המע"ם בהן היה 36 מיליון ש"ח. בנוגע לניכוי החשבוניות הפיקטיביות המתייחסות לתקופת דיווח ספטמבר-אוקטובר 2020, מאחר שבעל החברה דיווח כי לא הוציא את החשבוניות שנוכו על שם החברה, ניתן היה לערוך שומות לכל המנכים של החשבוניות הפיקטיביות שסכום המע"ם בהן היה 35 מיליון ש"ח. בסך הכול, עשוי היה להימנע מקופת המדינה נזק מירבי של 71 מיליון ש"ח.

נמצא כי משרדי מע"ם ופקידי השומה לא טיפלו ב-1,992 התראות בחשד "מנכה", שהם מרבית (66%) ההתראות בחשד "מנכה" שהוזנו למערכת א' בנוגע לעוסקים החשודים בניכוי מס תשומות מחשבוניות פיקטיביות, אף על פי שניתן להקטין את הנזק לקופת המדינה אם לא יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות אלה במסגרת טיפול שומתי.

יצוין כי צוות המשימה המליץ לכלול בתוכנית העבודה השנתית של המטה גם עוסקים-נישומים אשר לגביהם קיימת התראה במערכת א' בחשד לניכוי חשבוניות פיקטיביות.

משרד מבקר המדינה ממליץ כי משרדי מע"ם ופקידי השומה יפעלו להגברת הטיפול במקרים הרלוונטיים בעוסקים החשודים בניכוי חשבוניות פיקטיביות, בד בבד עם טיפול במפיצי חשבוניות פיקטיביות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי אם המידע במערכת א' יהיה מעודכן ואיכותי, יש מקום לבחון את הטיפול במקרים הרלוונטיים במסגרת צוות תוכנית העבודה לשנת 2024.

משטרת ישראל מסרה בתגובתה כי בדיון לפני "צוות העל" של הוועדה המתמדת, בראשות היועצת המשפטית לממשלה ובהשתתפות בין היתר של פרקליט המדינה, ראש רשות המיסים

79 דוח אפס - דיווח שלא היו עסקאות ולא היו תשומות.



ומפכ"ל המשטרה, סוכם כי צוות משותף של הפרקליטות ורשות המיסים יקבע נהלים לטיפול בבעלי העסקים המנכים את החשבוניות הפיקטיביות, ויגובשו קריטריונים לטיפול בתיקים אלה.

מערכת ב'

בשנת 2018 התחילה יחידה א' ברשות המיסים, בסיוע חברה חיצונית, לפתח מערכת מודיעינית ייעודית המנגישה את המידע מבסיס הנתונים בשע"ם לאנליסטים ביחידה א' לצורך תחקור ואימות של חשדות (להלן - מערכת ב'). תוצריה של המערכת היו אמורים להיות התראות שיוצפו בה, יסווגו לפי סוגי עבירות ויקבלו ניקוד לצורך קביעת רמת החומרה, וישמשו את משרדי מע"ם ופקידי השומה במאבקם בתופעת החשבוניות הפיקטיביות.

אחת מהמטרות המרכזיות של מערכת ב' היא מניעה של הפצת חשבוניות פיקטיביות לפני שהוצאה החשבונית הראשונה, זאת באמצעות שימוש בסמ"חים רלוונטיים. לצורך כך, הוגדרו סמ"חים אשר שילובם יחד מאפשר איתור של ישויות שבהן קיים סיכון מבוסס לביצוע עבירות של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות. מערכת ב' תוכננה להטמעת 20 סמ"חים.

1. רשות המיסים והחברה החיצונית התחילו בפיתוח שלושה סמ"חים מתוך 12 הסמ"חים שהוגדרו קריטיים ומתוך סה"כ 20 סמ"חים שתוכננו להיטמע במערכת, אחד מהסמ"חים שפותחו אינו תקין. סמ"חים אלה מקשרים בין הנתונים בשע"ם לבין נתונים מרשם החברות.

להלן בתמונה מובאת דוגמה לקבלת התראה ממערכת ב' בעקבות דיווח על שינוי בעלי מניות בחברה קיימת, ובעקבות כך נמנעה הפצת חשבוניות פיקטיביות בסכום מע"ם של 30 מיליון ש"ח. ההתראה התקבלה יומיים לאחר הדיווח על החלפת הבעלים בחברה.

תמונה 1: קבלת התראה ממערכת ב' בעקבות דיווח על שינוי בעלי מניות בחברה קיימת

חברה:	
פעילות חשודה:	הפצת חשבוניות בסכום מע"מ של 30 מיליון ₪
תקופת פעילות:	יולי - אוגוסט 2020

ציר הזמן



המקור: רשות המיסים.



בשנת 2021 הסתיים החוזה עם החברה החיצונית ולא הושלם פיתוח יתר הסמ"חים שתוכננו להיטמע במערכת. העלות שהושקעה בפיתוח המערכת עד סיום ההתקשרות עם החברה החיצונית הייתה 1.5 מיליון ש"ח; העלות הנדרשת להשלמת פיתוח המערכת והכללת יתר הסמ"חים שהוגדרו לפיתוחה נאמדת בכ-3 - 4 מיליון ש"ח.

הטמעת יתר הסמ"חים שתוכננו הייתה מאפשרת איתור מידע ממוחשב תוך בדיקת מכלול הנתונים הקיימים במערכות השונות (לדוגמה, שע"ם ומערכת הדיווח המפורט) ובמחשבת (אינטרנט). כך שלמשרדי מע"ם יוצפו התראות על ישויות אשר לגביהן יש חשד מבוסס לביצוע עבירות הפצה או ניכוי של חשבונות פיקטיביות, או על ישויות אשר לפי הסמ"חים עומדות לבצע עבירות אלה בעתיד הקרוב.

מאז תחילת הפיתוח ב-2018 הציפה מערכת ב' עשרות אלפי התראות, מתוכן אלפי התראות שסווגו ברמה קריטית הכוללות התראות קריטית הנוגעות למניעה של רישום חברות על ידי עבריינים לצורך הפצת חשבונות פיקטיביות.

כאמור, לא הושלם פיתוח הסמ"חים שתוכננו, ועל כן יש צורך בבחינה ידנית של מכלול הנתונים הקיימים במאגרי המידע של רשות המיסים לצורך טיוב ההתראות שעלו במערכת ב'. רק לאחר בדיקה זו יחידה א' יכולה להזין טופס סיכול במערכת א'.

במסגרת בחינת איכות ההתראות ודיוק הסמ"חים, וכחלק מפיתוח מערכת ב' על ידי יחידה א' והחברה החיצונית, בדקה יחידה א' בשנים 2018 - 2020 את יתר הנתונים הקיימים בכל מאגרי המידע באופן ידני ביחס ל-317 התראות ממערכת ב'. כתוצאה מבדיקה זו 309 מהן הוזנו במערכת א'.

עלה כי מאז תחילת פיתוחה בשנת 2018 מערכת ב' עדיין אינה בשימוש וכי למעט 309 ההתראות שנבדקו והוזנו למערכת א', יחידה א' לא בדקה עשרות אלפי התראות שעלו ממערכת ב', ומהן אלפי התראות קריטיות, ולא הציפה את ההתראות במערכת א'.

2. במטרה להמשיך את הפיתוח על ידי שע"ם, התקיימה פגישה בין יחידה א' לבין שע"ם ביוני 2022, שעניינה היה המשך פיתוח מערכת ב', והוצגה רשימת 20 הסמ"חים שתוכננו להיטמע במערכת, ובהם 12 הסמ"חים שהוגדרו סמ"חים קריטיים.

כאמור, במסמך האסטרטגיה של החטיבה לתכנון וכלכלה מיוני 2019 צוין כי המאבק בתופעת החשבונות הפיקטיביות יהיה מושתת בין היתר על שכבת רישום עוסקים וחילופי בעלי מניות. לשם כך, יאופיינו מודלים אנליטיים על כל השינויים במרשם בעלי המניות ברשם החברות באופן שוטף, וכך הרשות תוכל לגזור חילופי מניות בסיכון.

במכתב מאוגוסט 2020 שנשלח למנהל רשות המיסים כתב סמנכ"ל בכיר חקירות, מודיעין סמים ותפיסות דאז (להלן - סמנכ"ל חקירות): "חלק גדול מפעילות החשבונות הפיקטיביות ניתנת למניעה וחלק אחר ניתן לסיכול באמצעים העומדים לרשות רשות המסים - אולם כיום, למרות הידע והיכולת עדיין אמצעים אלה אינם פעילים באופן אקטיבי". במכתבו מצוין סמנכ"ל חקירות כי החטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המיסים הכינה מסמך מתכלל למאבק



בתופעת החשבונות הפיקטיביות, ובו תיאור של ארבע שכבות פעילות למאבק בתופעה⁸⁰; שלוש מהן מופעלות על ידי חטיבת החקירות על פי המשאבים הקיימים (מניעת רישום, מניעת קליטת עבריינים בחברות רשומות וסיכול המשך פעילות בחברות רשומות במע"ם) ו"שכבת הגנה עתידית (מודל צ'יליאני) שממתינה לאישורי חקיקה ופעולות רבות נוספות שעל פי ההערכות יידרש זמן רב להפעלתם". סמנכ"ל חקירות ציין כי שכבת ההגנה העתידית הוגדרה כפרויקט אסטרטגי, שלא כמו שלוש שכבות המניעה והסיכול של חטיבת החקירות שלא הוגדרו כך. לכן, אף שמערכת ב' הוכיחה הצלחה בנוגע למהירות ולדיוק בנושא חשיפת עבריינים בשלב המניעה על בסיס סמ"חים ראשוניים שפותחו בה, העבודה על פיתוחה אינה מוגדרת כעבודה בתיעודף גבוה על מערכת אסטרטגית. סמנכ"ל חקירות הוסיף כי דבר זה גורם לעיכוב בהפעלת היכולות הקיימות לניטור העבריינים, וביקש כי מנהל רשות המיסים יבחן את האפשרות להכריז על מערכת ב' והקמת יחידה א' כעל פרויקט אסטרטגי. מערכת ב' נכללה בתוכנית העבודה של שע"ם לשנת 2022, אך לא הוגדרה כפרויקט אסטרטגי.

בהצעת מתווה פעולה ארצי לטיפול בחשבונות פיקטיביות מדצמבר 2022 המליץ צוות המשימה על סיום פיתוח מערכת ב', וזאת לצורך מניעת הפצת חשבונות פיקטיביות ומניעת פעילות להפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות בטרם החלה פעולת ההפצה. פיתוח המערכת במלואה יאפשר פעולות מניעה באופן יזום וממוחשב וכך צפייה, הזנה וטיפול של משרדי מע"ם ושל פקידי השומה לצורך מעקב אחר הטיפול בעוסקים חשודים.

להלן שתי דוגמאות להפצת חשבונות פיקטיביות, שהיו עשויות להימנע אם היה מסתיים במלואו פיתוח מערכת ב':

א. מוכר חברה שהיה מעורב בעבר במכירת חברות המעורבות בהפצת חשבונות פיקטיביות מכר את חברה ו' שבבעלותו. בעקבות המכירה הוצפה התראה במערכת ב' לגבי חברה ו' כבר באוגוסט 2021. ב-27.11.22 הגישה החברה את דוח אוקטובר 2022. זיהוי על פי סמ"ח א' יכול היה להתבצע מ-27.11.22. אילו הושלם פיתוחה של מערכת ב', זיהוי ודאי מסמ"ח ב' יכול היה להתבצע בין 23.11.22 ל-24.11.22. יוצא אפוא כי ניתן היה לחסום את ניכוי מס התשומות של "לקוחות" החברה בסכום מע"ם כולל של 46 מיליון ש"ח⁸¹. מאחר שהמערכת לא פותחה במלואה הופללה החברה במערכת א' רק ב-5.12.22 בעקבות סמ"חים אחרים שנבדקו ידנית ללא קשר למערכת ב'. הנזק לקופת המדינה מניכוי המס הכלול בחשבונות הפיקטיביות שהפיצה חברה ו' עד יום הסיכול הסתכם בכ-60 מיליון ש"ח.

ב. מוכר של חברה ז' היה מעורב בסיכול קודם, ומערכת ב' סימנה את החברה כחשודה כבר בעת רכישתה. זיהוי על פי סמ"ח ב' היה יוצר התראה למערכת א' בספטמבר 2022, כך שהייתה התראה במערכת א' של מנכי החשבונות הפיקטיביות, וניתן היה לא להכיר בניכוי מס התשומות של "לקוחות" החברה בדוח אוקטובר 2022 בסכום מע"ם כולל של כ-42 מיליון ש"ח⁸². מאחר שלא הושלם פיתוחה של המערכת הופללה

80 מסמך האסטרטגיה של היחידה לתכנון וכלכלה, יוני 2019.

81 "לקוחות" שהגישו דוח ב-4.12.22.

82 הדוחות הוגשו ב-25.10.22 וב-25.11.22.



החברה במערכת א' רק ב-5.12.22 בעקבות סמ"חים אחרים שנבדקו ידנית, לאחר שכבר נגרם הנזק האמור.

עלה כי אף שמערכת ב' נכללה⁸³ בתוכנית העבודה של שע"ם לשנת 2022 שאושרה על ידי מנהל רשות המיסים, עד סוף 2022 לא הוקצה עובד בשע"ם לצורך זה, ובפועל לא הושלם פיתוח המערכת, כך שנכון לסיום מועד הביקורת רשות המיסים אינה נוקטת פעולות למניעת הפצת חשבוניות פיקטיביות שטרם החלה, והנזק לקופת המדינה מתופעת החשבוניות הפיקטיביות גדל, אף שיכול היה להימנע בחלקו.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לפעול לזיהוי התארגנויות להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות מוקדם ככל הניתן. לצורך כך, מומלץ כי הרשות תפעל להשלמת פיתוח מערכת ב' המאפשרת הצפת התראות העשויות למנוע אובדן מס, כך שתניב את מלוא התועלת הגלומה בה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי החליטה להמשיך לפתח את מערכת ב'. עוד מסרה רשות המיסים כי היא "פועלת לטיוב המערכת הקיימת כיום, היות והמערכת מציפה כמות גבוהה של התראות עקב העובדה שעד היום לא הוכנסו סמ"חים נוספים שסייעו לסנן ולהציף את האורגניים העבריינים באופן מדויק יותר".

רשם החברות

שיטות נפוצות לצורך הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות הן הקמת חברות חדשות או רכישת מניות של חברות קיימות. חברה חדשה נעדרת רקע ברשות המיסים, כך שניתן לקבל בחצי השנה הראשונה אישור ניכוי מס במקור מ-84.5%.⁸⁴ לגבי חברות קיימות, חברות אלו אטרקטיביות בעיני העבריינים אם לחברה רישום מסודר והיא מחזיקה בפטור מניכוי מס במקור או הקטנה של ניכוי מס במקור.

לפיכך, יש חשיבות רבה לבקרה על התהליכים לרישום חברה חדשה או לשינוי מרשם בעלי מניות בחברה קיימת. חשיבות זו מתעצמת עוד יותר נוכח אי-פעילותה של מערכת ב', אף שהיא נועדה לסכל הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות בטרם הקמת חברה חדשה ובעת חילופי בעלי מניות בחברה קיימת, ונוכח פרק הזמן הקצר הנדרש כדי להפיץ חשבוניות פיקטיביות במיליוני שקלים.

יחידת רשם החברות היא יחידה ברשות התאגידיים שבמשרד המשפטים (להלן - רשם החברות). היחידה אמונה על הטיפול ברישום חברות, בקבלה ובבדיקה של דיווחים שחברות חייבות בהגשתם לרשם, ברישום שעבודים ובהסרתם, בפירוק מרצון של חברות, במיזוגים ובהחייאות; הכול, לפי הוראות חוק החברות, התשנ"ט-1999, פקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983 (להלן - חוק החברות), והתקנות שהותקנו מכוחם של חוקים אלה.

83 על ידי מנהל רשות המיסים בסוף שנת 2021.

84 ראו להלן בפרק "שינוי בשיעור ניכוי מס במקור כחלק מהמאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות".



רישום חברה חדשה ברשם החברות

בחוק פנייה לגופים ציבוריים באמצעי קשר דיגיטליים (תיקון מס' 2 והוראת שעה), התשפ"ב-2022⁸⁵, נקבע הסדר לגבי פניית גוף ציבורי לציבור באופן דיגיטלי לשם תמיכה בהאצת מתן שירותים דיגיטליים על ידי גופים ציבוריים וייעול ושיפור השירות לציבור. בחוק נקבעה בין היתר ברירת מחדל להגשת דיווחים ומסמכים לרשות התאגידים על ידי חברה - יחידת רשם החברות באופן מקוון.

בהתאם לחוק האמור, שונה חוק החברות⁸⁶ החל מ-1.2.2023 כך שהמבקש לרשום חברה יגיש לרשם בקשה בדרך של תקשורת אלקטרונית⁸⁷ ומסירת המסמכים והדיווחים והרישום או התיוק בתיקי החברה ייעשו בדרך של תקשורת אלקטרונית⁸⁸. קיימות שתי אפשרויות לפתיחת חברה באופן מקוון:

1. מקוון חלקי - כל המסמכים הסרוקים יועלו לאתר רשם החברות על ידי המייצג.
2. מקוון מלא - לאחר שכל בעלי המניות חותמים באופן דיגיטלי על בקשת רישום חברה, התקנון ומסמכי ההצהרות, וכן הדירקטורים חותמים על הצהרת הדירקטורים, הבקשה מועברת לבדיקה על-ידי עורך דין ביחידת רשם החברות⁸⁹.

רשות התאגידים מסרה בתשובתה מ-11.6.23 (להלן - תשובת רשות התאגידים) כי בתיקון לחוק עוגנה חובת ההגשה של מסמכים וחובת דיווחים באופן מקוון, וכי הגשה ודיווח באופן מקוון כרוכים בהזדהות ברמת ודאות גבוהה שתתרום לעדכניותו ומהימנותו של המרשם ותקל את זיהוי מבצעי הפעולות במרשם.

בהתאם לחוק, יש לרשם החברות סמכות להפעיל שיקול דעת ולא לרשום חברה גם אם צוינו מטרות חוקיות קיים, בהתאם לחוק, במקרים האלה: המגבלות הקיימות על פי חוק על פושט רגל⁹⁰; הגבלת יחיד מהקמה או השתתפות בהקמה של תאגיד חדש על פי חוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי⁹¹; הגבלת חייב בהוצאה לפועל מליידי תאגיד או מלהיות בעל עניין בתאגיד, במישרין או בעקיפין, לרבות עם אחר או באמצעות אחר⁹²; אם בעל המניות בחברה החדשה הוא חברה מפרת חוק⁹³ או בעל שליטה בחברה מפרת חוק או דירקטור בחברה מפרת חוק שלא

85 פורסם ברשומות ביום 27.6.22 ונכנס לתוקף ב-27.1.2023.

86 סעיף 8 וסעיף 38 לחוק החברות.

87 רשם החברות ראשי לאפשר רישום חברה שלא בדרך של תקשורת אלקטרונית אם התקיימו נסיבות שמצדיקות זאת.

88 רשם החברות ראשי לאפשר מסירת מסמך או דיווח שלא בדיווח אלקטרוני אם התקיימו נסיבות שמצדיקות זאת.

89 הבדיקות שיבצע עורך דין מרשם החברות הן: בדיקת התאמה בין המסמכים עצמם לבין מילוי הנתונים המקוונים באתר, בעיות טכניות, קיום הצהרת דירקטורים, הצהרת בעלי מניות ותקנון, אישור כל בעלי המניות לרישום החברה ובדיקת שם החברה.

90 פקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], התש"ם-1980.

91 סעיף 142(5) - אם מצא הנאמן כי בנסיבות העניין יש חשש כי הקמה או השתתפות בהקמה כאמור יביאו לפגיעה בנושים או בצד שלישי.

92 סעיף 66א(5) בחוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967.

93 חברה שהוכרזה על ידי רשות התאגידים חברה מפרת חוק.



שילם עיצום כספי שנדרש לשלמו בחברה מפרה⁹⁴. מלבד למקרים אלו, לרשם החברות אין סמכות להפעיל שיקול דעת ולא לרשום חברה.

בביקורת עלה כי רשם החברות בתהליך רישום חברה חדשה לא מקבל מידע מרשות המיסים בנוגע לחשודים בהפצת חשבוניות פיקטיביות. לפיכך גם חשודים בהפצת חשבוניות פיקטיביות המעודכנים במערכות רשות המיסים יכולים לפתוח חברות חדשות בלי שרשם החברות מודע לחשדות נגדם, ומבלי שיש לו יכולת למנוע פתיחת חברה חדשה ובכך למנוע הפצת חשבוניות פיקטיביות עתידיות.

רשות התאגידים מסרה בתשובתה כי לא ניתן למנוע הקמת חברה אלא אם כן מתקיימות העילות הקבועות בחוק. זאת, הן לאור עקרון חוקיות המינהל והן מאחר שחופש ההתאגדות הוכר כזכות חוקתית בעלת מעמד נורמטיבי גבוה במשפט הישראלי, ועל כן פגיעה בה נדרשת להיות מעוגנת בחוק ולעמוד בתנאי פסקת ההגבלה. עוד מסרה רשות התאגידים כי לרשם החברות אין "סמכויות בירור ונכונות הדיווחים או סמכות חקירה ועל היחידה לקבל את הבקשות והדיווחים לרישום ככל שהם נחזים להיות תקינים ומדווחים בהתאם להוראות החוק".

רשות המיסים מסרה בתשובתה מ-28.6.23 כי בסעיף 142 לחוק מע"ם ובסעיפים 231 - 235 לפקודת מס הכנסה נקבעה חובת סודיות פיסקלית. נוסף על כך, העברת מידע על חשודים בחשבוניות פיקטיביות עלולה לפגוע בחקירה צפויה או בחקירה מתנהלת וכן עלולה לחשוף מידע מודיעיני.

העברת מניות בחברות רשומות ברשם החברות

להערכת רשות המיסים, כ-80% מהפצות החשבוניות הפיקטיביות מתבצעות באמצעות קליטת מפיצי חשבוניות פיקטיביות כבעלי מניות בחברות שכבר רשומות ברשם החברות וברשות המיסים, ולא באמצעות פתיחת חברות חדשות, וזאת כדי להימנע מבדיקת החברה החדשה במשרדי מע"ם. מכירת של חברות לכל אדם המעוניין בכך מתבצעות כיום באופן גלוי ברשתות החברתיות. להלן בתמונה מובאות דוגמאות למודעות מכירה או רכישה של חברות ברשתות חברתיות.

94 סעיף 362א לחוק החברות.



תמונה 2: מודעות מכירה או רכישה של חברות ברשתות חברתיות נכון ליום 5.2.23

<p>מחפש 3 חברות בניה רגילות פטור לא לא משנה ח.פ ולא משנה bdi העיקר שיש ניכוי פטור מלא ומעודכן ענף בניה. מחירים סבירים בבקשה לא להגזים. נא להציע בפרטי</p>	<p>14 בדצמ' 2022 למכירה חברה בע"מ עם ניכוי מס אפס תחום:לכל מטרה במחיר הודמנות 50אלף שיח 050-6691444</p>	<p>חברות בע"מ למכירה קבוצה ציבורית 348 חברים הצטרפות לקבוצה תיקיה נבחרת תמונות אירועים</p>			
<p>Ben Cohen 30 2022 3 חברות בעמ למכירה 1. יעוץ כללי 516 מס ניכוי 0 מחיר 55 2. מסחר סיטונאי 516 מס ניכוי 0 מחיר 55 3. מסחר חשמל על גג 511 מס ניכוי 0 מחיר 75 לעד פרטים ניתן לשלוח לי הודעה בפרטי בלבד!</p>	<p>בעלים של חברה בע"מ פעילה והולכים לסגור אותה?נשמח לרכוש את החברה בסכום מכובד! עסקה מהירה לרציניים! כנסו לקישור://https://</p>	<p>למכירה, חברה, תקינה ללא בעיות וללא ג, פטור מלא למתווכים, מחיר 92 אלף שח, בבקשה רק לרציניים !!!</p>	<p>17 בדצמ' 2022 יש לי כמה חברות למכירה: 1.חברה עם ניכוי פטור מלא מחיר 53000 שח עוסקת בתחום התעשייה. 2.חברה בתחום המסעדות 55000 שח ניכוי פטור מלא. 3.חברת גדול בניה פטור מלא 82 אלף נקיה ומסודרת, עסקה מהירה. 4.חברה בתחום השמאות, ניכוי פט... עוד</p>		
<p>למכירה חברת בנייה פטור מלא - בפרטי</p>	<p>מחפש לקנות חברה בניין נכוי 0 נקיה</p>	<p>חברה נקיה. 514 * תחום דלג. * ניכוי 0% * פטור עד 31/3/24. * פקיד שומה חדרה. * מחיר 85,000 ₪</p>	<p>מחפש לקנות חברה בע"מ עם ניכוי פטור מלא עד מחיר 40 אלף תגובה אחת</p>	<p>שוב עוד פעם מחפש חברה בניין ניקוי אפס</p>	
<p>במחיר 7 Gad Saal * חברה נקיה. 516 * פעילות בגדלן. * ניכוי 0% * פטור עד 30/9/23. * פקיד שומה באר שבע. * מחיר 85k... עוד</p>	<p>3 בחיץ * חברה נקיה. 515 * ענף מע"מ. מכירה קמעונית של דלק למכוניות (תחנות דלק). * ניכוי 0% * פטור עד 31/3/24. * פקיד שומה צפת. * מחיר 200k</p>	<p>13 בספר * חברה ללא חובות ברשימת אר עם חובות לספקים. 514 * ענף מס הכנסה. שירותי גיטן ותחזוקה * ענף מע"מ שירותי ניקיון. * ניכוי 0% * פטור עד 31/3/24. * פקיד שומה כפר סבא. * מחיר 52,000 ₪</p>	<p>13 בספר חברת בניה למכירה 3% ניכוי בתוקף. 516 נפתחה בינואר במעמ ללא פעילות 2023 נקיה. יש סמל מעסיק בתוקף. עונה בוואטס אפ בלבד 054-8081579</p>		
<p>חברה נקיה. 512 * ענף מס הכנסה. מסעדות. * ניכוי 0% * פטור עד 31/3/24. * פקיד שומה כפר סבא. * מחיר 75k</p>	<p>למכירה חברת כח אדם עם וותק ניכוי פטור מלא חברה נקיה פרטים בפרטי</p>	<p>למכירה חברה בנייה 516 ניכוי 0% נקיה לגמרי מחיר:110 פרטים בפרטי</p>	<p>למכירה כוח אדם אבטחה/ניקיון שומה: נצרת /פטור מלא.פרטים בפרטי!</p>	<p>למכירה חברה יעוץ ניהולי פטור מלא, נקיה לא הוציאה חשבונית מעולם פרטים בפרטי</p>	<p>מחפש לקנייה חברה בניין ניכוי פטור מלא</p>
<p>למכירה חברת בנייה 515 פטור מלא</p>	<p>מעוניין לרכוש במידי חברה בע"מ עם 0 ניכוי</p>	<p>קונה חברות במזומן פעיל/לא פעיל</p>	<p>מחפש חברה נקיה עם ניכוי מס פטור מלא</p>	<p>היי חברים מחפש חברת בנייה פטור בפרטי לא משנה הענף</p>	

מתוך הרשתות החברתיות.

להלן דוגמה לנוק ממכירת חברה רשומה ברשם החברות ובמערכי המס ומהפצת חשבוניות פיקטיביות באמצעותה: ב-5.8.21 רכש אדם את חברה ח' שהייתה רשומה ברשם החברות ובמע"מ, לצורך מכירתה למפיץ חשבוניות פיקטיביות⁹⁵. ב-9.8.21 מכר אותו אדם את החברה לאדם אחר. הנזק לקופת המדינה מניכוי המע"מ הנכלל בחשבוניות הפיקטיביות שהפיצה החברה בתוך שמונה ימים, מ-27.11.21 עד 4.12.21, היה 55 מיליון ש"ח.

95 הרוכש ידוע לרשות המיסים כמוכר חברות לצורך הפצת חשבוניות פיקטיביות.



סעיף 127 לחוק החברות קובע כי חברה תנהל מרשם בעלי מניות. את מרשם בעלי המניות ואת מרשם הדיריקטורים בחברה תשמור החברה במשרדה הרשום⁹⁶. חברה פרטית חייבת לדווח לרשם החברות על העברת מניות בתוך 14 יום ממועד ההעברה⁹⁷.

בסעיף 130(א) לחוק החברות נקבע כי במרשם בעלי המניות ירשמו בין היתר שמו, מספר זהותו ומענו של כל בעל מניות, כמות המניות וסוג המניות שבבעלותו של כל בעל מניות בציון ערך הנקוב, אם קיים, ותאריך הקצאתן של המניות או מועדי העברתן.

בסעיף 133 לחוק החברות נרשם כי מרשם בעלי המניות יהיה ראייה לכאורה לנכונות הרשום בו. וכן, "במקרה של סתירה בין הרשום במרשם בעלי המניות לבין תעודת מניה, ערכו הראייתי של מרשם בעלי המניות עדיף על ערכה הראייתי של תעודת המניה".

בחוק החברות לא נקבע אופן ניהול מרשם חילופי בעלי המניות, כך שניתן לנהל מרשם בעלי מניות בכל דרך שהיא, ואף לנהל מרשם ידני שלא ניתן להתחקות אחר מועד רישומו. נוסף על כך, בשל העובדה כי המרשם המחייב של חברה מתנהל בחברה עצמה, רשם החברות אינו יכול לאכוף את חובת הדיווח על חילופי בעלי מניות בתוך 14 יום.

רשות התאגידים מסרה בתשובתה כי אם החברה אינה עומדת בהוראות החוק, אינה מעדכנת את המרשם הפנימי או שבהמשך אינה מדווחת על העברת המניות מיידית או בפרק הזמן שקבוע לכך - מרשם החברות לא ישקף את מצבת בעלי המניות העדכנית או את המרשם המחייב בחברה. עוד מסרה רשות התאגידים כי כדי לשנות את האמור "נדרש לבחון מול משרד המשפטים האם נכון לשנות את החקיקה הקיימת ולייצר חובות דיווח במועדים קצרים יותר, לצד מתן סמכויות אכיפה משמעותיות ומשאבים מותאמים; או להפוך את מרשם החברות בישראל למרשם מחייב בחקיקה (בשונה מחלק ממדינות העולם)". אם יימצא שאכן כך נדרש, "יש לבצע הליך של תיקון חקיקה, לפתח דיגיטציה נוספת לביצוע הליכי רישום מהירים 24/7 וליתן משאבים לצורך כך".

דיווח רטרואקטיבי על העברת מניות משמש במקרים מסוימים כלי להסוואה של הפצת חשבוניות פיקטיביות, כך שמפיץ חשבוניות פיקטיביות, המוכר כמפיץ במערכות רשות המיסים, נקלט בחברה קיימת ואילו העברת המניות אינה מדווחת; יוצא אפוא שאין אפשרות למנוע את הנזק.

להלן דוגמה לדיווח רטרואקטיבי של העברת מניות של חברה והפצת חשבוניות פיקטיביות לפני הדיווח על העברת המניות: בחברה ט' הייתה העברת בעלות ב-8.11.20 לאדם ב'. העברת המניות דווחה לרשם החברות באופן רטרואקטיבי ב-19.1.22. ב-24.1.21 העביר אדם ב' את הבעלות בחברה לאדם ג', והעברה זו דווחה ב-14.2.22. אדם ב' מוכר ביחידה א' ברשות המיסים כמפיץ חשבוניות פיקטיביות מנובמבר 2020, ואדם ג' מוכר ביחידה א' ברשות המיסים כבר משנת 2017 כאדם הנרשם כבעל מניות בחברות לאחר הפצת חשבוניות פיקטיביות באמצעותן כדי

96 סעיף 124 לחוק החברות.

97 סעיף 140 לחוק החברות.



להסוות את המפיץ. הנזק לקופת המדינה בחודשים נובמבר-דצמבר 2020 מניכוי המע"ם שנכלל בחשבוניות הפיקטיביות שהפיצה החברה הוא 71 מיליון ש"ח.

בסעיף 40 לחוק החברות נקבעו הפעולות של החברה אשר יהיו בנות תוקף רק לאחר רישום ברשם החברות: שינוי שם החברה, שינוי מטרת החברה ושינוי תקנון החברה אם בעקבות כך החברה הופכת לחברה לתועלת הציבור. החלפה של בעלי מניות בחברה אינה נכללת בפעולות אלה, ויש לה תוקף גם ללא רישום ברשם החברות.

סעיף 354 לחוק החברות מסמיק את רשם החברות להטיל עיצום כספי בסך 8,570 ש"ח על חברה שהפרה את חובתה להגיש דיווחים לפי הוראת סעיף 140 לחוק החברות.

נוכח היעדר האפשרות לאכוף את החובה לדווח לרשם החברות על שינוי מרשם בעלי המניות של חברה, יש אפשרות שחשודים בהפצת חשבוניות פיקטיביות ייקלטו בחברות קיימות ללא עדכון רשם החברות בנוגע לשינוי, לצורך הסוואת ההפצה של החשבוניות הפיקטיביות. כמו כן, יש אפשרות שעדכון רשם החברות ייעשה רטרואקטיבית, לאחר הפצת החשבוניות הפיקטיביות, חרף האפשרות להטלת העיצום הכספי. זאת מאחר שסכום העיצום הכספי הוא קטן, לעומת התגמול שיכול בעל חברה לקבל עבור העברת מניותיו לאדם אחר, שבכוונתו להפיץ חשבוניות פיקטיביות באמצעות אותה החברה. בשל כל אלה לא תוכל רשות המיסים למנוע את הפצת החשבוניות הפיקטיביות בזמן אמת.

רשות התאגידים מסרה בתשובתה כי הדיווח הרטרואקטיבי וההצהרתי על העברת מניות לרשם החברות מתבצע בהתאם להוראות חוק החברות ותקנות החברות⁹⁸ שהותקנו מכוחו. עוד מסרה רשות התאגידים כי "ליחידת רשם החברות אין סמכות שלא לקבל דיווח הכולל את כל הפרטים הנדרשים ושהוגש בידי מי שרשאי להגישו, או לערוך בעצמה בדיקות מהותיות באשר לנכונות הדיווח".

כמו כן מסרה רשות התאגידים בתשובתה כי "הבקרה על תהליכי רישום חברה או שינוי מרשם בעלי המניות בחברה קיימת ביחידת רשם החברות מוגבלת לסמכויות רשם החברות המוקנות על פי חוק ולעמידה בדרישת הרישום לפי החוק, תוך שיש להבטיח לצד האינטרס החשוב שבמניעת חשבוניות פיקטיביות, את זכות ההתאגדות ואת הצורך ביישום החלטות ממשלה שנועדו להקל על הנטל הרגולטורי והבירוקרטי, בין היתר, בפתיחה ובניהול עסקים". רשות התאגידים ציינה כי "הגברת הבקרה והאכיפה תתאפשר במקרה בו ייקבע בחקיקה כי יש לשנות את מרשם החברות למרשם קונסטיטוטיבי ולהוסיף לרשם החברות סמכויות חקירה ובירור תוך אפשרות הטלת סנקציות וקבלת מידע מגורמים שונים, ובכללם רשות המסים ומתן משאבים מתאימים לביצוע פעילות כאמור. לצורך שינוי מעמד המרשם והעלאתו לכדי מרשם קונסטיטוטיבי כאמור, נדרש, בין היתר, שיח מעמיק בעניין עם ייעוץ וחקיקה ובחינת המשמעויות והחלופות הקיימות, על מנת לוודא כי לא תגרם פגיעה אחרת, אשר אינה רצויה". עוד מסרה רשות התאגידים כי מידע על פרטי חברה, פרטי בעלי המניות והעברת המניות שדווחו ועודכנו במרשם רשם החברות מועבר מרשות התאגידים לרשות המיסים בכל לילה, ובמקרים שבהם מתקבל מידע ביחידה בעניין דיווחים כוזבים שבאמצעותם עודכנו בעלי מניות או דירקטורים במרשם החברות, מועבר המידע על ידי יחידת רשם החברות, והיא מעדכנת את רשות המיסים

98 תקנות החברות (דיווח, פרטי רישום וטפסים), התש"ס-1999.

על טענות בעניין דיווחים כאלה. יחידת רשם החברות מסרה כי תעמיד לרשותה של רשות המיסים כל מידע הנדרש לה.

עוד מסרה רשות התאגידים בתשובתה כי במסגרת הצעת תיקון מספר 35 לחוק החברות הוצע לאפשר לחברה לנהל את מרשם בעלי המניות שלה ביחידת רשם החברות, כדי להגביר את עדכניות המרשם, ולהקנות לרשמת החברות סמכות מחיקה מינהלית למחיקת חברות לא פעילות, כדי שגיביר במידה ניכרת את העדכניות והמהימנות של המרשם ויצמצם את פוטנציאל השימוש לרעה באישיות המשפטית של חברה. עוד מסרה רשות התאגידים כי יחידת רשם החברות בה אמונה על ניהול מרשם עדכני ומהימן לטובת הציבור ותמשיך לסייע ככל יכולתה למניעת התופעה של הפצת חשבונות פיקטיביות.

המחלקה למשפט כלכלי ביעוץ וחקיקה במשרד המשפטים מסרה בתשובתה מ-28.6.23 כי "הפיכת המרשם לקונסטטוטביבי (כלומר כזה שללא רישום בו המניות אינן עוברות מיד ליד) באופן גורף מעוררת מורכבות רבה ומחייבת בחינה מעמיקה של המשמעויות המשפטיות והפרקטיות הנגזרות". המחלקה למשפט כלכלי הוסיפה: "למיטב ידיעתנו, זהו אינו המודל המקובל בעולם למרשמי בעלי מניות, ובמדינות כמו ארה"ב אין כלל רישום של בעלי מניות במרשמי החברות המדינתיים. מכל מקום, נושא זה טרם נבחן ברמת משרד המשפטים ולא התקבלה לגביו החלטת מדיניות".

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "בוחנת דרכים בהם ישונה אחוז ניכור מס במקור או יישלל האישור במקרים בהם קיים חשד לשימוש בחברות קיימות להפצת חשבונות פיקטיביות דרך חילופי בעלי מניות".

נוכח השימוש בחברות חדשות ובחברות קיימות לצורך ביצוע עבירות מס מהותיות בתחום החשבונות הפיקטיביות, משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים, לרשם החברות ולמחלקה למשפט כלכלי ביעוץ וחקיקה במשרד המשפטים לפעול לבחינת דרכים למניעה של הקמת חברות חדשות וחילופי בעלי מניות בחברות קיימות אשר נועדו להפצת חשבונות פיקטיביות.

פרויקט א'

באוקטובר 2016 בוצע בחטיבת החקירות אפיון ראשוני של מערכת ממוחשבת לניהול סיכונים שיועדה לניתוח נתונים רחבי בזמן אמת (Real-Time) של כל הנתונים האגורים בכל מסדי הנתונים של רשות המיסים (להלן - פרויקט א'). המערכת יועדה לסיוע באיתור, במניעה, בסיכול, באיסוף ובחקירה מהירים של עברייני מס בתחומי החשבונות הפיקטיביות, בהלבנת הון ובעבירות מס נוספות. המערכת אמורה הייתה להציג, לנקד ולדרג את הישיות החשודות, תוך הצגת החשדות כלפי הישות על בסיס מנוע החוקים⁹⁹, ולבנות מערכת קשרים ויזואלית מתקדמת לצורך קבלת החלטות בזמן אמת הקצר ביותר לטיפול בישות החשודה. מערכת זו אמורה הייתה לפתור את המגבלה הקיימת שלפיה לא ניתן לבצע אנליטיקה מתקדמת רוחבית בזמן אמת ביישומונים (אפליקציות) מודרניים במערכת שע"ם. הפתרון שתוכנן הוא העברת נתוני שע"ם

99 רכיב במערכת ממוחשבת המטפל בנתונים ומוזנים בו תנאים המגדירים מה יקרה אם תתקבל תוצאה חיובית לתנאים שהוגדרו. את התנאים קובעים על פי הסמ"חים.



באופן אוטומטי ובזמן אמת לסביבה פתוחה שתאפשר אנליטיקה באמצעות מנוע חוקים¹⁰⁰ וניהול סיכונים בזמן אמת. מערכת מסוג זה מאפשרת חסימה ממוחשבת אוטומטית של שידורי עוסקים¹⁰¹ שיעברו את סף הניקוד המצטבר שעליהם חלו חוק או כמה חוקים קריטיים, ותאפשר שליחת מסר חוסם ממוחשב לישות ולמייצג. כמו כן, המערכת תאפשר לנהל את האירועים ולהפיצם להמשך טיפול במערכת החקירות והמודיעין. המערכת אופיינה מתוך שינוי תפיסתי של מעבר מחיפוש עבירות שבוצעו בדיעבד לפי חריגות וסמ"חים קיימים, לניתוח וקבלה של התראות בזמן אמת ומתן תגובה מהירה כלפי ישות חשודה.

בשנים 2017 - 2018 נערך אפיון של המערכת באמצעות חברה חיצונית י' והופעל פיילוט שהסתיים בהצלחה. באוגוסט 2018 התקיימה ישיבה שבה הוצג הפרויקט למהלך רשות המיסים, לאחר שהושלם מסמך הדרישות המפורט. מנהל הרשות החליט כי אפיון תהליך העבודה עבור צורכי החקירות ימשיך בחטיבת החקירות בסנכרון עם צורכי הרוחב של רשות המיסים. במאי 2019 הוצג פרויקט א' לרשות התקשוב. רשות התקשוב טענה כי מבחינת הפרויקט מביא עימו ערך מוסף מרכזי לרשות המיסים - ניתוק ה- Mainframe בטווח הזמן הבינוני ומעבר לסביבת עבודה מודרנית ברשות המיסים. ביולי 2019 הופסק בפועל קידום הפרויקט. לא נמצאו אסמכתאות על קבלת ההחלטה או הנימוקים להפסקת הפרויקט.

לאחר עצירת הפרויקט ניסתה חטיבת החקירות ליישם את הפרויקט במתכונת מצומצמת באמצעות רכש של כלי אפליקטיבי למטה החקירות ועמדה נוספת במטה המודיעיני המשולב למאבק בעבירות כלכליות הקשורות בפשיעה החמורה ובפשיעה המאורגנת ותוצריה¹⁰², אך ניסיון זה לא צלח.

ב-2.3.21 הוצג פרויקט א' לסמנכ"לית חקירות ומודיעין. היא החליטה על קידום רכישת המערכת וקידום הפרויקט לצורכי חטיבת החקירות ללא סנכרון עם צורכי הרוחב של רשות המיסים, כפי שהוחלט בישיבה מאוגוסט 2018. הוחלט כי הפרויקט החדש יעבוד על אותה התשתית המחשובית שעליה היה אמור לעבוד מלכתחילה פרויקט א', דהיינו באמצעות ארבעה שרתים גנריים אך ללא מנוע חוקים בשלב הראשון, ניתן לפרויקט שם חדש - פרויקט ב'.

במרץ 2022 אישרה ועדת ענ"א¹⁰³ בהנהלת רשות המיסים את הרכש של מערכת א' למטה החקירות ולמוקד המודיעיני המשולב במטה הארצי של משטרת ישראל. ביוני 2022 החלטת הרכש ופרוטוקול ועדת ענ"א הועברו לרשות התקשוב לקבלת חוות דעת לפני העברה לוועדת הפטור בחשכ"ל (החשב הכללי במשרד האוצר), ובסוף אוקטובר 2022 אישרה ועדת הפטור בחשכ"ל לרכוש את מערכת א' במתווה של ספק יחיד - רכש עבור החקירות בלבד.

עלה כי רשות המיסים לא קידמה את פרויקט א' (מערכת לניתוח נתונים רוחבי בזמן אמת) במשך למעלה משנה וחצי, מיולי 2019 עד מרץ 2021, אף שהמערכת הייתה עשויה לתרום למניעת הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות בסכום של מיליארדי שקלים.

100 רכיב במערכת ממוחשבת המטפלת בנתונים, אשר אליו מוזנים חוקים המגדירים מה יקרה אם יתקיימו תנאים מסוימים יחד או כל אחד לחוד.

101 לדוגמה, שידור של חשבוניות על ידי עוסק.

102 במטה המודיעיני פעולות רשות המיסים, הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור ומשטרת ישראל.

103 עיבוד נתונים אוטומטיים.



באוקטובר 2022 אושר קידום הרכש לפרויקט ההמשך לפרויקט א' - "פרויקט ב", אשר אמור להחליף את כלל מערכות המודיעין ברשות המיסים ולתרום לניהול העבודה השוטפת על תיקי החקירה ולטיפול בדיעות מודיעיניות, ואף לאפשר ניתוחים וחיתוכים במערכת באמצעות שאילתות שיינו עובדי חטיבת החקירות.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים להשלים את הרכש שאושר לפרויקט ב'.

מתווה פעולה ארצי לטיפול בחשבונות פיקטיביות באמצעות הכלים הקיימים ברשות המיסים

בשנת 2021 מינה מנהל רשות המיסים צוות משימה משולב במטרה לפתח מתווה לטיפול בתופעת החשבונות הפיקטיביות באמצעות הכלים הקיימים ברשות המיסים, וזאת עד מציאת פתרון מחשובי. הצוות כלל נציגים מיחידת חקירות חיפה, ממשד אזורי מע"ם נוף הגליל וכן מפקיד שומה נצרת. מאחר שהתראות סיכולים רבות במערכת א' לא טופלו על ידי משרדי מע"ם, החליט הצוות על ביצוע פיילוט בשטח השיפוט של פקיד שומה נצרת ושל משרד מע"ם נוף הגליל, אשר בהם הצטבר מספר רב של התראות סיכולים לטיפול. הוחלט כי במסגרת הפיילוט יסוכלו עוסקים ונישומים, שלגביהם עלו התראות במערכת א' המתייחסות להפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות, באמצעות העלאת שיעור ניכוי מס במקור או ביטול הפטור מניכוי מס במקור על ידי פקיד השומה. הפיילוט בוצע בחודשים יולי-ספטמבר 2021.

בניגוד לביצוע ביקורות וחקירות ברשות המיסים, הנמשך זמן רב, ובניגוד לסגירת תיק במע"ם, שעל פי חוק אינו יכול להתבצע באופן מיידי בשל הזמן הנדרש לשימוע לפני סגירת תיק¹⁰⁴ - ביטול פטור מניכוי מס במקור או העלאת השיעור של ניכוי מס במקור יכולים להתבצע באופן מיידי, ובנסיבות מסוימות בלי שנשלחה לפני הביטול או ההעלאה הודעה לנישום. לכן העלאת ניכוי מס במקור יכולה לגרום לירידה מיידיה במוטיבציה של המנכים להשתמש בחשבונות פיקטיביות, ובסופו של דבר הדבר ישמש כלי יעיל ומהיר למאבק בתופעה זו.

הפיילוט הצליח והביא להפחתה ניכרת בהפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות בתחום השיפוט שבו בוצע. מספר החשודים בהפצת חשבונות פיקטיביות ירד מ-265 התראות במערכת א' בחודש שלפני הפיילוט ל-18 סיכולים בדצמבר 2021, דהיינו לאחר ביצוע הפיילוט. היקף המחזור החודשי ירד מ-427 מיליון ש"ח ל-87.5 מיליון ש"ח, בהתאמה. ההפרש יכול להצביע על גובה העסקאות הפיקטיביות שדווחו לפני הפיילוט.

כך, בעקבות העלאת שיעור ניכוי מס במקור במסגרת הפיילוט התקבל פסק דין¹⁰⁵ בעניין החברה האמורה ובמסגרתו קבע בית המשפט כי נוכח חשדות ממשיים להפצת חשבונות פיקטיביות, העלאת שיעור ניכוי מס במקור על ידי פקיד שומה באופן חד צדדי, תוך מתן זכות שימוע רטרואקטיבית, היא צעד מידתי.

104 על פי חוק מע"ם לפני ביצוע ביטול או תיקון רישומו של עוסק, רשות המיסים נדרשת לבצע שימוע שבו ניתנת לעוסק הזדמנות לשטוח לפני המנהל את טענותיו, ואף ניתנת לו הזכות לערער בתוך 30 יום על ההחלטה לפני בית המשפט המחוזי.

105 ע"ם (נצרת) 59580-07-21 מ.ה. ניהול פרויקטים בע"מ נ' פקיד שומה עפולה.



לאחר הצלחת הפיילוט הכין צוות המשימה הצעה למתווה פעולה משותף של משרדי מע"ם ופקידי השומה בכל הארץ באופן שוטף לצורך איתור חשודים בהפצה או ניכוי של חשבונות פיקטיביות בסכומים גבוהים¹⁰⁶. המתווה כלל המלצות המתייחסות לאופן הטיפול המוצע בנישומים החשודים בפעילות חשבונות פיקטיביות, במשרדי מע"ם ואצל פקידי השומה, המלצות כיצד לפעול במערכת א', המלצות הנוגעות לפיתוח מערכת ב' והמלצות ברמת המטה. הצעת המתווה הוצגה ב-12.12.22 למנהל רשות המיסים.

בהצעת המתווה המליץ הצוות, בין היתר, כי סיכול הפצת וניכוי חשבונות פיקטיביות יבוצע באמצעות העלאת ניכוי מס במקור לשיעור של 10% לפחות ובמקרים קיצוניים שלילת ניכוי המס במקור, הוספת ליקוי במערכת אישורי ניכוי מס במקור- "נישום המצוי במערכת א'" לצורך מניעת חידוש אוטומטי של הפטור מניכוי מס במקור במהלך השנתי, התראה שוטפת למשרד פקיד השומה הרלוונטי על כל נישום חדש שיש לגביו התראה במערכת א' בחשד להפצה או לניכוי של חשבונות פיקטיביות, עדכון מערכת א' על ידי משרד השומה, ביצוע מעקב שוטף, טיפול שומתי במקזים מהותיים וטיפול בנישומים אשר לא העבירו את כספי הניכויים כדיון, כל זאת תחת קיום קשר רצוף בין מערכי המס באמצעות מערכת א' וביטולי רישומי עוסקים במע"ם.

לצורך ביצוע המתווה הצוות הגיש גם את ההמלצות ברמת המטה האלה:

1. ביטול אוטומטי שנתי של פטור מניכוי מס במקור לנישומים אשר הגישו למ"ה דוח שנתי אחד לפחות ללא פעילות וללא מחזורים ולנישומים ללא תיקי ניכויים פעילים בענפי הבנייה, הובלה, כוח אדם ומסחר בדלק.
2. פרסום נוהל עבודה בהתאם להמלצות המתווה שיאושר, תוך קיום הדרכות והכשרות לכלל משרדי המע"ם ופקידי השומה בנושא סיכול חשודים.
3. הוספת ליקוי חדש לנישום הנמצא במערכת א' שימנע מתן פטור מניכוי מס במקור אוטומטי במהלך השנתי. ליקוי זה יהיה פנימי ולא יוצג למייצגים.
4. קבלת התראות במשרדי מע"ם ובמשרדי פקידי השומה על עוסקים/נישומים חדשים שנוספו למערכת א' כחשודים בפעילות חשבונות פיקטיביות.
5. הכנסת עוסקים/נישומים אשר לגביהם קיימת התראה במערכת א' בחשד לניכוי חשבונות פיקטיביות לתוכנית עבודה שנתית על ידי המטה.
6. סיום פיתוח מערכת ב' במלואה, לצורך מניעת הפצת חשבונות פיקטיביות.
7. הוספת כ-3 עובדים ליחידה א' לצורך טיוב ותיקוף המידע במערכת א'.

מנהל רשות המיסים החליט לצאת במבצע ארצי על פי המתווה שהוצע שיימשך כחצי שנה. בסיום המבצע ייבדקו תוצאותיו ויופקו לקחים, ובמידת הצורך יבוצעו התאמות להמלצות של צוות המשימה. לאור העובדה כי נדרשות הכנות והדרכות ארציות למשרדי מע"ם ולפקידי השומה, החליט מנהל רשות המיסים כי המבצע יחל בסוף ינואר 2023. נכון ל-29.3.23 טרם החל המבצע.

106 קיזוז גדול של חשבונות פיקטיביות הוגדר על ידי צוות המשימה בשיעור הגבוה מ-20% ממחזור העסקאות בשנה שוטפת ולפחות מיליון ש"ח תשומות.



נמצא כי שלא בהתאם להחלטת מנהל רשות המיסים כי המבצע הארצי לסיכול עוסקים ונישומים, שלגביהם עלו התראות במערכת א' המתייחסות להפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות, באמצעות העלאת שיעור ניכוי מס במקור או ביטול הפטור מניכוי מס במקור, יחל בינואר 2023, עד 29.3.23 לא הוציאה הרשות את המבצע הארצי על פי המתווה שהציע צוות המשימה המשולב לדרך כפי שנקבע ולא התחילה לקיים הדרכות בנושא עבור משרדי מע"ם ופקידי השומה.

עלה כי הפיילוט שצוות המשימה ביצע הסתמך על נתוני מערכת א' שהייתה מעודכנת לאותו מועד ובכך תרמה להצלחתו. לעומת זאת, במועד שנקבע לתחילת המבצע הארצי לא הייתה מערכת א' מעודכנת יותר מחצי שנה, לא הוזנו בה כ-2,000 חשודים מהחודשים האחרונים וכן התראות שעלו במערכת ב'.

הרחבת הפיילוט על בסיס מערכת לא מעודכנת מצריכה משאבים לשם אימות הנתונים ועלולה להביא לעיכוב בקבלת תוצאות הפיילוט או קבלת תוצאות שגויות.

משרד מבקר המדינה ממליץ לעדכן את מערכת א' כדי שתוכל לשמש בסיס להרחבת הפיילוט כאמור, ולבצע הדרכות ארציות למשרדי מע"ם ולפקידי השומה ולאחר מכן לפעול להוצאת המבצע הארצי לדרך.

רשות המיסים מסרה בתגובתה כי באפריל 2023 החלו הדרכות והכשרות משותפות לעובדים הרלוונטיים מכל משרדי מס הכנסה ומע"ם, לטיפול במפיצים ומנכים של חשבוניות פיקטיביות, כחלק ממבצע ארצי לטיפול משולב של כל משרדי מס הכנסה ומע"ם ברשימה מטייבת של מפיצים ומנכים של חשבוניות פיקטיביות שהוכנה לצורך המבצע, על פי מתווה פעולה שהוצג למנהל רשות המיסים בסוף שנת 2022. רשות המיסים הוסיפה כי עד כה נערכו שלושה ימי עיון, ובהם השתתפו כ-75% מעובדי משרדי מס הכנסה ומע"ם הרלוונטיים, וכי יום עיון נוסף יתקיים ביוני 2023, ובו ישתתפו יתר העובדים שלא השתתפו בימי העיון הקודמים. רשות המיסים ציינה כי "ההדרכה בימי העיון כוללת נוהל עבודה ודרכי פעולה לטיפול אחיד ומשולב מס הכנסה".

פריקט הקצאת חשבוניות ישראל

כחלק מניסיונות ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות בחנה רשות המיסים מודלים במדינות אחרות, ובין היתר באמצעות בדיקה טכנית, על ידי רשות המס המקומית, של רישום הצדדים לעסקה במע"ם ושל אמיתות נתוני העסקה לפני אישור חשבונית המס. לדוגמה, במודל המתבצע בצ'ילה לכל עסקה מעל סכום כספי שנקבע נדרש מראש אישור של רשות המס הצ'יליאנית, והיא זאת שמפיקה עבור הישות את חשבונית המס ללקוח (להלן - המודל הצ'יליאני). במסמך פנימי של היחידה הכלכלית ברשות מאוגוסט 2021, בנושא "הקצאת חשבוניות ישראל", צוין כי בדומה למודל הצ'יליאני, רשות המס האיטלקית מטילה חובה על עוסקים אשר מחזורים השנתי עולה על 65,000 יורו בשנה, כי כל חשבונית מס חייבת לעבור דרך מחשבי רשות המס האיטלקית בטרם תומצא ללקוח לצורך בדיקת רישום הצדדים לעסקה במע"ם ואמיתות נתוני העסקה. עוד צוין כי מרבית מדינות אירופה הטילו חובה או שוקלות להטיל חובה על עוסקים לדווח על חשבוניות מס באופן אלקטרוני, בדומה לדיווח המפורט וכי מדינות רבות כגון: איטליה, אסטוניה והונגריה מבצעות ניהול סיכונים וביקורת בהתאם לדיווחי העוסקים.



כאמור, במסגרת ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות נקבע בחוק מע"ם כי עוסק העומד בקריטריונים הקבועים בחוק חייב להגיש דיווח מפורט. יצוין כי כיום 99% מהעוסקים החייבים מדווחים דיווח מפורט.

כמו כן, נקבע בסעיף 47 לחוק מע"ם כי מ-1.1.12 עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס שמספרה הוקצה על ידי רשות המיסים וחייב לעשות כן על פי דרישת הקונה. ישום החוק נדחה ל-1.1.2017 בחוק ההתייעלות הכלכלית.

הוועדה ליישום המודל הצ'יליאני, שדנה ביישום המודל שלפיו חשבוניות מס יופקו ישירות במחשב שע"ם, המליצה בדוח מינואר 2016 שבניגוד למודל הצ'יליאני שבו הנפקת חשבונית מס נעשית על ידי רשות המס הצ'יליאנית, רשות המיסים לא תנפיק לעוסק את החשבוניות אלא יעוגן בחוק מע"ם הליך שבו בתנאים מסוימים יבקש עוסק מרשות המיסים אישור להנפקת חשבוניות מס. לאחר אישור הבקשה תנפיק המערכת לעוסק אישור להוצאת חשבוניות מס באמצעות מתן מספר אישור או ברקוד¹⁰⁷. כמו כן, תעוגן בחוק מע"ם קביעה כי חשבונית מס שלא התקבל בגינה האישור הדרוש, תיחשב לחשבונית מס שלא הוצאה כדין ולא יתאפשר ניכוי. שינוי זה יעודד עוסקים להימנע מקבלת חשבוניות מס ללא מספר הקצאה, וכפועל יוצא הדבר יקשה על הפצת חשבוניות פיקטיביות.

מבחינת המאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות ההבדל העיקרי בין הדיווח המפורט לבין אישור חשבוניות על ידי רשות המיסים הוא בכך שהדיווח המפורט אינו משמש כלי למניעה של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות אלא הוא כלי המאפשר לאתר חשבוניות פיקטיביות בדיעבד. אישור החשבוניות עשוי למנוע מראש הוצאת חשבוניות פיקטיביות לפני הנפקתן. נוסף על כך, בניגוד לחובת הגשת דיווח מפורט החלה רק על עוסקים חייבי דיווח, יחול אישור חשבוניות מס על כלל העוסקים¹⁰⁸.

באוקטובר 2018 מינה מנהל רשות המיסים ועדה¹⁰⁹ לצורך בחינת פיתוח מודל מניעתי אשר ישמש כלי מרכזי במלחמתה של רשות המיסים בתופעת החשבוניות הפיקטיביות. חברי הוועדה נדרשו: (1) להעמיד לרשות המיסים כלי טכנולוגי אשר יאפשר מניעה יעילה ומוקדמת ככל הניתן של עוסקים המוציאים חשבוניות פיקטיביות; (2) לבחון את הנושא בכל היבטי המס מתוך מטרה לפתח כלי אפקטיבי ויעיל אשר ישמש את כלל זרועות הרשות במאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות; (3) לבחון את כלל ההשלכות הרלוונטיות, לרבות חקיקה ותפעול. בכתב המיניו נכתב כי מועד העמדת המודל המניעתי ליישום לא יהיה מאוחר מ-1.9.19.

בישיבה מ-23.6.19, בהשתתפות מנהל רשות המיסים, הציגה החטיבה לתכנון וכלכלה הצעה לטיפול הוליסטי במאבק בתופעת החשבוניות הפיקטיביות - פרויקט "הקצאת חשבוניות ישראל". הפרויקט יאפשר הפעלת מערך בקרה על חשבוניות מס שערכן גדול מ-5,000 ש"ח, באמצעות הקצאת מספר אישור לחשבוניות מס מקוונות, כבר בשלב הוצאת חשבונית המס מהעוסקים ללקוחותיהם. לצורך קבלת מספר הקצאה, על העוסק לעבור הליך לאימות זהותו, ולאחר מכן

107 נוסף על כך, יעוגנו בחוק גם תנאים לעיכוב בהענקת אישור להוצאת חשבונית מס, לזימון לברורים ולהטלת סנקציות על עוסק וערעור עליהן.

108 כל החשבוניות בסכום הגבוה מהסכום שייקבע.

109 הוועדה כללה עובדי המחשוב, גבייה, מע"ם, מס הכנסה, החטיבה לתכנון וכלכלה והחטיבה המשפטית ברשות המיסים.

לדווח לשע"ם את פרטי חשבונית המס שברצונו להפיק ללקוח. חשבונית המס שתזון תיבדק בשע"ם לפי הסמ"חים שתגדיר רשות המיסים. תשובה מקוונת עם מספר ההקצאה תיקלט בחזרה אצל העוסק או לחלופין תישלח הודעת סירוב (עיכוב הקצאה) בשל בעיות טכניות או בהתקיים אחד או יותר מהסמ"חים. אם יוקצה מספר לחשבונית המס יהיה העוסק חייב לציין על גביה. מכניסת המערכת המקוונת לתוקף לא ניתן יהיה לנכות מס תשומות בשל חשבונית מס בגין עסקה שערכה 5,000 ש"ח או יותר, אם לא הוקצה לה מספר אישור מרשות המיסים. מהלך זה צפוי לעודד עוסקים להימנע מביצוע רכישות במקרים שבהם אין מספר לחשבונית המס, ולהפחית את התמריץ להנפקת חשבוניות מס שלא כדין.

במצגת שהוצגה ללשכות המייצגים במרץ 2019 ניתנו דוגמאות למקרים שבהם שע"ם לא תקצה מספר לחשבונית: (1) חשבונית על עסקה של עוסק חדש שסכומה גבוה ביחס לסך העסקאות השנתיות שעליו הצהיר העוסק בעת רישומו ולפי הענף הכלכלי שאליו הוא משויך; (2) חברה ותיקה שלאחר חילופי בעלי מניות גדל מחזור העסקאות שלה וגדלו התשומות בה באופן חריג, והערך המוסף נמוך באופן ניכר מהמקובל בענף הכלכלי שבו היא רשומה.

להלן בתרשים מפורטים לוחות הזמנים של פרויקט הקצאת חשבוניות ישראל, כפי שהוצג ללשכות המייצגים:

תרשים 12: לוחות הזמנים של פרויקט הקצאת חשבוניות ישראל



המקור: רשות המיסים.

במצגת על התקדמות הפרויקט, שהוכנה באמצעות PMO¹¹⁰ בשע"ם, עודכן מועד סיום פיתוח המודל בשע"ם למאי 2021. המשימות העיקריות שהוצגו במצגת הן: הוכחת היתכנות הטכנולוגיה, תיאום המודל מול בתי התוכנה, הקמת חדר בקרה ותיאום המודל עם הלשכות

110 PMO (Project Management of Operation) נותן תמיכה למנהלי הפרויקטים, משקף את מצב הפרויקטים להנהלה, מבצע בקרה על ביצוע הפרויקטים ומציף חריגות.



המקצועיות (עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס). במצגת צוין כי המענה הטכנולוגי יהיה ב"ענן" והתקבל אישור עקרוני מרשות הסייבר.

בדיון מ-23.6.21 בנושא מודל הסיכון ותהליכי עבודה לטיפול בחשבונות פיקטיביות, החליט מנהל רשות המיסים כי בין היתר יש לאחד את כל רשימות הסמ"חים של המודלים הקשורים בהפצת חשבונות פיקטיביות.

עלה כי לא מתקיים שיתוף פעולה בין חטיבת החקירות לבין מטה השומה והיחידה הכלכלית במטרה לאחד את הסמ"חים שפותחו בחטיבת החקירות, המשמשים כיום למניעה וסיכול של חשבונות פיקטיביות, לצורך פיתוח מיטבי של פרויקט הקצאת חשבונות ישראל.

עוד עלה כי בינואר 2016 המליצה הוועדה ליישום המודל הציליאני כי בחוק מע"ם יעוגן הליך לאישור חשבונית מס על ידי רשות המיסים, והרשות גיבשה והחלה בפיתוח המודל המניעתי ותכננה שפרויקט הקצאת חשבונות ישראל יעלה לאוויר בשנת 2020. ואולם עד מועד סיום הביקורת לא הושלם הפרויקט שאמור לשמש כלי מרכזי במלחמתה של רשות המיסים בתופעת החשבונות הפיקטיביות.

תזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023, הופץ להערות הציבור ב-15.2.23 ולאחר מועד סיום הביקורת. בפרק "הקצאת מספרי חשבונות" שבתזכיר מוצע לערוך תיקונים בחוק מע"ם "אשר יאפשרו הפעלת מערך של בקרה על חשבונות מס שערכן מעל 5,000 שקלים חדשים באמצעות הקצאת מספרי אישור לחשבונות מקוונות בשלב הוצאת החשבונות מעוסקים ללקוחותיהם". בתזכיר נכתב כי השינויים המוצעים צפויים להביא לעלייה של כמיליארד ש"ח בהכנסות המדינה בכל שנה. על פי התזכיר, עוסק מורשה המוציא חשבונית מס שסכומה ללא מס גבוה מ-5,000 ש"ח חייב לבקש מרשות המיסים להקצות מספר לחשבונית המס, ואת המספר שיקבל יציין על גביה. חשבונית מס שסכומה ללא מס גבוה מ-5,000 ש"ח ואין רשום על גביה מספר הקצאה מרשות המיסים לא יאושר נכונה. עוד נכתב בתזכיר כי "אם היה למנהל יסוד סביר לחשש שחשבונית המס שלגביה הוגשה הבקשה תוצא שלא כדין, ראשי הוא לקבל החלטה מקדמית שלא להקצות לחשבונית המס מספר; החליט המנהל כאמור, ישלח למבקש באופן מיידי הודעה על כך באופן מקוון... ההודעה המקוונת תכלול הזמנה של המבקש להביא לפני המנהל את טענותיו תוך שלושה ימי עסקים מיום שליחת ההודעה המקוונת... וכן הסבר בדבר החלופות". במקרה שבו המנהל מסרב להקצות מספר לחשבונית קיימות שלוש חלופות: "(1) הקונה יוציא חשבונית מס ערוכה על שמו הוא ויציין בה מספר שיקצה לה המנהל; הקונה ידווח על העסקה בדוח שעליו להגיש בשל עסקאותיו לפי פרק י"א; (2) המבקש יוציא חשבונית מס שבה תדווח העסקה כאילו היה חל עליה מס בשיעור אפס, יציין בה את המספר שהוקצה לה כאמור בפסקה (1) וכן יציין שהוצאה מכוח סעיף קטן זה; (3) המבקש ראשי להוציא לקונה חשבונית מס מבלי שהוקצה לה מספר". בתזכיר מפורטות הוראות נוספות בדבר שימוע לעוסק שהמנהל מסרב להקצות מספר לחשבונית מס שהוציא ובדבר חובת ציון מספרי ההקצאות בדיווח מפורט של עוסק. יום התחולה שנקבע בתזכיר הוא 1.1.24.

ב-14.5.23 אישרה ועדת הכספים של הכנסת לקריאה שנייה ושלישית את התוכנית הכלכלית לצמצום השימוש בחשבונות פיקטיביות במסגרת התוכנית הכלכלית לשנים 2023 - 2024, והפרויקט אושר במסגרת התקציב לשנים אלה. במסגרת התוכנית שאושרה לקריאה שנייה



ושלישית, החל ב-1.1.24 רשות המיסים תקצה באופן מקוון מספר ייחודי לחשבונות מס שערכן עולה על 25 אלף ש"ח במתווה יורד על פני חמש שנים, כך שב-1.1.28 ערך החשבונות יעמוד על 5,000 ש"ח. חשבונות מס לא אישור הקצאה לא תותר בניכוי מס תשומות.

על רשות המיסים לאגם את הידע הרב שנצבר ביחידותיה השונות בהקשר לתופעת החשבונות הפיקטיביות, לצורך איחוד הסמ"חים ומציאת האיזון בין המערכות הקיימות לבין המערכות שבפיתוח. זאת לשם מציאת פתרון לתופעת החשבונות הפיקטיביות שישלב פעולות מניעה, סיכול ובקרה.

מומלץ כי רשות המיסים תפעל לקידומו של פרויקט הקצאת חשבונות ישראל בשים לב לצורך לשלב עם מערכת א' ומערכת ב' או עם פרויקט ב'. שילוב זה יאפשר טיפול מקיף בתופעת החשבונות הפיקטיביות הכוללת מניעת כניסת גורמים עבריינים לרשת המס או קליטתם בחברות קיימות; מניעת הפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות בחברות פעילות, באמצעות אי-מתן מספר הקצאה וטיפול בהפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות שלא נמנעו בשלב הקצאת החשבונות; ומניעת הסתת הנזק הנגרם לקופת המדינה מניכוי מס תשומות במע"ם לקיזוז הוצאות במס הכנסה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "פועלת ותפעל בשיתוף פעולה מלא עם היחידות השונות ברשות, לצורך גיבוש הסמ"חים והתאמתם ממודלים של סיכול למודלים של מניעה וזאת בזהירות המתבקשת ממודל הפועל למנוע עסקאות פיקטיביות". עוד מסרה רשות המיסים כי כל תוצרי מערכות א' ו-ב' יועברו ויסונכרו עם הסמ"חים של פרויקט הקצאת חשבונות ישראל.

סיכום

תופעת החשבונות הפיקטיביות הולכת ומתרחבת עם השנים. השימוש והסחר בחשבונות פיקטיביות גורם מזק מינימלי, במונחי מע"ם, המוערך בכ-2.51 מיליארד ש"ח בשנה לאוצר המדינה. נוסף על כך, הפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות הם מרכיב מרכזי בפשיעה החמורה של משפחות פשע וארגוני פשע בישראל, ומהווים אמצעי למימון ארגוני טרור. רשות המיסים בישראל מנסה להיאבק בתופעת החשבונות הפיקטיביות כבר יותר משני עשורים.

במהלך העשור האחרון פעלה הרשות בכמה אפיקים למציאת פתרון ממוחשב לתופעה רחבת היקף זו. לצורך זה הוקמה יחידה שתפעל למיגור תופעת הפשיעה הנעשית באמצעות חשבונות פיקטיביות ולשיפור יכולות ההתרעה אל מול עברייני החשבונות הפיקטיביות. כמו כן, הוקמו ועדות למציאת כלים טכנולוגיים, ואף הוחל באפיון ופיתוח של מערכות למניעה וסיכול של הפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות.

באף אחד מהאפיקים לא הושלמו המהלכים שהרשות החלה בהם, ולמעשה אין בנמצא פתרון הוליסטי המשלב מניעה בשלב מוקדם ככל הניתן ואיתור מהיר ואכיפה אפקטיבית לאחר גילוי פעולות הפצה וניכוי של חשבונות פיקטיביות.



העיכוב המתמשך מזה שנים בהקמת מערכות ממוחשבות למניעה, סיכול ובקרה שייעשו על בסיס המידע שהיה אמור להתקבל באמצעותן, והטיפול החלקי במפיצים ומנכים של חשבוניות פיקטיביות, גרמו לאורך השנים נזק מינימלי לקופת המדינה, במונחי מע"ם, שהוערך כאמור ב-2.51 במיליארדי שקלים בשנה וכן לאובדן הרתעה מצד עברייני מס והתבססות ארגוני פשיעה המשתמשים בחשבוניות פיקטיביות לצורך הלבנת הון והסוואת פעילותם הפלילית.

אף שרשות המיסים הגדירה את החשבוניות הפיקטיביות כגורם סיכון מרכזי, ועל אף המידע הרב הכלול במערכתיה של הרשות והמשאבים המושקעים לטיפול בתופעת החשבוניות הפיקטיביות, הן בהיבט האכיפתי והן בפיתוח מערכות למניעת התופעה, לא ממוצה כראוי המידע הקיים, והטיפול בתופעת החשבוניות הפיקטיביות אינו אפקטיבי דיו. נוסף על כך, קיים פער בין היקפי המס שחויבו בשומות שנערכו בנושא חשבוניות פיקטיביות בשנים 2019 - 2022 לבין גביית החובות משומות אלה בפועל, שהינה נמוכה ועומדת על שיעור של כ-3%.

היקפי הנזק לאוצר המדינה, השימוש בחשבוניות פיקטיביות כגורם מממן משמעותי של פשיעה מאורגנת וקלות ביצוע העבירות, מחייבים את רשות המיסים להגביר פעילותה לבלימת תופעת החשבוניות הפיקטיביות לרבות השלמת פיתוח מערכות למניעה של הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות ומערכות לקבלת התראות ממוקדות המתייחסות למניעת הפצת חשבוניות פיקטיביות שטרם החלה ולבלימת הפצה וניכוי של חשבוניות פיקטיביות שכבר הוחל בהפצתן; אימות המידע הקיים במערכות המידע של הרשות; ביצוע פעולות נגד החשודים באופן מיידי; שיתוף פעולה מלא בין מערכי המס. מוצע כי רשות המיסים תפעל לרתימת הפרקליטות והמשטרה, כדי לאחד כוחות לטיפול מערכתי בתופעת החשבוניות הפיקטיביות. כל זאת כדי למגר את התופעה ולמנוע המשך פגיעה בקופה הציבורית, במשילות המדינה ובמלחמה הנדרשת בהלבנת ההון ובארגוני הפשיעה.

