

כופר כסף - המצוי אל מול הרצוי

מאת
ד"ר חיים גבאי*

א. מבוא

הכופר אשר ידוע ומוכר לנו מהמקרא היה גם בנוהג של שבטים ועמים פרימיטיביים. בתקופה של העדר משטר מרכזי וחוקים כתובים, מתן כופר נפש היה קשור בעיקר בנוהג של גאולת דם עקב מקרי רצח או הריגה, ללא הבחנה בין זדון לבין שגגה. הוויתור על גאולת דם וכיבוש יצר הנקמה מצד קרובי הנהרג תמורת כסף (או שווה כסף) לא בא מטעמים הומניים, מוסריים או דתיים אלא מן ההכרח למנוע היווצרות מעגל קסמים של הריגות הדדיות[1].

דיני המקרא סייגו את אלטרנטיבת הכופר וצמצמו את הרשות להמרת עונש המוות בכופר נפש להורג שאינו רוצח. בהרחבה אפשר לומר, כי ההתייחסות במקרא אל כופר היא כאלטרנטיבת ענישה במקרה של נזיקין.

גם בתרבויות המזרח הקדום מצויים דברי תפילה ופולחן הדומים לרעיון הכופר שמדובר בו במקרא[2]. כמה דינים בעניין זה נמצאים בקבצי החוקים של העמים השכנים.

חוקים שומרניים - פורסמו בשנת 1915 ע"י קליי ושם ישנם שני סעיפים הקובעים את העונש למי שיגוף (כנראה לא בכוונה) ומי תשלומי כסף, עשרה שקלים במקרה הראשון ושלישית מנה, במקרה השני - לא נאמר למי לשלם, אבל ברור שיש לשלם לבעל האישה.

חוקי חמורבי - (סעיפים 209-210), חייב המכה לשלם לאישה הרה אם היא גבירה בת חורין 10 שקלים תחת העובר ואם האישה מתה, תומת בתו של המכה. אולם אם האישה המוכה שייכת למעמד החברתי של "המסכנים" או אם היא שפחה, רק תשלומי כסף, אפילו אם מתה מחמת הכאתו.

חוקי אשור התיכונה - (סעיף 21), אם האישה שהוכתה היא גבירה, לצד הכופר יהיה גם עונש גופני, היינו גם תשלום ממון וגם מלקות וחודש עבודה למלך, אולם אם האישה היא אישה פשוטה, הסנקציה היא שונה.

חוקי החיתים - (סעיפים 17-18), על המכה יוטל עונש ממון בגין הפלת העובר.

דת המיסופוטמיה - אנו מוצאים מעשים הדומים לכופר הישראלי, ומאידך אנו למדים על מעשה הכופר. נמצאה סדרת נוסחאות השבעה המכונה שרפ ובה תשעה לוחות. סדרה זו מונה שורה ארוכה של עבירות המעידות על תחושה מוסרית, כגון פגיעה בזולת ושבועת שקר ומלמדות את דרך כפרתן.

החוק הכנעני - בתעודות כנעניות שהגיעו לידינו אין עניין הכפרה מצוי, זאת כנראה בשל טיבן של התעודות.

חוקי אשנן - (הקודמים לחוקי חמורבי), מדובר על תשלומי כסף בלבד ובהתפתחות המסורת המשפטית. נתחדש החידוש שהיה כלול בחוקים אלה, היינו תשלומי כסף תפסו את מקומו של העונש הגופני הקדום.

למעשה, הבסיס הרעיוני-משפטי שהיה בתקופת המקרא המשיך ושימש יסוד לחקיקת חוקים בתקופה מאוחרת יותר והתבסס בעיקר על מתן כופר תמורת הנקמה או העונש הצפויים לאשם ברצח או בהריגה, או אף בפגיעה חמורה אחרת בזולת. כך היה מקובל גם בימי קדם בקרב העמים הטוטנניים (סקאנדאוויים, אנגלו סכסיים, גרמנים), והסלבים (רוסים, סלבים-דרומיים) וכן בהודו העתיקה, והיה נוהג עד ימינו בקרב שבטים באפריקה, בערב, באסיה המרכזית ובאוקיאניה[3].

על מהותו של הכופר בימינו נחלקו המלומדים[4], כאשר בבסיס המחלוקת עומדת השאלה, האם הכופר מהווה אמצעי לענישה פלילית. אני בדעתם של אלה המצדדים בכך שהכופר הוא תשלום עונשי הבא למחות ולכסות על העבירה שנעברה, מעת תשלום הכופר - הרי שהעבירה כופרה. במילים אחרות, מרגע שסכום הכופר שולם, הרי שמשלם הכופר או עושה העבירה משתחרר מכל אחריות פלילית למעשה העבירה. אמצעי זה של המרת העבירה בכופר כסף, אשר כאמור יש בו יסוד עונשי, מקומו כידוע בתחום המשפט הציבורי. אמצעי עונשי זה הוא אמצעי שרשויות המינהל מוסמכות להפעילו נגד אדם בגין עבירה שעבר, ומכאן שכאשר מטילה הרשות המינהלית על אדם שעבר עבירה לשלם סכום כסף כדי להיות פטור מאחריות פלילית בגין אותה עבירה, מטילה היא עליו עונש כספי בגין העבירה ובכך נמצאת הרשות המינהלית ממלאת פונקציה של ענישה פלילית שיוחדה לרשות השופטת.

למעשה, הרשות המינהלית אשר הוסמכה ע"י המחוקק להטיל עונש זה, היא גוף השייך מבחינה אורגנית לרשות המבצעת ואינה ממלאת אחר דרישות אי התלות מבחינה עניינית ומבחינה אישית, שהיא תנאי בלעדיו אין לרשות שיפוטית.

בעניין זה, גם כאשר שופט ממערכת השיפוט הרגילה יושב בטריבונל מינהלי, אין הדבר משנה את מהותו של הטריבונל, שהרי אינו דומה שופט היושב בבית משפט, שהוא בלתי תלוי מבחינה עניינית ומבחינה אישית, לשופט היושב בטריבונל מינהלי, שהרשות שמינתה אותו רשאית לבטל את המינוי כל אימת שתרצה[5].

מבדיקת דרך פעולות הרשויות המינהליות, החוקים המסמיכים, דרך הפעלתם, שיקול הדעת ואצילת הסמכויות, מוצא אני כי הפעלת הסמכות נעשית בצורה נרחבת ולרשויות יש שיקול דעת רחב וכמעט שאינו מוגבל בהפעלת הסמכות שהחוקים השונים מקנים להם. בהמשך אשוטט בין החוקים המסמיכים, אופן הפעלתם, הסמכויות והאצלתן בדרך להפעלת אותו שיקול דעת של הרשויות המינהליות. כמו כן אערוך דיון מקיף על התפתחות הכופר בכל אותם חוקים פיסקליים הכוללים בתוכם את מוסד כופר הכסף, ואצביע על מגמותיו של המחוקק בתחילה, כאשר עודד והרחיב את חיקוקי הכופר בחוקים השונים, ולאחר מכן בשינוי המגמה, ע"י צימצום התחולה של מוסד זה על עבירות מסוימות. מטבע הדברים, מוקד הדיון יהיה בתיאור המצב הקיים אצל הרשויות השונות העושות שימוש במוסד זה, כאשר לצד זה אעלה את הביקורות השונות תוך כדי הצגת אלטרנטיבה למצב רצוי, אשר יביא, לדעתי, לשיפורו של מוסד הכופר ולתפעולו הנכון והצודק.

ב. מקורות הסמכות

מוסד כופר הכסף מצוי בעיקר בחוקים פיסקליים העוסקים בפיקוח על מטבע זר[6], במיסים עקיפים, כמו מס קנייה[7], בול בטחון[8], מכס ובלו[9], במיסים ישירים[10], בהגבלות על יצוא ויבוא[11] וכן בהגבלות על ייצורם ומכירתם של מוצרים מסוימים[12].

גם בפקודת הנמלים מצוי מוסד הכופר[13]. עבירות פיסקליות נתפסות בעינינו כעבירות של נזק שאדם גורם למדינה או עבירות שבין אדם למדינה. כל חוקי המס כוללים הוראה המסמיכה את אותה רשות להמיר עבירה שנעברה על אותו חוק בכופר כסף.

לא אחת הביע בג"צ דעתו בעניין זה. לדוגמה, בבג"צ המגדר-ברזלית בע"מ נ' ש. רפאלי, רכז ביקורת, אגף גובה המכס נאמר:

"יש לזכור שדנים אנו בחוק פיסקלי ובחוקים אלה בדרך כלל מגמת המחוקק היא לתת לרשות המבצעת סמכויות רחבות בענייני המתקת עונשים וויתור על הליכים." [14]

ואכן, מניתוח ההיסטוריה החקיקתית של מוסד הכופר נראה, כי אנו עדים לשתי מגמות, האחת שנמשכה עד לאמצע שנות השמונים, להרחבת מוסד הכופר ע"י הוספת סעיף מתאים לחוקים מנדטוריים [15], ואילו בחוקים שנחקקו לאחר קום המדינה אנו מוצאים בדרך כלל, שהחוקים מסמיכים את הרשות המינהלית להמיר בכופר כסף כל עבירה, פרט אולי למספר חוקים אשר הגבילו את העבירות שרשאית הרשות המינהלית להמיר בכופר כסף [16]. אולם, בשנים האחרונות אנו עדים להיפוך מגמה ע"י צמצום הסמכות להמיר עבירות בכופר כסף, וביטוי למגמה זו נמצא בחוק העבירות המינהליות הקובע, כי משנקבעה עבירה על חוק כעבירה מינהלית, פקעה לגבי אותה עבירה הסמכות להמרתה בכופר כסף [17]. יוצא אפוא, שרוב העבירות הבסיסיות (או מה שמכונה עבירות טכניות) בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ, הן עבירות מינהליות ואין שום אפשרות של המרת העבירה בכופר כסף. במילים אחרות, עבירות מהותיות בפקודת מס הכנסה, שתוכנם הוא העלמת הכנסות (עבירה של העלמת הכנסות בשגגה או עבירה של העלמת הכנסות בכוונה ובזדון), וכן עבירות דומות בחוק המע"מ נשארו היחידות כמעט (בפרקטיקה לפחות) אשר לגביהן קיימת האפשרות לכופר בחוק מע"מ ובפקודת מס הכנסה [18].

גם בחוק מס שבח ובחוק מס רכוש (אשר רוקן כאמור מתוכן) אנו מוצאים הוראה דומה, לפיה קיימת אפשרות להמרת העבירה בכופר כסף. הוא הדין בחוק מס קניה ובחוק הפיקוח על המטבע.

מפאת קוצר היריעה לא אסקור את כל החוקים ואת מקד בעיקריים או בשכיחים שבהם, כאשר אקדים ואציין, כי מושג הכופר מופיע בחוקים השונים בכל אחד מהם בסעיף אחד בודד, בדרך כלל בסופו של החוק, ובכולם אומר המחוקק דבר מעין זה:

"פקיד מוסמך רשאי לכפר על עבירה או על חשד לעבירה, בקבלת כופר מאת מי שנחשד כאמור." תמצית זו של נוסח החוק המתייחס למוסד הכופר בחוקים השונים מובאת במקור בלשון שונה מחוק לחוק ואין אחידות בדרך בה בחר המחוקק לקבוע את אלמנט מוסד הכופר; יש והמחוקק איפשר לקבל כופר ממי שעבר עבירה, ויש שאיפשר לקבל כופר ממי שרק נחשד וכו'.

האלמנט היחיד המשותף לכל סעיפי הכופר בחוקים השונים הוא הפעלת הסמכות לפי שיקול דעתו של הפקיד המוסמך. המחוקק נקט במונח "רשאי" - החוזר בכל סעיפי הכופר השונים בחוקים ובפקודות. מונח זה כבר זכה לפרשנות נרחבת ע"י בית משפט העליון ובפסק דין ברגר נ' שר הפנים [19] נקבע, שבכל הקשור לפעולותיה של הרשות, בכל מקום שנקבע "רשאי" פירושו "חייב". בפסק דין זה דובר בשר הממונה על התקנת תקנות וכאן בכופר אנו מדברים על הפקיד המוסמך, שבעצם לפי פרשנות זו חייב להפעיל סמכותו בכל מקרה של עבירה על פי החוק המסמיך.

עד היום נעשו מספר ניסיונות בודדים [20] לאכוף באמצעות בית משפט את הפקיד המוסמך לקבל כופר על פי חוק ספציפי בו קיים סעיף הכופר, אך כולם ללא הצלחה. עובדה זו מצביעה על אופיו המיוחד של הכופר. אופי זה מאפשר במקרים רבים קיום משא ומתן בין הפרט לפקיד המוסמך לגבי מאפיינים רבים בכופר, ונובע מכך שהסעיפים המסמיכים הם מאוד כוללנים ולא מסבירים שורה ארוכה של בעיות.

הנוסח הלקוני והקצר שבו בחר המחוקק להכניס את הכופר לחוקים השונים השאיר שורה ארוכה של יסודות מרכזיים בכופר כבלתי ברורים; פרט לקביעת תקרה כגובה הקנס המקסימלי האפשרי על אותה עבירה (או אפשרויות אחרות [21]), שאר יסודות הפעלת הכופר לא מוגדרים בחוקים השונים ויוצרים כר נרחב ופורה למשא ומתן.

כופר כסף בפקודת מס הכנסה

סעיף 221 לפקודת מס הכנסה [22] מאפשר לנציב מס הכנסה, בהסכמת אותו אדם, בעבירות אשר קיימת לצידן אופציית הכופר, להחליף את העונש המוטל באותם סעיפים בכופר כסף בסכום שלא יעלה על פי שניים מהקנס הגבוה ביותר שמותר להטיל על אותו אדם בגין ביצוע אותה עבירה.

כאשר משתמש הנציב בסמכותו הנ"ל, ייפסק כל הליך נגד אותו אדם על אותה עבירה, ואם היה עצור על אותה עבירה - ישוחרר.

המרת העבירה בכופר כסף יכולה להיעשות הן לפני הגשת כתב אישום והן לאחר הגשתו. אם לפני הגשת כתב אישום, הרי שכתב אישום לא יוגש. אם לאחר הגשת כתב אישום, יעוכבו הליכי האישום עפ"י סמכות שנתונה ליועץ המשפטי לממשלה מכוח דיני העונשין הפליליים [23].

נראה, שניסוח הסעיף בחוק מעלה מיד סדרה של שאלות בלתי פתורות אשר הן הגורמות למוסד זה להיות מעורפל. לדוגמה, לשון החוק "אדם שעבר עבירה..." - מי יקבע, אם אדם עבר עבירה ועפ"י אלו דינים וסדרי דין נקבע שאדם מסוים עבר עבירה [24]. שאלה נוספת היא, מדוע לא נקבעה ה"רצפה" לגובה הכופר שמוטר להטיל בעוד שה"תקרה" כן נקבעה בחוק. על שאלות אלה ואחרות אעמוד בהמשך.

כופר כסף בחוק מס רכוש וקרן פיצויים

כפי שציינתי לעיל, חוק מס רכוש וקרן פיצויים [25] עבר תיקונים רבים ולאחרונה הועמד שיעור המס על סך 0%, דבר אשר גרם לריקון מתוכן כמעט של החוק, ובוודאי מתוכנו המהותי. אולם מאחר שהחוק לא בוטל וייתכן שביום מן הימים יפחו בו חיים ע"י העלאת שיעור המס בו (זה אגב ההגיון מאחר הרעיון לא לבטל החוק אלא רק להפחית המס לשיעור 0%), ומאחר שהחוק מתייחס לא רק לנושא מס רכוש אלא גם לנושא הפיצויים, אשר כידוע במציאות היומיומית שלנו נעשה שימוש תדיר בנושא זה, הרי שלדעתי יש טעם לסרוק גם חוק זה ולעמוד על טיבו החקיקתי.

סעיף 60 לחוק מסמיך את מנהל מס רכוש לקחת מידיו של אדם אשר עבר עבירה על חוק מס רכוש וקרן פיצויים (היום בעיקר ההתייחסות לפיצויים - פרק שמיני של החוק כאמור), כופר כסף, אולם זאת הוא יעשה רק בהסכמתו של אותו אדם. אם הוגשה תביעה פלילית עפ"י חוק זה, אין לקבל כופר כל עוד לא ציווה היועץ המשפטי לממשלה על הפסקת הליכים. כאן, סמכות ההמרה בכופר אינה חלה על חשד ומותנית היא - לאחר הגשת כתב אישום - בעיכוב הליכים ע"י היועץ המשפטי לממשלה.

גם בחוק זה, לשון הסעיף נוקטת במילים מעורפלות ולא ברורות, כמו לדוגמה "נוכח המנהל כי אדם עבר על הוראה מהוראות חוק זה...". לא ברור, כיצד המנהל ייווכח שאדם עבר עבירה: האם עפ"י תשתית ראייתית המקובלת או שמא סתם שכנוע עצמי, שאותו אדם שתיקו מונח לפניו עבר על הוראות מס רכוש. שאלות נוספות שהמחוקק השאיר פתוחות ע"י ניסוח זה, וע"י כך השאיר כר נרחב לשיקול דעתן של הרשויות, הן, מי יזום את הבקשה לכופר, באיזה שלב תוגש הבקשה לכופר, מהי ערכאת הערעור וכו'.

כופר כסף בחוק מס שבח

סעיף 101 לחוק מס שבח [26] קובע:

"נוכח המנהל כי אדם עבר עבירה על הוראה מהוראות חוק זה, רשאי הוא, בהסכמתו של האדם, לקחת מיידו כופר כסף, שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שמוטר להטילו בשל אותה עבירה. הואשם אדם בפלילים, אין לקבל כופר כל עוד לא ציווה היועץ המשפטי לממשלה על הפסקת הליכים".

לענייננו, הדגש כאן הוא על המנהל שאותו הסמיך המחוקק לקחת כופר כסף מהעבריינין בכל הקשור לעבירות שנעשו ע"י חוק זה. "המנהל" מוגדר בחוק, ובהמשך אעמוד על סמכויותיו של אותו מנהל, כפיפותו לנציב מס הכנסה ועל המיוחד בהפעלת הכופר לפי חוק זה.

כופר כסף בחוק מע"מ

סעיף 121 לחוק מע"מ [27] מסמיך את מנהל המכס ומע"מ לקחת כופר כסף מאדם אשר עבר עבירה או נחשד בה, אולם אם הוגש כתב אישום, אין לקחת כופר כסף אלא בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה או מי שהוא הסמיך לכך.

חוק זה שונה מפקודת מס הכנסה בשניים: האחד, כי אפשר לקחת כופר גם מידי אדם שרק נחשד בעבירה. השני, כי נחוצה הסכמתו של היועץ המשפטי לממשלה, אם מבקש המנהל להשתמש בסמכותו ולקחת כופר מידי אדם בגין עבירה הכלולה בכתב האישום שהוגש[28].

בחוק מע"מ קיים גם סעיף 121(ב) האומר:

"המנהל רשאי להתנות כופר כסף במתן התחייבות להימנע מעבירה תוך תקופה שתקבע ולא תעלה על שלוש שנים"[29]

סעיף 121ג באותו חוק אומר:

" הורשע אדם בעבירה שהתחייב בה לפי סעיף קטן (ב) להימנע ממנה, תיגבה הערובה כחוב לפי חוק זה" כוונת הסעיף היא, כי מתן התחייבות להימנע מעבירה ישלים את מעשה לקיחת הכופר במקום הליך פלילי כמעשה של התחשבות בחייב כמס.

בפרקטיקה אכן חותם החשוד על טופס התחייבות[30], על פי סעיף 121(ב), אשר בו הוא מתחייב להימנע מעבירה שאותה מפרטים על גבי הטופס תוך כדי תקופה שנקבעת מיום חתימתו על גבי ההתחייבות. טופס זה מתויק בתיק החקירה, אין לגביו רישום כלשהו, המהלך איננו ממוחשב ואיננו מבוקר, ועפ"י נתונים שבידי מעולם לא הופעלה התחייבות שכזאת.

כופר כסף בחוק מס קניה

סעיף 25 בחוק מס קניה [31] מסמיך בדרך דומה את מנהל מס קניה לקחת כופר מידי אדם אשר עבר עבירה או נחשד עליה עפ"י סעיף 22 לחוק.

גם בחוק זה הננו מוצאים את אותה התחייבות של החשוד להימנע מלעבור עבירה והתחייבות אישית של משלם הכופר לשלם סכום מסוים עם ערובה או בלעדיה.

מצב חקיקתי מוזר יצר מצב בו לא ניתן לטפל בעבירות מס קניה עפ"י חוק הקנסות המינהליים, זאת למרות שעבירות אלה נכללו במסגרת חוק הקנסות המינהליים אולם משום מה לא פורטו בתקנות שהותקנו על פיו[32]. לפיכך, נראה עפ"י סיטואציה זאת, שעבירות מס קניה יטופלו בשני מישורים בלבד: העמדה לדין או כופר (אינני מתכוון למצבים של סגירת תיק עקב הסיבות המפורטות בדג"ע - דוח גילוי עברייני).

כופר כסף בחוק הפיקוח על המטבע

אקדים ואציין, כי חוק זה עבר במרוצת השנים תיקונים רבים אשר רובם ככולם הושפעו מהתמורות הכלכליות במשק ובעולם, עד אשר כמעט אין ולא נעשה שימוש בחוק זה, למעט מקרים מעטים ובודדים. אך מאחר שהחוק עדיין קיים, ומאחר שיייתכן כי אדם יישא באחריות פלילית עפ"י חוק זה, מצאתי לנכון לאזכרו בהקשר לנושא מאמר זה.

בסעיף 15 בחוק הפיקוח[33] על המטבע קיימת הוראת כופר שזה לשונה:

"עבר אדם עבירה לפי חוק זה או התקנות לפיו רשאי המפקח, באישור היועץ המשפטי לממשלה או בא כוחו ובהסכמתו של אותו אדם, לקחת מידו כופר כסף... הוגש כתב אישום על אדם, אין לקבל כופר כסף בשל העבירה כל עוד לא הודיע היועץ המשפטי לממשלה על עיכוב הליכי המשפט".

כופר כסף - בפקודת המכס

סעיף 231(א) לפקודת המכס [34] מאפשר למנהל ולכל פקיד מכס אחר, שהממשלה הסמיכה אותו לכך בצו, לקבל מאדם תשלום כסף בכדי לכפר על עבירה או על מעשה שעשה או שיש חשד שעשה. סעיף זה ומשמעותו נלמדו היטב ע"י המלומדים וכל תו ופסיק בו נחרש במחרשותיהם, לפיכך לא ארבה במילים רק אציין, כי גם כאן הסמכות נרחבת בכך שניתן לקחת כופר גם במקרה של חשד, ואותן שאלות שהעליתי לעיל באשר לסמכות רחבה זאת עולות גם פה.

בנוסף יש לזכור, שלא את כל העבירות ניתן להמיר בכופר, מאחר שגם פקודת המכס נכללת במסגרת חוק הקנסות המינהליים ובתוספת לתקנות פורטו העבירות הספציפיות שאליהן מכוון החוק.

ג. חקיקת משנה

אציין כבר בתחילה, כי בתחום הכופר לא הסמיך המחוקק גוף כל שהוא בחוקים השונים, לחוקק חקיקת משנה על דרך הפעלת הכופר, והדבר גורם לכלבול ולא ודאות בהפעלת הכופר.

כפי שכבר ציינתי, הנוסח הלאקוני שבו בחר המחוקק להכניס את הכופר לחוקים השונים השאיר שורה ארוכה של יסודות מרכזיים בכופר כבלתי פתירים ובלתי ברורים, ופרט לקביעת תקרה כגובה הקנס המקסימלי האפשרי על אותה עבירה, שאר יסודות ההפעלה של הכופר לא מוגדרים בחוקים השונים ויוצרים כר נרחב ופורה למשא ומתן.

אזכיר כאן שורה של יסודות שחלקם אף מוזכרים בחלק מהחוקים והבעיות שבהם:
. האם נדרשת הסכמתו של האדם?

. מאיזה שלב ניתן להטיל כופר - האם גם בשלבים הטרומים חקירתיים [35]?

. עד לאיזה שלב אפשר להטיל כופר - האם רק עד להגשת כתב האישום או גם לאחר מכן ובאישורו של מי?

. אלו פעולות או הליכים נמנעים ע"י תשלום הכופר?

. מי יוזם את הצעת בקשת הכופר?

. מה רמת ההוכחה הנדרשת לביצוע העבירה כדי להטיל כופר?

. מה רמת החשד (בחוקים המסתפקים בחשד בלבד)?

. מהו שיעור הכופר?

. מהו מעמדו של משלם הכופר לאחר תשלום הכופר [36]?

לכל שאלה ושאלה שהעליתי לעיל ישנן מספר דעות לכאן ולכאן, כאשר לדעתי חקיקת משנה היתה עוזרת ומסייעת לחוקים המסמיכים בהפעלת הכופר. שטרית מציין, כי בחוקים שבהם מצוי מוסד כופר הכסף ושנחקקו בישראל לאחר תשי"ג נקבע בפירוש, כי הכופר יינתן בהסכמתו של העבריין או החשוד בעבירה; אלמנט זה לא נקבע בחוקים ובפקודות שנחקקו לפני תשי"ג. להבדל זה עשויה להיות נפקות משפטית לעניין דרך הפעלת מוסד הכופר. בחוקים שלאחר תשי"ג לא ניתן להפעיל את סמכות המרת העבירה בכופר כסף, אלא בהסכמתו של העבריין, ואילו בחוקים שבהם לא נדרשת הסכמת העבריין, ניתן להפעיל את סמכות המרת העבירה בכופר כסף למרות היעדר הסכמת העבריין, אלא שתחת שכופר הכסף ישולם ע"י העבריין מרצונו, יש לנקוט בהליכים לשם גבייתו [37].

לשם האיזון יש לציין, כי בפרקטיקה אבחנה זאת אינה רלוונטית מאחר שפעולת השלטונות השונים להמרת העבירה באה רק לאחר בקשת העבריין להמיר העבירה נגדו בכופר כסף וממילא הביע הסכמתו לכך. במקרים בהם באה ההצעה לעבריין מצד הרשויות [38], הרי גם אז היא בגדר הצעה ונחוצה הסכמתו הפוזיטיבית של העבריין, שבלעדיה ובלעדי תנאים מסוימים שעליו למלאם והמופיעים בהצעת הכופר, העבירה לא תומר בכופר. במילים אחרות, במובן זה אני מקבל את הגישה הסבורה כי הכופר הינו הסכם בין הרשויות לבין העבריין וככזה לא ניתן להטילו מבלי הסכמת העבריין. גם במקרה בו הוטל כופר על

עבריינין במעין כפייה, הרי היה מדובר בתשלום עונשי שמקומו במשפחת הקנסות הפליליים ואילו במונח בו השתמשו (כנראה בטעות) ייחסו לתשלומים אלה משמעות של כופר [39].

גם שלטונות מע"מ הגיעו כנראה לאותה מסקנה ובהוראות התאמ"ו (תדריכי אגף המכס ומע"מ) 20.206, שכותרתו "סירוב העברייני להמרת משפט", נאמר כי במקרים שבהם מסרב העברייני לשלם סכום כופר שהוצע לו ע"י הממונה, יועבר התיק ליועץ המשפטי האזורי - לשם הגשת כתב אישום. גם אצל שלטונות מס הכנסה המצב דומה, ובמקרים אשר בהם נקבע לאדם מסוים, על פי בקשתו, סכום כופר שעליו לשלמו והוא מחליט מסיבותיו הוא, כי איננו רוצה לשלמו או אז ההסכמה לכופר בטלה והתיק מועבר לפרקליטות המחוז לשם הכנת כתב אישום בהתאם.

אין ספק, שחקיקת משנה היתה מסדירה מצבים מעין אלה, אשר לגביהם לא אמר המחוקק דברים ברורים. דוגמה נוספת לכך היא הקביעה במספר ניכר של חוקים לפיה הרשות המינהלית המוסמכת רשאית להמיר עבירה בכופר כסף לא רק אם נעברה עבירה, אלא די בכך שקיים חשד שנעברה העבירה. פרט לשני חוקים, סעיף 25 לחוק מס קניה (סחורות ושירותים) תשי"ב-1952 וסעיף 231 לפקודת המכס (נוסח חדש) תשי"ז-1957, שאחד מהם נחקק לאחר קום המדינה, הגבילו החוקים את הרשות המינהלית וקבעו כי החשד צריך שיהא סביר או מספיק, ובסתם חשד לא די [40]. עם זאת נראה, שחקיקת משנה היתה צריכה להסדיר, מהו אותו חשד בחוקים שבהם לא פירט ומה צריך לכלול בחוקים אחרים אשר אותם פירט והעמידם על חשד סביר. והלא מוכרים לנו לא מעט מקרים בהם החלה חקירתו של עברייני באשמת מס מסוימת, שבה היו "חשדות מוצקים" כלפיו ובסיומה החשדות כולם הופרכו אחד לאחד. למרות שניכרת התפתחות בחקיקה הישראלית, עדיין שאלות אלה ואחרות לא הוסדרו בחקיקת משנה. כך יכלה חקיקת משנה לפרט, מהן דרכי הדיון הנדרשות בכדי לקבוע לגבי אדם שעבר עבירה, אם אכן עבר עבירה. הרי לא ייתכן, שהמחוקק ייתן לבעלי התפקידים השונים את הזכות לקבוע אשמתו של אדם הטוען לחפותו ואף לגזור עליו את הדין, וזאת מבלי לקבוע כל דרך של דיון המבטיחה שיפוט נכון ומדויק ככל האפשר אם אכן עבר את העבירה.

ד. האצלת הסמכות להמרת העבירה בכופר

לעיתים קרובות מעניק החוק סמכויות לפקיד או לרשות. כך הם פני הדברים בהם עוסקת רשימה זאת. במקרה זה מדברים אנו על פקיד מוסמך, הנושא תואר מסוים, או על רשות מוסמכת. הענקת סמכות כזאת אופיינית לשיטה האנגלית, הפונה אל אנשים - ולא אל משרדים. המחוקק פונה אל ממלא תפקיד מסוים במשרד ממשלתי ומדבר ישירות אליו, מבלי שייזקק להיררכיה המשרדית הרגילה. הפקיד שהוסמך על ידי המחוקק אינו חייב להישמע להוראות הממונים עליו, לרבות השר הממונה על משרדו, וחובת שיקול הדעת וההחלטה מוטלת עליו בלבד [41]. מספר חוקים שמניתי לעיל הסמיכו במפורש את הרשות המינהלית לאצול את הסמכויות הנתונות לה מכוחם, ובכללן הסמכות להמיר עבירה בכופר כסף.

לדוגמה, בסעיף 32(ב) לחוק מס קניה (טובין ושירותים) נאמר: "המנהל רשאי להעביר מסמכויותיו ומתפקידיו לפי חוק זה לכל אדם אחר, אם בדרך כלל ואם לעניין מסוים או לאזור מסוים...."

ומכאן, שהמנהל רשאי לאצול סמכויותיו לאחר.

בחלק מאותם החוקים הוציא המחוקק מכלל הסמכויות הניתנות לאצילה סמכויות מסוימות, שמפאת חשיבותן וחומרתן ראה המחוקק לאסור אצילתן. לדוגמה, בסעיף 30 לחוק הבלו על הדלק, תשי"ח-1958 הנ"ל ובסעיף 56 לפקודת המשקאות המשכרים (ייצור ומכירה) הנ"ל, הוציא המחוקק מכלל הסמכויות שהמנהל רשאי להאציל את סמכות ביטול הרשיון ובסעיף 32 לחוק מס קניה (סחורות ושירותים) הנ"ל הוציא את הסמכויות שנאצלו למנהל על ידי שר האוצר. כך גם בסעיף 107 לחוק מע"מ, הוציא המחוקק סמכויות מסוימות שאותן לא איפשר למנהל להאציל, אולם ביניהן לא נכללה סמכות הכופר והיא נשארה כניתנת להאצלה.

לאור האמור לעיל ניתן ללמוד, שבעיני המחוקק, באותם חוקים, הסמכות להמיר עבירה בכופר כסף ולגבות את שיעורו אינה מן הסמכויות, שמפאת חומרתן לגבי האזרח אין להתיר האצלתן. במספר חוקים רואה המחוקק הישראלי בסמכות המרת העבירה בכופר כסף וקביעת שיעורו סמכות חמורה וחשובה,

והוא אוסר במפורש האצלתה[42]. ואילו בחוקים אחרים השאיר המחוקק סמכות זאת כניתנת להאצלה ולא הגביל העברתה. אינני מסכים עם שטרית [43], שאפיין זאת בחוקים שנחקקו עד לשנת תשכ"א וחוקים שנחקקו משנת תשכ"א ואילך. מאחר וגם בחוקים שנחקקו לאחר שנת תשכ"א, כמו חוק מע"מ, איפשר המחוקק בסעיף 107(א) לאצול סמכות הכופר לעובדיו.

עיון מדוקדק בחוקים השונים מראה, כי במספר ניכר של חוקים המסמיכים את הרשויות להמיר עבירות בכופר כסף, אין כל הוראה בדבר אצילת סמכויות בכלל או בדבר איסור אצילת הסמכות להמיר עבירה בכופר כסף ונראה, מכוח דיני אצילת הסמכויות, כי במקרים אלו אין להתיר אצילת הסמכות להמיר עבירה בכופר כסף, משום היותה סמכות חמורה ובעלת אופי שיפוטי.

לעיתים הסמיכו החוקים את הממשלה או שרים למנות פקיד נוסף, שיפעיל את סמכות המרת העבירה בכופר כסף, במקביל לרשות המינהלית שהוסמכה ישירות בחוק. כאן אולי המקום לציין, כי בפקודת מס הכנסה ניתנת סמכות המרת העבירה בכופר לנציב מס הכנסה. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר "נציב": "הנציב שנתמנה לפי סעיף 229 לרבות סגן נציב". במקרה זה לא מדובר על אצילה, שכן הסמכות המוקנית לסגן הנציב מוקנית לו ישירות בחוק ולשם כך אינו זקוק לאצילת סמכות על ידי הנציב.

בחוקים שהסמיכו במפורש את הרשות המינהלית לאצול את סמכות המרת העבירה בכופר כסף, לא הוגבלה הרשות באשר לאנשים שלהם היא רשאית לאצול את הסמכות או באשר לדרגתם בהיררכיה המינהלית, ולכאורה רשאית הרשות לאצול את סמכותה לפקידים נמוכים במנגנון המינהלי ואף לאנשים שאינם עובדי ציבור. סעיף 231 לפקודת המכס הוא יוצא דופן מבחינת ניסוחו:

"... המנהל וכל פקיד מכס שהממשלה הסמיכה אותו בצו, רשאי לכפר עליהם...."

יש לזכור, כי מנהל המכס אמון על שני נושאים רחבי היקף - מכס ומע"מ; כלל הסמכויות השונות המוקנות למנהל מכוחם של דיני המכס הוא כה רב עד כי אין באפשרותו לעשות בסמכויותיו שימוש באופן יעיל, ומכאן שהוא נזקק לאצול מסמכויותיו לאחרים וביניהן גם את הסמכות של המרת עבירות בכופר. המחוקק היה כנראה ער לקושי זה ובסעיף 107 לחוק מע"מ איפשר למנהל במפורש לאצול סמכויותיו וביניהן סמכות הכופר. בפרקטיקה, ההאצלה היא לעובדי מכס בכירים, היינו, מספר עובדים בהנהלת האגף - בדרך כלל סגני המנהל - ובבתי המכס והתחנות השונות, לממונה ולעוזריו הבכירים. למרות לשון החוק "כל פקיד מכס אחר", שאינו מבדיל במעמדו או בדרגתו של אותו פקיד מכס, הרי במציאות אין האצלת סמכויות לפקידות נמוכה.

לרוב נקובה בכתב האצלת הסמכות משרתו של העובד ופעמים שמו. נקיבת שמו של העובד באה להבטיח במקרים מסוימים, כי הסמכות תהא רק בידי עובד פלוני ולא בידי ממלא מקומו, אולם, כאמור, הנטייה היא שלא ללכת בדרך זו. אם נעיין בכתב האצלת הסמכות, מסתבר כי על פי תוכנה נתונה בידי העובד סמכות זוהי לסמכותו של המנהל באותו עניין. רוצה לומר, כי אין העובד מוגבל כלל על פי כתב הסמכות. אם כך מבחינה משפטית, שונה הדבר במישור המינהלי. בהוראות הקבע של אגף המכס ומע"מ (התאמ"ו) קבועות הגבלות כמעט בכל נושא שבאחריות מנהל המכס והבלו. לענייננו, הן באשר לסוגי העבירה והן באשר לסכום המיוחס לעבירה. היקף הסמכות שהואצלה לממונה אזורי מצומצם יותר מאשר זו שניתנה לגובה המכס, סמכות הממונה על תחנה מצומצמת יותר מאשר זו שניתנה לגובה מכס או לממונה אזורי אשר מקביל לו בסמכויותיו[44].

יש לזכור, כי לממונה אזורי יש סמכויות בתחומי חוק המע"מ ולגובה המכס סמכויות בתחומי היבוא, ומכאן נגזרות הסמכויות המואצלות להם. אם כי לעניין סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף מצאתי, כי מנהל המכס מאציל סמכות דומה לגובה המכס (כתב אצילת סמכות 2510), לממונה האזורי (כתב אצילת סמכות 2510), למנהל תחנה (מכס ומע"מ אילת) (כתב אצילת סמכות 2526), למרכז (מעברי גבול דרום) (כתב אצילת סמכות 2697) ולקמ"ט מכס ומע"מ (כתב אצילת סמכות 2524). זאת, מאחר שבעלי תפקידים אלה הינם חברי ועדה שיכולה לעסוק בענייני מע"מ ובענייני המכס, ובהמשך אתיחס לכך באריכות.

ה. הגופים הפועלים, הרכבם ודרך פעולתם

1. אגף המכס ומע"מ

במרבית החוקים בהם קיים כופר כסף, הגוף המוסמך הוא "המנהל"; במרביתם הכוונה למנהל אגף המכס ומע"מ, שבתחום סמכותו נמצאים חוקים שונים [45] המקנים לו סמכות רחבה ובלתי מוגבלת כמעט בכל הנוגע לכופר. החוקים השונים אינם מכפיפים סמכות זו לערעור או לקריטריונים כלשהם. כמו כן, אין בחוק כל דרישה לרישום, בקרה או מעקב על פעולה זו.

מעשית, הכופר ממוחשב, מאחר שכל תיק פלילי נפתח ומלווה בדג"ע [46] ופרטי הדג"ע ממוחשבים. דג"ע שזכה נסגר במספר רב של דרכים אך ארבע הדרכים העיקריות הן: כתב אישום, כופר, סגירה מינהלית (אזהרה + גביית הקרן) וסגירה ללא נקיטת אמצעים. כאמור, הסגירות ממוחשבות וניתן לקבל נתונים סטטיסטיים לגבי אותו עבריין. הוראות התאמ"ו מנחות את בעלי הסמכות להטלת כופר, ובהוראה 20.202.2 נקבע, שלפני ההחלטה על המרת משפט בכופר כסף על הממונה לעיין בצג המחשב בשאלת העבירות הקודמות של העוסק, כדי לוודא לגבי התנהגותו. כל החלטה על תשלום כופר כסף יש לנמק תוך כדי ציון, אם מדובר בעבירה ראשונה, מהות העבירה, התנהגות העבריין וכו'. יש לציין, כי ההתחייבות שעליה חותם העבריין לפי סעיף 121(ב) אינה מופיעה בטופס הדג"ע ולכן איננה ממוחשבת וכפי שציינת לעיל [47], אינה נאכפת.

מנהל אגף המכס ומע"מ אצל מסמכותו להמיר עבירה בכופר למספר פקידים באגף על פי חלוקה אזורית, וזאת באותם חוקים ופקודות המאפשרים זאת. אצילה בדרך זו בדרך כלל לא מפורסמת ברשומות או בכל פרסום רשמי אחר. זאת מאחר שסעיף 107(ג) לחוק מע"מ מפרט אלו סמכויות טעונות פרסום רשמי ואילו סעיף 121 (סמכות הכופר) אינו מצוי עימם. יוצא אפוא, שאין כל חובה לפרסם האצלה לעניין המרת העבירה בכופר.

תחום סמכויותיו של "המנהל" בהמרת עבירה בכופר איננו מוגבל ואיננו כפוף לכל קריטריון שהוא, מתי להמיר בכופר ומהו סכום הכופר (פרט להוראות פנימיות אשר אתיחס אליהן בהמשך). כמו כן, החלטות אלו אינן מתפרסמות, לא בין היחידות לבין עצמן ובוודאי שלא לגורמים חיצוניים, ואין כל דרך ללמוד על ההחלטות ועל שיעורי הכופר שנקבעו.

בחלק מהחוקים סמכותו של המנהל להמרה בכופר איננה מוגבלת בזמן, ובמקרים אלו משתמש המנהל בסמכותו גם לאחר פתיחת הליכים פליליים ומבלי להיוועץ ביועץ המשפטי כלל. רק באותם חוקים בהם נדרש עיכוב הליכים ע"י היועץ המשפטי כתנאי להמרה בכופר, לאחר הגשת כתב אישום, מתבקשת כחובה חוות דעתו של היועץ המשפטי. נציין, כי למרות האמור לעיל, בכל ועדה לכופר ובכל הרמות משתתף יועץ משפטי, שכידוע הוא "ידו הארוכה" של היועץ המשפטי לממשלה, ולכך אתיחס בהמשך. אולם זה אינו כולל מקרים אשר בהם הממונה האזורי מחליט לבד. במקרים כאלה אשר בהם סמכות ההמרה היא של הממונה האזורי (עד 100,000 ש"ח קרן + מס פלילי), הפרקטיקה הנוהגת שונה מיחידה ליחידה - יש ממונים אשר כאמור מחליטים לבד, ובוודאי בלי היועץ המשפטי של המשרד. יש לזכור שכל תיק מלווה בטופס בן שלושה דפים ובו פירוט העבירות, סכום העבירה, רקע קודם של החשוד, המלצת המבקר, המלצת הרכז, המלצת היועץ המשפטי של היחידה. הממונה האזורי המחליט בתיק אינו חייב לאמץ המלצתם, מאחר שהוא סוברני בהחלטתו.

במקרים שבהם הוגש כתב אישום פונה, כאמור, מנהל המכס ליועץ המשפטי לממשלה. לאחר שהיועץ המשפטי לממשלה מקבל חוות דעת אגף המכס בנדון, ועם ההודעה על אישור ההמרה בכופר ותשלום ע"י החשוד, מורה היועץ המשפטי על הפסקת הליכים נגד משלם הכופר.

הוראות התאמ"ו ממשיכות ומפרטות את אופן הטיפול בתיקים אשר בהם הוגש כתב אישום. כך, הוראה 20.203.5 מנחה, שכל התיקים שבהם הוגשו כתבי אישום ונתקבלה בקשה להמרת המשפט בכופר כסף ו/או בקנסות מינהליים (בקשות לעיכוב ההליכים המשפטיים) - יובאו לדיון בוועדה העליונה.

עפ"י הוראה 20.207.1, בקשות לעיכוב הליכים משפטיים יועברו ליועץ המשפטי לממשלה באמצעות היועץ המשפטי לאגף. היועץ המשפטי האזורי יעביר את הבקשות ליועץ המשפטי לאגף, בצירוף חוות דעתו שלו ושל הממונה.

עפ"י הוראה 20.207.2, היועץ המשפטי לאגף יביא את הבקשה לדיון בוועדת תפישות עליונה לשם קביעת עמדת הנהלת האגף בעניין הבקשה, ואחר כך יעביר את הבקשה ליועץ המשפטי לממשלה בציון עמדת האגף. בכל מקרה שההמלצה היא חיובית ומומלץ לסיים התיק בכופר, מתבקש הממונה לנקוב בסכום.

עפ"י הוראה 20.207.3, בכל מקרה שבו הוגש כתב אישום מטעם האגף, לא יומר המשפט בכופר כסף, ללא יוצא מן הכלל (למעט המקרים שצוינו לעיל בהוראה 20.203.5) בלי אישורו של היועץ המשפטי. כמו כן יש להבהיר לכל מי שמבקש להמיר משפטו, כי הדיונים בבקשה אינם מעכבים את ההליכים המשפטיים בתיק.

סעיף 25 לחוק העבירות המינהליות [48] קובע:

"עבירה שנקבעה כעבירה מנהלית, לא יחולו לגביה הוראות כל חיקוק בדבר כופר כסף".

מתוך הרשימה הארוכה של חוקים המקנים למנהל אגף המכס ומע"מ סמכות להמרה בכופר, מספר עבירות נכללו בחוק העבירות המינהליות. בכל שאר העבירות, שלא צוינו כעבירה מינהלתית לצורך חוק העבירות המינהליות, ניתן עדיין להמירן בכופר, וסמכותו של מנהל אגף המכס ומע"מ לא נפגעה כמעט בתחום זה.

כיום הוקם באגף המכס ומע"מ מנגנון של ועדות פנימיות הן ומחליט בכל נושא הכופר. בכל אזור קיימת ועדה אזורית המוסמכת על פי החוק להמיר בכופר. ועדה זו דנה בכל העבירות עד סדר גודל כספי מסוים ומחליטה אם להמיר עבירה בכופר ומהו שיעורו של הכופר. ברחבי הארץ פועלות חמש ועדות אזוריות, ארבע המטפלות בנושאי מע"מ ואחת מטפלת בנושא מכס. הרכב ועדה כזו הוא, בעיקר, ממונים על תחנות של אותו אזור. לדוגמה, בוועדה האזורית למרכז ולשרון חברים מנהלי תחנות חדרה, נתניה, פתח-תקווה, ת"א 2, חקירות ופיקוח ת"א והיועצת המשפטית של פתח-תקווה, ואילו בוועדה האזורית לענייני מכס חברים מנהלי תחנות יפו, נתב"ג, אשדוד ומנהלי חקירות ופיקוח ת"א וירושלים וכן היועץ המשפטי של יפו. בוועדות אשר נדון בהם תיק שטופל במשרדי החקירות, יושב ממונה / נציג מחלקת החקירות. ועדות אלה מתמנות ע"י מנהל המכס ומע"מ בכתב מינוי [49] אשר בו מפורטים הנושאים שבטיפול הוועדה, תפקידיה, סמכויותיה, הסעיפים בחוק המאפשרים קיום פעולותיה והנחיות נוספות.

בנוסף לוועדות האזוריות קיימת ועדת תפישות עליונה המורכבת מחמישה סגני מנהל המכס ובראש הוועדה יושב המשנה למנהל המכס ומע"מ. מפעם לפעם, אגף המכס ומע"מ מנחה עצמו בהוראות נוהל כלליות הנקראות תאמ"ו, ותאמ"ו 20 דן ומסדיר את עבודת הוועדות ואת סמכויותיהן. לדוגמה:

20.202.1 - המרת משפטו של עבריין בכופר כסף תיעשה עפ"י הנחיות מדיניות הענישה, שתיקבענה מעת לעת. כעיקרון נקבע, שלא יומר משפט בכופר כסף בעבירות שביצוען כרוך בביצוע עבירות לפי חוק העונשין (זיוף, מירמה, הונאה, וכד'), בעבירות חמורות הכרוכות בהעלמות מס בהיקף ניכר, וכן בעבירות שיש בהן משום עניין מיוחד לציבור.

20.202.3 - הוחלט שלא להמיר משפט בכופר כסף, ינקוט הממונה הנוגע בדבר את כל הצעדים שיבטיחו הגשת כתב אישום סמוך, ככל האפשר, לגילוי העבירה, וזאת כדי לממש את גורם ההרתעה, בנוסף לגורם הענישה.

20.204.4 - בתיקים שבהם יש עבירות מינהליות ועבירות אחרות (מהותיות), יוגש כתב אישום הכולל את כל העבירות. אם יוחלט שלא להגיש כתב אישום לגבי עבירות מסוימות, יפעל הממונה כדלקמן:

1. לגבי העבירות המינהליות - יוטל קנס מינהלי בהתאם למדיניות האגף, כמפורט בסעיף 15.904 לתאמ"ו.

2. לגבי עבירות אחרות - ישקול הממונה את גובה הכופר בהתאם לנסיבות, תוך התייחסות נפרדת לעבירות המינהליות ולעבירות אחרות.
3. בתיקים, שבהם מעורב עוסק בעבירות מכס ומע"מ - התיק יטופל ע"י גורם אחד, בהתייעצות עם גובה המכס והממונה האזורי. אם תוך שבוע לא תהיה החלטת סופית, יש להעביר את התיק להכרעת היועמ"ש לאגף בהנהלה.

20.204.5 - בתיקים שנפתחו בנמלי הכניסה (אוויר וים), יש לפעול כדלקמן:
אולם הנוסעים - במקרה של יבוא מסחרי, יחליט הממונה על אופן הטיפול בתיק.
אנשי צוות (אוויר וים) - יבוא, שערכו עד סכום של 10,000 ש"ח יובא להחלטת גובה המכס.
לגבי עבירות, שהוחלט להמיר את המשפט בכופר כסף, גובה הכופר יהיה בשיעור שלא יפחת מ-100% מהמס.

תיירים - במקרים של יבוא בהיקף מסחרי, יוצע כופר בשיעור של 25% מהמס, בתנאי שהטובין ייוצאו או יחולטו.

הסמכויות להמרת משפט בכופר כסף יהיו כדלקמן:

1. אחראי משמרת באולם הנוסעים - אחראי על יחידת התפישות בנתב"ג - \$500 ערך הטובין שנתפשו. מפקח מחוזי באולם הנוסעים בחיפה - ממונה אזורי - גובה מכס - 100,000 ש"ח קרן מס (פלילי) קמ"ט מכס - מנהל תחנה -
3. ועדה אזורית - 200,000 ש"ח קרן מס (פלילי).
4. מעל לסכום של 200,000 ש"ח יובא לדיון בוועדה העליונה עם המלצת הוועדה האזורית. בנוסף, ישנם מקרים שבהם הדיון מועבר ישר לוועדה העליונה והם:
 1. עבירות המיוחסות לאנשי כמורה, דיפלומטים, אנשי או"ם, אנשי ציבור.
 2. עבירות המיוחסות לעובדי מדינה, פרט לעבירות ביבוא אישי, כאשר ערך הטובין אינו עולה על \$5,000.
 3. עבירות המיוחסות לעורכי דין, לרואי חשבון וליועצי מס (במסגרת התיק האישי), למעט עבירות ביבוא אישי, כאשר ערך הטובין אינו עולה על סכום בש"ח השווה ל-\$5,000.
 4. עבירות על דיני מסים, וכן עבירות שנעברו עפ"י חוק אחר, שאינן מתירות למנהל להמירן בכופר כסף.
 5. עבירות, שלגביהן לא הגיעו נציגי המכס והמשטרה למסקנה מוסכמת בעת התייעצות ביניהם.
 6. עבירות המיוחסות לעוסקים, שנגדם תלוי ועומד גזר דין של מאסר על תנאי, למעט העבירות עפ"י חוק העבירות המינהליות.
כמו כן יועברו להחלטת ועדת תפישות עליונה המקרים הבאים:
 1. בקשה לעיכוב הליכים משפטיים.
 2. בקשות חנינה לנשיא המדינה.

יש לזכור, כי החלטות הוועדות הנ"ל לא סופיות, והעבריינין שאינו מרוצה מההחלטה יכול לפנות לוועדה העליונה בירושלים היכולה לשנות את החלטות הוועדות (האזוריות). בתיקים שהם בסמכותה של ועדת תפישות עליונה, יועברו הערעורים לדיון בהנהלה [50]. בישיבות הוועדות השונות לא מיוצג העבריינין והן סגורות ופנימיות והחלטותיהן אינן מפורסמות, לא בין היחידות לבין עצמן ולא לגורמים חיצוניים - עניין שאינו עוזר לעמוד על אופן ההחלטות וללמוד מתיק לתיק.

את המשא ומתן מנהל העבריינין או נציגו, בדרך כלל עם החוקרים המטפלים בתיקו או עם כל בעל תפקיד אחר היושב בוועדה, בדרך כלל הממונים האזוריים.

כאמור, אין חילופי אינפורמציה פנימיים בין חברי הוועדות כדי ללמוד וליצור מערכת החלטות עקבית לגבי עבירות דומות. בשל חוסר תיאום בין היחידות לבין עצמן ובשל כך שנפתח דג"ע שונה למכס, מע"מ

ומס קניה, הטיפול איננו אחיד ואיננו מרכזי. לדוגמה, במקרה שבו לעוסק מסוים יש מספר תיקים בעלי דג"ע שונה ביחידות שונות על פני כל הארץ, יכול בהחלט להיות מצב שבו יעמוד לדין בתיק אחד ובשני (באזור אחר), התיק ייסגר בכופר, מכיוון שאין חובת תיאום בין היחידות. מקרים בולטים הם עבירות "חשבוניות פיקטיביות" שהן, כידוע, קשות להוכחה ובחלקן מסתיימות בכופר כסף.

יכול בהחלט להיות מצב שבו קונה החשבונית יועמד לדין בעוד שמוכר החשבונית הפיקטיבית יסיים חלקו בפרשה בתשלום כופר, למרות שמדובר בעבירה אחת (מבצע העבירה ומסייע), עם אותן עובדות ואף בתנאים אישיים דומים.

הוועדות השונות דנות בכל עבירות הכופר לפי החוקים השונים שבהם מוסמך מנהל אגף המכס ומע"מ להמיר בכופר, והן אינן מוגבלות רק לעבירות על פקודת המכס, מע"מ ומס קניה. אולם במציאות התקשו חברי הוועדות השונות, שעיימם שוחחתי, לספר על דיוני כופר בעבירות אחרות, שבהם מוסמך "המנהל" להמיר בכופר פרט לאלה שהוזכרו לעיל.

2. נציב מס הכנסה ומנהלי מיסים ישירים

נציב מס הכנסה שואב סמכותו להמרת עבירה בכופר מסעיף 221 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה מקנה לנציב מס הכנסה סמכות רחבה ביותר המוגבלת רק בתקרה של פי שניים מגובה הקנס הגבוה ביותר שניתן להטיל על אותה עבירה. לפי נוסח הסעיף, רשאי נציב מס הכנסה להשתמש בסמכותו בכל שלב משלבי הטיפול בתיק: יכול בשלב הטרם חקירתי (על סמך מידע בלבד), יכול עם פתיחת החקירה, יכול במהלכה, ויכול אף לאחר פתיחת ההליכים המשפטיים נגד הנישום, אף לאחר תחילת הדיונים עצמם, ולכאורה מלשון הסעיף נראה שאם הורשע אדם בבית המשפט לא יוכל הנציב להמיר יותר בכופר היות והסעיף נוקט בלשון שחרור ממעצר ולא ממאסר. כלומר, לאחר שנענש במאסר כבר אין אפשרות להמרה בכופר וייתכן אף שהכוונה היא, שאם הורשע אדם ללא מאסר, גם אז סמכותו של נציב מס הכנסה לא תתפוס.

בפועל, סוכם בשנים עברו, שאם תיק הנישום הועבר לפרקליטות, תידרש חוות דעת היועץ המשפטי לגבי הטלת הכופר, וכך אכן נוהגים שלטונות מס הכנסה עד היום, אם כי הסמכות להחליט נשארה בידי נציב מס הכנסה, הפוסק סופית בנדון.

כפי שציינתי לעיל, על פי סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, "נציב" הכוונה גם לסגני הנציב, ובפועל סמכות הכופר מופעלת ע"י סגני הנציב ובעיקר ע"י סגן הנציב לענייני החקירות. עד לאחרונה ועדת הכופר עברה גלגולים שונים מבחינת הרכב החברים שבה. כיום אנו מבחינים בנציבות מס הכנסה בשתי ועדות כופר: הרגילה, שבראשה עומד סגן נציב מס הכנסה לחקירות וחברים נוספים בה הם פקיד שומה לחקירות, מנהל תחום החקירות בנציבות מס הכנסה, מנהל תחום המודיעים בנציבות מס הכנסה, היועץ המשפטי לחקירות ומזכיר הוועדה, סה"כ שישה חברים. וועדת כופר עליונה - שבראשה עומד נציב מס הכנסה וחבריה הם המשנה לנציב מס הכנסה, סגן נציב מס הכנסה לחקירות, היועץ המשפטי של נציבות מס הכנסה ומזכיר הוועדה, סה"כ ארבעה חברים.

אדגיש, כי בעלי התפקידים שמנתי לעיל אשר מרכיבים את ועדות הכופר השונות לא צוינו ע"י המחוקק, לא נקבעו בהנחיות הפנימיות של נציבות מס הכנסה ובוודאי שלא קיבלו על כך מינוי להאצלת הסמכות בדבר חברותם בוועדות הכופר, כך כותב שורות אלה אשר שימש כחבר בוועדת הכופר כפקיד השומה מעולם לא קיבל מינוי בדבר חברותו בוועדות הכופר השונות, זאת למרות השתתפותו בדיוני ועדות לכופר רבות.

לוועדת הכופר הרגילה מובאות כמעט אוטומטית כל הבקשות לכופר, כאשר מקרים מיוחדים מועברים לוועדה העליונה. פורמאליה, כמקרים מיוחדים ייחשבו:

1. עבירה על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, שסכום העלמה המצטבר עולה על \$100,000.
2. בעבירות על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, כאשר מדובר בהעלמה שיטתית ומתחכמת במיוחד.

3. כאשר העבירה בוצעה ע"י מייצג, שנעברה על ידו באופן אישי וכן כאשר נעברה במסגרת תפקידו כמייצג.

4. שיקול דעת יו"ר הוועדה הרגילה להעביר דיון בבקשה מוועדה אחת לרעותה. כללים אלה כלליים ביותר ובמציאות נראה, כי ההחלטה לאן ינותב התיק מצויה בשיקול דעתו של יו"ר ועדת הכופר הרגילה - סגן נציב מס הכנסה לחקירות, אשר מורה למזכיר הוועדה להעביר תיק זה או אחר (בדרך כלל, על פי מידת רגישותו של התיק) לדיון בפני ועדת הכופר העליונה.

מאז חקיקת חוק העבירות המינהליות (להלן - החוק) נוצר מצב, שלנציב מס הכנסה אין סמכות המרה לכופר של עבירות שנקבעו בחוק העבירות המינהליות. רשימת עבירות זו כוללת את שרשרת העבירות הפחות חמורות ("טכניות"), שלגביהן אין לנציב כל שיקול דעת, ומוטל קנס מינהלי באופן די אוטומטי ע"י פקידי המס המוסמכים בחוק זה. אך לגבי עבירות יותר חמורות ("מטריאליות"), לפי סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, שלא נכלל בחוק, נשארה הסמכות להמרה בכופר בעינה ודווקא בעבירות חמורות אלו לא קיים כל קריטריון להמרה בכופר ולקביעת הסכום (למרות שבעקבות בג"צ פורר פורסמו השיקולים להמרת עבירה בכופר). בעבירות אלה נשארה הסמכות בידי הנציב בלתי מוגבלת כבעבר.

כל נושא הכופר לגבי עבירות שבגינן נפתח תיק פלילי מרוכז כיום ע"י חטיבת החקירות בנציבות מס הכנסה (מס שבח מקרקעין ומס רכוש), אולם במיסים הישירים יש לזכור, כי סמכות הכופר נתונה בידי מנהל מס רכוש ומס שבח, ולפי הגדרתו בחוק הרי הוא סגן נציב מס הכנסה למס רכוש ומס שבח מקרקעין.

הבקשות לכופר מוגשות לממונים האזוריים אשר הם מפנים את בקשות הכופר בצירוף המלצותיהם אל סגן הנציב למס רכוש ומס שבח, כאשר סכום הכופר מחושב במשרדים (יש שוני בחישוב המס עד 1.10.84 ומאז 1.10.84) וסגן הנציב לענייני מס רכוש ומס שבח הוא המחליט לגבי גובה הכופר.

בישיבות ועדת הכופר של מס הכנסה לא נוכחים הנישום או בא כוחו, והקשר עמם מתנהל, בדרך כלל, דרך חטיבת החקירות של נציבות מס הכנסה.

3. מס קניה

במס קניה הוקמו ועדות מחוזיות, בהן יושב מנהל המחוז עם היועץ המשפטי של המשרד ועוד 2-3 מנהלי משרדים מאזוריים השייכים לאותו מחוז. הארץ מחולקת מבחינת מס קניה לשלושה מחוזות: ת"א, חיפה וירושלים. כל מחוז מחליט באופן עצמאי לגבי העבירות שבתחומו. היוזמה להמרה בכופר יכולה לבוא מהעברייני עצמו, או ממשרד מס קניה לפי נסיבות המקרה. אין הופעה אישית או ע"י נציג לפני הוועדה, אך העברייני יכול לבקש דיון מחודש בהחלטה, אם היא לא מקובלת עליו, ולפרט את הנסיבות המקלות שיש להתחשב בהן [51]. נדמה שהביקורת אותה העליתי באשר לתיקי מע"מ לגבי אחיזות ההחלטות וגובה הסכומים בתיקים דומים אינה עולה כאן, מאחר שעפ"י נתונים שקיבלתי, מרבית התיקים מצויים בת"א (כ-90%) ואילו האחרים מצויים במשרדי מס קניה חיפה (כ-8%) ומס קניה ירושלים (כ-2%). יוצא אפוא, שניתן ואפשר ללמוד על מדיניות הכופר בתחום זה אך כמובן שגם נתונים אלה חסויים, וכך גם דיוני הוועדות השונות.

במס קניה, כמו במס הכנסה, אין הגבלת זמן עד מתי אפשר להמיר את העבירות בכופר, ואילו בחוק מס שבח מקרקעין וחוק מס רכוש נדרש צו עיכוב הליכים של היועץ המשפטי לממשלה, לאחר שהוגש כתב אישום, כדי לאפשר המרה בכופר.

4. חוק הפיקוח על המטבע

כפי שציינתי לעיל, חוק זה כמעט ואינו מופעל וזאת בשל התמורות הכלכליות בארץ ובעולם אשר הביאו לשינוי מדיניות המטבע. למרות זאת החלטתי להקדיש לחוק זה מספר מילים וזאת כדי לעמוד על ההשוואה במוסד הכופר בחוקים השונים ובנוסף, מאחר ובמסגרת חוק זה הופעל מוסד הכופר תדיר, הרי זה מאפשר לנו לעמוד על מהותו ולבדוק תרומתו להתפתחות מוסד הכופר בארץ. לפי חוק הפיקוח על המטבע [52], הסמך המחוקק בעבר את המפקח בלבדלהמיר עבירות על פי חוק זה בכופר, אך לאור העומס הרב של הבקשות לכופר, ולדעתי אף בשל השינויים והתמורות התכופים שהתחוללו בין עשיית העבירה

לבין העמדת החשוד לדין, תוקן הסעיף בתיקון מס' 2 לחוק בינואר 1988 והסמכות הורחבה גם למי שהוסמך ע"י המפקח.

כפי שציינתי בפתיח לפרק זה, מוסד הכופר לפי חוק זה כבר זכה למיסוד וביקוש רב במשך השנים. בחוק זה היה צורך בהסמכת היועץ המשפטי לממשלה או לבא כוחו, בנוסף לזה של העבריינין, כדי להמיר את העבירה בכופר, וזאת בלי תלות בזמן.

לא אעמוד בהרחבה על ההיסטוריה החקיקתית של תחום זה, רק אציין כי קודם לחוק הפיקוח על המטבע, היו תקנות הגנה (כספים), 1941 וסעיף 10d בהן הקנה את סמכות ההמרה למפקח על המטבע. את בקשת הכופר מגיש האדם ונדרשת תגובתו של המטפל בתיק בכדי להטיל כופר, אם התיק מצוי עדיין בחקירה, נדרשת תגובת היחידה החוקרת - המשטרה, ואם הועבר התיק לפרקליטות המחוז הרי נדרשת התגובה של הפרקליטות. המעניין הוא, שאם היועץ המשפטי לממשלה קבע שיש חילוקי דעות בין הפרקליטות לבין המפקח, העניין יוכרע על ידי היועץ המשפטי לממשלה עצמו. אם כבר הוגש כתב אישום, יוצא צו לעיכוב הליכים שלא יוגש לבית המשפט עד אשר יודיע המפקח לפרקליט המחוז על תשלום הכופר.

לסיכום פרק זה, קיימים עוד מספר גופים המוסמכים להמיר עבירות בכופר, כמו לדוגמה מנהלי הנמלים לפי פקודת הנמלים [53], שר התחבורה לפי חוק רישוי שירותי תעופה [54] ועוד אחרים אשר המקום צר מלהכיל ולפרט את כולם.

לאור הדברים שהועלו בפרק זה, אנו מוצאים, כי אין אחידות טיפול וכל גוף או רשות מינהלית נוהגת כמנהגה, כאשר המחוקק לא קבע הליכים שעל פיהם חייבות לפעול הרשויות שהוסמכו להמיר עבירות בכופר כסף, וכל רשות נוהגת לפי דרכה בשיטה הנראית לה. מתוך ההסדרים שהוצגו לעיל, נראה כי קיים חוסר אחידות בדרכי הפעלת הסמכות ע"י הרשויות המוסמכות השונות. חוסר אחידות זה נובע בחלקו מההבדלים בהוראות החוק המסמיכות, שאותן הצגתי לעיל, בחלקו מטעמי חוסר תיאום בין הרשויות המינהליות העוסקות בהפעלת הסמכות ובחלקו נובע מהשינויים המתחייבים ממהותם של העניינים. כך לדוגמה, בעוד שלטונות מס הכנסה מדגישים במדיניותם את ההיבט ההרתעתי העונשי הכולל, ואינם ממהרים למחול על העבירה בכופר, מדיניותם של שלטונות המכס ומע"מ לכפר בקלות יחסית על העבירה ולהמיר כמעט בדרך של שיגרה את העבירות בכסף, כאשר הדגש מבחינתם, על פי התרשמותי, מושם דווקא על ההיבט הכספי ועל ההרתעה המקומית, זאת מעבר להיבטים הפרקטיים באי העמדת העבריינין לדין, עם כל המשתמע מכך. בהמשך עוד אעמוד בהרחבה על נקודה זאת.

1. הנחיות פנימיות

על נחיצותן של התקנות בחקיקת משנה ועל חוסרן עמדתי לעיל. נראה שכך הוא המצב גם לגבי הנחיות פנימיות, ואף גרוע מכך. משיחות שערכתי, מבדיקת דרכי הפעולה של הגופים השונים ומניסיוני האישי, עולה כי גופים מסוימים קבעו לעצמם הנחיות פנימיות בעוד שלאחרים אין כאלה בכלל.

גם אלו שיש להם הנחיות פנימיות מסרבים לפרסמן ואם הם עושים זאת, הרי זה נעשה תחת אילוצים מסוימים כמו אילוצי בג"צ [55]. ככלל, המדיניות כיום של כל הרשויות המינהליות היא, שלא לפרסם הנחיות אלו ולהשאירן עמומות, וזאת כדי שעבריינים פוטנציאליים לא יוכלו לעשות שיקולי כדאיות לפני ביצוע העבירה ומשיקולים אחרים, שזה לא המקום לפרטם ויכולים לשמש נושא לעבודה אחרת.

על אופיין וחשיבותן של ההנחיות הפנימיות עמד בית המשפט במספר פסקי דין. בפסק דין אפרתי [56] קבע בית המשפט, כי הנחיות פנימיות אינן עולות כדי היותן "תקנות", והוראות דין החלות על "תקנות" ממילא לא תחולנה על הנחיות פנימיות. כך למשל, חובה שנקבעה בדין לפרסומן של תקנות - כגון זאת שבסעיף 17 לפקודת הפרשנות [57] - אין היא חלה על הנחיות פנימיות. השאלה המתבקשת היא, האם הנחיות פנימיות פטורות מפרסום.

בפסק דין האז[58]פסק השופט חיים כהן:

"חקיקה הנעשית בסוד והנשמרת בגנזי נסתרים היא אחד מסימני ההיכר של שלטון טוטליטרי, והיא אינה עולה בקנה אחד עם שלטון החוק"

השופט מגן[59] מוסיף שנראה מקל וחומר נכון הדבר לגבי הנחיות מינהליות שנקבעו עקב הנחיות בחוק. בפסק דין אפרתי[60] עמד בית המשפט בהרחבה על נקודה זאת והגיע למסקנה, כי חובת הפרסום בנסיבות האלה נדרשת מתוך מהותה של המאטריה והיא נגזרת מתוך עקרון שלטון החוק ולא כחובה קבועה החרוטה בדין. לקביעה זאת הגיע בית המשפט לאחר שבדק את מעמדו של האזרח כלפי פקיד השומה, ואני מצטט:

"... שזכאי נאשם בכוח לנסות ולהסביר לרשות מדוע לא יהיה זה ראוי כי יוגש כתב אישום נגדו. ואולם אם לא יידע את תוכן ההנחיות הפנימיות כיצד יוכל להסביר עניינו כראוי?..."

ובית המשפט מסכם:

"... נמצא לנו איפוא, שהסתרת ההנחיות הפנימיות פוגעת אף בזכות השמיעה, אם תרצה בזכות ההשמעה..."

בית המשפט המשיך וקבע, כי תנאי מוקדם והכרחי לקביעתן ולהחלתן של הנחיות פנימיות, שיש בהן לאצול על זכות הפרט, הוא בהבאתן של אותן הנחיות לידיעת המעוניינים, בין בפרסומן לרבים ובין בדרך אחרת. מוסיף בית המשפט:

"... הנחיות הפרקליטות חייבות להתפרסם ברבים, כדי שרבים יכלכלו מעשיהם על פיהן וידעו גבולותיה של עבירה..."

נראה שהדברים אמורים לגבי מצבים שבהם רשות מינהלית קובעת הנחיות פנימיות ואינה מפרסמת אותן. לדעתי, המצב חמור יותר באותם מקרים שבהם אין לרשות הנחיות פנימיות כלל והציבור איננו יכול לדעת כיצד ועפ"י אלו קריטריונים נקבעות החלטותיה, ומעבר לכך נמנעת ביקורת מינהלית וציבורית על החלטות הרשות. יש לזכור, כי בהעדר הנחיות פנימיות כתובות, שיקול הדעת הוא רחב וכמעט בלתי מוגבל ולדעתי רשות כזאת אינה ממלאת חובתה כראוי, מאחר שאינה יכולה לבדוק כל בקשה ובקשה לגופה תוך שהיא בוחנת אותה לאור אותן הנחיות פנימיות שקבעה.

נדמה לי שהדברים הבאים ימחישו את מצב הדברים ברשויות השונות וביניהן. בעוד שאצל שלטונות המכס ומע"מ נמצאות במקובץ הנחיות פנימיות (התאמ"ו), המדריכות ומנחות את העושים במלאכה ומתעדכנות מידי פעם בהתאם לפסיקה ולתמורות החלות בארץ, הרי במס הכנסה לא קיימות אמות מידה שעל פיהן יפעלו הוועדות השונות[61], כמו לדוגמה, מהו הרכב הוועדות השונות וכיצד מונו חברי הוועדה. כפי שציינתי לעיל, סמכות הכופר במס הכנסה נתונה סטטוטורית לנציב מס הכנסה ולסגנו, ולא ברור כיצד ומכוח מה נקבעו שאר חברי הוועדה והאם הרכבם הנוכחי הוא נכון וטוב. וכך נמשיך ונשאל, כיצד הואצלו סמכויות לחברי הוועדה והאם פורסמו ברשומות[62]. עוד בטרם חוקק חוק הקנסות המינהליים, כל תיקי העבירות הבסיסיות (מה שקרוי תיקים טכניים) הסתיימו בכופר ביחידות החקירות השונות, ואני שבפרק זמן מסוים החלטתי לגבי בקשות לכופר ביחידתי לא קיבלתי כתב האצלת סמכויות ובוודאי לא פורסמתי ברשומות לצורך כך. הדברים אמורים גם לגבי חברות בוועדת הכופר של כל חבר בוועדת הכופר (הרגילה כמוכן), כולל כתב שורות אלה.

אמת מידה נוספת שהיה ראוי שתיקבע, אם לא בחקיקת משנה הרי לפחות בהוראות פנימיות שתגבלנה את הסמכויות הרחבות שהמחוקק העניק בפקודת מס הכנסה, היא השאלה, מאיזה שלב ועד לאיזה שלב ניתן וראוי להמיר עבירה בכופר. כפי שהצבעתי לעיל, בעניינו של שגריר ישראל בארה"ב, מר איתמר רבינוביץ, הומרו העבירות עוד בטרם נפתח תיק חקירה ועל סמך מידע אנונימי בלבד ובוודאי טרם שנאספו הראיות הנדרשות בכדי לקבוע, האם התבצעה עבירה אם לאו.

זאת, למרות שמר רבינוביץ לא ביצע כל גילוי מרצון ולאורך כל הראיונות עמו טען שהוא חף מפשע ולא עבר עבירה כל שהיא, ובוודאי לא כזאת שיכולה לפסול אותו מלקבל משרה רמה כזאת. יתרה מכך, בתשובת הפרקליטות לבג"צ בעתירתו של גונן שגב[63] טענה הפרקליטות, כי:

"... ישנה דעה משפטית הטוענת כי הכנסה זו (זו שבגינה שולם הכופר) אינה חייבת במס."

ועוד נאמר:

"... גם גישת אגף מס הכנסה היתה כי הכנסה כאמור לא היתה חייבת במס בישראל."

ועל סמך דברים אלה קבע בית המשפט:

"בנסיבות דנן, בכל הנוגע לעבירות המס שעבר המשיב (רבינוביץ), קיימים חילוקי דעות משפטיים בפרשנות הדין החל על חיוב הכנסותיו... עבירת המס המיוחסת למשיב היא במובן מסוים מקרה גבולי של אי חוקיות."

ואם אלה הם פני הדברים, נשאלת השאלה, על מה שולם כופר ואיזה עבירה עבר מר רבינוביץ שבגינה נקבע לו כופר, שאותו הוא הסכים לשלם. לדעתי, שגה בית המשפט באותו פסק דין בכך שדן במסגרת ולא דן במהות. בית המשפט בדק את מתחם הסבירות של ההחלטה השלטונית. בעיני זאת אותה רטוריקה משפטית שמפעיל בית משפט בבואו לבדוק שיקול דעת בהחלטה שלטונית והאם אותה החלטה מצויה בתוך אותו מתחם סבירות דמיוני שבית המשפט קבע, מבלי לבדוק את מהות הדברים ואת תוכנו של אותו שיקול דעת. אני ער לכך, שייתכן שבית משפט היה מגיע לאותה תוצאה אך מזווית אחרת של הדברים. כך או כך, נראה שהנחיות ברורות ומדויקות היו תוחמות את אותו שיקול דעת רחב ומצביעות במדויק על אותן נקודות בציר הזמן שבו ניתן ואפשר להמיר עבירה בכופר. נקודה נוספת היא, שבעוד ששלטונות המכס ומע"מ הסדירו בהוראת תאמ"ו 20.204.1 את גובה הסכומים אשר לגביהם ייפתח תיק חקירה ומהי רצפת הכופר שניתן להטיל על כל סכום וסכום[64], הרי במס הכנסה לא קיימות הנחיות מסוג זה ובמקרים לא מעטים ומשיקולים שונים, בעיקר שיקולים חקירתיים, הוטל סכום כופר זעום[65]. לשיטתי, נושא זה ראוי שיוסדר בהוראות פנימיות שיגבילו את השימוש בכלי זה, או לחילופין יסדירו המקרים שבהם ניתן לעשות זאת לצורך שיקולים חקירתיים. נדמה שגם עניין הערעור על החלטת הוועדה (לחיוב או לשלילה וכן לגבי סכום הכופר), טוב שהיה מוסדר בהנחיות פנימיות.

במצב היום, אין ערכאת ערעור לכל אחת מהוועדות ומעשית, ערעור על החלטה של ועדת הכופר הרגילה חוזר אליה במקרה הטוב ואילו בשאר המקרים מחליט סגן נציב מס הכנסה לחקירות כדן יחיד מבלי לכנס את שאר חברי הוועדה. בערעור על החלטת ועדת הכופר העליונה המצב עוד פחות ברור.

גם בנושאים בין-אגפיים אין הנחיות כתובות והחלטות מתקבלות אד-הוק לעניינים מסוימים, ובעניינים דומים אחרים ההחלטות הן שונות. כך לדוגמה, אין הנחיות לגבי תיקים הנחקרים במקביל בשתי רשויות המס (מס הכנסה ומע"מ) ובשגרה לא ברור מה קורה, כאשר רשות אחת מסיימת את טיפולה בתיק בכופר ואילו האחרת טרם גיבשה החלטתה. אכן, סעיף 228 לפקודת מס הכנסה מורה, כי "הוראות פקודה זו לא ישפיעו על כל הליך פלילי לפי חוק אחר", אך האם אין זה ראוי לתאם מהלכים בין שתי הרשויות בבואן לקבל החלטות בתיק אשר עובדותיו ותוצאותיו זהות לשתייהן? וכבר הצבעתי לעיל על מקרים שבהם שתי הרשויות מטילות כופר באותו תיק ולגבי אותה עבירה, כאשר הפערים ביניהן ברמת הסכומים הם ללא כל פרופורציה ראויה. ועדיין, לדעתי, הננו מצויים במתחם הבעיות הקלות, אך בבואנו להגדיר את הבעיות הקשות נמצא את כל אותם המצבים שבהם עברייני מבצע עבירות על פקודת מס הכנסה ועל חוק מע"מ, ומדובר בעבירות בעלות אותה מסכת עובדתית - רשות אחת מחליטה להמיר את העבירות שביצע העברייני כלפיה בכופר כסף בעוד האחרת "מתעקשת" על העמדתו לדין. העוסקים בתחום בוודאי נתקלו באין סוף מקרים אשר רובם נדונו בערכאות נמוכות בהן נדונות תביעות אותה רשות "מתעקשת"[66]. במקרים אלו, הטענה שחוזרת על עצמה היא, כי יש חוסר סבירות בכך שמדינת ישראל מתנהגת כאילו קיימות בתוכה שתי מדינות: "מדינת מע"מ" המסתפקת בכופר ו"מדינת מס הכנסה", שמבקשת דווקא למצות את

הדין עם העבריינין על אותם מעשים. בנוסף נטען, כי אין כל הצדקה "לטרטר" את האזרח בין שתי מערכות שלטוניות לא מתואמות, אשר כל אחת משתמשת באמת מידה שונה משל חברתה[67]. אכן, בתי המשפט אינם מזדרזים לבטל כתב אישום מטעם זה ולא מצאתי לכך תקדים, מאחר שכמעט תמיד נטען שהיסודות העובדתיים של העבירה על פי אותו חוק שונים, אך לטעמי ראוי שמקרים אלה יוסדרו בהוראות פנימיות שינוסחו במשותף ע"י שתי רשויות המס גם יחד.

גם גביית סכום הכופר שהוטל דורשת, לדעתי, הנחיות ברורות אשר אין לסטות מהן ואשר יסבירו כיצד לגבות סכום הכופר שהוטל, האם ניתן לגבותו בשיעורים ולכמה תשלומים, אם בכלל, ניתן לפרוס אותו. היום הנוהג הוא, שכאשר ועדה לכופר מחליטה על סכום הכופר, היא מפנה את האדם אל היחידה החוקרת לשם תשלומו ואז מתחיל מו"מ מייגע על אופן התשלום ומספר התשלומים.

מאחר שאין תיאום בין היחידות, הרי שכל יחידה נוהגת על פי דרכה היא. בדרך כלל, תשלום הכופר נפרש על פני מספר תשלומים, אך מה קורה כאשר אדם מסוים מתחיל לשלם את סכום הכופר שנקבע לו בתשלומים ולאחר מספר תשלומים הוא טוען שאין ביכולתו להמשיך ולשלם את שאר התשלומים? במעשה היומיומי מתנהל לו מו"מ ארוך ומתיש בין משלם הכופר לבין השלטונות ובדרך כלל מופחת סכום הכופר או נפרש על פני מספר גדול של תשלומים. המצב גרוע יותר כאשר, לאחר מספר תשלומים, מחליט משלם הכופר שהוא מפסיק לשלם לגמרי את הכופר, או אז נוצרת בעיה והברירה היא לבטל את ההסכמה לכופר שניתנה עקב בקשתו והעברת סכום הכופר ששולם כבר לטובת המס האזרחי שאותו אדם יתחייב בו, או, להביא התיק שוב לוועדה לכופר לצורך העמדת הסכום על החלק ששולם, ובכך להביא התיק לסימו.

נראה שבשל מצבים אלה אשר תוארו בהרחבה, הלכה והשתרשה תופעה מגונה אחרת (שאינה מאפיינת רק את מס הכנסה אלא גם את שלטונות המכס ומע"מ), והיא תופעה אשר אני מכנה אותה תופעת "הגישושים". גישושים היא מילת מפתח למו"מ, אותו יוזמים דווקא השלטונות, עם השוד בעבירה מסוימת אשר הגיש בקשה לכופר. במהלך הגישושים מתבקשת היחידה החוקרת ע"י ועדת הכופר לבדוק, כמה "מוכן" העבריינין לשלם. מו"מ זה, או גישוש זה, נעשה בכדי שהשלטונות לא ייקלעו למצבים אותם תיארת לעיל, כאשר נקבע לאדם סכום כופר מסוים והוא אינו מוכן לשלמו מפאת גובה הסכום או כאשר גובה הסכום גורם לאותו אדם להתחיל לשלם ובאמצע הדרך מופסק התשלום עקב אי יכולתו לשלמו או אולי בגלל ששמע מאחרים על אפשרות שהשלטונות יקטינו את סכום הכופר שנקבע לו. אני סבור, כי מעבר לכך שתופעה זאת מבזה את השלטונות, הרי שההליך הינו בלתי תקין מאחר שבעקיפין העבריינין משתתף בתהליך קבלת ההחלטה לגבי וקובע לעצמו את סכום הכופר שהוא מוכן לשלמו, מאחר שבדרך כלל ועדת הכופר מקבלת את הסכום שבו נוקב העבריינין. אין ספק, שבהעדר כללים כתובים, תופעה זאת הולכת ומתגברת והיא נוגדת לדעתי מדיניות ענישה הולמת.

לגבי עבירות על מטבע חוץ, כמו בעבירות על פקודת המכס וחוק מע"מ, קיימות כאמור הנחיות מפורטות מתאריך 1.5.71, שפורסמו ע"י היועץ המשפטי לפקידים המפעילים את הסמכות באשר למקרים בהם יש להמיר את העבירה בכופר ולמקרים בהם אין להמיר. כמו כן, נקבעו שיעורים קבועים לכופר הכסף בכל מקרה ומקרה. לדוגמה, על פי ההנחיות שנקבעו, אין להמיר בכופר כסף עבירות שבוצעו מתוך כוונה "להונות את האוצר ולהפיק רווחים בצורה בלתי חוקית" או כאשר מבצעי העבירה הם אנשים העוסקים בהיתר במסגרת עבודתם הרגילה במטבע חוץ, כגון: מוסדות פיננסיים, חברות יצוא ויבוא, סוכנים מורשים, מורי דרך, בתי מלון, צוותי מטוסים ואוניות. כמו כן ההנחיות מורות, שאין להמיר בכופר כסף עבירות אשר בוצעו ע"י מי שהורשע קודם לכן בעבירה על התקנות או שנחשד בביצוע העבירה, אך לא הובא לדין מחמת חוסר ראיות מספיקות נגדו.

במקביל, ההנחיות קובעות, כי ניתן להמיר בכופר כסף עבירות שבוצעו מתוך היסח הדעת, שיכחה ואי ידיעת החוק. ניתן גם להמיר עבירות שבוצעו על ידי אזרחים למטרות אישיות ובאופן חד פעמי, ללא קיום קשרים עם עברייני מטבע חוץ, ובלבד שמבקש הכופר שיתף פעולה עם החוקרים והשיב את הנזק שנגרם לאוצר המדינה עקב העבירה. כמו כן, יש להמיר בכופר כסף עבירות, אשר כשלעצמן הן חמורות, אולם מטעמים מדיניים וביטחוניים העמדת העבריינין לדין יש בה כדי לגרום נזק לטובת הציבור וכן להמיר

עבירות אשר עקב חומרתן אינן ראויות להמרה, אלא שאין ראיות מספיקות להרשעת מבצעהן בבית המשפט.

ההנחיות קובעות גם שיעורים מוגדרים לכופר כסף, כאשר השיעורים משתנים עפ"י סוג העבירות והנסיבות. לפי הנחיות אלה, יש הבדל בין עבריין עיקרי, המשלם את שיעור הכופר במלואו, ובין מי שאיננו עבריין עיקרי, אלא נטל חלק במעשה העבירה, אשר ישלם מחצית שיעורי הכופר.

יש להבחין גם בהנחיות מיוחדות, מחוץ לאלה הכלליות, שהן מפורטות יותר ומתייחסות לגבי עבירות במטבע זר ע"י בנקים סוחרים מוסמכים. גם הנחיות מיוחדות אלה קובעות באיזה עבירה יש להמיר בכופר כסף ואיזה עבירה לא, והן קובעות גם את שיעור הכופר למקרים שניתן להמירם בכופר כסף.

מאז פרסום הנחיות אלה לא פורסמו הנחיות חדשות, וזאת אני מניח בשל דלות השימוש במוסד הכופר בעבירות על המטבע, אך העניין היה מופיע מידי פעם בכותרות העיתונים בזמנו. נציין, כי בדומה להוראות המע"מ גם לגבי עבירות מט"ח היתה "רצפה" של 3% ותקרה של 30%. ככל שהעבירה בסכום גבוה יותר, כך היא נטתה לכיוון התקרה ובמקביל ניתנו הקלות למי שחושף את פעילותו לבד, לעומת מי שנחשף ע"י חקירה חיצונית, והסכום שנקבע לו נטה יותר לכיוון סכום "הרצפה".

כמו כן, ניתנה רשימה של נסיבות מקילות כמו: גיל מבוגר, מצב בריאות, ניצול שואה או נסיבות סוציאליות אחרות. נקבעו הנחיות פרוצדורליות דומות לאלו שבעבר, ותוספות שאפשרו לאדם או לבא כוחו להופיע לפני הוועדה שמורכבת מנציגי המשטרה, היועמ"ש והפיקוח, וזאת לפי החלטת הוועדה. כמו כן, לרשימת המקרים שבהם לא תומר העבירה בכופר הוסיפו תנאים, כמו שאין לאדם עבירות סחר בסמים, הוצאת נכסים מישראל וכו', וכן קביעת הפרקליטות, כי אין עניין ציבורי בהעמדת האיש לדין. נציין, שכל הפרסומים הללו בעיתונות לא פורסמו באופן רשמי וגם ממחקרי עולה, כי המדיניות כיום היא לא לפרסם הנחיות אלה מסיבות שונות, שעל חלקן עמדתנו ולגבי אחרות אתייחס בהמשך. בהמשך לתהיות שהעליתי לגבי הפעלת סמכות הכופר בנציבות מס הכנסה, גם שם (ולדעתי תחת אילוצי בג"צ) התגבשה במרוצת השנים מדיניות לגבי מוסד הכופר ונוצרו קריטריונים, אשר על פיהם נקבעה האפשרות למתן כופר. בשנת 1995, כאמור, פרסמה נציבות מס הכנסה הנחיות פנימיות ואלו הן:

שיקולים בעד מתן כופר

- . חומר ראיות בלתי מספיק.
- . קלות העבירה בהתחשב בפסיקות קודמות של בית המשפט בנושא.
- . מצב אישי של הנישום - גיל מבוגר, מחלה קשה ונכות, טרגדיות אישיות, נכה צה"ל או רקע ביטחוני אחר, תרומת העבריין לציבור, וכו'.
- . מצבם האישי של בני המשפחה התלויים בנישום.
- . מידת שיתוף הפעולה של הנישום בחקירה.
- . העניין הציבורי בהבאת החשוד לדין.

השיקולים לדחיית בקשה לכופר

- . עבריין מועד שלו הרשעות קודמות או עבירות חוזרות.
- . עבריין שהוטל עליו כופר בעבר.
- . חומרת העבירה, שיטתה, משך ביצועה, אי הסרת המחבל, הסכום בו מדובר.
- . עבירה של מייצג במסגרת תפקידו כמייצג.
- . עבירה בתחום שבו חובת אמון או נאמנות.
- . במקרים שבהם, בנוסף לעבירה בתחום המס, יש עבירות נוספות על חוק העונשין.
- . גורם ההרתעה.

באשר למע"מ ומס קניה, הרי שמדיניותם מופיעה בהוראות התאמ"ו אשר אותן סקרתי בהרחבה בפרק ה' לעיל ואשר מאופיינות בעמדה גמישה וליברלית יותר. כך הוא המצב גם לגבי עבירות לפי חוק מס שבח ומס רכוש ועפ"י האמור לעיל נראה, שמצב זה הוא גם לגבי חוק הפיקוח על המטבע אשר סקרתי אותו בהרחבה.

ז. שיקול הדעת בהפעלת הסמכות

"אין להסתיר כי שיקול הדעת המינהלי עשוי להיחפך לשרירות... מכאן, ששלטון החוק, במובנו המודרני, חייב למצוא את אותם אמצעים אשר יביאו לידי כך ששיקול הדעת המינהלי יופעל כראוי. המלחמה נגד שרירותו של שיקול הדעת המינהלי אינה בביטול שיקול הדעת, אלא בקביעת מסגרות ראויות של ביקורת." [68]

נבדוק את שיקול הדעת בהפעלת סמכות הכופר אצל הרשויות השונות. אזכיר, כי בהעדר חקיקת משנה ובלי הנחיות פנימיות, הרי שיקול הדעת שיש לרשויות בהפעלת סמכות הכופר הינו רחב ביותר. ציינתי לעיל, כי בשל עובדה זאת הרי מסגרות הביקורת תהיינה מסגרות שיפוטיות אם בכלל, ולא מסגרות מינהליות או ציבוריות, מאחר שהרשויות פועלות ומפעילות שיקול דעתן מהחוק המסמיך המנוסח באופן כללי ביותר.

מושג הכופר מופיע בחוקים השונים, בכל אחד מהם באופן כללי, בדרך כלל בסופו של החוק (בחלק העונשין) ובכולם אומר המחוקק דבר מעין זה:

"פקיד מוסמך רשאי לכפר על עבירה, או על חשד בעבירה בקבלת כופר מאת מי שנחשד כאמור."

תמצית זו של נוסח הכופר בחוקים השונים מובאת במקור, בלשון שונה מחוק לחוק ואין אחידות בדרך בה בחר המחוקק לקבוע את מוסד הכופר. האלמנט היחיד המשותף לכל סעיפי הכופר בחוקים השונים הוא הפעלת הסמכות לפי שיקול דעתו של הפקיד המוסמך. שיקול דעת זה, כאמור, הינו רחב ולטעמי כמעט שאיננו מוגבל.

המחוקק נקט במונח "רשאי" החוזר בכל סעיפי הכופר בחוקים ובפקודות. מונח זה כבר זכה לפרשנות נרחבת ע"י בית המשפט העליון [69], שקבע ש"רשאי" פירושו "חייב". שם דובר בשר הממונה על התקנת תקנות וכאן אנו מדברים על הפקיד המוסמך לעניין הכופר, שבעצם, לפי פרשנות זו, חייב להפעיל סמכותו בכל מקרה של עבירה עפ"י החוק המסמיך. בית המשפט המשיך וקבע, כי רשות מינהלית המסרבת לעשות שימוש בסמכות הנתונה לה, חייבת לבסס סירוב זה באמות המידה המקובלות. עליה להראות, כי החלטתה זו נעשית מתוך שיקולים סבירים, וכי אין בה שרירות ואפליה וכיוצא בזאת עילות, הפוסלות מעשה מינהלי. לדעת בית המשפט, המרחק בין סמכות חובה לבין סמכות רשות לעניין התקנתה של נורמה כללית איננו רב כלל ועיקר. בשני המקרים חייבת הרשות לשקול בדבר, ואינה יכולה להימנע ממעשה בלא מחשבה תחילה. אולם מששקלה בדבר, הרי בשני המקרים חייב השיקול להיות כשר, כלומר במסגרת החוק המסמיך, שלענייננו הינו כללי ביותר. בסמכות חובה - השיקול חייב להובילה לביצוע הסמכות במהירות הראויה, בסמכות רשות - הפעלת הסמכות חייבת להתבסס על שיקולים רלוונטיים לחוק המסמיך. אין רשות מינהלית רשאית להימנע מהפעלת סמכויות הרשות שבידה להתקנתה של חקיקת משנה בלא כל טעם ענייני כדון. המינהל פועל במסגרת החוק, וכל החלטה שלו חייבת להתקבל במסגרת החוק ועפ"י שיקולים כדון.

מהמונח "רשאי" נראה גם, שאם אדם מסוים ביקש בכתב מאת הרשות שהוסמכה עפ"י חוק להמיר עבירה בכופר, להשתמש בסמכותה, והרשות מסרבת לעשות כן, מחויבת היא על פי חוק לתיקון סדרי המינהל [70], לנמק את סירובה.

הלכה פסוקה [71] היא הסייג הקבוע בסעיף 3(1) לחוק הנ"ל, הפוטר עובד ציבור מחובת ההנמקה כאשר בדין המסמיך נקבעה הוראה, כי הוא רשאי להשתמש בסמכותו לפי שיקול דעתו או ללא מתן נימוקים.

סייג זה אינו חל במקרים שהחוק קובע שהרשות "רשאית", בלי תוספת המילים "ללא מתן נימוקים" או לפי "שיקול דעתה". במקרים אלו מחויבת הרשות לנמק סירובה, אם נתבקשה בכתב להשתמש בסמכותה[72].

כאן אולי המקום לציין, כי כאשר שלטונות מס הכנסה דוחים בקשה לכופר, הם נוהגים שלא לנמק את הדחייה. הנוסח בדרך כלל אחיד, כאשר בשלב ראשון מקבל הנישום מכתב מנציבות נס הכנסה המודיע לו כי:

"בקשתך תובא לדיון ועם סיומו נשוב ונודיעך ההחלטה."

ולאחר מכן, בפרק זמן לא קבוע ובדרך כלל לאחר סיום הליכי החקירה בתיק והעברת עניינו מהיחידה החוקרת להחלטת נציבות מס הכנסה, שבים ומודיעים לו בדרך כלל בנוסח הבא:

"בהמשך למכתבי הקודם אליך הריני להביא לידיעתך כי לאחר דיונים בוועדת הכופר ובדיקת ממצאי החקירה, החליט סגן נציב מס הכנסה לחקירות, בתוקף סמכותו עפ"י סעיף 221 לפקודת מס הכנסה לדחות את בקשתך לכופר."

מכתבי הדחייה הנ"ל אינם כוללים אף לא מילת הסבר אחת, איך וכיצד הגיעו כפי שהגיעו להחלטה. זאת, כאשר יודע לכל שנימוק והסבר הם חשובים וחיוניים על מנת לתקוף ההחלטה ולערער עליה. גם התשובה לערעור שמגיש החשוד מנוסחת באופן דומה ואינה מכילה כל נימוק לדחיית הבקשה (זאת כאשר היא נדחית), והעברייני איננו יודע כלל מהן הסיבות לכך שאת בקשתו דחו ואילו בתיקים דומים ובמעשים דומים, כאשר סכומי הכסף שהועלמו אף גדולים משלו, הומרו העבירות בכופר[73].

אין צורך, לדעתי, להרבות במילים בכדי לתאר סיכוייה של עתירה מסוג זה, שיגיש העברייני, כאשר היא מושתתת על כך שהוא מופלה לרעה משאר האחרים, מאחר שהשלטונות עפ"י רוב מסתתרים מאחרי חומת חובת הסודיות הכלולה בחוק[74] ומטעמים של צנעת הפרט הכלולים בחוק הגנת הפרטיות[75].

יש לזכור, כי מתן הסמכות להמיר עבירה בכופר כסף לרשות מינהלית דינו כדין הסמכת הרשות המינהלית להטיל עונש כספי בגין עבירה פלילית. במתן סמכות זו העביר המחוקק לידי המינהל סמכות עונשית, שמקומה בידי הרשות השופטת בלבד, שכן מן הדין הוא, שסמכות עונשית תופעל בידי רשות שיפוטית הממלאת אחר דרישות אי התלות מבחינה אישית ומבחינה עניינית. מאידך, כבר עמדתי על כך לעיל, החוקים המסמיכים להמיר עבירות אינם קובעים הליכים ונהלים שעל פיהם יפעלו הרשויות המוסמכות להמיר עבירות בכופר. אין כל בטחון, כי הסמכות תופעל באופן צודק והוגן לגבי הכל, ואין ערובה כי האזרח לא יפגע משרירות המינהל. בבג"צ אחים עופר נכסים 1957 בע"מ ואח' נ' נציב מס הכנסה ואח'[76] אנו מוצאים ביטוי לאותו תסכול של אי קבלת נימוק לדחיית הבקשה לכופר או במילים אחרות, אי קבלת המסמכים אשר הנחו את ועדת הכופר כאשר החליטה לדחות את בקשתם של העותרים.

בעבר נדרש בית המשפט לא אחת לטענה זו ואזכיר את המקרה הבולט שבהם, בג"צ אפרתי נ' אוסטפלד [77], לפיו קיימת חובה להעמיד חומר ולנמק, כמו שביקשו העותרים. לעניין זה נאמר בפסק הדין:

"לעניינו של בית משפט אין כל רבותא בדרישה, כי החלטה פלונית תיעשה 'מטעמים שירשמו', והרי בית משפט, כעיקרון, מחליט ומנמק תמיד בכתב - אך לעניינה של רשות מינהל הדרישה האולטימטיבית לרישום יש בה כדי ללמד על מהות ההחלטה ועל חשיבותה. אכן, לא הרי המשלם קנס מינהלי כהרי העומד למשפט פלילי, וכבר עמדנו על האות שנאשם במשפט פלילי עשוי לשאת על מצחו. שמו הטוב של אדם, כבודו ושמו הטוב נתונים בידי של תובע, וראוי אפוא שתובע ישקול בכובד ראש אם יגיש ואם לא יגיש כתב אישום בעניינו של פלוני. הדרישה לרישום מטעמים נועדה לשמש ערובה - ולו חלקית - לאותה כובד ראש נדרש. לעולם יזכור תובע ותשמור פרקליטות מה כוח ושליטה על חיי אדם וכבוד ניתנים בידיהם."

וכדברי השופט ג'קסון, כפי שהם מובאים ע"י השופט ברק בבג"צ מירה נוף נ' היועץ המשפטי לממשלה[78].

“ THE PROSECUTOR HAS MORE CONTROL OVER LIBERTY AND REPUTATION LIKE ANY OTHER PERSON IN AMERICA ”

הדברים הנ"ל אמורים לגבי מחויבותה של התביעה, שהעדיפה העמדה לדין על מתן אפשרות לתשלום קנס מינהלי בגין העבירה.

כפי שציינתי לעיל, העבירות הנכללות בחוק הקנסות המינהליים הינן עבירות פחותות ערך מאלה שבגינן ניתן כופר. במילים אחרות, עבירות על סעיפים 220 ו-217 אינן כלולות בחוק הקנסות המינהליים ומכאן, שסעיף 221 לפקודת מס הכנסה חל עליהן. יוצא איפוא, שגם החוק[79] וגם הפסיקה קבעו, שלגבי עבירות מינהליות חייבת הרשות לנמק את החלטתה בעוד שבמקרים של עבירות חמורות - העלמת הכנסה או ניהול ספרים כוזבים - אין הרשות מנמקת את החלטתה למרות שעפ"י החוק לתיקון סדרי מינהל (הנמקות) היא חייבת לעשות כן. מעניין מה היתה התייחסותו של בית המשפט לסוגייה זאת לו היתה מועלית בפניו. מאחר שברוב העתירות חזרו בהם העותרים מעתירתם, לא נותר לנו אלא להניח מה תהיה דעתו של בית המשפט בעניין, והניחוש איננו קשה.

גם בבג"צ עיזבון קלמן פיטל נ' ועדה השומה[80]נקבע:

"סבורני אפוא, שהעותר צדק בדרישתו לא רק מכיוון שזכותו לעיין במסמכים נובעת מהוראות החוק, אלא - ובעיקר - מכיוון שהשכל הישר וההגינות האלמנטרית ביחסי ציבור בין שלטון ואזרח מחייבים מסקנה זו רק מנימוקים כבדי משקל יכולה הרשות לטעון לחיסוי מסמך מסוים, והטוען לחיסוי - עליו הראיה."

בבג"צ שפירא נ' הועד המחוזי של לשכת עו"ד[81]בעמ' 330, 331 נקבע:

"הכלל הוא שמסמכים שנתקבלו בידי הרשות תוך כדי שימוש בסמכות שהוענקה לה עפ"י דין, צריכים להיות גלויים ופתוחים לפני הצד הנוגע בדבר, ואין הרשות נשמעת לאמור משנכנס המסמך לתיקיה, שוב אין הצד הנוגע בדבר רשאי עוד לראותו. יוצאים מכלל זה מסמכים אשר מכוה הוראה חקוקה חסויים הם בפני העיון והגילוי, או שלגבי דידם מוטלת חובה על הרשות לשומרם בסוד." "....הטענה כי באין חובה חוקית לגלות, רשאי אני לכסות ולא לגלות יכול ותישמע מפי אדם או תאגיד פרטי אבל אין היא נשמעת מפי רשות הממלאת תפקיד עפ"י דין."

לעצם המרת העבירה בכופר וכן לגבי קביעת שיעור כופר הכסף, שהרי פרט לקביעת שיעורים מקסימליים או מינימליים (בחוקים מסוימים), המחוקק לא קבע כאמור כל הליכים כיצד יופעל מוסד זה והכל נשאר לשיקול דעתה של הרשות המינהלית. מבקש הכופר אינו יכול לקבל לידיו את מסמכי החקירה (בשל הטעם שעדיין לא הוגש כתב אישום), הוא אינו מקבל נימוקים ענייניים להחלטה ואין כל ביקורת ציבורית או מינהלית על שיקול דעתה של הרשות. כל זה אמור, לדעתי, להביא לחשש עליו התריע השופט ברק, ששיקול דעת מינהלי זה עשוי להיפך לשרירות.

ה. חוסר סבירות - אפליה - איפה ואיפה

עד היום לא נעשו ניסיונות רבים באמצעות בית משפט לאלץ את הפקיד המוסמך לקבל כופר על פי חוק ספציפי בו קיים סעיף הכופר. עפ"י רוב, כאשר פונים חשודים לבית משפט שבו מוגש נגדם אישום בטענות מקדמיות, שעיקרן "הגנה מן הצדק", הם נדחים, הואיל ובית המשפט נעדר סמכות להיענות לטענה המקדמית, ותרופתם היחידה של אלה כנגד הסירוב להיענות לבקשתם לכופר היא פנייה לבג"צ. בעתירות השונות לבג"צ[82], עיקרן ותכליתן הם בעיקר חוסר סבירות קיצוני, אפליה פסולה ואיפה ואיפה.

אקדים ואומר, כי בשל אופיו המיוחד של מוסד הכופר עליו עמדתי לעיל, ובשל כך ששורה ארוכה של יסודות מרכזיים בכופר בלתי ברורים, פרט אולי לקביעת תקרה כגובה הקנס המקסימלי האפשרי על אותה עבירה, ובשל העדר פסיקה בנושא, הרי שרשויות המינהל השונות אימצו לעצמם, בבואן לשקול השתת כופר, כללים ומדיניות כל אחת עפ"י תפיסתה היא - כללים ומדיניות שלרוב הם חסויים ומתוכם בלתי ניתן ללמוד או להקיש מרשות אחת לחברתה וממקרה אחד למשנהו.

לא אחת הביע בית המשפט את דעתו על תחושת האפליה שאליה מתלווה תסכול עצום, כאשר חשודים מרגישים שנהגו בהם איפה ואיפה, ואזכיר את הבולטים שבהם:

בבג"צ גנור נ' היועץ המשפטי לממשלה[83]:

"בהפעילו את שיקול דעתו חייב תובע לפעול מתוך שוויון ולא הפליה. שוויון הוא ערך יסודי לכל חברה דמוקרטית, אשר המשפט של כל מדינה דמוקרטית שואף, מטעמים של צדק והגינות להמחישו."

כהמשך ישיר לקטע הנ"ל מצטט השופט ברק את שאמר בבג"צ סיעת העבודה בת"א יפו ואח' נ' מועצת עיריית ת"א יפו ואח' ובבג"צ אברהם פורז עו"ד נ' שלמה להט ואח'[84]:

"הפרט משתלב למרקם הכולל ונושא בחלקו בבניית החברה, בידועו שגם האחרים עושים כמוהו. הצורך להבטיח שוויון הוא טבעי לאדם. הוא מבוסס על שיקולים של צדק והגינות."

המבקש הכרה בזכותו, צריך להכיר בזכותו של הזולת לבקש הכרה דומה. הצורך לקיים שוויון הוא חיוני לחברה ולהסכמה החברתית שעליה היא בנויה. השוויון שומר על השלטון מפני השרירות. אכן, אין לך גורם הרסני יותר לחברה מאשר תחושת בניה ובנותיה, כי נוהגים בהם איפה ואיפה. תחושת חוסר השוויון היא מהקשה שבתחושות. היא פוגעת בכוחות המאחדים את החברה, היא פוגעת בזהות העצמית של האדם."

ובהמשך אומר כב' השופט ברק:

"טעמים אלה תופסים, וביתר שאת, לעניין הפעלת כוחו של התובע להגיש אישום פלילי. הפעלה ראויה של ההליך הפלילי מבוססת על אמון הציבור ברשויות התביעה ועל אמונה כי הן מקבלות החלטותיהן מתוך שוויון הגשת אישומים בדרך מפלה, פוגעת באמון הציבור ברשויות התביעה. פגיעה זו קשה היא למשטר הדמוקרטי. קושי זה הוא משולש: ראשית, שימוש מפלה בכוח התביעה פוגע בהנחות שביסוד הענקת שיקול דעת לתובע: שנית, הפליה בהגשת אישומים פוגעת באמון שהציבור רוחש לרשויות התביעה בפרט ורשויות שלטון בכלל, ובכך מכרסמת בעבותות המקשרים את בני החברה. שלישית, הפעלה לא שוויונית של כוח התביעה פוגעת בכוח המרתיע של המשפט הפלילי."

שיקולים אלה סוכמו יפה בהנחיית היועץ המשפטי לממשלה, הנחיה 50.050 מיום 1.1.72, שהובעה ע"י השופט בייסקי בבג"צ ג'מאל עבד אלכאדר, מחמוד צופאן ואח' נ' הפרקליט הצבאי הראשי, הרמטכ"ל ואח'[85]:

"...נזק לאינטרס הציבורי אין ביטוי דווקא בכך שעברייני פלוני, שלא יעמוד לדין, יעבור עבירה נוספת. פירוש גם פגיעה באמונו של הציבור כי אכן נעשה צדק, וכי השלטונות אינם נוקטים אמת מידה של איפה ואיפה. הכלל לפיו צדק צריך לא רק להיעשות אלא גם להיראות כי נעשה, הוא מורה דרך שמקומו לא רק בעגה המקצועית של המשפטנים, אלא הוא גם קנה מידה מעשי וחיוני לשליחי ציבור העוסקים בהשלטת משפט. השלטת משפט נעשית לא רק למען הענשת עבריינים אלא גם לשם מניעת עבירות נוספות, ואין מניעת עבירות כאשר מאבד הציבור אמונו בדרכי פעולתן של הרשויות המשליטות את המשפט."

גם הנשיא שמגר מתייחס להנחיה הנ"ל באומרו, בעמ' 350 לפסק הדין:

"... עיקרו של דבר, מן הראוי לבחון אם אנשים שעשו מעשי עבירה דומים או זהים, זוכים ליחס דומה או זהה מצד הרשויות המופקדות על אכיפת החוק. ביטוי לכך ניתן בהנחיה שהתווייתי לפני שנים, כאשר כתבתי בהנחיה 50.050 להנחיות היועץ המשפטי לממשלה מיום 1/1/72...."

ובהמשך דבריו מוסיף ואומר הנשיא שמגר:

"תחושה של היעדר שוויון בהפעלת החוק חותרת תחת האמון שהציבור רוחש לרשויות המשפט."

בפסק דין עתידות[86] המשיך בית המשפט וקבע:

"ההפליה, להבדיל מהבחנה בין פלוני למשנהו, משמעותה מנהג שרירותי של איפה ואיפה, שאין לו הצדקה בשל היעדר שוני הגיוני משמעותי בנסיבות בין האחד למשנהו."

כך או כך, הלכה פסוקה היא, כי בית המשפט לא מתערב בשיקול דעתן של רשויות המינהל בכל הנוגע להטלת כופר, אלא במקרים קיצוניים שבהם הוכח כי שיקול הדעת הופעל מתוך מניעים זרים, שלא בתום לב וכיו"ב. בשל אופיו המיוחד של מוסד הכופר, החוקים המסמיכים ודרך פעולת הרשויות מצביעים על כך, שבעבר נדונו מקרים בודדים בלבד אשר בהם נטען לחוסר סבירות, אפליה וסטייה מכללי הצדק הטבעי. מה עוד, הטוען לכל אלה צריך להתכבד ולהניח בפני בית משפט תשתית עובדתית מתאימה לעשיית השוואה בין המקרים השונים, דבר שבפני עצמו קשה הוא, היות שהגופים השונים מסרבים לחשוף נתונים, שעל פי רוב הם חסויים מסיבות מובנות, שנשענות בדרך כלל על חובת הסודיות שאותה חבים פקידי הרשות עפ"י החוק ועל צנעת הפרט שאליה הם מחויבים. נראה, שבלעדי הנמקה מפורטת לסירוב הרשות להיעתר לבקשת הכופר ובהעדר זכות העיון, הרי גם אם פורמלית ניתנת לנישום זכות הטיעון, בפועל איך יטען הנישום באופן ענייני ויעיל כשמדיניות הנציב אינה ידועה לו וכשאין ביכולתו להפנות להחלטות קודמות וכו'. במילים אחרות, פורמלית שערי בג"צ פתוחים בפניו, אך הוא ייכנס להיכל כשאמתחתו ריקה מנתונים העשויים להראות שפעלו לגביו בשרירות, בהפליה פסולה או על פי שיקולים זרים.

לדעתי, הצדק צריך להיראות ולא רק להיעשות, ואם הדברים אמורים לגבי בתי המשפט, הרי על אחת כמה וכמה שהם נכונים לגבי רשות מינהלית אשר בידיה נתונות החלטות שיפוטיות. דינוי סתר והחלטות בלתי מנומקות אינם מעוררים את אימון הציבור ופוגעים בנכונות האזרח לשתף פעולה עם הרשויות לתשולם מס אמת.

הרגשת חוסר השוויון מתבטאת אצל חשודים לא רק כאשר בקשותיהם לכופר מסורבות אלא גם ובעיקר, כאשר נעדרים לבקשתם ואילו את הסכום שנקבע להם לא ניתן לבדוק ביחס לסכומים אחרים שנקבעו לאנשים אחרים בשל עבירות דומות. בפסק דין גרוס נ' משרד החינוך והתרבות[87] נקבע כי:

"הפעלת עקרון השוויון מותנית, אם כן, בכך שלפנינו ניצבים אכן שני שווים המופלים ביניהם... השוויון בו מדובר אינו שוויון אריתמטי - מכני, אלא יש לבחון אם שני האובייקטים נושא ההשוואה אומנם זהים במהותם."

ואיך המהות בין המקרים תיבדק? הלא בהעדר עובדות נפתחת הדלת לשמועות ולחשדות.

לסיכום פרק זה, במהלך השנים נתקלתי במספר לא מבוטל של מקרים שבהם הביעו חשודים בעבירות מס תחושות של הרגשת אי שוויון והפליה. תחושות אלה, הגם שהן סובייקטיביות מטבען, הרי שהן מבטאות הלך רוח כלפי מוסד הכופר ובנקל היה אפשר לדלג מעל מהמורות אלה ע"י קיום דיונים בוועדות הכופר בצורה פתוחה יותר לציבור וכן ע"י מתן תשובות מנומקות, הן לחיוב והן לשלילה, אשר יסבירו כיצד

התקבלה ההחלטה. מאידך, ההחלטה תוכל לעמוד בפני ביקורת ציבורית ושיפוטית אשר תקבע אמות מידה ראויות להפעלת מוסד הכופר אשר יבואו במקום ההנחיות הפנימיות והתקנות או בתוספת להן.

י. סטייה מכללי הצדק הטבעי

כפי שכבר ציינתי לא אחת, כאשר נתן המחוקק בידי רשות מינהלית סמכויות שיפוטיות או מעין-שיפוטיות הוא קבע, בדרך כלל, הליכים דיוניים שעל פיהם יש להפעיל את הסמכות. כשהמחוקק לא פירש זאת, קבעו בתי המשפט כי חובה על אותן רשויות לנהוג על פי כללי הצדק הטבעי [88], ובלשון השופט י. כהן [89]:

"ההלכה שאין על השלטון לפגוע באזרח פגיעת גוף, רכוש, מקצוע מעמד וכיוצא בזה אלא אם ניתנה לנפגע הזדמנות הוגנת להשמעת הגנתו בפני הפגיעה העתידה...."

בית המשפט העליון גם פסק, כי פגיעה בעיקרי הצדק הטבעי דינה כדין חריגה מסמכות המבטלת מעיקרא את המעשה [90].

ואם כך הוא הדין לגבי מעשים מעין-שיפוטיים של המינהל, הרי לגבי מעשים מעין-שיפוטיים עונשיים, מן הדין לקבוע הליכים דיוניים להפעלת הסמכות כדי להבטיח את האזרח מפני שרירות המינהל, ואין להסתפק בכללי הצדק הטבעי.

השאלה הנשאלת היא, האם כללי הצדק הטבעי יחולו על אדם אשר הביע רצונו והסכמתו לשלם כופר. שאלה זאת מתעוררת מאחר שכללי הצדק הטבעי נועדו להגן על אדם אשר עומדים להינקט נגדו צעדי ענישה ללא הסכמתו, ואילו הכופר, כאמור, נעשה בהסכמתו של אותו אדם. היו כאלה שהרחיקו וטענו, שמדובר בהסכם שעושה העברין עם הרשות, עם כל המשתמע מכך [91]. ואם כזה הוא הכופר, האם ראוי שיחולו עליו כללי הצדק הטבעי אשר נועדו להעמיד את מי שעלול להיפגע ע"י פעולת הרשות במצב שבו יוכל:

1. להביא את טענותיו בפני הרשות;

2. להופיע בעת שמיעת העניין או בעת החקירה, אם היא תתקיים.

והרי העברין במרבית המקרים מגיש בקשתו לכופר ובכך מביע הסכמתו לשלמו לאחר שמסר גירסתו לגבי המעשים המיוחסים לו ובוודאי, אני מניח, נתן את הסבריו ואף העלה אותם על הכתב בבקשתו לכופר שאותה הגיש.

אני סבור, כי מאחר שהצדק צריך לא רק להיעשות אלא גם להיראות ומאחר, וכפי שצינתי לעיל, גם סמכויות שיפוטיות או מעין-שיפוטיות מחויבות לכללי הצדק הטבעי, הרי על אחת כמה וכמה שגם הרשויות המפעילות סמכות זאת מחויבות בכללים אלה. מן הראוי לזכור, שכללי הצדק הטבעי בכלל והעיקרון של "ישמע האיך גיסא" בפרט אינם כללים נוקשים, אלא נועדו להבטיח שמיעה הוגנת או טיפול הוגן מצד הרשות בעניינו של האזרח. פסק דין ברמן [92] קבע, כי היקף החובה וצורת ההזדמנות תלויים יהיו, כמובן, בנסיבות הקונקרטיות של העניין הנדון. ציינתי לעיל, שבשלב הגשת הבקשה לכופר נמצא העברין במצב שהועלו בפניו כל החשדות והוא יכול היה, אם רצה, לשטוח את כל טענותיו ותשובותיו. יתרה מכך, במכתב הבקשה לכופר יכול הוא להעלות כל טענה שיש בה לדעתו משום הטיית הכף לטובתו, בבוא הרשות לשקול בקשתו. השאלה הקשה היא, איך יעלה אותו אדם במסגרת טיעונו גם טיעונים שיש בהם כדי להצביע על כך שבעניינו הדברים אינם שונים ממקרים אחרים אשר לגביהם הסתיים העניין בכופר, בעוד הוא חסר נתונים עובדתיים. בשאלה זאת דנתי באריכות על כן לא ארחיב.

עניין נוסף שראוי להזכיר בפרק זה הוא, חוסר קיומן של ועדות ערר. קיומה של ערכאת ערר מינהלית יש בה תועלת מרובה. מחד, מגינה ערכאת הערר המינהלית על האזרח מפני שרירות המינהל ויוצרת הרגשה

כי הצדק נעשה לגבי הכל באופן שווה, ומאידך, היא משמשת גוף ביקורת על פעולת פקידי המינהל המפעילים את סמכות הכופר.

לעניין הזהירות בהפעלת הסמכות, אינו דומה פקיד החש את עצמו מוסמך לקבל באופן סופי החלטות לפקיד היודע כי החלטתו אינה סופית והיא כפופה לביקורת של גוף ערר.

לא אסיים פרק זה מבלי להדגיש, כי כללי הצדק הטבעי מתחלקים לשני כללים עיקריים:

1. אין אדם דן בעניינו הוא - ניגוד עניינים.

2. שמע את הצד האחר - זכות הטיעון.

לגבי הכלל הראשון, אין הדעת מעלה כי חבר ועדה או פקיד, שבידיו להפעיל את סמכות הכופר, ידון בעניין הנוגע לו ישירות ובבג"צ שימל נ' הרשות המוסמכת [93] נקבעו הכללים לעניין זה: במידה שיימצאו מצבים של נגיעה ממש, פוסלים מכל וכל; במצבים של אפשרות נגיעה בדבר, הם מצבי צדיה BIAS (צידוד), אפשר שיפסלו את הפעולה. לא ארחיב את הדיון באשר למהותו של כלל זה ובעניין זה הפסיקה הרחיבה ואנו מוצאים תקדימים לא מעטים בנושאים הנוגעים לכלל זה.

באשר לכלל השני, הרי שלא אחת עולה הבקשה בתוכן המכתב שמגיש האזרח בבקשתו לכופר, להופיע בפני הוועדה ולשטוח טענותיו בעל פה. מבדיקה שערכתי עולה, כי כל הגופים העוסקים בכופר רואים באותה בקשה כתובה כהשמעת דברו. מבחינה זאת יצאה הרשות ידי חובה במתן זכות הטיעון לאותו אזרח. גם בג"צ נדרש לא אחת לאותה טענה ובבג"צ שמואל גונן - אלוף נ' ועדת החקירה יום כיפור [94] נקבעה ההלכה לאמור:

"זכותו של אדם לשמיעה הוגנת אינה מחייבת שמיעת דברו בע"פ דווקא אלא מתן אפשרות להגשת טיעון בכתב ידו."

יא. מדיניות הכופר מול מדיניות הענישה

אקדים ואציין, כי פרק זה יבדוק את מדיניות הכופר הננקטת ע"י השלטונות המינהליים אל מול מדיניות הענישה בעבירות מס בבתי המשפט, כפי שבאה לידי ביטוי בפסיקה. הבדיקה תתמקד במישור ההשוואתי בלבד ולא ברמה ההרתעתית, אם כי הנתונים שיובאו להלן והכלים בהם אשתמש להשוואתי זאת הם הבסיס להבנת המתרחש גם בשטח ההרתעתי בכל הקשור לעבירות המס השונות ויכולים לשמש השראה לעבודה אחרת.

ההשוואה תבצע בהתאם למדיניות הכופר במס הכנסה [95] מול הענישה בבית משפט בעבירות מס הכנסה, ומכאן ניתן לגזור גם על המתרחש אצל שלטונות המכס ומע"מ אשר שם, כאמור, הגישה כלפי מוסד הכופר גמישה וליברלית יותר.

נדמה לי, שנקודת מוצא ראויה תהיה התייחסות שלטונות מס הכנסה לעניין הענישה כמו גם התייחסות הפסיקה למוסד הכופר, ובמילים אחרות - התייחסותה של מערכת אחת כלפי רעותה ויחסי הגומלין שמתקיימים ביניהן.

בתשובת נציב מס הכנסה לבג"צ פורר [96] ציין הנציב, כי:

"שיקולי הנציב בהשתתף כופר מודרכים בין היתר ממדיניות המותוות על ידי הפסיקה..."

מהאמור לעיל נלמד, שמדיניות הכופר נשענת על מדיניות הפסיקה ומתווית על ידה. במספר פסקי דין אישש בית המשפט טענה זאת, לפחות ברמה הרטורית. כך בבג"צ חנום[97] נקבעה ההלכה המנחה:

"מערכת השיקולים, שצריכה להנחות את המשיב בבואו לקבוע את שיעור כופר הכסף, אינה שונה במידה מהותית משיקולי בית משפט בבואו להטיל עונשים על עבריינים..."

בפסק דין כברה[98] קבעה השופטת סירוטה:

"כאשר באים לביהמ"ש ומבקשים להחמיר בעבירות על פקודת מס הכנסה, ברור שיש השלכה למדיניות הננקטת בדרך כלל בענין ההמרה בכופר וגובה המאסר שביהמ"ש גוזר. ועל כן העונשים שנגזרים בעבירות חמורות אלה אינם חמורים כלל וכלל לדעת. בימ"ש משווה לנגד עיניו את העקרון הבסיסי של עשיית צדק והוא עיקרון השוויון וכאשר נראה לו כי עקרון זה מופר אין הוא יכול למצות את הדין..."

ומוסיפה השופטת סירוטה באותו פסק דין:

"לאחר ששקלתי כל נסיבות המקרה ונתתי דעתי לטיעוני הסניגור כמצוין לעיל, הנני רואה שלא להחמיר עם הנאשם הן בעניין הקנס והן בעניין המאסר. הסכום של הכופר איננו יכול להיות קנה מידה או מודד לגובה הקנס.

בדרך כלל סכום הכופר צריך להיות גבוה בהרבה מסכום הקנס, כי מי שמשלם את הכופר פוטר עצמו הן מסכנת מאסר והן מעצם הכתם של הרשעה פלילית, ובמהלך משפט הזוטא הוזכר גם עניין הפרסום וגם לכך יש מחיר..."

מבדיקת פסקי דין אלה ואחרים אנו לומדים, כי הרשות המינהלית צריכה להיות מונחית ע"י אותם שיקולים המנחים את בית המשפט, וסכום הכופר אשר היא קובעת צריך להיות גבוה מסכומי הקנסות הנקבעים ע"י בתי משפט. זאת מאחר שהעבריין חוסך מעצמו מאסר, כתם של הרשעה פלילית ופרסום.

האם בפרקטיקה פני הדברים הם אכן כך?

לשאלה זאת אענה דרך הצגת הנתונים לחמש השנים האחרונות[99].

להלן הנתונים:

עונשים	1996	1997	1998	1999	2000
נפתחו תיקי חקירה	248	258	247	212	202
הועברו לפרקליטות	154	142	123	94	110
הוגשו כתבי אישום	101	97	95	63	60
הסתיימו בכופר	165	117	92	126	104
ניתנו פסקי דין	108	73	99	72	61
חודשי מאסר בפועל	747	567	616	508	452
ממוצע חודשי מאסר לפס"ד	6.9	7.8	6.2	7	7.4
חודשי מאסר על תנאי	1,335	827	1,209	864	710
ממוצע חודשי	12	11.3	12.2	12	11.6

					מאסר על תנאי לפס"ד
5,728,200	13,185,000	17,625,000	5,712,000	10,089,600	קנסות שהוטלו
93,905	65,500	114,247	78,246	93,506	ממוצע קנס לפס"ד
6,613,500	8,166,990	9,80,185	4,210,200	8,936,500	כופר ששולם בש"ח
63,590	64,817	45,301	35,907	54,161	כופר ממוצע לתיק

מבדיקת נתונים אלה נדמה, שהמסקנה המתבקשת הינה, שהרטוריקה אינה מתיישבת עם הפרקטיקה. במילים אחרות, ניתוח הנתונים הנ"ל מצביע על:

א. בעוד שמספר התיקים שמסתיימים במהלך כל שנה בפסק דין נמוך ממספר התיקים שמסתיימים באותה שנה בכופר, סך כל הקנסות שמוטלים ע"י בתי המשפט גבוה יותר מסכומי הכופר שניתנים ע"י נציבות מס הכנסה.

כך, בשנת 1996 סך כל הקנסות גדול מסכומי הכופר שהוטלו ב-12%, ובשנת 1997 סך כל הקנסות גדול מסכומי הכופר שהוטלו ב-35%!!! בשנת 1998 ניתנו פסקי דין ב-99 תיקים והקנסות שהוטלו היו 17,625,000 ש"ח ואילו 92 תיקים הסתיימו בכופר וסכום הכופר שנתקבל באותה שנה עמד על 9,880,185 ש"ח. יוצא אפוא, שסך הקנסות שהוטלו בשנה זאת גדול מסכומי הכופר שהוטלו ב-78%!!! [100]

המצב דומה בשנת 1999 אשר שם שיעורי הקנסות שהוטלו ע"י בתי המשפט גבוהים בשיעור 61% משיעורי הכופר שהטילו שלטונות מס הכנסה [101]. רק בשנת 2000 התמונה מתאזנת במעט.

ב. בדיקת ממוצע הקנס לפסק דין לעומת כופר ממוצע לתיק מצביעה על תמונה דומה. בשנת 1996 ממוצע קנס לפסק דין היה 93,506 ש"ח לעומת 54,161 ש"ח ממוצע כופר לעבריינין - 72% יותר. בשנת 1997 - 117%!!! יותר. משנת 1998 התמונה הולכת ומחמירה, מאחר ששיעור הקנס הממוצע לתיק שהוטל ע"י בתי המשפט בשנה זאת הינו פי 2.5 מאשר ממוצע הכופר בתיק שניתן ע"י שלטונות מס הכנסה [102]. המצב דומה ואף גרוע מכך בשנת 1999 בה שיעור הקנס הממוצע לתיק שהוטל ע"י בית משפט גדול פי 3 כמעט מאשר ממוצע הכופר בתיק שהוטל ע"י שלטונות המס [103].

ג. בעוד שבמשך השנים הנתונים מצביעים, כי הענישה הולכת ומחמירה, הרי הנתונים אצל שלטונות המס זהים במשך השנים ובפרמטרים מסוימים המגמה היא הפוכה, כלומר שלטונות המס מקלים יותר בסכומי הכופר במשך השנים לעומת ענישה מחמירה יותר בבית המשפט.

ד. מבדיקת הנתונים שפרסמה נציבות מס הכנסה לגבי שנים קודמות מתקבלת תמונה דומה. כך, בשנת המס 1989 שולם כופר ב-65 תיקים מהותיים בסכום כולל של 2,070,693 ש"ח, כאשר באותה תקופה עצמה נסתיים הדיון בבתי המשפט ב-64 תיקים והקנסות שהוטלו בהם הגיעו לסכום כולל של 4,447,000 ש"ח. בשנת המס 1990 הומרו בכופר כסף 99 תיקים מהותיים והסכום ששולם בכופר כסף היה 2,499,000 ש"ח, כאשר באותה תקופה עצמה נסתיים בבתי המשפט הדיון ב-100 תיקים והקנסות שהוטלו בהם (בצד 397 חודשים של מאסר בפועל ו-1,249 חודשים של מאסר על תנאי), הגיעו לסך 4,324,250 ש"ח [104]. יוצא אפוא, שבשנים אלה הכופר הממוצע לתיק היה כמחצית הקנס הממוצע. מגמה זאת נמשכת גם לאחר מכן - בשנת המס 1993 הכופר הממוצע בתיק נופל מהקנס הממוצע ב-23%, בשנת 1994 ב-70% ובשנת 1995 ב-65%.

אין ספק, שנתונים אלה וניתוחם אינם עולים בקנה אחד עם קביעתה של השופטת סירוטה שצוטטה על ידי בהרחבה לעיל.

זאת ועוד, בדיקת מערכת השיקולים המנחה את שלטונות המס בבואם לקבוע כופר עומדת ביחס הפוך למדיניות אשר הותוותה ע"י הפסיקה. כך לדוגמה, בעוד שלטונות המס מתחשבים במצבו האישי והמשפחתי של העברייין כשיקול המצדיק המרת העבירה בכופר והליכה לקראת העברייין, קבע בית המשפט במספר פסקי דין, שנסיבות אישיות אינן מהוות סיבה להקלה בעונש בעבירות מס. כך בפס"ד ויזל^[105] החמיר בית המשפט בעונשו של עברייין למרות נסיבות אישיות ומשפחתיות קשות ביותר. בפס"ד עזאם^[106] קבע בית המשפט, שבריאות רופפת של נאשם בעבירות על פקודת מס הכנסה לא תשמש לו עוגן הצלה ממאסר בפועל, וגזר שנה מאסר לאדם חולני מאוד. הפסיקה בעניין זה היתה עקבית. כך בפסק דין ארנסט וייס^[107], לא התחשב בית המשפט בנסיבות אישיות של ניצול שואה ושלה את העברייין ל-4 שנות מאסר, מתוכן שנתיים בפועל.

שיקול נוסף במערכת השיקולים, ה"חביב" על שלטונות המס בבואם להקל עם עברייין ולהטיל עליו כופר כסף במקום העמדתו לדין, ולאחר מכן להקל עליו בסכום הכופר המוטל עליו, הינו עברו הצבאי והרקע הביטחוני ממנו בא ובעיקר כאשר הינו נכה צה"ל. לעומת זאת הפסיקה, באופן עקבי, לא הקלה עם עבריינים בעלי רקע כזה. כך במקרה של וייס^[108] לא התחשב בית המשפט העליון בכך שהנ"ל עלה לישראל לאחר השואה, שירת בצה"ל ונפצע באימונים ואישר, כאמור, עונש מאסר של 4 שנים. במקרה של ויזל^[109] לא התחשב השופט טלגם בערכאה ראשונה בכך שהנ"ל שירת שירות ארוך בקבע, בוגר הפנימיה הצבאית והגיע לדרגת סרן. יתרה מכך, מדבריו של השופט אפשר ללמוד, שהוא מתקומם נגד מעשים כאלה בעיקר כאשר הם נעשים בידי אדם עם רקע כמו של ויזל, וגזר עליו עונש מאסר אשר אף הוחמר כאמור בערעור שהוגש לבית המשפט העליון.

גם השיקול של שיתוף הפעולה מצד העברייין, ששלטונות המס נוהגים להתחשב בו כאשר הם מצדיקים המרת העבירות בכופר כסף, אין לו הצדקה בפסיקה. בפס"ד עזאם הנ"ל אשר משמש כפסק דין מנחה לעניין מדיניות הענישה הרצויה בעבירות מס - דחה בית המשפט את הטענות שהעלה סניגורו של העברייין כאילו הודאתו של הנ"ל צריכה להקל עליו. אין שום קושי, לדעתי, להבין שאותם שיקולים וקריטריונים שקבעו שלטונות מס הכנסה אינם צועדים בנתיב בו צועדת הפסיקה ואינם עולים בקנה אחד איתה.

נדמה שלנתונים ולמקבץ המייצג שהובא על ידי לעיל, יש בהכרח קשר ישיר עם דבריו של השופט דב לויין בפסק דין עזאם הנ"ל^[110] כאשר ציין:

"למרבה הצער, חרף כל מה שנאמר מפי בית משפט זה במרוצת השנים. המציאות העגומה היא, כי המחוקק מחוקק ומחמיר, בית המשפט פוסק את דבריו, מתריע ומזעיק, ואילו חלק מהאזרחים מוסיפים לנהוג כדרכם - ולחטוא בעבירות בניגוד לפקודת מס הכנסה, ובעבירות פיסקליות בכלל, כאילו לא נחקק דבר וכאילו לא הושמעה ברמה ההתראה שבפסקי הדין..."

הדברים נאמרו לפני שנים רבות, אך האם אין הם נכונים גם בשנים האחרונות שאת נתונהן הצגתי?

לנתונים שהצגתי ולהשוואה שערכתי יש, כמובן, השפעה מכרעת גם במישור ההרתעתי. יש לזכור, כי לתשלום כופר יש ערך מוסף נמוך מאוד במישור ההרתעתי לעומת הענישה שניתנת ע"י בית המשפט. ניתן לומר (בהבחנה שטחית), שבכופר, ההרתעה היא ברמה האישית ואילו ע"י עונשים הניתנים בבית משפט, ובעיקר כאשר הם כוללים עונשי מאסר, ההרתעה תהיה ברמה הכללית. אני סבור, כי פרסום נתונים אלה בקרב הציבור תעודד את "חיבת הסיכונים"^[111] (RISK PREFERENCE) המצויה בקרב העבריינים הפוטנציאלים. אם נבדוק את היחס בין הסיכוי לסיכון, ובמקביל נבדוק את מידת האפקטיביות של מוסד הכופר, נמצא כי בעבירות של העלמת הכנסות כדי להתחמק ממס, הסיכון הכרוך בביצוע עבירות אלה איננו רב, בעוד שהרווח הצפוי לעבריינים הוא מופלג. אין ספק, ששילוב הגורמים הללו מעודד את העבריינות ואת התרחבותה, עד כדי הגעתה לתופעה שהולכת ומתרחבת, הולכת ומתרחבת ואינה נעצרת, וכך מואצת התלהטותה של מדורת ההון השחור.

מאחר והגבלתי עצמי לרמה ההשוואתית ואינני דן במישור ההרתעתי, לא ארחיב היריעה בהיבט זה.

יב. רצוי אל מול מצוי

בטרם אצביע על הרצוי, לדעתי, מול זה המצוי, שנדון בהרחבה בגוף הרשימה, יש לזכור כי בהיעדר כללים מגבילים ומדריכים בחוק ובתקנות בדבר אופן הפעלת הסמכות, ההסדרים הנוהגים כיום לגבי כופר כסף בחוקים השונים לוקים בשני אספקטים עיקריים:

. האזרח אינו מוגן מפני הסכנות הכרוכות במתן ענישה פלילית בידי המינהל, עם כל המשתמע מכך.

. חוסר אחידות בכל התחומים בהם נוהג מוסד כופר הכסף.

הסדר אחיד היה מבטיח לאזרח נוהל הוגן וצודק ומצמצם ככל האפשר את הסכנות הצפויות לאזרח ולמינהל עקב הענקת סמכות ענישה פלילית לפקידי מינהל.

להלן הצעותי:

1. הפעלת הסמכות

כפי שצינתי לעיל, החוקים אינם אחידים ואופן הפעלתם אינו אחיד. יש, כאמור, רשות מינהלית אשר הוציאה הנחיות פנימיות וקריטריונים כלליים להפעלת סמכות זאת, ויש אשר לא קבעו ולא פרסמו הנחיות אשר על פיהן ינהגו. מן הדין כי ייקבעו הליכים דינמיים להפעלת הסמכות לכל הגופים כדי להבטיח את האזרח מפני שרירות המינהל.

הליכים אלה צריכים להיות מתוקנים בחקיקת משנה ובהנחיות פנימיות אשר יפשטו הליכים ויסדירו את אופן הפעלת הסמכות בצורה אחידה בקרב הגופים הפועלים בהפעלת סמכות זאת.

2. סוג העבירה הניתנת להמרה

צינתי לעיל, כי בדיקת החוקים השונים מלמדת, שאין קשר בין חומרת העבירה לבין הרשות להמירה בכסף. כופר ניתן כיום בגין כל סוגי העבירות. מן הדין שהמחוקק יגביל את העבירות שהרשות המינהלית רשאית להמירן בכופר כסף, ואין להשאיר זאת בידי הרשות המינהלית. במילים אחרות, עבירות מסוימות מסוג פשע לדוגמה, ראוי שלא יסווגו במסגרת העבירות שניתן להמירן בכופר [112]. כך גם עבירות אשר מסווגות כעבירות מסוג עוון שיש בהן אלמנטים מתחום העונשין כמו מרמה והונאה, כמו למשל עבירות על חוק מיסוי מקרקעין [113].

3. שיעורי הכופר

בחוקים מסוימים קבע המחוקק את השיעור המינימלי ואת השיעור המקסימלי וקיימים חוקים אחרים אשר גם זה לא נקבע בהם.

ברור הוא, כי מתן שיקול דעת מעין זה לרשויות המינהל יש בו משום יצירת סכנה של שרירות המינהל כלפי האזרח. תלותן של רשויות המינהל, כפי שצינתי לעיל (ובהבדל מרשויות המשפט), מבחינה עניינית ומבחינה אישית והיותן פתוחות ללחץ ולפיתויים, יש בו כדי להביא לנהגים של איפה ואיפה באשר לקביעת שיעור כופר הכסף. יש לקבוע שיעורי כופר כסף עפ"י אמות מידה של סוג העבירה, חומרתה, נסיבות עשייתה וכו' - בדיוק כפי שנהוג כיום לגבי עבירות מסוימות בחוק הקנסות המינהליים, כמו

לדוגמה, העונשים הקבועים והקצובים כספית על עבירות לפי סעיפים 215, 219 לפקודת מס הכנסה כיום.

4. הסמכות לוועדה מורכבת בלבד

סמכות המרת העבירה בכופר וקביעת שיעורה היא סמכות חמורה. כפי שצינתי בגוף הרשימה, סמכות זאת מורכבת משלוש סמכויות היוצרות יחדיו את סמכות הכופר כדלקמן:

1. לקבוע שהאדם עבר את העבירה.
2. הסכמה להמרת העבירה בכופר.
3. קביעת שיעור הכופר ביחס לעבירה.

השארת סמכות זאת על כל מרכיביה בידי פקידי המינהל בלבד איננה רצויה. בדומה לוועדות אחרות, שתפקידן מעין-שיפוטי, המוקמות במסגרת רשויות המס השונות[114], אני סבור שסמכות הכופר ראוי לה שתופעל ע"י ועדה דומה וזאת עפ"י מספר מודלים אפשריים:

1. המודל הקיים, בתוספת אנשי משפט, כמו לדוגמה שופט בדימוס.
2. ועדה שבה ישתתפו משקיפים מקרב הציבור.
3. ועדה בלתי תלויה, שקביעותיה תהיינה אחידות לגבי כל הגופים הפועלים.

נראה שהקמת ועדה כאחד המודלים שפורטו תגרום לצדק להיראות בצד עשייתו, ותעניק יתר בטחון מפני ניצול הסמכות ע"י הרשויות המינהליות, חשש שקיים מדרך הטבע כאשר ניתנת סמכות מעין זו.

5. קביעת התקופה בה ניתן להמיר העבירה

רוב החוקים אותם סקרתי בתחילת הרשימה אינם מגבילים את התקופה בה ניתן להמיר עבירה בכופר וקיים גם ספק - מה באשר לשאלה, אם ניתן להמיר עבירה בכופר גם לאחר מתן פסק דין.

נראה לי, כי כדאי ורצוי להגביל את התקופה בה ניתן להמיר עבירה בכופר עד להגשת כתב אישום. משלב זה ואילך, הסיבות המקלות להמרת העבירה בכופר מקומן יהיה בשלב הטיעון לעונש בבית המשפט ולא בהליכי הכופר הרגילים.

6. המרת חשדות ולא עבירות

הנני מסכים עם המצב הקיים, שלפיו במספר רב של חוקים נקבע, כי הרשות רשאית להפעיל את סמכות ההמרה לא רק כאשר נעשה מעשה המהווה עבירה על החוק, אלא גם כאשר קיים חשד.

לא אחת הננו נתקלים בפרקטיקה בחשד לביצוע עבירות אשר יש קושי אמיתי להוכיחן, אף על פי שברור כי העבירות נעשו ונעברו, ולפעמים אף קיימת הודאתו של החשוד על כך, אך אין "דבר מה" מסייע, ולפיכך אין אפשרות להוכיח את העבירה. לדעתי, במקרים כאלה המרת העבירה בכופר כסף מחפה על מצב של "פטור בלא כלום" לאדם אשר ביצע עבירה שקשה להוכיחה מבחינה ראייתית משפטית.

7. רישום העבירות ודיווח

בעבירות על חוק העונשין ידוע, כי כאשר אדם מובא לדין בשלבי הטיעון לעונש, מציג התובע את עברו לשופט, והשופט בבואו לקבוע את עונשו של החשוד, מתחשב בעבר פלילי זה (בעגה המשטרית נקרא ר.פ. - רישום פלילי).

לדעתי, יש לקבוע בחקיקה, כי רישום הכופר, המתבצע כיום ממילא, יובא במקרה חוזר לרעתו של אותו חשוד בשעת מבחן, כאשר הוא עובר עבירות נוספות ונשפט עליהן.

8. פרסום

בדברי ההסבר להצעת החוק של השר לשעבר גונן שגב^[115] שהוגשה בזמנו, נטען, כי בעת היא עמדה על הפרק סוגיית מינוי של נושא משרה בכירה בשרות החוץ. בסמוך למינוי נתגלה תשלום כופר מאת המועמד לשלטונות מס הכנסה, גילוי אשר יש בו כדי להשפיע על עצם ההחלטה בדבר המינוי. מן הראוי, כי עניין תשלום הכופר ע"י מועמד לתפקיד ציבורי בכיר או על ידי נושא משרה ציבורית יובא לידיעת הציבור או הגורם הממונה בעוד מועד.

הצעת החוק קובעת חובת דיווח במקרים אלה. כמו כן, מוצע להביא לידיעת הציבור את הקריטריונים והשיקולים לביצוע עסקאות כופר ע"י שלטונות מס הכנסה, המכס ובנק ישראל.

כידוע, הצעת חוק זאת לא עברה ודעתי היא כדעת יוזם הצעת החוק: הכופר הוא חלק ממדיניות ההרתעה של הגופים השונים וככזה הוא חייב גם להישמע ולהיראות ולא רק להיעשות, ובכך תושג מטרתו. זאת, למרות שהנני ער לשוללים את פרסום שמות החשודים ששילמו כופר על הרקע שמוסד הכופר ייאבד מערכו בכך שאם חשוד ידע כי שמו מפורסם ברבים, הרי שיעדיף להתמודד עם אשמתו בין כותלי בית המשפט במטרה להביא לטיהור שמו. אולם מנגד, קיימים רבים אשר הכופר מבחינתם הוא האלטרנטיבה הגרועה פחות לעומת סיכוייו להיות מורשע במשפט הפלילי אשר יתנהל נגדו.

9. הודאת החשוד כתנאי להמרה

במצב הקיים כיום, יש מקרים אשר בהם הרשות עומדת על כך, כי בטרם הגשת הבקשה לכופר יודה החשוד בעבירות שאותן היא מייחסת לו. במקרים אחרים אותה רשות אינה עומדת על הודאה כזאת כתנאי להגשת הבקשה. ההגיון שאחרי הדרישה להודאה מצד החשוד על ידי הרשות הוא בכך, שהבקשה לכופר מוגשת בעקבות מעשה שנעשה, שאם לא כן - מדוע מוגשת הבקשה?

לא נראה לי כי תנאי להמרת העבירה בכסף הוא הודאת החשוד בעבירה, אני לא פעלתי כך ולא הנחתי לפעול כך.

לא אחת הננו נתקלים במקרים בהם אדם מוכן להודות בעבירה אשר לא ביצע והודאתו באה רק על מנת שתתקבל בקשתו לכופר, ובכך יביא לסיומו של ההליך החקירתי שנפתח נגדו. לדעתי, לצד השיקולים שהרשות שוקלת בבואה לקבוע את סכום הכופר הוא חומר הראיות, או לחילופין, תנאי בסיס הוא לבדוק, אם אכן נעברה העבירה אם לאו. לא מעט מקרים הובאו בפני ועדת הכופר של נציבות מס הכנסה של אנשים אשר ביקשו לסיים עניינם בכופר, אולם משהתברר כי אין ממש בחשדות נגדם נסגר תיקם מבלי שתינקט סנקציה כלשהי נגדם, אף לא כופר. מאידך, יש לזכור, כי היחידה החוקרת אינה ממליצה בחיוב בפני ועדת הכופר בגין בקשה לכופר של אדם אשר לא הודה בעבירה. אי ההודאה נתפס בחיי היומיום כאי שיתוף פעולה, ומכאן המלצת היחידה. לפיכך הנני בדעה, כי הודאת החשוד או אי הודאתו לא ישמשו גורם מכריע בשיקולי ועדת הכופר.

10. התחייבות להימנע מעבירה נוספת

בחוקים אחרים, בצד אפשרות להמיר את העבירה בכופר, הסמיך המחוקק את הרשות המינהלית להתנות את המרת העבירה בכופר כסף במתן התחייבות ע"י נותן הכופר שלא לבצע בעתיד עבירות על החוק.

לדעתי, צריכה להיות אחידות בחוקים השונים ולתת את הסמכות לרשות המינהלית לענישה שולית זאת במקביל לתשלום כופר הכסף. מה עוד, שהדבר משמש גם מעין "קנס על תנאי" ויש בו ערך חינוכי, להימנע מעבירות דומות בעתיד, מבחינת "חבר המונחת על הצוואר". הנחיות פנימיות צריכות להסדיר את רישומה של התחייבות זאת ואכיפתה במקרה של הפרה.

11. ערכאת ערעור

כפי שהדגשתי בגוף הרשימה, במצב המצוי, אדם אשר מבקש לערער על החלטה מהחלטות הוועדה, פונה לאותם אנשים ממש שקיבלו החלטה בעניינו ושוטח ערעורו בפניהם. אני סבור, כי רצוי שתוקם ערכאת ערעור, כמו זאת הנהוגה לגבי נושאים שונים בתחומים שונים אשר עליהם מופקדים שלטונות המס[116]. רצוי שהרכב ועדת ערעור כזאת יהיה שונה מאותה ועדה שנתנה החלטתה בשלב הראשון. אפשר שתוקם ועדה כזאת שתשמש כערכאת ערעור לוועדה עליונה, כאשר הוועדה העליונה משמשת כערכאת ערעור לוועדה הרגילה.

סיכום

גם כאשר מטרת נוהג הכופר היתה למנוע מעגל קסמים של גאולת דם, וגם כאשר הכופר חוקק בקונטקסט של חוקים אשר כל מטרתם לכפר על העבירה, הרי שמדובר בתמורה בממון ששילם העבריין במקום עונש בגופו. ניסיתי למצוא מכנה משותף לגבי חומרת העבירה לפי אמות המידה הידועות, ומצאתי שאין קשר בין חומרת העבירה לבין הרשות להמירה בכסף. יש ומצאתי, כי כופר יכול להינתן בגין עבירה מסוג עוון ויש שהוא ניתן גם בגין עבירה מסוג פשע. כך או כך, הסמכות להמיר אישום בכופר כסף נתונה בוויכוח הנסוב גם לגבי עצם הסמכות וגם לגבי התנאים להפעלתה. קיימים שיקולים בעד ונגד, אשר כל אחד מהם משכנע בפני עצמו, ובספרות[117] נערכו דיונים לא מעטים בהיגיון המסתתר אחר כל שיקול, והוויכוח לא תם.

סוף דבר, כופר כסף הוא אמצעי חילופי לניהול תיק פלילי בעבירות על חוקים שונים. קיומו של מוסד זה מעורר בעיות במישור המוסרי, המשפטי והמעשי. במישור המוסרי, על המדינה להתמודד עם מספר שאלות: ראשית, ניתן לטעון כי מתן פטור מההליך הפלילי תמורת סכום כסף הופך את המדינה, במובן מסוים, שותפה לעבירה. מאידך ניתן לטעון, כי זו הדרך היחידה המאפשרת למדינה לגבות לפחות חלק מהחוב מעבריינים אשר אין נגדם מספיק ראיות או שמחמת פגמים פורמליים היו יוצאים זכאים בדן.

טענה נוספת הנטענת כנגד השימוש במוסד הכופר היא, כי בהטלת כופר יש יסוד של "סחיטה". החשוד עומד בפני הברירה לשלם כסף או שיופעל נגדו הליך פלילי. טענה אחרת יוצאת כנגד יצירת אי שוויון בין מי שידו משגת לשלם את הכופר לבין מי שידו אינה משגת.

מבחינה משפטית, נובעת ההתלבטות מן העובדה שמתן סמכות להמיר עבירה פלילית בכופר משמעו העברת סמכות עונשית, שמקומה בידי הרשות השופטת, לרשות המינהלית. המדובר בסמכות משולשת: לקבוע כי אכן האדם עבר עבירה, להסכים להמיר עבירה זאת בכופר ולקבוע את גובה הכופר, כלומר את השיעור הכספי.

במישור המעשי, החוקים המסמיכים להמיר עבירות אינם קובעים הליכים ונהלים להפעלת סמכות זו, ויש חשש שמא לא תופעל הסמכות באופן צודק והוגן כלפי הכל. קיים חשש, כי מתן סמכות כה חמורה לפקיד מינהל עלול לתת בידם כוח רב מדי ולפתוח פתח ללחצים ולפיתויים, שרשות שופטת היתה מחוסנת מפניהם.

בעיה זו חמורה במיוחד בחוקים בהם ניתן להטיל כופר אף בשל חשד בלבד, שם קיים תמיד החשש, כי אדם שהוא חף מפשע יסכים להודות בעבירה מחשש לנזק הציבורי שייגרם לשמו הטוב אם יועמד למשפט.

כך או כך, הצגתי בגוף העבודה את המצב הקיים לעומת המצב הרצוי לדעתי. נדמה לי, שגם הקורא יתרשם כי העובדה שהרשויות שומרות בדבקות על סודיות פעולתם ואופי עבודתם גורמת לגבי המרת העבירות בכופר כסף, גורמת בהכרח להנצחת המצב הקיים ומונעת ביקורת ציבורית ושיפוטית לגבי מוסד זה.

- * האמור במאמר זה מבטא את דעתו הפרטית של הכותב ואינו משקף בהכרח את עמדות אגף מס הכנסה.
1. גדעון, פרוידנברג, "כופר נפש", האנציקלופדיה העברית, כרך כ' ע'ע. 1006-1007
 2. ראה בהרחבה מאמר שכתבתי בנושא, "כופר כסף - מאז ימי המקרא ועד לתקופתנו", פורסם ב"מיסים", דו ירחון לענייני מיסים כרך ט/2, אפריל 1995.
 - [3]. שם, "כופר כסף - מאז ימי המקרא ועד לתקופתנו", עמ' א-80, א-81.
 - [4]. ראה דיון מעמיק בסוגייה וריכוז הדעות במאמרה של נלי מונין, "הכופר בחוקי המיסים - המצב הקיים והצעות לתיקונו" רבעון למיסים, כרך כ' גיליון 77, עמ' 18 דצמבר 1991.
 - [5]. שמעון, שטרית, "כופר כסף - ענישה פלילית בידי המינהל" משפטים, ב' 578.
 - [6]. סעיף 15 לחוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1978, סעיף זה הוסף בתיקון תשמ"ח.
 - [7]. סעיף 25 לחוק מס קניה (סחורות ושירותים), תשי"ב-1952.
 - [8]. סעיף 11 ה לחוק בול בטחון, תשי"ז-1956, הוסף בתשכ"ו, ראה ס"ח תשכ"ו, עמ' 23.
 - [9]. סעיף 231 לפקודת המכס (נוסח חדש), תשי"ז-1957, סעיף 17 לפקודת הכהילים המפוגלים (נוסח חדש), תשי"ט-1959, סעיף 12 לפקודת המלט, 1944, סעיף 49 לפקודת המשקאות המשכרים (יצור ומכירה) (נוסח חדש), תשי"ט-1959. סעיף 29 לחוק הבלו על דלק, תשי"ח-1958, סעיף 65 לפקודת הטבק (נוסח חדש), 1960.
 - [10]. סעיף 221 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (סעיף 79 לפקודת מס הכנסה, 1947, שהכניס את מוסד הכופר לפקודת מס הכנסה, (הוסף בתשט"ו, ראה ס"ח תשט"ו, עמ' 58), סעיף 101 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, וגם בסעיף 60 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, אשר רוקן מתוכו בתיקון 27 ו-28 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, ראה ס"ח 1707 התשנ"ט ע' 133 ו-134 (תיקון עקיף לתיקון מס' 45 לחוק מס שבח), בכך שהועמד שיעורו על שיעור 0%.
 - [11]. סעיף 14 לפקודת היבוא והיצוא (נוסח חדש), התשל"ט-1979, החליף את פקודת הסמכויות בעניין היבוא, היצוא והמכס (הגנה), 1939, אשר סעיף 11 בו דיבר על הכופר.
 - [12]. חלק מהחוקים אשר מנתי בהערת שוליים 9 לעיל, מסדירים גם יצור מוצרים ומכירתם.
 - [13]. סעיף 57 לפקודת הנמלים (נוסח חדש), תשל"א-1971.
 - [14]. בג"צ 361/76, המגדר-ברזלית בע"מ נ' ש' רפאלי רכז ביקורת, אגף גובה המכס, פד' ל"א (3) 281.
 - [15]. ראה לדוגמה סעיף 79 לפקודת מס הכנסה (1947), שהכניס את מוסד הכופר לפקודת מס הכנסה בתשט"ו, ראה ס"ח תשט"ו עמ' 58.
 - [16]. בסעיף 57 לפקודת הנמלים הגביל המחוקק את העבירות שניתן להמירן בכופר כסף לעבירות קנס ולעבירות אליהן מתייחס סעיף 55 לפקודה - היינו, לא יינתן כופר בגין עבירות שוחד והעדפה עפ"י הפקודה.
 - [17]. חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, סעיף 25.
 - [18]. ראה תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987, שם נקבע שהעבירות הבאות בפקודת מס הכנסה לא נכללו בחוק הקנסות המינהליים: סעיפים 216(6), 216א(א), 216ב(א), 216ג, 217 ו-220, ואילו בחוק מע"מ נכללו העבירות 117א(1), 117א(2), 117א(4).
 - [19]. בג"צ 297/82, ברגר נ' שר הפנים, פד' לז' (3) 29.
 - [20]. ראה בג"צ 13/84 אופנת לירם בעמ' ואח' נ' אברהם צרפתי (לא פורסם) ובג"צ 514/95, אחים עופר ואח' נ' נציב מס הכנסה ומנהל אגף המכס והבלו, תקדין עליון 95 (2), 668 וכן בג"צ 1355/92, יהושע פורר נ' נציב מס הכנסה ואח' (לא פורסם).
 - [21]. כפל שיעור הבלו על הדלק, תשי"ח-1958, 29, פי שלוש משווי הטובין או אמצעי התובלה שנעשתה בהם העבירה - סעיף 11 לפקודת היבוא והיצוא (נוסח חדש), תשל"ט-1979.

- [22]. סעיף 221 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961.
- [23]. אברהם אלטר, זאב פלדמן, "קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה", החבק, נציבות מס הכנסה, הוצ' רונן, תל-אביב, עמ' יא/13.
- [24]. הסעיפים המקבילים בפקודת המכס ובחוק מס קניה מעמידים חלופה גם למי שרק נחשד בעבירה, דבר המקל במעט אם כי לא פותר את הבעיה. מי לידי יתקע, שהחשד "ראוי" או "סביר" או "מבוסס" ומהי דרגתו של אותו חשד אשר בהעלאתו מופעלית סמכות הכופר.
- [25]. חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961.
- [26]. חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963.
- [27]. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.
- [28]. גיורא, עמיר, "המרת אישום בכופר כסף, עיכוב הליכים וחנינה", עבירות מס, הוצ' סדן 1992, תל אביב, עמ' 464.
- [29]. שם, חוק מס ערך מוסף, סעיף 121(ב).
- [30]. טופס זה קרוי "כתב התחייבות", (מע"מ/מק), טופס מע"מ 5.
- [31]. חוק מס קניה (סחורות ושירותים), תשי"ב-1952.
- [32]. ראה התוספת לחוק העבירות המינהליות התשמ"ו-1986 וכן סעיף 1(ב)(4) לתקנות העבירות המינהליות, התשמ"ו-1986 וכן התוספת לתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מיסים), התשמ"ז-1987.
- [33]. חוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1987.
- [34]. פקודת המכס [נוסח חדש], תשי"ז-1957.
- [35]. ראה בג"צ 194/93, חכ' גונן שגב נ' שר החוץ, מט' (5) 57.
- [36]. ראה אברהם וינרוט, בועז אדלשטיין, "תשלום כופר כשיקול במינוי לכהונת דירקטור בתאגיד בנקאי", "מיסים" י/1, עמ' א-34.
- [37]. שמעון, שטרית, "כופר הכסף - ענישה פלילית בידי המינהל" משפטים, כרך ב' מס' 3, אוקטובר 1970, עמ' 577.
- [38]. ראה "הצעה להמרת משפט", טופס מע"מ 9 (מהדורה ג).
- [39]. ראה בג"צ 802, 720/80, משה חנום ואח' נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לו' (1) 589.
- [40]. סעיף 65 לפקודת הטבק, סעיף 17 לפקודת הכהילים המפוגלים, סעיף 12 לפקודת המלט, סעיף 49 לפקודת המשקאות המשכרים, סעיף 53 לפקודת הנמלים [נוסח חדש].
- [41]. ראה בהרחבה אמנון רובינשטיין, המשפט הקונסטטיטוציוני של מדינת ישראל, כרך ב' עמ' 747 הוצאת שוקן-1996.
- [42]. בחוקים מסוימים, נוהג המחוקק לאסור במפורש את אצילת סמכות קבלת הכופר: סעיף 64 (ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 הנ"ל, סעיף 111 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, ורכישה), התשכ"ג-1963.
- [43]. שם, ענישה פלילית בידי המנהל, עמ' 590.
- [44]. גדליהו, וינגרד, "כופר כסף", רבעון למיסים, כרך י' גיליון 37-38, דצמבר 1977-תשל"ח, עמ' 61-50.
- [45]. פקודת המלט, פקודת הטבק, חוק למניעת היצף, חוק מע"מ, תקנות סדרי שלטון ומשפט, חוק הבלו על הדלק, פקודת הכהילים המפוגלים, פקודת המכס.
- [46]. דוח גילוי עבירה - טופס מכס 101 (מהדורה ח'), הכולל בתוכו פירוט רב סוג העבירה, מי היוזם, התקופה שבוקרה, מס' תיק מוביל וכן פעולות מיוחדות שבוצעו, הטובין שנתפשו, מקום גילוי העבירה קוד עיסוק של העבריין וכמובן פירטי העבריין ואם מדובר במעורב בעל דרכון זר.
- [47]. ראה פרק ב - מקורות הסמכות, פסקה - כופר כסף בחוק מע"מ לעיל.
- [48]. חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985.
- [49]. טופס כתב מינוי ועדה - טופס מב' 307 (מהדורה ב).
- [50]. ראה הוראת התאמ"ו 20.203.4.
- [51]. הוראות התאמ"ו אינן מתייחסות לדיון מחודש אך גם אינן אוסרות זאת.
- [52]. חוק הפיקוח על המטבע, תשי"ח-1978, סעיף 15.
- [53]. פקודת הנמלים (נוסח חדש), תשל"א-1971.
- [54]. חוק רישוי שירותי תעופה, תשכ"ג-1963.

- [55]. שלטונות מס הכנסה פירסמו מדיניותם הכללית ומבלי לפרטה לגבי הכופר על רקע ובנסיבות עתירתם של יהושע פורר ויולי עופר.
- [56]. בג"צ 5537/91, אליהו אפרתי נ' כרמלה אוסטפלד ואח', מו (3) 501.
- [57]. פקודת הפרשנות [נוסח חדש].
- [58]. ע"א 421/66, מדינת ישראל נ' האז, פ"ד טו' 2193, 2204-2205.
- [59]. א. מגן, "והוא רחום יכפר עוון", פורסם ברבעון "מיסים", הרבעון הישראלי למיסים, כ"ד 96.
- [60]. שם, אפרתי נ' אוסטפלד, עמ' 515 א-ב.
- [61]. פרט אולי לקריטריונים כלליים ביותר שנוולדו עקב אילוץ בג"צ כאמור, והמתייחסים למצבים לחיוב או לשלילה שבהם נציבות מס הכנסה נעתרת או דוחה בקשה לכופר.
- [62]. אני ער לכך, כי ישנה דעה בנציבות מס הכנסה כי אין ועדת כופר כלל, והחברים המשתתפים בקביעת סכומי הכופר הינם "יועצים" בלבד לסגן נציב מס הכנסה לחקירות אשר לו כאמור נתונה סמכות הכופר. לדעתי, בדעה זאת אין ממש מאחר שדרך התנהלות הוועדה וכך חתימות חבריה, כל אחד במקומו, בטופס ההחלטה המתאים לא מצביעים על כך שמדובר במחליט יחיד ובסדרה של יועצים.
- [63]. שם, בג"צ ח"כ גונן שגב נ' שר החוץ ואח', עמ' 62.
- [64]. כך לדוגמה, בסכום שבין 50,000-100,000 ש"ח יוצע כופר בשיעור מ-25% ומעלה ובתיקים שבהם סכום המס הפלילי הוא מעל 100,000 ש"ח, הכופר ינוע מ-30% ומעלה.
- [65]. במקרים מסוימים הוטל סכום כופר בסך 1 ש"ח בתיק חקירה אשר הסכומים שהועלמו בו היו מאות אלפים של שקלים ומשיקולי החקירה היה עניין לעודד את מקבל הכופר (בתנאי שאיננו העברייני העיקרי) לשתף פעולה עם רשויות החקירה ולסייע בהשגת ראיות הנדרשות בכדי להעמיד לדין אחרים אשר חלקם המדויק אינו ידוע. במילים אחרות, בשל שיקולי כדאיות חקירתיים הסתיים תיקו של חשוד בעבירות מס חמורות בכופר כסף בסך 1 ש"ח, וכך נקנה שיתוף פעולתו עם החוקרים בתיק.
- [66]. בשנים האחרונות רוב כתבי האישום בעבירות על פקודת מס הכנסה, כולל עבירות מסוג פשע (סעיף 220 לפקודת מס הכנסה) מוגשים בפני בימ"ש שלום. בעבר, עבירות כאלה הוגשו לבית המשפט המחוזי.
- [67]. ראה פסיקתו של בימ"ש שלום בטבריה, ת"פ 2821/97, מדינת ישראל - מע"מ טבריה נ' ניאז תאופיק נאבסו, "מיסים" יב/2 אפריל 1998. וכן פסיקתו של בימ"ש שלום בירושלים ת"פ 1912/96, מדינת ישראל נ' יוסף סאסי, לא פורסם. וכן, ע"פ 132/57, בנימין נכט נ' היועמ"ש, פ"ד יא' (2) 1544. וכן, ע"פ 450/77, ברוך בעל-טכסא נ' מדינת ישראל, פ"ד לב' (2) 156. וכן, ת"פ 343/91, מדינת ישראל נ' קיפר אשדוד (1980) בע"מ ואח', "מיסים" ח/4-ה-429. וכן ע"פ 244/73, רבר נ' מדינת ישראל, פד"י כח' (1), 798, 803 ופסקי דין אחרים.
- [68]. קובץ הרצאות בימי עיון לשופטים, תשל"ו-לז' 23 צוטט בפס"ד ברגר, ראה הערת שוליים 69.
- [69]. בג"צ 237/82, ברגר נ' שר הפנים, פ"ד לז' 29(3).
- [70]. חוק לתיקון סדרי מינהל (הנמקות), תשי"ט-1959, סעיף 2.
- [71]. בג"צ 155/64, יואל שוורץ נ' שר הביטחון, פד"י יח' (2) 658, וכן י. אהרונסון, "חוק ההנמקות הלכה למעשה", נתיבי ארגון ומינהל, חוברת 3 יולי 1969, עמ' 32.
- [72]. שמעון שטרית, "כופר כסף - ענישה פלילית בידי המינהל", משפטים, ב' 577.
- [73]. ראה פרק ה' ו-ו' לעתירתו של יולי עופר נ' נציב מס הכנסה (הערת שוליים 76), שיאות להשית עליו כופר כסף כמו לשמונה חשודים נוספים באותה פרשה אשר כונתה אז ע"י העיתונות "פרשת ההתרמות" שעניינם הסתיים בכופר כסף.
- [74]. ראה לדוגמה, סעיפים 231, 232, 234, ו-235 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961.
- [75]. ראה סעיף 2(7), 2(9), 2(10) לחוק הגנת הפרטיות, התשמ"א-1981.
- [76]. בג"צ 514/95, אחים עופר ואח' נ' נציב מס הכנסה ומנהל אגף המכס והבלו, לא פורסם.
- [77]. בג"צ 5537/91, אפרתי נ' אוסטפלד, פ"ד מו' (3) 501.
- [78]. בג"צ 329/81, מירה נוף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד לז' (4) 326.
- [79]. סעיף 15 לחוק הקנסות המינהליים הנ"ל.
- [80]. בג"צ 337/66, עיזבון קלמן פיטל נ' ועדה השומה, פד"י כא' (1) 69.
- [81]. בג"צ 142/70, שפירא נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין, פד"י כ"ה (1) 325.

- [82]. למיטב ידיעתי, לא היו הרבה עתירות לבג"צ בנושא הכופר ואילו הבודדים שהוגשו, ברובם ככולם חזרו בהם העותרים מעתירתם לאחר שהוברר להם שלא יוושעו מעתירתם, את אלה ניתן לסכמם ב-
- בג"צ 720/80, חנום נ' מנהל המכס והבלו, פד"ל לוי (1) עמ' 589-597.
 - בג"צ 13/84, אוסנת לירם ואח' נ' אברהם צרפתי, לא פורסם.
 - בג"צ 1355/92, יהושע פורר נ' נציב מס הכנסה ואח', לא פורסם.
 - בג"צ 514/95, אחים עופר נכסים (1957) בע"מ ואח' נ' נציב מס הכנסה ואח', לא פורסם.
 - [83]. בג"צ 935/89, גנור נ' היועמ"ש, פ"ד מד' (2) 485, עמ' 512.
 - [84]. בג"צ 953/87, א. פורז עו"ד נ' שלמה להט ואח', פד"מב' (2) 309 ובג"צ 1/88, סיעת העבודה בת"א יפו ואח' נ' מועצת עיריית ת"א יפו ואח', פד"מב' (2) 309.
 - [85]. בג"צ 425/89, ג'מאל עבד אלכאדר, מחמוד צופאן ואח' נ' הפרקליט הצבאי הראשי, הרמטכ"ל ואח', פד"ל כג' (4) 735.
 - [86]. בג"צ 52/91, עתידות - קופת פנסיה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד מה' (3) 519, 529.
 - [87]. בג"צ 381/91, גרוס נ' משרד החינוך והתרבות, פ"ד מו' (1) 53 עמ' 88.
 - [88]. לעניין משוא פנים ראה בג"צ 174/54, שימל נ' הרשות המוסמכת ועדת הערעור, פד"י ט' 459. לצורך חוק להסדר תפיסת מקרקעין בשעת חירום, ראה בג"צ 279/60, אולמי גיל נ' יערי ועיריית ת"א, פד"י טו' 673. ולעניין זכות השמיעה ראה בג"צ 39/58, יונה ברמן ואח' נ' שר הפנים, פד"י יב' 1949. בג"צ 126/58, אשר נ' שרת החוץ, פד"י יג' 144. וראה בעניין כללי הצדק הטבעי גם בג"צ 150/59, ועדת עדת הספרדים נ' בית הדין הרבני האזורי בירושלים, פד"י טו' 106. כאשר התיר המחוקק לרשות מנהלית, בעלת פונקציה מעין שיפוטית, "לסטוט מדקדוקי דיון ודיני ראיות", פירשו בתי המשפט היתר מעין זה באופן שאינו מתיר לרשות המנהלית לסטוט מכללי הצדק הטבעי ראה לעניין זה, ע"א 279/56, הרשקוביץ נ' קצין התגמולים, פד"י י"א 35.
 - [89]. שם, פס"ד המגדר-ברזלית נ' שלמה רפאלי ואח' עמ' 301.
 - [90]. ע"א 183/69, עיריית פתח תקווה ואח' נ' אברהם טחן, פד"י כ"ג (2) 398. באותו מקרה פוטר עובד על ידי העירייה מבלי שניתנה לו הזדמנות להשמיע טענותיו. במקרה אחר נפסק, כי לעניין חובת העירייה לשמוע את העובד, לא די במה שהובא לפני בית הדין המשמעתי, כשהפיתור נעשו לאחר שנתקיים דיון בעניין לפני בית הדין, ראה בג"צ 392/67, פנץ נ' עיריית תל אביב, פד"י כב' (1) 429.
 - [91]. שם, שטרית "כופר כסף - ענישה פלילית בידי המינהל", עמ' 584.
 - [92]. בג"צ 3/58, 9/58, יונה ברמן ואח' נ' שר הפנים, "יצהר" חרושת שמנים ישראלית בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד יב' 1508 1493, פ"ע לו' 90.
 - [93]. בג"צ 174/54, ישראל שימל נ' רשות מוסמכת לצורך הסדר תפיסת מקרקעים ואח', פ"ד ט' (1) עמ' 459.
 - [94]. בג"צ 469/74, שמואל גונן - אלוף נ' ועדת החקירה יום כיפור ו-6 אח', פד"ל כט' (1) 635.
 - [95]. בחרתי לערוך את ההשוואה בהתאם למדיניות מס הכנסה מאחר והנתונים מרוכזים יותר ולאור נגישותי אליהם.
 - [96]. מכתבו של מר משה גביש נציב מס הכנסה דאז מתאריך 11.5.92 אל גב' נילי ארד, מנהלת מח' הבג"צים בפרקליטות המדינה דאז, בעניינו של יהושע פורר בעקבות הבג"צ שהגיש.
 - [97]. שם, חנום נ' מנהל המכס, עמ' 597.
 - [98]. ת"פ 470/86, מדינת ישראל נ' כברה שלמה, "מיסים" ה/3 עמ' 170.
 - [99]. נתוני שנת 2000 לעומת שנת 1999 פורסמו ונדונו בכנס הנהלת אגף מס הכנסה שנערך בנצרת בתאריך 12.2.01, במסגרת הדיונים לתוכנית העבודה לשנת 2001.
 - [100]. זאת לאחר נטרול קנס בסך 7 מליון ש"ח שניתן בפס"ד בזל.
 - [101]. גם בשנה זאת נוטרל קנס בסך 8.6 מליון ש"ח שהוטל בתיק פרומדיקו.
 - [102]. זאת בהתחשב בנתון המופיע בהערת ביניים 100.
 - [103]. זאת בהתחשב בנתון המופיע בהערת ביניים 101.
 - [104]. גיורא עמיר, "עבירות מס", הוצאת סדן, תל אביב 1992, עמ' 372.
 - [105]. ע"פ 4950/91, מדינת ישראל נ' בנימין ויזל, פ"ד מ"ו (1) 566.
 - [106]. ע"פ 522/82, סעיד עזאם נ' מדינת ישראל, פ"ד לו' (4) 411.
 - [107]. ע"פ 624/80, חב' וייס ארנסט בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד ל"ה (3) 211.
 - [108]. שם, עמ' 217.

- [109]. פסק הדין שניתן בבית משפט המחוזי בתל אביב, ת"פ 1/91, מדינת ישראל נ' בנימין ויזל, פורסם בקובץ פירסומים פנימיים של נציבות מס הכנסה, פד"פ, כרך ד' 3-4, התשנ"ג-1992 עמ' 99.
- [110]. שם, עמ' 44.
- [111]. תופעה שנדונה בהרחבה בהרצאתו של רון שפירא, בסמינריון "עבירות הצווארון הלבן", מיום 10.11.00, במסגרת לימודי התואר השני, אוניברסיטת בר אילן.
- [112]. עבירה לפי סעיף 117(ב) לחוק המע"מ הינה כידוע עבירה מסוג פשע ומקבילה בחומרתה לעבירה על סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, שאף היא עבירת פשע. ועבירות אלה, כאמור, ניתנות להמרה בכופר.
- [113]. עבירה על סעיף 98(ג) לחוק מס שבח הינה, כידוע, מסוג עוון אולם ביסודות העבירה קיימים אלמנטים של מרמה, או עבירה על סעיף 98(ב) לאותו חוק אשר יש בה אלמנטים של עבירת תקיפה שעל פי חוק העונשין.
- [114]. כגון הוועדה לקבילות פנקסים עפ"י סעיף 130 לפקודת מס הכנסה.
- [115]. גונן, שגב, הצעת חוק הכופר (אמות מידה ופרסום), התשנ"ג-1993, הוגשה ליו"ר הכנסת והסגנים והונחה על שולחן הכנסת ביום י' בשבט התשנ"ג - 1.2.93.
- [116]. כמו לדוגמה, ועדת ערר לענייני מס שבח המורכבת משופט בית המשפט ושני נציגי ציבור. וכן ועדת ערר למס רכוש ופיצויים המורכבת מעורך-דין ומשני בעלי מקצוע שמתעסקים בתחום, כמו שמאי מקרקעין.
- [117]. גיורא, עמיר, המרת אישום בכופר כסף "עיכוב הליכים וחנינה", עבירות מס, הוצ' סדן 1992, ת"א, ע'ע 166-161.