

גביית מס רכוש על מקרקעין

עד סוף שנת המס 1967 נגבו מבעלי מקרקעין מסים משני סוגים: מס רכוש ממשלתי בהתאם לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א—1961, וארנונת רכוש של הרשות המקומית בהתאם לפקודת העיריות ולפקודת המועצות המקומיות והצווים שהוצאו לפיהן. על פי חוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 4), תשכ"ח—1968, והחוק לתיקון פקודת העיריות (מס' 8) (ביטול ארנונת רכוש), תשכ"ח—1968, ששניהם נתקבלו בכנסת ב-26.3.1968, מוזג מס הרכוש הממשלתי עם ארנונת הרכוש החל משנת המס 1968, וארנונת הרכוש בוטלה כמס נפרד. בדברי ההסבר להצעת התקציב לשנת 1968/69 צוין, שלפני תיקון החוק היו קיימים שיעורי מס אפקטיביים שונים מחמת ההבדלים בהערכות ובשיעורים ברשויות המקומיות השונות ושיעור המס האפקטיבי הממוצע על מבנים ודירות היה 2.3% ועל קרקעות — 5.5% מערך הנכס (לפי הערכת האוצר). בחוק המתוקן נקבעו שיעורי מס גבוהים מאלה, שהיו קיימים עד אז בגביית מס רכוש ממשלתי, כדי להתקרב בדרך זו לסכומים, שנגבו בעבר משני סוגי המס גם יחד. השיעורים החדשים שנקבעו היו: לגבי קרקע באזור עירוני 2.5% במקום 1.5%; לגבי בניין עירוני ובניינים מסוגים אחרים 2% במקום 1.2%; לגבי בניין עירוני או תעשייתי המושכרים בשכירות, שחוק הגנת הדייר חל עליה, 1.5% במקום 0.6%.

בחוק התקציב לשנת 1968/69 נקבע אומדן ההכנסה ממס רכוש בסך 241 מיליון ל"י. לפי הנתונים של מינהל הכנסות המדינה, 157 מיליון ל"י מתוך סכום זה מתייחסים למס רכוש על מקרקעין, והיתרה למס על ציוד ומלאי, נכסי דלא נידי קלאיים ורכב. ההכנסה למעשה ממס על מקרקעין בשנת 1968/69 הגיעה ל-94 מיליון ל"י, דהיינו 60% מהאומדן בלבד. באוקטובר 1969 בדק משרד מבקר המדינה במינהל הכנסות המדינה את אופן הכנת אומדן ההכנסה ממס רכוש על מקרקעין בעקבות איחוד הגבייה של מסי הרכוש, ואת הסיבות להפרש שבין האומדן לבין ההכנסה למעשה.

במינהל הכנסות המדינה לא נמצאו מסמכים, שמהם ניתן היה לקבוע, כיצד נערך אומדן ההכנסה ממס רכוש על מקרקעין. המינהל הודיע, כי בעתיד יישמרו המסמכים המשמשים לעריכת האומדנים כדי לאפשר בדיקה לאחר מכן ועדכון האומדן במידת הצורך.

בעקבות פגיתו של משרד מבקר המדינה מאוקטובר 1969 ערך מינהל הכנסות המדינה שחזור האומדן, שממנו עולה, שהאומדן לא התבסס על השיעורים, שנקבעו בתיקון לחוק, אלא על שיעורי המס האפקטיביים הממוצעים, שהיו קיימים בשנת המס 1967, וזאת הסיבה העיקרית להפרש הגדול בסך 63 מיליון ל"י. אמנם חוק מס רכוש וקרן פיצויים (תיקון מס' 5), תשכ"ט—1969, הגביל בתנאים מסוימים את גובה מס הרכוש על מקרקעין עד כדי הסכום, שבעל המקרקעין היה חייב לשלם בעד מס רכוש וארנונת רכוש בשנת המס 1967, אך הירידה בהכנסות מחמת הגבלה זו הייתה קטנה, ולפי הערכת מינהל הכנסות המדינה הסתכמה בפחות מ-10 מיליון ל"י.

הביקורת הצביעה על כך, שבעת הכנת אומדן ההכנסות לחוק התקציב ובדברי ההסבר, היה ברור, שבתיקון מס' 4 לחוק מס רכוש לא ייקבעו השיעורים האפקטיביים הממוצעים, אלא שיעורים יותר גמורים, ועל מינהל הכנסות המדינה היה לתקן בעוד מועד את אומדן ההכנסות לפי השיעורים, שהציעה הממשלה בהצעת החוק. חשוב, שבעת הדיון על התקציב יהיה בפני המחוקק אומדן מציאותי ככל האפשר, של המקורות, שיעמדו לרשות הממשלה לביצוע התקציב (ראה עוד בדו"ח זה, בפרק הדן במשרד האוצר, עמ' 28).

מכס — מחסנים רשויים

לפי פקודת המכס רשאי מנהל המכס להחזיר אחסנת טובין מיבוא במחסנים רשויים (מחסני ערובה) ולדחות את תשלום המסים החלים עליהם עד למועד שחרורם; תקופת האחסנה היא עד שנה אחת והמנהל רשאי להאריכה. הסדר זה נועד להקל מעל יבואנים של מוצרי ייצור או של מוצרי תצרוכת לשוק המקומי במימון המלא, שהם מחזיקים מעבר לצריכה השוטפת, כדי שיוכלו ליהנות מחסכון בהוצאות הובלה, ומתשגת הנחות מסחריות על ידי קניית טובין בכמויות גדולות. האחסנה במחסנים רשויים גם מאפשרת להם ויטות קניותיהם בהתחשב במצב השווקים. לגבי מוצרי יבוא לשם יצוא קיימים סדרי אשראי אחרים, שאינם מחייבים אחסנתם במחסנים רשויים.

המחסנים הרשויים הם משני סוגים עיקריים: מחסנים כלליים, המשמשים לאחסנת טובין על ידי כמה יבואנים; מחסנים פרטיים, המשמשים לאחסנת טובי יבוא של בעל הרשיון בלבד (יצרן או יבואן). במחסנים פרטיים מאוחסנים בדרך כלל חומרי גלם, מכוניות חדשות מיובאות, דלק ושמן סיכה, סחורות יבוא המיועדות לאספקה לאוניות ולאווירונים. להלן נתונים על מספר המחסנים הרשויים לסוגיהם, לפי אזורים בתי המכס, בשנת 1969.

סוג המחסן והטובין המאוחסנים בו	ירושלים	תל אביב	חיפה	לוד	ס"ה
כללי	2	24	17	1	44
פרטי:					
חומרי גלם ומוצרי ביניים	3	31	20	—	54
מכוניות חדשות	3	24	10	—	37
דלק ושמן סיכה	2	1	5	1	9
טובין אחרים	1	1	—	6	8
ס"ה מחסנים פרטיים	9	57	35	7	108
ס"ה מהסנים	11	81	52	8	152

הפיקוח על המחסנים הרשויים הוא בידי יחידות הפיקוח ומחלקות המצהרים (המניפסטים) בארבעה בתי המכס, שבהם 43 עובדים (17 בתל אביב, 22 בחיפה, 2 בירושלים ו-2 בלוד).

בחדשים מאי—אוקטובר 1969 בדק משרד מבקר המדינה בהנהלת האגף ובבתי המכס את דרכי הטיפול במחסנים רשויים.

מתן רשיונות למחסנים

המסים הנגבים מהטובין העוברים במחסנים הרשויים הם בהיקף של 300 עד 350 מיליון ל"י בשנה. במסגרת המדיניות המוניטרית של הממשלה פעל האגף להאטת הגידול במספר המחסנים הרשויים, ובעיקר לגבי המחסנים הפרטיים, שהביקוש להם היה יותר גדול, כיוון שהאחסנה בהם זולה יחסית. פעולה זו נעשתה בדרך של התנאות תנאים לפתיחת מחסנים חדשים וקביעת שיעורי אגרות גבוהים לפתיחת מחסנים.

על פי פקודת המכס רשאית הממשלה לקבוע בתקנות תנאים, שלפיהם ניתנים רשיונות למחסן. בתקנות המכס מוזכרים התנאים הטכניים, שעל גובה המכס לאשר את קיומם לצורכי פתיחת מחסן — התאמת הבניין לשמש כמחסן בכל הנוגע לאיתורו, מבנהו, הבטיחות בו וסידוריו הפנימיים. האגף התנה את אישורו לפתיחת מחסנים בתנאים נוספים, שנכללו בתחילת שנות הששים בתדריך פנימי של האגף. לגבי מחסן כללי נקבע גודל מינימלי של 1,000 מ²; לגבי מחסן פרטי שבבעלות יצרן, הממשל לאחסנת חמרי גלם ומוצרי ביניים (להלן — מחסן של יצרן) נקבע, שיאוחסנו בו טובין, שהמסים עליהם יהיו בשיעור של 30% לפחות מערכם.

1. לגבי מחסנים של יצרנים לא הקפיד האגף, עד שנת 1966, על ההגבלה שקבע, והסכים עד אותה שנה לראות כמסים גם תשלומי חובה המשתלמים לקרנות השוואה ענפיות. הוא אישר, למשל, בשנים 1965 ו-1966, הקמת מחסן רשוי לשלושה מפעלים בענף הטכסטיל, שעל הטובין המאוחסנים בהם שולמו תשלומי החובה בלבד, ושיעורי התשלומים בגינם היו קטנים מ-30%. החל בשנת 1966, עם ריבוי הבקשות למחסנים מהסוג האמור, התחיל האגף להקפיד על קיום התנאי, ולא הסכים עוד לראות את תשלומי החובה כמסים. בשנת 1968 דחה האגף בקשות של ארבעה מפעלים אחרים בענף הטכסטיל בנימוק, שעל הטובין משתלמים תשלומי חובה בלבד. האגף גם דחה בקשה של מפעל נוסף באותו ענף בנימוק, שהמסים על הטובין שבמחסנו אינם מגיעים ל-30%; בקשה של מפעל מענף אחר, שממוצע המסים על הטובין שבו היה גבוה מ-30%, נדחתה גם היא בנימוק, ששיעור המסים על רוב הטובין קטן מהדרוש.

2. כדי לצמצם את מספר המחסנים הרשויים דן האגף, בשנים 1966—1969, בקביעת תנאים נוספים על התנאים האמורים. הנושא נבדק על ידי היחידה הכלכלית, בהתייעצות עם בנק ישראל, ונבחנו גם ההשפעות, שיהיו לשינוי בתנאים לגבי המחסנים הקיימים. בתזכירה מינואר 1968 הוצעו שני תנאים חדשים לפתיחת מחסנים: הסכום השנתי של מסי היבוא על הטובין העוברים את המחסן יהיה גבוה מ-300,000 ל"י, והוא יהיה לפחות 5% ממחזור המכירות השנתי של המפעל; יישאר בתוקף התנאי של שיעור מסים מינימלי של 30% מערך הטובין. אשר למחסנים הקיימים הוצע בתזכיר, שיש לבדוק בעת חידוש הרשיון את קיום התנאי בדבר שיעור מסים של 30%, ולהחיל עליהם את התנאים הנוספים תוך שלוש שנים. לפי חישובים, שערכה היחידה, היתה הפעלת תנאים אלה באותה עת מביאה לסגירת 19 המחסנים הקיימים מבין 33. בתחילת 1969 אישרה הנהלת האגף תנאים אלה, וביוני 1969 הם נכללו בתדריך של האגף. עד גמר הביקורת לא החליט האגף, כיצד ובאיזה מועד יופעלו התנאים החדשים לגבי מחסנים קיימים.

לקיום מחסן של יצרן נודעת השפעה לא מבוטלת מבחינת הוצאות המימון על החזקת המלאי, ויש למנוע מתן יתרון עסקי בנסיבות דומות למפעל אחד על פני מפעלים אחרים. בהתחשב בכך מן הרצוי, לדעת הביקורת, שהאגף יעשה במידת האפשר, להשוואה של התנאים לאחזקת מחסן רשוי, בין מחסן קיים לבין מחסן חדש, במיוחד במסגרת אותו ענף.

אגרות הרשיון

שיעורי האגרות נקבעו בתקנות המכס. בסוף 1967 הותקנה תקנה בתוקף למפרע מ-1.1.1966, שלפיה נקבעה האגרה לפתיחת מחסן כללי חדש בירושלים עד סוף 1967 בסך של 2,500 ל"י במקום סך של 5,000 ל"י, שהיה גובה האגרה באזורים האחרים בשנת 1966. תקנה זו באה לאפשר החזרת 2,500 ל"י לחברה, שהיא בעלת מחסן כללי בירושלים. אותו מחסן הוקם

ב-1966 בתמיכתו של אגף המכס, שהיה מעוניין בפינוי מחסנו באותה עיר. במקרה זה הותקנה תקנה בתוקף למפרע, שמטרתה לאפשר מתן סובסידיה לאותה חברה; דבר זה נעשה אף כי מדובר בסכום נמוך יחסית.

ערבויות

לפי תקנות המכס על בעל רשיון מחסן לתת ערבות, לפי דרישתו של גובה המכס, להבטחתו של המכס ושל כל תשלום אחר החלים על הטובין. בתדריך הפנימי של האגף נקבעו סכומי הערבות הבנקאית, או של חברת ביטוח, בהתאם לסוג המחסן ולסוג הטובין: הערבות למחסנים כלליים נקבעה ב-20,000 ל"י, ולמחסנים פרטיים בגובה המס המוטל על הטובין המאוחסנים בהם בכל זמן שהוא. לגבי מחסנים לטובין לייצור של סגירות, של ממתקים ושל מוצרי קפה, לדלק ולשמני סיכה נקבע שהערבויות ייקבעו על ידי הנהלת האגף בעת אישורו העקרוני של המחסן.

גובה הערבויות הבנקאיות או של חברות ביטוח נע בין 5,000 ל"י ל-800,000 ל"י למחסן. לגבי חלק מהמחסנים דרש האגף ערבויות בנקאיות בגובה מלוא המס, החל על הטובין, ולגבי חלק אחר הסתפק האגף בערבויות בנקאיות, שכיסו רק חלק קטן ממסים אלה, והיתר כוסה בערבויות עצמיות של בעלי המפעלים. מתיקי האגף לא ניתן היה לעמוד על הנימוק לשוני הרב שבגובה הערבות בין המחסנים שבענפים שונים, ולעתים אף בין מחסנים שבאותו ענף.

מאחר שהמצאת ערבויות בנקאיות מגדילה את הוצאות המימון ומביאה לניצול חלק מהאשראי שהיצרן יכול להשיג (עד כה לא היה צורך לממש ערבויות), המליץ משרד מבקר המדינה על בדיקה מחדשת של שיעורי הערבויות הבנקאיות הנדרשות מהמפעלים, תוך התחשבות במידת הסיכון הקיימת לפי הענפים והמפעלים השונים. האגף הודיע, כי יבדוק את הנושא מחדש במטרה לקבוע קריטריונים אחרים לגובה הערבויות לגבי הטובין שבמחסנים הרשומים.

הפיקוח על מחסנים רשומים

שתי שיטות עיקריות לפיקוח על המחסנים: פיקוח פיסי — על ידי נוכחות קבועה של פקיד מכס במחסן; פיקוח דוקומנטרי — על ידי בדיקת דו"חות תקופתיים על תנועת המלאי ועל ידי אישורי רואה חשבון על ספירת המלאי פעם עד פעמיים בשנה, תוך שילוב של ביקורות פתע ובדיקות מלאי מדגמיות על ידי המפקחים. במחסנים הכלליים מקובל בדרך כלל הפיקוח הפיסי, ובמחסנים הפרטיים — הפיקוח הדוקומנטרי. בשנים 1968—1969 נבדקה על ידי האגף הצעה בדבר הפעלת השיטה הדוקומנטרית גם במחסנים כלליים, ובתחילת 1969 הונהג פיקוח זה, באורח נסיוני, בשמונה מחסנים באיזור תל אביב.

1. הביקורת העלתה ליקויים בפיקוח על המחסנים באחד האזורים.

(א) במחסן כללי אחד לא הונהגו סדרים נאותים לאחסנת הטובין — דבר שמנע קיום פיקוח על מלאי הטובין. האגף עמד על כך עוד ביוני 1966 ותבע מבעלי המחסן מפעם לפעם לשפר את סדרי האחסנה. אף כי דרישות האגף לא נענו, לא נקט האגף את האמצעים העומדים לרשותו. שטחו של המחסן מגיע רק למחצית השטח הנדרש ממחסנים אחרים. עם הקמת המחסן אמנם קיבל האגף התחייבות מבעלי המחסן להרחיב את שטחו, אך האגף לא הקפיד על ביצוע דרישה זו. השטח המצומצם הוא אחת הסיבות לסדרים הלקויים במחסן.

(ב) במחסן אחר בענף המזון לא נערכו ביקורות מאז 1967. בעלי המפעל העבירו אמנם לאגף דו"חות מלאי חודשיים, אך לא המציאו אישורי רואה חשבון על ספירות מלאי, כנדרש בהוראות.

(ג) במחסן טובין בענף האלקטרוניקה, שהוקם ב-1967, גילו עובדי האגף בכמה בדיקות, שנערכו החל באוקטובר 1967, שהוצאו מתוכו כמויות ניכרות של חלקים בלא שחורר מהמכס ובלא תשלום המסים. לגבי חלק מהבדיקות המציאה החברה בעלת המחסן לפי דרישת האגף הסברים לחוסר, ולגבי החלק הנותר לא נדרשה להמציא הסברים. האגף לא נקט את האמצעים המקובלים במקרים מעין אלה, כגון גביית קנסות, כפי שעשה במקרהו של מחסן חברה במחוז אחר.

2. נמצאו ליקויים בפיקוח על המחסנים של מפעלים להרכבת מכוניות. במפעלים אלה נחשב כל שטח המפעל כמחסן רשוי. המסים משתלמים רק לאחר הוצאת המכוניות מהמפעלים.

(א) לגבי מפעל אחד לא הקפיד האגף על קבלת אישורי רואה חשבון בדבר מלאי חלקי העזר. הדו"חות התלת-חודשיים של החברה לא הועברו לבדיקה ליחידת המצהרים שבמחוז.

(ב) במחסן של מפעל הצטברו עודפים ניכרים של חלקי חילוף, שצורפו בטעות על ידי הספקים למערכות המפורקות, שנשלחו מחוץ לארץ, או שנמצאו בלתי מתאימים למפרטי הייצור, ובגלל ערכם הנמוך יחסית לא הוחזרו. האגף קבע אמנם למפעל, בתחילת 1968, נהלים לפיקוח על הטובין האמורים, אך עד למועד סיום הביקורת, לא עלה בידו להבטיח את קיומם.

מכס – הארכת זכויות של סטודנטים עולים

לפי צו תעריף המכס והפטור (החלפת התוספת) (הוראת שעה), תשכ"ו–1966, ולפי צו מס קנייה (פטור), תשכ"ב–1962, זכאי עולה או תושב ארצי (להלן – נכנס) לפטור על חפצים אישיים וחפצים ביתיים, שלא הובאו עמו, אם ייבאם תוך שלוש שנים מיום כניסתו לארץ; כן זכאי הנכנס, תוך שנתיים, לתשלום מוקטן של מכס על יבוא רכב. מנהל המכס רשאי לתת פטור, אם ראה טעמים מיוחדים לכך, גם אם הנכנס לא ייבא את חפציו בתקופות שנקבעו בצווים.

במסגרת מדיניות, שנקבעה באמצע 1968, למתן הקלות נוספות לעולים, אצל מנהל המכס, באוגוסט 1968, מסמכותו לגבי המכס, והתיר להם להאריך את תקופת הזכאות של סוגי נכנסים לישראל גם מעבר לתקופה, שנקבעה בצווים. הגוברים הוסמכו, בין היתר, להאריך למשך שנה נוספת את התקופה לגבי נכנסים שהם סטודנטים, שבמשך השנה הראשונה לכניסתם היו תלמידים מן המגין במוסד להשכלה גבוהה בארץ, ולמדו במשך תקופה, שאיננה עולה על שלוש שנים, ובתנאי שהם לא ניצלו קודם לכן את זכויותיהם. במחצית הראשונה של 1969 העביר האגף פעמיים הנחיות נוספות לגבי המכס בעניין הטיפול בסוגים מיוחדים של נכנסים, שלפיהן הוארכה התקופה של ניצול זכויות על ידי סטודנטים עד לשנה מתום תקופת הלימודים, בלא להגביל את מספר שנות הלימוד. ההנחיות קיבלו תוקף חוקי בתיקונים לצווים מיום 4.9.1969, אך בשינויים אחדים: התקופה מתאריך הכניסה לארץ ועד לתחילת הלימודים הוארכה ל-18 חודש (במקום שנה), ומאידך הוגבלה תקופת הלימודים, לצורך ניצול זכויות, לחמש שנים, כאשר לגבי מקצועות מסוימים רשאי המנהל לאשר

תקופת לימודים ארוכה יותר. במסגרת זו הוארכה תקופת הלימודים המותרת לסטודנטים לרפואה לשבע שנים.

בעקבות תלונות של סטודנטים עולים, שהגיעו למשרד מבקר המדינה, נבדק בנובמבר 1969, בהנהלת האגף, בבתי המכס ביפו ובחיפה ובתחנת המכס בירושלים, ביצוע ההנחיות.

1. במשך יותר משנה, עד לתיקון הצווים, פעל אגף המכס על פי הנחיות פנימיות, שהועברו לגובי המכס ללא חתימה וללא תאריך, בלא שהביאן לידיעת ציבור המעוניינים.

האגף, בתשובתו למשרד מבקר המדינה, הסביר, שההנחיות שימשו בעיקר לצבירת נסיון, ולאור הלקח, שנלמד מערעורי הפונים, נוצרו תקדימים, שהובאו מפעם לפעם לידיעת גובי המכס. ההנחיות אמנם לא פורסמו ברבים, אך הוראת הצו, שלפיה רשאי המנהל להעניק פטור, אם ראה טעמים מיוחדים לכך, איפשרה להגיש בקשות או ערעורים לאחר תום תקופת הזכויות.

לדעת הביקורת הוראה זו שבצו אין בה כדי לבטל את הצורך, שהוראות, שיש בהן משום הקניית זכויות לקבוצות אוכלוסין מוגדרות, יפורסמו ברבים כדי שהמעוניינים ידעו על זכאותם. בנושא הגדון יש אף יתר תוקף לדרישה זו, כיוון שהזכויות ניתנו, מבחינת מועדיהן, מעבר ובניגוד לאמור בצווים.

2. בצווים נקבע, שבחישוב תקופת היבוא לנכנסים לא תיחשב כל תקופה, שבה שירת הנכנס שירות סדיר בצה"ל. עם מתן ההקלות לסטודנטים עדיין נשמרו זכויותיהם של אלה, ששירתו בצבא, ותקופת שירותם לא הובאה במנין. באפריל 1969 החליט האגף לא להכיר בתקופת השירות הצבאי לצורך חישוב הארכת הזכויות של סטודנטים.

- כתוצאה מההחלטה הפולו לרעה סטודנטים, שבגלל שירותם הצבאי לא החלו ללמוד תוך שנה מיום כניסתם לישראל או שהתגייסו בתום לימודיהם, וההקלות, שניתנו לסטודנטים שלא שירתו בצבא, נשללו מהם. באוגוסט 1969, בעקבות פנייה של משרד מבקר המדינה בקשר לתלונה, איפשר האגף שוב צירוף תקופת השירות הצבאי לתקופת הלימודים, ונענה לערעורים של כמה סטודנטים, שבקשתם הראשונה נדחתה.

3. בדיקה של תיקי סטודנטים העלתה, שבדרך כלל פעלו גובי המכס בהתאם להנחיות, אך נמצאו כמה מקרים, שהטיפול בהם לא היה בהתאם להן.

- בעוד שהאגף הסכים עוד באוגוסט 1969 להאריך זכויות לסטודנטים חיילים, הוא דחה בספטמבר 1969 בקשה להארכת זכויות, אף שבינתיים פורסמו הצווים המתוקנים. בנובמבר 1969 דחה האגף ערעור של סטודנט בנימוק, שבמועד הגשתו כבר חלפה שנה מתום שירותו הצבאי (שלאחר הלימודים); דחייה זו באה לאחר דחיית בקשתו הראשונה באפריל 1969 בנימוק, שלא ניתן לצרף תקופות של שירות צבאי ולימודים. לאחר שהאגף הכיר בכך, שיש לצרף תקופת שירות צבאי לתקופת לימודים, נכון היה, לדעת הביקורת, להתחשב במועד הגשת בקשתו הראשונה של הסטודנט. ואמנם במקרים אחרים האריך האגף זכויות מעבר לתקופה של שנה, בהתחשב בכך, שבמועד הגשת הבקשה עדיין היה הסטודנט זכאי להארכת זכויותיו.

4. עד אמצע שנת 1969 היה אחד התנאים להארכת זכויות סטודנטים אי ניצול קודם של זכויות; בהנחיות המתוקנות, שהוצאו באותו מועד, ניתנה האפשרות להמשיך ולנצל זכויות תוך שנה מיום ניצולן הראשון. בצו המתוקן מספטמבר 1969 לא נכלל התנאי של אי-ניצול הזכויות בשלבים קודמים.

- האגף דחה במאוס 1969 בקשה של סטודנט להארכת תקופת זכויותיו בנימוק, שהוא ייבא ב-1965 רהיטים בשווי של כ-2,000 ל"י, ולעומת זאת התיר האגף לסטודנטים אחרים במועדים שונים, ולאחד מהם אף באותו חודש, להמשיך בניצול זכויותיהם, אף כי ייבאו קודם לכן חפצים ביתיים אחרים בשווי דומה ואף גבוה ממנו.

5. עד ספטמבר 1969 קבעו ההנהגות, כאחד התנאים להארכת זכויות של סטודנטים, תקופה מירבית של שנה מיום העלייה (או משינוי המעמד לתושב ארצי) ועד לתחילת הלימודים במוסד להשכלה גבוהה. עם תיקון הצווים במועד זה הוארכה, כאמור, התקופה ל-18 חודשים; ההארכה נעשתה לפי המלצת המשרד לקליטת העלייה. למעשה לא נשמרה הגבלה זו גם לפני תיקון הצווים, ונכנסים, שלא יכלו להתחיל בלימודיהם בגלל אי-ידיעת השפה, או מסיבות אחרות, והתחילו בהם כמה חודשים לאחר תום השנה הראשונה לכניסתם, זכו להארכת תקופת זכויותיהם. במקרה אחד דחה האגף בקשה מסוג זה, בלא שהיה נימוק סביר לדחייה.

בעקבות הביקורת הורה האגף לגובי המכס לבדוק מחדש, מלבד המקרים שהעלתה הביקורת, כל מקרה, שפניות סטודנטים נענו בשלילה בתקופה, שאליה התייחסו ההנהגות, ולשקול את ההחלטות בשים לב לתקדימים, שנוצרו עד לפרסום הצווים בספטמבר 1969.

בלו על טבק

בהתאם לפקודת הטבק ולתקנות שהותקנו על פיה משתרע תחום הפיקוח של אגף המכס והבלו על ענף הטבק, החל מגטיעת הטבק וקביעת מחיריו למגדל ועד למכירת הסיגריות ומוצרי טבק אחרים לצרכן, וגביית הבלו החל עליהם. תחום זה כולל אפוא גידול הטבק, שקילתו והובלתו, עיבודו, יבוא ויצוא של טבק, וכן המסחר בטבק גולמי ובטבק מעובד. פעולות אלה טעונות ברובן רשיון ממנהל המכס והבלו. נוסף על אגף המכס מטפלים בהסדרת גידול הטבק גם משרד החקלאות — בעיקר בתכנון ובהדרכה מקצועית — והמועצה לייצור ולשיווק טבק גולמי * (להלן מועצת הטבק), המייצגת את האינטרסים של המגדלים, והמטפלת גם בתשלום סובסידיות להם.

לאחר מלחמת ששת הימים הורחב הפיקוח בכל התחום האמור גם על השטחים המוחזקים ביהודה ובשומרון, באמצעות קצין מטה במפקדת צה"ל באזור; אחרי תקופת מעבר הושוו שיעורי הבלו בהם לשיעורים הקיימים בישראל.

שטח הגידול של הטבק בישראל לפי נתוני האגף, הגיע בשנת 1969 ל-34,500 דונם, מזה 30,500 דונם מעובדים על ידי כ-3,400 מגדלים מבני המקעוטים ב-70 כפרים, ו-4,000 דונם מעובדים על ידי כ-350 מגדלים יהודיים, ב-26 יישובים. ביהודה ובשומרון (בעיקר באזור שכם) מגדלים טבק על 9,000 דונם נוספים, על ידי כ-950 מגדלים ב-65 כפרים. הטבק הגדל בישראל, ביהודה ובשומרון מכסה כמחצית מן התצרוכת, והיתר בא מיבוא. היקף הגידול של הטבק המקומי מוגבל על ידי הביקוש של המפעלים. הטבק מיבוא דרוש בעיקר לשיפור טיב הסיגריה; על ידי פעולות השבחה של הזנים המקומיים פועל משרד החקלאות להקטנת אחוז הטבק מיבוא בטבק המיוצר,

* על פעולות המועצה ראה דו"ח שנתי 18, עמ' 236.

להלן נתונים על גידול טבק בישראל, ביהודה ובשומרון, ועל יבוא טבק בשנים 1967—1969 (בטונות).

1967	1968	אומדן 1969	
2,010	1,700	2,000	גידול בישראל
100	260	700	גידול ביהודה ובשומרון
2,400	2,450	2,300	יבוא
4,510	4,410	5,000	סה

הטבק, שמקורו בכפרים של בני המיעוטים בישראל, ביהודה ובשומרון, נרכש במישרין על ידי המפעלים; מהמגדלים היהודיים נרכש הטבק על ידי חברת עלי טבק, המשותפת לממשלה ולסוכנות היהודית*.

בישראל יש חמישה מפעלים לייצור סיגריות ושמונה מפעלים לייצור מוצרי טבק אחרים. ביהודה ושומרון יש שני מפעלים לייצור סיגריות ואחד לייצור מוצרי טבק.

ההכנסות מבלו על סיגריות ומוצרי טבק גדלו בשנים האחרונות במידה ניכרת כפי שמראה הטבלה הבאה (באלפי לירות).

1965/66	1966/67	1967/68	1968/69	אומדן 1969/70	
67,600	85,000	96,500	100,800	116,000	ההכנסה בישראל
—	—	4,000	10,200	12,000	ההכנסה ביהודה בשומרון ובעזה
67,000	85,000	100,500	111,000	128,000	סה

הגידול בהכנסות נובע בעיקר משינוי בשיעורי הבלו בשנת 1966 וממעבר מעישון סוגים זולים של סיגריות לסוגים יקרים, שהבלו עליהם גבוה יותר. שיעורי הבלו על סיגריות נעים בין 56% ממחירן (בלו של 25 אג' לחפיסה) לגבי הסיגריות הזולות ובין 62% ממחירן (בלו של 75 אג' לחפיסה) לגבי הסיגריות היקרות.

מטעם אגף המכס עובדים בפיקוח על בלו מטבק 16 עובדים: 2 מהם בהנהלת האגף, 3 ביחידת הבלו בשתל-אביב, 8 בתחנות מכס בישראל, ו-3 ביחידת המכס ביהודה ובשומרון, כשהעיסוק בבלו על טבק הוא רק חלק מתפקידם.

בחודשים אפריל — אוקטובר 1969 בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, את הטיפול בבלו על טבק בהנהלת האגף ובתחנות המכס ירושלים, חדרה, עכו, נצרת וצפת, וכן ביחידת הבלו בתל אביב. באותה עת נבדק הנושא גם ביחידות הממשל בשכם וברמאללה. נסקרו גם פעולות משרד החקלאות ומועצת הטבק בנושא זה.

* ראה דו"ח על חברת עלי טבק בע"מ, דינים וחשבונות על הביקורת באיגודים, תשכ"ז—1966, עמ' 140.

העברת סמכויות האגף בקשר לגידול טבק למשרד החקלאות

מאז 1966 התנהל משא ומתן על העברת סמכויות בקשר לגידול הטבק ושיווקו מאגף המכס למשרד החקלאות ולמועצת הטבק. הנימוק העיקרי להעברה המוצעת, לפי תזכיר, שהכינה היחידה הכלכלית של האגף, היה, שהטיפול בענף צריך להיות תואם את המדיניות של משרד החקלאות, לפי קריטריונים כלל-ענפיים, ואין טעם, שאגף המכס ינהל מדיניות משלו, ששקולים פיסקאליים מדריכים אותה.

ביוני 1966 סוכם, שסמכויות האגף בנוגע לגידול הטבק ושיווקו יועברו למועצת הטבק או למשרד החקלאות. נבחרה ועדה מנציגי האגף ומנציגי משרד החקלאות לעיבוד הצעות להעברת הסמכויות. בעקבות מלחמת ששת הימים, כשהיה צורך לארגן את הפיקוח גם ביהודה ושומרון, עיכב מינהל הכנסות המדינה את הטיפול בהעברת הסמכויות מתוך חשש, שהיא עלולה לפגוע בהכנסות. רק בפברואר 1969, אחר דיונים ממושכים, הוחלט על חלוקת הסמכויות בין שני המשרדים, ועל הקמת שתי ועדות בין-משרדיות: אחת לענייני מחירי טבק והשנייה לענייני גידול טבק ויבואו. בסוף שנת 1969 נחתם ההסכם.

ועדת הכלכלה של הכנסת דנה בעניין גידול ושיווק טבק ומחירו בעקבות הצעה לסדר היום. במסקנות הוועדה, שהונחו על שולחן הכנסת ביום 18.3.1969, נאמר, שהוועדה רואה בדאגה את חוסר הארגון הקיים בענף ואת חוסר התיאום בין משרד החקלאות לבין אגף המכס.

לדעת הביקורת, נפגם הפיקוח על גידול הטבק ושיווקו מחמת ההשהייה הממושכת בהעברת הסמכויות: האגף לא דאג במידה מספקת להפעלה תקינה של ההוראות בכמה תחומים, עוד לפני שמשרד החקלאות קיבל עליו את האחריות המעשית באותם תחומים.

הפיקוח על גידול הטבק ושיווקו

פקודת הטבק מסדירה את דרכי הרישוי של נטיעת הטבק. ניתנה סמכות לאגף לסרב אישור רשיון מטעמים שפורשו בפקודה. טעמים כאלה הם למשל ששר החקלאות מאשר, שהקרע אינה מתאימה לגידול טבק טוב ושיווק, או שהמגדל לא מכר את הטבק לסוחר או לבית חרושת בשתי השנים, שקדמו לבקשת הרישיון. כמו כן רשאי מנהל האגף להגביל ברשיון את שטח של כל חלקה שתניטע, ולקבוע — בהסכמת המנהל הכללי של משרד החקלאות — את סוגו של הטבק, שעל המגדל לגטוע.

אם כי סמכויות משרד החקלאות לפי הפקודה מצומצמות לקביעת טיב החלקה וסוג הטבק, כלול ענף הטבק בתכנון ארצי מטעם משרד החקלאות. תכנון זה קובע את השטח המירבי שיינטע בכל שנה — בהתחשב בסיכויים לשיווק היבול — ואת שטח הנטיעה של כל איזור ושל כל כפר, בהתחשב בטיב הקרקע ובקיום ענפים אלטרנטיביים להבטחת פרנסתם של החקלאים ומשפחותיהם.

מטרת הפיקוח היא בחלקה למנוע הברחות של טבק למטרה של צריכה ביתית, הנהוגה עדיין במידת מה בקרב בני המיעוטים בישראל, ובמידה רבה יותר ביהודה, בשומרון ובעזה. בנושא זה מטפל בעיקר המדור לחקירות ופיקוח של האגף, המסתמך על ידיעות המגיעות אליו. לפי נתוני המדור, המתייחסים למחצית הראשונה של שנת 1969, נערכו בתקופה זו 220 בדיקות, ונפתחו 160 תיקים (מזה כשליש ביהודה ובשומרון), מהם הועברו למשפט 34 והומרו בכופר כסף 126 מקרים. נתפשה כטונה טבק מוברת, כמחציתה באיזור שכם.

הפיקוח על גידול הטבק בישראל

1. בשנים האחרונות עוסקים המשרדים האזוריים של משרד החקלאות בחלוקת שטח הנטיעה המתוכנן בין החקלאים בכל כפר של בני המיעוטים, והמלצות המשרדים מתקבלות, בדרך כלל, בלא שינוי על ידי תחנות המכס, הנותנות את הרשיונות. לא נמצא נוהל כתוב בדבר הסדר זה. כשהיקף השטח המבוקש על ידי המגדלים עולה על השטח המתוכנן, מקטין המשרד האזורי את השטח לכל מגדל, תוך שמירה על גודל מינימלי של כ-5 דונם לחלקה.

- בהעדר נוהל להעברת מידע על מכירת יכול הטבק מתחנות המכס למשרדים האזוריים של משרד החקלאות, לא הובא בחשבון בעת הקצאת השטח לכל מגדל, אם מקבל הרשיון מסר יכול סביר בשנים קודמות. הנימוקים להקטנת השטח לא נרשמו — דבר שיש בו כדי לפגום בסדרי בידוק נאותים.

- בידי תחנות המכס אין ידיעה על גודל השטחים, שנורעו למעשה על ידי המגדלים. עד 1967 ועד בכלל נהג האגף להחתים את המגדלים על הצהרה בדבר גודל השטח שניטע למעשה ומצב הטבק הנטוע, כשהצהרה אושרה על ידי מוכתר הכפר. כן נהג האגף, בשנים עברו, לבדוק את השטחים אחרי הנטיעה כדי לאמת את ההצהרות. על ידי כך ניתן לבדוק, אם המגדלים לא עברו על תנאי הרשיון ואם כמות היבול שמכרו היה סביר, בהתחשב בשטח שניטע. החל בשנת 1968 בוטלו ההצהרות, וכן הופסקו בשנים האחרונות מדידת השטחים ובדיקת היבולים. עם זאת מצוי מידע על השטחים שניטעו למעשה בידי עובדי מועצת הטבק, המבקרים בכפרים פעם בשנה, כדי להעריך את היבול לצורך תשלום סובסידיות. המידע, שנאסף בדרך זו, לא נוצל למטרות פיקוח על הנטיעה.

לדעת הביקורת כל עוד האגף אחראי לרישוי וכל עוד רישוי זה כפוף לתכנון ארצי מפורט, על האגף לדאוג להשגת מידע על גודל השטחים שניטעו, לבדוק באופן מדגמי את ההתאמה שבין היבולים לבין שטח הנטיעה ולהתחשב בכך בעת מתן הרשיונות; פעולות אלה עשויות גם לסייע במלחמה בהברחות.

2. בשיווק הטבק של מגדלים יהודים עוסקת חברת "עלי טבק", ובהמלצתה מתחשב משרד החקלאות בקביעת גודל השטחים שיינטעו בכל יישוב. החברה מדווחת על השטחים שניטעו למעשה לאגף המכס ולמשרד החקלאות לצורך קבלת אשראי.

- השוואת הדו"חות של החברה מהשנים האחרונות לרשימות השטחים הרשויים הנמצאות באגף העלטה, שבעוד שבכפרים אחדים לא ניטע כל השטח הרשוי, ניטעו בכפרים אחרים שטחים גדולים בהרבה לעומת אלה שנקבעו ברשיונות. האגף לא נהג לברר את זהותם של המגדלים שנטעו שטחים הגדולים מאלה שנקבעו להם ברשיון, ולא נקט נגדם באמצעים. העדר פיקוח נאות בא לביטוי במיוחד בשנת 1968; בתכנון הראשון נקבע לאותה שנה 4,300 דונם, אך הוא קוצץ בפברואר 1968, על פי החלטת שר החקלאות, ל-3,900 דונם. בהתאם לרשימה, שמרכז התכנון העביר לאגף, הוציא האגף את הרשיונות. למעשה ניטעו המגדלים באותה שנה, לפי דו"חות של חברת "עלי טבק", 4,260 דונם; כמה יישובים בגליל, למשל, ניטעו טבק בשטחים הגדולים בהיקפם מ-50% עד 120% מהשטח הרשוי.

- באפריל 1968 דחה האגף בקשות לרשיונות לנטיעת טבק של מגדלים במושב אחד שבפרוודור ירושלים בנימוק שהמושב לא נכלל בתכנון המפורט לאותה שנה. במאי 1969 התברר על פי רשימות שיווק של חברת "עלי טבק", שהמגדלים ניטעו טבק על פי הודעה מהמרכז לתכנון של משרד החקלאות, שהמושב אמנם כלול בתכנון לאותה שנה, אך דבר זה לא הובא לידיעת האגף.

לדעת הביקורת, העדר פיקוח נאות וחוסר תיאום בין הגורמים השונים המטפלים בענף פוגמים במטרות התכנון ובהסדרי מינהל תקינים.

בתשובתו על פניית מבקר המדינה הודיע האגף בינואר 1970, שיינתנו הוראות לכל הנוגעים בדבר לפעול בהתאם לתכנון הארצי, ואילו על מגדלים, שיגדלו טבק ללא רשיון, בלא שיוצגו סיבות סבירות, יוטל קנס כספי.

הפיקוח על גידול הטבק ביהודה ובשומרון

ביהודה ובשומרון הונהגו סדרי רישוי ופיקוח דומים לאלה הנהוגים בישראל. יחידות המכס והחקלאות האזוריות פועלות במסגרת המימשל הצבאי וכפופות מבחינה מקצועית לאגף המכס ולמשרד החקלאות. הפיקוח על גידול הטבק נעשה בעיקר על ידי עובדים מקומיים של יחידת החקלאות במימשל, היוצאים לשטחים כדי לאמוד את היבולים. אגף המכס הנהיג קבלת הצהרות מהמגדלים על יבולם.

שטחי הנטיעה של הטבק הוגדלו במידה ניכרת בשנים האחרונות: מ-1,500 דונם ב-1967 ל-6,500 דונם ב-1968; 8,000 דונם תוכננו לשנת 1969.

- לפי התכנון לשנת 1969 היה צפוי יבול של כ-450 טון; שני שלישים ממנו היו אמורים להיקלט על ידי בית החרושת לסיגריות ביהודה ושליש — במפעלים שבישראל. את הבקשות לרשיונות העבירו המגדלים במישרין ליחידות החקלאות בממשל. כיוון שהבקשות התייחסו לשטח נטיעה על כ-10,000 דונם, מן הצורך היה לקצצן במידה ניכרת. תחנות המכס ביהודה ובשומרון הוציאו את הרשיונות על 8,000 דונם רק בחודש אפריל, במקום בפברואר, כנהוג. למעשה נטעו המגדלים באותה שנה כ-9,000 דונם. מזכרון דברים מישיבה שהתקיימה בין הנציגים של קציני המטה למכס ולחקלאות ביולי 1969 מתברר, שהחקלאים עברו על המכסה, מפני שרשיונותיהם השתהו ביחידות החקלאות של הממשל עד סוף מארס, הזמן שבו מסתיימות ההכנות לנטיעה (עיבוד הקרקע והכנת השתילים), ומפני שלא הודיעו להם בעוד מועד, שבקשותיהם קוצצו. משום כך הוחלט לתקן את הרשיונות בדיעבד ולא לנקוט סנקציות נגד המגדלים, שנטעו שטחים מעל לשטח הרשוי. היבול באותה שנה הגיע ל-650 עד 700 טון. ההפרש ביבול מעל למתוכנן נבע, הן מהצלחת הגידולים באותה שנה שהיתה גשומה במיוחד, והן מהגדלת שטח הנטיעה מעל למתוכנן. שיווק העודפים נתקל בקשיים. חלק מהטבק יאחסנו המפעלים עד לשנת 1970, ומלאי זה ימומן על ידי אשראי ממשלתי (1.60 ל"י לק"ג טבק).

הפיקוח על גביית בלו ממפעלי טבק

1. בתחילת 1968 החליף האגף את שיטת הפיקוח על מפעלי הסיגריות מפיקוח פיסית לפיקוח דוקומנטרי (ראה להלן עמ' 162) והוחלט שיש לערוך לפחות פעם בשנה בדיקה מקיפה בכל מפעל על ידי מבקר חשבונות.

- עד לסיום הביקורת נערכה בדיקה רק במפעל אחד (במאי 1969) מבין חמשת המפעלים הקיימים. באוקטובר ונובמבר 1969 נערכה בדיקה בשני מפעלים נוספים. לדעת הביקורת חשוב היה לערוך את הבדיקות בכל המפעלים, בעיקר משום שהשיטה הדוקו-מנטרית הופעלה רק שנה קודם לכן, ובדיקות ראשוניות העלו ליקויים.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שמתוך הערכת חשיבותן של הבדיקות במפעלי הסיגריות, יעמוד בעתיד על ביצוע ההוראה, שלפיה על מבקרי החשבונות לקיים לפחות בדיקה מקיפה אחת בשנה בכל מפעל.

2. במפעל סיגריות ביהודה עדיין נהוגה שיטת הפיקוח הפיסי. בסוף שנת 1968 גילה קצין מטה מכס עבירות שונות, שעבר המפעל על פקודת המכס והבלו, חלקן עוד בשנת 1967. המס, שלא שולם, הסתכם לפי אומדן ב-1.5 מיליון ל"י בקירוב. במשא ומתן עם בעלי המפעל הוסכם על הסדר לתשלום המס בתוספת כופר.

- בשנת 1969 ובמיוחד בחודשים הראשונים, עדיין נתגלו ליקויים בפיקוח המכס על המפעל, לרבות סדרי הרישום של פקיד המכס והתאמת רישומים אלה להנהלת החשבונות של המפעל. ביוני 1969 ערכו מבקרי החשבונות של המכס בדיקה, אך המלצותיהם לשיפור שיטות הפיקוח, הרישום והדיווח הופעלו רק בינואר 1970. לדעת הביקורת חייבו הממצאים החמורים שנתגלו הגברה של הפיקוח לאלתר.

3. האגף אישר בשנים האחרונות לשלוש החברות לייצור סיגריות (בכללן חברות הבת שלהן) קבלת אשראי לתשלום הבלו בדרך של מתן הלוואה בנקאית בריבית של 9% בשנה. אשראי זה הגיע בתחילת 1969 ל-3.25 מיליון ל"י, והתחלק בין החברות באופן יחסי לתשלומי הבלו שלהן.

במאי 1969 אישר האגף לחברה אחת — לפי בקשתה, שנומקה בצורך לתת מצידה אשראי ניכר למשווקים שלה — אשראי נוסף של מיליון ל"י בדרך של אשראי מסים — דהיינו דחיית תשלום הבלו בסכום זה — תמורת ריבית של 6% בשנה והמצאת ערבות בנקאית לתשלום שנדחה. נוסף על כך נאות האגף להמיר סכום של מיליון ל"י, שהוא חלק מהסכום שהחברה קיבלה כאשראי בנקאי, באשראי מסים. לשתי החברות האחרות לא הודיע האגף על אפשרות להגדלת האשראי מעל לאשראי, שכבר ניתן להן לפי ההסדר הקיים, ורק הציע להן להמיר חלק מהאשראי הבנקאי באשראי מסים.

לדעת הביקורת, נכון היה לבדוק, באיזו מידה מוצדקת הגדלת האשראי גם לחברות האחרות, ולהודיע להן על אפשרות זו. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שכאשר העניק לאותה חברה, בדצמבר 1969, אשראי מסים נוסף של מיליון ל"י, הוא הודיע גם ליתר החברות, שהן זכאיות לאשראי דומה, בשיעור יחסי לתשלומי הבלו שלהן.

מס קנייה — קביעת מחיר סיטוני

חוק מס קנייה (סחורות ושירותים), תשי"ב—1952, מטיל מס קנייה על יבואה ועל מכירתה של סחורה באחוזים ממחירה הסיטוני או בסכום קצוב או בשתי הדרכים כאחד. המחיר הסיטוני מוגדר כסכום המשתלם בעד אותה סחורה במכירה בסיטונות. את המס גובה אגף המכס מן המוכר הראשון, הנקרא בלשון החוק "הסוחר", כלומר מן היצרן או מן היבואן. על הסוחר לחשב את מחירה הסיטוני של הסחורה על פי הכללים, שנקבעו בחוק האמור ובתקנות, ולהודיע על המחיר למנהל המכס: על מחיר סיטוני של סחורה חדשה — לפני שהוחל במכירתה, ועל שינויים במחיר — מיד עם השינוי. המנהל רשאי לקבוע בעצמו את מחירה הסיטוני של אותה סחורה, אם היה לו יסוד להאמין, שהמחיר המוצהר אינו המחיר הסיטוני הנכון. סוחר, הרואה עצמו מקופח על ידי קביעת מחיר סיטוני, רשאי לערער תוך שלושים יום מהיום, שבו נמסרה לו ההודעה, לפני ועדת ערעורים בהרכב של שלושה הממונים על ידי שר המשפטים.

בתקנות מס קנייה (סחורות), תשי"ג—1953, נקבע כבסיס לחישוב המחיר הסיטוני הסכום, שמשלם סיטונאי ליצרן הסחורה או לסוכן, בתוספת ההפרש, המקובל באותו ענף, בין הסכום, שמשלם הסיטונאי, לבין הסכום, שהוא מקבל מן הקמעונאי. ההפרש מחושב באחוזים ונקרא "מכסת אחוזים" (להלן "המכסה"). לגבי סחורה מיובאת יחושב מחירה הסיטוני על פי ערכה, שנקבע לצורך המכס, בתוספת מכס ובתוספת המכסה. על פי הוראה, שנוספה לחוק ב-1962, רשאי המנהל לראות כמחירה הסיטוני של סחורת יבוא את הערך, שנקבע לה לצורכי מכס, בתוספת המכס בלבד, כלומר ללא תוספת המכסה.

הטלת מס קנייה על המחיר הסיטוני מביאה אתה הגדלת סכום המס לעומת הסכום, שהיו גובים, לו הוטל המס על המחיר שבו מוכר היצרן את הסחורה או על ערך היבוא, כולל מכס. לפי הערכת אגף המכס הגיע הפרש זה בשנת 1968/69 ל-65 מליון ל"י; מזה ניתן לייחס 25 מליון ל"י לייצור מקומי ו-40 מליון ל"י ליבוא. השיטה שלפיה גובים את המס על בסיס המחיר הסיטוני מהיצרן ומהיבואן מאפשרת יתר יעילות בביצועה.

בחודשים פברואר עד יוני 1969 בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, את הנהלים לקביעת מחיר סיטוני, שהונהגו לגבי סחורות בכמה ענפים של יבוא ושל ייצור מקומי. הבדיקה נערכה בהנהלת האגף ובמשרדים האזוריים בירושלים, בתל-אביב ובחיפה (על נושא קביעת מחיר סיטוני ראה גם דו"ח שנתי 14, עמ' 82).

להלן הממצאים העיקריים.

קביעת המחיר הסיטוני של מוצר מקומי

רוב היצרנים מצהירים על המחיר הסיטוני של סחורותיהם, בהתאם לכללים, שנקבעו בחוק ובתקנות. בכמה ענפים, בעיקר באלה, שבהם קיים מספר רב של מפעלים קטנים, קבע האגף, בתיאום עם נציגי הענף, מחירים סיטוניים ממוצעים למוצרים סטנדרטיים כדי לפשט את התהליכים הכרוכים בחישוב המחיר הסיטוני. מחירים אלה, המשמשים בסיס לקביעת סכום המס, מקובצים בטבלאות המתפרסמות בילקוט הפרסומים של אגף המכס. בכמה ענפים טענו יצרנים, שאין הם יכולים להצהיר על מחיר סיטוני של סחורותיהם, והאגף קבע, לאחר בדיקה ותוך תיאום אתם, את המכסה שעל פיה יחשבו היצרנים את המחיר הסיטוני. אגף המכס עורך בדיקות תקופתיות אצל היצרנים ובשוק כדי לעמוד על המחיר הסיטוני המציאותי של הסחורות.

1. אם התברר לאגף, שהמחיר, שעליו הצהיר היצרן לא היה מציאותי, נוהג היה לקבוע בעצמו את המחיר לצורך מס ולדרוש את ההפרש במס. ביולי 1968 פורסם חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח—1968, הקובע בין השאר ש"נישום" יהיה פטור מלשלם "חסר"—מס עקיף, שלא שולם או הוחזר בטעות—אם הוכח להנחת דעתו של מנהל המכס כי נתקיימו כל אלה: החסר לא נבע מחמת ידיעה בלתי נכונה, שמסר הנישום או מחמת שלא מסר ידיעה, שהיה חייב למסרה; הנישום לא ידע ובנסיבות העניין לא היה צריך לדעת, על קיומו של החסר; הנישום מכר את הטובין בתום לב, לפני דרישת תשלום החסר ובמחיר המקובל בשוק, פחות אותו חסר.

עם פרסום החוק הזה התעוררה השאלה, אם ובאלו תנאים ניתן לגבות הפרשים לגבי המחיר הסיטוני המוצהר. בעת הכנת החוק מינה מנהל המכס ועדה משרדית והטיל עליה "לבדוק את הבעיות המתעוררות מהמצב החוקי הקיים בשטח קביעת מחיר סיטוני, לפיו גובים מס קנייה, ובמיוחד בעיית אחריותו של היצרן על מחיר, שאינו בשליטתו"; על הוועדה היה לסיים את עבודתה עד סוף יוני 1968. עד סוף אוקטובר 1969 לא התחילה הוועדה בדיוניה.

2. במארס ובאוגוסט 1967 ערך אגף המכס בדיקות בדבר המחיר הסיטוני של המוצרים של שני יצרנים גדולים, שהוסכם עמם על מכסה, שלפיה יחשבו את המחיר הסיטוני. בדיקות אלה העלו, כי המחירים הסיטוניים שנקבעו לצורך הטלת המס היו נמוכים מהמחירים המציאותיים: על מוצר של יצרן אחד חושבה המכסה בשיעור של 5%, ואילו לפי המחירים, שהעלתה הבדיקה, הייתה המכסה צריכה להיות בשיעור שבין 9% ל-14%; גם על מוצר של היצרן השני חושבה מכסה של 5% לעומת 8.9% לפי ממצאי הבדיקה. על אף הממצאים הללו לא שונו שיעורי המכסה עד סוף 1969. ההפרש במס, שלא נגבה, מסתכם בשנת 1968/69 בכ-460,000 ל"י.

האגף הסביר, שהמכסה לא שונתה בשל מדיניותה של הממשלה לשמור על יציבות המחירים של מוצרים בסיסיים. לדעת הביקורת, מחייב החוק את האגף לדאוג לקביעת מחיר סיטוני מציאותי, שישמש בסיס להטלת המס, ואין בחוק אסמכתא לשימוש במכסה כבמכשיר לביצוע של מדיניות מחירים וכתחליף לשינויים בשיעורי המסים, שנקבעו בצווי מס קניה.

קביעת מחיר סיטוני ביבוא

לגבי מוצרי יבוא נוהג אגף המכס לקבוע בעצמו את המכסה לחישוב מחירים הסיטוני ולא לעמוד על קבלת הצהרות מהיבואנים. את שיעורי המכסות הוא קובע על יסוד השוואת מחירי היבוא (לרבות מכס) למחירים הסיטוניים בשוק ומפרסם אותם בילקוט הפרסומים שלו. בהוראות הפנימיות של האגף נקבע, שבמקרים, שלא צוין שיעור המכסה, יהיה השיעור 30%. יבואן, שאינו משלים עם קביעת השיעור, רשאי לערער על ידי הגשת השגה לגובה המכס או ערעור לפני ועדת ערעורים, שמונתה על פי חוק מס קניה. על ההשגה המוגשת לגובה המכס דנה ועדת השגות פנימית; אם מתרבות ההשגות לגבי סוג סחורה מסוים, על הוועדה לבדוק את השיטה של קביעת המחיר, והיא רשאית להמליץ על שינוי המכסה. בשנת 1968 דנה ועדת ההשגות ב-284 השגות של יבואנים; באותה שנה לא הוגשו ערעורים לוועדת הערעורים.

1. השיטה, שלפיה נקבעה המכסה על ידי האגף, מחייבת מעקב נאות אחרי תנועת המחירים הסיטוניים של מוצרי יבוא, כדי שתובטח הגדלת המכסה כל אימת שיש מקום לכך. היקף הבדיקות, שעורך האגף, אין בו כדי להבטיח דבר זה: בשנת 1966/67 נערכה בדיקה לגבי 9 פריטי יבוא, מבין מאות הפריטים המיובאים כל שנה, ב-1967/68 לגבי 5 פריטים, ובשנת 1968/69 לגבי 30. האגף הודיע שיש בדעתו לדרוש גם מהיבואנים הצהרות על המחיר הסיטוני, בדומה לשיטה הנהוגה כלפי יצרנים, שכן מחמת תנאי התחרות הקיימת עוקבים הם אחרי תנועת המחירים.

2. ביוני 1965 בדק האגף את המחירים הסיטוניים של חלקי עזר לרכב מנועי, שלגביהם הייתה נהוגה אז מכסה של 10%; נמצא, שהמכסה הנכונה היא 50%. בדיקה שנייה, שנערכה בשל התנגדותם של כמה מהיבואנים, אישרה תוצאה זו. אף על פי כן הסכים האגף, לאחר משא ומתן, לקבוע את המכסה ב-35% בהתחשב בטענות היבואנים, שמגיע להם החזר מס על חלקים, שלא נמכרו ועל חלקים שניזוקו. באוגוסט 1965 סוכם בין האגף לבין היבואנים ששיעור זה יישאר בתוקף עד 1.4.1966, ועד אז ייקבעו קריטריונים לבדיקה מחודשת.

— עד למועד הביקורת לא נערכה בדיקה זו, והמכסה של 35% נשארה בתוקף. אף לא נערכה בדיקה של היקף המלאי, שלפי טענת היבואנים לא נמכר או ניזוק.

מס בולים

חוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א—1961, שביטל חלק מהוראות פקודת מס הבולים, 1927, מפרט בתוספת א' את המסמכים החייבים במס וקובע את שיעוריו, ואילו בתוספת ב' לחוק מפורטים המסמכים הפטורים מהמס. מסמכים החייבים במס, שלא בוילו כדין, לא יקובלו לראיה לפני בית משפט, בית דין, בורר וגוף או אדם בעל סמכות שיפוטית או מעין שיפוטית, ואף לא על ידי עובד ציבורי או משרד ציבורי, כגון רשם החברות ומשרד ספרי האחוזה; הוראה זו אינה חלה על הליך או חקירה בפלילים. שבעה סוגי מסמכים המפורטים בסעיף 15 (א) לחוק—קבלה, חשבון, אגרת חוב, שיק, הסכם ביטוח, שטר משכון ודו"ח על הקצאת מגיות—אם לא בוילו כדין—ניתן לגבות את המס החל עליהם לפי פקודת המיסים (גבייה). מסמך שלא בויל כדין יהא חייב בתשלום המס החל עליו בתוספת דמי פיגורים, שהם בשיעור של 25% או 50%, הכול לפי תקופת הפיגור.

מס הבולים נגבה בעיקר בדרכים הבאות: מכירה—על ידי הדואר—של טופסי שטרות מבוליים, בולי הכנסה ובולי חשבון להדבקה; הטבעת מסמכים במשרדים האזוריים; הטבעת מסמכים במכונת ביול על ידי מוסדות כספיים, חברות ביטוח ומוסדות אחרים, שקיבלו הרשאה לכך; עריכת הסדר עם מפעל, מוסד או גוף הנדרשים לשלם את המס בשיעור קבוע ממחזורם הכספי; ביול שיקים, המבוצע בדרך של הסדרים עם הבנקים המשלמים מס קצוב בסך שתי אגורות לשיק, לפי כמות השיקים, שהודפסו על ידי כל בנק.

מס הבולים נועד מעיקרו למטרות פיסקאליות ולא להשגת תכליות כלכליות אחרות. בשל בסיסו הרחב של המס מגיעות ההכנסות ממנו לסכומים ניכרים יחסית לשיעוריו הקטנים. בשנים האחרונות חלה עלייה בהכנסות מס בולים (להוציא שנת 1967/68) כפי שזה משתקף להלן (במליוני ל"י).

1964/65	1965/66	1966/67	1967/68	1968/69	
40.2	41.0	60.3	59.8	77.6	הכנסות

בשנת 1968/69 נגבו שני שלישים מההכנסה על ידי אגף המכס ישירות ושליש על ידי משרדי הדואר ממכירת טופסי שטרות, בולי הכנסה ובולי חשבונות.

באגף המכס והבלו קיים מדור מיוחד המטפל במס בולים. מתפקידו לדאוג לביול נכון של מסמכים במשרדים האזוריים של אגף המכס, לפקח על השימוש במכונות ביול על ידי גופים, שניתנה להם הרשאה להשתמש בהן, ועל ההסדרים עם מפעלים ומוסדות. המדור פועל—על ידי הדרכה מתאימה—בכיוון של הגברת העירנות מצד מינהל בתי המשפט ומשרדי הממשלה לגבי ביול המסמכים המוגשים להם. אשר להוראות סעיף 15 (א) לחוק, בעיקר בענייני מתן חשבון וביול, הרי הפיקוח על קיומן הוא בידי יחידה אחת של האגף—היחידה לחקירות ופיקוח.

מדור מס בולים מנה בסוף 1968/69 33 עובדים: 5 בהנהלת המדור בירושלים, 2 בתחנת המכס בירושלים, 19 בתל אביב ו-7 בחיפה. הטיפול במס הבולים במשרדים האזוריים האחרים הוא בידי עובדים הממלאים גם תפקידים אחרים.

בחודשים דצמבר 1968 עד אפריל 1969 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין את פעולות מדור מס הבולים בהנהלה ובמשרדים האזוריים בירושלים, בתל אביב, בחיפה ובבאר שבע.

ביול מסמכים בתחנות המכס

המבקש לבייל מסמך, מגישו למסווג במשרד האזורי, וזה קובע, אם יש לביילו ובאיזה סכום. לאחר הסיווג מועבר המסמך לקופאי המטביע עליו את סכום המס וגובה את התשלום. במשרד לא נשאר העתק מהמסמך המבויל ולשם בידוק סומכים בעיקר על הצורך להשתמש במסמכים המבוילים בערכאות. עם זאת נערכות, לדברי האגף, במשרדי המכס השונים בדיקות מדגם לפני הטבעת המסמך כדי לוודא, אם המסווג אמנם קבע לו את סכום המס הנכון.

- בעת הביקורת לא נמצאו מסמכים או רישומים, שיעידו שבדיקות מדגם אלה אמנם נערכו במשרדים — פרט לתל אביב — ומה היו תוצאותיהן. במשרד האזורי שבתל אביב נמצאו רק דו"חות יחידים, שבהם צוינו מקרים מספר של סיווג לא נכון, אך אין בהם נתונים על מספר המקרים שנבדקו ועל מועדי הביקורת.

מכונות ביול

בסוף 1968 השתמשו 150 מוסדות במכונות ביול, לפי הרשאות אגף המכס והבלו, מזה 88 מוסדות כספיים, 38 חברות ביטוח ו-24 מוסדות אחרים. באיזור תל אביב נמצאו בשימוש 103 מכונות ביול, באיזור חיפה 23, באיזור ירושלים 12, ושאר 12 המכונות נמצאו במקומות שונים בארץ. בדרך כלל מתיר האגף לבייל במכונת ביול מסמכים מאותם סוגים, שאושרו לכך קודם לכן על ידי המדור. מבקרי החשבונות של האגף עורכים בדיקות תקופתיות במוסדות כדי לוודא, אם אמנם בוילו מסמכים רק מאותם סוגים שאושרו מראש, ואם סכום הביול נכון הוא. בבדיקה מתגלות לפעמים שגיאות, שכתוצאה מהן נגבים הפרשי מס; לדוגמה: בשנת 1968 נבדקו 82 מוסדות באיזור תל אביב וב-47 מהם נמצאו הפרשי חסר, שהסתכמו ב-29,000 ל"י.

- באיזור ירושלים לא נערכו בדיקות כמה שנים; הוחל בהן רק באוקטובר 1968.

ביול חשבונות

בעניין ביול חשבונות קובע סעיף 18 לחוק מס הבולים ש"אדם, המוכר סחורה או הנותן שירות, במהלך עיסקו חייב ליתן לקונה הסחורה או למקבל השירות חשבון מבויל כדין, אם החשבון חייב במס". מי שאינו נותן חשבון, או נוקב בחשבון סכום קטן מהנכון, או שהוא מפריד או מחלק את הסכום לחשבונות אחדים, והכל מתוך כוונה להשתמש מתשלום המס, דינו קנס 250 ל"י. המס החל על חשבון הוא בשיעור של 8 אגורות לכל 50 ל"י. יש חשבונות הפטורים ממס, למשל, חשבון בסכום הקטן מ-75 ל"י.

ההכנסות ממס בולים על חשבונות הסתכמו בשנת 1968/69 ב-22.7 מליון ל"י, שהם 29.3% מכלל ההכנסות ממס הבולים; מזה סך 16.5 מליון ל"י נגבה במסגרת הסדרים.

(א) עובדי היחידה לחקירות ופיקוח עורכים מדי פעם בפעם בדיקות אצל עוסקים שלא נעשו הסדרים עמם, כדי לקבוע, אם חשבונותיהם בוילו כדין. לא בוילו החשבונות או בוילו בחסר, גובים הפרשים בתוספת דמי פיגורים.

לעתים מתגלים מקרים, שעוסקים אינם מגישים חשבונות ללקוחותיהם ובדרך זו נמנעים מתשלום מס. האגף לא נקט צעדים נגד עוסקים אלה והסביר, שהחוק מחייב להוכיח, כי החשבון ניתן מתוך כוונה להשתמש מתשלום המס, ויש קושי רב להוכיח כוונה כזאת. בין התיקונים השונים לחוק מס בולים, שהאגף מתכוון להציע, מצוי גם תיקון שיסדיר בעיה זו. בלי לנקוט עמדה לגופו של עניין, לפני שהמחוקק נתן את דעתו עליו, נראה, כי אין זה

סביר, שבמשך שנים נמשך מצב, שבו החוק מטיל עונש בשל מחדל, והרשות האחראית מתייחסת אל הוראותיו כבלתי ניתנות לביצוע.

(ב) עוסק, שעמו נערך הסדר, נדרש להצהיר בכל שנה על מחזורו בשנה הקודמת, ההצהרה צריכה להיות מאושרת על ידי רואה חשבון, ואם אין העוסק מעסיק רואה חשבון, על ידי בעל העסק ומנהל החשבונות שלו. על פי הצהרה זו גובים מקדמת מס, לפי שיעור של 0.16% מהמחזור, ובתום השנה, על פי הצהרה חדשה, גובים הפרשים, במידה שיש מקום לכך. מבקרי החשבונות של האגף בודקים מדי פעם בפעם את נכונות ההצהרות בדבר מחזור העוסקים. להלן נתונים על היקף הפיקוח בתחום זה ועל סכומי המס, שנגבו בתקופה מארס 1968 עד פברואר 1969.

המקום	מספר העוסקים (בקירוב)	עוסקים שהצהירותיהם נבדקו	עוסקים שהצהירותיהם נבדקו (באלפי ל"י)	הפרשים שנמצאו בבדיקה (באלפי ל"י)	(ב-%)
ירושלים ובאר שבע	400	7	27	—	—
תל אביב	2,500	90	2,198	152	6.9
חיפה	750	51	313	10	3.2

- הנתונים הנ"ל מראים, שהבדיקות בדבר מחזור, המשמש בסיס לגביית מס בולים, הקיפו רק חלק זעום מכלל העוסקים ושעריכת בדיקה עשויה להביא לגילוי הפרשים בסכומים לא מבוטלים. לדעת הביקורת יש מקום להגביר את הפיקוח בתחום זה.

- הסדרים אלה, שמטרתם בעיקר להקל מעל העוסק על ידי פטור מלהדביק בול על כל אחד מהחשבונות שהוא מוציא, אין להם אסמכתה בחוק.

כשמתגלים הפרשים בין הצהרת העוסק לבין המחזור למעשה, אין האגף גובה דמי פיגורים על הפרשים אלה, כפי שהוא נוהג לעשות לגבי עוסק, שאין עמו הסדר. האגף הסביר, כי באין בסיס חוקי להסדרים, אין באפשרותו להטיל דמי פיגורים, ובשל כך עומד הוא להציע תיקון בחוק גם בתחום זה. לדעת הביקורת יש יתרונות מעשיים בשיטת ההסדרים, אולם על האגף היה לדאוג להבטחת בסיס חוקי להסדרים אלה, לרבות הוראות בדבר קביעת סנקציות על פי חוק במקרים, שהעוסקים אינם ממלאים חובתם.

- בהסדרים עם חברות קבלניות לא הבהיר האגף די הצורך, כיצד עליהן להצהיר על מחזור עסקיהן, והן נהגו לכלול בהצהרות רק את סכום ההיקף הכספי של העבודות, שבעדן הגישו חשבונות סופיים, אך לא של עבודות גמורות, שעבורן עוד לא הוצאו חשבונות סופיים. אגף המכס לא הבחין בנוהג זה, שאיפשר לחברות קבלניות לדחות את תשלום המס עד להגשת החשבונות הסופיים, אלא לאחר שהחל ב-1.4.1966, כאשר הועלה מס חשבונות מ-3 אג' ל-8 אג', כללה חברה קבלנית גדולה בהצהרתה לשנת 1965 גם עבודות, שעבורן עוד לא הוצאו חשבונות סופיים, כדי לשלם עליהם את המס בשיעור הקודם הקטן יותר. כתוצאה מהצהרה זו התקיימו דיונים ממושכים עם החברה, ובפברואר 1969 סוכם, שהיא תשלם עבור התקופה המתחילה ב-1965 מס לפי מחזור, שיכלול היקפן של עבודות, שנרשמו בספרי החברה בהערכה, אך החשבונות עבורן טרם הודפסו וטרם הוגשו. הסדר דומה יחול, לדברי האגף, על חברות קבלניות אחרות.

- בדיקה, שנערכה בתחנת המכס בבאר שבע, העלתה, שהתחנה לא הקפידה על הדרישה, שהעוסקים שבאיוורה ישלחו לה כל שנה הצהרות על מחזור. היו עוסקים, שבמשך תקופה

של שנתיים עד שלוש שנים לא המציאו הצהרות, והתחנה גבתה מס בולים על יסוד הצהרות על מחזורם משנים קודמות.

עם סוגי החשבונות הפטורים ממס נמנה חשבון הניתן על מכירת סחורה או מתן שירות, שהתשלום בעדם נעשה במטבע חוץ. עד 1965 נהג האגף לא לגבות מס בולים על חשבונות, שהוצאו על מכירת כרטיסי נסיעה, שנמכרו על ידי סוכנים של חברות ספנות זרות, ועל דמי הובלה ימית של סחורות, שיובאו באניות כאלה, גם אם התמורה שולמה בלירות ישראליות. הנוהג בוטל החל מ-15.1.1965, לאחר שחברה מקומית ערערה עליו.

ממצאי מעקב

ניכוי במקור

ד"ח שנתי 18, עמ' 124

הפיקוח על ניכוי המס. נציבות מס הכנסה סיווגה את תיקי המעבידים וקבעה מדדים לתדירותן של בדיקות חוץ. פקידי השומה לא עמדו במדדים אלה.

בראשית 1968 הנהיגה הנציבות מדדים חדשים לבדיקות אצל מעבידים, הקובעים עדיפויות תוך התאמה לכוח אדם. תכנית ביקורת שנתיית ומעקב אחריה נערכים בעזרת מחשב.

במקרים רבים עבר זמן רב מהמועד של בדיקות חוץ ועד לדרישת הפרשי המס, שנקבעו בעקבותיהן. המעקב אחר בדיקות חוץ ואחר הטיפול בתיק שבעקבותיהן מתנהל עתה על ידי המחשב, ונערך אחת ל-3 חודשים.

ביחידות לביקורת פנים לא הונהגו סדרים לבדיקת נכונותם של הנתונים הרשומים בטופס 106, כפי שמחייבים סדרי פיקוח תקינים.

אין עדיין סדרים לבדיקת נכונותם של הנתונים שבטופס 106. הנציבות הודיעה, שתוכל להסדיר בדיקה זו על ידי המחשב תוך 3-5 שנים, כשתושלם הסבת חשבונות המעבידים והשכירים למחשב. לדעת הביקורת יש צורך בהסדר ביניים ובמידה כלשהי של פיקוח עד להשלמת ההסבה.

גילום המס. חישוב המס על תוספות נטו נעשה על ידי גילום, לפי שיעור ממוצע לקבוצת עובדים, בלא שחושב השיעור השולי החל על כל עובד. בכמה מקרים נקבעו סכומי המס על פי נתונים חלקיים בלבד. שיעור המס הממוצע נקבע לעתים על סמך בדיקת מספר מצומצם של מקרים, ויש שהמס נקבע בסכום גלובלי על פי הערכה. במקרים, שבהם עובד או קבוצת עובדים קיבלו סוגים אחדים של תוספות נטו, יש שנערך חישוב הגילום לכל תוספת בנפרד, בלי שנלקחה בחשבון העובדה, שההצטברות מעלה את שיעור המס השולי.

בעקבות הערות הביקורת הורתה הנציבות לפקיד השומה באוגוסט 1968 להקפיד על חישוב מדויק של המס השולי, החל על כל עובד, ובמקרה של קבוצות — על פי מדגם סביר לכל קבוצה. עוד הורתה הנציבות לקבוע את השיעור השולי לפי סך כל השכר, שיתקבל לאחר צירופם של כל סוגי התשלומים, שאותם מחייבים במס.

שלטונות המס אינם עומדים על כך, שהתוספות, ייכללו בכל מקרה בטופס 106. השומה הנערכת על פיו לעובד אינה כוללת איפוא את התוספות, ומתוך כך הפסד המס, שנגרם לאוצר על ידי