



י"ח שבט תשע"א
23 ינואר 2011

**חוזר מס הכנסה מס' 2/2011 – רשות המסים
בנושא: איסור תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים**

1. כללי

1.1 תשלומי שוחד בעסקאות בינלאומיות הינה תופעה המעלה חששות מוסריים ופוליטיים כבדים וגובה מחיר כלכלי כבד בכך שהיא פוגעת בהתפתחותם של הסחר וההשקעות הבין לאומיות ומעוותת את תנאי התחרותיות. הכרה בתשלומי שוחד כהוצאה הניתנת לניכוי מחריפה אף יותר את הבעיה ונותנת לגיטימציה לתופעה פסולה זו.

1.2 מדינות החברות בארגון ה - OECD (Organization for Economic Co - Operation and Development - להלן: "הארגון") באו במשא ומתן במטרה למנוע את התופעה הפסולה של השוחד בעסקאות בינלאומיות, וניסחו את האמנה למאבק בשוחד של עובדי ציבור זרים בעסקאות בינלאומיות בשנת 1997. האמנה נכנסה לתוקף בפברואר 1999.

1.3 לפני שנוסחה האמנה, תשלומי שוחד כאמור לא נחשבו לעבירה בהתאם לחוקים הפנימיים של מדינות רבות. לפיכך, האמנה מהווה כלי כלכלי וצעד חשוב במאמץ הבינלאומי המשותף לאסור על מתן שוחד לעובדי ציבור זרים ולהפחית את השחיתות בקרב המדינות.

1.4 האמנה מחייבת את המדינות החתומות עליה לאמץ חקיקה פנימית, אשר תקבע כי תשלום שוחד לעובד ציבור זר בעסקה בינלאומית יהווה עבירה פלילית. האמנה מגדירה את המונח עובד ציבור בצורה רחבה ביותר.

1.5 האמנה דורשת להטיל אמצעי ענישה פליליים יעילים ומרתיעים על מתן שוחד לעובדי ציבור זרים, בדומה לאלה שמוטלים על מתן שוחד לעובדי ציבור מקומיים.

2. היבטי מיסוי

2.1 הוועדה לעניינים פיסקאליים (CFA), הגוף המרכזי של הארגון למדיניות מס, יזמה ביוני 1994 בדיקה של חוקי המיסוי במדינות החברות בו, במטרה לזהות את ההוראות בחוקי המס העלולות לסייע במתן שוחד לעובדי ציבור זרים. הוועדה קבעה שבמקרים שבהם זוהו סעיפים כאמור, ובמקרים שבהם שינוי הסעיפים, כגון אי התרה בניכוי של הוצאות שוחד, עשוי לתרום למניעה של מתן שוחד לעובדי ציבור זרים, יש לעודד את רשויות המס לבצע את השינויים האמורים.

2.2 בשנת 1996, בהתאם להצעתה של הוועדה כאמור, אימצה מועצת הארגון את ההמלצה הנוגעת לאי הכרה בתשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים כהוצאה מותרת בניכוי¹. המלצה זו

¹ OECD 1996, Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials, 11 April 1996 (C(96)27/FINAL).



הוחלפה בהמלצה רחבה ומפורטת יותר אשר אומצה במועצת הארגון בשנת 2009.²

2.3. המלצה זו קוראת למדינות החברות, שאינן אוסרות במפורש את ההכרה בהוצאות המהוות תשלומי שוחד, לבחון מחדש את המדיניות שלהן ולהתאימה לרוח האמנה, כך שבפועל לא יוכרו תשלומים אלה לצורכי מס. מועצת הארגון קבעה כי סיווגם של תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים כעבירה על החוק, על פי הדין הפנימי של כל מדינה, עשוי להקל על ביצוע השינוי.

3. אמנת ה-OECD בדבר המאבק בשוחד של עובדי ציבור זרים (OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions)

3.1. כללי

האמנה למאבק בשוחד של עובדי ציבור זרים בעסקאות בינלאומיות³ (להלן: "האמנה"), כשמה כן היא, מטרתה להילחם בתופעה של מתן שוחד לעובדי ציבור זרים והיא מהווה את הכלי המרכזי של הארגון במאבק בשוחד הבינלאומי.

האמנה אומצה על ידי הארגון בשנת 1997 ונכנסה לתוקף בשנת 1999. ישראל הצטרפה כחברה לאמנה במרץ 2009.

העיקרון העומד בבסיס האמנה הוא קביעה כי מתן שוחד לעובדי ציבור זרים יהווה עבירה פלילית, שבצידה עונש ראוי, באופן דומה לעבירה של מתן שוחד לעובדי ציבור מקומיים. האמנה מגדירה באופן רחב מהי עבירת השוחד וקובעת כי עבירת שוחד תכלול, בין היתר, את המקרים שלהלן:

א. מתן של סכום כסף או הטבה אחרת;

ב. הצעה של סכום כסף או הטבה אחרת;

ג. הבטחה למתן סכום כסף או הטבה אחרת;

והכל, בין אם ניתנו:

א. באופן ישיר מנותן השוחד לעובד הציבור הזר;

ב. באמצעות גורם שלישי.

² OECD 2009, Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions, 25 May 2009 (C(2009)64).

³ ראו גם סעיף 1.2 לעיל.



והכל, בין אם ניתנו עבור עובד הציבור הזר עצמו ובין אם ניתנו עבור צד שלישי, על מנת שעובד הציבור הזר יפעל או ימנע מפעולה במסגרת תפקידו, במטרה להשיג או לשמר יתרון עסקי או אחר בניהול עסקאות בינלאומיות.

מעבר לדרישת קיומו של האיסור הפלילי, האמנה כוללת הוראות נוספות הנוגעות למאבק בשוחד הבינלאומי, בין היתר בנושאים הבאים:

- א. קביעת העונש לעבירת השוחד;
- ב. הוראות בדבר תפיסה וחילוט;
- ג. סמכות שיפוט של המדינה בה בוצעה העבירה או שאזרח שלה ביצע את העבירה;
- ד. **קביעת סטנדרטים לניהול ושמירת פנקסים;**
- ה. **קביעת עקרונות חשבונאיים והליכי ביקורת שיקשו על הסתרת מתן שוחד;**
- ו. הענקת עזרה משפטית למדינות, כולל בהליכים פליליים;
- ז. הגדרת עבירת שוחד של עובדי ציבור זרים כעבירה בת הסגרה בחקיקה הפנימית ובהסכמי ההסגרה בין המדינות החברות;
- ח. הוראות בדבר פיקוח על יישום האמנה על ידי הארגון.

מלבד האמנה, הארגון אימץ מספר המלצות אשר משלימות את המאבק בשוחד לעובדי ציבור זרים. המלצות אלה עוסקות בין היתר במיסוי, בחשבונאות וביקורת, בביטוח אשראי לייצוא ובסיוע לפיתוח.

3.2. היבטי מיסוי

נדבך מרכזי במאבק בשוחד לפי האמנה והמלצות הארגון הנלוות לה, הינו הדרישה מהמדינות לקבוע כי תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים אינם ניתנים לניכוי כהוצאה לצרכי מס הכנסה. הנושא מוסדר בהמלצה המחייבת בנושא מיסוי משנת 2009⁴ (אשר החליפה את ההמלצה המקורית בנושא, משנת 1996) הקובעת, בין היתר, כי אי הניכוי של תשלומי השוחד, צריך להיות בלתי תלוי בפתיחת חקירה על-ידי רשויות האכיפה או בפתיחת הליכים משפטיים. כמו-כן, נתבקשו המדינות ליצור מנגנון שיאפשר לרשויות המס לדווח לרשויות האכיפה על חשדות למתן שוחד לעובד ציבור זר אשר התעוררו במהלך עבודתן.

בנוסף על האמור, האמנה וכן המלצה נלווית לה משנת 2009 בנושא חיזוק המאבק בשוחד הבינלאומי⁵, קובעות כי על המדינה לנקוט באמצעים הנחוצים להבטחת שמירת ספרים

⁴ OECD 2009, Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions, 25 May 2009 (C(2009)64).

⁵ OECD 2009, Recommendation of the Council for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Transactions, 26 November 2009 (C(2009)159/REV1/FINAL).



ורישומים, גילויים של תצהירים כספיים וקביעתם של סטנדרטים לביקורת חשבונות ולראיית חשבון. על סטנדרטים אלה לאסור יצירת חשבונות מחוץ לספרים, הסתרת ביצוע של עסקאות שלא דווחו באופן מלא או חלקי, ודיווחים כוזבים על הוצאות.

4. אמנת האו"ם למניעת שחיתות (United Nations Convention Against Corruption)

4.1. כללי

אמנה נוספת העוסקת בנושא מניעת מתן שוחד לעובדי ציבור זרים היא אמנת האו"ם נגד שחיתות (להלן: "אמנת האו"ם"). אמנת האו"ם הינה המנגנון הבינלאומי המעודכן והמקיף ביותר בנושא המלחמה בשחיתות ובשוחד. מדובר באמנה אשר באה לטפל במכלול הנושאים הקשורים לבעיית השחיתות, כולל מתן שוחד לעובדי ציבור זרים. האמנה כוללת כ- 70 סעיפים העוסקים, בין היתר, בנושאים הבאים: אמצעים שעל המדינות לנקוט למניעת שחיתות, התחייבות המדינות לקבוע עבירות פליליות בחקיקתן הפנימית, הוראות העוסקות בתפיסה וחילוט, קידום וחיזוק שיתוף פעולה בינלאומי למלחמה בשחיתות, והשבת כספים שמקורם בעבירות הקבועות באמנה למדינות המקור. אמנת האו"ם נכנסה לתוקף בדצמבר 2005 ומדינת ישראל הצטרפה אליה בפברואר 2009 וכך כפופה גם למנגנון המעקב אחר יישומה בפועל, כולל מבחינת היבטי המיסוי.

סעיפים 15 ו-16 לאמנת האו"ם קובעים כי, על המדינות החברות לעגן בחקיקה הפנימית שלהן כי מתן שוחד לעובד ציבור מקומי ולעובד ציבור זר או עובד של ארגון בינלאומי, הוא עבירה פלילית לפי הדין הפנימי של המדינות.

4.2. היבטי מיסוי

סעיף 12(4) לאמנת האו"ם קובע כי על המדינות החברות לאסור על ניכוי מס בשל הוצאות אשר מהוות שוחד, או הוצאות אחרות אשר שולמו כדי לקדם התנהגות מושחתת. מטרת הוראות אלו הינה לקדם האחדה ביחס לנורמות המבקשות למנוע שוחד והתנהגות מושחתת מסוג אחר, ובכך למנוע השגת יתרונות כלכליים מפעולות פסולות אלו. ההוראה העולה מסעיף 12(4) לאמנת האו"ם, בדבר מניעת אפשרות ניכוי המיסים, מהווה גורם משלים לצורך קידום הטלת האיסורים הפליליים כפי שדורשות הוראות סעיפים 15 ו-16 המצוינים לעיל.



5. הדין בישראל

5.1. חוק העונשין

ב - 21.7.2008 נכנס לתוקפו תיקון 99 לחוק העונשין, התשל"ז - 1977 (להלן: "חוק העונשין"), אשר הוסיף לחוק זה את סעיף 291א, הקובע עבירה של מתן שוחד לעובד ציבור זר, בהקשר לפעילות עסקית. הסעיף החדש קובע כי הנותן שוחד לעובד ציבור זר דינו כדין נותן שוחד לעובד ציבור מקומי. הסעיף כולל הגדרה של "עובד ציבור זר" ושל "מדינה זרה".

עבירת מתן שוחד לעובד ציבור זר, הקבועה בסעיף 291א לחוק העונשין, קובעת כי הנותן שוחד לעובד ציבור זר בעד פעולה הקשורה בתפקידו, כדי להשיג, להבטיח או לקדם פעילות עסקית או יתרון אחר בנוגע לפעילות עסקית, דינו כדין נותן שוחד לעובד ציבור מקומי.

האיסור על שוחד לעובד ציבור זר בדין הישראלי הינו רחב, בדומה לעבירת השוחד לעובד ציבור מקומי, ובאופן העומד אף בדרישות אמנת השוחד של ה-OECD. ההבדלים בין עבירת שוחד עובד ציבור מקומי לעבירת שוחד עובד ציבור זר, הינם בשני יסודות: האחד, ההבדל בין הגדרת עובד ציבור מקומי ועובד ציבור זר, והשני, המטרה לשמה ניתן השוחד אשר בעבירת השוחד לעובד ציבור זר הינה מוגבלת להשגת, הבטחת או קידום פעילות עסקית או יתרון אחר בנוגע לפעילות עסקית.

עבירת מתן שוחד לעובד ציבור זר כלולה בפרק עבירות השוחד בחוק העונשין, וחלים עליה כל הסעיפים הכלליים החלים על העבירות בפרק זה. כך, מתן שוחד שלא ישירות מהנותן או שלא ישירות לעובד הציבור, כי אם באמצעות מתווך, ומתן שוחד שהנהנה ממנו אינו עובד הציבור הזר ישירות אלא אדם שלישי, גם בבאים בגדר מתן שוחד.

כאמור, עבירת שוחד לעובד ציבור זר, חלה על מתן שוחד כדי להשיג, להבטיח או לקדם פעילות עסקית או יתרון אחר בנוגע לפעילות עסקית. כמו לגבי עבירת שוחד של עובד ציבור מקומי, השוחד יכול להיות בעד עשייה או בעד חדילה, השהיה, החשה, האטה, העדפה או הפליה לרעה. מטרתו של השוחד האסור יכולה להיות קידום עסקה או הקניית יתרון בקידומה באופן ישיר, למשל, באמצעות תשלום לעובד הציבור הזר בעל השפעה על כך, או קידום של עסקים באופן עקיף, כגון באמצעות תשלום לעובד ציבור זר תמורת מידע שנמסר שלא כדין, במטרה להקנות לנותן השוחד יתרון בהשגת עסקה.

אחד מיסודות העבירה הוא כי השוחד ניתן בעד פעולה הקשורה בתפקידו של עובד הציבור הזר. משמעות המונח, כפי שפורש בפסיקה ביחס לעבירת השוחד של עובד ציבור מקומי, היא כל פעולה הנעשית בקשר לתפקיד, גם אם עובד הציבור לא היה מוסמך או



רשאי לעשותה, ובלבד שיש זיקה לכך שעובד הציבור מכהן בתפקיד פלוני (ע"פ 534/78 קוביליו נ' מדינת ישראל פ"ד לד(2) 281; ע"פ 121/88 מדינת ישראל נ' דרוויש ואח' פ"ד מה(2) 663).

יובהר לעניין זה, כי מכיוון שכל עבירות השוחד בסימן ה' לפרק ט' לחוק העונשין, עליהן מנויה גם עבירת השוחד לעובד ציבור זר, הן עבירות מקור לפי חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, מהווה גם עבירת השוחד לעובד ציבור זר עבירת מקור כאמור.

"עובד ציבור זר", על פי התיקון לחוק, מוגדר ככל אחד מאלה:

- (1) עובד המדינה הזרה וכל מי שנושא משרה ציבורית או ממלא תפקיד ציבורי מטעם המדינה הזרה, ובכלל זה מי שנושא משרה או ממלא תפקיד ברשות המחוקקת, ברשות המבצעת או ברשות השופטת של המדינה הזרה, בין בבחירה, בין במינוי ובין בהסכם;
 - (2) נושא משרה ציבורית או ממלא תפקיד ציבורי מטעם גוף ציבורי שהוקם לפי חיקוק של מדינה זרה, או מטעם גוף הנמצא בשליטה ישירה או עקיפה של מדינה זרה;
 - (3) עובד של ארגון ציבורי בינלאומי, וכל מי שנושא משרה ציבורית או ממלא תפקיד ציבורי מטעם ארגון כאמור.
- בגדרם של אלה יכולים להיות, בין השאר, בעלי תפקידים בגופים פרטיים הממלאים תפקידים שלטוניים מטעם המדינה, כגון סוהר בבית סוהר בניהול פרטי, ומי שמספקים שירותים עבור גוף שלטוני (כגון עובד חברה פרטית המספקת שירותי מחשוב או שירותי אבטחה עבור גוף שלטוני, ועורך דין פרטי המייצג גוף שלטוני בעניין מסוים).

בהגדרה זו נכללים גם עובדים ביחידה שלטונית במדינה הזרה שכן, הכוונה היא לאסור מתן שוחד לעובדי ציבור בכל הגופים השלטוניים, בין אם עובד הציבור משתייך ליחידה שלטונית ברמה ארצית, בין אם למדינה במשטר פדראלי, ובין אם ליחידה מחוזית או מקומית בכל אחד מאלה.

בעבירה זו, גם עובד ציבור מטעם ישות מדינית שאינה מדינה נכלל בגדר עובד ציבור מטעם "מדינה זרה".

במסגרת תיקון 103 לחוק העונשין, אשר נכנס לתוקף בפברואר 2010, תוקנו סעיפים 290(א) ו-291 לחוק והוחמרה הענישה בעבירות השוחד כדלקמן:

5.1.1 עונשי מאסר:

5.1.1.1 עונש המאסר המרבי בגין לקיחת שוחד הוחמר ל- 10 שנים (במקום 7

שנות מאסר ערב התיקון).

5.1.1.2 עונש המאסר המרבי בגין מתן שוחד, לעובד ציבור מקומי כמו גם לעובד

ציבור זר, הוחמר ל- 7 שנים (במקום 3.5 שנות מאסר ערב התיקון).



5.1.2 קנסות – הקנס המרבי בשל לקיחת שוחד ובגין מתן שוחד לעובד ציבור מקומי כמו גם לעובד ציבור זר, הוחמר לכ-1.1 מיליון ₪ עבור יחיד וכ-2.2 מיליון ₪ עבור תאגיד, או עד פי ארבעה משווי טובת ההנאה שהושגה או שהתכוון העושה להשיגה בביצוע העבירה - לפי הגבוה מביניהם.

5.2 פקודת מס הכנסה

5.2.1 כללי

סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") קובע כי הוצאות המותרות בניכוי מההכנסה הן הוצאות שהוצאו כולן ביצור ההכנסה בשנת המס, ולשם כך בלבד, אלא אם הוגבלו או לא הותרו על פי סעיף 31 לפקודה. פרשנות סעיף 17 לפקודה עוד טרם לתיקון 172 לפקודה (עליו יפורט במסגרת סעיף 5.2.2 להלן), הייתה שאין להתיר בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה הוצאות אשר שולמו בניגוד להוראת כל דין.

פרשנות זו, האוסרת בניכוי תשלומי שוחד, אף עוגנה במספר פסקי דין וביניהם פס"ד בעניינה של חברת הידרולה (ע"א 6726/05 הידרולה נ' פ"ש ת"א 1) אשר עסק בהתרת ניכוי של הוצאות שהוציאה חברה ישראלית בחו"ל עבור "קידום עסקאות" או כפי שהעדיף לקרוא להם ביהמ"ש העליון בלשונו "תשלומי שוחד". השופט רובינשטיין קבע בדעת מיעוט כי תשלומים אלה, שנועדו לשחד ולהשחית עובדי ציבור במדינה זרה, היו בלתי חוקיים אילו נעשו בישראל, וחזקה שאינם חוקיים במדינה שבה בוצעו. בנוסף הכרה בתשלומים אלה כהוצאות לצורך ניכוי ממס סותרת את תקנת הציבור. דעת הרוב בפסה"ד הייתה שההוצאה לא תותר בניכוי, מאחר ולא הוכח קיומה.

5.2.2 תיקון 172 לפקודה

בחודש נובמבר 2009 נכנס לתוקף תיקון 172 לפקודת מס הכנסה אשר במסגרתו הוסף סעיף קטן 16 לסעיף 32 שכותרתו "ניכויים שאין להתירם". נוסח הסעיף כדלקמן:

"תשלומים, בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין"

הוספת סעיף 16(32) לפקודה מעגנת מדיניות קיימת של רשות המסים לפיה אין מתירים בניכוי לצרכי מס תשלומי שוחד, ונעשתה על מנת לענות על דרישת הארגון לקבע את הדבר בחקיקה.



סעיף 16)32(החדש חל כאמור על תשלומים שנעשו בניגוד לכל דין, ובשילוב עם סעיף 291א לחוק העונשין הקובע את עבירת השוחד לעובד ציבור זר, הוא כולל גם איסור ניכוי לצרכי מס של תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים בעסקאות בינלאומיות.

5.3. שמירת ספרים/ניהול פנקסים

החובה לשמירת ספרים ומסמכים קבועה בחקיקה הישראלית. סעיף 130 לפקודה, קובע כי מנהל רשות המיסים רשאי להורות על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה כמו גם על כללים לניהולם ועל הוראות שונות לעניין זה שיחולו על סוגים מסוימים של עסקים. בהתאם לסעיף זה פורסמו הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים"), המפרטות את האופן בו יש לנהל את הפנקסים הלכה למעשה. בהוראות ניהול פנקסים קיימות תוספות המחילות הוראות מיוחדות לפי סוגים שונים של עסקים. לפי סעיף 130, אם נמצאו ליקויים מהותיים לעניין קביעת ההכנסה של נישום, ניתן לפסול את ספריו של הנישום, ובעקבות כך להוציא שומה לפי מיטב השפיטה.

אי ניהול פנקסים בהתאם להוראות, השמדת או הסתרת מסמכים שיש להם ערך לעניין השומה, יכולים להוות עבירה פלילית לפי סעיף 216 לפקודה, כאשר אדם ביצע זאת בלי סיבה מספקת. העונש בגין העבירה הוא עד שנת מאסר ו/או קנס.

5.4. העברת מידע בדבר חשד לתשלום שוחד לעובד ציבור זר

סעיף 231 לפקודה, קובע כי הממלא תפקיד רשמי בביצוע פקודת מס הכנסה או המועסק בביצועה, חב חובת סודיות לגבי כל מידע או מסמך שהגיע לידי בתוקף תפקידו ואין הוא רשאי לגלותו למעט במקרים הקבועים בחוק.

סעיף 232 לפקודה, קובע כי מי שנתמנה לפי הוראות הפקודה או מי שמועסק בביצועה, לא יידרש להראות לבית משפט כל דו"ח, תעודה או שומה או לגלות לבית המשפט או להודיע לו, כל דבר שהגיע לידיעתו אגב מילוי תפקידו לפי הפקודה, אלא במידה שדרוש לעשות כן להפעלת הוראות הפקודה.

סעיף 234 לפקודה, קובע כי מי שבשליטתו תעודות, ידיעות, דו"חות, רשימות שומה או העתקן המתייחסים להכנסתו של אדם או לפרט שבהכנסתו, והוא מסר או ניסה למסור ידיעה כאמור, או דבר מתוכנם של מסמכים כאמור, ללא אישור שר האוצר, או שמסרם שלא לצורך יישום הוראות הפקודה דינו מאסר. (בכפוף לסייגים שבחוק, וראו לעניין זה את הוראות סעיף 235 לפקודה).

בהמשך לאמור בסעיף 234 לפקודה, האציל שר האוצר את הסמכות הנתונה לו למנהל רשות המסים בהחלטה מיום 6 ביולי 2005 (ילקוט הפרסומים 5418).



במסגרת סמכות זו רשאי מנהל רשות המסים להעביר מידע למשטרת ישראל בדבר תשלומים ששילם תושב ישראל לעובד ציבור זר אשר יש חשד שהינם מהווים תשלומי שוחד. בנוסף, רשאי פקיד שומה המגלה במהלך עבודתו מידע המעלה חשד לתשלום שוחד לעובדי ציבור זרים, לפנות מיוזמתו למנהל רשות המסים בבקשה להסיר את החיסיון על המידע על מנת להעבירו לרשויות האכיפה.

6. דרכי איתור

בחלק זה (סעיף 6 לחוזר) נסקור בקצרה דרכים לאיתורם של תשלומי שוחד, בהתאם להנחיות הארגון בנושא (להלן: "הנחיות הארגון")⁶. עם זאת, סקירה זו מטרתה לתת מידע כללי וראשוני בנושא טכניקות איתור של תשלומי שוחד ואינה באה להחליף את האמור בהנחיות הארגון. הנחיות הארגון מפורסמות באתר רשות המסים⁷. להלן סקירת דרכי איתור תשלומי שוחד לעובדי ציבור זרים:

6.1 שיטות תשלום

שיטות התשלום יכולות להיות מגוונות ורבות, להלן המרכזיות שבהן:

- א. העברת כספים באמצעות עסק חוקי – לדוג' באמצעות חשבוניות מזויפות ועבור עמלות ייעוץ שונות ומנופחות.
- ב. העברת כספים באמצעות עסק בדוי.
- ג. תשלום הוצאות מסע בחירות.
- ד. חשבוניות ללקוח על סכום מנופח לעומת מחירי השוק.
- ה. תרומות עבור מוסדות ללא כוונת רווח שהוקמו ע"י עובדי ציבור.
- ו. תקבולים עבור תמלוגים שנרשמים בשורת ההתחייבות בספרי החברה.
- ז. שירותים מקצועיים – יש לבדוק את מידת הדיוק של תיאור השירותים שהחברה קיבלה, סבירותם ושיעורם יחסית לשנים קודמות וביחס למחזור.
- ח. הוצאות בידור ונסיעות.

6.2 פעולות וסימנים למעשי הונאה או שוחד

ככלל יש לנסות ולזהות סימנים למעשי הונאה או שוחד באמצעות הליך הביקורת. סימנים למעשי הונאה או שוחד מתבטאים בדרך כלל בדיווח מוגזם על הוצאות או ניכויים, בעוד שפעולות המעידות על סימנים למעשי הונאה או שוחד מטרתן לסלף או לטשטש אירועים מסוימים ולהציגם באור שונה. להלן מספר סימנים עיקריים לתשלומי שוחד או הונאה:

- א. **סימנים למעשי הונאה או שוחד באמצעות עובדים בדויים** – משכורות עשויות להיות מנופחות ממספר סיבות, ביניהן שוחד. יש לוודא כי העובדים המועסקים

⁶ ראו <http://www.oecd.org/dataoecd/20/20/37131825>

⁷ ראו <http://www.finance.gov.il/taxes/docs/internationalTax-OECDHanbook.pdf>



ע"י החברה או הארגון אכן מספקים שירותים חיוניים ואינם עובדים בדויים. יש לוודא שאין הנפקה של המחאות או תשלום משכורות לעובדים שעזבו או פרשו.

ב. **סימנים למעשי הונאה או שוחד באמצעות ספרים ורשומות** - היעדרם של ספרים, הסתרת רשומות או סירוב להמציא רשומות או ספרים.

ג. **סימנים למעשי הונאה או שוחד על פי התנהגות הנישום** - ניסיונות להפריע או לחבל במהלך הבדיקה או הביקורת, השמדה של ספרים או מסמכים, שינוי רטרואקטיבי של תאריכים על גבי מסמכים קשורים וכיו"ב.

ד. **סימנים למעשי הונאה או שוחד באמצעות חובת הדיווח** – במדינות מסוימות קיימת חובה לדווח על כספים ששולמו בגין עמלות, החזרים, תשלומים בעד דמי שימוש, פיצויים ותשלומים בעלי אופי דומה, הן לתושבים מקומיים והן לתושבי חוץ. יש לנתח היטב את אופי התשלום במיוחד במקרים בהם מקבל התשלום מציג אישור ממדינה הנחשבת כמקלט מס, במקרים בהם מספר התשלומים או המוטבים גדל ובמקרים בהם המוטב ממוקם באזור גיאוגרפי שבו אין לחברה המשלמת (או לארגון) פעילות. (בישראל ניתן לנסות ולאתר תשלומים מסוג זה בהסתמך על הכלי של ניכוי מס במקור).

6.3. תוכנית ביקורת לזיהוי תשלומי שוחד והונאה

במהלך הביקורת יש להיות ערים לסיטואציות בהן ניתן ומשתלמים תשלומים כאמור לעיל. על תוכנית הביקורת לבחון גם דוחות ביקורת פנימית וניירות עבודה, לבדוק העתקים של דוחות שהגיש הנישום לרשויות אחרות, וכן את מכלול ההסדרים החוזיים של הגוף המבוקר והעברות כספים למקלטי מס.

6.4. מידע שנמסר מרשויות ממשלתיות אחרות וממדינות שהן צד לאמנת מס

על עורכי הביקורת לשקול איזה מידע ניתן לקבל ממדינות השותפות לאמנות המס ועד כמה המידע עשוי לתרום בחשיפה וזיהוי התופעות שצוינו לעיל. ככלל ניתן להיעזר בסעיף חילופי המידע במסגרת אמנת מס כדי לברר את טיב התשלום ששולם. בנוסף ניתן לפנות בבקשה לבדיקת מס סימולטנית (הן בארץ והן בחו"ל במקביל) במסגרתה ניתן לברר את חבות המס האמיתית של משלם המיסים במיוחד במקרים בהם זוהו תשלומים לא חוקיים לגורמי חוץ. במקרים אלו יש להפנות את הבקשה ליחידה למיסוי בין לאומי לבחינת האפשרות של פתיחת הליך מסוג זה.

6.5. טכניקות בדיקה

סעיף זה בחוזר (6.5), המבוסס על הנחיות הארגון, מקנה כלים וקווים מנחים לעריכת בדיקה יעילה שמטרתה זיהוי וגילוי של תשלומי שוחד. נסקור בקצרה את הכלים המרכזיים:



- 6.5.1 שיטות לצבירת ראיות הנוגעות לזיהוי תשלומי שוחד – קיימות ארבע שיטות עיקריות:
- 6.5.1.1 **בדיקות אנליטיות** – כגון ניתוח של פריטי המאזן במטרה לזהות חשבונות או סכומים גדולים, חריגים או מפוקפקים.
- 6.5.1.2 **תיעוד** – בדיקה קפדנית של הספרים והרשומות במטרה לקבוע את התוכן ומידת הדיוק שלהם, תוך כדי אימות פריטים המופיעים בדוחות החזרי המס.
- 6.5.1.3 **חקירה** – ראיונות עם הנישום וצדדים שלישיים.
- 6.5.1.4 **בדיקה** – למשל, התחקות אחר עסקה ספציפית לכל אורך שרשרת הביקורת.
- 6.5.2 **ראיונות** – מטרתם העיקרית של אלו היא לספק מידע כללי על הפעילות העסקית, מצב פיננסי וכו', וכן לחשוף מידע חדש, לבסס ראיות וליישב סוגיות שונות. יש לתת חשיבות גם לעדויות שבעל פה ככל שהדבר תורם לפענוח חקירות מס ובמיוחד לאלו שבהן מעורב שוחד. יש לנסות ולראיין את הגורמים המעורבים שלהם הידע הרב ביותר הנוגע לתמונה הפיננסית הכוללת של העסק או הארגון. יש להקפיד על עריכת תיעוד נאות של הראיון לרבות עריכת פרוטוקול (בו יש לציין תאריך, מקום שעה ואת שמותיהם של הנוכחים בראיון). בהנחיות הארגון ניתן למצוא מידע נוסף בדבר טכניקות לניהול יעיל של ראיון וכן מבנה וסוגי שאלות שניתן להציג לנישום בסיטואציות בהן אנו עוסקים.
- 6.5.3 **הערכה של מנגנון הביקורת הפנימית של הנישום** – יש לבצע הערכה של מנגנון הביקורת הפנימית הקיים במסגרת המערך הארגוני של הנישום במטרה לקבוע את אמינותם של הספרים והרשומות ועל מנת לקבוע את טכניקות הביקורת המתאימות שישמשו במהלך הבדיקה. שלבי המפתח בתהליך ביצוע ההערכה זו הן:
- 6.5.2.1 **סביבת הבקרה** - מורכבת מגורמים רבים כגון סגנון ניהול, מבנה ארגוני, מדיניות וכו'. על מנת לבצע הערכה של סביבת הבקרה יש להבין לעומק כיצד פועל העסק או הארגון.
- 6.5.2.2 **מערכת החשבונאות** – יש להבין היטב כיצד מתנהל העסק על בסיס יום יומי מכל הבחינות (כגון: ספקים, לקוחות, עובדים, מיקום, נכסים ועוד).
- 6.5.2.3 **הליכי הבקרה** – המדיניות וההליכים הננקטים על ידי ההנהלה כדי להשיג את יעדי העסק או הארגון. יש לבדוק האם וכיצד מתבצעת הפרדת הסמכויות בפועל: ככל שמידת הפרדת הסמכויות פוחתת כך גם גובר החשש לביצוע עבירות שונות.
- 6.5.4 **הליכי בדיקה מיוחדים** – יש לבחור בכובד ראש את הפריטים שייבחנו לעומק במסגרת תהליך הבדיקה בהתאם למטרת החקירה, עומקה ואופן הפיקוח עליה.



כמו כן יש להגדיר את מטרת הבדיקה הספציפית. יש לשים לב כי בחלק מהמגזרים נדרשים אישורים מהרשויות המוסמכות על מנת להפעיל את העסק; עובדה זו, כשלעצמה, יכולה למקד את החקירה בעניין מתן שוחד ולהניב תוצאות מהירות ומדויקות יותר.

6.5.2 קרנות חשאיות לא חוקיות – אלו הן חשבונות או קבוצת חשבונות שבדרך כלל נוצרים וממוקמים מחוץ למנגנוני הביקורת הפנימית הרגילה של התאגיד. חשבונות אלה יכולים לשמש לתשלומי שוחד, תרומות פוליטיות, הוצאות אישיות של מנהלי הארגון או פעילות בלתי חוקית אחרת. לדוגמה, יועץ חיצוני לחברה גובה סכום מופרז, בעבור שירותיו, ולאחר מכן מעביר את הכסף שקיבל, חלקו או כולו, במזומן לגורם בחברה. (שאלות לזיהוי קרנות כאמור מפורטות בהנחיות הארגון).

6.6. שונות

- בנוסף לאמור לעיל ניתן למצוא בהנחיות הארגון, בין היתר, את כלי העזר הבאים:
- 6.6.1 שאלונים שניתן להסתייע בהם בעת ביצוע בדיקות לזיהוי ואיתור תשלומי שוחד (לרבות זיהוי קרנות חשאיות לא חוקיות).
 - 6.6.2 מבנה שאלות וסוגי שאלות שונים שניתן להציג לנחקר במטרה להשיג אינפורמציה שתקדם את החקירה (שאלות פתוחות, שאלות סגורות, שאלות חוקרות ושאלות מנחות).
 - 6.6.3 קווים מנחים לשימוש בשאלון על קרנות חשאיות.

בברכה,

רשות המסים בישראל