

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

אגף מס הכנסה ומס רכוש

נערכה ביקורת בנציבות מס הכנסה ומס רכוש וביחידות המס בירושלים, תל-אביב, חיפה, ובמספר יחידות מס בערים קטנות יותר; כן נערכה ביקורת בשירות לעיבודים ממוכנים של מינהל הכנסות המדינה.

נערכה בדיקה בדבר ההסדרים לאישור זכאותם של מוסדות ציבור להטבות במס הכנסה; נבדקו סדרי הוצאתם של אישורים לשכירים על זכאותם לפטורים, לניכויים ולזיכויים נוספים לגבי הניכויים במקור. הושלמה הבדיקה בדבר החיוב במס הכנסה ומס רכוש של חברות ספנות וחברות תעופה זרות. נבדקו דרכי פעולתה של מחלקת המודיעין וסדרי אכיפת הגבייה של מס הכנסה. נבדקו סדרי הנפקה של תעודות מלווה קליטה 1964; נבדקו הסדרים לתשלום פיצויים על נזקי מלחמה, הוחל בבדיקה של הפעלת ההוראות של נציב מס הכנסה על ניהול חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד; כן הוחל בבדיקה של אופן עריכת שומות בענף כרמי יין.

אגף המכס והבלו

נערכה ביקורת בהנהלת האגף בירושלים, וכן ביחידות בירושלים, תל-אביב, חיפה, אשדוד ולוד. נבדק הטיפול במתן פטור ממסים עקיפים לעולים ולתושבים ארעיים; נבדקו סדרי הגבייה של מס נסיעות חוץ; כן נבדק הטיפול בחובות קשי גבייה של חברות בפירוק ופושטי רגל. נבדקו פעולות הקרן לכיסוי מסים וטיפול האגף בקשר למכירת טובין, באותם תחומים שבסמכותו, לאחר שהמכירה עצמה מבוצעת החל מ-1968 על ידי מחלקת המכירות של משרד הבטחון; הוחל בביקורת על סדרי ההישבון של מסים ליצואנים.

מוסדות ציבור הפטורים ממס הכנסה

על פי פקודת מס הכנסה ניתנות הטבות למוסדות ציבוריים בדרך של פטור ממס על הכנסותיהם ובדרך של הטבות במס לתורמים למוסדות כאלה, אם אושרו לצורך זה על ידי נציב מס הכנסה*.

* על פי דו"ח בנק ישראל לשנת 1969 הגיע מספרם של המוסדות שלא למסרת רווח (כולל איגודים מקצועיים, מועצות פועלים, מוסדות דת, ארגוני ספורט ומוסדות חברתיים), ל-6,500 בקירוב. תקבוליהם הסתכמו — להוציא עסקאות פיננסיות — ל-1,177 מליון ל"י בשנת 1969 (מזה 250 מליון ל"י ממכירת שירותים). סך כל הוצאותיהם באותה שנה הגיע ל-1,275 מליון ל"י.

הכנסה של מוסד ציבורי פטורה ממס במידה שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד או מריבית, שחבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק, שילם לו. "מוסד ציבורי" לפי הפקודה הוא "חבר בני אדם של שבעה לפחות, שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש, שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד". "מטרה ציבורית" לפי הפקודה היא "מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת, שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית". ההטבות לתורמים הן: זיכוי ממס ליחיד בשיעור של 25% מתרומותיו וזיכוי מהכנסת חברה, בשיעור של מחצית מתרומותיה למוסד ציבורי, אולם בגבול מירבי כולל לגבי הניכויים או הזיכויים הניתנים לגישום. מוסד ציבורי, הרוצה ליהנות מהטבות במס על הכנסתו ולאפשר לתורמיו ליהנות מהטבות, פונה לנציב מס הכנסה בבקשה לקבלת אישור, שהמוסד מוכר כמוסד ציבורי.

בחודשים מארס — מאי 1970 בדק משרד מבקר המדינה את הנהלים לאישור מוסדות ציבוריים ואת דרכי הפיקוח על הפעולות של מוסדות אלה. הביקורת נערכה בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ובמספר משרדי מס.

מתן אישורים

הנציבות דורשת מגוף המבקש הכרה כ"מוסד ציבורי" להמציא לה העתק מאושר של תקנותיו; רשימה של חבריו — שבעה לפחות — וכן דו"חות כספיים. התקנות צריכות לכלול, בין היתר, הוראות בדבר איסור חלוקת רווחים או כל טובת הנאה אחרת בין חברי המוסד וכן הוראה, שבמקרה של פירוק יועבר הרכוש רק למוסד ציבורי אחר בעל מטרות דומות, שגם הוא מוכר על ידי הנציבות בתור שכזה.

— הנציבות לא גיהלה רישום מרוכז של המוסדות, שקיבלו במשך השנים אישורים, ומשום כך מספרם הכולל של מוסדות כאלה לא היה ידוע לה. רשימה של כ-2,500 תיקים של מוסדות ציבוריים נמצאת בנציבות, אולם אין אפשרות להבחין על פיה בין תיקים של מוסדות שהוכרו לבין תיקים של מוסדות, שבקשותיהם נדחו או שהטיפול בהן עוד לא נסתיים. חלק מהתיקים אינו מתייחס כלל לאישור כמוסד ציבורי לצורכי מס הכנסה אלא לפטור לצורכי מס רכוש או מס שבת מקרקעין. לדעת הביקורת קיום מעקב שיטתי אחר מילוי תנאי האישורים דורש רשימה או כרטסת, שיכללו את כל המוסדות שאושרו. מן הצורך שהרשימה או הכרטסת תעודכן מפעם לפעם כדי שתשקף את המצב של המוסדות הציבוריים שהוכרו.

— בבדיקת מדגם, שנערכה בנציבות על 130 תיקים של מוסדות ציבוריים שהוכרו, נמצאו 10 מקרים, שמוסדות הוכרו, בלי שהומצאו מסמכים להוכחת מילוי הדרישות, שקבעה הנציבות כתנאי להכרה כמוסד ציבורי; ב-3 מקרים אחרים התברר, שמוסדות, שהיו קיימים מכבר, הוכרו, אף על פי שלא הגישו דו"חות מעודכנים סמוך למועד קבלת האישור.

— הנציבות לא קבעה קריטריונים בכתב להבחנה, באיזו מידה יש לראות גוף כמוסד ציבורי, אם פעילותו כוללת גם יסוד עסקי; בהיעדרם לא היה טיפול אחיד לגבי מקרים דומים. לדוגמא: ב-1963 נדחתה פנייה של אגודה, המקיימת בית החלמה למחוסרי אמצעים, אם כי הכנסותיה נבעו ממקורות ציבוריים: ממשד הסעד, מאחת העיריות ומוסדות, כהשתתפות בתחזקת המחלימים ולכיסוי גרעונות; הדחייה גומקה בכך, שבית החלמה

הוא במהותו עסק. לעומת זאת הוכרה באותה שנה חברה המקיימת בית אבות, שכיסתה את הוצאות החזקתו מתשלומי המתאכסנים בו; תרומות והקצבות שקיבלה החברה מחוץ לארץ, נועדו לצורכי פיתוח בלבד.

בדיקת דו"חות

האישורים בדבר הכרה, שנתנה הנציבות למוסדות ציבוריים, כללו דרישה להמציא כל שנה מאזן וחשבון הכנסות והוצאות מאושרים על ידי רואה חשבון ורשימה של ניירות הערך שברשותם.

- בבדיקת מדגם של 100 תיקים של מוסדות נמצא, ש-15 מוסדות לא הגישו ואף לא גדרשו להגיש דו"חות שנתיים, אף כי חלפו שנים — בין 4 ל-9, מאז הכרתם כמוסד ציבורי. ב-24 תיקים אחרים נמצא פיגור של יותר מארבע שנים מאז הגשת הדו"ח האחרון, ולגבי 9 מהם עלה הפיגור על 7 שנים, והנציבות לא דרשה מהם דו"חות.

- אין בנציבות תיעוד שיוכיח, כי הדו"חות שהוגשו אמנם נבדקו באופן שיטתי כדי לקבוע, אם נתמלאו התנאים בדבר המשך הזכאות לפטור ממס. במקרים רבים לא היו הדו"חות מאושרים על ידי רואה חשבון, כנדרש. בכמה דו"חות חסרו פרטים על דרך השקעת הכספים או פרטים לקביעת מהות הפעולות המצדיקות המשך הכרתו של המוסד כמוסד ציבורי.

- נמצאו דו"חות ששיקפו קיומם של אמצעים כספיים ניכרים, שהשימוש בהם היה ברובו לכאורה שלא למטרה הציבורית. הנציבות לא ביררה, אם יש בכך כדי לפגום בנכאותם של אותם מוסדות להכרה. להלן דוגמאות:

1. אגודה, שנוסדה במטרה להקים ולהחזיק בית יתומים ולדאוג לצרכיהם הכלכליים ולהכשרתם המקצועית, הוכרה כמוסד ציבורי באפריל 1959. על פי הדו"חות השנתיים, שהיא הגישה לנציבות, הושקע חלק ניכר מכספיה בהלוואות לחברות עסקיות ולבודדים, וכן רשומות על שמה מניות במספר חברות מקרקעין. ממאזנה ליום 31.3.1969 מתברר, שמכלל רכושה בסך של כ-840,000 ל"י בקירוב, הושקעו: במתן הלוואות — סך 355,000 ל"י; בבית המשמש להשכרה — 286,000 ל"י ובחברות מקרקעין ובמניות — 179,000 ל"י. מן הסכום הכולל של ההוצאה לשנת 1968 בסך 142,000 ל"י הוצא להחזקת מוסד היתומים כ-53,000 ל"י, והיתרה ניתנה כתרומות למוסדות שונים העוסקים בענייני חינוך ודת, אולם הנציבות לא נתנה להם הכרה כמוסד ציבורי.

2. חברה, שבבעלותה מושב וזקנים, מוכרת כמוסד ציבורי מאז 1952. לחברה יש הכנסות והוצאות בסכומים ניכרים, שאינם קשורים למטרה המוצהרת של המוסד. הכנסות נטו של החברה משכר דירה של בתים שבבעלותה וכן מריבית על ניירות ערך ומרווחים מהם, הגיעו ב-1968/69 ל-126,000 ל"י. ההכנסה השנתית הממוצעת של החברה ממקורות שונים בארבע השנים האחרונות היא כ-250,000 ל"י, בעוד הוצאות ההחזקה השוטפות הן כ-180,000 ל"י. לפי המאזן לסוף שנת 1968/69 הצטברו עודפים ללא ייעוד בסכום של כ-225,000 ל"י, מלבד לקרן לבניין בסכום של — 460,000 ל"י ועתודה לפיצויי פיטורים (שלא במסגרת קרן פיצויים מאושרת) בסך — 60,000 ל"י. רכוש החברה לפי המאזן היה — 751,000 ל"י בקירוב, מזה הוחזקו בקופה ובבנקים — 616,000 ל"י ועוד — 57,000 ל"י הושקעו בניירות ערך ו-43,000 ל"י בקירוב הושקעו ברכוש קבוע סמוך לקום המדינה.

3. מוסד בריאות ציבורי, שהוכר ב־1961, מפריש כל שנה סכומי כסף ניכרים לפיצויי פרישה; הכספים אינם מועברים לקופת פנסיה מוכרת. כמו כן מפריש המוסד סכומים ניכרים לחובות מסופקים, ללא פירוט. יעדים אלה בדרך כלל אינם מוכרים כהוצאה אצל חברות חייבות מס. מן הסכומים המצטברים הוא נותן הלוואות שלא במסגרת ייעודו הציבורי. לפי המאזן ליום 31.3.1968 הגיעה יתרת הקרנות של המוסד ל־1.225 מליון ל"י, ויתרת ההלוואות לאותו תאריך ל־1.280 מליון ל"י.

הדו"חות השנתיים של המוסדות הציבוריים משמשים לנציבות כלי עיקרי לפיקוח על המוסדות, וכיוון שרוב האישורים הוצאו ללא הגבלת זמן, נודעת להם חשיבות מיוחדת. בדיקת הדו"חות נועדה לבחון, אם המוסד ממשיך למלא אחר התנאים, שנקבעו להכרתו, ולוודא, אם יש למוסד הכנסות עסקיות החייבות במס. לדעת הביקורת, מן הראוי שהנציבות תקפיד על קבלת הדו"חות במועדם ותבדקם באופן שיטתי.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי החל מ־1970 מוחלפים האישורים, שאינם מוגבלים במועד באישורים אחרים שתוקפם יפוג ב־31.3.1973. העתקי האישורים החדשים מתויקים בנפרד לפי מספר שוטף, כך שיהיו רשימה עדכנית של המוסדות שהוכרו.

במקרים רבים יש לראות תופעה רצויה בכך, שמוסד ציבורי יכול לכלכל את פעולותיו לא מתרומות בלבד אלא גם מהפירות של נכסיו העצמיים. מכל מקום יש לקבוע הנחיות, שעל פיהן אפשר יהיה לבדוק, אם השימוש בנכסים ובהכנסות נעשה למטרותיו הציבוריות של המוסד, תוך תשומת לב ליחס שבין הכנסותיו לבין הוצאותיו השוטפות, לאמור: אם במשך תקופה ממושכת עולות ההכנסות על ההוצאות, מן הראוי לעמוד במיוחד על אופן השימוש, שעושה המוסד בעודפים, ועל אופי ההשקעה, וגם בהתחשב בכך שהכנסות מהשקעות במקרקעין, בניגוד להכנסות מעסק, פטורות ממס הכנסה כשהן בידי מוסד ציבורי. במידה שעומדים כספים להיות דרושים לצורכי פיתוח בעתיד הנראה לעין, מן הראוי לבדוק, אם תכנית הפיתוח בוצעה תוך זמן סביר. אם המטרה הציבורית מושגת בעקיפין — למשל בדרך של השקעה במגמה להשתמש בפירותיה להשגת המטרה — מן הראוי שהנציבות תפעל למען הבהרת המצב החוקי במקרים כגון אלה. בהקשר זה יש מקום לבדוק, אם אין להגביל את השימוש בעודפים המצטברים לסוגי השקעה רצויים, כגון ניירות ערך מוכרים על ידי האוצר.

הכנסות עסקיות

הכנסותיו העסקיות של מוסד ציבורי חייבות כאמור במס. בבדיקה הועלה ששני גופים ציבוריים לא חויבו במס על ההכנסות העסקיות: האחד מוסד ציבורי מוכר, והשני גוף ציבורי, שבקשתו להכרה לא נענתה. למוסד הציבורי, שהוא מוסד למטרות תרבות וספורט המספק שירותי מלון ומסעדה לציבור, לא נפתח תיק נישום, והכנסותיו העסקיות לא חויבו במס. הגוף הציבורי, שבקשתו להכרה הותנתה בשנת 1965 בהמצאת דו"חות כספיים, שיאפשרו בדיקת זכאותו, לא המציא דו"חות כאלה, ובקשתו לא אושרה. בשליטתו של הגוף כמה חברות, ששילמו לו, בהתאם לפירוט שבתיקיהן, שכר דירה ודמי ניהול בסכום של 50,000 ל"י בקירוב לשנה, שחלקו מהווה לכאורה תחליף לתשלום ריבית על השקעה. פקיד השומה פטר גוף זה ממס בהנחה, שהוא מוסד ציבורי מוכר. הביקורת הפנתה את תשומת לב הנציבות לכך, שגם אם גוף מוכר כמוסד ציבורי, אין הכנסותיו העסקיות פטורות ממס, לרבות הכנסות מריבית ומדיבידנד מחברות שבשליטתו. לא זו בלבד שהמצב המשפטי מחייב הטלת מס על הכנסות מסוג זה, אלא אף מבחינה כלכלית, אין הצדקה לכך שפעולות עסקיות מובהקות של מוסדות ציבור יזכו להעדפה לעומת

עסקים אחרים. אין גם לקפת את חלקו של האוצר מהכנסות מפעולות מסוג זה החורגות מן הפעילות הציבורית של המוסד.

אישורים לפטורים – ניכויים וזיכויים לשכירים

תקנות מס הכנסה, היטל בטחון ומלווה בטחון (ניכוי ממשכורת), תש"ל-1970, קובעות נהלים לניכוי מס הכנסה, היטל בטחון ומלווה בטחון במקור על ידי כל המשלם משכורת, שכן עבודה או קיצבה (להלן – ניכוי במקור). בתוספת לתקנות פורסם לוח מפורט לחישוב סכומי הניכויים החודשיים במקור מכל סכום של משכורת ברוטו, תוך התחשבות בניכויים האישיים, שקובעת הפקודה. הניכויים האישיים המובאים בחשבון בלוח מבוססים על גילו של העובד, מצבו המשפחתי, עבודת אשתו ותמיכתו בקרובים. החישובים בלוח נעשו בהתאם לשיעורי המס שבפקודה, מתוך הנחה, שההכנסה החודשית היא החלק ה-12 מההכנסה השנתית, והמס החודשי המנוכה הוא החלק ה-12 מהסך הכולל של המס השנתי. סכומי המס בלוח נקבעו בהתחשב בזיכויים ממס בגין תשלומים לביטוח חיים, לתגמולים, לריפוי ולתרומות. הזיכויים הם בשיעור של 2.5% מההכנסה החייבת במס, לפני הניכויים האישיים, ובגבולות מ-60 ועד 150 ל"י בשנה.

נוסף על הניכויים האישיים והזיכויים הנזכרים, שהובאו בחשבון בקביעת סכומי המס לניכוי במקור, כמפורט בלוח, מתירה הפקודה הקלות במס: פטור מוחלט או חלקי, ניכויים אישיים וזיכויים. פטור מוחלט ניתן ממסים על הכנסה מיגיעתו האישית של עיוור; או של נכה בשיעור 100%, כתוצאה מפצעי מלחמה; והכנסה מעבודה של נער מעבודתו עד גיל 16. פטור חלקי ניתן לסטודנט ולתלמיד בגיל 16–18 שנה, לעולה חדש ולתושב בשטחי ההתיישבות החדשה ובשטחי הפיתוח. ניכוי אישי מוענק לנכה כתוצאה מפצעי מלחמה, מתאונת עבודה, משיתוק או מפגיעת ספר ולחורש-אלם; למי שאשתו עובדת ולא דרש חישוב נפרד; לאשה גרושה המפרנסת את ילדיה; לתומך בשלושה או בארבעה הורים שלו ושל בן זוגו; למקיים אשה או ילד בטולי יכולת עקב ליקוי גופני. או שכלי. כן מתירה הפקודה זיכוי ממס בשיעור 25% מסכומים, ששילם נישום בעד ביטוח חיים או כתשלום לקופת גמל – עד 225 ל"י בשנה מעל לסכום הכלול בחישוב שבלוח.

עובד, הזכאי לאחת מההקלות האמורות, יכול לפנות אל פקיד השומה, וזה רשאי, בהתאם לתקנות, לתת אישור לפטור, לניכוי או לזיכוי נוסף (להלן האישור), המורה למעביד לנכות במקור סכום נמוך מהנקוב בלוח או להימנע מניכוי במקור בכלל. נוסף על כך, רשאי פקיד השומה להורות למעביד לנכות במקור סכום גדול או קטן מהמפורט בלוח, אם עלול להיווצר עודף או גרעון בחישוב השנתי של המס. אפשרות כזאת קיימת, אם חל שינוי בגובה ההכנסה של העובד במשך השנה, או אם לא הייתה לו הכנסה כלל בחלק מהשנה, כגון במקרה של חייל משוחרר. הוא הדין גם במקרים, שיש צורך בתיאום של הניכויים במקור מההכנסות המצורפות של מי שיש לו יותר ממעביד אחד, כדי להבטיח, שהניכויים במקור יתאימו לסכום המס השנתי, שחל על ההכנסה השנתית הכוללת.

לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה הגיע מספר השכירים בישראל בדצמבר 1969 ל-746,000. שכירים, שהכנסתם השנתית מעבודתם לא הייתה גדולה מסכום שנקבע מדי פעם בפעם – 18,000 ל"י מאז שנת המס 1968 – אינם חייבים להגיש דוחות שנתיים על הכנסתם אלא לפי דרישת פקיד השומה, ובדרך כלל אין עורכים להם שומות.

כתוצאה מכך רק ל-46,000 שכירים בקירוב היו בסוף מארס 1970 תיקים פעילים במשרדי המס; חלק מתיקים אלה מתייחס לזוגות עובדים. כל מי שאין עורכים לו שומה, המס המנוכה משכרו במקור הוא המס הסופי הנגבה ממנו. נציבות מס הכנסה העריכה בתכנית העבודה לשנת 1970 את מספר האישורים לפטור, לניכוי או לזיכוי נוסף, שיינתנו במשך השנה ב-125,000. מחמת ריבוי הסוגים של האישורים השונים לא ניתן להעריך את סכום המס הכולל, שהאישורים מתייחסים אליו.

בחודשים אפריל-אוגוסט 1970, ערך משרד מבקר המדינה, לסירוגין, ביקורת על מתן אישורים במשרדי המס בירושלים, תל אביב, חיפה, גוש דן ופתח תקוה.

סדרי נוהל ובידוק

1. כל מי שביקש אישור נדרש — עד מארס 1969 — להופיע אישית בשעות העבודה במשרד המס שבמקום מגוריו ולהוכיח את זכאותו לקבלת האישור. כדי להקל על מבקשי האישורים ועל פקידי השומה, מינה נציב מס הכנסה במאי 1968 ועדה משרדית, והטיל עליה לבחון את הנהלים של מתן אישורים, ואומנם החל בשנת המס 1969 הונהגו נהלים חדשים בהתאם להמלצותיה של הוועדה. המעבידים הוסמכו לתת את הניכוי הנוסף, על סמך מסמכים ובלא אישורו של פקיד השומה, לזכאים מהסוגים הבאים: לחיילים משוחררים המתחילים לעבוד שלא בתחילת שנת המס, לנכים, לחרשים-אלמים, ולנערים עד גיל 16. על הזכאים האחרים לפנות בכתב לפקיד השומה בטפסים מתאימים, שהופצו בין המעבידים, ועל פקיד השומה להמציא להם את האישורים באמצעות הדואר. לגבי סטודנטים הוסדר מתן האישורים בתחומי המוסדות להשכלה גבוהה. הופעה אישית במשרד נדרשת רק באותם מקרים מיוחדים, שיש צורך בבירור.

כתוצאה מהנהל החדש ירד מספר האישורים, שנתנו פקידי השומה בשנת 1969 ל-103,000 בקירוב לעומת יותר מ-147,000, שניתנו בשנת המס 1968. אם כי יש עדיין נישומים המעוניינים לקבל את האישור באופן אישי, ובמשרדי המס נענים להם, פחת מספר הפונים באופן אישי במידה ניכרת, ובדרך כלל זמן ההמתנה בתור אינו ממושך.

— משרד המס בירושלים חזר ביולי 1970 לנוהל הקודם, שלפיו מוזמנים מבקשי האישורים למשרד באופן אישי. המשרד הסביר, שהפניות בכתב אינן מפורטות במידה מספקת וגורמות התכתבות מיותרת, בעוד שבביקור במשרד ניתן האישור בו במקום. הדרישה לבוא למשרד המס בשעות העבודה ולהמתין בתור לקבלת האישור מהווה, לדעת הביקורת, הכבדה בלתי מצדקת על ציבור השכירים.

2. כדי להקל על בירורים ולאפשר בדיקת האישורים, הורתה הנציבות לפקידי השומה לתייק את העתקי האישורים והמסמכים הקשורים בהם לפי סדר מספרי הזהוי של הנישומים.

— פקידי השומה לא הקפידו על מילוי ההוראה האמורה, והתיוק של העתקי האישורים נעשה בשיטות שונות: במשרד המס בירושלים לפי המספר הסידורי של האישור — שיטה שאינה מאפשרת למצוא את החומר לפי השם או מספר תעודת הזהות. בתל-אביב הוחזקו ההעתקים כשהם בלתי מחויקים בחבילות גדולות, שהורכבו לפי קבוצות של מספרי זהוי אך בלא סדר שוטף ביניהם, ולפיכך היה קשה מאוד למצוא את העתקי האישורים בעת הצורך.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, בנובמבר 1970, שהיא הורתה להקפיד על קיום ההוראות בדבר התיוק.

3. הכנסתם של שכירים רבים, שנערכים להם תיאומי משכורת, גדולה מ-18,000 ל"י בשנה והם חייבים איפוא בהגשת דו"חות למס הכנסה לצורך עריכת שומות. האישורים הניתנים על תיאומי משכורת משמשים גם כמקור מידע לפתיחת תיקים לשכירים אלה ולכן קבעה הנציבות, כי העתקי האישורים המורים על תיאומי משכורת ועל חישובים משותפים לזוגות עובדים יועברו אחרי תום שנת המס אל מדור שומה-שכירים לתיק בתיקים האישיים או לבירור, אם יש צורך בפתיחת תיקים.

- במשרד המס בירושלים, במשרד שבתל-אביב ובמשרד שבגוש דן לא הועברו ההעתיקים למדור השומה שבמשרדים אלה גם כשגובה ההכנסות חייב דרישת דו"חות ועריכת שומות.

4. כיוון שהמס הנגבה במקור בהתאם לאישור פקיד השומה הוא ברוב המקרים סופי, דרוש פיקוח נאות על מתן האישורים, על חישוב הסכומים הנקובים בהם ועל השימוש באישורים. בעוד שלגבי עריכת שומות קיים מערך של בידוק, לא הונהגו סדרי בידוק נאותים לגבי מתן האישורים.

- כל שלבי הכנת האישור — קבלת הבקשות, בדיקת הנתונים והמסמכים, עריכת החישוב, מילוי טופס האישור וחתימתו — נעשו בידי עובד אחד; דבר זה נוגד סדרי בידוק נאותים.

- בבדיקה מסוגרת של כ-100 אישורים, שערך משרד מבקר המדינה במשרדי המס בירושלים ובפתח תקוה, נמצאו 11 העתקי אישורים שמסמכים לא היו מצורפים אליהם, ואף לא נמצא רישום שיעיד, כי הוצגו ונבדקו מסמכים לאימות הבקשות ולביסוס האישורים שניתנו.

5. יש אישורים המורים על הגדלת הניכוי במקור, כגון עקב תיאום של משכורות משני מעבידים או חישוב משותף לזוג עובדים. הנציבות הורתה לפקיד השומה לשלוח אישורים כאלה בדואר למעביד ולתיק את העתקיהם בתיקי המעבידים שבמשרדי המס.

- במשרדי המס בירושלים ובפתח-תקוה נמסרו אישורים אלה לידי השכירים — דבר שאינו מבטיח את מסירתם למעבידים. בכל משרדי המס שנבדקו לא תויקו העתקי האישורים בתיקי המעבידים ועל ידי כך נמנע פיקוח על ביצוע ההוראה להגדלת הניכוי במקור בעת ביקורת, שפקיד השומה עורך אותה מפעם לפעם אצל המעביד (ביקורת חוץ). ראה גם דו"ח שנתי 18, עמ' 124.

פטור לעולים

בהתאם למדיניות הממשלה לעידוד עלייה נקבע במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 12), תשכ"ח-1968, פטור ממס על הכנסתו של עולה, שנכנס לישראל החל ב-1 באפריל 1967, בשלוש וחצי השנים הראשונות לעלייתו, בסכומים פוחתים מ-1,200 ל"י ועד 200 ל"י לחדש. פטור בסכומים נמוכים יותר לתקופות קצרות יותר נקבע גם לעולים, שנכנסו לישראל החל ב-1.4.1965.

- בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח-1968 נתווסף להגדרת עולה גם מי שזכאי לאשרת עולה או לתעודת עולה ובירו אשרה או רשיון לישיבת ארעי בישראל. כן נקבע, שהפטור יינתן רק בפעם הראשונה שאדם נעשה לעולה.

1. תיקון הפקודה נועד להרחיב את מסגרת הזכאים ולהחיל את ההקלות שניתנו עד אז לעולים גם על תושבים ארעיים. למעשה הביא התיקון גם לכך, שנגרע מזכויותיהם של אלה ששהו בארץ בעבר כתושבים ארעיים, עזבו אותה וחזרו כעולים.

עד תחילת שנת 1969 ניתנה אשרה של תושב ארעי בדרך כלל לכל מי שהיה זכאי לקבל אשרת עולה ושהה יותר מ-3 חודשים בביקור בארץ. הסטטוס של תושב ארעי איפשר לדחות את מימוש זכויות העולה שהיו תקפות אז, בעוד שתקון החוק האמור אינו מעניק הקלות במס הכנסה לעולה שהיה תושב ארעי בעבר.

בנסיבות אלה החליטה הנציבות מדי פעם בפעם על קונצסיות למקרים מסוימים. בין היתר הורתה לפקדי השומה בפברואר 1969 להתעלם משהייה קודמת של תושב ארעי לתקופות, שלא עלו על שנתיים, בכל מקרה שתקופות אלה נסתיימו לפני 1.4.1965, ואף במקרים, שהתקופות נסתיימו לפני 1.4.1967, אולם בתנאי שהשהייה היתה למטרות, שהנציבות הגדירה אותן. בנובמבר 1969 הרחיבה הנציבות את ההקלה לגבי שהייה למטרה מוגדרת לתקופה שנסתיימה עד ליום 31 במרס 1968.

הקונצסיות מפחיתות את החומרה שנוצרה בחוק באופן חלקי בלבד, ועדיין נותרו עולים, שלא יכלו ליהנות מהפטור, כיוון ששהותם הקודמת כתושבים ארעיים לא עמדה בסייגי התאריכים והתקופות, שנקבעו על ידי הנציבות. כך למשל העלתה הביקורת, שאדם, שעלה לישראל ב-1.7.1970, קיבל אישור מפקיד השומה גושידן לפטור ממס עד דצמבר 1970 בלבד, מאחר ששהה בארץ בתור מתנדב, במעמד של תושב ארעי בתקופה יולי 1967 ועד יולי 1968, כלומר עד אחרי התאריך שנקבע כסייג להקלה. הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה בנובמבר 1970, כי החליטה באותו חודש על הרחבת ההקלה עד לתאריך 1.5.1970 על כל מי ששהה בעבר כתושב ארעי למטרה מוגדרת, ובכך הוחלו זכויות הפטור גם על עולה זה וכן גם על עולים אחרים, שמצבם דומה.

2. בפברואר 1969 הודיעה הנציבות לפקדי השומה, כי הקימה ועדה משרדית לטיפול בבקשות עולים לפטור, החורגות ממסגרות הפקודה וההוראות. מאז יוני 1969 לא נעשו רישומים על פעילותה של הוועדה לרבות החלטותיה, הן העקרונות והן הנוגעות לפניות של יחידים.

3. מאחר שרוב הפניות לפקדי השומה הן בעל-פה, הרי כשניתנו תשובות שליליות, לא נותרו רישומים, ואין אפוא לדעת, באלו ובכמה מקרים דחו פקדי השומה בקשות של עולים, ומה היו הנימוקים לכך.

- בכמה מקרים העניק פקיד השומה פטור, אם כי לפי הוראות הנציבות לא הגיע פטור. פקיד השומה לא נימק החלטות אלה. כך, למשל נתן פקיד השומה ירושלים לאדם, שעלה לישראל בספטמבר 1968, אישור לפטור החל מאותו מועד, בלי להביא בחשבון שהות קודמת של העולה בארץ בתור תושב ארעי במשך תקופה שעלתה על שנתיים. במקרה אחר נתן פקיד השומה פתח-תקוה אישור לפטור, החל מנובמבר 1969, לאדם, ששהה בארץ כבר למעלה משנתיים בתור תושב ארעי, ונובמבר 1969 היה תאריך ההארכה האחרונה של רשיונו לשיבת ארעי.

4. הוראות הנציבות לגבי עולים, השתנו מדי פעם בפעם ולא היו מרוכזות בצורה שאיפשרה לקבוע את זכויותיהם במקרים השונים. משרד מבקר המדינה עמד על הצורך בריכוז ההוראות הפנימיות, הנציבות הודיעה בדצמבר 1970 שהורתה להביא דבר זה על תקונו.

העדר הוראות מרוכזות ומפורטות על זכאות של עולים להקלות במס אינו מאפשר להסביר לעולים את זכויותיהם לפני עלייתם. יתר על כן: בעלוני הסברה לעולים, שהוצא לאור במשותף על ידי המשרד לקליטת עלייה, מחלקת העלייה והקליטה של הסוכנות היהודית ומינהל הכנסות המדינה, לא צויין, ששהייה קודמת בארץ כתושב ארעי עלולה להביא לידי צמצום זכויותיו של עולה לפטור ממס הכנסה או אפילו לשלילתן ממנו.

סטודנטים

הנציבות הגיעה ביוני 1969 לכלל הסדר עם התאחדות הסטודנטים, שנציג אגודת הסטודנטים יעסוק בכל אחד מהמוסדות להשכלה גבוהה בהכנת האישורים לסטודנטים: יקבל את הפניות במשרדי האגודה, יבדוק את המסמכים, יערוך את החישובים ויכין את האישורים. עובד של משרד המס יבדוק את האישורים ויחתום עליהם.

- האישורים, שערך נציג אגודת הסטודנטים, הוגשו לחתימת נציגו של פקיד השומה גוש-דן ונחתמו, בלא שהיו מלווים מסמכים לביסוס הזכאות וחישוב הניכוי.

העתקים מן האישורים לסטודנטים בגוש-דן וחלק מהעתקי האישורים לסטודנטים בתל-אביב הוחזקו במשרדי אגודת הסטודנטים, ולא במשרדי המס. בעקבות הביקורת הורתה הנציבות על תיקון ליקויים אלה.

בדרך כלל נותן את האישורים פקיד השומה שבמקום מגוריו של הנישום. כדי להבטיח טיפול אחיד ולמנוע מתן אישורים כפולים קבעה הנציבות, שהאישורים לסטודנטים יינתנו על ידי פקיד השומה בעיר, שבה נמצא המוסד להשכלה גבוהה, שבו לומד הסטודנט.

- ניתנו אישורים לסטודנטים גם במשרדי מס שלא במקום לימודיהם.

תיאום ניכויים

תיאומי ניכויים דרושים על פי רוב כשהמדובר בעובדים בעבודה חלקית או בעובדים המקבלים גם קיצבה. התקנות מחייבות מעביד המשלם משכורת חלקית ומעביד המשלם קיצבה להודיע על כך לפקיד השומה, בטפסים המיועדים לכך, עם התחלת תשלומיו ובתחילת כל שנת מס. חובת הניכוי במקור והדיווח חלה גם על קופות גמל המשלמות קיצבה.

הנציבות הורתה לפקידי השומה ליוזם תיאומי ניכויים על סמך דו"חות המעבידים, במקרים שיש מקום לכך, מלבד התיאומים הנעשים על פי בקשתו של העובד. פעולה זו דורשת מיון הטפסים, בירור המקרים שעשוי להיות בהם מקום לתיאומי מס, הזמנת אותם הנישומים לבירור ועריכת תיאום במידת הצורך. אם הנישום אינו נענה על ההזמנה, רשאי פקיד השומה לתת הוראה למעביד להגדיל את הניכוי במקור, לפי מיטב שפיטתו של פקיד השומה.

- פקיד השומה לא הקפידו, שהמעבידים ידווחו על עבודה חלקית ועל תשלום קיצבה. בתיקי ניכויים של שש קופות גמל, שנבדקו במשרד השומה תל-אביב, לא נמצאו הטפסים, ואף לא נמצא, טפסים כאלה נדרשו על ידי פקיד השומה. במשרדי השומה בירושלים, גוש-דן ופתח תקוה נעשתה פעולה יזומה רק לגבי מקבלי קיצבה ממוסד ממלכתי אחד. במשרד השומה תל אביב, נעשתה פעולה כזאת לגבי מקבלי קיצבה משני מוסדות בלבד.

- במסגרת ביקורות של פקיד השומה תל-אביב הנערכות בקופות הגמל לא נבדקו ניכויי המס ממקבלי קיצבה. שתי קופות גמל לא כללו את מקבלי הקיצבה בדו"חות, שהגישו לפקיד השומה, ופקיד השומה לא עמד על כלילת מקבלי הקיצבה בדו"חות האמורים.

בכוונת הנציבות להגיע — לאחר הסבת כל החשבונות של המעבידים למחשב — לפירוט המשכורות ששולמו הניכויים שנוכו במקור גם לפי העובדים, ואז תהא אפשרות לבדוק, על פי מספרי הזיהוי ותוך זיווג הנתונים הנוגעים לאותו נישום העובד אצל שני מעבידים

או יותר, אם המס שנוכה במקור במשך השנה תואם את המס החל על ההכנסה השנתית הכוללת שלו. כל עוד לא הופעל הסדר כזה, מן הראוי להקפיד על דרישת דו"חות מהמעבידים ולכלול בביקורות הנערכות על ידי פקידי השומה את הנושא של עבודה חלקית וקיצבה, כדי לאתר את המקרים המצדיקים תיאום משכורת, ובחלקם גם פתיחת תיקים, כדי שאפשר יהיה לגבות את מלוא המס המגיע מאלה המקבלים משכורת ממקורות שונים.

מסים מחברות ספנות וחברות תעופה זרות

על פי פקודת מס הכנסה נחשבים הרווחים מהפעלת כלי שיט וכלי טיס של תושבי חוץ, שמקורם בהסעת נוסעים וטובין שהוטענו בישראל, כהכנסה שנתהוותה בישראל ואשר חייבת במס הכנסה. מס רכוש חל, לפי החוק, על מקרקעין, ציוד ומלאי הנמצאים בשטח המדינה, בלי התחשבות במקום מושבם של הבעלים בארץ או בחוץ לארץ. בעלי כלי שיט וכלי טיס פטורים מהמסים הללו, במידה שהפטור נקבע בהסכם בין ממשלת ישראל לבין ארץ מושבם.

בשנים 1969 ו-1970 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין את החיוב במס הכנסה ומס רכוש של חברות תעופה וחברות ספנות זרות. הבדיקה נערכה באגף מס הכנסה ומס רכוש בירושלים; במשרדי המס בתל אביב, שבה נמצאים סניפיהן של חברות התעופה; ובמשרדי המס בחיפה, שבה רוב הסוכנויות של חברות הספנות.

רשימת המדינות, שעמן נחתמו הסכמים בדבר פטור ממס, נכללת בקובץ ההוראות של נציבות מס הכנסה ומס רכוש.

ממשלת ישראל חתמה עד סוף 1970 על הסכמים בדבר פטור הדדי ממס הכנסה על עסקי הובלה ימית ואווירית עם 14 מדינות: אורוגוואי, איטליה, ארה"ב, בריטניה, גרמניה, דניה, דרום אפריקה, הלווטיה, יוון, נורבגיה, פינלנד, צרפת, שבדיה, וקנדה. ההסכמים עם הלווטיה, פינלנד ושבדיה מתייחסים גם לפטור הדדי ממס על רכוש*.

(א) על פי נתוני אגף מטבע חוץ במשרד האוצר פועלים בארץ סניפיהן של 19 חברות תעופה זרות ו-39 חברות ספנות זרות, והן מיוצגות על ידי 21 סוכנויות. עם מדינותיהן של 6 חברות תעופה ו-13 חברות ספנות המסיעות נוסעים וטובין מישראל לא נחתמו, עד סוף 1970, הסכמים לפטור ממס הכנסה.

- רק משתי חברות ספנות נגבה מס הכנסה; שאר 17 חברות ספנות ותעופה, שעם מדינותיהן לא נחתמו הסכמים על פטור הדדי ממסים, לא נבדקה חבותן במס. לשתי חברות תעופה נפתחו תיקים, אך פקידי השומה לא עמדו על קבלת דו"חות על הכנסותיהן והחליטו על דעת עצמם, שלא לחייבן במס.

- לגבי 12 סניפים של חברות תעופה מבין 17, שעם מדינותיהן לא נקבע בהסכם פטור ממס רכוש, לא דרשו שלטונות המס דו"חות על נכסיהם בארץ ואף לא ערכו להן שומות. כיוון שכך, לא נגבה מהחברות מס רכוש.

(ב) כדי להבטיח גביית מס מתושב חוץ נקבע בפקודה, שכל המשלם לו סכום חייב במס, עליו לנכות ממנו, בעת התשלום, מס בשיעורים שנקבעו; להעבירו לפקיד השומה; ולהגיש לפקיד השומה דו"ח בציון שמו ומענו של מקבל ההכנסה.

* נוסף על ההסכמים הנוכחים נחתמו בסוף 1969 ובמשך 1970 הסכמים בראשי תיבות עם אוסטרליה, בלגיה והולנד.

- פקיד השומה לא דרש מסוכני האניות דו"חות על תשלומיהם לחברות הזרות ולא פעל לבירור חבותן במס הכנסה. רק סוכן אחד ניכה מס במקור משתי חברות הספנות הנזכרות. בעקבות הביקורת פנה פקיד השומה ל-9 סוכני ספנות, מבין 21 הסוכנים. פקיד השומה דרש מהם בפנייתו שימציאו לו את רשימת החברות הזרות, שהם מייצגים בישראל. לפנייה נענו 8 סוכנים. פקיד השומה לא עמד על קבלת רשימות מהסוכן התשיעי שאליו פנה. לפי הרשימות שנתקבלו מייצגים 8 הסוכנים 11 חברות ספנות, שעם ארצות מושבן אין הסכמים לפטור ממס הכנסה. פקיד השומה לא נקט צעדים לחיובן של חברות אלה במס.

בתשובה על פנייה של משרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות בספטמבר 1970, כי לדעתה אין מקום לחייב במס חברת ספנות או חברת תעופה זרה, כל עוד מדינת מושבה אינה גובה מס מחברות ספנות ותעופה ישראליות וזאת על בסיס של הדדיות, שניתן לראות בה הסכם מכללא. הנציבות גם הודיעה, שבעקבות הביקורת ביררה ומצאה, ששתי מדינות, הגובות מס מחברות ספנות ותעופה ישראליות, חברותיהן פועלות בישראל, ולכן הורתה לחייב את החברות של אותן מדינות במס הכנסה ובמס רכוש, הן בדרך של שומה והן בדרך של ניכויים במקור.

משרד מבקר המדינה העמיד את הנציבות על כך, שעקרון הפטור מתוך הדדיות ללא הסכם מפורש לא הובא על ידי הנציבות לידיעת פקידי השומה הנוגעים בדבר. הנציבות אף לא המציאה לידיעת פקידי השומה נתונים על חברות התעופה והספנות הזרות הפועלות בישראל והחייבות במס. לא נמצא גם תיעוד על דיונים במשך כל השנים בשאלת הפטור ממסים בהעדר הסכם כתוב. ההחלטה על פטור מכללא — במידה שיש לה בכלל מקום — רצוי שתתקבל רק על ידי מי שהוסמך לכך במפורש על ידי הממשלה, מה גם שיש לעניין זה השלכה על האמנות הבינלאומיות בכללותן. החלטה כזאת לא נתקבלה, והסמכה כזאת לא ניתנה.

2. לגבי חברת ספנות או חברת תעופה זרה שאינה פטורה ממס, מתירה הפקודה לחשב את הרווח שמקורו בישראל לפי תאחוז הוגן לפי שיקול דעתו של פקיד השומה, ממלוא סכום התקבולים מהסעת נוסעים והובלת מטען, אם אלה הוטענו בישראל.

- סוכנות ספנות ישראלית העבירה לפקיד השומה ניכויים מתשלומים לחברת ספנות זרה בעד שנות המס 1955 עד 1962 בסך של כ-252,000 ל"י לפי שיעור רווח של 10% מהכנסותיה בארץ. לאחר מכן טענה החברה הזרה, שהיו לה הפסדים ודרשה החזר המס. פקיד השומה ערך חישוב, שלפיו, לאחר התאמת חשבון רווח והפסד של החברה לפקודת מס הכנסה הישראלית, יהיה שיעור הרווח 5% בקירוב. בספטמבר 1964 סוכם, באישור הנציבות, על שיעור של 4% רווח לשנים 1955 עד 1966. ההסכם הותנה בכך, שהחברה תוכיח את הפסדיה על ידי המצאת אישורים משלטונות המס בארצה. החברה המציאה אישורים רק על עובדת הצהרתה על הפסדיה, ולא על כך, ששלטונות המס בארצה בדקו ואישרו הפסדים אלה. על אף זאת חושב הרווח לפי 4%, ולחברה הוחזר סכום של כ-152,000 ל"י המתייחס לשנים 1955 עד 1962.

בינואר 1967 ערך פקיד השומה הסכם חדש עם החברה וקבע את שיעור ההכנסה החייבת במס לשנים 1967 עד 1969 ב-3.5% מהתקבולים ממטען שהוטען בארץ; בתנאי שהחברה תמציא אישור משלטונות המס בארץ מושבה על הפסדים וכן חשבוניות רווח והפסד. החברה לא המציאה את האישורים והחשבוניות הנדרשים, ועל אף זאת ערך פקיד השומה שומות לשנות המס 1967 ו-1968 על יסוד שיעור רווח של 3.5% בלבד. לדעת הביקורת צריכים היו שלטונות המס לעמוד על מילוי אותן דרישות ההוכחה, שהם עצמם קבעו כתנאי להקטנת שיעור המס.