

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

אגף מס הכנסה ומס רכוש

נבדקו שלבים ראשוניים בהפעלת הרפורמה במס הכנסה: הנהגת החובה של ניהול חשבוניות; הפיקוח על ניכויים במקור; והטיפול בהצהרות מתקנות. הביקורת נערכה בניצבות מס הכנסה ומס רכוש ובכמה משרדי שומה. נבדקו גם סדרי מתן הלוואות לחייבי מסים, ראה לעיל בפרק על אגף החשב הכללי; בדבר הסדרים להנפקת אגרות מלווה חובה לשכירים, ראה בפרק על בנק ישראל.

במשרדים האזוריים של מס רכוש, בירושלים ובמרכז, וכן בשירות עיבודים ממוכנים (שע"מ) של מינהל הכנסות המדינה נבדקו סדרי רישום הנתונים, המתייחסים לבעלים ולנכסים בקשר למס רכוש ומס מימון רכש והעברתם לשע"מ. כן נבדקו בשע"מ סדרי הבדיקה של נתונים אלה ועיבודם במחשב. במשרד האזורי המרכז נבדקו פעולות גבייה של מס רכוש ומס מימון רכש ממספר חברות בנייה וחברות מקרקעין.

אגף המכס והבלו

בהנהלת האגף ובבתי המכס ירושלים, יפו, ובמחלקת מס קנייה תל אביב נערכה בדיקה של הסדרי ההישבון של מסים עקיפים ליצואנים. במחלקת הביצוע שבהנהלת האגף וביחידות האיזוויות המטפלות במחסנים רשויים, נבדקו מתן אישורים לפתיחת מחסנים רשויים והפיקוח עליהם.

שלבים בהפעלת הרפורמה במס הכנסה

בעקבות החלטת הממשלה מה-9.11.1974 מינה שר האוצר, בדצמבר 1974, ועדה ציבורית של מומחים שכונתה, על שם יושב הראש שלה, "ועדת בן-שחר". על הוועדה הוטל לעבד הצעה מפורטת של שיטת המיסוי במגמה להבטיח, ככל האפשר, חלוקה צודקת של ההכנסה במשק, ומניעת עיוותים והשפעותיהם השליליות על פריון הייצור ועל מוסר המסים. ההצעה נועדה להביא להרחבת בסיס המס, לפישוט שיטת המס; ולהגברת יעילות הגבייה.

הוועדה הגישה לשר האוצר ב-12 במארס 1975 את הדו"ח "המלצות לשינוי המס הישיר". בדבריו הפתיחה לדו"ח נאמר, שהוועדה הוקמה על רקע של דרישה ציבורית לרפורמה משמעותית בשיטת המסים. לדעת הוועדה, הליקוי העיקרי במערכת המסים, היה נעוץ בסולם התלול של שיעורי המס, כאשר השיעור השולי עלה, לדברי הוועדה, לגבהים מרתיעים. תהליך זה התרחף בגלל האינפלציה המהירה. ירידת כוח הקניה של המסוף והעלאת השכר וההכנסות שבאו בעקבותיה גרמו לכך, שהכנסות אשר נחשבו בעבר לגבוהות, ולכן היו מסוגלות לשאת במס בשיעור שולי גבוה למדי, הפכו לגמוכות. במציאות זאת התפתחו עיוותים, מהם בצורת העלמה של הכנסות חייבות במס ומהם בצורת שחיקה ממוסדת של בסיס המס, כשסוגים שונים של תקבולים, שהם הכנסה למעשה, לבשו צורה של כיסוי הוצאות. ולא הוייבו במס. שיעורי המס הגבוהים

הרתיעו מהשקעת מאמץ בעבודה ובפריון והפנו פעילות כלכלית דווקא לתחומים, שבהם היה קל יותר להעלים הכנסות. העלמת ההכנסות הביאה גם להעלמה מתמדת של ההון הנצבר, דבר שעודד בזבוז של הון. נוכח ההשפעות הכלכליות והחברתיות שהיו למבנה של מערכת המסים, השתדלה הוועדה, לדבריה, לשמור בהמלצותיה על העקרונות הבאים:

המס הישיר יהיה כללי במהותו, ללא העדפה או הפליה של קבוצות כלשהן; הוא יהיה בעל מבנה פשוט ככל האפשר, נוח להבנה ולהפעלה; הוא ימשיך למלא תפקיד מרכזי בחלוקה מחדש של ההכנסות ויתרום ליצירת הכלכלית, בעודדו הגדלת פריון הייצור והגברת המאמץ בעבודה; מבנה המס יקל את אכיפת החוק וגביית מס אמת; מרכיבי המס הישיר יתאימו את עצמם באופן אוטומטי לעליית המחירים. עקרונות אלה עוררו צורך להנהיג מערכת מסים שונה בתכלית מקודמתה.

הממשלה החליטה לאמץ את ההמלצות של הוועדה כמקשה אחת והציעה את החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה—1975*. במבוא ובדברי ההסבר להצעת החוק הוגדרו מגמותיו העיקריות:

1. הרחבת בסיס המס, כך שיחול על רוב ההטבות והפטורים למיניהם; ואיסור מתן הנחות והקלות, אלא אם נקבע הדבר במפורש בחוק (קונצסיות)**;

2. קביעת סולם מס, שדרגותיו רחבות והשיעורים השוליים בו נמוכים יחסית לשיעורים שהיו קיימים; הסולם יחול גם על הכנסות שלפני הרפורמה חלו עליהם שיעורי מס מופחתים; מיתון התלילות של שיעורי המס נועד להגדיל את התמריץ לעבודה ולהשקעה ולהגברת הפריון במשק;

3. ביטול חוק מילווה-מלחמה;

4. שילוב של מערכת מס ההכנסה החל על היחיד ומערכת התשלומים הסוציאליים, בעיקר התשלומים בגין ילדים;

5. הצמדת סולם המס, הוויכויים והקצבאות למדד יוקר המחיה.

הצעת החוק אימצה שורה של צעדים בתחום המינהלי, שהוועדה המליצה עליהם: חובת דיווח כללי, שתופעל בשלבים; הוראות מפורטות בדבר ניהול חשבונות בידי כל הנישומים העצמאיים, ומתן תמריצים ניכרים לאלה שיקימו אותו; הטלת ריבית והפרשי הצמדה על חובות למס הכנסה.

ביוני 1975 חוקק חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה—1975 *** ויחד אתו, להשלמת הרפורמה; חוקקו תיקוני חוק לעידוד התעשייה; עידוד השקעות הון; מס שבת מקרקעין; מילווה ביטחון (מפעלים מאושרים); ביטול מילווה מלחמה; עידוד החיסכון, הנחות, מס הכנסה וערבות למילווה; וביטוח לאומי. על בסיס חוקים אלה נעשתה חקיקת משנה מסועפת.

הרפורמה הוחלה, בדרך כלל משנת המס 1975, לאמור על ההכנסות של שנת הכספים 1975, ולפיכך היה על שלטונות המס להעריך באופן מיידי ולבצע, תוך זמן קצר ככל האפשר, שינויים רבים ומורכבים בהוראות, במערך הארגוני ובנהלי העבודה. הנהגת השינויים במלואם היא משימה לתקופה ארוכה ומוקדם עדיין להעריך את מידת ההצלחה של הרפורמה ואת השפעותיה הרחבות יותר — המשקיות והחברתיות.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים יוני—דצמבר 1976 שלושה מן הנושאים שבהם החלו שלטונות המס לפעול סמוך לחקיקת חוק הרפורמה: (א) פעולות שנעשו בכדי להביא את הנישומים העצמאיים לניהול פנקסי חשבונות; (ב) פיקוחם של שלטונות המס על יישום הרפורמה על ידי אלה החייבים לנכות מס במקור; (ג) סדרי הקבלה והאישור של דוחות מתקנים (ראה, להלן). הבדיקה נערכה בנציבות מס הכנסה ובכמה משרדי שומה.

ניהול פנקסי חשבונות

הוועדה לרפורמה במיסים המליצה להטיל חובת ניהול פנקסי חשבונות על כל אדם המנהל עסק או משלח יד. לדברי הוועדה בדו"ח שלה: "עצם האפשרות שניתנה בחוק לעצמאיים להגיש דו"ח שלא על-יסוד הנהלת חשבונות, נותנת את ההצדקה וההודמנות בידי הרוצים בכך, לערוך

* ה"ח 1188, מיום 9.6.1975.

** בעניין קונצסיות במס הכנסה ראה דו"ח שנתי 23, עמ' 230.

*** ס"ח 774, מיום 20.7.1975.

חישוביהם כטוב בעיניהם, או אף בלי לערוך חישובים כלל. עובדה זאת פותחת להם פתח נוח שלא להצהיר על מלוא ההכנסה, מה גם שהיעדר חשבונות מאפשר להם לעשות זאת מבלי להסתכן בפלילים".

סעיף 130 לפקודת מס הכנסה מסמך את הנציב. להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח יד, ולקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים; ההוראות יכנסו לתוקפן בתום שלושה חודשים מיום פרסומן ברשומות, או במועד מאוחר יותר, שהנציב רשאי לקבוע. על פי סמכות זו הורה הנציב, עוד לפני הפעלת הרפורמה, על חובת ניהול פנקסי חשבונות בתחומים מסויים של פעולות כלכליות. ההוראות קבעו רמות שונות של ניהול פנקסי חשבונות ופרטו לכל אחת מהן את מבנה הפנקסים ואת התיעוד הנדרש לביסוסם. להוראות צורפו שורה של תוספות. כל תוספת פרטה את הדרישות לגבי הרמה והשיטה של ניהול הפנקסים, בהתאם להיקף עסקיהם של הנישומים, בדרך כלל לפי המחזור ומספר העובדים, ובכמה מהתחומים גם קבעה את היקף העסקים המזערי המחייב ניהול פנקסים. התוספות התייחסו ליצרנים, לסיטונאים, לקמעונאים, לקבלנים, לבעלי מקצועות חופשיים, לבתי ספר, לסוחרים, למתווכים במקרקעין וברכב, לנותני שירותים ולחקלאים. חובת ניהול פנקסי חשבונות לפי הוראות אלו הוחלה על חלק קטן בלבד מציבור הנישומים העצמאיים: לפי נתוני הנציבות ליום 31.3.1975 מבין 180,200 עצמאיים שנוהלו להם תיקים במשרדי השומה, רק 23,300 (כ-13%) חוייבו בניהול פנקסי חשבונות ומבין אלה כשליש — 8,800 לא ניהלו אותם למעשה, יתר 156,900 הנישומים העצמאיים לא חוייבו עד להנהגת הרפורמה בניהול פנקסים.

מבקר המדינה הביע עוד בשנת 1972 את דעתו, כי מן הצורך להחיל חובה של ניהול פנקסי חשבונות על חלק גדול ככל האפשר מהנישומים שכן ניהול חשבונות יש בו חשיבות ממדרגה ראשונה לגביית מס אמת; הוא מאפשר ביסוס ענייני של שומות ומהווה גורם מרתיע מהעלמת ההכנסות, כיוון שחשבונות המנהלים כיוצא מאפשרים בדיקה של רישומים, וקיום ביקורת צולבת בין תיקי נישומים שונים, תוך ניצול יותר יעיל של המידע שנאסף. מאידך, שומת הכנסה של נישום שאינו מנהל חשבונות מקשה על האפשרות לעקוב אחר תהליך השומה ועל הבקרה ועלולה להעמיד בספק גם את נכונות השומה (ראה דו"ח שנתי 22, עמ' 204).

במסגרת הרפורמה במס הכנסה הורחבה חובת ניהול פנקסי חשבונות על כל ציבור העצמאיים, למעט קבוצות קטנות, כגון אלה שהכנסותיהם באות משכר דירה, מריבית או מדיבידנד. לתקנות הוספה תוספת חדשה, המקיפה את כל "העוסקים האחרים", שהם הנישומים המנהלים עסק או משלח יד, שלא נכללו בתוספות הקודמות. חובת ניהול הפנקסים הוחלה מ-1.10.1975 על קבוצות רבות, ביניהן העוסקים בתעשייה או במסחר בטקסטיל, הלבשה ועור ומוצריהם; בייצור או במסחר בעץ ומוצרייו; בשירותי אוכל והארהה ועל קבלני משנה לבנין; מ-1.4.1976 הוחלה החובה גם על כל יתר העוסקים. על פי הנתונים של הנציבות הוטלה במסגרת התוספת החדשה חובת ניהול פנקסי חשבונות על כ-119,000 נישומים, מהם על 64,000 מאוקטובר 1975 ועל 55,000 מאפריל 1976. בתיקון נוסף הורחבה חובת ניהול פנקסים והוטלה החל מיום 1.10.1976 על חקלאים, שהיקף עסקיהם קטן מההגדרה שהייתה קודם לכן בתוספת. מספרם של נישומים אלה, לפי רישומי הנציבות היה כ-24,600. נעשו גם שינויים בהוראות ונקבעו כללים מיוחדים לניהול פנקסי חשבונות של נישומים מענפי כלכלה מסויים, והותאמו תחומי היקף העסקים, המחייבים רמות שונות של מערכת החשבונות הנדרשת. הוטלה חובת שימוש בסרט קופה רושמת על סיטונאים, קמעונאים, ונישומים במספר ענפי כלכלה, שהיקף עסקיהם עולה על סכומים שונים שנקבעו; החובה הופעלה בהדרגה, מ-1.10.1976.

כדי לעודד את הנישומים לנהל פנקסי חשבונות ולסייע לרשויות המס לאכוף את ניהולם בהיקף רחב, נקבעו תמריצים לנישומים המנהלים פנקסים והוטלו סנקציות על נישומים שאינם עושים כן. כמה מהוראות אלה היו קיימות עוד לפני הרפורמה, מהן תוקנו ורבות הוספו בתיקון מס' 22 לפקודה.

היתרונות, שניתנו לנישום המנהל פנקסי חשבונות בדיוגיו עם פקיד השומה, התבטאו בהגבלת סמכותו של פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא נוהלו לפי ההוראות באותם מקרים, שהסתייגו מההוראות או הליקויים בהם מהותיים לעניין קביעת ההכנסה. ניתנה לנישום זכות לערער על סירובו של פקיד השומה לקבל חשבונות או לפסול פנקסים בפני ועדה לקבילות פנקסים שאמורה להתמנות על ידי שר האוצר בהתייעצות עם שר המשפטים, ונקבע שיושב הראש שלה יהיה איש ציבור, מומחה בחשבונות ושני חבריה האחרים יהיו רואי חשבון שאחד

מהם בלבד הוא עובד מדינה או עובד מוסד ממלכתי אחר; במקרה של ערר על סירובו של פקיד השומה לקבל פנקסי חשבונות, מוטל נטל ההוכחה על שלטונות המס. כשנישום ניהל פנקסי חשבונות קבילים או שהם בוקרו ואושרו על ידי רואה חשבון ללא הסתייגות שיש לה השלכה לעניין קבילותם, חובת הראיה בעניין הצדקת שומה, במקרה של ערעור, מוטלת על שלטונות המס, ולא על הנישום.

גם בחישוב ההכנסה החייבת במס, בהישוב המס ובתנאי תשלומיו נהנה נישום המנהל פנקסי חשבון מיתרונות: שיעור מס התחלתי מופחת על הכנסה מיגיעה אישית — 25% במקום 35% (על 36,000 הלירות הראשונות בשנת המס 1975 ועל 42,000 הלירות הראשונות בשנת המס 1976); ניכוי הוצאות הכרוכות בהכנת הדוחות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור; ניכוי הוצאות של ריבית והפרשי הצמדה שהוציא הנישום בשל המס שהתחייב בו; זיכוי ממס בגין הוצאות בעד טיפול רפואי של הנישום או של בן משפחתו או בגין הוצאות החזקת בן משפחה במוסד מיוחד; התרת פחת על מכוניותיו לפי מחיריהן המקוריים במקום הפחת התחשיבי בסכומים הקבועים בתקנות לניכוי הוצאות רכב; החזר תוך 60 ימים מיום הגשת הדוח, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה, של מס ששילם בדרך של ניכוי במקור או בדרך אחרת, מעל הסכום המגיע לפי הדוח; ניכוי במקור מתשלומים שונים בשיעור של 10% בלבד, במקום 20% שהוא שיעור הניכוי הרגיל מתשלומים בעד עבודות בענפי ההלבשה, המתכת, החשמל, האלקטרוניקה ובעד עבודות בנייה והובלה או במקום 15%, שהוא שיעור הניכוי הרגיל מתשלומים בעד שירותים או טובין; אישור בקשתו להקטנת מקדמה או לביטולה, אם הוכיח, שהמס לשנת המס שבה חלה המקדמה יהיה קטן מן המס בו חוייב בגין השנה הקובעת; ניכוי התחלתי מוגדל, בגין רכישת קופה רושמת.

לעומת זאת על אלה שאינם מנהלים חשבונות הוטלו החמרות מבחינת השומה ושיעורי המס: הוראת הפקודה מלפני הנהגת הרפורמה קבעה, שאין להתיר ניכויים וקיצוים אלה אם הוגשו חשבונות נכונים להנחת דעתו של פקיד השומה; למעשה ההוראה הופעלה רק במקרים מיוחדים. לפי הסעיף המתוקן, רשאי פקיד השומה לסרב להתיר ניכוי הוצאות של נישום, שלא ניהל פנקסים קבילים, ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיתו. נישום, החייב בניהול פנקסים ואלה נמצאו בלתי קבילים בנסיבות מחמירות, לא יותרו לו ניכויים וקיצוים בשל חובות אבודים והפסדים. נישום, שהיה חייב לנהל פנקסים ולא ניהלם או שלא ביסס עליהם את הדוח, לא יותרו לו ניכויים וקיצוים בשל פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים. עוד לפני תיקון 22 הוטל קנס על נישום, שחלות עליו הוראות בדבר ניהול פנקסי חשבונות ולא ניהלם, בשיעור 10% מהמס שחוייב בו באחרונה ובשיעור 20% מהמס האמור, במקרה שנקבע כבר קנס כזה בעבר. בתיקון 22 הוגדלו שיעורי המס עצמם בשיעור 10% מההכנסה, שלגביה היה חייב הנישום בניהול חשבונות ולא ניהלם בשנה הראשונה, ובשיעור של 20% מההכנסה כאמור בכל שנה שלאחר מכן. לאמור, שיעורי המס יהיו מ-45% עד 70% בשנה הראשונה ומ-55% עד 80% בשנים שלאחריה במקום 25% (או 35%) עד 60%. נוסף לכך, עם עריכת אותה שומה יוגדלו המקדמות לשנה השוטפת ב-20% וב-40% בהתאמה.

בהצעת חוק לתיקון מס הכנסה (מס' 25), תשל"ז—1976, שפורסמה ב-6.12.1976 כלולות הוראות, שלפיהן יהיה פקיד השומה רשאי לקבוע הכנסתו של נישום, שחייב לנהל פנקסים ולא ניהלם, לפי סכום ההכנסה הגבוהה ביותר הצפויה בעסק או במשלח יד דומים. זכותו של הנישום לערער על קביעה כזאת של פקיד השומה תהיה מוגבלת.

עוד לפני תיקון מס' 22 נחשב אי ניהול פנקסי חשבונות בהתאם להוראות הנציב לעבירה, שדינה מאסר שנה אחת או קנס בסך 20,000 ל"י או שני העונשים כאחד.

החמרה נוספת, מחוץ למסגרת הפקודה, על אלה שאינם מנהלים חשבונות נקבעה בדרך של חקיקת חוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות), תשל"ו—1976 שלפיו גוף ציבורי (המדינה, רשות מקומית, חברה ממשלתית ותאגיד שהוקם כחוק) לא יתקשר עם תושב ישראל בעסקה למכירת נכס או למתן שירות לגוף הציבורי אלא לאחר שזה המציא אישור המעיד, שהוא מנהל את פנקסי החשבון ורשימות שעליו לנהל, או שהוא פטור מלנהלם.

הדרכה ובקרה על ניהול פנקסים

עם הפעלת החובה לנהל פנקסי חשבונות ערכו שלטונות המס פעולות הסברה נרחבות בקרב נישומים ויועציהם, קיימו כנסים ומפגשים עם הנהלות של ארגונים כלכליים; הוקמו לשכות ייעוץ במשרדי השומה, אשר תפקידן הוא לעזור ולייעץ לנישומים בבעיות רישום וניהול חשבונות. לנישומים, אשר הוחלו עליהם הוראות ניהול פנקסי חשבונות, נשלחה אגרת — פניה של הנציב בצירוף חוברת הסברה ותדריך לניהול פנקסי חשבונות לצרכי מס. באגרת ובחוברת הסברה חובת ניהול הפנקסים, צורת הרישומים והתיעוד הנדרשים, ופורטו היתרונות לכל המנהלים פנקסים והחמרות, לרבות העונשים, שיופעלו נגד אלה שאינם עושים כן. באפריל 1976 מונו סגן נציב ומפקח ארצי לניהול פנקסים, המרכזים את פעולות הנציבות בתחום הנהגת ניהול פנקסים, ומפקחים על ביצוען, על ידי משרדי השומה.

הנציבות הנפיקה זמון לזמן, בעזרת מחשב, והמציאה למשרדי השומה רשימות של נישומים שלפי המירשם המנוהל במחשב הוחלה עליהם חובת ניהול חשבונות על פי התוספת החדשה בשני המועדים לתחולתה (ראה לעיל). במשרדי השומה הוספו לרשימות פרטי מידע שהגיעו אליהם הנוגעים לניהול חשבונות; מקורות המידע היו בקשות להקטנת מקדמות וניכויים במקור והצהרות הנישומים, בטפסים שנשלחו אליהם. כדי לעודד נישומים, לנהל פנקסי חשבונות ולהדריכם וכדי לאתר נישומים, שאינם מציינים להוראות, ערכה הנציבות מבצעים של ביקורים שיטתיים אצל נישומים, אשר חויבו בניהול פנקסי חשבונות. הביקורים נערכו על פי הרשימות אצל נישומים, שלא היה ידוע כי הם מנהלים פנקסים. הביקורים סוכמו בדו"חות, בטופס הכולל פרטים על המחזור, מספר המועסקים ופרטים על מערכת החשבונות. לנישומים שלא בוקרו ולנישומים שנמצא כי אינם מנהלים פנקסים נשלחו הזמנות להתייצב במשרד, מכתבי תזכורת, חומר הסברה ושאלון להצהרה בדבר ניהול פנקסים.

1. מבצע ראשון תוכנן למחצית השנייה של חודש אוקטובר 1975; הבדיקה נועדה לנישומים שחובת ניהול פנקסים הוחלה עליהם ב־1.10.1975, ובעיקר לאלה מהם, שיש להם מקום עסק קבוע; הבדיקה אצל נישומים שלא היה להם מקום עסק קבוע, ביניהם בעלי מוניות ומשאיות וקבלני משנה לבנין, נדחתה למועד מאוחר יותר. הפעולה נתמשכה והמבצע שנעשה בעיקר על ידי 100 עובדים ארעיים הוארך עד סוף שנת הכספים 1975.

בד בבד עם מבצע זה ערכו מדורי הניכויים של משרדי השומה בתקופה אוקטובר 1975 — מארס 1976, מבצע של ביקורת חוץ על ניכויים במקור בנושא יישום הרפורמה (ראה להלן). לצורך זה ערכה הנציבות טופס מיוחד "דו"ח על ביקורת יישום הרפורמה" שבו כלולה שאלה, אם הנישום מנהל מערכת חשבונות כנדרש, וטופס נספח הנועד לרישום פרטים על מערכת החשבונות לפי הודעת המשיב. מבקרי החוץ והמפקחים לא בכל המקרים הקפידו על מילוי הטופס הנספח ואף לא על התשובה לשאלה בדבר ניהול פנקסים שבטופס הראשי. לא נקבע נוהל לטיפול בטופס, כדי לסייע למדורי השומה במיון הנישומים מבחינת ניהול הפנקסים. עותק של טופס ביקורת החוץ מועבר, אמנם, לתיק האישי של המעביד, אבל הנתונים — אם היו בו — לא נוצלו לקידום הבדיקה של מילוי חובת ניהול חשבונות. שילוב הפעולות כפי שתוכנן היה עשוי לחסוך בדיקות כפולות של מבצע ביקורת הניכויים, ושל מבצע בדיקת ניהול החשבונות שנעשו במקביל ולא הקיפו את כל הנוגעים בדבר.

2. מבצע שני החל ביולי 1976 ותוכנן לחודשיים. המבצע הקיף נישומים החייבים בניהול פנקסים החל מאפריל 1976 וגם נישומים החייבים לנהלם מ־1.10.1975 ועוד לא עשו כן או שלא הייתה ודאות אם החלו בכך. המבצע נערך בשיתוף עם שלטונות מס ערך מוסף, ולביצועו תוכנן כוח אדם בהיקף של 314 איש, מהם 220 עובדים ארעיים. הנציבות התקשרה ביולי 1976 בחוזה עם חברה פרטית לעריכת ביקורים מסוג זה בקבלנות. תנאי התקשרות נקבעו במשא ומתן על בסיס תחשיב, שאותו הגישה החברה, והוסכם על תשלום של 13 ל"י לביקור ועל תשלום הוצאות נסיעה; החברה ערכה במשך כשלושה חודשים כ־3,700 ביקורים ושולמו לה 53,500 ל"י.

3. בספטמבר 1976 החל מבצע שלישי, שתוכנן עד סוף מארס 1977, לגבי אותם נישומים מתוך האוכלוסייה של המבצעים הקודמים, אשר עוד לא החלו לנהל פנקסי חשבונות או שעוד לא בוקרו או שלא אותרו; במבצע נכללו גם נישומים, שהיו חייבים לנהל חשבונות עוד לפני הנהגת הרפורמה ולא ניהלום. לצורך המבצע הוקצו כ־100 עובדים ארעיים לביקורים בעסקים בשבעה חודשי המבצע וכן 55 עובדים ארעיים לתקופה ספטמבר–נובמבר 1976, לאיתור כתובות ויצירת קשר עם נישומים שלא אותרו במסגרת הביקורים הרגילים.

היקף האוכלוסיה שהחלה לנהל ספרים

1. להלן ריכוז נתונים, שעליהם דיווחו משרדי השומה לנציבות בתקופה שבין 30.6.1976 ל-30.11.1976 בדבר שיעור הנישומים, המנהלים פנקסים, מתוך האוכלוסיה שחויבה בכך החל ב-1.4.1975 וב-1.4.1976 ומתוך סה"כ הנישומים שנכללו ברשימות (באחוזים):

מבין אלה שחוייבו בשני המועדים	מבין אלה שחוייבו החל ב-1.4.1976	מבין אלה שחוייבו החל ב-1.10.1975	תאריך הדיווח
25.3	13.2	37.4	30.6.1976
37.1	29.2	44.4	31.7.1976
44.0	35.8	51.3	31.8.1976
47.2	40.0	53.5	30.9.1976
49.4	41.7	56.0	31.10.1976
52.6	46.3	58.0	30.11.1976

על פי נתוני הנציבות נכללו ברשימות בסוף נובמבר כ-118,800 נישומים; כ-62,500 מהם דיווחו שהחלו לנהל פנקסים, כך שעדיין נותרו בסוף נובמבר 56,300 (47.4%) נישומים שלא ניהלו פנקסים; או שמשרדי השומה עוד לא וידאו, אם הם מנהלים אותם. 26,900 מבין אלה שעוד לא דווח עליהם שהחלו לנהל פנקסים חייבים בכך עוד מיום 1.10.1975 ו-29,400 האחרים — מיום 1.4.1976 (42.0% ו-53.7% מכל אחת משתי הקבוצות, בהתאמה). ההפרש בין שיעור הנישומים משתי הקבוצות, שדווח עליהם שהם מנהלים פנקסים, נובע מהמועדים השונים של תחולת ההוראות לגביהם, והוא מצטמצם והולך במשך הזמן.

הנתונים על הנישומים החייבים בניהול פנקסים אשר עוד לא בוקרו או עוד לא אותרו או שהתברר שאין הם מנהלים פנקסים, מכלל אוכלוסית הנישומים החייבים בכך — כפי שמשרדי השומה דיווחו לנציבות לסוף נובמבר 1976, מראים, שבכמה ערי שדה היה שיעורם קטן במידה ניכרת מהממוצע הארצי, שהוא כאמור כ-47%; למשל, השיעור בכפר סבא היה 25%, בפתח תקוה ובעפולה — 26% ובטבריה — 29%; לעומת זאת בערים אחרות היה שיעורם גבוה מהממוצע הארצי בהרבה, ביניהן באר שבע (62%) ורמלה (53%). בתל-אביב בולט השוני בין משרדי השומה: במשרד השומה תל-אביב 1 — 39% ובתל-אביב 2 — 38% ואילו במשרד השומה תל-אביב 3 — 63% ובתל-אביב 4 — 50%. השיעורים בישובים שבהם אוכלוסיה מעורבת היו: 88% בירושלים המזרחית, 67% בנצרת ו-61% בעכו.

2. בדיווחות של פקדי השומה לנציבות מויינו הנישומים, לכאלה שאינם מנהלים פנקסים ולכאלה שלא אותרו או לא בוקרו. נמצא, כי במיון זה היה שוני בין משרדי השומה; על פי הוראות הנציבות מאוגוסט 1976 נישומים אשר הוזמנו פעמיים ולא נענו — מדובר בנישומים שלא נמצאו במקום העסק בעת הביקור או שאין להם מקום עסק קבוע — היה מקום לסווגם כאילו אינם מנהלים ספרים. בירורים שערך משרד מבקר המדינה בנובמבר 1976 במשרדי השומה תל-אביב 2 ותל-אביב 4 העלו, כי עוד לא הופעלה ההוראה ונישומים אלה סווגו בקבוצה של "לא מאותרים או לא בוקרו", דבר המסביר, לפחות בחלקו, את השיעורים הגבוהים של הנישומים הבלתי מאותרים במשרדים אלה בסוף נובמבר 1976: בתל-אביב 2 — 16.3% ובתל-אביב 4 — 31.6%, לעומת 0.8% בתל-אביב 1, שם נעשה הסיווג כנדרש.

3. הדיווח שלפיו החלו לנהל פנקסים 53% מן הנישומים שחוייבו בניהול פנקסי חשבונות במסגרת התוספת החדשה, נעשה בחלקו על פי הצהרות הנישומים, ללא בדיקה. גם הדיווח שנעשה על סמך הביקורים בעסקים אינו מתייחס לרמה של מערכת החשבונות הנדרשת מכל נישום על פי הענף של עיסוקו והיקף מחזורו או מספר עובדיו. הנציבות התליטה לדחות את הבדיקות השיטתיות של איכות ניהול פנקסי חשבונות, כדי לעודד ואף לאכוף תחילה הפעלה רחבה ככל האפשר של ניהולם.

בנובמבר 1976 הורתה הנציבות למשרדי השומה להעביר למחשב עד לסוף דצמבר דיווח על ניהול הפנקסים על ידי הנישומים, מן המידע שרכזו ברשימות. הנציבות תכננה להוסיף לנתונים

המוחזקים במחשב לגבי כל נישום גם נתונים על ניהול פנקסים, על תקינותם ועל השימוש בקופה רשומת, כדי שתאפשר הפעלה ממוכנת של ההקלות וההחמרות למיניהן לגבי הנישום וגם ישמשו כמקור לתכנון פעולות אכיפה. נתונים אלה יאפשרו גם עריכת דגימה טובה יותר לשומה מעמיקה וריכוזים סטטיסטיים לשימושים שונים. אולם הנתונים שרוכזו ברשימות עד אז לא התייחסו, כאמור, לתקינות הפנקסים, כך שהנציבות נאלצה לוותר על מידע זה ולהסתפק בעצם הקביעה, שהנישום מנהל ספרים, כאילו הספרים הם תקינים. עד סוף דצמבר 1976 לא הסתיימה קליטתם של הנתונים על ניהול ספרים על-פי הדו"חות לשנת המס 1975, שהגישו הנישומים. ניתוחים של אלה עשוי לאפשר השוואה בין רמת הניהול של פנקסים החלה על כל נישום לבין רמת הניהול בפועל. השוואה כזאת יכולה לשמש בסיס הערכה מדויקת יותר של הנתונים שנצטברו.

4. בסוף ינואר 1977 עוד לא היו נתונים מעודכנים על היקף ניהול פנקסי חשבונות על ידי 8,800 הנישומים, שהיו חייבים בכך עוד לפני הנהגת הרפורמה ושהיו מסווגים בתור כאלה שלא ניהלו פנקסים עד הרפורמה אף כי היו חייבים בכך. עוד לא נערכה גם בדיקה של ניהול פנקסים על ידי 24,600 חקלאים, אשר חוייבו בניהולם רק החל ב-1.10.1976.

בעקבות הטלת החובה הכללית של ניהול פנקסי חשבונות היה מקום לסיווג חדש של תיקי הנישומים, מותאם להוראות שתוקנו ושהוספו, לפי רמות הניהול השונות. ועדה פנימית של הנציבות המליצה על שיטת סיווג חדשה באפריל 1976, אך עוד לא הוחל בסיווג התיקים כיוון שלא כולם כוללים נתונים מעודכנים וכן עקב הקושי בהקצאת כוח אדם הדרוש למשימה זו.

חקירות ותביעות פליליות

הנציבות החליטה להגביר את הטיפול המשפטי בנישומים שהיו חייבים לנהלם ועוד לא עשו זאת כאמצעי נוסף לאכיפת ניהול פנקסים. בתחילת שנת 1976 תכננה הנציבות להעביר 600 תיקים למחלקת החקירות שלה בגין אי ניהול פנקסים וכ-100 תיקים מהם להעביר לפרקליטות המדינה, לשם הגשת תביעות פליליות. נוכח החשיבות הרבה של הנהגת ניהול הפנקסים, הוגדלה ביוני 1976 מכסת התיקים להעברה למחלקת החקירות ל-10,000 ומתוכם כ-2,000 תיקים להגשת תביעות פליליות. נקבעו מכסות של תיקים להעברה למחלקת החקירות, לפי שלוש קבוצות: כ-1,500 תיקי נישומים שהיו חייבים בניהול פנקסים עוד לפני הרפורמה ולא עשו זאת; כ-6,200 תיקים של נישומים החייבים בניהול מאוקטובר 1975; וכ-2,300 תיקי נישומים החייבים בניהול חשבונות מאפריל 1976. מכסת התיקים שנקבעה חולקה בין משרדי השומה באופן יחסי למספר הנישומים החייבים בניהול פנקסים לפי מועדי החיוב.

פקידי השומה נדרשו לבחור, לשם העברה למחלקת החקירות במיוחד תיקים של נישומים אשר לא זו בלבד שלא ציינו להוראות ניהול פנקסי חשבונות, אלא אף לא הגישו דו"חות על הכנסה והצהרות הון. בדרך כלל כאשר הוברר, שנישום החל לנהל פנקסי חשבונות או הביע נכונות לנהלם, הסכימה מחלקת החקירות להסתפק בתשלום כופר ולא העבירה את התיק להגשת תביעה פלילית. סיכום הנתונים שעשתה מחלקת החקירות, בעקבות פנייה של משרד מבקר המדינה מראש, שער סוף דצמבר 1976 – כחמישה חודשים מאז תחילת המבצע – הועברו אליה כ-6,800 תיקים ומהם הוגשו לפרקליטות כ-1,600 תיקים וב-1,400 תיקים נוספים בערך הסתפקו בכופר. הנתונים גם מראים כי 12 מבין 19 משרדי השומה הגישו פחות ממחצית התיקים שהיה עליהם להעביר לפי המכסות שנקבעו להם. במיוחד פיגרו משרד השומה בצפת – שהגיש רק 18 מבין 104 תיקים ומשרד השומה ברחובות – שהגיש 91 מתוך מכסה של 396 תיקים.

מחלקת החקירות נאלצה להחזיר למשרדי השומה תיקים רבים, כיוון שהמשרדים לא הקפידו די הצורך על בחירתם, ולכן היו ביניהם תיקים של נישומים המנהלים פנקסים, ביניהם כאלה שפקיד השומה אישר להם הקטנת הניכויים במקור, על סמך העובדה שהם מנהלים פנקסים. כן נמצאו ביניהם תיקים של שכירים, שלא הייתה להם הכנסה ממקור עצמאי. נוסף על כך לא הקפידו פקידי השומה למלא את כל הפרטים הדרושים בטופס, שנקבע למטרת העברה של תיק למחלקת החקירות.

*

הפעלת החובה של ניהול פנקסי חשבונות תוך תקופה קצרה על ציבור גדול של נישומים הינה משימה לא קלה, שהעמידה את שלטונות המס, על זרועותיהם, בפני הצורך להעריך לקראתה על ידי הדרכה, פיקוח ואכיפה. בשלב הראשון התרכזו הנציבות בפעולות הסברה ובאיסוף מידע על התחלת ניהול פנקסים על ידי הנישומים. לפי המידע שאספה הנציבות החלו

62,500 עצמאיים — עד לסוף נובמבר 1976 — לנהל פנקסים מבין האוכלוסיה של 119,000 עצמאיים, שהוטלה עליה החובה לנהלם בשנה הראשונה להפעלת הרפורמה. יש לראות בכך התקדמות לקראת השגת המטרה של הנהגת ניהול פנקסים כללי במשק, שחשיבותה רבה לגביית מס אמת על ההכנסה ועל הערך המוסף. מידע זה מבוסס בחלקו על ממצאי ביקורים, שערכו שלטונות המס בעסקיהם של נישומים ובחלקו על הצהרות גרידא של נישומים. ממילא לא ניתן לקבוע בבטחון, שכל אלה אכן התחילו לנהל פנקסים וממשיכים בכך ואם הם עומדים ברמת הניהול הנדרשת מהם, לפי הענף הכלכלי והיקף העסק, כיוון שהנציבות עוד לא התחילה בעריכת ביקורת איכותית של הפנקסים. שומה על הנציבות לשקוד על כך, שאותם נישומים החייבים בניהול פנקסים ועוד לא צייתו להוראות הניהול בתחום זה, יתחילו לעשות כן.

פיקוח על ניכויים במקור

גביית מס הכנסה בדרך של ניכוי במקור היא שיטת גבייה יעילה, שכן מתבססת היא על העקרון של הצמדת מועד תשלום המס לזמן, שבו מתקבלת ההכנסה בידי הנישום. השיטה גם נוחה לשלטונות המס, משום שמשלם התשלומים, שמהם יש לנכות מס במקור הוא שחייב לחשב את סכומי המס; לדרווח על כך לפקיד השומה ולהעביר אליו את המס שניכה כל חודש; להגיש דו"חות מפורטים על סכומי התשלומים והניכויים בתום כל שנת מס. על פקיד השומה לקיים ביקורת על שלמותם ונכונותם של סכומי הניכויים ואין עליו לערוך שומה אלא אם נתגלה בביקורת, שמשלם התשלומים לא ניכה את המס המגיע. נוסף על כך, שיטת הניכוי במקור מאפשרת לשלטונות המס להשיג מידע על מקבלי תשלומים ועל הסכומים שקיבלו*.

חובת הניכוי במקור הורחבה בשנים האחרונות, והיא חלה על סוגי התשלומים הבאים: שכר ומשכורת; ריבית ודיבידנד; עמלת ביטוח; שכר סופרים, אמנים, בוחנים, מרצים ומעניקי שירותי משרד; תשלומים בעד עבודות בנייה; תשלומי המדינה ומוסדות שונים בעד שירותים וטובין; תשלומים של מפעלים בענפי ההלבשה, המתכת, החשמל, האלקטרוניקה וההובלה לקבלני משנה שלהם. יחד עם הדיווח והתשלום של הניכויים במקור משכר וממשכורת, חייבים המעסיקים לשלם את מלווה החסכון החל עליהם, והחל משנת המס 1975 גם מס מעסיקים ולדרווח על כך. נוסף לכך, שיטת הדיווח והגבייה של ניכויים במקור מופעלת גם בגביית מקדמות בשל הוצאות עודפות (ראה להלן).

להלן נתונים על גביית מס ומלוות חובה בדרך של ניכוי במקור ושל גביית מקדמות בשל הוצאות עודפות, וחלקם בגבייה הכוללת של מס הכנסה ומלוות חובה בשנות הכספים 1974 ו-1975 (בהתאם לדו"חות הביצוע של הנציבות) (באלפי ל"י):

1974	1975	
4,474,353	5,255,075	ניכויים במקור משכר ומשכורת
—	864,000	גביית מס מעסיקים
691,300	964,500	גביית מלווה מעסיקים
5,165,653	7,083,575	ס"ה גבייה ממעסיקים ונכויים משכר ומשכורת באמצעות המעסיקים
826,798	1,454,863	ניכויים במקור — שלא משכר ומשכורת
22,962	49,119	מקדמות על חשבון הוצאות עודפות
6,015,413	8,587,557	ס"ה גבייה על ידי מדורי הניכויים של משרדי השומה

הסכום הכולל של הגבייה על ידי מדורי הניכויים מהווה למעלה ממחצית הגבייה של מס הכנסה ומלוות חובה.

* ראה גם דו"ח שנתי 24, עמ' 202.

על פי סמכות, שהייתה לשר האוצר ושבוטלה במסגרת הרפורמה, הוא פטר מחובת הגשת דו"ח שנתי על ההכנסה שכיר, שהכנסתו בכל אחת משנות המס 1968—1974 לא עלתה על 24,000 ל"י. כיוון שכך לא נערכו לרוב השכירים שומות, והמס, שנוכה מהם על ידי מעבידיהם, היווה את המס הסופי. בתיקון מס' 22 לפקודה נקבעה חובת דיווח כללית, אבל טרם הופעלה למעשה. בסוף מארס 1976 הסתכם מספר התיקים של נישומים שכירים בכל משרדי השומה ב-68,000 בקירוב, בעוד שמספר המועסקים השכירים תושבי ישראל (על פי הירחון הסטטיסטי), הגיע ל-854,000, כלומר ש-92% מהשכירים לא נדרשו להגיש דו"חות על הכנסותיהם בשנת המס 1975. להלן נתונים על מספר התיקים של חייבי הניכויים, שנוהלו במשרדי השומה בסוף מארס 1976, כפי שסווגו על ידי הנציבות:

מספר העובדים למעביד	מספר התיקים	א. תיקי מעבידים
		מעבידים המנהלים פנקסי חשבונו מלאים
+ 500	194	
500 — 100	736	
99 — 20	3,339	
19 — 10	3,573	
9 — 1	16,034	
	23,876	ס"ה
		מעבידים המנהלים פנקסי חשבונו חלקיים
20 +	108	
19 — 1	3,221	
	3,339	ס"ה
		מעבידים שאינם מנהלים פנקסים
10 +	672	
9 — 1	27,068	
	27,740	ס"ה
	3,562	מעבידים המשלמים מלווה ומס מעסיקים בלבד
	58,507	ס"ה
		ב. תיקים של חייבים בניכויים שלא משכר ומשכורת
	5,337	מריבית
	520	מעמלת ביטוח
	5,563	משכר סופרים, אמנים, בוחנים, מרצים ומעניקי שירותי משרד
		מתשלמים עבור שירותים וטובין ועבור עבודות בנייה, חשמל, מתכת, והובלה
	11,045	אלקטרוניקה והובלה
	22,465	ס"ה תיקים על ניכויים שלא משכר ומשכורת
	80,972	(א+ב) ס"ה תיקים על ניכויים במקור
	9,888	תיקים של משלמי מקדמות בגין הוצאות עודפות
	90,860	א + ב + ג ס"ה תיקים

במקרים רבים חייב אותו אדם או גוף לבצע ניכויים במקור מכמה סוגים למשל, משכר ומשכורת, מריבית, ומתשלומים עבור עבודות בנייה. לכל אחד מסוגי הניכויים מתנהל תיק נפרד; הטיפול של פקיד השומה לרבות הפיקוח על הניכויים במקור נעשה בעת ובעונה אחת בכל אותם תיקי הניכויים. בטיפול פקיד השומה היו איפוא כ-58,500 מעבידים, ועוד 2,700 חייבים בניכויים אחרים שלא היו מעבידים.

הביקורת של פקיד השומה על הניכויים במקור מבוצעת בשתי דרכים עיקריות, המכונות על ידי הנציבות "ביקורת חוץ" ו"ביקורת פנים". ביקורת החוץ נערכת במקום שם מנהל המעביד את השכונותיו וכוללת בדיקת שלימות הרישומים בכרטיסי העובד, שהמעביד חייב לנהל אותם, ונכונות חישוב הניכויים; התאמת גליונות המשכורת לדיווח למס הכנסה; בדיקת ספרי חשבונות — אם קיימים — במיוחד לגבי תשלומים נלווים למשכורת. ביקורת פנים היא התאמתם של הדו"חות השנתיים על הניכויים במקור לתשלומי המס החודשיים ששולמו במשך השנה וכן בדיקה מסורגת של חישוב הניכויים.

בתחילת שנת 1975 עסקו בביקורת החוץ בכל הארץ 139 עובדים, מהם 55 רכזי צוותות ומפקחי ביקורת חוץ, ו-84 מבקרי חוץ. המפקחים עורכים בדיקות בדרך כלל אצל המעבידים הגדולים המנהלים חשבונות ומבקרי החוץ — בעיקר אצל מעבידים קטנים יותר.

הרפורמה במס הכנסה, הכניסה שינויים בתחום הניכויים במקור, בעיקר בקביעת סכומי ההכנסה החייבת בניכוי ובחישוב סכומי הניכויים: הורחבה ההגדרה של הכנסת עבודה כמקור הכנסה, שחל עליה מס הכנסה, ונכללו בה "כל טובת הנאה או קצובה שניתנה לעובד ממעביד; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה, שוויו של שימוש ברכב... בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף... במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו". הותקנו תקנות בדבר הוצאות המותרות להחזקת רכב ולקביעת שוויו של השימוש ברכב, שמעביד העמידו לרשות העובד.

התקנות החדשות בדבר הניכויים ממשכורת ומשכר עבודה, פורסמו ב-25 ביולי 1975, ותחולתן נקבעה לגבי משכורת ושכר ל-1.7.1975 ואילך. הנציבות נערכה לקראת שינוי השיטה ועוד ביולי, לפני שחוקק החוק, תיאמה את השינויים הדרושים במערכים הממוכנים של המעבידים ובלשכות השירות. ביולי פורסמו בעיתונות ובחברת דברי הסבר ולוחות ניכויים למעבידים המנהלים את הניכויים באופן ידני — כל זאת נוסף על הסברה בעל פה בקרב ארגוני מעבידים.

תחולת תיקון החוק נקבעה למפרע מתחילת שנת המס 1975. הניכויים במקור בחודשים אפריל–יוני בוצעו לפי התקנות הישנות, ורק בשלושת רבעי השנה האחרונים נוכו לפי התקנות החדשות. הריכוז השנתי של המשכורת והניכויים לשנת המס 1975 כלל את שתי התקופות, ללא מיון ביניהן והיה קשה לבדוק על פיו (במסגרת ביקורת הפנים) את נכונות החישוב של הניכויים. במצב עניינים זה נודעה משנה חשיבות לביקורת החוץ, שהייתה הדרך היחידה, שבה אפשר היה לפקח על חישובי הניכויים במקור בשנת המס 1975; ניכויים אלה היוו לגבי מרבית אוכלוסיית השכירים את המס הסופי.

מבצע ביקורת חוץ

באוקטובר 1975 הורתה הנציבות למשרדי השומה על מבצע של ביקורת חוץ על יישום הרפורמה לגבי הניכויים במקור, הנעשים הן על ידי מעבידים המנהלים ספרים והן על ידי החייבים בניכויים אחרים שאינם מעבידים. לפי ההוראות נועדה הבדיקה לודא, אם המעבידים ניכו מס כחוק מהמשכורת ומכל סוגי התשלומים, שבעבר היו פטורים ממס או חייבים במס מוקטן.

מאחר שהמבצע נועד להקיף מספר גדול של מעבידים במשך זמן קצר, נקבע, שהביקורת תיערך בצורה כללית ביותר ותתרכז בנושאים, שנתגלו בהם ליקויים בביקורות קודמות אצל אותו מעביד. הוכן טופס "דו"ח על ביקורת יישום הרפורמה", וגם נקבעו מדדים מיוחדים על תפקיד של ביקורת זו, במקום המדדים, שקבעה הנציבות בתכניות העבודה לביקורת חוץ רגילה.

בנובמבר 1975 העבירה הנציבות למדורי הניכויים את רשימת המעבידים, שהוכנה בעזרת המחשב מתוך מרשם המעבידים. מרשם המעבידים לא היה מדויק. כך, למשל, תיקים פעילים סווגו כבלתי פעילים ולכן לא נכללו ברשימות, והיה דרוש טיפול נוסף להשלמתן.

בגלל החידוש שבביקורת החוץ על יישום הרפורמה קשה היה לחזות מראש, באיזו מידה יעמדו מדורי הניכויים במדדי התפוקה שנקבעו ואם יספיקו לבקר אצל כל חייבי הניכויים מהסוגים שנכללו במבצע. הנציבות לא קבעה קריטריונים של עדיפויות בין התיקים. שיקולים שבאו בחשבון לשם כך, היו, בעיקר, מספר העובדים אצל המעביד, מידת הציות שלו בעבר ותאריך ביקורת החוץ האחרונה. למעשה הספיקו לקיים עד סוף מארס 1976 ביקורת רק אצל חלק מחייבי הניכויים מאותם סוגים (ראה להלן בדבר תכנית העבודה הכמותית). באין רישום מפורט של ביצוע הביקורת לפי סוגי התיקים, לא ברור, אם אמנם ניתנה במשרדי השומה עדיפות לאותם חייבים, שהיה חשוב יותר לבדקם.

הממצאים שהועלו במבצע

פקידי השומה התבקשו להעביר למחלקה לניכויים, בתום הטיפול, העתק מכל דו"ח ביקורת, שנערכה במסגרת המבצע. אצל מעביד המעסיק למעלה מ-100 עובדים. הממצאים, שנתגלו בביקורת החוץ, סווגו וסוכמנו על ידי המחלקה בדו"ח, ובאותו דו"ח הוסקה המסקנה שלא כל התשלומים וההטבות החייבים במס צורפו למשכורת על ידי מעבידים אלה. בדו"ח לא הובאו נתונים על הסכומים של הפרשי המס, שחויבו בשומות, שנערכו בעקבות ביקורת החוץ, ולא הייתה אפשרות לסכם נתונים אלה על פי המסמכים, שרוכזו במחלקת הניכויים. לפי ניתוח הממצאים שעשתה המחלקה על פי 169 מבין 218 דו"חות, שהגיעו אליה עד תחילת מארס 1976, הועלו ליקויים ביישום הרפורמה.

הליקויים הנפוצים ביותר היו, שעובדים לא חויבו במס עבור תוספות לשכר והטבות: שימוש פרטי ברכב צמוד, ארוחות מוזלות, הנחה מריבית על הלוואה שנתן המעביד, כלכלה, אש"ל גלובלי, השתתפות המעביד בשכר דירה, תשלום הוצאות רכב פרטי של העובדים, דמי נסיעה לעבודה, השתלמות והשתתפות בשכר לימוד של ילדי העובדים. ליקוי שכיח אף הוא שלא שילמו מקדמות בשל הוצאות עודפות על רכב, כיבודים, מתנות, טלפון ונסיעות לחו"ל.

בדיקות מדגמיות, שערך משרד מבקר המדינה בתיקי חייבים, שאצלם נערכה ביקורת חוץ, מראות שבביקורת החוץ נמצאו ליקויים בהיקף ניכר: בירושלים נקבעו ליקויים ב-87 מבין 150 תיקים שנבדקו; בתל-אביב — ב-103 מבין 110; וברחובות — ב-42 מבין 70. הנתונים שבתיקים בדרך כלל לא איפשרו לקבוע את משקלם הכספי של הליקויים.

מקדמות בשל הוצאות עודפות

לביקורת החוץ על ניכויים במקור הוצמדה גם ביקורת על תשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. הוצאות עודפות פירושו סכומים, שהוציא נישום למטרות כיבוד, נסיעה לחו"ל, אש"ל, מתנות, מס' על רכב, שיחות טלפון ואירוח ולהוצאות רכב, שלפי החקנות * אינם מותרים בניכוי מהכנסתו או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים. בתיקון מס' 22 הוספו לכך הוצאות של מעביד להחזקת רכבו המשמש את עובדיו, ולמתן טובת הנאה לעובדים שלא ניתן לייחסן לעובד פלוני.

לפי הפקודה, חבר בני אדם, שהוציא הוצאות עודפות, חייב לשלם לפקיד השומה מקדמת מס בשיעור של 50% מסכום אותן הוצאות ולדווח לו על כך. חבר בני אדם, שלא הייתה לו הכנסה החייבת במס או שכל הכנסתו הייתה פטורה ממס, חייב, במס של 50% מההוצאות העודפות שהוציא, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם. הוראה זו נודעת לה משמעות במיוחד לגבי מוסדות ללא כוונת רווח, הפטורים בדרך כלל ממס הכנסה, אך חייבים במס בשיעור 50% מכל הוצאה עודפת. למוסדות אלה אין עורכים שומות, והמקדמה בשל הוצאות עודפות מהווה את המס הסופי שלהם.

בבדיקה מסורגת, שערך משרד מבקר המדינה בכ-300 תיקי ניכויים, נמצאו מקרים אחדים, שהוצאו שומות על מקדמה בשל הוצאות עודפות במקום שומות על אי-ניכוי במקור מתשלומים לעובדים. כך, למשל, נשלחה דרישה של מקדמה בשל הוצאות עודפות עבור הוצאות להחזקת מכוניות צמודות לשני מנהלים של חברה פרטית, אם כי מנהל שלישי באותה חברה חויב,

* תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972, ק"ת 2865, 29.6.1972, על תיקניהן, ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשל"ה-1975, ק"ת 3377, 31.7.1975.

בהתאם להוראות, במסע עבור הרכב הצמוד. מחברה אחרת נדרשה מקדמה בשל הוצאות עודפות עבור החזקת הרכב הפרטי של המנהל.

הכנסת עבודה, לרבות שוויו של השימוש ברכב, שהועמד לרשות העובד, מוגדרת בתקנות כמשכורת, שממנה חייב המעביד לנכות מס במקור. יש מעבידים הנוטים להעדיף לראות בכך הוצאה עודפת, מאחר שחיוב העובד במס עלול להביא להתנגדות העובד ולעתים נאלץ המעביד לגלם את המס החל על התשלום. סוג הוצאה כהוצאה עודפת, אמנם אינו גורם בדרך כלל להפסד מס לקופת המדינה, אך דרך זו אינה תואמת את עקרונות הרפורמה שלפיה על העובד עצמו לשאת במס על ההטבות המוענקות לו. רק במקרים, שבביקורת החוץ התגלו תשלומים ששולמו לעובדים, שלא ניתן לייחסם לעובד מסוים, יש לחייב בגינם את המעביד במקדמה בשל הוצאות עודפות.

הנציבות הודיעה בינואר 1977 בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי פקידי השומה מקפידים בדרך כלל על חיוב העובד במס, כל אימת שקיימת אפשרות לייחס לו את ההכנסה; חיובו של המעביד במקדמה בשל הוצאות עודפות, במקום חיובו של העובד בשל הכנסה נוספת, נעשה רק במקרים יוצאי דופן, כאשר המעבידים עוד לא היו מודעים למשמעותה המלאה של הרפורמה, ופקידי השומה הסכימו להסדר זה כפשרה כדי לסיים את הטיפול בממצאי ביקורת החוץ.

נוהלי העבודה בביקורת חוץ

1. הנציבות הורתה עוד ביוני 1972 להטיל על עורכי הביקורת גם את התפקיד של עיבוד הדו"ח הסופי ולהפנות לביקורת חוץ את מבקרי החוץ, שהועסקו עד אז בעיבוד הדו"חות. עם זאת שונה מדדי התפוקה, כך שהם כללו גם עיבוד דו"חות ועריכת שומות.

במהלך מבצע הביקורת על יישום הרפורמה על ידי פקיד שומה תל-אביב 5, שאצלו מרוכזים תיקי מעבידים רבים, לא ערכו את עיבודי הדו"חות על הביקורות מבקרי החוץ, שהועסקו בכך, כי אם בכל אחת מ-4 חוליות הניבויים שבמשרד זה לא יצא אחד המבקרים לביקורת חוץ ועסק רק בעיבוד דו"חות של אחרים. עיבוד הדו"ח שלא על ידי מי שערך את הבדיקה מחייב אותו ללמוד את ממצאי הביקורת ולפעמים גם לגבר פרטים נוספים עם מי שערך את ביקורת החוץ.

נמצא כי במשרד זה היה פיגור רב בטיפול בממצאי ביקורת החוץ. מספר הליקויים, שהועלו בביקורת חוץ במשרד זה, היה גבוה וכמעט בכל מקרה היה צורך בעיבוד דו"ח ובעריכת שומה. מדו"חות חלקיים, שניתן היה לאתרם במהלך הבדיקה, התברר, כי בשלושה החודשים דצמבר 1975 – פברואר 1976 הגישה אחת החוליות 371 דו"חות על ביקורת חוץ, אך עיבדה 176 דו"חות בלבד; בשלושה החודשים שאחריהם צומצם הפיגור אם כי עוד לא חוסל, כשהוגשו 176 דו"חות בלבד ועובדו 305 דו"חות. חוליה שנייה דיווחה בסוף מארס 1976 על יתרה של 200 דו"חות שטרם עובדו, מספר זה עלה ל-275 בסוף יולי וירד ל-181 בסוף אוקטובר 1976. מאחר שהממוצע החודשי של דו"חות שעובדו בחוליה זו באותו פרק זמן היה 60, יוצא שבממוצע עברו שלושה חודשים מאז הביקורת ועד לעיבוד הדו"ח, הכנת החומר לבידורים ועד להוצאת השומה.

בבדיקה המסורגת של 110 תיקים במשרד השומה נמצאו 10, שלגביהם עברו 2 עד 5 חודשים מאז ביקורת החוץ ועד לדרישת המס או להומנה לדיון.

2. על פי הנוהל הקבוע, יש לערוך על יסוד הממצאים, שומה על המס שלא נוכה במקור או על המקדמה בשל הוצאות עודפות שלא שולמה. נמצא, כי מדור הניבויים בירושלים לא הוציא שומות בתקופת המבצע אלא במקרים מיוחדים – לדבריו, כאשר היה חשש, שהמעביד לא יקבל את עמדתו של מבקר החוץ ולא יעביר את הניבויים המגיעים. בדרך כלל נדרש המעביד במכתב, שבו פורטו הליקויים, לתקנם, בלא שנעשה חישוב של המס המגיע. העתקי המכתבים, שמספרם כמה מאות, תוקנו בחיק מיוחד, לפי סדר התאריכים לצורכי מעקב. עד מועד הביקורת באוקטובר 1976 לא נערך מעקב זה, אלא הוציאו את ההעק מן התיק, כאשר המעביד מרצונו העביר את ההפרשים. באוקטובר 1976 היו בחיק המשקב העתקים מ-43 מכתבי דרישה, שנשלחו בתקופה שבין אוקטובר 1975 למארס 1976. במקרים אחרים, הסתפקו מבקרי החוץ בתרשומת, שהמעביד הסכים לממצאי הביקורת והבטיח לחשב ולשלם את המגיע; במקרים אלה תיקה התרשומת, ואין דרך למעקב אחר תיקון הליקויים, אלא על ידי ביקורת חוץ נוספת. בדיקה מסורגת שנערכה על ידי משרד מבקר המדינה, של 87 תיקים שבהם היו ליקויים, העלתה, כי רק לגבי 8 תיקים נערכו שומות; ל-72 מעבידים נשלח מכתב דרישה לתיקון הליקויים ועם 7 הוסכם על כך בעל פה. הנציבות הודיעה כי הנוהל של משלוח מכתבים במקום שומות הופעל רק בתקופת המבצע, מאחר שמטרתו הייתה בעיקר להדריך את חייבי הניבויים.

סדרי דיווח ומעקב לגבי ביצוע ביקורת חוץ

מחלקת הניכויים שבנציבות עורכת מדי שנה בשנה תכנית עבודה כמותית לביקורת חוץ. התכנית בנויה לפי מצבת התיקים לסוגיהם; לפי כוח האדם, שבכל אחד ממשדרי השומה; ועל יסוד המדדים לתפוקת העבודה בביקורת חוץ, שנקבעו עוד בשנת 1972 ושוננו במשך הזמן, עם הוספת נושאים חדשים לביקורת חוץ.

1. על משרד שומה לדווח לנציבות פעם בחודש, על מספר ביקורות החוץ שביצע. בטופס המשמש לדיווח אין מיון לפי סוגי התיקים ואין בו נתונים על הזמן שהושקע ולא פירוט לפי עובדים, כך שלא ניתן ללמוד ממנו לא על תפוקת העובדים ואף לא על תפוקת המשרדים. המחלקה לניכויים מרכזת את הנתונים בדו"ח על ביצוע תכנית העבודה השנתית. באין פירוט לפי סוגי התיקים, בדומה למבנה הנתונים המוצג בתכנית, אין אפשרות ללמוד מדו"ח זה על מידת העמידה בתכנית העבודה.

נוסף על דיווח זה מקיים כל מדור ניכויים במשרדי השומה מערכת דיווח ושיטת מעקב משלו על גבי טפסים, שהם שונים זה מזה בכל אחד מהמדורים. מטרתו של הדיווח להבטיח מעקב אחרי הפעילות לגבי סוגי המעבידים השונים ולשמש מכשיר פיקוח על התפוקה של העובדים. נמצא, שמערכות הדיווח בשלושת המשרדים שנבדקו לא ענו על צרכים אלה מאחר שלא צוינו בהם כל שלושת היסודות המאפשרים מידת תפוקה: סוג התיק, סוג הביקורת ותשומת ימי העבודה.

במשרד השומה חל אביב 5 נהוגה מערכת טפסים מורכבת, שמילייה מצריך זמן רב. אף לא הייתה הקפדה על מילוי הטפסים בצורה נאותה, והדיווח הבלתי אחיד הגביל את האפשרות להשתמש בנתונים. משרד מבקר המדינה הצביע על הצורך לבחון מחדש, מה הם הנתונים, שהדיווח צריך לספק, ולקבוע על פי בדיקה של מערכת דיווח אחידה ופשוטה ככל האפשר.

2. עם הסבת מערך הניכויים למחשב בשנת 1968, הונהג דיווח, שנועד לעדכן את מרשם המעבידים המתנהל במחשב לגבי עריכת ביקורת החוץ וגם להיות מקור לעיבוד דו"חות על התפוקה של משרדי השומה ושל העובדים בתחום זה, תוך השוואת התפוקה בפועל לתפוקה הנדרשת לפי המדדים. התברר, כי כתוצאה משיבושים שונים לא היה דיווח על התפוקה מהימן, ומאז שנת 1974 לא השתמשה המחלקה בנתונים של דו"חות התפוקה המונפקים על ידי המחשב.

ביצוע תכנית העבודה לשנת 1975

בתכנית העבודה של האגף לשנת 1975 שהוכנה עוד לפני הפעלת הרפורמה, נכללה ביקורת החוץ במתכונת השנים הקודמות, והוטלו על משרדי השומה מכסות של תיקים לביקורת חוץ, שנקבעו לפי מדדי התפוקה שהיו נהוגים אז. באמצע השנה בוטל תכנון זה, והוחל בביקורת חוץ מקוצרת לבדיקת יישום הרפורמה, לפי מדדי תפוקה מוגדלים. מהדו"חות החודשיים של משרדי השומה לנציבות על מספר ביקורות החוץ שביצעו מתברר, כי מבין כ-18,500 ביקורות חוץ, שתוכננו מלכתחילה לשנת 1975, נערכו כ-16,500. על אף המעבר לשיטת הביקורת המקוצרת, לא הקיף המבצע את כל המעבידים המנהלים פנקסים ואת כל חייבי הניכויים האחרים שאינם מעבידים. להלן נתונים על המבצע, תכנונו וביצועו, בסיכום ארצי ובפירוט לכל אחד ממשדרי השומה, שבהם נערכה הבדיקה על ידי משרד מבקר המדינה.

מספר ימי העבודה בפועל בתקופה אוקטובר 1975 מארס 1976	מספר ימי העבודה-הדרושים לביקורים אצל כל אלה הכלולים במבצע (לפי המדדים שנקבעו)	ביקורות החוץ שנערכו בתקופה אוקטובר 1975 - מארס 1976		מספר חייבי הניכויים מהסוגים הכלולים במבצע ליום 31.3.1975	ס"ה ארצי
		באחוזים ממספר הכלולים במבצע	מספרים		
(1) -	7,995	39	9,529	24,440	ירושלים
1,048	594	53	959	1,806	תל-אביב 5
(1) -	3,139	28	2,845	10,070	רחיבות
546	269	35	408	781	

(1) אין נתונים

מהטבלה יוצא, כי היקף ביקורות חוץ, שנערכו במסגרת המבצע על ידי כל משרדי השומה, היה 39% בלבד מן המתוכנן, לעומת זאת ימי העבודה שהושקעו היו — במידה שנמצאו רישומים על כך — בהרבה מעל למספר הדרוש לפי המדדים. באין דיווח על התיקים שנבדקו לפי סוגים לא הייתה אפשרות לערוך חישוב מפורט, אך הנתונים הכוללים מראים, שנרחיבות ובירושלים הושקעו כפליים, מימי העבודה, שנועדו לבדיקת כל התיקים שבתכנון, לבדיקה של כמחציתם.

הנציבות הסבירה בתשובתה, כי עבודות ביקורת חוץ בשנת 1975 לא התנהלו לפי התכנית, מאחר שהפעלת הרפורמה חייבה הדרכה רבה הן של העובדים והן של המעבידים, ופעולה זו באה במידה רבה על חשבון הזמן, שנועד לביקורת החוץ. מדדי התפוקה המוגדלים שנקבעו למבצע היו בגדר השערות, שהרי לא היה נסיון של בדיקה דומה, והתברר, שאותם מדדים לא היו מציאותיים. הסיבה העיקרית לכך שהתפוקה של ביקורת החוץ על יישום הרפורמה הייתה נמוכה מהמצופה, הייתה, שפעולות ההסברה הרבות בכתב ובעל־פה, שנעשו לא נשאו פרי אצל חלק גדול מהמעבידים ולכן היה צורך להדריך אותם בנושאים החדשים ובשינויי השיטה; ובמקרים רבים לא ניתן היה להסתפק בבדיקה קצרה ומהירה, כפי שתוכנן תחילה. באותה תקופה היו גם שיבושים ביחסי העבודה, בכללם סנקציות, של הפסקות ביקורת החוץ.

ביקורת החוץ בשנת 1976

1. לשנת הכספים 1976 נערכה תחילה תכנית לביקורת חוץ רגילה, במתכונת השנה הקודמת. באוגוסט 1976 הודיעה הנציבות לפקדי השומה, כי התכנית תותאם לשינויים, שהונהגו בעקבות הרפורמה לגבי העצמאים והחברות ותערך תוך התחשבות בהיבט של עידוד ניהול חשבונות מחד ובצורך לחסל את הפיגורים בביקורת הניכויים מאידך. הוחלט, שהביקורת תתנהל בשלוש דרכים: (א) ביקורת מידגמית מעמיקה אצל נישומים החייבים בניכויים, שתיקיהם כנישומים כלולים במדגם; (ב) קבלת דו"חות ממעבידים המנהלים ספרי חשבונות מהימנים. ללא ביקורת חוץ (מעין "שומה עצמית"); (ג) ביקורת חוץ רגילות אצל אלה שלא נכללו בשתי הקבוצות הראשונות.

(א) עדיפות ראשונה תינתן לביקורת בתיקי המדגם; חוליות הניכויים נדרשו לאתר מתוך רשימות תיקי הנישומים שנכללו במדגם את אלה שיש להם תיקי ניכויים ועל פקיד השומה הוטלה האחריות לתיאום הטיפול בין חוליית העצמאיים לבין חוליית הניכויים, כולל תיאום בלוח הזמנים, על מנת שביקורת הניכויים תגמר לפני הביקורת לצורך השומה. התברר, כי רשימות תיקי המדגם של משרדי השומה בתל אביב, המטפלים בעצמאיים וחברות, התקבלו במשרד השומה תל אביב 5, המופקד על ניכויים במקור באזור תל אביב, רק בספטמבר 1976, ולא היו בהם המספרים של תיקי הניכויים — דבר שהצריך איתור ידני. לאחר האיתור פנה פקיד שומה תל אביב 5 לפקדי השומה השונים בתל אביב, כדי לתאם את הפעולות והחל בביקורת החוץ אצל מעבידים אלה. במשרד השומה רחובות תואם הטיפול עם מדור השומה של אותו משרד, ועד אוקטובר 1976 בוקרו כשליש מתוך תיקי הניכויים של הנישומים, שנכללו במדגם. לעומת זאת, מדור הניכויים בירושלים עוד לא התחיל עד סוף אוקטובר 1976 בביקורת חוץ לגבי תיקי המדגם, לדבריו, משום שמדור השומה טרם הודיע למדור הניכויים על התחלת הטיפול בתיקים אלה.

(ב) אשר לקבלת הדו"ח על הניכויים ממעבידים, בלא עריכת ביקורת חוץ אצלם — פעולה שנועדה לחסוך זמן ולחסל את הפיגור בביקורת ניכויים — נדרש מעביד או חייב בניכויים אחרים, המנהל ספרים תקינים להגיש דו"ח, שבו יצהיר על התשלומים השונים, ששילם לעובדים ואשר חייבים במס, אך לא ניכה מהם את המס המגיע, משום שנראה לו, שהתשלום נועד לכיסוי הוצאות בתפקיד. המעביד שחשבונותיו כנישום נתקבלו לצרכי שומה, הרי לפי ההסדרים שנקבעו גם הדו"ח שלו על ניכויים במקור יתקבל על סמך בדיקה על פניו בלבד; ורק במקרים מיוחדים תיערך בדיקה. בחזור הנציבות מאוגוסט 1976, נאמר, שתוצא אגרת למעבידים בצירוף דו"ח, שבו יפורטו סוגי התשלומים, והמעביד יידרש להצהיר, אם וכמה שולם; במיוחד יצינו אותם סוגים, שהמעביד נישום בעבר על אי ניכוי מס במקור מהם; עם ההצהרה יידרש המעביד לשלם את הניכויים, המלווה והמסים המגיעים מאותם תשלומים. עד ינואר 1977 לא הושלמה הכנת הטופס, והנהל המתואר טרם הופעל.

2. הנציבות לא קבעה טופס, שיש להשתמש בו בעריכת הביקורת לאחר סיום המבצע. טופס הדו"ח על ביקורת יישום הרפורמה נועד לבדיקה מקוצרת, וחסרים בו פרטים רבים הכלולים

בטופס של דו"ח ביקורת ניכויים, שהיה נהוג לפני כן. טופס זה, שהיה בשימוש לפני הרפורמה, הוא מפורט יותר, אבל חסרה בו התייחסות לנושאים, שנוספו ברפורמה והמחייבים תשומת לב מיוחדת בביקורת החוץ; אף אין בו מקום לריכוז נתונים על התשלומים למיניהם, כפי שהוקצה בטופס שנועד למבצע. מתברר, שהמפקחים ומבקרי החוץ השתמשו לסירוגין, באחד משני סוגי הטפסים, לעתים תוך השלמת פרטים בדפי עזר. במספר מקרים השתמשו בשני הטפסים במצורף. השימוש בטופס, שאינו מכיל את כל הסעיפים, שיש להקיפם בביקורת החוץ, עלול לפגוע בשלימות הביקורת. המחלקה לניכויים מתכננת לקראת שנת הכספים 1977 טופס חדש של דו"ח על ביקורת חוץ, שיותאם לתכנית הביקורת שלאחר הרפורמה; יודגשו בו הנושאים, שהרפורמה מתייחסת אליהם, ויושטמו ממנו נושאים, שכבר אינם רלוונטיים.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה בינואר 1977, כי המחלקה לניכויים הייתה ערה לחלק גדול מהליקויים, שהועלו בביקורת, ושהיא מתכננת צעדים לשיפור שיטות העבודה. במסגרת סיווג תיקי המעבידים מחדש עדכנו נתוני המרשם, ויובטח עדכון שוטף. עם הסיווג יונהגו שיטות של מעקב ממוכן על פעולות שונות של חוליות הניכויים, והן יאפשרו תכנון יעיל ומעקב מדויק יותר אחרי הביצוע. בהתאם להמלצת הוועדה לסיווג תיקים יונהג מחדש דיווח אחיד על ביצוע ביקורת חוץ, והלה יכלול את הפרטים על סוגי התיקים שנבדקו, מספר ימי העבודה שהושקעו בביקורת של כל סוג ועל ידי כל מבקר. כמו כן יופעל מעקב מדויק אחר ביצוע תכנית הביקורת, תפוקת המבקרים והתנהגות המעבידים. הדיווח על ממצאי הביקורת יאפשר לקבל מידע גם על סכומי המס שנגבו כתוצאה ממנה. יופעל מעקב ממוכן על הדיווח, התשלומים: השוטפים וגביית הפרשי המס.

הטיפול בדו"חות מתקנים

בדו"ח ועדת בן-שחר הומלץ, שמפאת הפיגורים החמורים בעריכת שומות אין להמשיך בשיטת השומה הכללית ויש להנהיג שיטה, לפיה הנישום יערוך בעצמו את חישוב המס המגיע ממנו — שומה עצמית — ומתוך הדו"חות שיוגשו ייבחר מידגם, על פי קריטריונים מתאימים, ורק דו"חות אלה ייבדקו בקפדנות*. כמו כן המליצה הוועדה לערוך מבצע מיוחד לחיסול הפיגורים בשומות, בתקופת המעבר לשיטת השומה המדגמית. נציבות מס הכנסה הקימה צוותי עבודה ליישום הרפורמה וביניהם "ועדה לבדיקת הפעלת שיטה מדגמית בשומה". ועדה זו סברה, שחיסול כל הפיגורים הוא תנאי מוקדם להפעלה נאותה של השיטה המדגמית והמליצה לפנות אל הנישומים בהצעה שיתקנו דו"חותיהם לשנות מס קודמות, תוך הבטחה, שהתיקון יאפשר את קבלתם ללא צורך בבדיקה.

ביולי 1975, פנה נציב מס הכנסה ומס רכוש באגרות אל הנישומים העצמאיים והחברות, והדגיש שהשינויים בחוק נותנים יסוד לצפייה, שביצוע הרפורמה יהווה צעד נכבד להגברת יחסי האמון בין ציבור משלמי המס למנגנון שרותי המסים, דבר שצריך להתבטא בדיווח נאות על ההכנסה, ובעריכת שומות על פי דו"ח. באגרת לעצמאיים נאמר, שרבים מהעצמאיים, שלא ניהלו עד אז פנקסי חשבונות, ראו בהכנסות המוצהרות שלהם "עמדה-למיקוח" במגעים הצפויים עם מפקחי המס, ובנסיבות אלה נאלצו מפקחי המס לדחות את האומדנים שעליהם הצהירו הנישומים אלה ולערוך שומות בדרך של השערה על פי "מיטב השפטה". הרפורמה נועדה להפסיק תהליך זה. רשויות המס הביעו נכונות לאפשר לנישומים לערוך שומה עצמית על הכנסותיהם, אף לגבי הדו"חות שהוגשו עד לשנת המס 1974 ועד בכלל. הנציב הציע לנישומים, שאלה מהם שימצאו זאת לנכון, יתקנו את הדו"חות שהגישו בעבר בין אם נערכו להם שומות ובין אם לאו. הנציב גם הבטיח, שאם הנישום יצהיר בדו"חות המתקנים על מלוא ההכנסה, כשהיא תואמת את העלייה ברמת הכנסותיו באותן שנים, יכבד פקיד השומה את ההצהרות המתקנות ויערוך שומות בהתאם. באגרת שהופנתה לחברות נאמר, בין היתר, שהשיטה המדגמית, שבעקבות הפעלתה יתקבלו מרבית הדו"חות בלא בדיקה על ידי מנגנון המס, דורשת יתר הקפדה

* בענין שומה עצמית ומדגמית ראה דו"ח שנתי 25, עמ' 186.

בהכנת הדו"חות, הכללת כל סוגי ההכנסה בהם ותיאום ההוצאות שאינן מותרות בניכוי, מבלי להשאיר את התיאומים למועד עריכת הביקורת על ידי מפקח של מס הכנסה.

הפצת איגרות הנציב לציבור לוותה בפעולות הסברה בין הנישומים, יועצי המס ורואי החשבון. נישומים רבים נענו לפניית הנציב ותיקנו דו"חות שהגישו קודם לכן.

הדו"חות המתקנים הוגשו בעיקר באוגוסט ובספטמבר 1975 והשומות התצאו סמוך לקבלת הדו"חות ועד לאמצע מארס 1976; במועד זה הופסק הסיווג המיוחד שניתן לשומות כאלה, אם כי עדיין הוצאו שומות בהתאם לדו"חות מתקנים במספר קטן של מקרים.

אם כי יש להבין את השיקולים הענייניים, שהביאו את הנציבות להפעלת ההסדרים האמורים, הרי כיוון שהיה בהסדרים אלה, כפי שהופעלו, משום צמצום שיקול הדעת של פקידי השומה בהליכי השומה ומשום ויתור על הליכים נגד נישומים, שהשמיטו הכנסות בדו"חות המקוריים שלהם, מוטב היה, לדעת הביקורת, לעגן את ההסדרים כחלק מהסדרי המעבר בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22).

היענות הנישומים לפנייה

1. להלן נתונים על מספר הנישומים שהגישו דו"חות מתקנים בהשוואה למצבת תיקי הנישומים, שנוהלו במשרדי השומה ליום 31.8.1975 והתפלגותם לפי סוגי הנישומים (כפי שריכוזה הנציבות):

סוג התיק	מצבת תיקי הנישומים ל-31.8.1975	מספר הנישומים שהגישו דו"חות מתקנים	אחוזי מנישי דו"חות מתקנים מאוכלוסיית הנישומים	התפלגות מנישי דו"חות מתקנים באחוזים
עצמאיים שלא היו חייבים לנהל פנקסים — בעלי הכנסה נמוכה (1)	63,320	5,918	9.3	15.3
עצמאיים שלא היו חייבים לנהל פנקסים — בעלי הכנסה גבוהה (2)	71,647	20,107	28.1	52.3
חקלאים	24,887	3,113	12.5	8.1
עצמאיים שהיו חייבים לנהל, ולא ניהלו פנקסים	8,073	3,195	39.6	8.3
עצמאיים שניהלו פנקסים	14,945	2,837	19.0	7.4
מנהלי חברות	26,761	933	3.5	2.4
ס"ה עצמאיים	209,633	36,103	17.2	93.8
ס"ה חברות	28,113	1,340	4.8	3.5
ס"ה נישומים	237,746	37,443	15.7	97.3
נישומים שתיקיהם היו בלתי פעילים		1,028		2.7
		38,471		100.0

(1) נישומים עצמאיים שלפני הרפורמה לא היו חייבים לנהל פנקסים, מויינו על ידי הנציבות לשני סוגים: בעלי הכנסה "נמוכה" ובעלי הכנסה "גבוהה", כשהגבול להבחנה בין ההכנסה הנמוכה לגבוהה נקבע מדי פעם על ידי הנציבות.

הטבלה מראה, ש-17% מהנישומים העצמאיים ו-5% מהחברות נענו לפנייתו של הנציב. כ-84% מן הנישומים, אשר תקנו את דו"חותיהם היו עצמאיים, שלא ניהלו פנקסי חשבונות ובמיוחד בעלי הכנסה גבוהה, כהגדרת הנציבות; בולט שיעור מגישי הדו"חות המתקנים מבין הנישומים, שהיו חייבים לנהל פנקסים ולא עשו כן.

ריכוז אחר של הנציבות, שכלל-נתונים על מספר הנישומים שהגישו דו"חות מתקנים לעומת מספר התיקים, שהיו בכל-משרד שומה ביום 31.8.1975, מראה, שקיים שוני רב בין השיעורים במשרדי שומה שונים: בשבעה משרדי שומה (ת"א 2, עפולה, רמלה, פתח תקוה, כפר סבא, גוש דן ות"א 3) הגישו דו"חות מתקנים בין 20 עד 30 אחוזים מכלל הנישומים שתיקיהם מנוהלים

במשרדים אלה; בחמישה משרדים (טבריה, חיפה, חדרה, נהריה, עכו ואשקלון) היה שיעור מגישי הדו"חות מכלל התיקים בין 5 עד 10 אחוזים. אין בנציבות תיעוד, שממנו ניתן ללמוד על הסיבות לשוני הרב בהיענות הנישומים בין משרד שומה אחד למשנהו, אולם שוני כזה יכול להיווצר בהעדר הנחיות ברורות וחד-משמעיות מטעם הנציבות וממדת האינטנסיביות השונה של אישור הדו"חות המתקנים על ידי פקירי השומה (ראה להלן).

2. לפי אומדן הנציבות נערכו כ-80,000 שומות על פי דו"חות מתקנים; הנתונים של כ-70,000 מהן עובדו ורוכזו על ידי הנציבות באמצעות השירות לעיבודים ממוכנים של מינהל הכנסות המדינה (שע"מ). בדו"חות שע"מ כלולים נתונים על שומות של עצמאיים לשנות המס 1971—1974, שנערכו עד ה-10.3.1976. הנתונים להלן רוכזו ומויינו על ידי משרד מבקר המדינה על פי דו"חות שע"מ.

להלן התפלגות השומות שנערכו על פי דו"חות מתקנים, לפי שנות המס:

שנת המס	מספר השומות
1971	6,443
1972	12,818
1973	23,491
1974	27,594
סה"כ	70,346

מכאן, שרוב הנישומים שהגישו דו"חות מתקנים תיקנו את הצהרותיהם לשתי שנות מס ויותר.

בטבלה הבאה מוצגות ההכנסות הממוצעות שנשמו על פי דו"חות מתקנים, לפי שנות מס, לעומת ההכנסות הממוצעות על פי ההצהרות הקודמות, של אותם נישומים לאותן שנות מס, ושיעורי הגידול ביניהן, לכלל הנישומים ומביניהם לשלושה סוגי הנישומים, שלא ניהלו פנקסים (באלפי ל"י):

סוג הנישומים	פרטים	1971	1972	1973	1974
סה"כ עצמאיים	הכנסה ממוצעת לפי דו"ח מקורי	16	19	21	29
	לפי דו"ח מתקן	23	26	30	37
	התוספת ב-%	40.8	40.2	41.2	26.7
	הכנסה ממוצעת לפי דו"ח מקורי	10	11	16	16
בעלי הכנסה נמוכה שלא היו חייבים לנהל פנקסים	לפי דו"ח מתקן	12	14	16	21
	התוספת ב-%	43.5	45.0	45.0	30.5
	הכנסה ממוצעת לפי דו"ח מקורי	15	17	19	27
	לפי דו"ח מתקן	21	24	27	34
בעלי הכנסה גבוהה שלא היו חייבים לנהל פנקסים	התוספת ב-%	43.8	41.7	43.1	26.3
	הכנסה ממוצעת לפי דו"ח מקורי	22	28	34	48
	לפי דו"ח מתקן	36	43	52	63
	התוספת ב-%	62.8	54.9	50.7	31.2

הטבלה מראה, שההכנסה הממוצעת, שעליה הצהירו הנישומים בדו"חות המתקנים עולה על ההכנסה הממוצעת שבדו"חות המקוריים שלהם בשנות המס השונות בשיעורים שנעו בין 26% ועד 63%. בדו"חות מתקנים לשנות המס 1971—1973 היה שיעור התוספת יציב למדי ואילו בגין שנת המס 1974 היה שיעור התוספת נמוך הרבה יותר. הדבר בולט במיוחד אצל נישומים

שלא ניהלו פנקסי חשבונות, והיו חייבים בכך; שיעור התוספת בדו"חותיהם המתקנים לשנת המס 1974 היה פחות ממחצית מהשיעור בשנת המס 1971. הירידה בשיעור התוספת מוסברת בחלקה בגידול המהיר בהכנסות הנומינליות, במיוחד בין שנת 1973 ל-1974 בגלל האינפלציה; גם אם לא היו שינויים משמעותיים בסכום התוספת משנה לשנה, הוא היווה שיעור נמוך יותר מן ההכנסה בשנת המס 1974. יש עוד לזכור, שהמס המגיע לפי השומה האחרונה הוא הבסיס לקביעת מקדמות על חשבון שנת המס השוטפת, כך שההכנסה הנמוכה יחסית שנישומה לשנת המס 1974 התבטאה לאחר מכן בסכום המקדמות, שנדרשו מגישומים אלה לשנת המס 1976.

חישובים שערך משרד מבקר המדינה על בסיס הנתונים של מספר השומות, שנערכו על פי הדו"חות המתקנים לכל אחד מסוגי הגישומים בכל שנה ושל ההכנסה הממוצעת לכל סוג, מראים שסך כל ההכנסה הנוספת שעליה הצהירו וגישומו במסגרת המבצע — באותן 70,000 השומות על עצמאיים — הסתכמה ב-559 מליון ל"י בקירוב, כ-34% יותר מההכנסה, שעליה הצהירו אותם גישומים בדו"חות המקוריים. מזה סכום של כ-468 מליון ל"י (84%) מתייחס להכנסה נוספת של גישומים, שלא ניהלו פנקסי חשבונות. בדומה לכך, חישובים לפי נתונים של סכומי המס הנוספים הממוצעים בכל סוג ובכל שנת מס, מראים, שתוספת המס הכוללת שהווייבה עקב תיקון הדו"חות הייתה כ-230 מליון ל"י.

תנאים לאישורם של דו"חות מתקנים

1. באוגוסט 1975 הוציאה הנציבות הוראות לפקיד השומה בדבר אישור דו"חות מתקנים; ההוראות הובאו גם לידיעת רואי החשבון ויועצי המס כדי שיעזרו בהם בעריכת הדו"חות המתקנים של לקוחותיהם.

ההוראות קבעו, שדו"ח מתקן יכולד בתנאי שסכום ההכנסה המוצהר בו לא יפחת מן ההכנסה שגשומה בשומה הסופית האחרונה, או שהוצהרה לשנת מס קודמת; אם הוחל בדיונים על השומה לשנה, שלגביה הוגש הדו"ח המתקן, לא יפחת הסכום המוצהר מהסכום שהציע הגישום במהלך הדיונים. נקבע, שבמקרים יוצאים מן הכלל, אם יוחלט להמשיך בטיפול הרגיל בתיק, בלא עריכת שומות על פי הדו"חות המתקנים, יועבר הדבר לאישורו האישי של פקיד השומה.

בנובמבר 1975 הודיעה הנציבות לפקיד השומה, שדו"ח מתקן שההכנסה המוצהרת בו נמוכה מההכנסה המתחייבת מהתחשיב המוסכם — אם יש תחשיב מוסכם לענף כלכלי שעליו נמנה הגישום — יש לטפל בו במסגרת אותם המקרים היוצאים מן הכלל שבהם לא תערך שומה על פי הדו"ח המתקן. ההוראה יצאה מאוחר מדי, כיוון שבמועד הוצאתה כבר נערכו שומות על פי מספר ניכר מהדו"חות המתקנים.

2. על פי הוראות הנציבות היה כאמור על פקיד השומה לבדוק, שההכנסה לפי הדו"ח המתקן לא תפחת מן ההכנסה שגשומה בשומה סופית לשנת המס האחרונה שקדמה לו, שלגביה מוגש הדו"ח. כיוון שברוב המקרים הוגשו דו"חות מתקנים לשתי שנות מס ויותר, הייתה שנת המס, שלגביה צריך היה לבדוק קיום תנאי זה בדרך כלל מוקדמת בשנים. אחדות מהשנה, שלגביה הוגש הדו"ח המתקן. הנציבות לא קבעה שיעורי גידול מועריים של ההכנסה משנה לשנה כתנאי לאישור הדו"חות, לדבריה כדי לעודד הגשה של דו"חות מתקנים. ויתור זה הוא בעל משמעות נוכח האינפלציה הגדולה ששררה בשנים האחרונות והגאות הכלכלית, שהייתה, לפחות בחלק ניכר מן התקופה, שלגביה הוגשו דו"חות מתקנים, ובהתחשב בכך, שרוב הדו"חות הוגשו על ידי גישומים, שלא ניהלו פנקסים ואשר אצלם היה קיים, בדרך כלל, פער ניכר בין ההכנסה שהוצהר עליה לבין ההכנסה שנקבעה בשומה.

בהוראות ממאוס 1976 וממאי 1976 בדבר קבלת דו"חות ועריכת שומות, שלא במסגרת המבצע של הדו"חות המתקנים, קבעה הנציבות שיעורים מועריים של גידול ההכנסה המוצהרת ביחס להכנסה שגשומה לשנת המס הקודמת. השיעורים המועריים שנקבעו היוו גידול ב-20% משנת המס 1971 ל-1972 ומ-1972 ל-1973 ו-25% משנת המס 1973 ל-1974; בסך הכל נקבע גידול מוערי מצטבר של 80% לתקופה 1971-1974.

בטבלה שלהלן מובאים שיעורי הגידול השנתי בהכנסות הממוצעות שגשמו בהתאם לדו"חות מתקנים משנה לשנה, לשלושה סוגי הגישומים העצמאיים שלא ניהלו פנקסים (באחוזים מתוך ההכנסה לשנה הקודמת):

1974-1972	1974	1973	1972	סוג הנישומים
63.5	25.3	16.5	12.0	נישומים שלא היו חייבים לנהל פנקסים - בעלי-הכנסה נמוכה
63.8	25.3	14.1	14.6	נישומים שלא היו חייבים לנהל פנקסים - בעלי הכנסה גבוהה
75.7	20.7	19.7	21.6	נישומים שהיו חייבים לנהל פנקסים
63.6	24.6	14.5	14.7	סה"מ משוקלל לפי מספר הנישומים בכל סוג

האמור לעיל מראה, שהגידול המצטבר משנת המס 1971 לשנת המס 1974 היה 64% בממוצע, כלומר שבמספר ניכר מהמקרים היה שיעורו נמוך עוד יותר. גידול זה נמוך במידה ניכרת מהשיעור של 80%, אותו קבעה הנציבות לאחר מכן לצורך קבלת הדו"חות, שלא במסגרת מבצע של דו"חות המתקנים. השיעור הממוצע של כ-64% נמוך במידה ניכרת גם מן הגידול במדד המחירים לצרכן, אשר על פי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, גדל יותר מכפליים בין השנים 1971 ל-1974: המדד הממוצע בשנת הכספים - התואמת את שנת המס - 1971 היה 121.9 נקודות ובשנות הכספים 1974 - 248.2 נקודות.

עד לשנת המס 1974 היה פטור ממס, חלק מסויים מתוספת היוקר שנחשבה, כאילו היא כלולה בהכנסתו של כל תושב, שכיר כעצמאי. כתוצאה מהעלייה שחלה כל שנה בסכום תוספת היוקר הפטורה ממס, היה הגידול בסכומי המס הממוצעים שחויבו בשומות, על פי הדו"חות המתקנים, מתון עוד יותר מאשר הגידול בסכומי ההכנסות.

המקדמות, שאותן שילמו הנישומים בשנים האמורות, נקבעו על בסיס המס בשומה לשנה קודמת, כשסכום זה הוגדל בשיעורים שקבע כל שנה שר האוצר. כתוצאה מכך היה סכום המס, שנקבע על פי הדו"ח המתקן, במקרים רבים, נמוך מהמס ששולם כמקדמה או כניכוי במקור על חשבון אותה שנת מס:

ס"ה	1974	1973	1972	1971	
15,133	8,613	4,439	1,403	678	מספר שומות שנערכו לפי דו"חות מתקנים שהסתכמו ביתרות זכות
21.5	31.2	18.9	10.9	10.5	שיעור השומות עם יתרות זכות מס"ה שומות לפי דו"חות מתקנים (ב-%)
1,374	1,643	1,025	957	1,093	יתרת זכות ממוצעת (בלי"י)
20,785	14,151	4,550	1,343	741	ס"ה יתרות זכות (באלפי לי"י)

הנתונים מצביעים על כך, שיותר מחמישית מן השומות שנערכו במסגרת המבצע הסתכמו ביתרות זכות; בעוד שבמבין השומות שנערכו על פי דו"חות מתקנים לשנות המס 1971 ו-1972 היה שיעורן כעשירית, היה השיעור בשנת המס 1974 כמעט שליש מכלל השומות. התופעה של שומות שהסתכמו ביתרות זכות בהיקף כה ניכר לא היתה קיימת במהלך הרגיל של עריכת שומות.

3. כאשר הופעלה הבדיקה המעמיקה בתיקי מדגם, לא יושמה בדיקה זו לגבי נישומים, שנשומו על פי דו"חות מתקנים. על פי הוראות הנציבות בדבר הבדיקה המדגמית מינואר 1976, נישומים אשר הגישו דו"חות מתקנים הוצאו מרשימת התיקים שעלו במדגם לבדיקה מעמיקה בשנת 1976.

בדיקת תיקים

1. הוראת הנציבות שהתירה לפקיד השומה, במקרים יוצאים מן הכלל, שלא לערוך שומה על פי דו"ח מתקן, לא הבהירה את המבנה שלפיהם יש לבחור תיקים כאלה, ואם ובאיזו מידה יש לבדוק את הדו"חות המתקנים לפחות על פניהם. מצד שני, בהתאם להבטחה שניתנה באגרת הנציבות נדרשו פקידי השומה להרבות באישור דו"חות מתקנים, תוך הימנעות מירבית מעיון בתיקים. בנוסבות אלה היו פקידי שומה שכמעט שלא בדקו דו"חות והיו פקידי שומה שערכו

בדיקות שונות, לפי שיקול דעתם, כדי לקבוע, אם יש מקום לאשר את הדו"ח המתקן. בתירת התיקים לבדיקה נעשתה על סמך הכרתו של פקיד השומה את הנישומים והנעפים השונים. הבדיקות במידה ונעשו, כללו בדיקת הדו"ח על פניו, עיון במידע, בשומות קודמות, ובתרשומות שבתיק.

הפנייה להגיש דו"חות מתקנים הופנתה גם לחברות ולעצמאיים המנהלים פנקסים, ודו"חותיהם של נישומים משתי קבוצות אלה היו כ-11% מכלל הדו"חות המתקנים שאושרו. הוראת הנציבות לא התייחסה לטיפול בסוג זה של דו"חות מתקנים והתנאי של גובה הכנסה-מוערי אינו ישים לגביהם, כיוון שהתוצאות העסקיות של נישומים אלה מוצגות בחשבונות. בהעדר הנחיות מתאימות מהנציבות טיפלו פקידי השומה גם בדו"חות אלה, כל אחד לפי שיקול דעתו.

2. כאשר פקיד שומה מצא לנכון לדחות דו"ח מתקן, הוא הזמין את הנישום לדיון לגבי אותן שנים, ובחלק מהמקרים הגיע להסכם על תיקון נוסף של הדו"ח המתקן, שלפיו הוסף סכום הכנסה מסויים, שהתקבל על דעתו של פקיד השומה. במקרים אחרים אושרו דו"חות מתקנים שהוגשו, גם אם היה בתיק מידע, שלכאורה לא עולה בקנה אחד עם ההכנסה שהוצהרה, מבלי שפקיד השומה עיין בתיקים. בעקבות הערותיו של משרד מבקר המדינה הורתה הנציבות לפקיד השומה לתקן את הליקויים בשומות שנערכו לשני נישומים:

(א) בעל בית מסחר לחומרי בניין חיקן את הדו"ח לשנת 1974 מהכנסה בסך 80,000 ל"י לסך 96,000 ל"י וכך נישום. הנישום דיווח על מכירת עסקו בשנת המס 1974 והצהיר בדו"ח המתקן על הכנסה הנובעת מפעילותו העסקית שעד למועד מכירת העסק. מסמכים שבתיק מראים, שלאחר אותו מועד מכר הנישום מלאי בהיקף של 250,000 ל"י, ומסתבר שעלותו נכללה כבר בהוצאות שנוכו מההכנסות, שעליהן דיווח הנישום. אם הבדיקה שהיה צריך לעשות, היתה מאשרת זאת, היה צריך לקבוע את הכנסתו של הנישום ב-250,000 ל"י יותר מכפי שנשומה;

(ב) רואה חשבון, שהיתה לו נוסף להכנסות ממשלח ידו, גם הכנסה ממשכורת מחברה שבבעלותו וממשכורת אשתו, הגיש דו"חות מתקנים לשנים 1972-1974. גם הדו"חות המקוריים וגם הדו"חות המתקנים התייחסו להכנסות ממשלח היד בלבד. לגבי שנות המס 1972 ו-1973 המציא הנישום לאחר מכן אישורים על ההכנסות ממשכורות, ופקיד השומה הוסיף הכנסות אלה לסכומים שהוצהרו בדו"חות המתקנים והוציא שומות בהתאם. פקיד השומה אישר את הדו"ח המתקן לשנת המס 1974, כפי שהוגש ושלל כלל את ההכנסה ממשכורת מבלי לשים לב למקורות ההכנסה הנוספים שקיומם התבטא בתיק הנישום ובשומות לשנים קודמות. לפי נהלים שבתיק החברה שבבעלותו של הנישום משכורת בשנת המס 1974 היתה 26,200 ל"י. בשומה הותר גם ניכוי בגין אשה, כאילו לא היתה לה הכנסה משלה. בעקבות הביקורת, זומן הנישום באוגוסט 1976 למשרד השומה ונדרש להגיש אישור על משכורת אשתו, אבל גם במועד זה לא נשאל בדבר הכנסתו ממשכורת שקיבל מחברה שלו.

3. ללא עיון בתיק לא יכול היה פקיד השומה לברר, אם הדו"חות המתקנים עמדו בתנאי כי סכומי ההכנסה המוצהרת לא יפחתו מהסכומים שהוצעו על ידי הנישום או בא כוחו בדיון על השומות לאותן שנות מס. כתוצאה מכך אושרו גם דו"חות שלא עמדו בתנאי זה.

4. בכמה מתיקי הנישומים, שהגישו דו"חות מתקנים, היו הצהרות הון שהוגשו עוד קודם לכן ועוד לא נבדקו. הוראות הנציבות לא התייחסו לנושא זה, כך שגם בעניין בדיקת הצהרות ההון בעת קבלת דו"חות מתקנים פעלו פקידי השומה כל אחד לפי דרכו. היו כאלה שבדקו את כל הצהרות ההון או חלק מהן ואחרים — התעלמו מהן כליל. ב-27 מבין 79 התיקים, שנבדקו במהלך הביקורת במשרדי השומה ת"א 2 וכפר סבא, נמצאו הצהרות הון שעוד לא נבדקו במועד הגשת הדו"חות המתקנים ואשר התייחסו לתקופות, שלגביהן הוגשו הדו"חות. ב-13 מקרים בדקו פקידי השומה את ההכנסה שהוצהרה בדו"חות המתקנים לעומת התפתחות ההון המוצהר; ב-10 מבין 13 המקרים האלה אמנם נמצאו הפרשי הון, ואחרי דיון עם הנישומים ובהסכמתם הוצאו שומות על סכומי הכנסה גבוהים בעשרות ואף במאות אלפי ל"י מעל אלה שהוצהרו בדו"חות המתקנים. ב-14 התיקים האחרים אושרו הדו"חות המתקנים, מבלי שנערכה השוואה בין הצהרת ההון האחרונה לבין זו שקדמה לה, לשם אימות ההכנסות שהוצהרה עליהן בדו"חות המתקנים. בכמה מן המקרים הופסקה הבדיקה, אף כי נתגלו הפרשי הון, שלכאורה דרשו הסבר לדוגמה:

בעל נגריה חיקן את דו"חותיו לשנות המס 1970-1974, כך שהכנסתו הכוללת ל-5 השנים הסתכמה ב-70,000 ל"י — במקום 56,000 ל"י שהצהיר עליהן מחילה — ונישום בהתאם. הנישום הגיש הצהרת הון ליום 30.9.1974, שהוחל בבדיקתה ולפי סיכומים ראשוניים נמצא הפרש הון בלתי מוסבר, לכאורה, בסך כ-130,000 ל"י, נוסף על ההכנסות עליהן הצהיר בדו"חות המתקנים.

נמצא שהדוחות המתקנים של חמישה נישומים אושרו, אף כי לא הגישו הצהרות הון שנדרשו מהם בעבר, וזאת על אף מספר תזכורות. כיוון שאחת ממטרות המבצע היתה לתגבר את יחסי האמון בין ציבור משלמי המס לבין מנגנון שירותי המסים, לא היה מקום לאשר ללא בדיקה דוחות מתקנים של נישומים, שהתעלמו מדרישותיו של פקיד השומה.

תיקון שומות סופיות

באגרות הנציב הוצע לנישומים לתקן דוחות, בין אם נערכו לגביהם שומות ובין אם לאו; בהוראת הנציבות הובהר, כי מדובר בתיקון הכנסה מעבר לזו שנקבעה בשומה. מאידך, התנאי בדבר גובה ההכנסה על פי דוח מתקן, שנקבע באותן הוראות, התייחס להכנסה שהוצהרה או שנקבעה בשומה סופית לשנת מס שקדמה לזו, שלגביה הוגש הדוח המתקן, בלי שהובהר, כיצד יש לנהוג כשקיימת שומה סופית לאותה שנת מס, שלגביה מוגש הדוח המתקן.

בין התיקים שנבדקו נמצאו שמונה, בהם אושרו דוחות מתקנים לשנות המס 1968–1973, בסכומי הכנסה נמוכים בהרבה – עד כדי 25% – מאלה שנקבעו בשומות סופיות, אשר נערכו לאותן שנים ומהן אפילו חמש שנים קודם לכן; על שומות סופיות אלה אף לא הוגשו השגות או ערעורים. כמה מהנישומים היו תייבים לנהל חשבונות ולא ניהלו; הם לא נענו במועד לדרישות פקיד השומה להגיש הצהרות הון; לא המציאו מסמכים לאימות דוחותיהם ולא נענו להזמנות לדיון. תיקוני השומות על פי הדוחות המתקנים נעשו ללא התייחסות עניינית לסכום ההכנסה, בלא פירוט והנמקה. התיקונים הקטינו את סכומי המס שהנישומים חוייבו בהם והביאו גם לביטול ריבית וקנסות גרועו שהוטלו.

דוחות מתקנים שהוגשו אחרי שומות שנערכו בשלב ראשון, שעליו קיימת זכות השגה, ראו אותם פקיד השומה כהשגות ותיקנו את השומות בהתאם להכנסות שהוצהר עליהן בדוחות המתקנים. לדוגמה:

אחד הנישומים הגיש עוד באוקטובר 1974 הודעת השגה על שומות לשנות המס 1970–1972, שערך לו פקיד השומה על פי מיטב שפוטו, בהעדר דוחות. פקיד השומה סירב לרשום לפניו את ההשגה, מאחר והנישום לא הגיש דוחות ופרטים על הכנסותיו באותן שנים. גם ההודעה על תיקון דוחות לאותן שנות מס הוגשה ללא פרטים נוספים; פקיד השומה הכיר בה כהשגה על השומות שבהעדר דוחות ותיקן אותן.

חמישה מבין שמונה הנישומים הגישו דוחות מתקנים אחרי שומות שנערכו בשלב שני (בהסכם או על פי צו בעקבות השגה). פקיד השומה תיקן אותן בהתאם לדוחות המתקנים. תיקוני השומות נערכו בהסתמך על סעיף 147 לפקודה. סעיף זה מסמך את הנציב או מי שהוסמך על ידיו לתת צו לתיקון שומה והגוהל מחייב בכל מקרה של הקטנה בסכום מעל ל-2,500 ל"י פנייה מנומקת של פקיד השומה לקבלת אישור של הנציב או סגנו. התיקונים במקרים אלה נעשו בלא אישור כזה ובלא הרשאה במסגרת הסמכות הניתנת לנציב על פי סעיף 147 לפקודה. לדוגמה:

קבלן טיח פנה לנציבות בבקשה לתקן שומותיו הסופיות לארבע שנות המס 1968–1971 על פי סעיף 147 וביולי 1975 נדחתה בקשתו; הנציבות הודיעה לו, שעל פי הנתונים שבתיק – מידע על הכנסות נוספות, שלא נישומה – היה אפילו מקום להגדיל את השומות הסופיות אך היא נמנעה מכך, בהתחשב בדחיית בקשתו להקטנתן. על אף זאת אישר פקיד השומה את הדוחות המתקנים שהגיש הנישום בספטמבר 1975 לאותן שנים ובהם הצהיר על הכנסה כוללת בכך 206,000 ל"י, לעומת 376,000 ל"י שנקבעה בשומות הסופיות.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה שהיא הורתה על בדיקת המקרים החריגים.

הערכת המבצע על ידי הנציבות

המחלקה הכלכלית של הנציבות עיבדה את הנתונים שרוכזו בעזרת המחשב והגיש לנציב באוגוסט 1976 דין וחשבון על מבצע תיקון הדוחות. בסיכומו נאמר, ששתי מטרותיה העיקריות של הפנייה לציבור הושגו רק בחלקן: חיסול הפיגור בעריכת שומות – רק חלק קטן מאוכלוסיית הנישומים נענה לקריאה, אם כי רק הודות לשומות שנערכו בעקבות הדוחות המתקנים, יכול היה האגף לעמוד בתכנית העבודה. לגבי שיפור היחסים שבין הנישומים לבין שלטונות המס, הצביעה המחלקה על המקרים הלא מעטים שבהם נישומים ניצלו לרעה אף הזדמנות זו ותיקנו דוחות בסכומים, שהיו נמוכים בהרבה מהנתונים שעליהם הצביעו תיקיהם. המחלקה גם

הדגישה, שהשומה הממוצעת שנתקבלה על פי הדו"חות המתקנים לא הייתה קטנה מהממוצע של השומות הסופיות, שעריכתן הסתיימה לפני המבצע, בתהליך רגיל של שומה. הנציב בעצמו היה בדעה, שאותה הוא ביטא בתשובתו למשרד מבקר המדינה, שהמבצע מילא את מירב הציפיות של הנציבות.

*

לדעת הביקורת, יש לראות בהסדר של אישור דו"חות מתקנים גישה פרגמטית נוכח מצב, שאליז נקלעו שלטונות המס, מחוסר אפשרות מינהלית לעמוד בדרישות החוק, כפי שהיו עד להנהגת הרפורמה ולהתגבר על הפיגורים החמורים בעריכת שומות. עם זאת זכו נישומים, שתיקנו דו"חות, במידה לא מעטה ביתרונות של שיטת השומה העצמית, בלא שהופעלה בשלב זה הבדיקה המדגמית המעמיקה, שהיא השלמה דרושה ביותר של השומה העצמית. ממציא הביקורת בפרק זה מתייחסים בעיקר לכמה ליקויים שעיקרם במהות ההנחיות של הנציבות למשרדי השומה ובהפעלת המבצע על ידם.

ניהול חשבונות מס רכוש

ניהול נתוני הנדל"ן באיזורים עירוניים, הפקת הודעות בדבר חיוב במס רכוש שנתי לבעלים (להלן חשבונות שנתיים), מעקב אחר תשלום המס והטלת ריבית על פיגורים נעשים במחשב של שירות עיבודים ממוכנים (להלן שע"מ), שבמינהל הכנסות המדינה.

מאז 1964/65 מנוהלים במחשב הנתונים המתייחסים לפרטי הנכסים העירוניים ובעליהם. נתונים אלה נמצאים בקבצים שע"מ מעדכן אותם, על פי הודעות על שינויים, שהמשרדים האיזוריים של מס רכוש מעבירים אליו. הודעות זיכוי בגין תשלומים מועברות לשע"מ בדרך כלל ישירות מהבנקים, שבהם שולמו. בתחילת כל שנת מס מפיק המחשב לבעלי הנכסים העירוניים הודעות על חיוב מס לאותה שנה. על פי נתונים אלה; ההודעות נשלחות לבעלים. בשנת המס 1976 היה מספר הנכסים הרשומים בקבצים אלה (נכסים עירוניים בלבד) כ-1,064,000 ומספר הבעלים כ-774,000 (נתוני שע"מ ליום 31.3.1976). לאותה שנה נשלחו לבעלים הודעות חיוב בסכום כולל של 1,653 מליון ל"י. ההכנסה ממס רכוש וממס מימון רכש על נדל"ן עירוני הייתה בשנת המס 1975 כ-1,175 מליון ל"י, ויתרות החובה בגין שנת המס 1975 והשנים שקדמו לה, כפי שהשתקפו בקובצי מס רכוש בשע"מ, היו לסוף מארס 1976 כ-1,202 מליון ל"י. בשנת המס 1975 חייב שע"מ את אגף מס רכוש ב-4 מליון ל"י בקירוב לכיסוי הוצאותיו בעד ביצוע העיבודים של מס רכוש במחשב.

בעיבוד שוטף של הנתונים במחשב, מתייחסים לגבייה, ולניהול החשבונות, הוחל בשנת המס 1968/69 במשרד האיזורי שבירושלים, והוא עבר בהדרגה למשרדים האיזוריים האחרים: ב-1970/71 בנתניה; ב-1972 באיזור המרכז; ב-1974 בשלושה משרדים איזוריים נוספים — תל-אביב בית רומנו, חיפה וטבריה; וב-1975 בכל יתר המשרדים האיזוריים — רחובות, באר שבע, חדרה ונצרת. עוד לא הוסבו למחשב מסים בגין נכסים חקלאיים, ניהול החשבונות והגבייה של מס שבח מקרקעין, ותוספת מס.

בחודשים מארס עד נובמבר 1976 בדק משרד מבקר המדינה את דרכי עיבוד הנתונים של מס רכוש בשע"מ, והפעולות של שני משרדים איזוריים של מס רכוש — המרכז וירושלים — הנוגעים לעיבוד הנתונים במחשב. שני משרדים איזוריים אלה מטפלים בכשליש מבעלי הנכסים העירוניים שבמדינה. נבדקו לסירוגין במשרד האיזורי המרכז גם סדרי הגבייה של מס רכוש ומס מימון רכש ממספר חברות; נבדקו חשבונותיהן של 25 חברות, בעיקר של חברות בנייה.

הודעות על שינויים בנדל"ן

על פי סעיף 17(ב) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א—1961 (להלן החוק), מוטלת חובה על כל אדם, שבתוך שנת המס נעשה בעל מקרקעין, וכן על אדם שחלל להיות בעל מקרקעין

והדבר לא נרשם בפנקסי המקרקעין, להודיע על כך בכתב למנהל מס רכוש תוך 45 ימים מיום שנעשה בעל נכס או מיום שחל; ותוך 60 ימים, אם נשתנו המקרקעין שלו בתוך שנת המס שינוי מהותי.

במקרים לא מעטים מובאים השינויים בנכס או בבעלות לידיעת המשרדים האזוריים באחר רב מאד. ממדגם של כ־600 דיווחים על מכר, שהעביר המשרד האזורי בירושלים בחודשים יולי ואוגוסט 1976, נמצאו 85 מקרים, שבהם הועברה הבעלות עוד בשנים 1970 עד 1974, אך הובאה לידיעת המשרד האזורי רק ב־1976; וב־16 מקרים שבהם הבעלות הועברה עוד בשנים 1957 עד 1969 ושגם הם הובאו לידיעת המשרד האזורי רק ב־1976.

מסירת הודעות באיחור הביאה לידי כך, שהודעות חיוב במס נשלחו במשך שנים על שם הבעלים הקודמים ולא על שם הבעלים החדשים; המס לא נגבה במשך שנים וכאשר הועבר המידע למחשב וחשבון הבעלים החדשים חוייב במס, גבה המשרד האזורי סכומים, שרק לפי ערכם הנומינלי היו שווים לסכום המס, שהיו חייבים בתשלומם אולם ערכם הממשי היה קטן פי כמה בשל ירידה בערך הכסף. סעיף 57 לחוק מאפשר לנקוט בצעדים משפטיים נגד נישומים, שאינם מצהירים במועד, אך המשרדים אינם מפעילים אותו. נציבות מס הכנסה ומס רכוש (להלן הנציבות) הסבירה בינואר 1977 שהגשת תביעה פלילית אינה אפקטיבית לדעתה, והיא שוקלת הגשת הצעה של תיקון בחוק, שיאפשר הטלת קנסות אדמיניסטרטיביים על אי הגשת הצהרה במועד.

העברת הודעות השינויים בנדל"ן למחשב

כאשר מגיעה למשרד אזורי הודעה על שינוי בפרטי נכס או בבעלות, נרשם השינוי ב"ספר שדה" ועל גבי טופס להעברה למחשב. במקרים, שהשינוי גורר אחריו פעולה כספית — חיובים וזיכויים — מעביר המשרד למחשב פקודת יומן.

1. על פי הוראות הנוהל של ש"מ מ־1972, על המשרד האזורי לרשום את הפעולה הכספית על גבי אותו טופס שבו נרשמו השינויים לגבי הנכס או הבעלות. נמצא, שהמשרד האזורי המרכז מעביר ממאי 1975 למחשב שני מסמכים נפרדים — אחד לגבי השינויים ואחד לגבי הפעולות הכספיות — שמקרים רבים לא הוכנו בעת ובעונה אחת, וכתוצאה מכך קרו תקלות לגבי השינויים ולגבי הפעולות הכספיות. כך למשל קרה, שבתאריך מסוים נרשמו מספר נכסים על שם הבעלים החדשים ואילו חיובי המס בגין אותם נכסים נרשמו על שם הבעלים הקודמים; גם קרה, שאף כי חלו שינויים בנכסים, הוסיפו הפעולות הכספיות לגבי אותם נכסים להיעשות כפי שנעשו לפני השינוי.

2. התוכנית לעיבוד הנתונים במחשב אינה ערוכה לביצוע החישובים האריתמטיים של הפעולות הכספיות בגין השינויים לשנה השוטפת ולשנים הקודמות, אלא רק לגבי השנה שלאחריה ולגבי השנים שלאחריהן. על כן צריכים המשרדים האזוריים לעשות את החישובים האריתמטיים ביד תוך התחשבות, בשינויים שחלו בחוק מס רכוש מדי פעם. בתקופה 1.9.1976 עד 15.11.1976 שלחו המשרדים האזוריים רבבות פקודות יומן בדבר חיובים וזיכויים: החיובים היו בסכום של כ־146 מליון ל"י והזיכויים, כ־208 מליון ל"י. פקודות היומן הועברו למחשב בלא שנערכה בהן בדיקת אימות על ידי עובד שני, לא לגבי החישובים האריתמטיים ולא לגבי התאמת הנתונים, לאלה שנרשמו ב"ספר שדה". הבידוק הפנימי של הפעולות הכספיות נעשה גם על ידי היחידה לביקורת פנים של נציבות מס הכנסה ומס רכוש, במיוחד בעקבות מעילה, שארעה במשרד אזורי אחד במחצית הראשונה של 1976, שבה עובד לקח לעצמו המחאות בסכום ניכר והעביר למחשב הודעות זיכוי לתיקון חשבונות שונים. בעקבות הביקורת הפנימית הוציאה הנציבות, ביוני 1976, הוראה למשרדים האזוריים, שנועדה להגביר את הפיקוח והבקרה על הכנת פקודות יומן. הוראה זו קבעה, בין היתר, שפקודת יומן תוכן במקור והעתק, בציון האסמכתא, כגון תיקון שומה מס'... פטור לפי סעיף מס'... על פקודת היומן יחתום מכין התעורה ונוסף עליו הממונה האזורי, או סגנו או הגובה הראשי. ההעתק יתוייך בקלסרים נפרדים לפי מספר תיק רץ; ש"מ ידפיס, לאחר שיתארגן לכך, רשימה של פקודות יומן, שתועבר לממונה האזורי ולמנהל המחלקה לביקורת פנים, לבדיקת הפעולות שנעשו. עד לסוף 1976 לא הופעל הסדר זה הלכה למעשה במשרדים שנבדקו. עובדי הגבייה העוסקים בחשבונות החברות, אומנם מנהלים כל אחד בנפרד רישומי עזר מסויימים, אך כיוון שבמשרד האזורי המרכז, בו נערכה הביקורת, לא היו העתקים מפקודות היומן וגם

לא רוכזו כל האסמכתאות ששימשו להכנתן, היתה בדיקת החשבונות, במיוחד של חברות כרוכה בקשיים ניכרים מאד. אפילו עובדי הגבייה, בעזרת רישומי העזר שלהם, התקשו בעצמם לשחזר את פקודות היומן שנשלחו למחשב. נמצא מקרה בולט לקשיים בבדיקה ושיתוף מלא של חשבון, שבו לא עלה אף בידוי המשרד האיזורי המרכז לברר סיבות הפרש בסכום של כ-83,000 ל"י והוחלט לכן למחוק אותו מן החשבון במחשב.

יתרת חובה לסוף מארס 1975 של חברה אחת היתה 529,330 ל"י והיא גם הותאמה עם החברה. כשעובד המשרד האיזורי המרכז ניסה להכין לחברה פירוט חשבונו ליום 18.11.1976, התברר, שבמשך התקופה מ-1.4.1975 ועד 18.11.1976 נרשמו במחשב חיובים וזיכויים רבים, כולל תשלומים שכתוצאה מהם נוצרה יתרת חובה של 2,671,348 ל"י; בידוי העובד נמצאו, חיובים וזיכויים נוספים, שעד לאותו תאריך עוד לא נרשמו במחשב ושהסתכמו בזכות בסך 147,561 ל"י, כך שיתרת החובה שהופיעה במחשב ליום 18.11.1976 היתה 2,523,787 ל"י. לעומת זאת, לפי רישומי העזר שבידי העובד לאותו יום הסתכמה היתרה ב-2,440,520 ל"י בלבד, כך שנוצר הפרש לחובת החברה בסך 83,267 ל"י. כדי להגיע לסיכום מוסכם עם החברה, נשלח ב-18.11.1976 למחשב "דיווח לצורך התאמה" לזכות את חשבון החברה במחשב בסכום התפרש.

3. הביקורת שנערכה במשרד האיזורי שבירושלים העלתה, שביוני 1976 נמצאו במדור ההערכה כ-5,000 הודעות על העברת בעלות, מהן כאלה שהגיעו למשרד שנה לפני כן ושלא הועברו למדור הגבייה להכנת פקודות היומן למחשב. כן נמצאו במדור הגבייה יותר מ-3,000 הודעות על שינויים בנדל"ן שמדור ההערכה דיווח עליהם והעבירן, אך מדור הגבייה עוד לא דיווח עליהן למחשב. כתוצאה מכך היו מקרים שהמחשב רשם חיובים של ריבית, או התראות שנשלחו לבעלים, שלמעשה לא היו חייבים תשלום למס רכוש. כך נאלץ המשרד האיזורי בכל המקרים האמורים לתקן את החשבונות השנתיים ששע"מ שלח לבעלים ולערוך מחדש את החישובים הכספיים. כדי להתגבר על הפיגור הנהיג המשרד האיזורי שבירושלים בתקופה מאמצע אוגוסט ועד לסוף אוקטובר 1976 קבלת קהל רק יומיים בשבוע, וביתר הימים פעל לחיסול הפיגור.

עיבוד הנתונים בשע"מ

1. קליטת נתוני הקלט. טופסי ההודעות על שינויים בנדל"ן, חיובים, זיכויים ותשלומים (להלן תנועות) שולחים המשרדים האיזוריים והבנקים לשע"מ כאשר לכל קבוצה של עד 50 תנועות מצורפת תעודת משלוח, ולכל מספר תעודות משלוח מצורפת תעודת העברה. בתעודת המשלוח מצויין תאריך התעודה, מספר התנועות המצורפות אליה וסכום נתוניהן הכספיים בערכם המוחלט, היינו בלא אבחנה בין חובה לזכות. התנועות המצורפות אינן ממוספרות.

בתקופה ינואר 1975 עד אוגוסט 1976 הוזרמו לשע"מ בכל חודש כ-95,000 תנועות בממוצע: 46,000 של נדל"ן; 36,000 של תשלומים; ו-13,000 של חיובים וזיכויים. התנועות מועלות על דיסקטים (להלן ניקוב) לצורך קליטה במחשב (להלן מעבר קליטה). בכל מעבר קליטה בודק המחשב את תקינות הנתונים שנוקבו, קולט את התנועות התקינות, ומפיק דו"ח המפרט את התנועות התקינות, שנקלטו לגבי כל משרד איזורי בנפרד ולגבי כל תעודת משלוח בנפרד, לפי סדר כרונולוגי של התעודות ולפי מספר עולה שלהן באותו תאריך (להלן יומן קליטה). המחשב קובע מספר סידורי פנימי לכל תנועה תקינה או שגוייה בתוך תעודת המשלוח, אליה הן מתייחסות. הדו"ח מצוין, לגבי כל תעודת משלוח, את מספר התנועות התקינות שנקלטו במחשב, סכומן וההפרש שבין כמות התנועות שנקלטו וסכומן, לבין אלה שצויינו בתעודת המשלוח. באין הפרש מצוין המחשב, שהתעודה מאוזנת (להלן איוון). הבקרה באמצעות איוון של תעודות משלוח על ידי המחשב אינה מבטיחה בכל המקרים, שהחומר אכן נקלט בשלמות ובדיוקנות. לדוגמה:

(א) אם נקבנית ניקבה סכום בחובה במקום זכות או להיפך, בכל זאת יקלט המחשב את התעודה המאוזנת והאיל וכאמור מצויין בתעודה הסכום המוחלט.

(ב) רבות מהתנועות המתייחסות לנדל"ן אין להן משמעות כספית — למשל שינוי בבעלות או בכתובת. בחודשים יולי עד ספטמבר 1976 שלחו לשע"מ שלושה משרדים איזוריים — המרכז, חיפה וירושלים כ-1,000 תעודות משלוח, שכללו כ-40,000 תעודות. כ-60% מאלה שנשלחו על ידי המשרד האיזורי המרכז היו בלא סכום חיפה 55%; ירושלים, 22%. במקרים כאלה מהווה כמות התנועות אמצעי יחיד לביקורת שלמות החומר. כיוון שהתנועות אינן ממוספרות מראש לא ניתן לקבוע, אם חוסר האיוון נובע מטעות בספירה התנועות שצורפו לתעודת המשלוח

הבלתי מאוזנת או מפני שאבדה אחת או יותר מהן בזמן ההעברה מהמשרד האיווררי לשע"מ ובעת הטיפול בהן. לדעת הביקורת רצוי לשקול הנהגת אמצעי בקרה נוסף באמצעות המחשב.

(ג) כאשר השנוי גובע מניקוב לא נכון של הסכומים המופיעים בתנועות המתייחסות לגדל"ן, מזרימה יחידת העזר למחשב תנועה נוספת של חיוב או זיכוי לגבי ההפרש, שבין הסכום שנוקב לבין הסכום הנכון, כיוון שתוכנית המחשב אינה מאפשרת לבטל טעות שנפלה בנתונים הכספיים בתנועות המתייחסות לגדל"ן. כתוצאה מכך גדל מספר התנועות שבתעודה וסכומן ובהתאם לגידול זה מתקנים הנתונים שבתעודת המשלוח, שכל תפקידה הוא לשמש כלי בקרה על נכונות החומר שנקלט במחשב. יתר על כן; גם בדיווחים על חיובים וזיכויים נוהגת יחידת העזר לבצע תיקונים בסכומים באותה צורה, אף כי תוכנית המחשב מאפשרת, לגבי סוג זה של נתונים, לבטל את התנועה הבלתי נכונה, ולהזרים במקומה למחשב את הסכום הנכון, בלי לשנות את הנתונים המצויינים בתעודת המשלוח. מבחינת סדרי בקרה נאותים אין זה רצוי, לבצע תיקונים בסכומים המקוריים, שצויינו בתעודות המשלוח.

רבות מתעודות המשלוח אינן מתאזנות בקליטה הראשונה. בבדיקת תעודות משלוח בספטמבר 1976 של המשרדים האיוורריים ירושלים, המרכז וחיפה נמצא, שהיו כ-80% תעודות שהתייחסו לגדל"ן, כ-70% לחיובים וזיכויים וכ-20% לתשלומים. יחד עם יומן הקליטה מפיק המחשב תדפיס לכל שגוי; התדפיס משמש לביצוע התיקון על גביו וקליטתו מחדש במחשב. לצורך בדיקת הסיבות להעדר האיוון, משווה יחידת העזר בשע"מ את הנתונים שבמסמכי המקור, לאלה שביומן הקליטה ובתדפיסי השגויים. היחידה מתקנת, אותם שגויים שיש ביכולתה לחקן, כולל טעויות בניקוב, ומזרימה אותם למחשב. יחידת העזר מעבירה את התדפיסים של השגויים, הנובעים מטעויות, שמקורם במשרדים האיוורריים, למשרד האיווררי הנוגע בדבר, לצורך תיקון השגוי. כדי לעקוב אחר תיקון השגויים, שהועברו למשרדים והחזרתם לשע"מ לקליטה במחשב הכינה יחידת העזר, עד לינואר 1976, רשימה של תדפיסים אלה ביד. מתאריך זה מכין המחשב את הרשימה. הרשימה אינה כוללת שגויים הנובעים מקוד בלתי תקף, המתייחס לפעולה או למשרד איווררי. אלה מהווים כ-23% מכלל השגויים. הטיפול בשגויים אלה הוא ככתנועות שלא נוקבו כלל ורק העדר האיוון מצביע על קיומם.

אם מגיעות לקליטה במחשב שתי תעודות משלוח בעלות אותו מספר סידורי ובאותו תאריך, קולט המחשב רק כמה מהתנועות של כל אחת משתי התעודות. כתוצאה מכך צריכה יחידת העזר לשנות את הסיכומים של התעודה שנקלטה, ולהכין תעודת משלוח נוספת בעבור התנועות שלא נקלטו. יוצא, שהוכנו שתי תעודות משלוח חדשות על ידי יחידת העזר עם סיכומים שונים מאלה שנרשמו לצורך איוון התעודות ששלחו המשרדים האיוורריים. לדעת הביקורת, כדי להבטיח סדרי בידוק נאותים, על שע"מ להביא פעולה זו של יחידת העזר לידיעת המשרד האיווררי הנוגע בדבר.

בכל מעבר קליטה מפיק המחשב רשימה מצטברת של תעודות משלוח שעוד לא אוזנו. ברשימה מצויין לגבי כל תעודת משלוח ההפרש בין התנועות שנקלטו עד אותו יום לבין אלה שמצויינות בתעודה. הרשימה אינה מפרטת את הסיבות להפרש. לסוף יוני 1976 כללה הרשימה יותר מ-3,000 תעודות משלוח בלתי מאוזנות: כ-460 שנשלחו לשע"מ עד לסוף 1974; כ-1,300 שנשלחו בשנת 1975; וכ-1,240 שנשלחו בתקופה ינואר-יוני 1976. כמה מהשגויים שבתעודות אלה תוקנו על ידי המשרדים, על פי דיווח חדש, שלא צויין בו — כפי שדורשות הוראות שע"מ — מספר תעודת המשלוח המקורית.

2. ערפון קובץ האב. פעם או פעמיים בחודש מעדכן שע"מ את קובץ האב של בעלות ונכסים בתנועות התקינות שנקלטו במחשב (להלן מעבר עדכון). בכל מעבר עדכון מפיק המחשב בעבור כל משרד איווררי בנפרד יומן תנועות מעודכן של הנכסים והחשבונות שבטיפולו. יומן זה משמש כלי עבודה למשרד האיווררי לצורך בירור חשבונות עם בעלי הנכסים.

במהלך העדכון עורך המחשב בדיקות לוגיות שונות לגבי סבירות הנתונים. תנועות שאינן סבירות נפלטות כשגויות והמחשב מפיק מהן רשימה בצירוף תדפיס נפרד לכל שגוי. התדפיסים והרשימה מועברים למשרד האיווררי הנוגע בדבר לצורך תיקון השגויים. לפי נתוני שע"מ, היה שיעור השגויים בתנועות המתייחסות לגדל"ן, חיובים וזיכויים, במאי וביוני 1976 8.4%. מכלל התנועות ולגבי תשלומים — כ-1%.

עד ליוני 1976 נהג שע"מ למחוק מתוך הרשימות השונות את השגויים שתוקנו והועברו לקובץ. החל מתאריך זה מפיק המחשב בכל מעבר עדכון רשימה מצטברת של כל השגויים

שעוד לא תוקנו, כולל של אותו מעבר. כיוון שבשע"מ אין עוד בטחון באמינות הרשימות המצטברות, הוא ממשיך למחוק מתוך רשימות השגויים השונות שהופקו בכל מעבר עדכון.

היו שגויים שתוקנו רק זמן רב אחרי שהתריע עליהם המחשב. למשל בתקופה 21.9.1976 עד 17.10.1976 נקלטו במחשב 114 שגויים כאלה מ-1975 ו-736 שגויים מינואר עד אפריל 1976; על פי דו"ח מ-27.9.1976 עוד היו כ-15,000 שגויים שלא תוקנו: 480 מתייחסים לתנועות, שנכללו בתעודות משלוח משנת 1974; 4,600 משנת 1975 והיתר משנת 1976. דו"ח גבייה, שהכינה יחידת העזר בסוף אפריל 1976 מראה, שהסכום הכולל של התשלומים ששילמו בעלי נכסים מתאריכים מוקדמים ועד לסוף אפריל 1976, ושלא נזקפו לזכותם מחמת היותם ברשימות השגויים, הגיע ל-5.8 מליון ל"י. לעומת זאת נזקף לזכות בעלי נכסים סכום כולל של 1.2 מליון ל"י, שהם לא שילמו. מאלה מתייחסים סכומים ניכרים לשנים 1974 ו-1975.

ביוני 1975 קבעה הנהלת שע"מ, שיש לבצע שני מעברי קליטה בשבוע — בימים שני ורביעי — ושני מעברי עדכון בחודש — ב-20 בכל חודש ובתחילת החודש שלאחריו. בתקופה יולי 1975 עד ספטמבר 1976 במשך 15 חודשים בוצעו 92 מעברי קליטה, מהם כ-40% בלבד — 37 מעברים — לפי דרישת שע"מ; ו-24 מעברי עדכון מהם כ-20% בלבד, 5 מעברים — לפי דרישת שע"מ. דבר זה מכביד על ויסות העבודה ביחידת העזר, ועל טיפול סדיר בתיקון השגויים ממעבר למעבר. שע"מ הסביר, בינואר 1977 שהסיבות לפיגורים היו נעוצות בכך, שבנק הדואר העביר לעתים את ההודעות על ביצוע התשלומים באחור; נקטת סנקציות על ידי עובדי המסים; ומתן עדיפות בביצוע עיבודים למס הכנסה, שגם הם נעשים על ידי שע"מ.

גביית מס רכוש מחברות בנייה וחברות מקרקעין

1. בדיקתם של חשבוניות של 25 חברות במשרד האיזורי המרכז העלתה, שלרובן היו בסוף כל שנת מס, לפי הרשום במחשב, יתרות חובה בסכומים גדולים — מאות אלפי לירות ואף יותר. מן הנתונים בחשבוניות לא ניתן להבחין איזה סכום מיתרות אלה הוא סכום שהיה צריך לגבות; איזה סכום שנוי במחלוקת בעקבות השגות, עררים או בקשות לפטור; ואם לגבי חלק מהיתרה נדחה מועד תשלום המס או שנעשה הסדר תשלומים. כך למשל לחברות שבבעלות קבלן לסוף שנות המס 1973, 1974 ו-1975, לפי נתוני המחשב, היו יתרות חוב בסכומים: 168,300 ל"י; 883,052 ל"י; ו-1,854,047 ל"י בהתאמה. לחברה יש השגות לגביהם.

בנסיבות אלה אין המחשב משמש למעשה מכשיר יעיל באכיפת הגבייה; הוא אמנם מוציא פעמיים בשנה התראות, אבל הסכומים המצויינים בהן לא מהווים תמיד — במיוחד לגבי חברות — את סכום החוב הממשי העומד לפרעון. גם המשרד עצמו, לדבריו, מחמת חוסר בכוח אדם, אינו ערוך לעריכת מעקב שיטתי אחרי אכיפת הגבייה, אם כי הוא פועל לעתים רחוקות גם לעיקול חשבונות סילוקין של חברות באגף החשב הכללי. לדברי המשרד האיזורי נזקקות חברות בנייה, בדרך כלל, לקבלת אישור במשרדי מס רכוש, כשברצונן להעביר זכויות בנכסים, בעיקר דירות, במרשם המקרקעין; ובעת פעולה זו הם נאלצים לפרוע חובותיהם. לדעת הביקורת, אין להסתפק בדרך זו של אכיפה, שפרושה אי דרישה מחברה לפרוע את חובה עד אשר היא מבקשת להעביר זכויות בנכס זה או אחר במרשם.

2. על פי סעיף 20(א) לחוק המס על מקרקעין, לכל שנת מס ישולם המס בשלושה תשלומים שווים, שמועדיהם ב-10 ביולי ב-10 באוקטובר ו-10 בינואר; על פי סעיף 33(א)(1) של החוק, תיווסף לסכום המס שלא שולם במועד, רבית בשיעור של 1% לכל 15 ימי פיגור. הדרך, שבה מוטלת הרבית על חוב במחשב, אינה תואמת את הוראות החוק: על היתרה הנשארת מהשנה השוטפת של שולמה עד לסוף מארס, מוטלת רבית בשיעור של 10% ורק על היתרה משנה הקודמת מוטלת רבית גבוהה יותר — ב-24% 1976. הנציבות הסבירה בינואר 1977 שבהתחשב במספר הגדול של התיקים במס רכוש, אין כל אפשרות להטיל רבית, על פי מצבו של כל תיק ותיק, ולכן היא נאלצת לחייב ברבית את המפגרים לפי ממוצע מסוים. לדעת הביקורת, אם מסיבות מנהליות אין הנציבות רואה אפשרות לבצע את החוק כלשונו, היה עליה לפעול לשינויו.

3. לפי החוק רשאי מנהל מס רכוש להקטין את שיעור הרבית או לוותר עליה, אם הוכח להנחת דעתו, שהפיגור נגרם שלא מהמת מעשה או מחדל התלויים ברצונו של בעל הנכס.

הועלו מספר מקרים, שבהם ויתרה הנציבות על הרבית או על חלק ממנה — בדרך כלל על פי המלצת המשרד האיוזרי — בלא שההמלצה וההחלטה היו מלווים בהנמקה מתאימה. בהתחשב בכך, שאין למעשה הקפדה על גביית סכומי מס במועדים החוקיים ובהתחשב בירידת ערך הכסף מן הרצוי, לדעת הביקורת, למעט עד כמה שאפשר באישורים לביטול רבית; בנסיבות הקיימות אין לראות ברבית זו קנס, אלא פיצוי בלבד על כך, שהנישום החזיק בכספים שהגיעו לאוצר.

4. בדיקה מסורגת של חשבונות של חברות, העלתה ליקויים שונים בטיפול בהם, לרבות טעויות. כמה מהליקויים נבעו מכך, שהמשרד האיוזרי לא קיבל בעוד מועד ידיעה על שינוי בבעלות (ראה לעיל).

(א) בשנת המס 1975 היו רשומים בספר השדה ובמחשב על שם חברה קבלנית א' שמונה חלקות ושתי תת חלקות. בסוף 1975 הודיעה חברה זו למשרד האיוזרי כי שמונה החלקות אינן שייכות לה אלא לחברה ב'. בעקבות הודעת חברה א' נרשמה הבעלות על שמונה החלקות במחשב על שם חברה ב' וזו גם חוייבה אחרי שלדברי המשרד היא הסכימה לכך בעד שנות המס 1972 עד 1975 בסכום כולל של 296,936 ל"י. חשבון החברה גם זוכה בסך 84,635 ל"י בעד תשלומים, שהיו רשומים קודם לכן ליכות חברה א'. יוצא, שסכום של כ-213,000 ל"י לא נגבה במשך תקופה ארוכה כתוצאה מכך, שהמשרד לא ידע על השינוי בבעלות.

בדצמבר 1975 ערך המשרד לחברה א' חשבון בעד שתי תת החלקות שכבועלות; כיוון שחשבון החברה היה ביתרת אפס בסוף מארס 1972 נערך החשבון החל מ-1.4.1972. לפי חשבון זה חוייבה החברה בסכום כולל של 626,559 ל"י ולזכותה נרשמו תשלומים שבוצעו באותן שנים, בסכום כולל של 262,114 ל"י, כך שנשארה יתרת חוב בסך 364,455 ל"י. אחרי שהחברה קיבלה חשבון זה היא הצביעה בינואר 1976 על כך, שהוא אינו כולל תשלום בסך 30,000 ל"י, שהיא שילמה עוד בפברואר 1975. ואמנם התברר, שתשלום זה נתקבל אבל נזקף בטעות ליכות חברה אחת (פיתוח גבעתיים). אחרי תיקון טעות זו, שנעשה בעקבות הביקורת, עמדה איפוא, יתרת החוב של חברה א' על 334,455 ל"י. אולם לפי הרשום במצב חשבון של המחשב התמונה שונה ויתרת החוב הרשומה לאותו מועד היא 142,383 ל"י. עד לסוף ינואר 1977 לא פעל המשרד, לברור יסודי של חשבון חברה א', המתנהל במחשב.

(ב) יתרת חוב של חברה מסויימת עלתה מ-74,000 ל"י בערך ב-1.4.1974 לכ-170,000 ל"י ב-1.4.1975 ולכ-544,000 ל"י ב-31.3.1976. היתרה האחרונה כוללת רבית, שהוטלה במשך שלוש שנות המס בסך של כ-97,000 ל"י. במשך שלוש שנים אלה נזקפו לחשבון זה תשלומים בסכום כולל של כ-130,000 ל"י. למשרד המשרד האיוזרי טענת החברה, שחלק גדול מהנכסים נשאו החיובים נמכרו לשונים עוד לפני 1969. לו המשרד היה מפעיל בצורה שיטתית ונמרצת אמצעי אכיפה לגבי בעלי הנכסים הרשומים אצלו, היה בכך כדי לזרז את הבעלים להודיע בעוד מועד על העברת נכסיהם לאחרים.

(ג) ב-22.2.1976 הורה מדור ההערכה של המשרד האיוזרי המרכז למדור הגבייה של אותו משרד לחייב חשבון חברה קבלנית ג' בגין תת חלקה מסויימת שכאילו חברה ד' מכרה לה אותה עוד בשנת המס 1974. בעקבות כך זיכה מדור הגבייה את חשבון חברה ד' וחייב את חשבון חברה ג' בסך 137,696 ל"י (מס רכוש ומס מימון רכש) בכל אחת משתי שנות המס 1974 ו-1975; ובעקבות הודעת מדור ההערכה חייב המחשב את חברה ג' לגבי שנת המס 1976 בסך 165,226 ל"י. במארס 1976 הודיעה חברה ד', שהיא לא מכרה את כל החלקה, אלא 680 מ' בלבד. מדור הגבייה לא דאג לתיקון החשבונות כראוי: במקום לבטל גם את החיוב לשנת 1976 ולחייב חברה ג' במס לשנים 1974, 1975 ו-1976 בגין 680 מ', שקנתה, הוא רק ביטל את פעולות החיוב לגבי שנות 1974 ו-1975. כתוצאה מכך לא חוייבה חברה ג' בסכום של כ-17,000 ל"י. מכירת 680 מ' אינה משפיעה על החיוב במס בעד תת החלקה, שברובה המכריע נשארה בידי חברה ד'.

(ד) במשך שנות המס 1974 ו-1975 לא שילמה חברה אחרת על חשבון מס רכוש ומס מימון רכש סכום כלשהו וחובה, כולל ריבית, לסוף מארס 1976 הסתכם ב-239,259 ל"י. עוד ב-4.5.1971 פנתה החברה למשרד האיוזרי המרכז, וביקשה לפטור אותה מתשלום מס רכוש בהתאם לסעיף 39 (א) (6) של החוק הפטור מוסד ציבורי שמטרתו, דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט, לגבי נכסיו המשמשים לאותה מטרה — ושאינו עומם הכנסה, או, שכל ההכנסה מהם משמשת לאותה מטרה בלבד — מתשלום מס רכוש. בעקבות הבקשה הג' קיבלה החברה פטור לגבי חלק מנכסיה ונשארו 17 חלקות שעליהן לא קיבלה החברה פטור, כי היא עוד לא הוכיחה זכאותה לפטור לגביהן. המשרד לא נקט בצעדים מתאימים כדי להביא לגביית החובות או לקבלת המטמכים המוכיחים את זכות החברה לפטור. מבקר המדינה בדו"חותיו השנתיים ולאחרונה בדו"ח שנתי 22 (עמ' 216) עמד על כך, שצריך לפנות אל המוסדות בדרישה לשלם את המס או להמציא מסמכים להוכחת זכותם לפטור.

הישבון מסים עקיפים על יצוא טובין

המייצא מוצרים שיוצרו בישראל, זכאי לפי החוק* להישבון המסים המוטלים על מרכיבים, ששימשו לייצור הטובין, למעט סכום המס ששולם לפי הוראות סעיף 6 לתוספת לפקודת תעריף המכס והפטורים 1937 ולמעט מס ערך מוסף. מנהל המכס רשאי להרשות הוצאת הטובין מפיקות רשות המכס לפני תשלום המסים, ולדחות את מועד תשלומם, כולם או מקצתם, בתנאים שייראו לו. אם במקרה כגון זה, אין היצואן מבצע את היצוא עד למועד שנקבע, רשאי המנהל לדרוש את תשלום המסים, ועליהם תיווסף — מהיום בו הוצאו הטובין מפיקות רשות המכס — רבית בשיעור החוקי המירבי. המנהל רשאי, אם ראה סיבות מיוחדות, להקטין את הריבית או לוותר עליה.

בפעולות הכרוכות במתן הישבון מטפלות באגף מש' יחידות אזוריות: איזור 1 — שעלי מופקד הממונה האזורי על מס קנייה תל אביב — ביצואנים מהאיזור, שיש להם גם תיק במס קנייה, וביצואנים של מוצרי טכסטיל ואלקטרוניקה; איזור 2 — בית המכס יפו, המופקד על יצואנים מהאיזור שאינם משלמים מס קנייה, וביצואנים של מזון ושימורים; איזור 3, מחלקת מס קנייה חיפה; איזור 4, יחידת פטור מותנה בבית המכס שבחיפה; איזור 5, בית המכס ירושלים — המופקד על יצואנים מהאיזור וגם מיהודה ושומרון. מדור ההישבון שבהנהלת האגף מסייע ליחידות האזוריות בדרך של קביעת נוהלים, מתן הנחיות וכן בפתרון שאלות שהיצואנים מפנים אליהם.

חשובות ההישבון של כל היצואנים מתנהלים בעזרת המחשב של המרכז למיכון משרדי, המכין בין היתר לכל יצואן "כרטיס אשראי וגבייה" חודשי, (להלן: כרטיס אשראי) ובו נתונים מצטברים לשנה קלנדרית. בעת רכישת הטובין המיועדים לייצור ליצוא מחייבים "בכרטיס האשראי את היצואן בסכום המסים, שתשלומם נדחה, ומוכים אותו, לאחר הוכחת היצוא, בסכום המסים הגלומים במוצרים המיוצאים; הדבר נעשה על פי בריקה של תביעה שנתית של היצואן. אם יצואן מוכיח, שרכש טובין המיועדים לייצור לשם יצוא וישלם את המסים שחלו עליהם במוזמנים, מוחזרים לו במוזמנים המסים הגלומים במוצרים.

להלן נתונים על תנועת סכומי המס שתשלומם נדחה, בתקופה 1973 עד אמצע 1976, לפי נתוני האגף (במליוני ל"י):

היתרה הרשומה בתחילת התקופה	האשראי שניתן ליצואנים	זיכוי ע"י הישבון	היתרה הרשומה בסוף התקופה
1973	265	184	421
1974	421	238	498
1975	498	289	669
ינואר-יוני 1976	669	182	864

במסגרת הסדרי הישבון כלולים יותר מ-2,000 יצואנים. הטבלה להלן מראה את התפלגות היצואנים ליום 30.6.1976, על פי רשימות המיכון של האגף, לפי אזורים ולפי סכומי אשראי להישבון (במליוני ל"י):

היחידה האזורית	מספר היצואנים ליום 30.6.1976	סכומי האשראי ליום 30.6.1976 (1)
1. משרד מס קנייה תל אביב	955	437
2. בית המכס יפו	442	263
3. משרד מס קנייה חיפה	158	74
4. היחידה לפטור מותנה חיפה	180	54
5. בית המכס ירושלים	155	31
6. מדור הישבון (2)	254	5
	2144	864

(1) נתון אחרון בעת סיום הביקורת באוקטובר 1976.

(2) יצואנים חדשים רשומים מסיבות טכניות באופן זמני במדור ההישבון שבהנהלה, עד לרישומם לפי האיזור, שאליו הם משתייכים.

* על פי הסעיפים 160-162 לפקודת המכס, וצו המכס (הישבון על טובין ששימשו לייצור מוצרים לייצוא) תשכ"ט-1968, סעיף 27 (ד) (2) לחוק מס קנייה, (טובין ושירותים), תשי"ב-1952 וסעיף 18 לתקנות שעת חירום (תשלומי חובה) תשי"ט-1958.

האגף מבחין בין יצואנים שהם חברה בע"מ או שסכום ההישבון השנתי שלהם עולה על 50,000 ל"י (להלן — "יצואנים בעלי יצוא גדול") לבין יצואנים, שתביעת ההישבון השנתית שלהם קטנה מ-50,000 ל"י (להלן "יצואנים בעלי יצוא קטן"). ההתחשבויות לצורך הישבון נעשית עם היצואנים בעלי היצוא הגדול, על פי מערכת ספרי החשבוניות ופנקסי המלאי שלהם. יצואנים בעלי יצוא קטן חייבים להצהיר על השיעור הקבוע של תצרוכת חומרי גלם לגבי כל סוג של מוצר שנועד ליצוא, בצירוף הוכחות על ביצוע היצוא וחישוב המסים הגלומים בו. ליצואנים מעטים בעלי יצוא קטן בענף הטקסטיל נקבע ההישבון לפי שיעור ענפי קבוע המתחשב בפחת ובנפולת ספציפיים בעת הייצור. במוצרים מסוימים שמרכיביהם רבים, בעוד שסכום ההישבון עליהם אינו עולה על 10% מערכם, מבוסס ההישבון על מדד קבוע ביחס לערך דולר יצוא פו"ב. שיעור ההישבון במוצרים אלו נע בין 0.4% למערכות לקווי מים נעד. ל-9% למלגות הרמה ומכונות חקלאיות. קבוצה זו של יצואנים מקבלת, על פי הערכת האגף, כ-5% מכלל ההישבון.

בחודשים אפריל עד נובמבר 1976 ערך משרד מבקר המדינה, לסירוגין, במדור ההישבון שבהנהלת האגף וביחידות בירושלים, ביפו ובמס קניה בתל אביב, ביקורת על סדרי מתן האשראי, אישור התביעות להישבון וגביית הפרשי המס (על ביקורת קודמת בנושא זה ראה דו"ח שנתי 22, עמ' 227).

קביעת סכום המסים הנדחים

1. עד ליולי 1975 קבעו ועדות אשראי אזוריות לכל יצואן מכסת אשראי, שהיא סכום המסים השנתי, שתשלומם נדחה בגין הישבון. במסגרת המכסה קיבל כל יצואן אישורים לשחרור טובין מןבוא תוך רחיית תשלום המס; באוגוסט 1975 החליטה ועדת האשראי הארצית על קריטריונים לקביעת מכסות אשראי, ומאז ואילך אין עוד צורך בהחלטה לגבי כל יצואן ויצואן.

בקריטריונים נקבע, שמיכסת האשראי, שתינתן ליצואן בעל יצוא גדול, לא תעלה על כפל סכום ההישבון השנתי האחרון, שבו זוכה חשבונו. כדי לעמוד על היקף האשראי הנוסף, שאפשר להעניק במשך השנה, יש לזכות מכפל סכום ההישבון האחרון את יתרת החובה נטו, הרשומה בכרטיס האשראי, כלומר לאחר שהוקטנה בסכום ההישבון האחרון. לגבי יצואנים ובעלי יצוא קטן נקבע, שהאשראי יהיה בגובה של עד 125% מסכום ההישבון השנתי, שבו הם זוכו. ליצואן חדש, שעוד לא ביצע יצוא, יינתן אשראי לפי שיקול דעתו של הממונה האזורי, בהתחשב במסמכים שמגיש היצואן, למשל הזמנות יצוא; האשראי יינתן כנגד המצאת ערובות מתאימות להבטחת תשלום המסים.

לפי הוראות האגף מאוגוסט 1975, שיעור האשראי, שיינתן ליצואן לגבי כל משלוח, לא יעלה על 95% מהמסים החלים על החומרים המיובאים, ואת היתר הוא ישלם במזומן, כל זאת בהתחשב בכך, שלא כל התפוקה המיועדת ליצוא אמנם תהיה ראויה ליצוא. ביולי 1976 שינתה ועדת האשראי הארצית הנחייה זו והחליטה, שהאשראי ייקבע לפי היחס שבין המכילות בשוק המקומי לבין היקף היצוא, כמוצאה על ידי היצואן בעת היבוא ובחן"ח השנתי האחרון שהוא הגיש. ועדת האשראי הארצית גם קבעה, שבמקרים, שגובה המס או הממונה האזורי ימצא סיבה סבירה לחרוג מההוראות לגבי האשראי ותנאיו, יוכל לעשות זאת, ויגמק החלטתו בכתב. הממונה גם הוסמך להעלות את מכסת האשראי מעל לזו שנקבעה בקריטריונים, עד שלושה מונים מסכום ההישבון האחרון; ובאישור ועדת האשראי הארצית, גם למעלה מזה.

השיטה, שלפיה מכסת האשראי מחושבת לפי כפל ההישבון השנתי האחרון, או אף למעלה מזה, מאפשרת למעשה ליצואן לרכוש — תוך רחיית מסים לתקופה ממושכת — כמות ניכרת של חומרי גלם בלי להתחשב במחזור הייצור של היצואן.

צוות של עובדי האגף, שבדק את הסדרי מתן האשראי והגיש דו"ח על תוצאות בדיקותיו בתחילת נובמבר 1976, עמד על כך, שלצורך פעולה תקינה זקוק היצואן בדרך כלל למלאי של חצי שנה בלבד, ומתן אשראי המאפשר החזקת מלאי לתקופה ארוכה יותר גורם, שכדאי ליצואן לרכוש מלאי גדול של חומרי גלם ולמכור חלק ממוצריה, או אף מחומרי הגלם, בשוק המקומי (ראה להלן).

עוד בדו"ח השנתי 22 (עמ' 229) הצביע מבקר המדינה על כך, שעל ידי הטיפול לפי השיטה הקיימת של הישבון נדחית התקופה של ההתחשבויות במידה ניכרת, והיא נעשית רק לאחר

הגשת התביעה השנתית, תוך שלושה חודשים לאחר שנת המאזן; כיוון שהיצואן, ברוב המקרים, מבסס תביעתו על ספרי חשבוניותיו, יכול האגף לאמת תביעות אלה, בדרך כלל, רק בעת ביקורת ספרי החשבוניות, הנערכת פעם בכמה שנים. לפיכך יצואן שייבא טובין לשם יצוא, אך מכר אותם בשוק המקומי, ולא הצהיר על כך מראש ולא שילם את המסים החלים עליהם, יידרש לשלם מסים אלה בתוספת רבית — או 11% והיום 22% בשנה — רק לאחר תקופה ממושכת, ועל ידי כך ייהנה מדחיית תשלום מסים, שיבואן לצורכי השוק המקומי אינו זכאי לה. משרד מבקר המדינה המליץ בפני האגף — במטרה להתאים את מכסת האשראי שלפיה ניתנים האישורים לדחיית המס עד כמה שאפשר לצורכי היצוא בפועל — להסתייע במידע, שאוסף המנגנון העוסק באישור אשראי ליצואנים במסגרת קרנות היצוא. האגף הודיע, למשרד מבקר המדינה, שיוקם צוות לבדיקת הנושא.

2. בכרטיסי האשראי המופקים במחשב ובתיקי היצואנים לא היו רישומים מעודכנים על מכסת האשראי המגיעה ליצואן. רישום כזה הוא הכרחי, כדי שאפשר יהיה להקפיד בעוד מועד על כך, שלא יינתן ליצואן אשראי מעל למגיע. משרד מבקר המדינה ערך חישוב של מכסת האשראי — כפי שהייתה צריכה להיקבע לפי הקריטריונים — לגבי מידגם של 94 יצואנים בבית המכס יפו ובמחלקת מס קנייה תל אביב. השוואת חישוב זה ליתרת החוב המופיעה בכרטיסי האשראי לסוף ספטמבר, 1976, העלתה, שלגבי 15 יצואנים עלו יתרות החוב על מכסות האשראי שלהם בסכום כולל של כ-40 מליון ל"י המהווה חריגה בשיעור של כ-70% ממכסת האשראי, שהיו זכאים לה. כך, למשל, יצואן אחד בענף הטכסטיל עבר על המכסה בסך 10.4 מליון ל"י שהוא חריגה של כ-210% מהאשראי שהגיע לו ואילו יצואן אחר בענף זה עבר על המכסה בסך של 4.6 מליון ל"י שהוא חריגה של כ-250% מהאשראי שהגיע לו. מהמסמכים שבתיקי היצואנים לא ניתן היה לעמוד על הסיבות, שבגללן אושר להם אשראי החורג במידה רבה מן המכסה.

האגף הודיע שהוא יורה לעדכן את כרטיסי האשראי; כן הודיע האגף, שימונה צוות לקביעת קווים מנחים לממונים האזוריים ולגובי המכס בדבר סמכותם לחרוג מן הכללים, שנקבעו לגבי קביעת מכסת האשראי. הנהלת האגף הורתה לממונה האזורי על מס קנייה בתל אביב ולגובה המכס יפו לבדוק את המקרים, שעליהם הצביע משרד מבקר המדינה ולפעול לכך, שכל החלטה על חריגה מהאשראי המגיע תנומק בכתב, והתיעוד על כך יימצא בתיקו של היצואן.

דחיית תשלום המס

1. לפני שחרור הטובין על היצואן להצהיר בטופס שנקבע לשם כך על היחס שבין היקף יצוא לבין היקף מכירותיו בשוק המקומי מהכמות הכוללת של חומרי הגלם המיובאים; בהתאם להצהרה זו ובהתחשב בז"ח השנתי האחרון שלו נקבע, איזה חלק מהמסים החלים על הטובין שיידחה תשלומם, ואיזה חלק ישולם בעת השחרור. מחלקת מס קנייה תל אביב ובית המכס יפו אישרו לפעמים דחיית מס בשיעור גדול יותר מזה שהיה מותר לשחרר לפי הצהרת היצואן. השיעור עלה במקרים שנמצאו ב-12% עד 40% על השיעור שבצהרת היצואן ובסכומים שעלו ב-20,000 ל"י עד 150,000 ל"י על המבוקש; במקרה אחד אף ב-150%; מהמסמכים שבתיקי היצואנים לא ניתן היה לעמוד על הסיבות לכך.

היו מקרים, שבטופס על דחייה לתשלום מס לא צוין סכום האשראי, אלא כמות הטובין בלבד, שהיצואן רשאי לשחרר בלי תשלום המס. כיוון שמערכת החשבוניות צריכה להיות מנוהלת בערכים כספיים, נוהג זה אינו רצוי, והוא עלול גם להקשות על בתי המכס לערוך חשבון של ניצול האשראי לעומת המכסה שנקבעה.

2. לגבי רכישות מקומיות מאפשר האגף ליצואנים לדחות תשלום מלא של המסים החלים עליהן בלא להתחשב ביחס שבין היצוא לבין מכירות בשוק המקומי. כיוון שבמקרים רבים חלק מהטובין הנרכשים בשוק המקומי, משמשים גם לייצור מוצרים המשווקים בשוק המקומי, הסדר זה אינו רצוי. במקרה אחד למשל מצא האגף כי יצואן ניצל אשראי בסך 900,000 ל"י, שהתייחס כולו למסים על רכישות מקומיות, ובעת ביקורת חשבוניותיו נתגלה, שמוצרי, שיוצרו מחומרים אלה, שווקו כולם בשוק המקומי.

ערבויות

הוראות האגף קובעות, שמסים, שתשלומם נדחה, יובטחו על ידי ערבויות. בדרך כלל מקבל האגף ערבות של הקרן להבטחת מסים מיבוא לשם יצוא (ראה להלן) בתוספת של ערבות

צד שלישי וערבות אישית. יצואן חדש, שעוד לא ביצע יצוא, נדרש לתת ערבות בנקאית או ערבות של חברת ביטוח על מלוא סכום המסים, שתשלומם נדחה או על חלק ממנו, למשך חצי שנה; לאחר שבוצע יצוא לראשונה מאשרים לו דחייה בתשלום המס על היקף יצוא חזוי כנגד מתן ערבויות כמקובל לגבי כלל היצואנים. אם מתעורר ספק בדבר מהימנות היצואן או יציבות מפעלו, על גובה המס לקבל ערבויות בנקאיות בסכום הנראה לו.

1. לצורך הבטחת המסים החלים על הטובין וכדי להקל מעל היצואנים את המעמסה הכספית הניכרת הכרוכה בקבלת ערבויות בנקאיות, הוקמה בשנת 1966 קרן להבטחת מסים ביבוא לשם יצוא, הערבה בפני האגף לכיסוי הפסדי מסים בשעת הצורך. היצואן משלם תמורת ערבות של הקרן פרמיה בשיעור שבין פרומיל אחד ושני פרומיל מסך המסים, שתשלומם נדחה, לפי גודל הסכום. לגבי יבוא משולמת הפרמיה בקופת בית המס, ולגבי קנייה מקומית נגבית הפרמיה מהיצואן פעם בחודש. הקרן מופעלת על ידי חברת ביטוח, המקבלת דמי ניהול בשיעור של 3% מהפרמיות. כספי הקרן מופקדים אצל החשב הכללי, הם צמודים למדד ונושאים רבית של 5½% בשנה. יתרת הקרן ליום 30.9.1976 הייתה 3.3 מליון ל"י בלא הצמדה; לפי חישוב האגף מגיעה היתרה בתוספת הפרשי הצמדה ל-10 מליון ל"י בקירוב. עד לסוף ספטמבר 1976 הגיעו תשלומי הקרן ל-755,000 ל"י בקירוב.

על פי תקנון הקרן, שמנהלים אותה נציגים של משרדי ממשלה ונציג של מכון היצוא, נקבע, שהאגף יממש ערבות, רק לאחר שנקטו כל האמצעים העומדים לרשותו לגביית החוב. בנובמבר 1975 הצביע מנהל המס במכתבו אל הממונה על הכנסות המדינה על הפער שבין הסכום, שהצטבר בקרן, לבין סך יתרת האשראי, שהגיע אותה עת ל-592 מליון ל"י, וציין, שהסכום העומד לרשות הקרן אינו מכסה אף אחוז אחד מהאשראי. במכתב נוסף של מנהל המס מינואר 1976 נאמר, שבישיבת הנהלת הקרן, שזומנה ביוזמת האגף, הוצע לשקול העלאת שיעורי הפרמיה; ההצעה לא נתקבלה בגלל התנגדות נציגים של מכון היצוא ומשרד המסחר והתעשייה; הוסכם, שסגן החשב הכללי ישקול, אם לחייב יצואנים להמציא ערבות ממוסד כספי לכיסוי חלק מהמסים. עד לסוף 1976 לא נקבעה עמדה בעניין זה.

2. לפי הוראות האגף על יחידות ההישבון לפעול לכך, שסכום הערבות שממציא יצואן לא יהיה קטן מיתרת החוב שבכרטיס האשראי שלו. היחידות שנבדקו לא הקפידו על הוראה זו, והועלו מקרים לא מעטים, שיתרת החוב שבכרטיס עלתה במידה ניכרת על סך הערבות שהיתה בידי האגף. כך למשל, ליצואן גדול בענף הטקסטיל הייתה ערבות קרן של 10 מליון ל"י, בעוד שיתרת החוב שלו הייתה כ-20 מליון ל"י; ליצואן אחר בענף הטקסטיל הייתה ערבות של 3.2 מליון ל"י וערבות בנקאית נוספת בסך 310,000 ל"י, ואילו היתרה הרשומה לחובתו הייתה כ-6 מליון ל"י. בבית המס בירושלים נמצא גם מקרה, שיתרת החובה של יצואן בין דצמבר 1975 לספטמבר 1976 עמדה על סכום של 317,000 ל"י, והאשראי ניתן בלי שהיצואן המציא ערבות בכלל.

תביעות ההישבון השנתיות

1. בעקבות הביקורת הקודמת הורתה הנהלת האגף, שעל היחידות להכין רשימה או כרטסת מעקב לכל היצואנים המקבלים הישבון, ובה יצוינו פרטים בדבר המועד, שבו נדרש היצואן להגיש את הדו"ח השנתי; תאריך קבלת הדו"ח בפועל; תאריך זיכוי חשבון היצואן בגין התביעה; וכן פרטים בדבר מעקב חודשי אחר קבלת הדו"ח והאמצעים שננקטו לקבלתו.

בבית המס בירושלים נוהלה כרטסת של יצואנים, אך פרטיה לא היו מעודכנים: היא לא כללה ציון מועדים, שבהם נתקבל הדו"ח בפועל ותאריך זיכוי חשבונם של היצואן. בענף הטקסטיל שבמחלקת מס קנייה תל אביב לא צוינו, בכרטסת כל הפרטים הדרושים, למשל, תאריך המאון השנתי, שלפיו נקבע המועד לקבלת הדו"ח או תאריך קבלת הדו"ח בפועל; גם לא היה רישום בדבר הטיפול שננקט, כשיצואן לא מסר דו"ח במועד.

2. האגף לא עמד על כך, שהיצואנים יגישו לו את הדו"חות השנתיים במועד. בדיקה מסורגת של 40 יצואנים, שחיקיהם נבדקו בענף הטקסטיל שבמשרד מס קנייה תל אביב העלתה ש-13 הגישו את הדו"ח בפיגור שנע בין חודשיים לשבעה חודשים בלי שננקטו נגדם צעדים. בבית המס יפו נמצא פיגור דומה בחיקיהם של 12 יצואנים מבין 35 שנבדקו. במקרה אחד הגיע הפיגור עד ל-16 חודשים. בכמה מקרים הסכימה מחלקת מס קנייה תל אביב להגדיל את מכסת האשראי גם ליצואנים, שהגישו דו"חות בפיגור ניכר.

האגף הודיע, שתבידק אפשרות להשתמש במחשב כאמצעי למעקב אחר הגשת הדו"ח השנתי של היצואן. כן הורה האגף לשגר הודעה ליצואנים, שבה יידרשו להקפיד על מועד הגשת הדו"ח תוך אתראה, שהוא ינקוט צעדים כנגד המפרגים בהגשת הדו"ח, לרבות ביטול האשראי והגשת משפט.

ביקורת חשבונות

תביעות ההישבון השנתיות מועברות עם קבלתן ליחידת ביקורת החשבונות שבכל יחידה אזורית, לבדיקה ולאישור. התביעות נבדקות בשני שלבים: (א) "בדיקה על פניה", הבאה להשוות את הנתונים שבדו"ח היצואן לנתונים שבכרטיס האשראי החדשי, הכולל גם פירוט רשמוני היצוא וסכום מצטבר של היצוא בדולרים, ולנתונים אחרים שבתיק היצואן. בשלב זה הזיכוי הנרשם בכרטיס האשראי הוא יעד לעריכת ביקורת חשבונות במפעלו של היצואן. אם מתגלה הפרש במלאי, על פי הצהרת היצואן, עליו לשלם את הפרש המסים במומין.

עריכת ביקורת חשבונות אצל היצואן לאימות תוצאות הבדיקה על פניה כוללת גם אימות המלאי שברשות היצואן. ביקורת החשבונות מקיפה, בדרך כלל, שנים מספר של פעילות בייצוא, והיא כלי הפיקוח העיקרי של האגף בנושא הישבון. נערכות גם בדיקות משולבות, בעיקר במחלקת מס קנייה, נבדק נושא הישבון במסגרת בדיקות כלליות.

בדו"ח השנתי 22 (עמ' 231) עמד מבקר המדינה על כך, שתדירות ביקורת החשבונות במפעלים אינה מספקת, והפיגור הניכר גורם רחיית הגבייה של הפרשים, המתגלים לעתים קרובות בעת הביקורת, ואף עלול להביא לכך, שחשבונות של מפעל בשנים מסוימות לא ייבדקו כלל, ולא ייגבו הפרשים המתייחסים לאותן השנים. כאחד האמצעים להגברת תדירות הביקורת וויסות המליץ משרד מבקר המדינה לשקול עריכת תכנון ארצי של כל פעולות הביקורת ביחידות האגף, תוך הקצאת כח אדם בהתאם לצרכים שבכל איזור ובהתחשב במספר המפעלים ובגודלם. כמו כן הומלץ, שהאגף יעמוד על קבלת אישורים של רואי חשבון להצהרות המלאי, המצורפות לתביעה השנתית, ושהוא יבדוק, תוך מגע עם לשכת רואי חשבון וגניגות היצואנים אפשרות להיעזר בחומר הבדיקות של רואי החשבון במפעלים כדי לצמצם את הצורך בביקורת מקיפה במפעלים מצד מבקרי החשבונות של האגף.

בהערת שר האוצר לדו"ח השנתי 22 נאמר, שהאגף בוחן אפשרות לעריכת תכנון ארצי של כל הביקורות של יחידות האגף, ושתדירות ביקורת החשבונות במפעלים תיבדק בעקבות ההחלטה בדבר הנהגת מס ערך מוסף. הבדיקה הנוכחית על היקף פעולות הביקורת בשלושת היחידות שנבדקו העלתה, שלא חלה התקדמות בתחום זה.

להלן נתונים על פעולות הביקורת של מבקרי החשבונות ביחידות שנבדקו בענייני הישבון לרבות ביקורות משולבות, לשנות כספים 1974 ו-1975:

מספר המפעלים המבססים את החשבון על ספרי חשבונות (1)	שנת כספים 1974		שנת כספים 1975		יחידה האזורית
	מספר פעולות ביקורת שותכנו (2)	מספר פעולות ביקורת שבוצעו	מספר פעולות ביקורת שותכנו (2)	מספר פעולות ביקורת שבוצעו	
345	108	91	—	19	יחידת הטקסטיל — מס קנייה תל אביב
113	55	53	—	19	בית המכס יפו
40	—	29	—	16	בית המכס ירושלים

(1) הנתונים על מספרי המפעלים מתייחסים ל-31.3.1976.

(2) לא נמצאו באגף נתונים בדבר תכנון הביקורת בבית המכס ירושלים לשנת 1974 ובדבר התכנון של 1975 בכל שלוש היחידות שנבדקו.

הנתונים שבטבלה מראים, שמחזור הביקורת, לפי ההיקף של השנתיים הנזכרות, ובעיקר של שנת 1975, עלול להגיע ל-10 שנים במשרד האזורי של מס קנייה בתל אביב ולחמש שנים בבית המכס יפו. עד לסוף שנת 1976 עוד לא נערך תכנון ארצי של כל פעולות הביקורת של מבקרי החשבונות. לגבי אישורים של רואי חשבון הועלה, שהאגף לא הקפיד על קבלתם: בבדיקה של 33 תיקים של יצואנים נמצא אישור של רואה חשבון רק בשבעה מהם.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שייערך תכנון ארצי של ביקורת חשבונות לשנת 1977/78 בכל התחומים והנושאים, שבהם לא ניתן לוותר על ביקורת חשבונות לצורך אימות מס ובכלל זה הישבון. כמו כן ישקול האגף הוצאה של הוראת נוהל, שלפיה יצואן, שיתחייב לצרף אישור של רואה חשבון להצגת מלאי, יקבל אישור לדחיית תשלום מסים בתנאים עדיפים מאלה של יצואן, שלא יתחייב לעשות כן.

גביית הפרשי מס

בעקבות הגשת התביעה השנתית וכתוצאה מביקורת החשבונות מתגלים הפרשי מס ניכרים, הנובעים בדרך כלל מתביעות הישבון מעל למגיע וממכירות לשוק המקומי. להלן נתונים על סכומי ההפרשים, שנגבו בשנים 1973—1976, בכללם ריבית, כפי שריכוז משרד מבקר המדינה, על יסוד נתונים שבשלוש היחידות (באלפי ל"י):

שנת הכספים	יחידת הטקסטיל מס קנייה תל אביב	בית המכס יפו	בית המכס ירושלים
1973	4,685	537	518
1974	13,203	1,540	160
1975	472	922	535

1. יש מקרים, שאין הסכמה בין היצואן לבין האגף בדבר היקפם של הפרשי מס. במקרים כאלה הברורים נערכים לעתים, במשך שנים.

(א) כרטיס של יצואן בענף הטקסטיל לא זוכה במשך ארבע שנים בגלל העדר הסכמה משין זו, כשחובו בכרטיס האשראי לסוף מארס 1976 היה כ-6.5 מליון ל"י, ואילו סך תביעותיו לקבלת זיכוי לארבע שנים עד למועד זה הגיעו ל-5.3 מליון ל"י; תביעות אלו לא הוכרו על ידי האגף.

(ב) סכום של כ-5.5 מליון ל"י השנוי במחלוקת מתייחס ליצואן גדול בענף הטקסטיל. לאחר בדיקה על פניה של תביעתו להישבון לשנת 1974 הודיעה לו מחלקת מס קנייה תל-אביב, בסוף מארס 1976, שעליו לשלם מיד סך 3.8 מליון ל"י, המהווה בעיקרו הפרשי מסים על מלאי שלא יוצא. היצואן, ערער על הדרישה בפני הממונה על הכנסות המדינה, וזה מינה ב-20.9.1976 ועדה המורכבת מפקידים בכירים של האגף לבדיקת תביעות מחלקת מס קנייה וערעוריו של היצואן; על הוועדה הוטל לסיים עבודתה תוך חודש ימים. בנושא, שהוטל על הוועדה, לא נכלל בירור בדבר הפרשי מסים בסכום של 1.7 מליון ל"י, השנוי במחלוקת זה שנים. היצואן נדרש לשלם סכום זה בגין הפרשי מס, שנוצרו על יבוא בדים, לאחר שינוי תעריפי המכס עוד באוקטובר 1964. לאחר שמשרד מבקר המדינה הפנה את תשומת לבו של הנהלת המכס לכך, שאין טיפול בתביעה זו, הודיע ממלא מקום מנהל המכס, שהוועדה תבדוק גם נושא זה.

בתחילת פברואר 1977 הודיעה הנהלת המכס למשרד מבקר המדינה, כי בעקבות מסקנות הוועדה ניתנה הוראה לממונה האזורי על מס קנייה בתל-אביב לגבות מהיצואן סך של 3.9 מליון ל"י, מזה 2.9 מליון ל"י הקשורים בטובין שיובאו לשם יצוא והיצוא לא בוצע, ו-1 מליון ל"י הקשור בהפרשי מס שנוצרו עם שינוי התעריף ב-1964.

2. לפי סעיף 8(ב)(1) לתקנות המכס (הישבון ביצוא), תשכ"ו—1966, כל המחזיק במוצרים או בחומרי גלם, שתשלום המכס עליהם נדחה, אינו רשאי למכור או למסור לאחר מרכיבים או מוצרים שיוצרו מהם ולא לייצר מהם מוצרים, שלא נועדו ליצוא, אלא באישורו המוקדם של המנהל. השגת הישבון שלא בדיון או העברת טובין שנפטר ממכס ללא אישור המנהל מהווים עבירה לפי פקודת המכס.

בטופס "קביעת תנאי תשלום" הניתן בידי היצואן נאמר, שאם ברצון היצואן למכור בשוק המקומי חלק מהטובין, שתשלום מסים עליהם נדחה, עליו להודיע לאגף על כך מראש ולשלם את המסים החלים עליהם.

האגף לא פעל על פי ההוראה האמורה. היצואנים מכרו במקרים רבים חלק ממוצריהם בשוק המקומי בלא שקיבלו על כך הרשאה מהאגף, והמסים החלים על הטובין, ששימשו לייצור

מוצרים אלה, שולמו רק אחרי הגשת הדו"ח השנתי של היצואן, או בשלב מאוחר עוד יותר, בעקבות ממצאי ביקורת החשבונות.

האגף איפשר ליצואנים לשלם את הפרשי המס במסגרת הסדר, תשלומים בתוספת ריבית (מאז יולי 1976 — 22% בשנה) בדרך של קבלת שיקים מעותדים. קיום ההסדרים לתשלום מסים אלה אינו מתבסס על פקודת המכס, ודחיית התשלום מהווה מתן הטבה דוקא לאלה מהיצואנים, שלא ביצעו יצוא במלוא ההיקף המצופה. הם שיווקו מוצריהם בשוק המקומי במחירים הכוללים את מרכיב המס, כאשר הם עצמם עוד לא שילמו אותו; בוסף על-כך, גם נהנו מאשראי לסילוק חובותיהם בגין המס.

3. התנאים המינהליים להסדרי התשלומים הנזכרים נקבעו בתהליך הפנימי של האגף. ועדת האשראי האזורית רשאית להיענות לבקשתו של יצואן, המבקש לשלם את הפרשי המס בשיעורין, אם מצאה, שהמבקש ממשיך בפעילותו כיצואן; הסדר החוב בתשלומים לשיעורין צריך שיעשה עד שישה תשלומים חודשיים של סכום החוב, ובתוספת ריבית. עוד, נאמר בתהליך, שאפשר לערוך הסדרי תשלום לתקופה שמעל שישה חודשים, אם הוועדה שוכנעה, שהחייב הפסיק את פעילותו בשטח היצוא או שקיים חשש, שיתעוררו קשיים בגביית החוב, או שאי אפשר יהיה לגבותו בכלל; עריכת הסדר במקרים כאלה מותנית בקבלת ערבות מספיקה.

בטופס הבקשה לסילוק חוב בתשלומים, נרשם, שההסדר הוא לפי החלטת ועדת האשראי. בטופס לא צוין מספר ההחלטה של הוועדה ומועד ההחלטה. בדיקה מדגמית של 16 הסדרי תשלומים, שנערכו ביחידה האזורית למס קניית תל אביב העלתה, שנערכו הסדרים לתקופות שונות — בין חודש עד ל-16 חודשים — בלא שנרשמו הסיבות לשוני בתקופת פרעון החובות.

4. בדיקת חישובי ריבית, שהוטלה על חייבים, שנערך אתם הסדר תשלומים, העלתה, שלא נקבע נוהל, שיבטיח בידוק נאות של חישובי הריבית. בבדיקה מסורגת של החישובים נמצאו טעויות שונות, עקב טעויות אריתמטיות וטעויות לגבי תקופת הריבית.

*

הסדר ההישובון הוא אחד האמצעים, שנועדו לעודד את היצוא ועיקרו בכך, שהיצואן יכול לרכוש טובין מיבוא ומהשוק המקומי, הדרושים לייצור מוצריו, בלא שיהא עליו לשלם בעת הרכישה מסים עקיפים החלים על טובין אלה. אחד התפקידים החשובים המוטלים על האגף הוא להבטיח, שהסדר זה לא ינוצל לרעה ושחלק מהטובין לא ימצא את דרכו לשוק המקומי, בלא ששולמו המסים החלים עליהם בכלל או שהם ישולמו רק תקופה ארוכה אחרי מכירת המוצרים. מהממצאים עולה, שהפיקות שהפעיל האגף לא ענה על הצרכים מבחינה זו, והליקויים שהועלו בביקורת זו, דומים בעיקרם לאלה, שהועלו בביקורת הקודמת. במסגרת מס ערך מוסף, שהופעל מיולי 1976, זכאי ציבור היצואנים להחזר המס האמור, שהוא שילם על תשומות, דבר שעוד מגדיל את החשיבות הנודעת להסדרי פיקוח נאותים. מן הצורך, שהאגף יקבע דרכי ביקורת משולבים, שיבטיחו פיקוח יעיל על שני התחומים גם יחד.

מחסנים רשויים

על פי פקודת המכס, רשאי מנהל המכס להתיר אחסנה של טובין מיובאים במחסן רשוי ולדחות את התשלום מסי היבוא החלים עליהם עד להוצאתם מהמחסן. רשיון להפעלת מחסן רשוי יינתן לתקופה של שנה עם אפשרות לחידוש. ההסדר של מחסנים רשויים נועד להקל על יבואנים ועל יצרנים מקומיים ברכישת מלאי גדול ובכך ליהנות מהנחות מסחריות ומחסכון בהוצאות נלוות. יש שני סוגים של מחסן רשוי: מחסן כללי, שנועד להחסנת טובין מבעלים שונים; ומחסן פרטי להחסנת הטובין של בעל הרשיון בלבד.

להלן נתונים על מספר המחסנים הרשויים לשני סוגיהם, לפי אזורי בתי המכס, בנובמבר 1976:

סוג המחסן	ירושלים	תל אביב	חיפה	לוד	אשדוד	סה
מחסנים כלליים	3	36	14	1	9	63
מחסנים פרטיים בבעלות:						
יצרנים	3	17	15	—	4	39
יבואני רכב	7	48	24	—	2	81
חברות לאספקה	1	2	4	11	—	18
לאניות ומטוסים	1	2	3	1	—	7
חברות דלק						
סה	15	105	60	13	15	208

הפיקוח על מחסנים רשויים מופעל על ידי בתי המכס בירושלים, בתל אביב, ביפו, בחיפה, באשדוד ובלוד ואף על ידי יחידת הביצוע שבהנהלת האגף.

בחודשים מארס—נובמבר 1976 בדק משרד מבקר המדינה לסירוגין בהנהלת האגף ובבתי המכס את דרכי הפיקוח על המחסנים הרשויים, בעיקר מחסנים פרטיים. בדבר ביקורת קודמת בנושא ראה דו"חות שנתיים 20, עמ' 143 ו-22, עמ' 235.

רישוי מחסנים

לפי סעיף 70(ב) לפקודת המכס, רשאית הממשלה לקבוע בתקנות תנאים, שלפיהם יינתנו רשיונות להפעלת מחסן רשוי. בפרק השביעי של תקנות המכס, תשכ"ו—1965, נקבעו התנאים הכלליים למתן רשיון. בשנת 1969 הוסיף האגף בהוראות פנימיות שני תנאים לרישוי מחסן פרטי חדש: הסכום השנתי של מסי יבוא על טובין, האמורים להיות מוחסנים במחסן, יהיה גבוה מ-300,000 ל"י ולפחות 5% ממחזור המכירות השנתי של המפעל. מבקר המדינה המליץ בדו"ח שנתי 20, שבמידת האפשר יעשה האגף להשוואת התנאים להפעלת מחסן קיים אל אלו של פתיחת מחסן חדש, במיוחד באותו ענף.

1. בשנים האחרונות נתקיימו בין האגף לבין הסקציה לאחסנה מסחרית שליד לשכת המסחר דיונים בדבר התנאים, שייקבעו לגבי פתיחת מחסנים חדשים ולגבי חידוש רשיונות למחסנים קיימים. בנובמבר 1975 הותקנו תקנות חדשות, שהחליפו חלק מהתקנות משנת 1965. בין השאר נקבע, כי רשיון למחסן פרטי יינתן, אם מחזור המכירות של יבואן או של יצרן הוא לפחות עשרה מיליון ל"י לשנה, שקדמה לתקופת הרשיון, והמכס, ששולם על ידי, הוא מליון ל"י לפחות; במחסן יאחסנו רק טובין, שהמסים עליהם הם מעל לשיעור שנקבע (30%); הוחלט גם על שינויים בסכומי הערבויות, שעל בעלי המחסנים להפקיד להבטחת תשלום המסים. התקנות החדשות — למעט התקנה בדבר תנאי שטח אחסון מינימלי, המתייחסת רק להפעלת מחסן חדש, והתקנה בדבר הגדלת הערבויות למחסנים כלליים, שלגביהן חלה הגדלה הדרגתית של הערבויות — הוחלו הן על מבקשי רשיון למחסן חדש והן על מבקשים חידוש רשיון למחסן קיים.

עם פרסום התקנות הביעה הסקציה שליד לשכת המסחר התנגדותה לחלק גדול מהתנאים החדשים, בעיקר לדרישה להגדיל את הערבויות לגבי מחסנים כלליים, לרבות מחסני רכב (ראה להלן); היא נימקה את התנגדותה בכך, שלקראת פרסום התקנות לא ניתנה לבעלי המחסנים האפשרות להשמיע את השגותיהם על הנוסח, והסקציה דרשה בחינה מחדשת של תוכן התקנות. בעקבות בירורים ודיונים הודיעה הנהלת האגף בסוף דצמבר 1975 לסקציה ולגובי המכס, כי הוחלט על כמה שינויים בתקנות.

במשך שנת 1976 לא תוקנו התקנות, אולם השינויים הופעלו באופן אדמיניסטרטיבי. רק בסוף דצמבר 1976 תוקנה התקנה לגבי גובה הערבות, ובאשר לגושאים אחרים, הודיע האגף בינואר 1977, שהוקמה ועדה משרדית, ועליה הוטל לבדוק את השגות סקצית האחסנה.

2. דמי אגרות הרישוי נשארו מאז 1970 בלא שינוי למשך תקופה ארוכה; כך למשל שולם בגין חידוש רשיון למחסן פרטי סך 1,000 ל"י בלבד לשנה. רק ב-31.12.1976 הוגדלו דמי האגרות פי שלושה; לפי זה האגרה למחסן פרטי הועלתה ל-3,000 ל"י.

ערביות

בתקנות נובמבר 1975 נקבע, כי המבקש רשיון להפעלת מחסן חדש או חידוש רשיון ימציא ערבות צד שלישי וכן ערבות בנקאית על שני מליון ל"י לגבי מחסן כללי ועל סך 500,000 ל"י למחסן רשוי פרטי; לא יותר רשימון לאחסנה במחסן רשוי, אלא אם המציא בעל הטובין ערבות בנקאית בסכום המיסים וההיטלים החלים על הטובין. לגבי אחסנה במחסן רכב, כאשר בעלי המחסן הם גם בעלי כלי הרכב, נקבע, כי הערבות תהיה בסך 15,000 ל"י לכל כלי רכב, ותקיפה מיום האחסון ועד לשחרור האחרון שבכלי הרכב שבאותו משלוח, אשר בגין אחסונו ניתנה הערבות. עד לחיקון התקנות בנובמבר 1975 הייתה הערבות לצורך רישוי מחסנים פרטיים — להוציא מחסני כלי רכב — יגובה שליש מסכום המסים שנגבו בגין אחסנות במחסן בשנה שקדמה; לגבי מחסני רכב נקבעה הערבות לפי סכומי המס, שחלו על המספר הממוצע של כלי הרכב, שהוחסנו במחסן בכל רבעון מרבעוני השנה החולפת.

בעקבות דיונים של האגף עם סקציית יבואני הרכב בסוף דצמבר 1975 הוחלט, כי תוקטן הערבות לרישוי מחסן רכב מ-500,000 ל"י ל-200,000 ל"י, והערבות לכלי הרכב המוחסנים מסך 15,000 ל"י לכלי רכב ל-2,000 ל"י, מחושב לפי ממוצע חודשי של מספר כלי הרכב שיובאו בשנה שחלפה. כן הוקטנה הערבות לרישוי מחסן כללי משני מליון ל"י ל-300,000 ל"י. בתחילת מאי 1976 הודיעה הנהלת האגף לגובי המכס על תיקון נוסף לנאמר בתקנות: הערבות לרישוי מחסן פרטי תהיה בסכום השווה לשליש מהמיסים, ששולמו על הטובין ששוחררו מהמחסן בשנה שקדמה לחידוש הרשיון. בסוף דצמבר 1976 תוקנה כאמור התקנה ביחס לערבות, וזו הועמדה על סך 300,000 ל"י לגבי המחסנים לכל סוגיהם.

פיקוח על המחסנים

הפיקוח של יחידות האגף על המחסנים הרשויים נועד להבטיח, שמתמלאים כל התנאים שנקבעו בחוק ובתקנות בקשר להקמת המחסן וניהולו ושלא ישוחררו טובין בלא לשלם את המס המגיע. שיטת הפיקוח היא בעיקרה דוקומנטרית — על פי רשימוני אחסנה ושחרור ודו"חות תקופתיים, המוגשים לאגף על ידי בעלי המחסנים; מעת לעת נערכות בדיקות מדגם של מלאי הטובין במחסנים.

1. פיקוח על מחסנים רשויים מופעל בעיקר על ידי יחידת מצהירים; בבתי המכס ביפו ובחיפה פועל מפקח אזורי יחידת המצהירים מאשרת את אחסנת הטובין על ידי התרת רשימון אחסנה, שהוא האסמכתא לבעל המחסן להחסנת הטובין. עם האחסנה על בעל המחסן לאשר ליחידה, שהטובין אכן הוחסנו.

הביקורת העלתה בבית המכס לוד מקרים לא מעטים, שמאז הותרו טובין לאחסון, חלפה תקופה שלמעלה מתשעה חודשים, ועד מועד סיום הביקורת לא נתקבלו ביחידה האישורים, שאכן נעשה האחסון. בעקבות הביקורת פנה מנהל יחידת המצהירים לבעלי המחסנים, ודרש מהם את האישור.

2. בגלל קשיים לקיים פיקוח של ממש על מחסנים רשויים פרטיים פעל האגף במחצית השנייה של שנת 1975 לצמצום מספרם; בוטלו רשיונות של שני מפעלים להפעלת מחסנים ולשני מפעלים אחרים לא ניתנו רשיונות להפעלת מחסנים חדשים. האגף סיכם עם המפעלים, שבתורת פיצוי תינתן להם האפשרות לשלם את מס הקנייה על מוצריהם על פי הסדרי תשלומים מיוחדים; ההסדרים נקבעו לתקופות עד כדי 20 חודש, במקום התקופות המקובלות, הקצרות בהרבה מזה — בין 60 ל-150 יום; עם מפעל אחד נעשה הסדר תשלומים, שנגע למכס, דבר שלא היה מעוגן בחוק.

(א) עם מפעל בענף האלקטרוניקה סוכם, שייסגר המחסן הרשוי שלו שבתל-אביב. עם סגירת המחסן נקבע, כי מס קנייה בסך 5.8 מליון ל"י, שזמן פרעונו חל בדצמבר 1975, ישולם במארס 1976; מס קנייה בסך 4.1 מליון ל"י, שזמן פרעונו חל באפריל 1976, ישולם בעשרה שיעורים חודשיים; מס קנייה בסך 984,000 ל"י, שזמן פרעונו באוקטובר 1975, ישולם במארס 1976.

(ב) מפעל אחר בענף האלקטרוניקה ויתר על בקשתו לפתוח מחסן רשוי חדש, ונעשה עמו הסדר, שלפיו מס קנייה בסך 531,000 ל"י, שזמן פרעונו נבכרואר 1975, ישולם החל ב-31.8.1975 בתשעה תשלומים חודשיים; מס קנייה בסך 1.2 מליון ל"י, שזמן פרעונו בספטמבר 1975, ישולם החל באותו חודש בארבעה תשלומים חודשיים.

(ג) עם מפעל בענף הכימיה טוכם, כי המחסן הרשוי שלו יסגר. נקבע כי מט קנייה בסך 730,000 ל"י, שזמן פרעונו באוקטובר 1975, יושלם בעשרים תשלומים חודשיים החל ב-30.11.1975, ומט קניה בסך 955,000 ל"י, שזמן פרעונו בדצמבר 1975, יושלם בעשרים תשלומים חודשיים החל ב-31.1.1976.

(ד) למפעל בענף העץ אישרה ועדת האשראי שבהנהלת האגף הסדר תשלומים של מכס, לאחר שהמפעל ויתר על בקשתו להקמת מחסן רשוי ובהתחשב בכך, שלשני מפעלים אחרים שבענף היו כבר מחסנים רשויים. היקף מסי היבוא, שהיה על המפעל לשלם בתקופה דצמבר 1975 עד מאי 1976, הגיע לכדי 2.6 מליון ל"י; ניתנה דחיית תשלום לתקופה של 6 חודשים ללא ריבית. הסדר זה לא היה מעוגן בפקודת המכס. בספטמבר 1976 ניתן למפעל רשיון להפעלת מחסן, והסדר התשלומים לא חודש.

מחסנים פרטיים לאספקת טובין לאניות, למטוסים וליוצאים מהארץ

בארץ פועלות כמה חברות, המספקות טובין — ביניהם מוצרי קוסמטיקה, טבק ומשקאות — פטורים ממסים לאניות ולמטוסים ולמי שרשאי לרכוש מוצרים כאלה ללא מס, במיוחד דיפלומטים או תיירים. המחזור השנתי של חברות אלו הגיע, לפי נתוני האגף, בשנת 1975, לסך 34.5 מליון \$. למחסנים של חברות אלו יש מעמד של מחסנים רשויים; יתירה מזו, הוצאת טובין מהמחסנים אינה מחייבת תשלום מס עליהן, אם המכירה היא ללקוח, הרשאי לרכוש אותם בלי מס.

1. הפיקוח על החברות, המספקות טובין לאניות, מופעל על ידי יחידה בבית המכס בחיפה. היחידה בודקת את רישומי הטובין המוחסנים במחסני החברות. כאשר חברה מספקת טובין לאניות — בעיקר טובין שהמסים עליהם גבוהים — היא מקבלת מרב החובל של כלי השיט אישור בכתב, כי הטובין אכן הגיעו לאניה. משטרת המכס מפקחת על כך, שהטובין יועברו לאניה וייסגרו במחסניה כדי להבטיח הוצאתם מהארץ.

לפי הוראות האגף, על היחידה לערוך אחת לחודש בדיקה מדגמית של מלאי בעין בהשוואה לרשום בכרטיסי המלאי בהתבסס על המסמכים. נמצא כי בדיקות מדגמיות כאלה נערכו בהיקף קטן מאוד: בדיקה אחת בשנת 1973; שום בדיקה לא נערכה ב-1974; שתי בדיקות נערכו ב-1975 וארבע בדיקות נערכו ב-1976. בבדיקות שנערכו לא הועלו תריגות.

בסוף כל שנת מאזן על כל חברה לערוך ספירת מלאי הטובין במחסן שברשותה, ולהמציא תוך חודש את תוצאות הספירה בפירוט אי-התאמות, אם נקבעו כאלה, ליחידה לצורך ההתחשבות ותשלום המסים המגיעים. היחידה לא הקפידה על קבלה סדירה של הדיווחות ולא דאגה לגביית המסים במועדם. חוב של חברה בסך 7,500 ל"י, שהלך והצטבר בתקופה מ-1971 עד 1975, נגבה רק בנובמבר 1975. אותה חברה הגישה ליחידה רק באפריל 1976 רשימות בדבר אי-התאמות במלאי ציוד טכני לשנים 1971 עד 1974; בשל חסר במלאי באותן שנים חויבה החברה בסך כ-75,000 ל"י, ובסכום נוסף של כ-36,500 ל"י בגין חסר שנקבע בספירה בשנת 1975.

2. בשטח נמל התעופה בן-גוריון פועלות חברות מספר, המפעילות מחסנים רשויים; החברות מוכרות טובין פטורים ממכס ליוצאים את הארץ, ומספקות מזון למטוסי חברות התעופה ואף מוצרים פטורים ממסים לשם מכירתם לנוסעי המטוסים.

הפיקוח על מחסני החברות הוא בידי המפקח האזורי שבבית המכס ביפו. על בעלי המחסנים להגיש לו אחת לשנה דו"ח על המלאי ועל חסר, אם יש. בספירות המלאי השנתיות משתתפים גם עובדים של בית המכס. לפי נתוני האגף, נקבע בשני מחסנים בשנים 1974 ו-1975 חסר — באחד מהם בהיקף ניכר — ובשל כך נגבו מסים בסך של כ-363,000 ל"י מבעלי המחסן האחד ובסך כ-15,000 ל"י מבעלי המחסן האחר.