

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

אגף מס הכנסה ומס רכוש

בנציבות מס הכנסה נבדקו: התכנון וההפעלה של שיטת השומה המעמיקה בתיקי מדגם, שהונהגה במסגרת הרפורמה במס הכנסה, ובשלושה משרדי שומה, דרכי עריכתן של שומות כאלה. נערכה ביקורת מעקב בנושא הנחת החובה של ניהול חשבוניות על-ידי הנישומים העצ-מאיים. עוד נבדקו בנציבות נושאים בתחום כוח אדם של האגף ביניהם נשירת עובדים, הסדרים לפרישה מוקדמת והדרכה; חשבוניות מס שירותים (מוסדות פיננסיים) של בנקים וחברות ביטוח, שנוהלו במשרד פקיד השומה למפעלים גדולים בתל-אביב. משרד מבקר המדינה דן עם נציבות מס הכנסה על אופן חיוב במס של הכנסות עובדי מדינה המשרתים בחוץ לארץ; בדבר גביית מס מישראלים הפועלים באזור יהודה ושומרון ובדבר ניכוי מס במקור. מקבלני משנה תושבי האזור*.

אגף המכס והבלו

נבדקו: בהנהלת האגף, בשירות עובדים ממוכנים ובתחנות מס ערך מוסף הפעולות הקשורות בניהול המס החדש באמצעות מערך ממוכן; ביחידת המלאי ובמחלקת הכספים של האגף תהליכי החיוב והגבייה של היטלי המלאי השונים בשנים 1974—1977; במשרד האיזורי של מס קנייה בתל-אביב הסדרי החיוב, הגבייה והאכיפה של מס-קנייה.

עריכת שומות בתיקי מדגם

אחת הבעיות החמורות, שהתריפה והלכה משנה לשנה, שניצבה בפני שלטונות מס הכנסה הייתה הפיגור הגדל והולך בעריכת שומות, שמקורו במחסור בכוח אדם מקצועי ומיומן, ובגידול המת-מיד במספר הנישומים. "ועדת בן-שחר" ** דנה בבעיית הפיגורים בעריכת השומות ואחת ההמלצות המרכזיות בדו"ח שהגישה במארס 1975 הייתה, שאין להוסיף ולערוך שומה בכל תיק בגין כל שנה, ושיטת השומה תהיה מדגמית, וכל שנה ייבחרו מספר תיקים לבדיקה מעמיקה***.

אחרי שהמלצותיה של ועדת בן-שחר אומצו על-ידי הממשלה, הטיל הממונה על הכנסות המדינה על ועדה פנימית, לעדד המלצות מפורטות ברוח ההמלצות של ועדת בן-שחר; עם הגשת הדו"ח הסופי של הוועדה, ביולי 1975, החלה הנציבות להיערך להפעלת שיטת השומה המדגמית. לפי שיטה זו לא יבדקו פקירי השומה כל שנה את הדו"חות של כל הנישומים, כדי לערוך להם שומות, כי אם יאשרו בדרך כלל את הדו"חות של רובם, ויבדקו באופן יסודי, תוך מיצוי כל ההליכים שבחוק, מספר קטן מהדו"חות שהם יהיו מדגם. חוסר הידיעה של הנישום, אם דו"חו ייכלל במדגם אם לאו, והחשש שימוצו נגדו כל ההליכים האורחיים והפוליטיים, אם דו"חו ייכלל ואם במקרה כזה יתגלו בו בבדיקה מעמיקה הכנסות שלא הצהיר עליהן, נועד להרתיע אותו מפני העלמת הכנסות.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים מארס—נובמבר 1977 את הפעלת השומה המדגמית. הביקורת נערכה בנציבות מס הכנסה ובשלושה משרדי שומה: תל אביב 4, גוש דן ופתח-תקה. בין הנושאים שנבדקו: סדרי התכנון של המדגם וקביעת עקרונותיו; תכניות עבודה וביצוען; והוצאת תיקים מרשימות המדגם. כן נבדקו דרכי עריכתן של 210 שומות, סופיות, שנעשו במסגרת המדגם ב-80% תיקי נישומים, שהם כ-23% ממספר תיקי המדגם, שבהם נעשו שומות

* ראה בדו"ח זה בפרק על המשל הצבאי בשטחים המוחזקים.

** בעניין הוועדה ראה דו"ח שנתי 27, עמ' 175.

*** על הצורך במעבר לשיטה סלקטיבית בעריכת שומות, ראה בדו"ח שנתי 25, עמ' 186.

סופיות עד למועד התחלת הביקורת בכל אחד משלושת משרדי השומה. בדיקות משלימות נערכו גם בתיקים הקשורים לתיקים שנבדקו, והמנהלים במשרדי שומה אחרים.

עקרונות המדגם

אחת ההמלצות העיקריות של ועדת בן-שחר הייתה, שכדי להבטיח בחירת תיקים בדרך יעילה, ייערך המדגם שלא בדרך מקרית, אלא על-פי בחירה מכוונת: הקריטריונים של המדגם צריכים להיקבע לפי סיכויי הגבייה, במקרים כגון: נישומים שלא ניהלו פנקסי חשבונות אף כי היו חייבים בניהולם; תיקים בענפי כלכלה, שבהם חלו התפתחויות במשך שנת המס; וכן תיקים, שייכללו במדגם בעקבות מידע ספציפי; עם זאת, יש גם לאפשר, לפי ההמלצה, למפקח להפעיל את שיקול דעתו בבחירת התיקים.

רשימת תיקי המדגם לשנת הכספים 1975 הורכבה, לפי המלצות של ועדה פנימית, שעליה הוטל לקבוע הנחיות לשליפת תיקי-מדגם. הוועדה קבעה את ההתפלגות של סוגי התיקים וכן מבטנים להרכבת רשימה: 4,700 תיקים מבין אוכלוסיית הנישומים העצמאיים והחברות, זולת חברות גדולות, הנמצאות בטיפולו של פקיד השומה למפעלים גדולים, אשר תוכנן להמשיך בבדיקת הדוחות שלהן מדי שנה בשנה; (א) כ-300 תיקים של נישומים ב-10 ענפי כלכלה, ביניהם קבלנים לעבודות עפר ובניין, בעלי מסעדות ומוסכים, וקמעונאים במוצרים בני קיימא. התיקים לכל ענף נבחרו בעזרת מחשב, על פי גובה ההפרש בין המס המגיע לפי הדוח לשנת המס 1973, לבין המס המגיע על פי השומה הסופית האחרונה, תוך שימוש במקדמים, שנועדו להביא את סכומי המס שבשומות הסופיות של שנים שונות לבסיס משותף; (ב) 100 תיקים שבהם נחגלה פער גדול במיוחד בין המלאי המוצהר לבין המלאי שנמצא במבצע ספירת מלאי, שנערך במאוס 1975 בעסקים של נישומים, שלא ניהלו פנקסי חשבונות; (ג) 100 תיקים של קבלנים וספקים של מערכת הבטחון, בעקבות מידע על מחזור עסקיהם; (ד) 200 תיקים של נישומים, שלא הגישו דוחות, על פי בחירה אקראית. הוועדה המליצה להשאיר לשיקול דעתם של פקידי השומה אפשרות לגרוע מהרשימות ולהוסיף עליהן תיקים, בנבולות של 10% מהיקפן.

לקראת שנת הכספים 1976 הוקם מטה מדגם, והוא קבע את התפלגות סוגי התיקים ואת העקרונות, שלפיהם נבחרו 10,000 תיקים, שנועדו לבדיקה מדגמית באותה שנה, גם הפעם מבין כל תיקי הנישומים העצמאיים והחברות, זולת חברות גדולות; (א) 4,500 תיקים נבחרו לפי השתייכות ענפית, מבין נישומים של 50 ענפי כלכלה, בהתחשב בגובה ההפרש שבין המס על פי השומה הסופית האחרונה לבין המס לפי הדוח לשנת המס 1974; גם באותה שנה נקבעו מקדמים, כדי להביא את סכומי המס בשנים השונות לבסיס משותף. בבחירת התיקים ניתן משקל רב יותר לתיקי נישומים, שהיו חייבים לנהל פנקסי חשבונות עוד לפני הריפורמה ולא החלו בניהולם; (ב) 3,300 תיקים מבין התיקים מרשימות המדגם של שנת 1975 שלא היה טיפול בהם (ראה להלן); (ג) 1,500 תיקים אמורים היו להיבחר על פי שיקול דעתם של פקידי השומה; (ד) 200 תיקים — על פי מידע על רכישות מוצרי יוקרה ונכסים בני קיימא, בעלי ערך גבוה; (ה) 500 תיקים נבחרו באקראי, כדי לשמש כקבוצת ביקורת, לבדיקת ההצלחה בבחירת תיקי המדגם שנבחרה. לא נערכה ההשוואה המתוכננת של תוצאות השומה בתיקים אלה לעומת התוצאה בכלל תיקי המדגם.

כיוון שבמשך שנת 1976 הספיקו פקידי השומה לטפל רק במספר קטן מתיקי המדגם, לא הורכב מדגם חדש לשנת 1977, ותחת זאת נערך מיון של תיקי המדגם של שנת 1976, שעוד לא נבדקו. מבין אלה נקבעו 5,000 תיקים לבדיקה בשנת 1977 ויתרם נועדו לבדיקה בשנת 1978. הנציבות לא קבעה כללים בדבר קדימויות במיון התיקים לשתי השנים הללו, והשאירה זאת לשיקול דעתו של כל אחד מפקידי השומה.

בינואר 1978 החליטה הנציבות, שלובי 1978 יוכן מדגם חדש, ושהתיקים מן המדגם של שנת 1976, שלא נבדקו במשך השנים 1976 ו-1977, לא ייבדקו בדיקה מעמיקה, אלא אם הם ייכללו במדגם החדש.

1. ועדה פנימית, שתפקידה היה לזון בדבר הקמת חוליות מדגם, המליצה באפריל 1976, שמספר תיקי המדגם ייקבע בהתחשב במספר העובדים שבחוליות המדגם. על אף הירידה הניכרת במספר המפקחים והתפוקה הקטנה לעומת המתוכנן, לא צמצמה הנציבות את מספר התיקים שנכללו במדגם, שנועד מלכתחילה לטיפול בשנת 1976. אי עמידה בתכנית, העובדה בשנת 1976 פגעה ביעילות ההפעלה של שיטת השומה המקדמית: משך הזמן של שנתיים ויותר של עריכת שומות

בתיקים שנכללו ברשימת המדגם, והויתור על בדיקת רבים מן התיקים שבמדגם, יש בהם כדי לגרוע מיסוד ההרתעה שבשיטת השומה המדגמית, המבוססת על הסיכוי החוזר ונשנה של כל נישום להיכלל בכל שנה במדגם, ועל הוודאות שבמקרה כזה דו"חו אכן ייבדק.

2. תיקי המדגם לשנות העבודה 1975 ו-1976 נבחרו על פי עדיפויות, שהמרכיב העיקרי בשיקול לקביעתן היה הפער בין המס המגיע לפי שומה סופית אחרונה, לבין המס על פי דריח הנישום. לא ניתן יהיה להשתמש במרכיב זה בתכנון מדגם להבא, כיוון שהוא איבד ממשמעותו, עם הנהגת השיטה של אישור רוב הדריחות של נישומים המנהלים פנקסים כמות שהם; הסיווג של תיקי הנישומים שהיווה מרכיב בבחירה, איננו עדכני אף הוא, כיוון שהוא נעשה במידה רבה לפי חובת ניהול פנקסי חשבונות, כפי שנקבעה לפני הריפורמה.

במארס 1976 הוטל על צוות עובדים שבאגף לבחון אפשרות לבנות מודל דגימה מתוחכם. הצוות למד את השיטה הנהוגה בארה"ב המבוססת על כ-200 מקדמים — מרכיבים של הנכסה, הצאות, נתונים בדבר ציותם של הנישומים להוראות החוק, הנקלטים, במחשב מתוך דריחות הנישומים ועל פי נתוני מידע; כל שנה נעשות בדיקות, כדי לקבוע את משקלם היחסי של מרכיבי המודל. בסוף 1976 התחיל הצוות בבניית המודל. בשלב ראשון נבחרו בשני משרדי שומה כ-100 תיקים בבחירה אקראית מבין התיקים של ענפים מוגדרים, ועובדים בכירים באותם משרדים דרגו את התיקים לפי שיפוטם, בסדר יורד של הכדאיות לטיפול מעמיק. תיקים אלה סווגו גם לפי 15 תכונות, שנראו כמרכיבים מתאימים לבניית מודל הדגימה. הנתונים עובדו בעזרת מחשב ולאחר מכן התברר שסדר העדיפויות למדגם על פי מרכיבים אלה, היה דומה מאוד לעדיפויות שקבעו עובדי השומה, כך שתוצאות הנסיון הצדיקו את הפעלת המודל, כפוף לשיפורים בעתיד שייעשו בעקבות הנסיון שיצטבר.

הנתונים אשר ברשימת הנישום שבמחשב לא כללו עד כה כמה מן המרכיבים העיקריים שבמודל המוצע: הון נטו והפרשי הון, מחזור עסקים, ונתונים בדבר התנהגות של הנישומים מבחינת מילוי דרישות החוק, בעיקר בתחומים של ניהול פנקסים ושל עמידה במועדי דיווח ותשלומים. כדי להכליל נתונים אלה ברשימות, מן הצורך יהיה לתכנן את אפשרות קליטתם במחשב. כמו כן צריך יהיה לתכנן טופס, שממנו יקלוט המחשב נתונים אלה, עד למועד סיום הבדיקות לא היתה התקרמות בנושא זה.

תכניות עבודה כמותיות וביצוען

1. קביעת מספר התיקים שבהם יערכו שומות מדגמיות היתה צריכה להביא בחשבון את מספר העובדים שיועדרו למשימה זו ותפוקתם הצפויה. בהעדר נסיון לגבי השיטה החדשה, היה קושי לקבוע את התפוקה הסבירה של שומות מדגמיות של מפקח*.

המדגם הראשון של 4,700 תיקים חושב לפי תפוקה משוערת של 42 תיקים למפקח, כשהטיפול בתיקים אלה נועד לשבעה החודשים מספטמבר 1975 עד מארס 1976. רשימות של תיקי המדגם הוכנו והופצו בין משרדי השומה רק בסוף דצמבר 1975, ותכנית העבודה היסטה תחילה לתקופה ינואר-יוני 1976; לאחר שחלו עיכובים בהפצת תדריך למפקחים ובהתארגנות חוליות המדגם — היחידה בכל משרד שומה, המופקדת על שומה מדגמית — לא נערכו כלל שומות מדגמיות עד מארס 1976.

10,000 התיקים — 4.6% מאוכלוסיית הנישומים — שנועדו למדגם לשנת 1976, חושבו לפי מדד תפוקה של כ-60 תיקים למפקח. לפי נתונים, שרוכזו בנציבות על סמך דריחות ידניים של משרדי השומה עולה, שבשנת 1976 הוצאו שומות רק ב-1,795 תיקי מדגם, שהם 0.8% מאוכלוסיית הנישומים העצמאיים והחברות; מביניהם הוצאו שומות סופיות רק ב-878 תיקים.

נוכח התפוקה הנמוכה בשנת 1976, הוקטן מדד התפוקה, ותכנית העבודה לשנת 1977 נערכה לפי ממוצע של 28 תיקים למפקח, והגיעה ל-5,000 תיקי מדגם. קצב הטיפול בתיקי המדגם בשליש הראשון של שנת 1977 היה גדול יותר מאשר בשנת 1976, אבל עדיין היה קטן בהרבה מהמתוכנן: על פי נתוני הנציבות, כפי שנאספו ידנית ממשרדי השומה, נערכו שומות מדגמיות בתקופה שמאפריל ועד לסוף יולי ב-682 תיקים, מביניהם נערכו שומות סופיות ב-508 תיקים.

* ראה גם דריח שנתי 25, עמ' 180.

2. הנציבות לא נערכה לריכוז נתונים על ביצוע השומות, המדגמיות, כך שיאפשר לסכם את התפוקה הכוללת ולהשוות את התפוקה של משרדי השומה השונים. בהעדר נתונים כאלה לא ניתן היה לבנות מדדי תפוקה ממוצעת למפקח, כדי לתכנן ביתר דיוק את היקף המדגם. מן הנמנע גם היה להסתמך על דו"חות המחשב שהתייחסו לשומות בלבד, ולא למספר התיקים, אשר בהם נעשה טיפול מדגמי, בעוד שהתכנון נקבע לפי מספר התיקים.

משרד מבקר המדינה ריכוז נתונים, ממסמכי הנציבות, וחישוב על פיהם — ככל שניתן — את התפוקה הממוצעת של שומות מדגמיות למפקח בשנה, בפירוט לפי משרדי השומה. החישוב נערך על פי נתונים על כוח האדם, שהיה נפועל בחוליות המדגם במשך שנת 1976 ובמשך התקופה שמאפריל 1977 ועד לסוף יולי אותה שנה, ועל תיקי המדגם, שבהם נערכו שומות באותן תקופות. הועלה, שהתפוקה הממוצעת למפקח בשנה היתה 15 תיקים בשנת 1976 ו-18 תיקים בשנת 1977; מבין אלה נערכו שבע שומות סופיות בממוצע בשנת 1976 ו-12 בשנת 1977. התפוקה הממוצעת היתה שונה מאוד בין משרד שומה אחד למשנהו: היו משרדי שומה שתפוקתם היתה נמוכה ביותר, בממוצע ארבעה ותשעה תיקים כסדרם, למפקח בשנה; לעומת זאת הגיע משרד שומה אחד לשלושים תיקים למפקח בשנה בקירוב, מהם יותר מעשרים תיקים שכללו שומות סופיות.

תשואת השומה המדגמית

סכומי ההכנסה שנקבעו בשומות, שנערכו בעקבות בדיקת הדו"חות השנתיים, שהגישו הנישומים, היו גדולים. בדרך כלל מן הסכומים שעליהם הצהירו הנישומים באותם דו"חות. תוספת זו היא תשואת השומה. בשומה המדגמית סביר שהתשואה הממוצעת גבוהה במידה ניכרת מזו של השומות השיגוריות שנערכו לכל אוכלוסיית הנישומים לפני הריפורמה; הסיבה לכך היא שתיקי המדגם נבחרו בהתחשב בסיכויי הגבייה הצפויה בעקבות השומות, ולטיפול בהם הוקצו מיטב המפקחים, הללו נדרשו לערוך בדיקות מעמיקות.

הנציבות סיכמה נתונים של שומות סופיות שנערכו בתיקי מדגם, שלפיהם תוספת ההכנסה הממוצעת היתה 56.5% לעומת המוצהר. לא היו בנציבות נתונים על שיעור התוספת של אותם נישומים בשנה שקדמה לשנה שנישומה במדגם. על פי בדיקה שערך משרד מבקר המדינה ב-53 תיקים של נישומים עצמאיים, שלא ניהלו פנקסים לפני הריפורמה ושנכללו במדגם, התוספת הממוצעת בשומה האחרונה שנערכה לפני השומה המדגמית היתה 69.8%; לפי נתוני הנציבות, הגיעה התוספת בשומה המדגמית בקרב סוג זה של נישומים ל-101.4%. שיעור גבוה של תוספת בעקבות השומות שבמדגם אינו מצביע בהכרח על תוספת גדולה בסכומים מוחלטים, כיוון שמדובר בשומות שנערכו לחלק קטן מאוד מאוכלוסיית הנישומים.

ניהול תיקי המדגם במחשב

תיקי נישומים שעלו במדגם סומלו בסיומן מיוחד ברשומות המנהלות במחשב. כדי לעדכן את הרשומות נדרשו פקדי השומה לדווח, על גבי טופס מיוחד, על כל תוספת של תיק לרשימת המדגם או הוצאתו ממנה. בהודעת השומה לא היה סימול שיעיד על היותה שומה מדגמית וכל שומה שנעשתה בתיק, שנכלל ברשימת המדגם, הוגדרה כשומה מדגמית, בלא התייחסות לשיטת עריכתה. כך, למשל, נכללו בדיווחים על שומות מדגמיות גם שומות שנערכו בהתאם לדו"חות מתקנים*, בתיקים שנכללו במדגם, כל עוד לא הוצאו מרשימות המדגם.

פקידי השומה לא הקפידו לדווח למחשב, כאשר הוציאו תיקים מרשימות המדגם והיו מקרים שדיווחיהם לא נקלטו, כך שדיווחים שהונפקו באמצעות המחשב לגבי שומות מדגמיות כללו גם שומות רגילות: כך למשל, נערכו על פי נתוני המחשב שומות מדגמיות ב-1,595 תיקים, עד לסוף נובמבר 1976. המחלקה לתפעול ולפיקוח שומה שבנציבות בדקה 73 תיקים בשני משרדי שומה והעלתה שרק ב-12 תיקים מביניהם נעשו אמנם שומות בטיפול מעמיק, וביתר התיקים נערכו שומות רגילות.

בסוף מארס 1977 הורתה הנציבות לפקדי השומה לעדכן את הרשימות שבמחשב. הביקורת העלתה, שהעדכון לא היה מלא ולא בכל המקרים דווח על הוצאת תיקים מהמדגם. גם אחרי העדכון

* בעניין דו"חות מתקנים ראה דו"ח שנתי 27, עמ' 189.

הדיווחים הסטטיסטיים שנערכו בעזרת המחשב לא עלו בקנה אחד עם הדיווחים הידניים. לדוגמה: במשך 1976, נערכו על פי דיווח של המחשב 1,419 שומות בתיקי מדגם, ואילו על פי דיווח ידני, שרוכזו בנציבות, נערכו באותה שנה שומות ב-1,795 תיקים; לא ידוע כמה שומות נערכו בתיקים אלה, אבל כיוון שבחלקם, לפחות, נערכו יותר משומה אחת לתיק, הרי הפער בין הנתונים שמשני המקורות גדול עוד יותר. הפרש בכיוון הפוך התגלה בין דיווח שנעשה בעזרת המחשב, שלפיו בתקופה אפריל-אוגוסט 1977 נערכו 1,981 שומות מדגמיות לשנת המס 1974 ו-949 לשנת המס 1975, לבין נתונים, שהנציבות אספה ומיינה, על פי רשימות ידניות של משרדי השומה, ושלפיהם הוצאו בתקופה האמורה רק 552 שומות מדגמיות לשנת המס 1974, ו-880 שומות לשנת המס 1975.

כיוון שלא ניתן היה לקבל מהמחשב רשימות מלאות ומעודכנות של תיקי מדגם, שבהם עוד לא נערכו שומות, ניהלו פקידי השומה רישומים ידניים, תוך תיקון הרשימות שהונפקו על ידי המחשב. הנציבות אף היא לא יכלה להסתייע בשירותי המחשב לקבלת נתונים מהימנים על תפוקת העבודה בשומה המדגמית, וריכוז נתונים מדיווחים ידניים של פקידי השומה.

הוצאת תיקים מרשימות המדגם

הנציבות התירה לפקידי השומה להוציא תיקים מרשימות המדגם לפי שיקול דעתם, וקבעה הנחיות בתחום זה. אין בנציבות נתונים מרוכזים על מספר התיקים שהוצאו מרשימות המדגם. פקידי השומה נדרשו להעביר את הבקשות להוצאת תיקים מרשימות המדגם לאישורה של המחלקה לתפעול ולפיקוח שומה. הביקורת העלתה שהמחלקה לא בדקה את הבקשות שנתקבלו ואת הנמקותיהן.

הביקורת העלתה מקרים שבהם הוצאו מהרשימות תיקים, שלא היה מקום להוציאם: (א) הנציבות התירה להוציא מהמדגם תיק של נישום, שהגיש דו"ח מתקן ופקיד השומה החליט לקבלו — כלומר, שהוא ערך על פיו שומה*. בדיקה באחד המשרדים העלתה, שהוצאו מרשימת תיקי המדגם גם תיקים שהדו"חות המתקנים שלהם נדחו על ידי פקיד השומה. בשעתו נתקבלו רוב הדו"חות המתקנים, ואם פקיד השומה סירב או לקבל את הדו"ח המתקן, לא היה מקום לוותר על בדיקה מעמיקה; (ב) הנציבות החדיעה לפקידי השומה, שכדי לעודד ניהול פנקסים, היא החליטה לנפות מרשימות המדגם תיקי נישומים, שההוראות לניהול פנקסי חשבונות הוחלו עליהם. בראשונה באוקטובר 1975 והם אכן החלו לנהל פנקסים בתאריך כלשהו תוך שנת המס 1975; ניתן לגרוע תיק כזה לפי שיקול דעתו של פקיד השומה, לאחר בדיקה של רמת-ניהול וטיב הפנקסים. הביקורת העלתה, שבשלושת משרדי השומה שנבדקו הוצאו מהרשימות תיקים — בנימוק שהנישומים מנהלים פנקסים — מבלי שפקידי השומה בדקו את טיב הפנקסים ורמת ניהולם. באחד המשרדים הוצאו מהרשימה גם תיקים של נישומים, שהיו חייבים בניהול פנקסים עוד לפני שנת המס 1975 והם החלו לנהל אותם רק בשנת המס 1975, ושל נישומים שהחלו לנהל פנקסי חשבונות רק בשנת המס 1976. כן הוצאו מרשימת המדגם תיקים אישיים של מנהלי חברות, בנימוק שהחברה שאותה הם ניהלו לא נכללה במדגם. נוסף על כך הוצאו מהמדגם תיקים. עקב העברתם ממשרד שומה אחד לאחר. האפשרות, שלא לערוך בדיקה מעמיקה בתיקים שנכללו ברשימות המדגם מהווה, לדעת הביקורת, פתח לפגיעה בטוהר המידות, ולכן דרוש שגריעת תיקים מרשימות המדגם תיעשה תוך פיקוח הדוק ביותר.

הדרכת עובדים

המעבר לעריכת שומות מדגמיות, תוך בדיקה מעמיקה, דרש הקניית ידע מקצועי ואף שינוי בגישה שהייתה מקובלת בעבר, דהיינו ויתור על הנוהג של מיקוח ופשרות. הדרכה יסודית ושיטתית של צוותי השומה במדגם חיונית להבטחת איכות השומה המעמיקה, תוך שמירה על תפוקה סבירה.

הנציבות הכינה ביולי 1975 "תדריך למפקח — קריטריונים (סטאנדארדים) לטיפול בתיקי מדגם". לאחר מכן החליטה להקים ועדה פנימית להכנת קווי הנחייה לטיפול מעמיק. הוטל על הוועדה לקבוע אמות מידה ונהלי ביקורת מפורטים לבדיקת דו"חות הנישומים, ולרכוז בחוברת תדריך למפקחים. התדריך הופץ בסוף דצמבר 1975. בעקבות התנגדות ציבורית

* בפניין הוצאה מרשימות המדגם של תיקי נישומים, אשר הגישו דוחות מתקנים, ראה דו"ח שנתי 27, עמ' 193.

להיקף הדיווחים שנדרשו על פי התדריך, בעיקר בתחומי רמת המחיה והפרשי ההון של נישומים, החליטה הנציבות בתחילת ינואר 1976, לאסוף את החוברות שהופצו ולדון מחדש בנהלי הביקורת. החוברת המתוקנת הופצה רק בפברואר 1976.

עוד המליצה הוועדה להתחיל מיד בהדרכת עובדי השומה בנושא השומה המדגמית. מדו"חות הביצוע של תכנית העבודה לשנת 1976 של האגף עולה, שבאותה שנה לא נערך קורס בן 100 ימים בנושא השומה המדגמית, שתוכנן ל-40 מפקחים וקויים רק קורס אחד בנושא הנהלת חשבונות ל-34 מפקחים. בתקופה מארס-יולי 1976 נערכו השתלמויות בנות שבוע כל אחת בנושא השומה המדגמית ל-120 מפקחים בקירוב. במשך השנה עד יולי 1977 לא הייתה פעילות הדרכה בנושא זה ובאותה עת הוחל בסידרת השתלמויות בנות יומיים כל אחת למפקחים.

מקור חשוב ללימוד דרכי הבדיקה המעמיקה לצורך עריכת שומות מדגמיות. הוא הנסיון המצטבר תוך כדי עריכת שומות בשיטה זו, בהן הופעלו דרכי בדיקה שהוכיחו את יעילותן. לשם כך הורחה הנציבות לפקדי השומה במאי 1976, שיעבירו אליה תחשומות של המפקחים על שומות שנערכו, לעיון, מיון ולהפצה בין כל פקדי השומה. רק באוקטובר 1977 יצא לאור לקט ראשון, שכלל 10 תרשומות.

חוליות מדגם

על פי תכנית הנציבות משנת 1975 הייתה הנציבות אמורה לשנות את המבנה של מדורי השומה ולהקים מסגרות נפרדות, לפי שלוש רמות של טיפול: טיפול מעמיק; טיפול לחיסול פיגורים; ואישור דו"חות שמחוץ למדגם. באפריל 1976 הוחל בארגון מחדש של מדורי השומה שבמשרדי השומה, והוקמה חוליית מדגם בכל אחד מהם.

הנציבות הקצתה לחוליות המדגם עובדים שהיו, לדעת הנציבות, בעלי ידע מקצועי ויכולת לערוך בדיקות מעמיקות. משרד מבקר המדינה ריכו מדו"חות שונים של הנציבות, נתונים על כוח האדם המקצועי שהועסק בחוליות המדגם במועדים שונים: עם הקמתן באפריל 1976 הוצבו בהן 178 עובדי שומה (18 ממונים על חוליות, 20 רכזי צוותים ו-140 מפקחים). מאז חלה ירידה מתמדת במספרם, וביוני 1977 הן כללו 128 עובדים בלבד. באוגוסט 1977 חל שיפור מה, אך עדיין היו בחוליות רק 144 עובדי שומה, מהם 101 מפקחים. הסיבה העיקרית לתופעה זו הייתה נשירת העובדים מהאגף. היו גם עובדים שהועלו לתפקידים בכירים יותר או שהועברו לחוליות אחרות, כמה מהם עקב אי התאמה לתפקיד.

בחוליות המדגם הייתה גם תחלופה רבה. על פי רשימות שמיות של עובדי שומה בחוליות המדגם, למועדים שונים שייכו משרד מבקר המדינה, עולה שבמשך התקופה שמאז הקמת החוליות ועד לאוגוסט 1977 הוצבו לחוליות המדגם 82 עובדי שומה נוספים על אלה שברשימה המקורית, ובמשך תקופה זו נשרו מהן 116 איש. במקרים רבים התחלפו ממלאי תפקידים יותר מפעם אחת; הממונים על ארבע חוליות מדגם התחלפו פעמיים במשך השנה ורבע הראשונות לפעולתן. השפעה רבה נודעת לתחלופה גדולה על התפוקה, כיוון שקליטת עובדים חדשים דורשת את הדרכתם על ידי עובדים שנחלילה.

תכנון הביקורת בתיק מדגמי

התדריך למפקחים שעוסקים במדגם מציג מערכת מקיפה של בדיקות; על המפקח להחליט אילו הן הבדיקות הדרושות לכל תיק, כדי שתיערך ביקורת יסודית ומתאמת למקרה הספציפי. יש, אפוא, חשיבות לתכנון מוקדם של עבודת השומה, בהתחשב בנתונים המיוחדים לתיק הנבדק. תכנית הביקורת צריכה להיות גמישה, כך שאפשר יהיה להרחיבה או לצמצמה בהתאם לממצאים המתגלים במהלך הביקורת, ולמקד את הבדיקה בנקודות התורפה, בלא השקעת עבודה בבירורים, אשר הסבירות להשגת תוצאות מהם קטנה. מן הראוי להכין את התכנית בכתב, כדי לאפשר פיקוח על ביצועה. רק בשלושה מבין 80 התיקים שאותם בדק משרד מבקר המדינה נערכה תכנית ביקורת בכתב. גם המחלקה לתיפעול ולפיקוח שומה מצאה, שלא נערכה תכנית ביקורת ב-73% מתיקי המדגם, שבהם היה מקום לערוך תכנית כזאת.

בנובמבר 1977 הודיעה הנציבות למשרדי השומה, שמתפקידו של רכז החוליה לקבוע את רמת הטיפול בתיק ואת תכנית הביקורת; שינויים בתכנית טעונים אף הם אישורו של הרכז.

בדיקת פנקסי חשבונות

חובת ניהול פנקסי חשבונות הוחלה בשנת המס 1975 ו-1976 על רוב ציבור הנישומים העצמאיים. בדו"ח השנתי 27 (עמ' 181) עמד מבקר המדינה על כך, שעוד לא הוחל בבדיקה שיטתית של איכות הפנקסים (ראה ממצאי מעקב בדו"ח זה). אחד התנאים החשובים, שעליהם יש לתת את הדעת בבדיקה המעמיקה של תיקי מדרגם הוא האיכות של פנקסי החשבונות מבחינת רמת הניהול הנדרשת וטיב הרישומים, הפירוט הנדרש, בהתאם לסוג העסק והיקפו, מיון ההוצאות והאסמכתאות לרישומים.

היו מקרים, שנישומים אשר החלו לנהל פנקסי חשבונות בשנת המס 1975 או 1976, נישומו במדרג, מבלי שהבדיקות של דו"חותיהם התייחסו לאיכות הניהול והרישומים. לדוגמה: בעל חנות החל לנהל פנקסי חשבונות באוקטובר 1975. פקיד השומה ערך לו שומה לשנת המס 1975 בהתאם לדו"ח שהגיש הנישום, כאילו שהנישום ניהל פנקסים קבילים, מבלי שפקיד השומה בדק אותם. הביקורת העלתה, שהחשבונות נהלו לפי תוספת י"ג של ההוראות, בדבר ניהול פנקסי חשבונות, (כלומר, התוספת הכללית, המיועדת לעוסקים אחרים) אף כי לפי היקף מחזורי, היה על הנישום לנהלם לפי תוספת ג' (המיועדת לקמעונאים, בעלי מחזור גדול), המחייבת פירוטים רבים יותר.

היו מקרים שנפסלו הפנקסים, בבדיקה שנערכה בשנת 1976, ופקידי השומה הסיקו מכך מסקנות לגבי השומות לשנות המס שבמדרג, שקדמו לאותה שנה, מבלי להבטיח שתהיה התייחסות לפסילה זו כאשר יגיש הנישום דו"ח על הכנסתו באותה שנה עצמה; הדבר צריך היה להיעשות כדי למנוע עריכת שומה לפי הדו"ח, על סכום הכנסה, המחושב לפי פנקסים שנמצאו פסולים. הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, שבעתיד היא תנהיג נוהל מתאים.

ביקור במקום העסק וספירת מלאי

אחת הבדיקות החשובות לבדיקת התוצאות העיסקיות של עסק ולאימות הצהרת הון הוא ביקור במקום העסק וספירת מלאי.

המחלקה לתפעול ולפיקוח שומה מצאה, כי ב-71 מבין 326 תיקי מדרג שבדקה לא נערך ביקור בעסק, אם כי היה מקום לערוך ביקור כזה. בבדיקה שערך משרד מבקר המדינה ב-80 תיקים העלתה, כי 12 מהם התייחסו לענפים, שבהם המלאי מהווה מרכיב חשוב בקביעת ההכנסה ומן הראוי היה לערוך ספירת מלאי בעסק, אולם רק בשניים מהם נערכה ספירת מלאי ואף זאת באופן חלקי. במקרה אחד, בחנות לחכשיטים, נערכה ספירת מלאי של פריט אחד בלבד ונתגלה בו חוסר, אך המפקח לא הרחיב את הספירה על פריטים נוספים. לפי תרשומת שבתיק, העובדים בעסק הודיעו, שהיקף המכירות למעשה גדול מהרשום בפנקסי החשבונות. פקיד השומה הסתפק בתוספת הכנסה בסך 40,000 ל"י, שאותה חישב לגבי אותו פריט.

בדיקה של חשבונות בנק וניתוחם

1. בדיקה חשובה בביקורת מעמיקה היא ניתוח חשבונות הבנק של הנישום. על ידי בדיקה כזו ניתן לגלות אי התאמות בפנקסי החשבונות, לברר את היקף הפעילות העסקית, ולעמוד על קיומם של חשבונות נוספים וכספות. בתיקים שבדק משרד מבקר המדינה בשניים משלושת משרדי השומה, נמצא כי פקירי השומה, כמעט שלא ערכו בדיקות כאלה. לדוגמה: לא נעשה ניתוח של חשבון פקדונות והוצאות של לקוחות, שאותו החזיק עורך דין. לפי הצהרת הנישום הגיעה היתרה בחשבון זה ל-60 ל"י בלבד, בעוד שניתן היה לראות מפירוטים שהמצאי הנישום מפנקסי החשבונות שלו, כי היתרה הגיעה למעשה ל-90,000 ל"י; מן ההפרש ניתן היה לעמוד על קיומה של הכנסה, שהנישום לא הצהיר עליה.

2. בתדריך לביקורת מעמיקה נאמר, שבמקרים של חשד שלפיו הנישום לא הצהיר על חשבונות בנק שיש לו, יכול פקיד השומה, לפי שיקול דעתו, לבקש מידע כזה מהבנקים, על פי הסכם עם איגוד הבנקים. בבדיקת הבקשות למידע על חשבונות בנק שביקשו 10 משרדי השומה באזור תל-אביב והמרכז, אשר בהם מנוהלים כ-70% מהתיקים שנישומם במדרג, הועלה שבתקופה יולי 1976 – נובמבר 1977 הוגשו 88 בקשות כאלה לגבי נישומים במדרג; מהן – 64 בקשות על ידי משרד שומה אחד ואילו תשעת המשרדים האחרים הגישו בקשות בודדות בלבד.

לדעת הביקורת, היה מקום לבקש מידע כזה לגבי כמה מהנישומים, שתיקיהם נבדקו במהלך הביקורת. לדוגמה: בעל נקניקיה ומסעדה הצהיר בטופס המיועד לכך, שאין לו חשבונות בנק, אולם בבדיקת תיקו נמצא מידע שהצניע על קיומם של חשבונות כאלה. במקרה אחר הצהיר בעל בית מרקחת, שלא היו לו חשבונות בנק פרטיים, בעוד שלפי הצהרת ההון שלו היו לו מטבע זר וניירות ערך שהופקדו בכמה חשבונות.

הצהרות הון

1. הצהרות הון נועדו לשמש לפקיד השומה כלי עזר לבדיקת הסבירות של ההכנסות המוצהרות בדו"חות השנתיים. השוואה של הצהרת ההון אל הצהרת הון קודמת מראה את הגידול בהונן של הנישום. הסכומים של גידול ההון ושל ההוצאות שהוציא הנישום בתקופה שבין שתי הצהרות ההון למחיה, לתשלומי מס, למתנות, לתרומות ולכל מטרה אחרת, צריכות להתאים לסך כל ההכנסות שהצהיר עליהן בדו"חות השנתיים. כאשר סכומי השימוש בכסף גדולים מסכומי ההכנסות שהוצהרו, ואין הנישום יכול להסביר את מקורותיהם, ניתן לראות בהפרש זה הכנסה נוספת החייבת במס. דרך זו של חישוב ההכנסה נוחה יחסית, ופקידי השומה העדיפו להשתמש בה, ובמיוחד בעריכת שומות של נישומים, שלא ניהלו פנקסי חשבונות. על פי נתוני הנציבות הם חישוב את ההכנסות עליפי הפרשי הון, ב־197 מבין 620 שומות מדגמיות לשנת המס 1974 ו־1975.

לדעת הביקורת רצוי לבסס את השומה בעיקר על בדיקה יסודית של התוצאות העיסקיות ולא להסתמך יתר על המידה על השוואות של הצהרות הון לקביעת ההכנסה; השוואה כזו נועדה בעיקר לשמש כאמצעי עזר לאימות ההכנסה יותר מאשר להישובה.

2. בביקורת הועלו שני מקרים של טעויות בהשוואות של הצהרות הון אשר הביאו לקביעת הכנסות קטנות מאלה שעליהן הצביעו הנתונים. במקרה אחד קבע פקיד השומה, שנוסף להון שעליי הצהיר הנישום ליום 31.3.1976 היו לו ולילדיו נכסים בסכום של 80,000 ל"י. פקיד השומה חישב את גידול ההון במשך שנות המס 1973–1975 בסך של 30,000 ל"י בלבד, בהתחשב בטענת הנישום, שנכסים בסכום של 50,000 ל"י נרכשו עוד לפני 31.3.1973. הביקורת העלתה שהשומות לשנות המס שלפני 1973 נקבעו גם הן על פי הפרשי הון, מבלי שפקיד השומה הביא בחשבון את חוספת הנכסים בסך של 50,000 ל"י.

במקרה שני ביסס פקיד השומה את השומות לשנות המס 1973 ו־1974 של נישומה על הפרשי הון, והביא בחשבון, שהיא שילמה לבעלה לשעבר באותה תקופה 60,000 ל"י; פקיד השומה לא אימת נתון זה בתיקו של הבעל; הביקורת העלתה שהבעל הצהיר – והוכיח במסמכים – שקיבל מאשתו לשעבר, באותה תקופה סכום של 130,000 ל"י. הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, בינואר 1977, שהיא חידשה את הטיפול בתיק.

קביעת הוצאות מחיה

1. מרבית הנתונים בהצהרת ההון ניתנים לאימות על ידי מסמכים, על פי דרישה של פקיד השומה; לא כן הדבר לגבי הוצאות מחיה, שניתן לחשבן על פי הערכה בלבד. המחלקה הכלכלית של הנציבות ערכה לוחות עזר לחישוב הוצאות המחיה בשתי שיטות: לפי גודל המשפחה ולפי הכנסתה הפנויה. הלוחות מבוססים על נתוני סקר הוצאות המשפחה של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה משנת 1968, המעודכנים על פי השינויים בהכנסה הלאומית לנפש והצריכה הפרטית. הלוחות לשנות המס 1971–1973 הופצו בין משרדי השומה בדצמבר 1974, ולשנת המס 1974 – באוגוסט 1976. עד למועד סיום הביקורת אל הופצו לוחות לשנת המס 1975. העיכוב בהפצת לוחות אלה גרם לכך, שבעת עריכת השומות המדגמיות, לא עמדו לרשות פקדי השומה נתונים מעודכנים בדבר גובה סביר של הוצאות המחיה.

בלוח, שערכה המחלקה הכלכלית, לחישוב הוצאות המחיה לפי ההכנסה הפנויה לנישום, נקבעו סכומים מירביים של הוצאות מחיה לכל הנישומים שהכנסתם הפנויה הייתה גדולה מ־27,600 ל"י בשנת המס 1971, מ־33,600 ל"י בשנת המס 1972, מ־42,100 ל"י בשנת המס 1973 ומ־55,900 ל"י בשנת המס 1974. המחלקה הכלכלית לא חישה את הוצאות המחיה הסבירות במקרים שבהם ההכנסה הפנויה הייתה גדולה בהרבה מסכומים אלה.

הלוחות לחישוב הוצאות המחיה לפי גודל המשפחה משקפים נתונים סטטיסטיים ממוצעים של ההוצאות למחיה של כלל האוכלוסיה העירונית. כיוון שהמדגם כלל בעיקר נישומים בעלי הכנסה הגבוהה מן הממוצע, הרי שהוצאות המחיה הממוצעת שלהם הן גדולות מנתוני הלוחות או, לפחות אינן קטנות מהן. הביקורת העלתה שבמקרים רבים חישובו פקידי השומה לצורך שומות מדגמיות הוצאות מחיה בסכומים קטנים מאלה שבלוחות הסטטיסטיים. בבדיקת שומות מדגמיות שנערכו ל-34 נישומים העלתה הביקורת כי ל-27 מהם חושבו הוצאות המחיה לשנת 1974 בסכומים קטנים מאלה שנקבעו בלוחות של הוצאות מחיה לפי מספר הנפשות במשפחה; ההפרש הממוצע היה 11,200 ל"י לנישום. בשני מקרים התאימו הסכומים שנקבעו לנתוני הלוחות; הוצאות מחיה של חמישה נישומים חושבו בסכומים גדולים יותר מאשר בלוחות, בממוצע ב-8,700 ל"י לכל נישום.

2. הלוחות של הוצאות המחיה שערכה המחלקה הכלכלית, אינם כוללים הפרשות לחסכון, לקופת גמל, לביטוח חיים ולמתנות; הוצאות אלה — במידה והיו — יש להביא בחשבון, נוסף על הוצאות המחיה, בעת חישוב הפרשי ההון. בבדיקה שערך משרד מבקר המדינה נמצאו מקרים, שבהם פקידי השומה חישוב את הפרשי ההון מבלי להביא בחשבון הפרשות ותשלומים כאלה, גם כאשר הנתונים היו בתיק, למשל, בצורת דרישה לזיכוי ממס בדו"ח השנתי של הנישום.

3. ככלי עזר לקביעת הוצאות המחיה של נישומים בשומה המדגמית הנהיגה הנציבות טופס לפירוט הוצאות מסוימות, ביניהן נסיעות לחוץ לארץ, רכישת רכב ורכישת חפצי בית בני קיימא בסכומים שמעל 10,000 ל"י לכל פריט. הביקורת העלתה שמבין 18 נישומים, אשר היו חייבים בעבר בניהול פנקסי חשבונות, ולא ניהלו אותם, אשר להם נערכו שומות במדגם לכמה שנים על הכנסה ממוצעת בסך 157 אלף ל"י לשנה, רק אחד הצהיר על רכישת חפצים בני קיימא (בהיקף של 35,000 ל"י) ועוד אחד — על תוספות ושינויים במבנה (בסך 30,000 ל"י). סביר להניח שטופס ובו דרישה לפירוט הרכישות האופייניות במקום דיווח בצורה כוללת על רכישות, יביא לקבלת חשבוני מלאות יותר אשר יאפשרו קביעת הוצאות מחיה ברמה סבירה יותר. הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, בינואר 1978, שהיא תתקן את הטופס.

תיקים קשורים

יש אשר הכנסותיו של נישום אחד קשורות בהכנסותיהם של נישום או נישומים אחרים, ולקביעת מלוא הכנסתו מן הצורך לבדוק את תיקו יחד עם התיקים האחרים הקשורים בו. נישומים כאלה הם בדרך כלל מנהלים ובעלי מניות, הקשורים לחברות מעטים, וכן שותפים*. בדיקה שערכה המחלקה לתיפעול ולפיקוח שומה ב-493 תיקי מדגם, העלתה שקשורים באותם תיקים 165 תיקים אחרים. משרד מבקר המדינה העלה מקרים שבהם פקיד השומה לא הוסיף למדגם תיקים קשורים, ואף לא עיין בהם, הגם שבדיקתם הייתה עשויה לתרום באופן משמעותי לשומה. כך, למשל, נערכו במסגרת המדגם, שומות לשני שותפים שרברבים, בסכומי הכנסה קטנים מהסכומים שעליהם נישום קדם לכן שותפם השלישי, על פי דו"ח מתקן שהגיש; השומות המדגמיות נערכו גם מבלי להביא בחשבון מידע הנמצא בתיקו של השותף השלישי על מחזור נוסף של העסק בהיקף של כ-84,000 ל"י.

במקרה אחר, נערכו שומות לחברה פרטית, העוסקת בעבודות עפר, ואמנם צורפו לבדיקה תיקיהם של שני בעלי המניות, אך לא צורף תיקה של חברה נוספת שבבעלותם הבלעדית והכנסתה מטרקטור המופעל על ידי החברה הראשונה; פקיד השומה אף לא עיין בתיקה של החברה השנייה, שבו היו נתונים המצביעים לכאורה, על כוונה להימנע ממס ועל אפשרות של עסקאות מלאכותיות. בעלי המניות, שהלוו לחברה כספים, נוסף להשקעתם במניות, לא קיבלו ממנה רווחים, אולם החברה זקפה משכורות מנהלים לזכות בני משפחה של בעלי המניות, בעת היותם חיילים בשירות חובה.

מיצוי הליכים

1. הנציבות הנחתה את פקידי השומה למצות את מלוא ההכנסות של הנישומים שבמדגם ולהימנע מלערוך את פשרות על שומות, כיוון שפשרה פוגעת בתפקידה של השומה המעמיקה. רק אם הדו"ח התבסס על פנקסי חשבונות והשומה נערכה תוך התאמות שוליות ובהפרש בלתי

* בעניין תיקי שותפים ראה בדו"ח שנתי 20, עמ' 138.

מהותי — רשאי פקיד השומה, לפי שיקול דעתו, לערוך שומה של פשרה. נוכח הנחיות אלה, היה מקום להניח, ששיעור השומות בהסכם המבוסס על פשרה, מבין השומות המדגמיות יהיה קטן. אין לנציבות מס הכנסה נתונים מדויקים על מספר השומות שנערכו בהסכם בתיקי מדגם. הביקורת העלתה כי 114 מבין 210 השומות הסופיות שנערכו בתיקי מדגם שאותם בדק משרד מבקר המדינה, נערכו בהסכם. נמצאו מקרים בהם נעשו פשרות משמעותיות בשומה. במקרה אחד הסכים פקיד השומה לוותר על בדיקה מעמיקה בדו"חות של שני שותפים בעלי מסגריה לייצור ולהרכבה של תריסים, בתנאי שיסלקו מיד את חובותיהם למס הכנסה; פקיד השומה גם נתן לנישומים אלה המלצות להלוואות בנקאיות בסך 650,000 ל"י, ולאחר שהם הסדירו את החובות, ערך להם שומות לשנות המס 1974 ו-1975, בהן קבע את ההכנסות על פי הפרשי הון כפי שנבעו מהצהרותיהם, מבלי שאימת אותן. במקרה אחר נעשתה פשרה בדרך של הקלה בשיעורי המס: שני שותפים בבית מרקחת היו חייבים בניהול פנקסי חשבונות עוד לפני הרייפורמה, אבל הם החלו לנהלם רק בינואר 1976, וגם לאחר מכן קבע פקיד השומה, שהפנקסים לא היו קבילים; על אף זאת חושב המס על רוב הכנסותיהם בשנת המס 1975 בשיעור מופחת ב-10%, לו זכאי רק מי שניהל פנקסי חשבונות קבילים.

2. סנקציה אורחית, שקבעה הפקודה כלפי נישומים שלא הצהירו על מלוא הכנסותיהם היא הטלת קנס גרעון, בנסיבות הקבועות, בפקודה. ההפרש בין המס שהנישום חייב בו על פי השומה לבין המס בו הוא חייב על פי הצהרתו מוגדר כגרעון. כאשר הגרעון גדול מ-25% מן המס והנישום לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהוא התרשל בעריכת הדו"ח, הוא חייב בקנס גרעון. שיעור הקנס הוא 10% מסכום הגרעון. כאשר לאותו נישום נקבע כבר קנס על גרעון תוך שלוש השנים הקודמות, השיעור הוא 15%; ובפעם השלישית, תוך חמש שנים — 25%.

בבדיקת 80 התיקים שנישומו במסגרת המדגם, נמצאו 23, שבהם נערכו שומות בסכומי הכנסה, שעלו במידה ניכרת על אלה שעליהם הצהירו הנישומים, מבלי שפקידי השומה הטילו קנס גרעון ומבלי שנוכחו לדעת, שהנישומים לא התרשלו בהצהרות על ההכנסה; בשני תיקים נוספים הטילו קנס גרעון בשיעור קטן מן המתחייב על פי החוק; 13 מבין הנישומים היו חייבים גם בעבר בניהול פנקסי חשבונות ולא עשו כן ולחמישה מביניהם נעשה הוויתור על קנס הגרעון כחלק מפשרה, שעל פיה נערכה השומה.

3. מיצוי הליכים אורחיים ופלייליים כלפי נישומים, שבבדיקה נמצא שלא הצהירו על מלוא הכנסותיהם, הוא אחד היסודות החשובים שבשיטה המדגמית, כיוון שזו נועדה להרתיע מהעלמת הכנסות את כלל הנישומים, שהכנסותיהם נישומות כמות שהוצהרו בדו"חותיהם. ההפרשים הניכרים בין ההכנסות שנישומו במדגם לבין ההכנסות שהוצהרו על ידי אותם נישומים, נבעו במקרים רבים מגילוי הכנסות או הון שהועלמו לכאורה. מימוש עקרון ההרתעה צריך היה להתבטא בהעברת תיקים כאלה לחקירות ולהגשת תביעות פליליות. לפי נתונים של הנציבות, העבירו פקידי השומה למחלקת החקירות, לחקירה ולהגשת תביעה בשל העלמה, 39 תיקי מדגם במשך שנת 1976. לדברי הנציבות היה צורך לקבוע את מספר התיקים המועברים למחלקת החקירות, בהתאם ליכולת הטיפול בבתי המשפט ובפרקליטות המחוז.

*

תפקיד מרכזי נועד לבדיקה המעמיקה בתיקי המדגם במסגרת הריפורמה. האפשרות, שתיוקו של נישום ייכלל במדגם, והדו"ח על הכנסותיו ייבדק באופן מעמיק, באה להרתיע נישומים מפני הגשת דו"חות בלתי נכונים על הכנסותיהם. המעבר לשיטה זו הוא שינוי מרחיק לכת, שחייב היערכות ארגונית וקביעת שיטות עבודה חדשות. שלטונות המס נדרשו להתמודד עם בעיות אלה תוך קשיים ניכרים בתחום כוח אדם ויחסי עבודה. אך קשיים אלה יכולים להסביר רק בחלקם את הליקויים שהועלו בביקורת. תנאי להצלחה של הפעלת השיטה היה, שהמדגם יהיה מייצג בהיקפו ובהרכבו, ושהבדיקות ייעשו ברמה מקצועית גבוהה, ביסודיות וללא פשרות.

הממצאים מראים שההיערכות של הנציבות ושל משרדי השומה היתה איטית; קצב הטיפול בתיקי המדגם לא השביע רצון ופיגר במידה רבה מאד אחר המצופה. עוד לא גובשו דפוסי עבודה יעילים ויש צורך לשפר באופן משמעותי את טיב השומה. אחד ההיבטים המרכזיים בשיטה

המדגמית היא ההרתעה — היינו מיצוי כל ההליכים החוקיים במקרה שהנישום לא כלל בדו"ח את כל הכנסותיו, מהממצאים עולה, שהדרך בה הלכו פקידי השומה במקרים רבים, אין בה כדי להרתיע.

כוח אדם באגף מס הכנסה

אגף מס הכנסה ומס רכוש הוא הגדול מבין אגפי משרד האוצר, ומועסקים בו כמחצית מכלל העובדים של משרד זה. לפי נתונים של נציבות מס הכנסה ומס רכוש הגיע המספר הכולל של העובדים באגף, בספטמבר 1977, ל-3,239. רבים מתפקידי האגף, במיוחד עבודת השומה, דורשים כוח אדם מיומן, וזה שנים קיים פער ניכר בין צורכי האגף בתחום זה לבין מספר העובדים העומדים לרשותו. הקשיים בנושא זה היו גם בין הגורמים להחלטה בדבר הפעלתה של שיטת השומה המדגמית (ראה לעיל בפרק על שומה מדגמית בעמ' 141). הריפורמה במס הכנסה, שעל פיה הוטלה חובה כללית של ניתוח חשבונות, הגבירה את הביקוש במשק לעובדים בעלי ידע בחשבוניות ובמסים, מה שהגדיל עוד יותר נשיבתם של עובדים בעלי כישורים אלה ממסגרת האוצר ומאגף זה בפרט, ואף הקשה על גיוס עובדים מתאימים חדשים לתחום זה.

בתודשים אפריל-אוקטובר 1977 ערך משרד, מבקר המדינה בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ביקורת על כמה נושאים בתחום כוח אדם של האגף; בין הנושאים שנבדקו: מצבת העובדים, פרישת עובדים, ופעולות הרכבה.

מצבת העובדים

מספר המשרות שבאגף, כפי שצינו בתקנות התקציב לשנת הכספים 1977 היה 3,587; בספטמבר 1977 הועסקו 3,239 עובדים, מהם 2,709 היו עובדים קבועים, והיתר עובדים ארעיים.

עד לנובמבר 1977 לא היו בנציבות נתונים מפורטים ומעודכנים על התפלגות עובדי אגף מס הכנסה ומס רכוש לפי תפקידיהם.

בנובמבר 1977 ריכזו מדור העובדים של הנציבות, על פי דו"חות שקיבל ממשרדי השומה, נתונים של התקן ואישו בתחום תפעול מס הכנסה במשרדי השומה, לפי תפקידים. להלן טבלה, ובה נתונים על העובדים הקבועים:

תחום העבודה	תקן	משרות מאוישות בעובדים קבועים
מינהל	457	366.5
שומה	1,315	986
גבייה	538	442
כוח אדם לחלוקה	102	—
חקירות	108.5	75.5
ס"ח	2,520.5	1,870

הטבלה מראה, שכרבע מהמשרות שבתקן של 23 משרדי השומה לא אוישו בעובדים קבועים; אם יובא בחשבון, שבתקופה הנדונה הועסקו במשרדים אלה 395 עובדים ארעיים, מגיע הפער בין המצבה לבין התקן רק ל-10%, אך לעובדים אלה חסרה במקרים רבים המיומנות הדרושה ונוסף על כך תחלופת העובדים הארעיים הייתה גבוהה.

בתקן של 1,315 עובדים בתחום השומה כלולות 746 משרות של עובדים מקצועיים — רכזי חליות ומפקחים — וכן 569 משרות מינהליות. להלן נתונים על מצבת העובדים המקצועיים בתחום השומה:

משרות מאוישות בעובדים קבועים	חקן	מפקיד
130	150	רכזי חוליות
19	24	מפקחים ראשיים
391	545	מפקחים
21	27	עוזרים למפקחים
561	746	סה

הטבלה מראה, שכרבע מהמשרות של עובדי שומה מקצועיים במשרדי המס לא אוישו בעובדים קבועים. התקן שבטבלה נקבע עוד לפני הפעלת הריפורמה. באוגוסט 1976 ערכה המחלקה לפיקוח ולתכנון שומה שבנציבות אומדן של מספר המפקחים, שיהיה דרוש במסגרת הריפורמה, לפי מדדי תפוקה משוערים; המדדים ששימושו נסים לחישוב עוד לא עמדו במבחן המציאות; לפי האומדן הגיע החוסר במפקחים ל-300 עד 350 עובדים.

פרישת עובדים

בשנים 1973-1977 הייתה עלייה ניכרת במספר העובדים, שפרשו מהשירות באגף. להלן נתונים על פרישת עובדים והסיבות לכך כפי שריכוזה היחידה לארגון ותכנון של הנציבות:

הסיבה	1977 (1)	1976	1975	1974
פיטורין	17	17	9	7
התפטרות	156	114	70	38
פרישה לגמלאות	126	82	76	70
סיבות אחרות	50	27	24	15
סה	349	240	179	130
התפתחות הפרישה באחוזים על בסיס שנת 1974	268.4	184.6	137.7	100.0

(1) ארבעה חודשים.

הטבלה משקפת את הגידול בפרישת העובדים בתקופה הנדונה: בארבעה החודשים הראשונים של שנת הכספים 1977 פרשו מהאגף יותר עובדים מאשר בשנים 1974 ו-1975 גם יחד, הסיבה העיקרית לכך היא התפטרות, ובארבעת החודשים האחרים פרשו מסיבה זו יותר מפי ארבעה עובדים מאשר בשנת 1974 כולה. כמה מהפורשים לגמלאות פרשו מרצונם, לפני שהגיעו לגיל פרישה, וגם בין העובדים שלכאורה פוטרו היו חלק, שלמעשה התפטרו (ראה להלן).

בנציבות לא היו נתונים על התפלגות הפורשים לפי תפקידיהם. נתונים, שריכו משרד מבקר המדינה מרשימות מפקחים ורכזים, שפרשו בשנים 1974 עד 1976 מראים, שמספר הפורשים עלה מ-25 ב-1974 ל-138 ב-1976. השוואת נתונים אלה אל הנתונים על כלל הפרישה באגף מלמדת, שב-1974 היה חלקם של עובדי שומה מקצועיים פחות מחמישית מכלל הפורשים, בעוד שחלקם ב-1976 הגיע ל-57%.

הסדר לפרישה מוקדמת

רבים מהעובדים שפרשו במשך שנת 1977 ניצלו הסדר לפרישה מוקדמת שנערך עם עובדי האגף בעקבות הסכם דומה עם עובדי אגף המכס והבלו. על פי הסכמה עם ועד עובדי אגף מס הכנסה ומס רכוש מינה סגן המנהל הכללי של האוצר, ביוני 1976, ועדה לטיפול בפרישת עובדים מאגף מס הכנסה ומס רכוש. ריכוז את הוועדה נציג משרד האוצר, והשתתפו בה סגן נציב מס הכנסה למינהל, העוזר לממונה על ענייני עובדים שבנציבות שירות המדינה ויושב ראש ועד העובדים

של האגף. הוועדה הוקמה בעיקר כדי לסייע לאגף להפסיק שירותם של עובדים בלתי יעילים ועובדים שלא ניתן היה לשלבם במסגרתו בגלל הריפורמה. עם זאת נאמר בהגדרת תפקידיה של הוועדה, שעליה למצוא פתרונות לסיום שירותם של עובדים, שיביעו רצונם לפרוש. בקשות לפרישה מוקדמת לא הגישו אך ורק עובדים, שלא יכלו להסתגל לשינויים, אלא גם עובדים יעילים רבים, ביניהם עובדים שקורמו לתפקידים מרכזיים באגף; עובדים אלה ראו בהסדר האמור הזדמנות לפרוש משירות המדינה ולעבור לשוק הפרטי, תוך קבלת תנאי פרישה מועדפים. תוקף ההסדר נקבע לשנה אחת ובמשך אותה שנה הוגשו לוועדה 226 בקשות לפרישה. הוועדה לא גיבשה לעצמה קריטריונים ברורים לאישור או לדחייה של בקשות. אין במסמכים הנמקת מפורטות לדחייה ולאישור של בקשה. עד לסוף ספטמבר 1977 דנה הוועדה ב-167 בקשות: היא המליצה בפני נציבות שירות המדינה על פרישתם של 151 עובדים ודחתה את בקשותיהם של 65 מבין ההמלצות היו לפרישה מוקדמת לגמלאות ו-86 למתן פיצויים. בדרך כלל המליצה הוועדה על פרישה לגמלאות לעובדים שמעל גיל 50 שנים ועד גיל זה היא המליצה על מתן פיצויי פיטורין*. מבין העובדים, שהוועדה המליצה על פרישתם, היו 80 עובדי שומה מהם 2 סגנים של פקיד שומה, 22 רכזי חוליות ו-56 מפקחים, נוסף על אלה המליצה הוועדה על פרישתם של 4 גוברים ראשיים ושני עובדים בכירים בנציבות.

העובדים נימקו את הבקשות לפרישה מוקדמת, ברוב המקרים, בהקפאת שכר, שלדעתם אינו הולם את המאמץ והמתח בעבודה; היו גם נימוקים של מצב בריאות ירוד. בהמלצותיהם של פקידי השומה לבקשות אלה הובלטו, בדרך כלל, תכונותיהם החיוביות של העובדים; לעומת זאת, הנימוק, שהובא בהמלצותיה של הוועדה לנציבות שירות המדינה, היה, שהעובד אינו משתלב בעבודת האגף עקב הפעלת הריפורמה.

כיוון שעל פי הוראות התקשיר עובד, שפוטר לאחר עשר שנות שירות, כשהוא בגיל 40 או יותר, זכאי לקצבת פרישה, ואילו עובד המתפטר ביזמתו זכאי לקצבת פרישה לכל המוקדם בגיל 55, הופסקה עבודתם של עובדים, שביקשו פרישה מוקדמת לפני הגיעם לגיל 55, בדרך של פיטורים משירות המדינה.

הדרכה

1. האגף מקיים פעולות הדרכה משלושה סוגים עיקריים: (א) קורסים מרוכזים בתנאי פנימייה לבעלי תפקידים מקצועיים; העיקריים שבקורסים אלה מיועדים להכשרת מפקחי מס הכנסה. (ב) השתלמויות להתמחות ולקידום בתפקידים שונים; גם הם מתקיימים בדרך כלל בתנאי פנימייה. (ג) ימי עיון וכנסים מקצועיים.

מחלקת ההדרכה שבמשרד האוצר, בשיתוף עם מדור העובדים שבנציבות אחראית לביצוע הקורסים וההשתלמויות.

קורס למפקחי מס הכנסה נמשך בדרך כלל כ-100 ימים. כמה מהמועמדים, בעיקר עולים חדשים, מתקבלים לפני הקורס למספר חדשים של עבודה מעשית, שנועדה להכרת משרד המס והליכי העבודה. מסיימי הקורס מועסקים במשרדי השומה כמתמחים במשך כארבעה חודשים, ואחרי ההתמחות הם משוברים בתפקידי מפקחים לתקופת נסיון של כחודשיים וחצי עד למינוים.

היחידה לארגון ותכנון שבמשרד האוצר, ערכה בשנת 1976 תרשים של תהליך הקליטה של עולים חדשים, המועמדים לתפקידי מפקחים. פרק הזמן שמאז קבלת השאלונים האישיים מלשכות התעסוקה וממרכזי הקליטה ועד לשיבוץ הסופי בתפקיד נמשך כשנה וחצי. לגבי מועמדים, שאינם עולים חדשים, נמשך התהליך כשנה. תקופת הזמן הכרוכה בהכשרת מועמדים לתפקידי מפקחים מכבידה על איוש משרות אלה ודורשת תכנון כוח-האדם בתחום זה לטווח ארוך.

2. בשנים 1975 ו-1976 נוצל רק חלק מתקציב פעולות ההדרכה, שעמד לרשות הנציבות: בשנת 1975 נוצל סכום של כ-1.6 מיליון ל"י מתוך הקצבה של 2.4 מיליון ל"י, ואילו בשנת 1976 — 1.7 מיליון ל"י מתוך הקצבה של כ-3 מיליון ל"י.

על פי תכניות העבודה של האגף לשנת הכספים 1976 נועדו פעולות ההדרכה השונות להקיף יותר מ-1,000 עובדים; מד"ח הביצוע של התכנית מתברר, שלמעשה הקיפו הפעולות פחות מ-400 עובדים. כמה מהקורסים וההשתלמויות, שתוכננו לאותה שנה, לא בוצעו, ביניהם כאלה שתוכננו

* בדבר פיצוי פיטורין לעובדי מדינה ראה בד"ח זה, עמ' 200.

עוד לשנת הכספים 1975. בכמה קורסים והשתלמויות שקוימו היה מספר המשתתפים קטן מהמתוכנן. (בדבר פעולות הדרכה בנושא שומה מדגמית, ראה פרק על נושא זה עמ' 145). בתכנית העבודה של הנציבות לשנת 1977 תוכננו ארבעה קורסים בסך הכל ל-180 מועמדים לתפקידי מפקח וכן קורס מפקחים מקוצר בן 36 ימים למפקחים מהאגף, שנועד להקיף 200 עובדים. עד לנובמבר 1977 התחיל רק קורס מפקחים אחד, בהשתתפות 23 עובדים. על אף פרסומים חוזרים ונשנים של מכרזים למועמדים, לא נמצאו מועמדים מתאימים לקורסים במספר המתוכנן. לדברי הנציבות, נבע צימצום פעולות ההדרכה בעיקר מכך, שלא היו מועמדים במספר מספיק ושבלגלל לחץ עבודה לא ניתן היה לשחרר עובדים, כדי שיקחו חלק בפעולות הדרכה. הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, שהאגף התחיל בתהליך גיוס רב היקף, תוך פעולות הסברה נרחבות. בדצמבר 1977 פורסם מכרז פומבי למועמדים למפקחי מס הכנסה, ויש סימנים ראשונים להיענות מוגברת. בינואר 1978 נפתח קורס למפקחים, בו משתתפים 75 מועמדים.

עתודה של סטודנטים לחשבונאות

בשנת 1976 יזם משרד האוצר פעולה, שנועדה ליצור עתודה של עובדי מסים מקרב סטודנטים לחשבונאות. להשגת מטרה זו הקצה האוצר מלגות לסטודנטים החל בשנת הלימודים השנייה שלהם 8,000 ל"י ובשנה השלישית 10,000 ל"י וכן הקציב כספים לאוניברסיטה, כדי שתגדיל את המכסה של התלמידים המתקבלים ללימודים בחוג זה (תוספת המכסה נקראת "מכסת האוצר"). תלמיד, שהתקבל ללימוד במסגרת "מכסת האוצר", הוחתם על הסכם, שבו התחייב לסיים את לימודיו תוך שלוש שנים רצופות ולשרת בשירותי המסים שלוש שנים רצופות. אם לא יעמוד בהתחייבותו, עליו להחזיר סכום יחסי מן ההוצאות, ששילם האוצר לאוניברסיטה, בתוספת הפרשי הצמדה; נדרשו גם שני ערבים כדי להבטיח החזרת הסכום.

ההיענות לתכנית זו הייתה קטנה: לשנת הלימודים תשל"ז הוגשו 16 בקשות למלגות והוענקו חמש, ולשנת הלימודים תשל"ח הוגשה בקשה אחת בלבד. ההסדר של "מכסת האוצר" הופעל בשנת הלימודים תשל"ז רק באוניברסיטת תל-אביב והקיף 76 סטודנטים. עד לסוף אוקטובר 1977 לא היו במשרד האוצר נתונים על התלמידים שהמשיכו בלימודיהם. בשנת הלימודים תשל"ח הופעל ההסדר גם באוניברסיטת חיפה; בתשל"ח נכללו בהסדר 45 סטודנטים בשתי האוניברסיטאות.

הסטודנטים הנכללים בהסדר העתודה יכולו לתרום לעבודת האוצר רק כעבור שלוש וחצי שנים, שכן אחרי סיום לימודיהם יצטרכו לעבור קורס למפקחים — אם גם בתכנית מקוצרת — ותקופת התמחות מעשית. מן הרצוי לשקול, אם לא ניתן להעסיק סטודנטים אלה במסגרת שירותי המיסים, באופן חלקי בתקופת לימודיהם ובכך לגסות ולהקדים את השתלבותם בעבודה.

החזר שכר לימוד בקורס מפקחים

מועמדים שאינם עובדי מדינה המשתתפים בקורס מפקחים מקבלים מלגת לימודים, ועליהם להתחייב לשרת באגף 36 חודשים מתום הקורס. גם עובדי המדינה המשתתפים בקורס זה מוחתמים על ההתחייבות להמשיך לשרת באגף במשך 36 חודשים.

המחלקה להדרכה ולארגון מחתימה את המועמדים לקורס מפקחים על ההתחייבות, שעיקרה החזרת כל הוצאות ההשתתפות בקורס (לרבות משכורת, אש"ל, הוצאות נסיעה והוצאות לימוד); ההתחייבות בטלה, אם ישרת המועמד באגף 36 חודשים אחרי שובו מהקורס. נוסח ההתחייבות של מועמדים, שאינם עובדי מדינה — "תלמידי חוץ" — דומה, אלא שבמקום משכורת מדובר במלגת לימודים. לפי חישוב שערך משרד מבקר המדינה, הסתכמה ההוצאה הממוצעת למשתתף בשנת 1976 בכ-14,500 ל"י. על פי התקשי"ר על המשרד לנקוט צעדים משפטיים נאותים כדי להוציא לפועל את ההתחייבות של עובד, שפרש מהשירות לפני תום תקופת ההתחייבות ולא שילם את הסכומים האמורים.

כשמפקח פורש מהשירות לפני גמר התקופה, שבה התחייב לשרת, יש לערוך, על פי הנוהל, חישוב של סכום ההתחייבות היחסית לתקופת השירות, שלא הושלמה, ולדרוש בכתב מהמפקח להחזיר את החוב; יש לקיים מעקב אחר פרעונו, ובמקרה הצורך לשלוח התראה, ולאחר מכן, אם המפקח לא נענה להתראה, יש להעביר את הטיפול לפרקליטות המחוז להגשת תביעה.

מעקב אחר פרעון החובות לא נעשה באופן שיטתי, והיו הפסקות ארוכות בשלבי הטיפול השונים. במקרה אחד סיים מפקח קורס באוקטובר 1969, התפטר כעבור שנתיים; הוא נדרש להחזיר את יתרת התחייבותו בסך 1,580 ל"י; התראה נשלחה אליו באוגוסט 1972; כיוון שלא שילם, הועבר הטיפול לפרקליטות/ב' 1976. עד לאוקטובר 1977 לא סולק החוב. הנציבות הודיעה, שהיא עומדת להוציא נוהל, שיסדיר את דרכי המעקב בכל המחלקות של הנציבות הנוגעות בדבר.

ההליכים המשפטיים מתמשכים זמן רב, ובמקרים רבים נעשו פשרות על ידי ויתור על חלק מהחוב, בין בהמלצת הפרקליטות ובין לפי הצעת בית הדין לעבודה. בתקופה של כשלוש וחצי שנים, מינואר 1973 ועד לסוף אוגוסט 1976, נמחקו חובות של 14 מפקחים, שהתפטרו מהשירות, בסכום כולל של 21,500 ל"י. יתרות החוב של מפקחים שהתפטרו לפני תום תקופת התחייבותם, הגיעו בסוף ספטמבר 1977 לסכום כולל של 228,000 ל"י בקירוב. החובות היו של 27 מפקחים שפרשו, 12 מביניהם — שפרשו שלוש עד שבע שנים לפני 1977.

משרד מבקר המדינה הציע לשקול החתמה של ערבים על ההתחייבויות של משתתפי הקורסים למפקחים, כפי שנהוג לגבי הסטודנטים הלומדים במסגרת "מכסת האוצר". הקורס למפקחים מקנה למשתתפיו ידע מקצועי מעשי בתחום, שהביקוש לו רב גם מחוץ לשירות המדינה ובתנאי שכר מועדפים. מן הראוי, איפוא, להקפיד על גביית יתרת החוב ממפקחים המפרים את ההתחייבות לשרת שלוש שנים במסגרת האגף, מה גם שהחזר העלות של הקורס בסכום הנומינאלי, בלא ריבית והפרשי הצמדה, מהווה הטבה ניכרת.

*

המחסור בעובדים והתהליך המואץ של גשירתם מהאגף הגבילו את יכולתו לבצע את תפקידיו ולהפעיל נושאים, שהוטלו עליו במסגרת הריפורמה במס הכנסה. מצוקת כוח האדם באגף גדלה גם עקב ההסדר, שאיפשר פרישה מוקדמת של עובדים תוך קבלת פיצויים מוגדלים או גמלאות. היקף פעולות ההדרכה לא ענה על הצרכים של משרדי המס, וההשתלמויות השוטפות והמיוחדות, שהיו דרושות מחמת השינויים, שהופעלו עם החלת הריפורמה, היו מעטות ופיגרו אחר התכנון. הירידה בכוח התפקוד של משרדי המס, מחמת האירועים האמורים התרחשה בתקופה קריטית, שבה היה על הנהלת המשרד והאגף, עקב הפעלת הריפורמה, לפעול ביתר שאת לשמירה על כוח האדם והעלאת רמתו, במיוחד כדי להקנות תנופה מתאימה להנהגתה של שיטת השומה המדגמית (ראה בדו"ח זה עמ' ...). הפתרון של בעיית כוח האדם באגף ושל הדרכתו המהירה הוא חיוני, שכן הגבייה שהוטל על האגף לבצעה נועדה לממן כשליש מהתקציב הרגיל של המדינה.

גביית מס שירותים ממוסדות בנקאיים וחברות ביטוח

לפי חוק מס שירותים (מוסדות בנקאיים וחברות ביטוח), תשל"ג—1973, מוסד בנקאי ומוסד מבטח היו חייבים בשנות המס 1973—1975 במס שירותים על רווחיהם ועל שכר העבודה ששילמו לעובדיהם במשך שנת המס (להלן ההכנסות); שיעור מס השירותים היה 3% מהרווחים והשכר בשנת המס 1973; 5% בשנת 1974 ו-7% בשנת 1975. להלן טבלה המראה את ההכנסות ממס שירותים בתקופה 1973—1976 (לפי נתוני נציבות מס ההכנסה):

שנת הכספים	הסכום (באלפי ל"י)
1973	33,949
1974	78,665
1975	148,858
1976	29,079

מס שירותים לא הוחל בשנת המס 1976 והחל מאותה שנה חיובו מוסדות כספיים — לרבות בנקים ומוסדות מבטחים — במס שכר ורווח לפי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו—1975*.

הטיפול במס שירותים ובמס שכר ורווח הוא בידי פקיד השומה. ביולי 1977 ערך משרד מבקר המדינה ביקורת אצל פקיד שומה למפעלים גדולים (פש"מ"ג), שבמשרדו מתנהלים רוב חשבונות החייבים במס שירותים, על סדרי החיוב והגבייה של מס זה.

על פי חוק מס שירותים היה על החייבים בו לשלם מקדמות ולהגיש דו"חות שנתיים. חשבונות המס התנהלו בשיטה קונבנציונלית, כמערכת חשבונות נפרדת מחשבונות מס הכנסה המתנהלים במחשב. לדברי הפש"מ"ג הוחלט על שיטה זו, כיוון שמלכתחילה נועד מס שירותים לשנה אחת בלבד ולכן לא נעשו הסדרים לשלבו במעגל הגבייה הממוכן.

הביקורת העלתה, שמערכת חשבונות זו, הכוללת כ-150 חייבים, לא שיקפה במלואם ובצורה נכונה את חשבונותיהם ואת חובותיהם של החייבים:

דרישות של מקדמות, שהפש"מ"ג שלח לחייבים, לא נרשמו כחיובים בכרטיסי החשבון, ולא היה מעקב סדיר אחר גבייתן. היו חייבים, שלא שילמו מקדמות בכלל או ששילמו רק חלק מהן; היו מקרים שחייבים שילמו באיחור, בלא שהוטל קנס או ריבית על הפיגור. כיוון שבכרטיס החשבון לא נרשמו החיובים בגין מקדמות, יצרו תשלומים אלה יתרות זכות. נמצאו מקרים, שכרטיס החשבון לא חויב בסכום המס המגיע לפי הדו"ח השנתי, שהגיש הנישום, וגם במקרים אלה נוצרה יתרת זכות. מאידך היו מקרים, שאמנם נרשמו חיובים לפי הדו"ח השנתי ולפי שומה, אך יתרות החוב היו פתוחות זמן רב, בלא שנעשה מעקב אחר גבייתן.

בעקבות הביקורת גבה הפש"מ"ג בסוף אוגוסט 1977 משלוש חברות ביטוח יתרות חוב, שהתייחסו לשנות המס 1973—1975, בסכום כולל של 591,000 ל"י, מזה כ-361,000 ל"י מס, ו-230,000 ל"י ריבית והפרשי הצמדה.

לדברי הפש"מ"ג נגרמו התקלות בניהול חשבונות מס שירותים בחלקו בשל כך, שנישומים רבים לא הפרידו בתשלומיהם, בצורה ברורה, בין מס הכנסה לבין מס שירותים, והיו קשיים במיון התשלומים. תשלומי מס שירותים נרשמו במקרים רבים במחשב לזכות מס הכנסה. לכשייערכו שומות סופיות לציבור זה של נישומים, יתקנו החשבונות וייגבו החובות בעד מס שירותים, בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

עד לינואר 1978 לא נערכו שומות סופיות לכל הנישומים, ובכרטיסי חשבון רבים של מס שירותים לא נעשו התיקונים הדרושים, כך שבאותו מועד לא היה ידוע היקף החובות, שעוד יש לגבותם.

מס ערך מוסף — הפעלה באמצעות מערך ממוכן

לפי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו—1975, (להלן — חוק מע"מ) מוטל מס ערך מוסף (להלן — מע"מ) על עסקה בישראל ועל יבוא טובין. על פעילות של מוסדות בישראל ללא כוונת רווח, (להלן — מלכ"ר) מטיל החוק מס שכר, ועל מוסדות כספיים — מס שכר ורווח. שיעור מע"מ היה מיום החלתו ב-1.7.1976 עד ל-1.11.1977 1.1%, ומתאריך זה ואילך הוא 12%; על מלכ"ר היה המס 3% ועל מוסדות כספיים 6%, והוא שונה ל-5% ול-9% בהתאם החל ב-1.11.1977. המס ממלכ"ר ומוסדות כספיים נגבה על ידי אגף מס ההכנסה ומס רכוש; החייבים האחרים משלמים מס זה לאגף המכס והבלו.

חוק מע"מ קבע "שיעור מס אפס" לאמור אי תשלום מס על כמה עסקאות — ביניהן יצוא ומתן שירותים מסוימים לתיירים; ומכירת פירות וירקות, שלא נעשה בהם עיבוד. עוסקים שאינם חייבים במס זה כאמור דינם לעניין חובת רישום, חובת ניהול ספרים, ודיווח תקופתי כדין חייבים.

עוד בינואר 1969 מינה הממונה על הכנסות המדינה ועדה מורחבת לבדיקת האפשרות לכלילת מע"מ במערכת המסים בישראל, וצוותים שונים עסקו, במשך השנים 1969—1976 בהכנות

* ראה הפרק מס ערך מוסף להלן.

הכרוכות בהפעלת המס. החלטה עקרונית בדבר הפעלת מע"מ התקבלה באוצר עוד בתחילת 1971, אך מועד ההפעלה נדחה כמה פעמים, מטעמים שונים*. כל הליכי החישוב והגבייה של המס מבו-צעים ביחידת המחשב של משרד האוצר — שירות עיבודים ממוכנים (להלן שע"מ). הקשר הישיר עם משלמי המס (להלן — עוסקים) הוא באמצעות התחנות האזוריות של אגף המס (להלן — התחנות), שבחלקן הוקמו יחידות לצורך הטיפול במע"מ, ובחלקן הוקצו לכך חלק מימי העבודה. כן הוקמו תחנות חדשות, המטפלות אך ורק בנושא זה. המס נגבה על-ידי 450 עובדים בקירוב בכל בתי המס שבארץ.

גביית מע"מ על עסקאות בישראל נעשית באמצעות דו"ח תקופתי, שהעוסקים חייבים להגישו פעם בחודשיים. הטופס מדפס על-ידי מחשב, ובו שם העוסק, מספרו ותקופת הדיווח. על העוסק לדווח על סך המס, שגבה על מכירותיו, והוא רשאי לנכות ממנו את המס, ששולם בעד תשומות, שרכש לצורכי עסקו.

העוסקים מגישים דו"חות תקופתיים באמצעות הבנקים המסחריים ובנק הדואר. יחד עם הדו"חות על העוסקים להעביר, לזכות חשבון המכס, את סכום המס המגיע מהם על פי הדו"ח. אם מס התשומות, ששילם העוסק בתקופה מסוימת גדול מן המע"מ, שהעוסק חייב בו על עסקאותיו באותה תקופה, הוא זכאי להחזיר העודף. המס על היבוא נגבה בעת התרת רשימון היבוא לצריכה בארץ.

שני סוגי עוסקים קיימים לצורך מע"מ: (1) עוסק מורשה — שמחזור עסקאותיו השנתי עולה על 350,000 ל"י, או שבעסקו יותר משני מועסקים, וכן קבוצה של בעלי מקצועות חופשיים מסויימים; (2) עוסק זעיר — שמחזור עסקאותיו השנתי אינו עולה על 350,000 ל"י ובעסקו אין יותר משני מועסקים.

כל עוסק חייב להוציא חשבוניות. עסקה, שבהן כלולים פרטי העסקה והתשלום בגינה. עוסק מורשה רשאי להוציא חשבוניות מס שבהן נכלל גם פירוט מע"מ בגין העסקה. חשבונית המס היא הבסיס, למי שקיבל אותה, לניכוי מס תשומות. עוסק מורשה, זכאי להחזיר עודף מס התשומות ששילם על המע"מ, שחייב בו בתקופת חשבון פלונית, תוך חודש. לא כך עוסק זעיר, שזכותו לממש את הניכוי היא רק עד גבול סכום מע"מ, שהוא חייב בכל תקופת חשבון, אם יש לו עודף, הוא יכול להעבירו לתקופה הבאה. עם זאת רשאי עוסק זעיר לבקש להירשם כעוסק מורשה.

בעבור כל עוסק מנהלות רשויות מע"מ רשומה (להלן — תיק עוסק) במערך הקבצים הממוכנים של המס. תיק העוסק מכיל פרטי זיהוי של העוסק ושל העסק; שם, מספר עוסק, כתובת, סוג ענף והיקף מחזור. כן נרשמות בתיק כל התנועות בחשבון העוסק, וביניהן דו"חות שהוגשו, תשלומים, חיובים בקנסות או חיוב במס בהעדר דו"ח (להלן — קביעה).

בתקופת ההפעלה הראשונה של המס, כלומר יולי 1976 — מארס 1977, נגבה סך של 1,578 מיליון ל"י. לשנת הכספים 1977 תחזית ההכנסות מגביית מע"מ היתה בסך 9.3 מיליארד ל"י (לפני העלאת שיעורי המס בנובמבר ל-12%). הגבייה בפועל עד 30.11.1977 הגיעה לכדי 7,151 מיליון ל"י, מזה כ-2,135 מיליון ל"י נגבו מהשוק המקומי (נטו — לאחר ניכוי החוזרים). ב-30.11.1977 מנתה רשת מע"מ כ-220,000 עוסקים המרווחים באופן שוטף.

בחודשים מארס — נובמבר 1977 ערך משרד מבקר המדינה ביקורת במערך הגבייה של מע"מ המוטל על עסקאות בישראל. הביקורת התמקדה בעיקר בארגון הגבייה ובביצועה הטכני, באמצעות מערך ממוכן. משרד מבקר המדינה בדק את סדרי הרישום והגבייה, כפי שהם מבוצעים על-ידי צוות מע"מ בשע"מ; במוקד מע"מ שבהנהלת המכס בירושלים, ובתחנות מע"מ נתניה, גוש דן, חיפה והתחנה לטיפול במפעלים גדולים (מאמ"ג) שבתל-אביב.

הקמת רשת העוסקים

המערך הממוכן של מע"מ כולל שני חלקים: רשת העוסקים, שבה נכלל מערך ההקמה והעדכון של קובץ העוסקים החייבים בתשלום מע"מ; והגבייה, שבה נכלל מערך הקליטה, הפיקוח וההנפקה של כל החומר הקשור בגבייה השוטפת של המס ובאכיפתה.

* על ההכנות להפעלת המס ראה דו"ח שנתי 24, עמ' 237.

1. בבניית רשת העוסקים במע"מ הוחל ב-1.1.1976 על-ידי בחירת האוכלוסייה החייבת במס זה מתוך מרשם איתור וזיהוי, המשמש את שלטונות מס ההכנסה. האגף אומד את המספר הראשוני של רשומות, שנבררו בשלב זה, ב-225,000 בקירוב. הסיווג וההגדרה של תיקי הנישומים, לפי המקובל לגבי נישומי מס הכנסה, לא התאימו, בכמה מן המקרים, לצורכי מע"מ. כך למשל, במקרה של שותפות, קיים במס הכנסה תיק לכל שותף, אולם לצורך מע"מ יש לנהל תיק אחד לכל השותפות; או כאשר עסק נמצא בבעלות אשה נשואה, שבעלה שכיר, רשום העסק במס הכנסה על שם הבעל, ואילו לצורך מע"מ מופיע העסק כחייב במס.

בחודש מארס 1976 נשלחו שאלוני רישום לעוסקים, ששמן נשלף מרשת מס הכנסה, והם נדרשו להירשם לרשת מע"מ. בשאלונים נדרשו העוסקים למסור לרשויות מס ערך מוסף פרטים על סוג עיסקם, ובעיקר על גיהול ספרים, היקף עסקאות והיקף מחזור. כן נדרשו עוסקים, שעסקם חרל לפעול, לציין זאת בשאלון הרישום. רק כ-60% מהעוסקים השיבו על הפנייה הראשונית עד למועד החלת המס. כ-44% מהעוסקים, שרשויות המס פנו אליהם, הודיעו, שהם עוסקים פעילים, ונרשמו כעוסקים לצורכי מע"מ. כ-16% השיבו כי עסקם נסגר, והם הוגדרו בתור "לא פעילים". כ-40% מהעוסקים לא השיבו על הפנייה, והם הוגדרו כסרבני מס. מספרם של סרבני המס היה כ-95,000.

בחודשים אפריל-מאי 1976 נשלחו פוקדים מטעם מע"מ אל בתי העסק ברחבי הארץ. הפוקדים בדקו, אם מצוי בידי בעל העסק אישור על רישום למע"מ, ואם אישור כזה לא נמצא בידיהם מילאו בעבורו טופס רישום.

2. באוגוסט 1976 נשלחו דו"חות ממוכנים, שהם דו"חות המכילים את פרטי העוסק, שמפיק המחשב, לרוב העוסקים שנרשמו כפעילים ולעוסקים הסרבנים. כדי למנוע עומס מיחדת המחשב ולהגיש לתקופת דיווח דו"ח חדשית כפי שנבקע בחוק, התייחסו כמה מהדו"חות לתקופת הדיווח יולי 1976 בלבד, וכמה מהם התייחסו לתקופה יולי-אוגוסט 1976. על העוסקים היה להגיש את הדו"חות עד ה-15 בספטמבר 1976. בספטמבר 1976 נשלחו דו"חות ממוכנים אל יתר העוסקים; דו"חות אלה התייחסו לתקופת דיווח של שלושה חודשים, יולי-ספטמבר 1976. לכל הדו"חות צורף דף הסבר, שבו הוסברו לעוסקים עקרונות מע"מ, וניתנה בו הדרכה, כיצד יש לדווח.

רבים מהדו"חות הממוכנים נשלחו אל העוסקים בתקופת החגים, שבה מוטל עומס רב על משרדי הדואר. כיוון שלא נעשו סידורים מיוחדים להבטחת משלוח הטפסים מיד עם התקבלם בבתי הדואר, התעכבו הטפסים תקופת מה, והיו עוסקים רבים, שפנו אישית למשרדי מע"מ לקבלת טפסי הדיווח, ושם מילאו בעבורם טפסים ידניים (ראה להלן, בפרק גבייה). הלחץ על המשרדים היה רב, ולא אחת נרשמו משום כך לעוסקים, על-ידי פקידי מע"מ, מספרי תיק בלתי נכונים. כמו כן נוצרו כפילויות במספרי התיקים, משום שהפקידים מילאו טפסי רישום גם לעוסקים, שכבר היו רשומים ברשת קודם לכן. הכפילויות נגרמו גם משום שהיו פיגורים בקליטת טופס הרישום, וכן משום שהיו עוסקים, שלא נענו לפנייה הראשונית. לא אחת הייתה אי-זוהות בין פרטי העוסק, כפי שנקלטו מתוך טופס הרישום הידני, לבין הפרטים כפי שהופיעו בקובץ, שנשלף מרשת מס הכנסה. אי-זוהות זו יצרה רשומות כפולות לרבים מהעוסקים, ועם הפעלת השוטפת של המס פעלה כל רשומה כזאת כתקן נפרד. כך קרה, שעוסקים קיבלו מרשויות מע"מ הודעות וטופסי דיווח פעמיים, או שנשלחו להם הודעות על אי דיווח, כאשר העוסק דיווח, ולהיפך. במרוצת הזמן התברר לרשויות המס, שהלחץ בחלוקת הדואר לא היה חד-פעמי, וכדי להתגבר עליו הודיע האגף למשרד מבקר המדינה בינואר 1978, שהוא עומד לשלוח למרבית העוסקים דו"חות ממוכנים לתקופה של חצי שנה ואף שנה מראש.

הביקורת העלתה, שעם הקמת רשת מע"מ נתגלו מקרים, שנקלטו הוראות לפתיחת תיקי עוסק בעלי מספרים, הנהיה למספרי תיקים, שכבר היו קיימים ברשת, מקרים כאלה מוגדרים כשי-גויים. ביולי 1976 הגיעו מקרים אלה לשיעור של כ-12% מסך כל השיגויים. ריבויים יצר לחץ על יחידת העור בשע"מ העוסקת בתיקונייהם. שיגויים רבים, בעיקר כאלה שנבעו מטעויות ברישום, לא ניתן היה לתקנם ביחידה עצמה, והיה צורך להתקשר לשם כך עם התחנות האזוריות. במצב זה נוצר עומס נוסף, שעייב את פעולות ההקמה של המערך הממוכן, שהיה אמור להיות מושלם עד יולי 1976. לפיכך הוחל בהפעלת השוטפת של מע"מ, עוד לפני שנסתיימה קליטת שלב הרישום וההקמה של הרשת. בתקופה, שבה נערכה הביקורת, עלה בידי שע"מ להתגבר על רבים משיגויי קליטה אלה של שלב ההקמה, והם היוו, ביוני 1977, כ-2% בלבד מכלל השיגויים.

3. ביולי 1977 נמצאו במערכת כ-7,000 טפסים, שעוד לא שולבו ברשת, והם נשאו מספר תיק, שאינו קיים ברשת ואף לא היה קיים בעבר. אמנם שע"מ משווה כל פעם, בעת עדכון הרשת, את הטפסים הללו לנתונים הנמצאים בה, אך זולת זאת לא נעשתה פעולה נוספת לשילוב טפסים אלה במערכת, למשל בדיקה של הטפסים עצמם כדי להיווכח אם יש ביניהם כאלה הנושאים מספרי תיק זהים.

בין טפסים אלה יש דו"חות המעידים על ביצוע תשלום. התשלום הנקוב בדו"חות אלה נחקבל, אך לא נרשם לזכות עוסק כלשהו. כאשר הדו"חות כללו תביעה להחזר מס, לא שילם האגף את ההחזר, עד שהעוסק לא פנה אל רשויות המס בתלונה.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שמספר הטפסים שנשאו מספר תיק שאינו קיים ברשת צומצם מאז סיום הביקורת, והוא עמד בינואר 1978 על 500 בקירוב.

אחזקת הרשת

1. כדי לשמור באופן שוטף על רמת עדכניותה של רשת העוסקים משגרים הממונים האזוריים של מע"מ מבקרים אל בתי העסק ובודקים רישומם של עסקים חדשים. כלי נוסף לעדכון הרשת הוא עריכת השוואה תקופתית של רשת מע"מ לרשת מס הכנסה, המתעדכנת לעתים קרובות יותר. השוואה מעין זו נערכה פעם אחת בלבד, בספטמבר 1977, והיא העלתה, שברשת מע"מ נמצאו כ-62,000 עוסקים, ששמותיהם לא הופיעו ברשת מס הכנסה, ולעומת זאת כ-24,000 עוסקים היו רשומים ברשת מס הכנסה, אך לא נרשמו ברשת מע"מ. חלק מהפערים נבע מהשנוי בהגדרות של נישום לעומת עוסק, כגון שותפויות. בעקבות השוואה זו נמחקו מרשת מע"מ כ-5,800 רשומות שהופיעו בתור "לא פעילים". בדצמבר 1977 החלה שע"מ במשלוח שאלוני רישום לעוסקים החדשים, שצורפו לרשת מע"מ בעקבות ההשוואה.

2. מאז הוחל בהפעלתו השוטפת של המס, גדל מספר העוסקים הכלולים ברשת, וקטן והלך שיעור הסרבנים. חלק מהסרבנים פנו ונרשמו כעוסקים, וחלק נתגלו כלא-פעילים, ותיקיהם נסגרו ובוטלו. בינואר 1977 כללה רשת מע"מ כ-286,000 עוסקים; בהם כ-60,000 (21%) סרבנים, וכ-58,000 (18%) לא פעילים או שעסקיהם סגורים. בינואר 1978 כללה הרשת כ-312,000 עוסקים, בהם כ-26,000 (8%) סרבנים, כ-104,000 (33%) עוסקים לא פעילים או שעסקיהם סגורים (הנתונים אינם כוללים מלכ"י).

3. כ-5,300 מהעוסקים, שהוגדרו כסרבנים באוקטובר 1977, הגישו מאז הפעלת המס ועד לאוגוסט 1977 לפחות שלושה דו"חות תקופתיים כל אחד. הדו"חות נקלטו בתיקיהם, אך לא נרשם בהם הניכוי בגין מס תשומות. כשיכוי מס התשומות היה גדול מהמס על המכירות ויצר תביעה להחזר, לא שולם ההחזר, כיוון שלפי סעיף 49 לחוק מע"מ: "מס התשומות הכלול בחשבונות מס או ברשימוני יבוא שהוצאו לעוסק לפני שנרשם על פי סעיף 52, לא יהא ניתן לניכוי". אין רשויות מע"מ מודיעות לעוסקים אלה, שניכוי מס התשומות שלהם לא הוכר ושההחזר לא ישולם. רק ביולי 1977 הודפסה על הדו"ח התקופתי הדו-חודשי הודעה חד-פעמית, שיועדה לכלל העוסקים ושבה נאמר, כי מס התשומות לא יוכר לעוסקים סרבנים.

שע"מ הודיעה למשרד מבקר המדינה שבעקבות הביקורת כלולה הודעה כזו, באופן קבוע, על גבי הדו"חות התקופתיים.

4. עוסקים רבים הוגדרו כסרבנים, אף כי נרשמו בפועל, כיוון שטופסי הרישום שלהם לא נקלטו במחשב. עוסקים אלה פנו בתלונות אל התחנות על אי זיכויים בהחזרים. לעוסק לא ניתן, בעת הרישום, אישור רישום זמני, (ראה להלן) ולפיכך לא יכלו העוסקים להוכיח באופן פורמלי, כי אכן נרשמו במועד, וכי הם זכאים להחזר מס התשומות. כיוון שעוסקים רבים נקלטו למצב כזה ויצרו לחץ על התחנות, נאלצו רשויות המס להסתפק לעתים בהצהרות של העוסקים ובהצהרות של פקידי התחנות על התאריך, שבו נרשמו העוסקים למע"מ; לפי תאריך ההצהרות הוכר ניכוי מס התשומות שלהם. כיוון שתכנית המחשב, שתוכננה לטיפול בסרבנים, שלא נרשמו אך הם מדרושים על המס, לא רשמה את מס התשומות, הרי גם כשנתקבל ערעור העוסק, היה קושי בקביעת ניכוי מס התשומות שהוא היה זכאי לו. אין בידי שע"מ נתונים מרוכזים על מספר הערעורים מסוג זה שנתקבלו. האגף הודיע, שבינואר 1978 הוחל במבצע לאיתור אותם עוסקים שהוגדרו כסרבנים אך נרשמו בפועל, שמספרם נאמד על-ידי האגף ב-4,000 בקירוב, לשם זיכויים בניכוי מס התשומות המגיע להם.

5. עוסק, שרישומו נקלט ברשת מע"מ, מקבל מהמחשב תעודת עוסק; שהיא המסמך המאשר את זכותו לגבות מע"מ ובה מצוין, אם הוא עוסק מורשה או עוסק זעיר. התאריך הנקלט בתיקו של העוסק כתאריך הכניסה לרשת, הוא תאריך תעודת המשלוח, שבתוכה הועבר טופס הרישום מהתחנה למחשב. העוסק נדרש לציין את התאריך, שבו נפתח העסק, ומתאריך זה הוא חייב בתשלום מע"מ.

היה פיגור ניכר בהפקת תעודות עוסק, שהגיע לעתים לכדי 180 ימים. לדברי שע"מ, נבע הדבר מטפסים שגויים ששלחו התחנות. עם הפעלתו השוטפת של המס קטן מספר הטפסים השגויים, ולפיכך קטן פרק הזמן שבין הרישום לבין הפקת התעודה. הפיגור ברישום עוסק גרם, שדו"חות של אותו עוסק סווגו כדו"חות של סרבן, ומשום כך לא הוכר ניכוי מס התשלומים שלו גם בעבור תקופה, שבה הוא היה רשום למעשה. תיקון ושינוי של החיוב נעשה רק בעקבות פניה, בימתו של העוסק. נוסף על כך, עיכובים בהפקת תעודות עוסק מקשים על העוסק בניהול קשריו המסחריים עם לקוחות, שזכותם לדרוש הצגת תעודה רשמית מבעלי העסקים, שהם באים עמם בקשרי מסחר.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שבגלל העיכובים בהפקת תעודות העוסק, נותנות התחנות האזוריות לעוסקים, מינואר 1978, אישור זמני על הרישום במע"מ. אישור זמני זה אפשר להציג לכל צורך עד לקבלת התעודה, ומשך הזמן עד לקבלתה הוא עתה בין 45 ל-30 ימים ממועד הרישום.

6. 'חוק מע"מ מתייחס, שלא כחוק מס הכנסה, לכל שותפות כיחידה עסקית אחת ולא אל השותפים בעסק כיחידים החייבים בתשלום מס. כיוון שרשת העוסקים במע"מ נבנתה על בסיס רשת מס ההכנסה, היה צורך לבטל את תיקיהם האישיים של שותפים בעסק, ולפתוח תיק אחד בעבור השותפות. עוסקים כאלה נדרשו לדווח, שהם בעלי עסק משותף, ואם לשותפות, שעליה דיווחו, כבר נפתח תיק ברשת מע"מ נסגרו תיקיהם האישיים; אם לא נפתח תיק לשותפות, סומנו עוסקים אלה בוד מיוחד ("ממתין לשותפות"), עד שנפתח תיק לשותפות, ורישומם האישי של העוסקים בוטל. עד לפתיחת תיק השותפות הוגדרו עוסקים אלה כעוסקים זעירים, ונדרשו לדווח בתור שכאלה.

משרד מבקר המדינה בדק, באמצע יוני 1977, מדגם מקרי של 138 עוסקים, שבתחילת חודש פברואר 1977 נכללו בקוד "ממתין לשותפות". בעת הביקורת, כלומר כעבור כארבעה וחצי חודשים, עדיין היו 66 מהם כלולים בקוד זה, ותיקים האישי עוד נסגרו. 31 מעוסקים אלה היו רשומים ברשת גם כשותפים, עם מספר תיק הווה למספר השותפות פירושו של דבר, אף כי אלה ציינו, שהם שותפים בשותפות, ואף כי טופס הרישום של שותפותם נקלט ושמם נכלל בו, לא נסגר תיקם האישי, והם הוסיפו לקבל דרישות לתשלום מע"מ בגין תיקם האישי, בד בבד עם תשלומים שהם שילמו, בגין תיק השותפות. שע"מ אמנם עורכת, מדי 3-4 חודשים, סריקה של הרשת לחיסול כפילויות מסוג זה, אולם הממצאים מראים, שתדירות הסריקות אינה מספקת. שע"מ הודיעה למשרד מבקר המדינה, בינואר 1978, שתיקים כאלה לא נסגרו, כיוון שנמצאו בהם יתרות חובה קודמות. כמו כן, הודיעה שע"מ למשרד מבקר המדינה, כי כדי למנוע מהעוסקים המוגדרים בקוד "ממתין לשותפות" את ההטרדה, הופסק, באוגוסט 1977, משלוח דרישות הדיווח לעוסקים אלה. בעקבות הביקורת נשלחו רשימות של תיקים כאלה אל התחנות האזוריות, כדי שהן יעסקו בחיסול החובות לפי נוהל שנקבע.

7. כאשר עוסק סוגר את עסקו, יש להבטיח, שתיקו לא ייסגר אלא לאחר שכל חובותיו למע"מ שולמו. בנוהל סגירת תיקים נקבע, שהתחנה תעביר תחילה למחשב טופס המעדכן את פרטי העוסק והסוגר את הרשומה, ורק לאחר בדיקת "מצב החשבון" (טופס שבו משתקפים פרטי העוסק, לרבות דו"חות על תשלומים ויתרה שבחשבון העוסק) תעביר התחנה טופס נוסף המבטל את תיק העוסק ברשת מע"מ. נוהל זה נקבע מטעמי בטיחות, כדי לא למחוק רשומה, שבה קיימת יתרה חובה. כן נקבע, שהוראת סגירה תיקלט במחשב, רק כאשר אין כל יתרה בחשבון העוסק.

(א) הביקורת העלתה, שהתחנות לא הקפידו על בדיקת מצב החשבון לפני סגירת התיק, והיו מקרים, שהוראות נשלחו לסגור תיקים, שהיו בהם יתרות חובה. הסיבה לכך הייתה שמצבי החשבון

לא הגיעו לתחנות בעוד מועד. חלף אפוא זמן רב, כחודש ימים, עד לקבלת מצב חשבון מהמחשב, ובינתיים עלול היה העוסק לקבל דו"חות, לאחר שסגר את העסק. אי הקפדה על בדיקה של מצב חשבון יצרה מצב, שבו הגיעו תנועות של תשלום או תביעות החזר לתיקים סגורים. תנועות אלה התייחסו בחלקן למועדים שמלפני הסגירה ובחלקן ליתרת החוב, שנתרה בחשבונו של העוסק אחרי הסגירה. גם פעולות, שהתייחסו למועדים מלפני מועד סגירת התיק — שקליטתן התעכבה בגלל שינויים — לא נקלטו בתיקים הסגורים. עקב ריבוי התנועות לתיקים אלה נאלצה ש"מ, בנובמבר 1976, לשנות את התכנית, ולהתיר קליטת דו"חות בתיקים סגורים. היתר זה הקיף את הדו"חות, שהתייחסו למועדים שמלפני הסגירה, ואת הדו"חות האחרים. בכך, בוטל, למעשה, היתרון הבטיחותי שבהפרדה בין סגירת תיק לביטולו, כיוון שמצב החשבון בתיק השתנה בפרק הזמן שבין סגירת התיק לבין ביטולו. עוד נקבע, שבתיקים המבוטלים ייקלטו רק דו"חות על ביצוע תשלום. דו"חות, שבהם תביעות להחזר מס, אמנם נקלטו בתיקי העוסקים, אך לעוסקים אין משלמים את ההחזר, ואף אין מודיעים להם על כך. רק בעקבות פניית העוסק משלמות רשויות המס את ההחזר בשיק ידני (ראה להלן).

לדעת הביקורת, יש לקבוע נהלים ברורים לגבי סגירה וביטול של תיקים; לפי אותם נהלים יקלטו לאחר הסגירה רק דו"חות המתייחסים למועדים שמלפני הסגירה. עוד יש לקבוע שתק יבוטל סופית רק על-ידי המחשב, לאחר שייבדק באמצעותו אם מילא העוסק את כל חובותיו, שאף הן יוגדרו ויוזנו במחשב. למשל, אם הגיש את כל הדו"חות התקופתיים עד למועד הסגירה וכן את הדו"חות על מכירת מלאי ונכסים.

(ב) משרד מבקר המדינה בדק את דו"ח השינויים מחודש יוני 1977. הביקורת העלתה, שמבין 39,627 שינויים היו 1,413 (4%) פעולות לתיק מבוטל; 8,189 (21%) היו הוראות ביטול לתיקים, שהיו בהם יתרות חוב. עוד נמצא, שבגלל חוסר האמינות של נתוני הסגירות והביטולים, לא מחקה ש"מ, עד תום הביקורת, שום רשומה מהקובץ, גם אם היא הוגדרה כמבוטלת, מה שהעמים על הקבצים רשומות מיתרות, הגדיל את הוצאות האחזקה והאריך מהלכים במחשב, למשל סריקות ומיונים של רשומות.

8. במשרדי ש"מ הצטברו, באוגוסט 1977, כ-100,000 דברי דואר, שנשלחו לעוסקים, והדואר החוזרים מסיבות שונות. עד לחודש יולי 1977 שלחה ש"מ דברי דואר כאלה לתחנות לטיפולן. באוגוסט 1977 עשתה ש"מ מבצע לזיהוי הבעלים של דברי הדואר. במהלך המבצע הוזן המחשב בפרטיהם של כל דברי הדואר ואותו כ-10,000 עוסקים, ששלושה דברי דואר שלהם הוחזרו; מהם כ-4,000 היו סרבני רישום, ואילו שמונתיהם של כ-6,000 עוסקים, שאינם סרבני רישום, הועברו לתחנות האזוריות להמשך טיפול.

גבייה

לקראת מועד הדיווח, שעוסק חייב בו, מקבל כל עוסק טופס דו"ח תקופתי ממוכן, ובו עליו לדווח על הסכום הכולל של המס, שגבה בגין שני חודשים גם יחד, ועל סכום מס התשומות שנוכה. הביקורת העלתה, שכיוון שציון תקופת הדיווח על גבי הטפסים איננו חד-משמעי, ומאפשר טעויות מצד העוסקים, ייתכנו מקרים, שעוסקים דיווחו בתום לב על סך כל מכירותיהם בחודש אחד בלבד, והנתונים נקלטו במחשב, כאילו התייחסו לחודשיים. בדיקת מדגם מקרי של דו"חות ממוכנים, שהגישו עוסקים בגין תקופות דיווח מספטמבר 1976 עד פברואר 1977, העלתה, שב-2% בקירוב מהדו"חות היו שינויים ידניים בפרטי תקופת הדיווח. ברוב המקרים, היו אלה מחיקות של אחד מחודשי הדיווח בשורה, שבה מודפסים שני חודשי הדיווח הכלולים בתקופה. כיוון שבעמודה המיועדת לקליטה במחשב נקוב מספרו של חודש הדיווח האחרון בלבד מבין השניים, נשאר ציון זה ללא שינוי. המחשב קלט אפוא את הדיווח, כאילו התייחס לשני החודשים — חודש הדיווח האחרון וזה שלפניו — אף כי העוסק ציין במפורש במלים, שהוא מדווח רק על אחד משני החודשים.

עוסקים, שמטעמים שונים לא הגיע לידיהם טופס הדו"ח הממוכן, רשאים לדווח באמצעות טופס דיווח ידני (להלן — דו"ח ידני), ועליהם לדרוש אותו בתחנות ש"מ. טופס זה וזה במבנהו לטופס הדו"ח הממוכן, אלא שהוא ריק, ויש לרשום בו ידנית, מלבד פרטי המכירות והמס, גם את פרטי הזיהוי של העוסק ואת תקופת הדיווח. הביקורת העלתה שבדו"חות ידניים רבים יחסית השיבושים ברישום פרטי הזיהוי של העוסק. בתקופה הראשונה של הפעלת המס דיווחו כמה מהעוסקים בחודשים ווגיים ואחרים בחודשים בלתי ווגיים. בספטמבר 1977 נקבע, שההל בדו"חות,

שישלחו ב-15 באוקטובר 1977, ידווחו רוב העוסקים, כ-200,000, פעם בחודשיים — בחודשים
הבלתי זוגיים — ורק כ-10,000 ידווחו בחודשים הזוגיים. לדעת האגף יביא שינוי מועדי הדיווח
לצמצום השיבושים בדו"חות התקופתיים.

1. תשלומים באמצעות בנקים מסחריים. תשלום המס נעשה בבנקים המסחריים: העוסק מוסר
לבנק בעת התשלום את המקור של טופס הדו"ח, ובידו נותר ההעקק המוטבע בחותמת הבנק.
הבנקים המסחריים מעבירים את אישורי התשלום אל ש"מ, בליווי תעודות משלוח. כל תעודת
משלוח מהווה אסמכתה לחיוב חשבונית הבנקים המסחריים ולזיכוי חשבון ש"מ בבנק ישראל.

נהלי העברת הכספים בגין גביות הננקים בעבור רשויות מ"מ (בלא עמלה) נקבעו בנספחים
להסכם שבין החשב הכללי לבין הבנקים, הן בגביות הבנקים בעבור מס הכנסה ומס רכוש.
על הנספחים חתומים נציגי אגף המכס והבלו ונציגי כל אחד מהבנקים הנכללים בהסכם.

(א) בדו"חות התקופתיים אין עמודה מיוחדת לציון תאריך התשלום, ומשום כך התאריך אינו
נקלט במחשב. תאריך התשלום מצוין על גבי הטופס רק כחלק מחותמת הבנק. התאריך, שנקלט
כתאריך שבו נעשה התשלום, הוא אטא התאריך, שהבנק מצוין אותו בתעודת המשלוח. כיוון
שתעודת משלוח אחת כוללת לפעמים דו"חות, המתייחסים לתשלומים שנעשו ימים אחדים קודם
לכן, ייתכן, שירשם במחשב, כאלו העוסק פיגר בתשלום, שכן לפי תאריך תעודת המשלוח הוא
פיגר, אף כי בפועל, לפי התאריך המוטבע על טופס הדיווח, הוא שילם את המס במועד.
כתוצאה מכך, מחייבים את העוסק, שלא בצדק, בקנס פיגורים הקבוע בחוק. העוסק יכול לערער
על הקנס בפני התחנה, שהוא משתייך אליה, וזו מוסמכת לבטל. פניות לתחנות האזוריות לביטול
הקנסות הטילו על התחנות עומס רב והכבידו על עבודתן.

בנסיון להתגבר על קושי זה נקבע בתכנית המחשב, — העוסקת בחישוב הקנסות על פיגורים
בהגשת דו"חות — שהמועד, לצורך החיוב בקנס, יהיה ה-20 בכל חודש, ולא ה-15 בו. פתרון
זה אמנם משחרר מקנסות את העוסקים ששילמו במועד, והבנקים פיגור בהעברת מסמכיהם, אך
מאידך נהגים מכך גם עוסקים, ששילמו בפיגור של יום עד ארבעה ימים. כל אימת שהדו"ח
התקופתי, המוגש באמצעות הבנק, כולל תביעה להתחר מס, גורם הפער בין מועד ההגשה לבין
תאריך תעודת המשלוח, קושי בקביעת פרק הזמן, שלגביו על רשויות המס לשלם לעוסק ריבית,
אם היה פיגור בתשלום החזר המס (ראה להלן בפרק על ההחזרים). משום כך נקבע, שלצורך
חישוב ריבית על פיגור בהחזר מס ייחשב כמועד הגשת הדו"ח, תאריך, המוקדם בשלושה
ימים מתאריך תעודת המשלוח.

מרגם מקרי של 2,246 דו"חות תקופתיים, שהעבירו הבנקים בין ספטמבר 1976 לינואר 1977,
הראה, כי 78% מהם הועברו בפיגור, שלא עלה על יומיים ממועד התשלום; 20% הועברו
בפיגור, שנע בין שלושה עד חמישה ימים; ו-2% הועברו בפיגור של שישה עד שבעה ימים
ממועד התשלום. מהמרגם מתברר, שדחיית מועד החיוב בקנס, עלולה לגרום, שעוסקים לא
מעטים, שהפיגור בהעברת דו"חות שלהם לש"מ אינו נובע מפיגור בהעברת המסמכים באמצעות
תעודות משלוח של הבנקים, אלא בפיגור בתשלום עצמו, לא ישלמו קנס, וריבית על פיגור זה.
בינואר 1977 נקבע הסדר עם הבנקים, שכל התשלומים ששולמו עד ה-15 בכל חודש יועברו עד
תאריך זה.

לדעת הביקורת, על רשויות המס לחתור למצב, שבו ייקלט במחשב התאריך המדויק של ביצוע
התשלום. אם יוכחו רשויות המס, שהסדר עם הבנקים פועל כיאות, עליהן לבטל את הדחייה
במועד החיוב בקנס. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה שהוטל על עובד מיוחד לערוך, לפני
העברת תעודות המשלוח לניקוב, ביקורת השוואתית בין התאריכים שבטופסי הדיווח לבין
תאריכי תעודות המשלוח, כדי לעמוד על ביצוע ההסכם.

2. כספי המס מועברים מן הבנקים המסחריים לרשויות המס בשני שלבים: בשלב הראשון
מועברים הכספים מהבנקים לחשבון ש"מ שבבנק ישראל, ואחר כך מעביר ש"מ את הכספים
לחשבון המכס. אם הבנק, מסיבה כל שהיא, מפגר בהעברת הכספים לבנק ישראל, לעומת
המועדים הקבועים בהסכם, מתחייב הבנק לשלם לחשב הכללי ריבית בשעור שגובה החשב
במקרה של משיכת יתר הריגה.

כיוון שתאריך תעודת המשלוח הוא התאריך הנקלט במחשב כמועד הגשת הדו"ח לבנק המסחרי,
רואים אותו הבנקים והאגף כמועד קבלת הכסף לפי ההסכם. הביקורת העלתה, שבכמה מקרים
לא הקפידו הבנקים על העברת הכספים במועדים הדרושים בהתאם לכך.

בדיקת מדגם מקרי של 50 חודעות זיכוי על כספים בסך של כ-251 מיליון ל"י, שהועברו מהבנקים המסחריים לחשבון שע"מ שבבנק ישראל, בתקופה נובמבר 1976 – אפריל 1977, העלתה, כי רק כ-100 מיליון ל"י מסכום זה הועברו לרשויות המס במועד, ואילו יתרת הסכום הועברה בדרך כלל בפיגור ממוצע, שלא עלה על חמישה ימים. במקרה אחד הגיע הפיגור ל-31 ימים.

כיוון שכתאריך קבלת הכסף בבנק נחשב כאמור – אם כי בניגוד להסכם – תאריך תעודת המשלוח, ומאחר שתעודת משלוח כוללת על פי רוב אישורים על תשלומים, שנעשו ימים מספר לפני הכנתה, הרי שהפיגור בהעברת הכסף למעשה הוא גדול יותר ממה שהועלה בבדיקה המדגמית.

שע"מ מפיקה דו"ח גבייה חודשי, שבאמצעותו נבדק, אם הבנקים העבירו בעוד מועד את כל הכספים שהם גבו. הביקורת העלתה, שעקב פיגורים בהפקת דו"חות הגבייה נערכות בדיקות אלה באיחור ממוצע של כחודשיים. בתיקי האגף אף אין מסמכים המעידים, שהבנקים חויבו בתשלום ריבית על הפיגורים שנקבעו.

2. תשלומים באמצעות בנק הדואר. (א) רבים מהעוסקים משלמים את המס בבנק הדואר. סדרי ההתחשבות של שע"מ עם בנק הדואר שונים מאלה הנהוגים עם הבנקים המסחריים. אישורי התשלום מועברים מבנק הדואר בלא תעודות משלוח, כשהם מלווים רשימה של כל האישורים, שהועברו באותו יום. רשימה זו כוללת את מספר העוסק וסכום התשלום. סיכום הסכומים מהווה הודעת חיוב בהתחשבות שבין שע"מ לבין בנק הדואר.

משרד מבקר המדינה בדק מדגם של 41 רשימות, המקיפות את התקופה ספטמבר 1976 – ינואר 1977; הן כללו כ-23,000 דו"חות על סך של כ-143 מיליון ל"י. היו מקרים של רישומים מוטעים, למשל, ויכויים שנרשמו בטעות, ותשלומים ששולמו אך לא כמס ערך מוסף; רישומים מוטעים אלה הסתכמו ב-30 מיליון ל"י בקירוב. ריבוי הטעויות מאלץ את שע"מ לנהל ספרים משלה למעקב אחר תיקון החיובים והזיכויים בכל חודש.

(ב) קושי נוסף בטיפול בדו"חות המועברים מבנק הדואר נגרם על-ידי כך, שעל שע"מ לערוך כסדרם את הדו"חות המועברים מבנק הדואר, לצורך קליטה במחשב; נוסף על כך, בנק הדואר לא המציא תעודות משלוח כנדרש, ושע"מ עשתה זאת בדלית ברירה, והתאריך שנרשם בתעודת המשלוח היה תאריך הרשימה שהועברה מבנק הדואר, שאם לא כן הדו"חות לא היו עוברים את בדיקות הקליטה במחשב. טיפול כזה אינו נדרש לגבי דו"חות המגיעים מבנקים מסחריים, כיוון שהם מגיעים מוכנים לקליטה במחשב. ועוד, שלא כבנקים מסחריים מקבל בנק הדואר גם תשלומים הכוללים אגורות, והחיובים שלו בהתחשבות עם שע"מ כוללים אגורות, בעוד שמערכת מע"מ פועלת בסכומים של לירות שלמות, ואינה בנוייה לקליטת סכום הכולל אגורות. קיומן החיובים בגין האגורות גורם, ששע"מ מטפלת פעם נוספת בדו"חות המגיעים מבנק הדואר.

הביקורת העלתה, שפער התאריכים בין מועד ביצוע התשלום לבין תאריך תעודת המשלוח הוא גדול, במיוחד לגבי תשלומים הנעשים באמצעות בנק הדואר. רשויות שע"מ קבעו, בגין דו"חות המוגשים על-ידי בנק הדואר, דחייה של שבעה ימים לצורך הטלת קנסות פיגורים (לעומת חמישה ימים לגבי בנקים מסחריים). בדיקת מדגם מקרי של דו"חות, שהועברו לשע"מ מבנק הדואר, בתקופה אוקטובר 1976 – פברואר 1977 – הוא כלל 674 דו"חות שהסתכמו ב-6 מיליון ל"י בקירוב – העלתה, שכולם, בלא יוצא מן הכלל, לא הועברו במועד: כ-51% הועברו בפיגור, שנע בין יומיים לחמישה ימים; כ-30% בפיגור שנע בין שישה ל-10 ימים; ו-19% בקירוב הועברו בפיגור, שנע בין 11 ל-19 ימים. במקרים אלה לא נהנה בנק הדואר משימוש בכספים השייכים לאוצר במשך ימי הפיגור, אך על עוסקים רבים, ששילמו את המס במועד הוטלו קנסות פיגורים, דבר שגרם התמרמרות בקרב העוסקים וגם עבודה נוספת בביטול קנסות אלה. במשרד מבקר המדינה נתקבלו תלונות רבות על כך.

(ג) שע"מ לא ערכה הסכם כתוב עם בנק הדואר, בדבר סדרי העברת הדו"חות הכספיים. האגף הסביר, שההסדר עם בנק הדואר לגבי ניהול חשבונות הממשלה נקבע על-ידי החשב הכללי, ולכן אין הוא רואה צורך בעריכת הסכמים מיוחדים. לדעת הביקורת, יש צורך לקבוע בהסכם מפורט את סדרי ההעברה של הדו"חות והכספים, בעיקר, בגלל ההשפעה והמשמעות שיש למועדי העברת הכספים ובעיקר להטלת קנסות פיגורים, על ציבור גדול של אזרחים.

(ד) בעוד שהבנקים המסחריים מעבירים לשע"מ, בתעודות משלוח מסודרות, ובנפרד, גם דו"חות הכוללים תביעות להחזר מס, אין בנק הדואר נותן שירות זה. לפיכך, עוסקים הרגילים להשתמש בשירותיו צריכים לשלוח דו"חות אלה בדואר או באמצעות בנק מסחרי. לפי הערכת

האגף מועברים באמצעות בנק הדואר כ-35% מכלל הדוחות התקופתיים ו-50% בקירוב מכל הכספים הנגבים כל חודש.

3. קליטת הדוחות התקופתיים במחשב. (א) מן הרישומים בדוחות התקופתיים נקלטים במחשב נתונים אלה: מספר התיק, החודש האחרון של תקופת הדיווח, סך כל הפדיון ממכירות, סך כל המס שנגבה בגין המכירות, סך כל המס ששולם על תשומות וההפרש בין סך המס על מכירות לבין סך המס על התשומות, שהוא הסכום ששילם העוסק בבנק. הטפסים עוברים בדיקות קליטה וסבירות מקובלות, ואם הטופס עמד בכל הבדיקות הללו הוא עובר לשלב העדכון. טפסים שנמצאו בהם שגיאות במספר התיק, מוגדרים כשיגויי קליטה. הביקורת העלתה, שמדוחות על סך של כ-215 מיליון ל"י, שהגיעו לשלב הקליטה בתורש מארס 1977, נכלל סך של כ-66 מיליון ל"י (31%) בדוחות, שלא נקלטו מחמת שגיויי קליטה בהם.

בשלב העדכון עוברים כל הטפסים בדיקות של התאמה לנתוני קובץ האב. אי התאמה באחד הפרטים גורמת, שהדוח נפלט מהמחשב ומוגדר כשיגוי עדכון.

(ב) משרד מבקר המדינה בדק מדגם של שיגויים, שנכללו בדוחות שיגויי קליטה מתאריך 1.12.1976. נבדקו 68 תעודות משלוח, שכללו 2,786 טפסים. מהם 107 דוחות (4%) היו שיגויים במספר התיק, והשיגוי תוקן תוך ארבעה עד ששה חודשים; 39 מהטפסים הוגדרו לאחר מכן גם כשיגויי עדכון. הטיפול בתיקון שיגויים מוטל כאמור, על יחידת עזר בשע"מ. טפסים שגויים, שאין עליהם בידי יחידת העזר לתקנם, מועברים לתחנות. בשע"מ מתנהל רישום מיוחד של תנועות כספיות שאינן ניתנות לקליטה, אך הטפסים משע"מ נשלחים לתחנות, בלא שיצורפו אליהם תעודות משלוח. בתחנות שבדק משרד מבקר המדינה, לא נמצא רישום לצורך מעקב אחר הטפסים המוחזרים, מועד קבלתם, תאריך הטיפול בהם, ומועד משלוחם בחזרה לשע"מ.

העיכוב בתיקון השיגויים הביא לידי עיכוב בעדכון תיקי העוסקים, לחיובים בלתי מוצדקים בהטלת מס, ולאי קליטת נתונים חדשים, באותם תיקים. שיגויי קליטה בכמה מהמסמכים גם גרמו עיכוב בקליטת כל המסמכים שבאותה תעודת משלוח, כיוון שתעודה כזאת אינה יכולה לעמוד בבדיקות הקליטה המקובלות.

(ג) מחמת ריבוי השיגויים תוקנו רבים מהם באורח שיטתי, בלי שהעובדים ביחידת העזר בדקו לצורך תיקון השיגויים טפסים מקוריים. כך, למשל, כאשר הגיעו לתיקו של עוסק שני דוחות המתייחסים לתקופת דיווח אחת, פלט המחשב כשיגוי את הדוח המגיע מאוחר יותר. לאחר שהתברר, שרוב השיגויים מסוג זה נבעו מכך, שעוסקים שלחו את הדוח השני כמשלים לראשון, ניתנה הוראה לעובדי יחידת העזר, להגדיר כל שיגוי הנובע מקבלת שני דוחות לאותה תקופה כדוח משלים, בלי שיבדקו את הדוחות המקוריים. כתוצאה מכך קרה, שאף לא נהגלו במועד מקרים, שעוסקים העבירו, בטעות, שני ההעתיקים של אותו דוח. ההעתק השני הוגדר כמשלים, ונקלט בתיק העוסק. רק אם הופק מצב חשבון של עוסק כזה, ניתן היה להבחין שהדוח הוא, למעשה, כפול, לאמור, שבחשבון העוסק נרשם פעמיים חיוב או זיכוי בגין דוח אחד בלבד.

כך, למשל, בתקופה ספטמבר-אוקטובר 1976 נקלטו ב-130 תיקים של עוסקים דוחות כפולים. מהם נרשמו ב-52 תיקים תביעות להחזר מס בסך 1.5 מיליון ל"י במקום 750,000 ל"י. ל-37 מעוסקים אלה הופקו פקודות להחזר בסך של כ-300,000 ל"י יותר מהמגיע להם. 15 העוסקים הנוחרים לא קיבלו פקודות להחזר אם משום שהם היו אגודות חקלאיות, שדיווחו באמצעות ארגוני קניות שלגביהם נקבעו הסדרים מיוחדים להחזר (ראה להלן), אם משום היותם עוסקים זעירים, שאינם זכאים להחזר במוזמן. רק שלושה עוסקים, שהחזריהם הכפולים הגיעו לסך 22,000 ל"י, החזירו עד למועד סיום הביקורת סכום זה. לגבי שישה עוסקים, שההחזר העודף שלהם היה כ-173,000 ל"י, בוטלו הפקודות הכפולות שהופקו להם, אך משום שלא נעשתה פעולה לביטול התביעה הכפולה, הם זוכו שנית. לגבי 28 העוסקים האחרים, שההחזר העודף שלהם הגיע ל-133,000 ל"י, לא נמצאו אסמכתאות המעידות, שהם החזירו את הכסף. אף לא נערכה פעולה יומה, כדי לגלות אם במהלך תיקון השיגויים, שתואר לעיל, לא היו מקרים נוספים של החזרים כפולים.

בספטמבר 1977 הוסב תהליך תיקון השיגויים למחשב. רשויות המס החליטו, שדוחות שאינם דוחות תביעה להחזר ואשר מתייחסים לחודש, שבו אין העוסק חייב בדיווח, וכן דוחות המתייחסים לתקופה, שהעוסק כבר דיווח עליה (להלן - דוחות בלתי צפויים) ייקלטו אוטומטית כדוחות נוסף לאותה תקופה. עקב זאת קטן במידה ניכרת מספרם הכולל של השיגויים, ובמיוחד בדוחות

הבלתי צפויים. בד"ח המחשב מתחילת ספטמבר 1977 היו 31,305 שגויי ערכון, שכללו 8,900 (28%) דו"חות בלתי צפויים. בד"ח המחשב מסוף ספטמבר 1977, אחרי הפעלת ההחלטה האמורה היו 19,480 שגויים שכללו 88 (0.4%) דו"חות בלתי צפויים. הדו"חות הבלתי צפויים שנותרו שגויים היו דו"חות תביעה להחזר.

לדעת הביקורת, דרך זו לצמצום מספר השיגויים אינה תקינה, כיוון שעלוו להיווצר מצב, שבו יוצאו חיובים כפולים, וכך גרם סרבול בכל המערכת.

(ד) דו"חות שאינם תביעה להחזר, המוגדרים כבלתי מאוזנים בשלב הקליטה, (כלומר דו"חות, שבהם אין התאמה בין ההפרש של מס התשומות והמס שנגבה, לבין הסכום שהעביר העוסק לאגף), אינם נפטים כשגויים, אלא נקלטים בתיק העוסק, בלוויית קוד מיוחד. משרד מבקר המדינה ערך ביקורת מדגמית שהקיפה 45 עוסקים, שבתוכם היה לפחות דו"ח אחד בלתי מאוזן בתקופה שעד מאי 1977. נמצאו 85 דו"חות בלתי מאוזנים, שב-37 מהם שילמו העוסקים כ-27,000 ל"י פחות משהיו חייבים, וב-31 מהם שילמו העוסקים כ-4,000 ל"י יותר משהיו חייבים; ב-16 דו"חות לא צוינו פרטים מלאים על המכירות ועל התשומות או שהיו פרטים על המכירות או התשומות בלבד, ולא הייתה אפשרות לחשב את סכום החוב של העוסק.

במערכת נקבע הסדר, שלפיו עוסק, ששילם בפועל סכום גדול יותר ממה שהיה עליו לשלם לפי החישובים, שנערכו במחשב, יחויב חשבונו כנגד הסכום העודף ששילם, כדי שהחשבונו יתאזן, והיה צריך לשלוח לו הודעה על כך. הביקורת העלתה, שהסדר זה הופעל רק חלקית: חשבונו העוסק חויב במלוא הסכום, אך עקב פגמים, שנתגלו בטופס שיועד לכך ("טופס דו"ח מחליף" — ראה להלן), לא נמסרה לעוסק הודעה, ששילם תשלום גדול מזה שהיה חייב.

4. קביעת מס. לפי סעיף 76(א) לחוק מע"מ, אם לא הגיש חייב במס דו"ח תקופתי, ייקבע המס, שעליו לשלם, בהתחשב בהיקף עסקאותיו או פעילותו, ובאין נתונים אלה — לפי המשוער ("קביעת מס"). רשויות המס החליטו, כי קביעת המס תהיה 12,000 ל"י בעת הטלתה בראשונה, וסכום זה יוכפל כל אימת שתוטל קביעה נוספת. הקביעה מתבטלת מאליה, כאשר העוסק מגיש דו"ח על אותה תקופה.

הביקורת העלתה, שמאז הפעלת המס ועד לינואר 1977, לא ניצלו רשויות מע"מ את האפשרות לקביעת המס בדרך זו, ונתנו בכך ארכה של כחצי שנה לעוסקים, שלא דיווחו עד אז. בינואר 1977 הוטלו קביעות מס על כ-52,000 עוסקים, שהיו חייבים בדיווח לתקופה מיולי עד ספטמבר 1976. עד תום הביקורת, בספטמבר 1977, הוטלו קביעות מס רק על עוסקים, שהיו חייבים בדיווח לתקופה, שהסתיימה במאוס 1977. לדברי האגף, אין מטילים קביעות מס בפרקי זמן קבועים, וההחלטה בדבר מועד הטלתן נתונה לשיקלן של רשויות המס. הדבר, נעשה מחשב מפני קביעות מס בלתי מוצדקות על עוסקים, שדו"חותיהם עוד לא נקלטו בתיקיהם, והדו"חות מסוגים כשגויים. כן הוחלט שלא לשלם החזרי מס לעוסקים, כל עוד יש בתיקיהם קביעות מס, אך הביקורת העלתה, שהחל בחודש יוני 1977 שולמו החזרים גם לעוסקים כאלה. הדבר נעשה, לדברי האגף, עקב ריבוי עוסקים, שחויבו בקביעות מס ושתבעו החזרים; הם טענו, ששלחו פעמים מספר דו"חות לכיסוי התקופות, שאליהן התייחסו קביעות המס, אך הדו"חות לא נקלטו, וקביעות המס לא בוטלו.

בתחילת אוקטובר 1977, הפיקה שר"מ רשימה של עוסקים, שהוטלו עליהם קביעות מס. הרשימה נועדה לסייע לרשויות המס בטיפול בעוסקים אלה, כדי לאלצם לדווח על כל תקופת פעילותם. הרשימה, כפי שהופקה בראשונה, לא איפשרה טיפול נאות, כיוון שנכללו בה עוסקים רבים, שלמעשה תיקיהם צריכים היו להיסגר — ברובם שותפים — ואשר עקב תקלות שונות לא נקלטו הוראות הסגירה לגביהם.

5. קנסות. העוסקים חייבים להגיש דו"ח תקופתי תוך 15 ימים לאחר תום תקופת הדיווח, פרט לעוסקים שהותרה להם ארכה. אם לא הגיש עוסק דו"ח תקופתי במועד, שנקבע לכך, מחייבים אותו בקנס פיגורים של 100 ל"י לכל שבועיים או לכל חלק מהם. אם לא שולם מס במועד שנקבע לכך, יתווסף עליו, מלבד הריבית והפרשי הצמדה (ראה להלן), קנס פיגורים בשיעור של 1% מסכום החוב שבפיגור, לכל שבוע או לכל חלק ממנו, לגבי תקופת פיגור שעד שישה חודשים, ו-1/2% לכל שבוע או לכל חלק ממנו, לגבי תקופת פיגור של יותר משישה חודשים.

(א) החיוב בקנסות על כל פיגור בהגשת דו"ח נעשה אוטומטית באמצעות מחשב. עד ליולי 1977 הוטלו כ-119,000 קנסות בסך של כ-40 מיליון ל"י. אין בידי האגף נתונים המאפשרים

לקבוע, כמה קנסות נפרעו, כיוון שמספר ניכר של קנסות נפרעו בדרך של קיוזום מן ההחזרים, ששולמו לעוסקים. ריכוז מידע כזה בידי האגף חשוב, כדי שאפשר יהיה לעמוד על מידת האפקטיביות של הטלת קנסות על אי-הגשת דו"חות במועד.

(ב) ההודעה על חיוב בקנס נמסרת לעוסק בטופס מיוחד, שיש בו טור לציון הקנס, שהוטל באחרונה, וכן טור לציון יתרת החוב בגין קנסות קודמים. הביקורת העלתה, שבהודעות ששלחו רשויות המס לעוסקים, צוין בכל הודעה רק הקנס, שהוטל באחרונה, והטור המיועד לחוב המצטבר נותר ריק. לדעת הביקורת, קיימת כאן אפשרות של הטעיית העוסק, שכן הוא עלול להסיק מכך, שיתרת החוב הקודמת בוטלה, והרצוי היה שיתרת החובה בגין קנסות יצוינו במפורש בכל הודעה על קנס חדש.

6. ריבית והפרשי הצמדה. (א) במקרים שלא שולם מס במועד שנקבע לכך, מתוספת לו ריבית מתום המועד לתשלום, ובמשך שישה חודשים לאחר מכן; לאחר שישה חודשים חייב העוסק בהפרשי הצמדה וריבית. שיעור הריבית שנקבע בחוק היה 15%. במאי 1976 עלה השיעור ל-22% ובאוגוסט 1977 ל-26%. אין המחשב ערוך לחישוב ריבית על חוב שוטף, למשל במקרה, שהעוסק שילם רק חלק מהמס במועד; חיוב בריבית, במקרה כזה, יכול להיעשות רק על ידי הוראה של התחנה או מוקד מע"מ. היו מקרים, שחוייבו בריבית עוסקים, שהחזירו תשלום כפול שקיבלו, ואילו עוסקים, שתיקם זוכה בטעות פעמיים, ואשר לא החזירו את הכסף, לא חוייבו בריבית כלל (ראה להלן — פרק החזרים).

(ב) פיגר עוסק בתשלום חובו יותר משישה חודשים, מתווספים לחובו, כאמור, לאחר שישה חודשים מהמועד, שבו היה עליו לסלקו, הפרשי הצמדה וריבית. הביקורת העלתה, שעד לאוקטובר 1977 לא בדקו רשויות המס, אם יש עוסקים, שהפיגור בפרעון חובם היה גדול משישה חודשים. רק במועד זה החלו רשויות המס להיערך לחיוב אוטומטי של עוסקים אלה בהפרשי הצמדה וריבית.

(ג) לפי החוק, עוסק, שהוטלו עליו קנס, ריבית והפרשי הצמדה, עליו לשלםם תוך חודש, לאחר שקיבל את הודעת החיוב. התנאי, שהחובים בקנסות ובריבית נזקפים לחשבון חובותיו של העוסק, והם מנוכים מההחזרים, אם מגיעים לו החזרים. רשויות המס לא יזמו פעולות לאכיפת גביית של קנסות וריבית, מעוסקים שלא תבעו החזרים.

7. אכיפת דיווח וגבייה באמצעות המחשב. בספטמבר 1977 הפיקה שע"מ רשימה, שפירטה את שמות כל העוסקים, שבחשבונם היו יתרות חובה, הגדולות מ-50,000 ל"י. בדיקת אקראי שערכו רשויות המס, העלתה, שלעוסקים המוכרים כבעלי עסקים קטנים יחסית, נזקפו ברשימה יתרות חוב בלתי סבירות, ולכן לא הייתה אפשרות להשתמש ברשימה זו כבמכשיר לאכיפת הגבייה של המס.

8. טיפול בשיקים שלא כובדו. רוב העוסקים משלמים תשלומיהם באמצעות שיקים. שיקים שלא כובדו מחזירים אותם הבנקים לבנק ישראל. בנק ישראל מעביר את השיקים לאגף ומחייב את חשבונו בגין סכום השיקים שלא כובדו. בשיקים אלה מטפלת יחידת הכספים שבאגף. אם הבנק איננו מאשר תשלום, פונות רשויות המס לעוסק, ואם העוסק לא נענה לפנייה, נשלחת אליו התראה בכתב, ועל היחידה לשלוח למחשב, בה בשעה, הוראה לביטול הזיכוי בגין השיק שלא כובד. כאשר אין העוסק נענה גם להתראה, נשלחת לבנק הוראת עיקול. אם ההכנסות עקב העיקול אינן מכסות את סכום החוב, על האגף להעביר את העניין לטיפול המשטרה.

הביקורת העלתה, שאין באגף ריכוז של מספר השיקים בגין מע"מ שלא כובדו והסכום שנכלל בהם. בדיקת מדגם מקרי של משרד מבקר המדינה של 11 שיקים בסך של כ-96,000 ל"י, שלא כובדו העלתה, ששלושה שיקים, בסך של כ-49,000 ל"י נפרעו לאחר יותר מ-100 יום ממועד הדו"ח. התקופות שבגינו שולמו. ארבעה שיקים בסך של 37,000 ל"י בקירוב נפרעו לאחר יותר מ-30 ימים. בכל המקרים הללו לא נמצאה הוראה לביטול התשלום בתיק הממוכן המתייחס לעוסק. הדו"חות, שבגינו שולמו שיקים שלא כובדו, נקלטו בתיקי העוסקים, כשתאריך התשלום שנקלט הוא תאריך הגשתו המקורית של הדו"ח. לפיכך לא חויבו עוסקים אלה בקנסות פיגורים ובריבית בגין הפיגור בתשלום, שנגרם מחמת אי-כיבוד שיק.

לדעת הביקורת, על רשויות המס להיערך כך, שאפשר יהיה לבצע חיוב מיידי של תיק העוסק בכל מקרה של שיק שלא כובד. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה בינואר 1978, שניתנה הוראה בכתב לחייב מיד את חשבונו העוסקים בכל מקרה של תשלום בשיק שלא כובד.

9. החזר כס. (א) לפי החוק, אם היה מס התשומות בתקופת דו"ח מסוימת גבוה מסכום המס, שהעוסק חייב בו בגין אותה תקופה, יש להחזיר לו את עודף המס תוך חודש לאחר קבלת הדו"ח.

מאז החלת המס ועד נובמבר 1977 שילמו רשויות המס כ-1,393 מיליון ל"י כהחזרי מס מגבייה מעסקאות בישראל שהסתכמה בכ-4,528 מיליון ל"י, כלומר כ-31% התשלום נעשה ישירות לחשבוננו של העוסק — בבנק המסחרי — לפי מספר החשבון הרשום ברשת מע"מ; אם העוסק לא מסר לרשויות המס את מספר חשבוננו בבנק, מפיק המחשב שיק הנשלח אליו באמצעות הדואר.

דו"ח הכולל תביעה להחזר נקלט במחשב ככל דו"ח תקופתי אחר. אם מתגלה בבדיקת הקליטה, שהעוסק ביקש סכום גדול מהמגיע לו, מוחזר לו הטופס מיד לשם תיקונו כדי להימנע מתשלום ריבית בגין עיכוב, שנבע משגיאות העוסק. כאשר דורש העוסק סכום קטן מהמגיע לו מזוכה העוסק בסכום שביקש, ואין רשויות המס מודיעות לו, שמגיע לו סכום נוסף (ראה להלן בפרק תכנון המערך הממוכן).

כאשר מופקים במחשב, בדרך כלל אחת לחודש, רשימות של החזרי המס, נרשם כל סכום, המופיע בחשבון העוסק כיתרת זכות ברשימה, לפי תחנות מע"מ. רשימות אלה נשלחות לתחנות לצורך בירור. כל מנהלי התחנות קיבלו הוראות, שרשאים הם לעכב החזרי מע"מ לעוסקים בגין חובות למס קנייה ולמס בולים, וכן עליהם לשים לב במיוחד למקרים של החזרי סכומים הגדולים מ-5,000 ל"י. התחנה מעכבת מקרים הדורשים בירור מיוחד, ואז ההחזר אינו מאושר לביצוע. ההחלטה על עיכוב של החזר נתונה לשיקול דעתו של מנהל התחנה.

ההחזרים שעוכבו נמסרים לבדיקה למבקרי מע"מ שבתחנה, והמקרים הדורשים בירור מיוחד מועברים למחלקת החקירות של האגף. פרק הזמן, שבו על התחנות להודיע על ביטול העיכוב, לא נקבע. מאז הפעלת המס ועד לינואר 1978 עוכבו כ-5,200 פקודות להחזר, שהן כ-6% מסך כל הפקודות. להחזר, שהוצאו באותה תקופה. הרשימות, שמהן נמחקו ההחזרים הנמצאים בבירור, מוחזרות לשע"מ ומופקות מהן רשימות הממוינות לפי בנקים וסניפיהם, לשם העברת הכספים לחשבונות העוסקים. תאריך העברת הכספים לבנקים ומועד זיכוי חשבון העוסק בבנק בפועל אינו מופיע במצב החשבון שלו, אלא כתאריך הוראת התשלום מופיע ציון של יום שהוא כ-14 ימים לפני מתן הזיכוי בבנק.

בד בבד עם משלוח הרשימות לבנקים נשלחת הודעה לעוסק, שלפיה חשבוננו בבנק זוכה בהחזר, אולם בלא פירוט סכום הזיכוי. כיוון שהמחשב מנכה אוטומטית מסכום ההחזר את יתרת החובה המופיעה בתיק העוסק — המורכבת בדרך כלל מקנסות ומריבית — מקבל העוסק סכום שונה מזה שתבע. כיוון שבהודעה שנשלחה לעוסק לא פורט הסכום והרכבו, גרם הדבר, שעוסקים רבים התלוננו על כך בתחנות מע"מ. רצוי, שרשויות המס יפרטו בהודעה לעוסק את סכום ההחזר שבו זוכה, ואם הסכום קטן מהסכום שתבע, יש לצרף להודעה פירוט של הניכויים.

(ב) הביקורת העלתה, שבתהליך ביצוע ההחזרים נגרמים עיכובים ופיגורים בתשלום ההחזר, וברוב המקרים אין רשויות המס עומדות בפרק הזמן של 30 ימים כנדרש בחוק. האגף הגיש לממשלה תזכיר הצעה לתיקון החוק, שלפיו, בין היתר, יוארך פרק הזמן לביצוע ההחזרים מ-30 ל-60 יום.

משרד מבקר המדינה בדק מדגם מיקרי של 172 פקודות להחזר, שבוצעו בתקופה יולי 1976 — מאי 1977. הפקודות היו בסכום של כ-1.3 מיליארד ל"י. במדגם נבדק פרק הזמן, שעבר ממועד הגשת הדו"ח להחזר עד מועד הפקת פקודה להחזר בגין אותו דו"ח. הבדיקה העלתה, שרק כ-32% מתביעות החזר שולמו במסגרת התקופה הנקובה בחוק, ואילו יותר 68% שולמו תוך תקופה שבין 30 ל-180 יום ממועד בקשת ההחזר.

10. החזר באמצעות שיקים ידניים. (א) עקב הפיגור בביצוע ההחזרים נתונות תחנות מע"מ והמוקד שבירושלים ללחץ מתמיד של העוסקים. כדי להקל את הלחץ ולפתור כמה מבעיות הפיגור הורשו עובדי המוקד שבירושלים להוציא לעוסקים הפונים אליהם שיקים ידניים. לשם כך על העוסקים להמציא למוקד תצלום של הדו"ח להחזר שהגישו, ובהתאם לו נמסר לידי העוסק שיק. כן מונפקים שיקים ידניים ליצואנים. לפי החוק, עסקאות המוגדרות כיצוא אינן חייבות במס, ועוסקים, שכמה מעסקאותיהם הן ליצוא, זכאים להחזרים בגין מס התשומות על אותן עסקאות. כדי שלא לעכב החזרים ליצואנים הגיעו רשויות המס להסכם עם התאחדות

התעשיינים, שלפיו דו"חות להחזר של עוסקים, שנכללו על ידי התאחדות התעשיינים ברשימת היצואנים, יוגשו ישירות למוקד מע"מ וההחזרים יבוצעו בהקדם האפשרי, דהיינו באמצעות שיקים ידניים. הסדר זה חל על כ-100 יצואנים, חברי התאחדות התעשיינים. גם עם המכון ליצוא ועם התאחדות בתי המלון נעשה הסדר מעין זה.

בתקופת הביקורת הוציא המוקד כ-200 שיקים ידניים בכל חודש. הנפקת השיקים הידניים חייבה את מוקד מע"מ לפתוח תיקים, שבהם יוחזקו כל המסמכים, שהם אסמכתה להנפקת השיק. בתקופת הביקורת נוהלו תיקים כאלה ל-2,500 עוסקים בקירוב. הצורך בניהול תיקיה מבטל למעשה את אחד היתרונות שבניהול תיקים במחשב.

(ב) הביקורת העלתה, שבעוד שהפקודות להחזר נבדקות באורח מדגמי על ידי התחנות לפני ביצוע התשלום, אין בדיקת מדגם כלשהי נערכת לפני הוצאת שיק ידני. עוד העלתה הביקורת, שמהפקודות להחזר ניכר מראש קנסות, שהתייחסו לחיובות אחרים של העוסק, אולם השיק הידני ניתן לעוסקים, בכמה מהמקרים, על מלוא סכום התביעה, גם אם העוסק היה חייב בקנסות. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שמאז התקנת המסוף של המחשב במשרדי המוקד, באוגוסט 1977, הופסקה הנפקת שיקים בלא קיוון החובות.

(ג) ההסדר עם היצואנים, ישתואר לעיל, מופעל מאז מארס 1977, אולם רשויות המס לא עודכנו את תכנית המחשב לפיו, ולכן גם לגבי יצואנים, שעל אודותם ידוע לרשויות המס מראש שכל החזריהם נעשים בשיקים ידניים, תהליך העדכון במחשב הוא כמקובל; יתכנו אפוא מקרים, שהם יקבלו פקודות החזר נוסף על השיק הידני. רק באוקטובר 1977 הוכנס למחשב קוד מיוחד המאפיין את היצואנים, כך שהמחשב אינו מזכה אותם בפקודה להחזר.

כדי למנוע אפשרות, שתופק פקודה להחזר לעוסקים, שכבר קיבלוהו בשיק ידני, מעביר המוקד לשע"מ הודעת חיוב, המציינת את סכום השיק ואת מועד הדו"ח שבגינו הוא שולם. כיוון שיתכנו מקרים של הפקת פקודה להחזר לפני קליטת הודעת החיוב — ובמקרה כזה ייוכה העוסק בתשלום כפול — נשלחת הודעה על הוצאת השיק הידני גם לתחנה האזורית, שהעוסק משתייך אליה. על התחנה, במסגרת בדיקות של רשימות ההחזרים, לבדוק, אם יש בין ההחזרים שבר-שימה החזרים, שבגינם ניתן שיק ידני. בתחנות, שבהן נערכה ביקורת, נמצא, שלא נערכה בדיקה כזאת, ובכמה מהתחנות אף לא ידעו עובדי התחנה על הצורך בבדיקה. גם בהוראות הפנימיות, שהועברו מהמוקד לתחנות, ושבהן הוסברה הדרך לטיפול ברשימות ההחזרים, לא צוין הצורך בבדיקת הודעות חיוב בגין שיקים ידניים.

ביוני 1977 בדק משרד מבקר המדינה מידגם של 93 שיקים ידניים, שהוצאו בין פברואר למאי 1977 והסתכמו ב-18 מיליון ל"י בקירוב. הבדיקה העלתה, כי 72 שיקים מבין 93 נקלטו בתיקי העוסקים שבמחשב, ולגבי 31 מהם הוצאה גם פקודה להחזר על ידי המחשב. ב-21 מקרים מהנ"ל בוטלה הפקודה, עוד לפני שהכסף הגיע לעוסק, ואילו לגבי 10 מקרים לא בוטלה הפקודה, והעוסק זוכה פעמיים בגין אותו דו"ח להחזר. מבין 10 מקרים אלה נדרש רק עוסק אחד להחזיר את התשלום הכפול, שהגיע ל-305,000 ל"י, אך גם זאת רק לאחר שישה חודשים וכתוצאה מבדיקת אקראי, כאשר העוסק דרש החזר נוסף. בתשעה המקרים הנותרים, בסך של כ-488,000 ל"י, לא הוחזר עד למועד סיום הביקורת הסכום העודף ששולם.

השיטה של הוצאת שיקים ידניים הופעלה ללא סדרי בקרה נאותים, ומו הראוי, שרשויות המס יחתרו למצב, שבו יופקו הפקודות להחזר, על ידי המחשב, במסגרת הזמן הקבוע בחוק ויפסק השימוש בשיקים ידניים.

11. ריבית והפרשי הצמדה על פיגור בהחזר מס. (א) עוסק הזכאי להחזר, יקבל, לפי החוק ריבית, אם ההחזר לא ניתן במסגרת התקופה שנקבעה. בחוק — חודש מעת קבלת הדו"ח, והפרשי הצמדה וריבית, אם לא ניתן תוך שישה חודשים. הביקורת העלתה, שעד לאוגוסט 1977 לא נערך האגף לתשלום ריבית על ההחזרים ששולמו בפיגור. רק במועד זה הפיקה שע"מ רשימות של הזכאים לריבית על ההחזרים, ששולמו מאז הפעלת החוק ועד לסוף יוני 1977. אין משלמים את הריבית באופן שוטף, אלא מפעם לפעם לפי החלטה אד-הוק של רשויות המס. הרשימות מאוגוסט 1977 התייחסו ל-27,000 עוסקים בקירוב, והריבית הגיעה ל-26 מיליון ל"י בקירוב. עוד העלתה הביקורת, שבגלל שיבושים בהפקת הוראות תשלום של ריבית, זוכו חשבו-נות העוסקים בנזקים רק באמצע אוקטובר 1977.

הריבית מחושבת רק על התקופה של הפיגור בתשלום ההחזר, אך אין משולמת ריבית על הפיגור בתשלום הריבית עצמה. לדעת הביקורת על רשויות המס להגיע להסדר, שלפיו תשלום הריבית יחד עם ההחזר.

(ב) כאמור, נוסף על הריבית נקבע בחוק, שלעוסק, שלא שולם לו ההחזר תוך שישה חודשים, ישולמו לו הפרשי הצמדה וריבית. עד תום הביקורת לא נערכו רשויות המס לתשלום הפרשי הצמדה בגין פיגור בתשלום ההחזר.

12. הסדרי נביה מענפים חקלאיים. לפי החוק רשאי מנהל מע"מ לרשום כעוסק אחד מספר עוסקים שביקשו זאת, אם — כפי שקבע שר האוצר בתקנות — ניהול פנקסי החשבונות שלהם נעשה במשותף ואם מונה להם נציג.

(א) רשת מע"מ המקורית, כפי שנשלפה מרשת מס הכנסה, כללה כ-30,000 עוסקים בענפים חקלאיים, ש- $\frac{3}{4}$ מהם הביעו רצון להירשם כשותפויות, במסגרת המושבים. הוחלט. לאפשר להם לדווח באמצעות המושב שלהם ולשם כך להירשם כשותפות.

נציגי המושבים נדרשו להגיש לתחנות מע"מ האזוריות רשימות של החברים המדווחים באמצעותם, בעבור המושבים נפתחו תיקים במע"מ כמו לכל עוסק. כדי למנוע כפילות בתיקים היה צורך לסגור תיקיהם של כל חברי המושבים. שהצהירו שאין הם מבצעים עסקאות מחוץ למסגרת המושב. עוסקים, שהצהירו שהם מבצעים גם עסקאות, שאין הם מדווחים עליהן במסגרת המושב, הוסיפו להיות עוסקים בעלי תיקים נפרדים.

(ב) כמה מהמושבים ביקשו, שהמס ייגבה מהם באמצעות ארגוני הקניות, שבהם הם חברים. ההסדר, שהופעל מאז החלת המס, קיבל חוקף פורמאלי בסוף ספטמבר 1976 בהסכמים כתובים שבין האגף ובין ברית הקואופרציה.

באוגוסט 1977 כשנה לאחר ההפעלה, דרש האגף מהארגונים להגיש לו יפוי כוח מטעם המושבים המדווחים באמצעותם. מבין 10 ארגונים, הכוללים כ-300 מושבים שלגביהם מופעל ההסדר, הגיש עד נובמבר 1977 רק ארגון אחד הצהרה כנדרש, שעליה חתמו 24 מושבים. בינואר 1978 נמצאו בידי האגף יפויי כוח של תשעה מבין עשרה הארגונים האמורים.

ניהול התשלומים של ארגוני הקניות לא נעשה במחשב. דו"חות, הנקלטים בתיקים של מושבים, ואשר הוגשו באמצעות ארגוני הקניות, נרשמו בלי ליצור חיוב או זיכוי בחשבון. חיובים בקנסות ובריבית על פיגורים בהגשת הדו"חות נרשמו בתיקים, ויצרו יתרת חשבון, אך המחשב לא פיקח על חשבוניותיהם של מושבים אלה. ביצוע הזיכוי של המושבים בגין החזרים נעשה באמצעות הארגונים, כך שאין אפשרות לנכות מן החזורים שלהם את חובותיהם בגין קנסות וריבית. גביית חובות כאלה מהמושבים נעשתה, רק אם הם פורעים אותם ביוזמתם.

הסדר מעין זה מופעל גם לגבי הדיווח של הקיבוצים. כ-450 קיבוצים, בכללם המפעלים התעשייתיים שבבעלותם, מאוגדים בכמה ארגונים, שכולם מגישים את הדו"חות באמצעות ארגון יג אחד. ארגון זה לא הגיש לרשויות המס הצהרת יפוי כוח מטעם החברים בו, אף שנדרש לדברי האגף לעשות כן.

רשויות המס לא נערכו להפעלת תכניות מחשב לטיפול ולניהול הגבייה באמצעות הארגונים האמורים. פרט לקליטת הדו"חות בתיקים מתנהלת כל ההתחשבוניות בין רשויות המס לבין חברי הארגונים בשיטה ידנית. לדברי שע"מ היא לא נתבקשה על ידי האגף להכין מערכת לקליטת ההסדרים הללו במחשב. לדעת הביקורת, על האגף יחד עם שע"מ לשקול הפעלת מערך ממוכן, שיכלול גם את הענפים החקלאיים שבמשק.

תכנון המערך הממוכן

תכנונו המקורי של מערך המחשב של מע"מ הוכן על ידי לשכת שירות פרטית, והוגש לשר האוצר עוד בשנת 1972. תיק התכנון שהוגש כלל תיאור מבנה הקבצים העיקריים; תיאור התהליכים העיקריים; תכנון התכניות העיקריות; ותיאור מבנה טופסי הקלט והפלט. בעת הכנת תיק התכנון קיימה לשכת השירות קשר עם שני נציגים של רשויות המס — נציג משע"מ ונציג של האגף.

רק לאחר הפעלת המערך באופן שוטף התברר, כי המערכת שתוכננה לקחה בליקויים. כמה מהם, שנסקרו לעיל, נבעו מפגמים בתכנון הראשוני של המערך הממוכן, למשל העדר תכניות

לחישוב הריבית והפרשי הצמדה, פיגורים בתכנון ובהפקת דו"חות גבייה; והעדר עמודה לתאריך התשלום בטופס הדו"ח התקופתי. כמו כן נתגלו ליקויים המתוארים להלן:

1. טופס דו"ח מחליף (טופס שנועד לתקן דיווח שהוגש בדו"ח תקופתי), שתוכנו על ידי לשכת השירות, לא עמד בדרישות בקרה ואמינות, הוצא משימוש מיד עם הפעלת המס, והיה צורך בתכנון טופס חדש על ידי ש"מ. עד תום הביקורת, בספטמבר 1977, לא הוכנס לשימוש טופס דו"ח מחליף חדש. העדרו של טופס זה גרם קשיים לעובדי התחנות בכך, שהם נאלצו להשתמש בטפסים אחרים תחתיו שהאריכו את תהליכי הטיפול באותם נושאים, שבהם נועד הטופס לטפל. (ליקויים נוספים הנגרמים מהעדר הטופס, ראה לעיל, בפרק על קליטת הדו"חות התקופתיים במחשב).

2. בכמה מדו"חות הפלט, שמיועדים למטרות סטטיסטיות, ושמצויות בהם עמודות, הכוללות נתונים מספריים שונים שבסופם סיכום, היה מספר הפוזיציות שתוכנו, במערך המקורי, לכל עמודה בשורת הסיכום, קטן מדי. עתה מגיעים הסכומים לממדים גדולים עד כי ברוב המקרים מודפסים המספרים צפופים וצמודים זה לזה, באופן המקשה על קריאתם. כמו כן יתכן, שבמקרים שמחוסר מקום מושמטות בהדפסה הספרות השמאליות של כל סיכום, שהן הספרות המייצגות ערכים גבוהים, נעשים הדו"חות בלתי אמינים.

3. המידע הנקלט בתיק העוסק, לגבי כל תנועה הנכנסת לתוכו, כולל את תאריך התנועה, כפי שהוא נקלט מתעודת המשלוח של הטופס. הפיגורים בקליטת התנועות, הנובעים מהשינויים בטפסים ומשיבושים בקליטתם יוצרים לעתים קרובות פער ניכר בין התנועה לבין תאריך קליטתה בפועל בתיק. התנועות הנקלטות בתיק עוסק מסומנות בתאריך כניסתן למערכת, אך אין בתיק כל סימון, המאפשר להבחין מתי נקלטה התנועה למעשה.

4. ש"מ ביצעה שינויים ותיקונים בתכניות המקוריות של המערכת, הגדירה הגדרות חדשות את השינויים, והכניסה שינויים בתכניות בעקבות הוראות, שניתנו על ידי האגף, כגון ההוראות בעניין ויתור על קנסות פיגורים (ראה לעיל). השינויים תועדו בדרך של רישום על גבי תיק התכנון המקורי של המערכת רק במקרים, שהשינויים נעשו גם במבנה קבצי האב. לעומת זאת השינויים בטפסים ובדו"חות לא תועדו כלל; אין בש"מ רשימה מעודכנת וסופית של כל טופסי הקלט ושל דו"חות הפלט של המערכת.

הסדרים מינהליים

במערכות מחשב מתקונות נערכים דיונים קבועים, באורח סדיר, שבהם משתתפים נציגי המשתמש — מוקד מע"מ, ונציגי המכצע — יחידת מיכון, במקרה זה ש"מ. במערך מע"מ חשוב במיוחד לקיים דיונים בפרקי זמן קבועים בגלל השינויים התכופים, שהוכנסו בחוק ובנהלים, ואשר גרמו שינויים תכופים בדרישות, שהציגו רשויות המס לביצועי המחשב. עקב הליקויים בהכנת המערך נערכים בו שיפורים, בעקבות הפקת לקחים, תוך הפעלתו השוטפת. גם בשל כך נגרמו שינויים תכופים וניכרים במבנה המערך, בתהליכים ובקבצים שלו. לא הוקם צוות מוגדר וקבוע לצורך זה, ונערכו פגישות מספר בלבד בהשתתפות נציגי ש"מ ונציגי האגף. הפגישות לא היו קבועות, ולעתים בין פגישה לפגישה חלף זמן רב.

בעקבות הביקורת, יוזמו רשויות המס הקמת פורום לדיונים משותפים לנציגי ש"מ ולנציגי האגף. דיוני הפורום מתקיימים פעם בשבוע, החל בדצמבר 1977.

שינויים רבים מוכנסים במערך הממוכן בעקבות הוראות אד-הוק של מוקד מע"מ, אך הדבר נעשה בלא מיסוד התהליכים להעברת הוראות מסוג זה. רק ביוני 1977 ערך מוקד מע"מ רשימה של דרישות מש"מ, בציון סדר עדיפויות לביצוע.

ביקורת הדו"חות

המס נגבה באמצעות ציבור גדול של עוסקים, המשמשים למעשה גובי מס. במידה רבה מבוסס סח הגבייה על שומה עצמית. יש אפוא צורך לערוך בדיקות מדגמיות בקרב ציבור זה הן כצעד מרתיע והן במטרה לוודא, שסכומי המס, שגבו העוסקים, אכן הגיעו בסופו של דבר לקופת המדינה.

באוגוסט 1977 החל האגף בעריכת מבצע ביקורת נרחב לאימות התשלומים והדיווח, אולם תוצאותיו עוד לא סוכמו. משרד מבקר המדינה החל בינואר 1978, בבדיקות בתחום נושא זה.

*

מס ערך מוסף הופעל אחרי כשבע שנים של הכנה, והוא מקיף כמעט את כל שלבי הפעילות הכלכלית שבמשק. המס חל על ציבור של כרבע מיליון עוסקים, וגבייתו תלויה במידה רבה בשיתוף פעולה בין ציבור זה לבין שלטונות המס, כולל פעולות של ביקורת מדגמית המופעלת בקרב ציבור זה.

בפרק זה נסקרו דרכי הפעלת המס באמצעות מערך ממוכן מורכב. תכניות ההפעלה לא ענו בכל המקרים על צורכי גביית המס, ואגף המכס ניגש לחיקון הליקויים שנתגלו בהן תוך כדי הפעלתן השוטפת. ממצאי הביקורת מתברר שלא היה תיאום מספיק בין הרשויות העוסקות בהטלת המס ובגבייתו, לבין השירות לעיבודים ממוכנים, המנהל את כל מערכת הרישומים שעל פיה מתנהלת הגבייה, לרבות מתן הוראות פעולה. עוד הועלה, שבשלבי ההפעלה התגלו ליקויים מינהליים ותקלות רבות בעיקר בתחום החזרי מס; בקשר עם הבנקים ובאכיפת הגבייה.

גביית היטלי מלאי

ב־10 בנובמבר 1974 שונה שער החליפין של הלירה הישראלית מ־4.20 ל־6 ל"י לדולר ופורסמו תקנות שעת חירום (הסדרים בעקבות שינוי שער המטבע), תשל"ה—1974, (להלן — התקנות) שלפיהן יחולו, בתנאים מסוימים, היטלים על מטבע, על מלאי, על יבוא ועל דלק. בפברואר 1975 הוארך תוקפן של התקנות עד 31.12.1975 בחוק להארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (הסדרים בעקבות שינוי שער המטבע), תשל"ה—1975 (להלן — חוק ההארכה), בנוסח שניתן בתוספת לחוק. יחד עם שינוי שער החליפין הועלו בצו שיעורי מס קנייה על מוצרים רבים מייצור מקומי. היטל יבוא הוטל, על פי התקנות, גם על טובין שיובאו ארצה אך טרם שוחררו מרשות המכס לצריכה בארץ. בשני צווים נוספים לתקנות האמורות נקבע היטל על מלאי של מוצרי מזון (סוכר, חיטה וקמחים, בשר ושמנים) ועל מספוא ומרכיביו.

הסכום הכולל של החיובים בעד ההיטלים השונים הגיע — לפי חישוב משרד מבקר המדינה, שנערך על יסוד נתונים, שאסף מיתדות שונות של אגף המכס והבלו (להלן — האגף), ל־694 מיליון ל"י בקירוב; מסכום זה נגבה עד לסוף אוקטובר 1977 סכום של כ־625 מיליון ל"י, כך שיתרת החוב הכוללת למועד זה הייתה כ־69 מיליון ל"י. לפי נתוני האגף, שהוא ריכוז אותם בעקבות הביקורת, ירדה יתרת החוב ליום 1.1.1978 ל־45 מיליון ל"י בקירוב.

בין נובמבר 1974 לאוקטובר 1977 הוטל על אגף המכס והבלו לגבות היטלי מלאי בחמישה מועדים, שבהם ננקטו צעדים כלכליים, בעיקר שינויים בשער הלירה או הקטנה או ביטול של סובסידיות. המועדים, שבהם ננקטו צעדים כאלה, היו: בספטמבר 1975, במאוס ובנובמבר 1976, ביולי ובאוקטובר 1977. בארבעת המקרים הראשונים היה ההיקף של היטל המלאי מצומצם למדי והוא התייחס רק לכמה סוגי טובין, ביניהם מספוא, קמחים, שמנים ובשר.

בסוף אוקטובר 1977, בעקבות הצעדים הכלכליים שנוקטו לרבות צמצום הפיקוח על מטבע החוץ, שוב הוטל על האגף לגבות היטלי מלאי על כל מלאי הטובין מיבוא שבידי יבואנים וסוחרים; במקביל לכך הוטל על האגף להחזיר כספי מס קנייה ששולמו לו על טובין מייצור מקומי, שמש הקנייה עליהם הוקטן או בוטל. חייבי ההיטל היו צריכים להצהיר על המלאי שברשותם עד 31.12.1977; המועד הוארך עד 31.1.1978. לפי הערכת האגף תגיע גביית היטל זה לסך של 1.5 מיליארד ל"י בקירוב.

• על ביקורת קודמת בעניין גביית היטל מלאי על דלק, ראה דו"ח שנתי 26, עמ' 285.

הטיפול בנושא הוא בידי יחידת המלאי בהנהלת האגף, שמתפקידה הקמת רשת חייבים, קבלת הצהרות מלאי ובדיקתן, עריכת החיובים בגין המלאי ומשלוחם לחייבים. ביחידה הועסקו מעת לעת בין 10 ל-30 עובדים, לפי הצורך. הטיפול בגבייה הוא בידי מחלקת הכספים של האגף.

בתודשים אפריל-אוקטובר 1977, ערך משרד מבקר המדינה, לסירוגין, ביקורת על פעולות יחידת המלאי, וכן נבדקו במחלקת הכספים פעולות הגבייה, בעיקר לגבי ההיטל מנובמבר 1974 ומיולי 1977.

רשת החייבים

סוחר שבבעלותו, ברשותו או בפיקוחו-טובין, שיובאו לישראל ושנרכשו במלואם או בחלקם בהקצבת מטבע חוץ ורשימונם הותר לצריכה בארץ לפני היום הקובע (10.11.1974), אף אם עדיין לא סולקו מרשות המכס, חייב (לפי תקנה 10 לתקנות מ-1974) לשלם עליהם היטל בשיעור של 43% ממחיר אותם טובין, המחושב לפי השער הקודם, וכן את ההפרש שבין המסים, שהיו מוטלים על הטובין לפי השער הישן לבין המסים המוטלים לפי השער החדש. כן נקבע בתקנות, שסוחר שבבעלותו, ברשותו או בפיקוחו טובין, שיוצרו בישראל ומס הקנייה עליהם עלה, ישלם היטל בסכום ההפרש שבין מס הקנייה הקודם למס הקנייה החדש. עוד נקבע, שסוחר, בין שהוא חייב בהיטל מלאי ובין שהוא אינו חייב, ימסור למנהל המכס (להלן — המנהל) דו"ח, ובו פרטים, כפי שיוורה המנהל, על הטובין המשמשים או המיועדים למכירה או לשימוש אחר בעסקיו, לא יאוחר מארבעה עשר יום ממועד פרסום התקנות (10.11.1974); לא עלה סכום ההיטל על 5,000 ל"י יהיה בעל המלאי פטור מתשלום ההיטל. האוכלוסית, שחויבה להגיש הצהרות על מלאי, הייתה איפוא רחבה ביותר — יבואנים, יצואנים, וסוחרים — אם כי רבים מהם היו צפויים לפטור מתשלום ההיטל. בידי האגף לא היה מידע מעודכן ומימין על מספרם של החייבים בהגשת הצהרות, ובעיקר לגבי סוחרים שאינם יבואנים. הצהרות רבות נתקבלו הודות להענותם של בעלי מלאי, שציתו להוראות. האגף קצדו לא השתמש במידה מספקת במידע החלקי, שהיה ברשותו לגבי היבואנים והיצואנים (ראה להלן).

1. החל מהיום הקובע 10.11.1974, ביקרו כ-500 פוקדים בווגות, בבתי עסק, לפי רשימות שהוכנו מראש, ומסרו לבעליהם הוראות בכתב בדבר אופן הדיווח על המלאי וכן סימנו את העסקה האחרונה שלפני היום הקובע בפנקסי קבלות ובספרי החשבונות, במידה שהסוחר ניהל ספרים; הדבר נעשה כדי למנוע רישום של התקשרויות עסקיות למפרע. הפוקדים לא ערכו ברוב המקרים ספירות פיסיות של המלאי, למעט מקרים, שניתן לעשות זאת בקלות יחסית. מבצע זה נמשך כ-10 ימים, ולפי נתוני האגף נפקדו בו כ-6,400 בתי עסק.

2. לאחר היום הקובע הפיק שירות עיבודים ממוכנים (שע"מ) מתוך קובץ מס הכנסה שלו רשימה של כ-14,500 נישומים, עצמאיים וחברות, כתובותיהם והשגף הכלכלי שבו הם עוסקים. כן הופקו על פי הרשימה מדבקות שמיות, שניתן היה להרביקן על טפסים של הצהרות מלאי ולשולחן לאותם נישומים. האגף לא ניצל חומר זה, לשם פניה אל ציבור, שברובו היה חייב למסור הצהרות מלאי.

משרד מבקר המדינה השווה באופן מדגמי 125 שמות שברשימה זו לרשימה שמית (להלן — האינדקס) שהכין האגף באמצע 1976, על יסוד הצהרות המלאי שהתקבלו באגף לאחר היום הקובע. ההשוואה העלתה, כי 77 שמות שהופיעו ברשימה (כ-62%), לא הופיעו באינדקס. בדיקת אקראי של שמות חמישה סוחרים מן הרשימה של שע"מ העלתה, שבידי האגף היה מידע, שברשותם מלאי החייב בהיטל, אך הם לא נדרשו להצהיר על כך.

3. לפי בקשת האגף הפיק המרכז למיכון משרדי (מל"מ), זמן קצר לאחר התאריך הקובע, רשימת יבואנים (קבצים), שייבאו טובין בתקופה שבין ינואר 1974 ל-8 בנובמבר 1974, וכן רשימה נוספת של יבואנים, שייבאו טובין בתקופה שבין 1.9.1974 ל-8.11.1974. מספר היבואנים, שהופיעו בקבצים אלה לא סוכם במחשב, והאגף אמדו ב-8,000 בקירוב. לדברי הממונה על יחידת המלאי השתמשו בקבצים אלה כדי לזהות את היבואנים, שלא הצהירו על המלאי, וכדי להשוות את המלאי שעליו הוצהר ליבוא בפועל (כל זאת בהנחה, שבידי היבואנים היה מלאי ברמה של לא פחות משני חודשי יבוא). כן שימשו הקבצים בסיס לעריכת שומות מלאי אלה שלא הגישו הצהרה.

משרד מבקר המדינה השווה באופן מדגמי שמותיהם של 300 יבואנים פעילים, שנכללו ברשימת מל"מ, לאינדקס של מגישי הצהרות המלאי. ההשוואה הראתה, ששמותיהם של 43 יבואנים

שנכללו ברשימה (14%) לא הופיעו באינדקס. סך היבוא שבוצע על ידי יבואנים אלה במשך עשרת החודשים הראשונים של השנה היה כ-55 מיליון ל"י, מזה 12 מיליון ל"י בחודשים ספטמבר-אוקטובר 1974.

4. הצהרות המלאי שנתקבלו לא מוספרו במספר רץ, וכידי האגף לא היו נתונים מדויקים על מספר הצהרות המלאי שנתקבלו. לפי אומדנים, שנעשו באגף באמצע 1976, נע מספר המצ'ירים בין 12,000 ל-15,000. העדר רישום מסודר, לפי מספר רץ של הצהרות, אינו מבטיח בקרה נאותה, לאמור שכל ההצהרות על מלאי טובין החייב בהיטל אכן היו בסופו של הטיפול לחיובים, ושבמשך הטיפול, נשמרו הצהרות המלאי ובעליהם אכן חויבו בתשלום ההיטל.

5. לפי תקנה 16(ג), מי שהצהיר על מלאי טובין, שחייב בהיטל, והוכיח להנחת דעתו של מנהל האגף, שהטובין אינם בבעלותו, לא יהיה חייב לשלם את ההיטל עליהם, אם ימסור פרטים על הטובין וכן את שמם ומענם של בעליהם:

כמה ממגיש הצהרות מלאי, הודיעו לאגף שחלק מהמלאי הנמצא עדיין ברשותם נמכר ערב היום הקובע לאחר, ולפיכך ביקשו, כי בהתאם לתקנה יוקטן סכום ההיטל. יחידת המלאי הכינה טופס "העברת מידע", שבו הודיע מחזיק המלאי על בעליו החדשים. העתק אחד מהטופס הוכנס לתיק המוכר, העתק שני נועד לתיק הקונה, והעתק שלישי הוכנס לתיק מעקב של יחידת המלאי. בעת עריכת הביקורת היו בתיקים אלה כ-1,300 טופסי "העברת מידע", שכללו פרטי זהויו של המוכר ושל הקונה, תיאור הטובין, הכמות שנמכרה ולעתים שווי הטובין.

משרד מבקר המדינה ערך בדיקה מדגמית של 115 טפסים כאלה (כ-9%). לגבי 55 מהם, ששווי המלאי, שנמכר לפיהם הגיע ל-9.1 מיליון ל"י בקירוב, וההיטל, שהיה צריך לגבות עליו הגיע ל-1.8 מיליון ל"י בקירוב, התברר, כי ב-16 מקרים לא נפתחו תיקים לקוני הטובין שהיו חייבים בהיטל וממילא גם לא נערכה להם הודעת חיוב ולא נגבה מהם ההיטל. ב-31 מקרים נמצא, כי לקונים אמנם נפתח תיק ביחידת המלאי, אך לא הוצא להם חיוב בהיטל וממילא ההיטל לא נגבה. בשמונה מקרים נפתח תיק ובו הצהרת מלאי, אך מהמסמכים לא ניתן היה לקבוע אם הטובין, שלפי טופס העברת המידע נמכרו לבעלים אחרים, אכן נכללו בהצהרות המלאי שלהם.

גביית ההיטל

ההיטל לא היה אחיד לכל סוגי הטובין, ולפיכך ערכו כלכלני האגף טבלה, ובה חמישה שיעורי היטל ממוצעים, לפי סוגי המוצרים. השיעורים נעו בין 10% ל-65%. היחידה חישבה את החיוב על פי השיעורים שבטבלה, ערכה הודעות חיוב ושלחה עותק אחד לחייב ועותק אחד ליחידת הכספים. לחייב, שערער על גובה החיוב שלפי הטבלה, נערך חישוב נפרד. הכנת החיובים החלה בינואר 1975 ונמשכה כל אותה השנה, ואף לאחר מכן.

בתקנות, שהותקנו בנובמבר 1974, נקבע, שאת היטל המלאי יש לשלם בתשעה שיעורים חודשיים שווים ורצופים החל מינואר 1975. לפי התקנות כנוסחו בחוק ההארכה, המועד האחרון לסילוק ההיטל נדחה ונקבע, כי ההיטל ישולם בשיעורים חודשיים שווים ורצופים, כשהאחרון שבהם ישולם ב-1.3.1976. אלה שהקדימו ושילמו את מלוא ההיטל עד 28.2.1975 זכו בהנחה של 7.5%.

1. לקראת מועד פקיעת תוקפן של התקנות ב-31.12.1975 (לא נעשו הצעדים הדרושים כדי להביא להארכת תוקפן שנית. במקרים רבים לא הספיקה יחידת המלאי לשלוח חיובים לפני מועד פקיעת החוק, והמשיכה בכך לאחר מכן, וגם גבתה כספים לפי חיובים מאוחרים אלה. לפי נתוני האגף נשלחו במשך שנת 1976 כ-690 חיובים בסכום כולל של כ-30 מיליון ל"י.

אחד החייבים בהיטל ערער בבית המשפט המחוזי על חיוב, שנשלח אליו אחרי 31.12.1975, ובית המשפט המחוזי קבע בהחלטת ביניים מיולי 1976, שאם כי כל מלאכה שמבחינה אובייקטיבית לא ניתן היה לסיימה לפני שעת הצות של ה-31.12.1975 מותר להמשיך בה ולסיימה גם תוך זמן סביר אחרי מועד זה, הרי-ככלל אין רשויות המס יכולות להשתמש בסמכות השומה אחרי שפג תקפן של התקנות ב-31.12.1975. בעקבות החלטת ביניים זו בוטל חיוב בסך 1.3 מיליון ל"י של המערער. בעקבות פסק דין זה הפסיק האגף, באוגוסט 1976, להוציא שומות חדשות, אם כי המשיך בתיקון חיובים, שנעשו לפני 31.12.1975. חיובים רבים, שנעשו לאחר תאריך

זה בוטלו, ואף היו פניות של חייבים, שטענו, שכספים, ששילמו לאחר התאריך האמור, בעיקר היטל יבוא, שולמו שלא כחוק.

ממסמכי האגף עולה, כי במחצית הראשונה של 1976 פנה ממלא מקום מנהל האגף לממונה על הכנסות המדינה בעניין הארכת תוקפן של התקנות למפרע. הפניות נעשו דחופות יותר אחרי ההחלטה האמורה של בית המשפט. באוגוסט 1976 פנה ממלא מקום מנהל המכס פעם נוספת לממונה על הכנסות המדינה, וביקש לקבל, בדחיפות את הכרעת שר האוצר בנדון. בפברואר 1977 שוב פנה ממלא מקום מנהל המכס לממונה על הכנסות המדינה וביקש לקבל אישור מאת שר האוצר להגיש הצעת חוק, שלפיה יוארך תוקפן של התקנות. הוא הדגיש, שהמדובר בסכום כולל של כ-120 מיליון ל"י, שלא ניתן לגבותו עקב אי הארכת התקנות. באפריל 1977 הייתה פנייה נוספת, ובה הוטעם, כי לבתי משפט הוגשו ערעורים על שומות היטל מלאי, ולאגף אין אפשרות להתגונן כנגד תביעות אלה.

ביוני 1977, אחרי שהתכנסה הכנסת התשיעית וכוננה ממשלה חדשה, הודיע הממונה על הכנסות המדינה למנהל אגף המכס, ששר האוצר החליט להגיש חוק חדש להארכת תוקפן של התקנות, אך חקיקה זו לא תהא למפרע אלא מיום קבלתו בכנסת, ולכן יצטרך האגף להתחזיר את הסכומים, שנגבו שלא כדין מאז פקיעת תוקפן של התקנות. הוכנה אפוא טיוטה ראשונה של הצעת חוק בעניין, אך עד לסוף דצמבר 1977 לא חלה התקדמות ממשית בנושא.

2. לפי סיכומים, שערך משרד מבקר המדינה, מספר תיקי החייבים בהיטל, שנמצאו בטיפול במחלקת הכספים של האגף ליום 30.6.1977 היה 1,269, וההיטל הכולל בגינם הגיע לכדי 73.5 מיליון ל"י. נבדקו 51 תיקים, שיתרת חוב ההיטל, שעוד לא נגבתה בגינם עד ל-30.6.1977, הגיעה לסך 22 מיליון ל"י בקירוב.

(א) עיקר החוב — כ-17.5 מיליון ל"י — מתייחס לשלושה יבואנים שערערו על חבותם בגין טובין, בנימוק שהטובין מומנו על ידי מקדמות על חשבון תמורות יצוא, שנתקבלו לפני 10.11.1974 והומרו ללירות לפי השער הקודם. הנושא נדון במשך שנת 1976 בין המכס לבין אגף מטבע חוץ ומשרד התעשייה, המסחר והתיירות. התגבשה דעה, שלא ניתן לבטל את החיובים במסגרת החוק הקיים, אך עם זאת יש לפצות את היבואנים על סכומים אלה. עד למועד סיום הביקורת, בסוף אוקטובר 1977, לא נתקבלה החלטה סופית בעניין זה.

(ב) בדיקת 48 התיקים הנותרים העלתה, שסכום של 4.5 מיליון ל"י לא שולם, בין היתר משום שהאגף הפסיק את הטיפול בגבייה עם פקיעת החוק וגם משום שהאגף לא נקט צעדים למימוש החוב לא בדרך של גבייה באמ-צעות פקיד השומה ולא בדרך של עיכוב הוצאת טובין מרשות המכס. בכמה מקרים לא היה כל טיפול בתיקי החייבים, ומהמסמכים שבתיק אין לדעת את הסיבה לכך.

בינואר 1978 הודיע האגף למשרד מבקר המדינה, כי לאחר סיום הביקורת נגבה מהסכום האמור כ-1 מיליון ל"י.

אכיפת גבייה

1. לפי תקנה 41(א) מן התקנות, אם דחתה הרשות המוסמכת את המועד לסילוק ההיטל, על החייב לשלם ריבית בשיעור 15% לשנה על הסכום שתשלומו נדחה. לפי תקנה 41(ב), מי שחייב בהיטל ולא סילק אותו במועד, והרשות המוסמכת לא דחתה את המועד לסילוק, חייב בתשלום קנס, בשיעור של 2% לחודש או חלק ממנו, על הסכום שלא שולם. הרשות המוסמכת רשאית להקטין את הקנס, ובלבד ששיעורו לא יפחת מ-15% לשנה.

בדיקת אקראי של 12 מקרים, שההיטל שולם לאחר המועד שנבקע לסילוק, העלתה, כי בשבעה מהם לא אושרה לחייב דחיית מועד לתשלום, והוא לא נדרש לשלם קנס פיגוריים. לפי חישוב, שערך משרד מבקר המדינה, מגיע סכום הקנס שלא נדרש ל-1.1 מיליון ל"י. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה שהוא גבה, בעקבות הביקורת, סכום של 1 מיליון ל"י מהסך האמור.

2. לפי תקנה 53 לתקנות, אם נוכחה רשות מוסמכת, כי אדם עבר על הוראה מהוראות התקנות, רשאית היא, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר כסף שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר, שמותר להטילו בשל אותה עבירה, אלא אם הוגש כתב אישום, וכל עוד לא הודיע היועץ המשפטי לממשלה על עיכוב הליכי המשפט. לפי תקנה 52, הקנס המרבי על עבירה

בקשר להיטל מלאי הוא פי חמישה משווי הטובין, שבקשר אליהם נעברה העבירה או 100,000 ל"י, הכל לפי הסכום הגדול יותר.

ב-2.2.1975 פרסם האגף נוהל לטיפול בעבירות הקשורות באי מסירת הצהרה ואי תשלום של היטל על המלאי. לפי הנוהל, אם בעל טובין לא הצהיר על מלאי שברשותו, או שנתגלו הפרשים בין המוצהר לבין המלאי האמתי, מכינים לגביו דו"ח גילוי עבירה ושולחים לו הודעת חיוב על סכום ההיטל; יחידת המלאי מציעה לו להמיר את העבירה בתשלום כופר; ומחלקת הכספים עוקבת אחר גביית כופר כסף. מנהל המכס הורה, שכופר כסף, שיוצק להמרת העבירה, יהיה בשיעור של 50% מההיטל, שמתשלמו ניסה בעל הטובין להשתמש. באפריל 1976 הוחלט לטפל במיוחד בחיובים שבהם גובה סכום ההיטל לפי שומה עולה על 100,000 ל"י, והחייב אינו גענה להצעה לשלם כופר כסף. לגבי תיקים של בעלי טובין אלה הוחלט להשלים את החקירה ולאסוף ראיות כדי להעמיד את העבריינים לדין.

נתונים, שריכו משרד מבקר המדינה, מראים, שסכום כופר הכסף, שנדרש מחייבי היטל עד 30.6.1977 היה 59.8 מיליון ל"י. בעקבות ביטול הצעות כופר כסף על ידי יחידת המלאי, נערכו זיכויים, שהסתכמו ב-37.3 מיליון ל"י, כך שהחיובים נטו הגיעו לסכום של כ-22.5 מיליון ל"י. לא היו באגף נתונים על סכומי כופר הכסף שנגבו, משום שהתשלום נכלל בסך כל הגביית בגין היטל מלאי. לפי אומדן של יחידת המלאי, שולמו עד סוף ספטמבר 1977 כ-3.5 מיליון ל"י כופר כסף. המחלקה המשפטית של האגף, שמקרים רבים, שבהם נעברה לכאורה עבירה, הופנו אליה לא יכלה להמליץ על העמדתם לדין של סוחרים, שסירבו לשלם כופר כסף, כיוון שבעת עריכת הבדיקות אצל סוחרים לא הקפידו אנשי המכס על איסוף הראיות המעידות, שהטובין שלא הוצהרו כמלאי, נרכשו במלואם או בחלקם במטבע חוץ, שניתן בהקצבה כפי שמוגדרים טובין חבי היטל בתקנות.

בעקבות ההחלטה להמשיך בטיפול בתיקים, שבהם ההיטל, שמתשלמו נעשה, נסיון להשתמש, הוא גבוה במיוחד — עד כדי הבאת החייבים לדיון משפטי, הוכנו במחלקת החקירות והפיקוח שבהנהלת האגף עד סוף אוגוסט 1977, עשרה תיקים, ארבעה מהם על נסיון להשתמש מהצהרה על מלאי בשווי של כ-39.7 מיליון ל"י ושישה תיקים, שלגביהם לא שולם כופר כסף בסך של כ-1.5 מיליון ל"י. עד לסוף דצמבר 1977 לא נתקבלה באגף ההחלטה, כיצד להמשיך בטיפול במקרים אלה.

גביית היטלים אחרים

1. ב-28.9.1975 שונה שער ההליפין של הל"י מ-6.36 ל-7 ל"י לדולר, ובעקבות זאת גם הוטל היטל מלאי, בעיקר על טובין בני קיימא. בגין היטל זה נפתחו ביחידת המלאי כ-630 תיקי חייבים שאליהם התייחס היטל זה; סכום החיובים הגיע ל-19 מיליון ל"י בקירוב, ומהם נגבו עד לסוף אוקטובר 1977 כ-18.5 מיליון ל"י.

ב-15.3.1976 בוטלו חלק מהתמיכות למזון (שמנים, קמחים, בשר ומרכיבי מספוא שונים) וב-3.11.1976 שוב הוקטנו התמיכות למוצרי מזון (עופות, שמנים, מספוא) והוטלו תשלומי חובה על בעלי מלאי של מוצרים אלה. תשלומי חובה אלו הוטלו כדי למנוע ולספוג רווח עודף שהיה עלול להיווצר אצל בעלי מלאי של הטובין. סך תשלומי החובה שהוטלו עקב כך על כ-720 חייבים שאליהם התייחס ההיטל הגיע לסך 52.4 מיליון ל"י, מזה גבה האגף עד לסוף אוקטובר 1977 את רוב הסכום, להוציא סך של 859,000 ל"י. האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, שסכום זה הועבר לגביית לפיקדי השומה.

2. ב-18.7.1977 פורסם צו שעת חירום (תשלומי חובה על מלאי של טובין) (מס' 2), תשל"ז-1977, ולפיו הוטל היטל על מלאי של טובין, שמחיריהם הועלו; מטרת ההיטל היתה ספיגת רווח עודף וקיום מחיר אחיד. ההיטל הוחל על עופות קפואים, פולי סויה, שמנים, כוספה (שבידי יצרנים), גבינות מוקשות וחמאה. מחזיקי מלאי של טובין אלה — למעט קמעונאים — נדרשו להגיש הצהרות תוך 15 ימים. ההיטל נע מ-150 ל"י לטון כוספה סויה עד 5,000 ל"י לטון גבינה צהובה מוקשה. את ההיטל צריך היה לסלק עד 16.10.1977. האגף קיבל מחטיבת המזון שבמשרד התעשייה, המסחר והתיירות רשימה המכילה שמות של 75 מחזיקי מלאי של טובין אלה. יחידת המלאי שבאגף הוסיפה לרשימה זו 145 שמות על פי הרשמות, שהיו בידה מהיטלי מלאי קודמים. בסך הכל פנה האגף ל-220 בעלי מלאי בכות, וביקשם

להצהיר על מלאי שברשותם. מבין 220 הפניות, השיבו 200: 80 מהם הודיעו, שאין ברשותם מלאי חייב בהיטל; 120 מהמצהירים קיבלו הודעות חיוב בסכום של 13.6 מיליון ל"י. עד 31.10.1977 שולם מתוך סכום זה סך של 1.9 מיליון ל"י בלבד.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה בינואר 1978, שלאחר סיום הביקורת נגבה מתוך יתרת היטל זה סך של 9.7 מיליון ל"י, ומיתרת החוב בסך של כ-2 מיליון ל"י הועבר סכום של כ-1.5 מיליון ל"י לגבייה לפקדי השומה, ואילו סכום של כחצי מיליון ל"י יבטל על פי דין.

*

הממצאים מראים, שאגף המכס והבלו לא נערך לקראת גביית היטלי מלאי במידה שתבטיח שכל החייבים בהיטל על מלאי אמנם יחויבו בו; האגף גם לא ניצל במלואו את המידע, שהיה בהישג ידו. הוא אף לא נקט צעדים יעילים לגביית הכספים שהיו מגיעים לקופת המדינה על פי החיובים שהוצא. הטלת ריבית פיגורים בשיעורים הנהוגים במשרדי הממשלה על חובות בתשלום ההיטל שלפוענו כבר ניתן בחוק, אשראי של 15 חודשים בלא ריבית, לא היה בה, נוכח ירידת ערך הכסף בתקופה הנדונה, כדי לפצות את האוצר על הפיגור בגבייה. מהממצאים גם עולה, שמשרד האוצר לא פעל בעוד מועד לייזום הארכה של תוקף החוק ולהארכת תוקפן של תקנות שעת חירום (הסדרים בעקבות שינוי שער המטבע), תשל"ה—1974).

גביית מס קנייה — המשרד האיזורי תל-אביב

על פי חוק מס קנייה (טובין ושירותים), תשי"ב—1952, מוטל מס קנייה על יבואם ועל מכירתם של טובין טעוני מס וכן על מתן שירות טעון מס. שיעורי המס נקבעים באחוזים ממחיר סיטוני — לגבי מוצרים מסוימים מהמחיר לצרכן — או בסכום קצוב או בשתי הדרכים גם יחד. אגף המכס והבלו גובה את המס מכל "עוסק", דהיינו אדם העוסק במכירת טובין טעוני מס או בייצורם, וכן מקבלנים ומנותני שירות הטעון מס. תשלום המס על טובין מיבוא חל בעת פדייתם מרשות המכס; על מכירה ומתן של שירות חל התשלום במועד, שבו על העוסק להגיש לאגף דו"ח תקופתי לגביהם. המועדים להגשת הדו"ח התקופתי נקבעו בתקנות: עד להנהגת מס ערך מוסף ביולי 1976 (להלן — מע"מ) נדרש העוסק לדווח על מכירותיו אחת לחודש וממועד זה אחת לחודשיים. מנהל האגף רשאי — על פי החוק — לדחות את מועד תשלום המס או להרשות תשלומו בשיעורין, ורשאי הוא להתנות דחייה זו בתנאים לרבות מתן ערובה. לפי הנהלים שקבע מנהל האגף, אין העוסק נדרש לשלם את המס מיד עם הגשת הדו"ח התקופתי, אלא ניתנת לו דחייה לתקופה שבין 15 ל-45 ימים הכל לפי הענף המסחרי, שבו מסווג העסק ובהתחשב במיקומו; באזורי פיתוח עוסק זכאי לאשראי של 30 ימים נוספים. בגין דחיית התשלום לא הוטלה ריבית. לפני הפעלת מע"מ נהגו העוסקים מאשראי לתקופה ארוכה יותר, והיא נעה בין 30 ל-120 יום. לפי נתוני האגף גבו המשרדים האזוריים של האגף בשנת 1976 מס קנייה בסכום של כ-5.8 מיליארד ל"י; מזה היה חלקו של המשרד האזורי בתל אביב כ-1.4 מיליארד ל"י.

בספטמבר 1977 החל האגף להסב את ניהול חשבונות העוסקים וגביית המס למחשב, וממועד זה ואילך על העוסקים לשלם את המס בבנקים המסחריים, בדומה לתשלום מע"מ.

בדצמבר 1976 ובחודשים מארס—יולי 1977 ערך משרד מבקר המדינה במשרד האזורי של מס קנייה בתל אביב בירורים על תהליך החיוב במס קנייה ועל סדרי גבייתו.

תהליך החיוב

עד לספטמבר 1977 קיבלה היחידה הענפית שבמשרד האזורי את הדו"ח התקופתי של העוסק, בדקה את חישוב המס שלו והכינה הודעת חיוב בהתאם לכך; עותק אחד ממנה נשלח לעוסק ועותק אחר למחלקת הכספים שבמשרד האזורי, שבו התנהל לכל עוסק כרטיס חשבון; בכרטיס

החשבון נרשמו הפרטים על החיובים ועל התשלומים ששילם. כן נרשמו בו זיכויים בגין תיקונים בדו"ח או זיכויים בגין טובין שנרכשו על ידי עולים או בעלי פטור אחרים.

במשרד האזורי של מס קנייה תל-אביב התנהלו תיקי עוסקים מענפי מסחר ותעשייה שונים, שהגדול ביניהם הוא ענף הטכסטיל. בעת הביקורת לא היו במשרד נתונים מרוכזים על מספרם הכולל של העוסקים שבטיפול, אך לפי ההערכה של המשרד היה מספרם בסוף דצמבר 1976 כ-4,500 בקירוב. עם החלת מע"מ בוטל מס קנייה על כמה מהמוצרים, ועקב כך חלה ירידה במספר העוסקים החייבים בתשלום המס; בעת ההסבה למחשב, בספטמבר 1977, הגיע מספרם של העוסקים שבמשרד זה, לפי נתוני האגף, ל-1920.

משרד מבקר המדינה בדק באקראי 54 כרטיסי עוסקים מענפים שונים, (מהם 28 מענף הטכסטיל), שבהם היו יתרות חוב גדולות במיוחד, שהגיעו ל-44 מיליון ל"י בקירוב. נמצא, כי ב-39 מהם נרשמו חיובים וזיכויים בפיגור, שהגיע לעתים עד כדי שמונה חדשים. הפיגור ברישום היה במרבית המקרים גדול מתקופת האשראי לתשלום המס, שלה היו זכאים העוסקים. כך קרה, שבעת רישום החיוב כבר צריך היה המס להיפרע. הפיגור כאמור היה גדול במיוחד בכרטיסי העוסקים מענף הטכסטיל. עוסקים אלה היו חייבים עד 1.7.1976 מס קנייה על בדים, שעברו תהליך אשפיה; המס על בדים בוטל באותו מועד, כלומר במועד הפעלת מע"מ. תהליך החיוב של מס קנייה בענף זה היה שונה מזה שביתר הענפים: היחידה הענפית קיבלה את הדו"ח החדשי במפעלי האשפיה; בדו"ח פורטו כמויות הבדים שהוצאו במשך החודש מהאשפיה, וסכומי המס, שחלו על העוסק בהתאם לכך. לאחר בדיקת הדו"ח ביחידה הענפית, הוא הועבר למרכז למיכון משרדי שביפו, ושם נערך הדו"ח בצורה ממוכנת, והוחזר למשרד האזורי. במשרד האזורי נרשמו החיובים בכרטיס החשבון של העוסק באמצעות מכונה להנהלת החשבונות, כמקובל לגבי שאר הענפים.

הדו"חות שהגפיק המרכז למיכון משרדי נתקבלו במשרד האזורי בפיגור ניכר, שהגיע בדרך כלל לשמונה חודשים מהתאריך, שבו היו צריכים העוסקים לסלק את חובם. כך למשל, עד תחילת מאי 1977, לא נתקבל במשרד האזורי שבתל-אביב, הדו"ח הממוכן של החיובים לחדש יוני 1976, כשהמועדים לפרעון המס, לגבי חיובים אלה, היו בדרך כלל באוגוסט-ספטמבר 1976. החיובים, שנתקבלו באיחור כה רב, נרשמו בכרטיסי העוסקים עם קבלתם. היו מקרים, שבכרטיס העוסק נוצרה יתרת זכות; סיבת הדבר הייתה, שהעוסק שילם תשלומים בלא שנרשמו החיובים לתשלומים אלה. בשאר הענפים היה פיגור ממוצע של כחודשיים וחצי ברישום על גבי כרטיס החשבון של העוסקים.

הפיגור הגדול ברישום החיובים גרם, שלא הייתה בידי המשרד האזורי ידיעה ברורה ומדויקת על היקף החובות של העוסקים ועל התשלומים, שבוצעו בינתיים. כתוצאה מכך אי אפשר היה לנקוט בעוד מועד צעדים לגביית החובות. הפקידים במשרד האזורי, שעסקו בקבלת דו"חות וגביית תשלומים מן הקהל רשמו בכתב יד בשולי כרטיס החשבון תשלומים שנתקבלו אן חיובים וזיכויים, כאשר היו להם נתונים על כך. לדברי הנהלת היחידה נתן לה רישום ארעי זה מידע מסוים על מצב החשבונות של העוסק. כיוון שבעת הביקורת לא היו האסמכתאות לרישומים אלה מתויקות בתיקי העוסקים שבענף המקצועי אלא נמצאו באחד השלבים שלפני ההדפסה או אחריה, לא הייתה אפשרות לאמת, אם ובאיזו מידה היו הרישומים מהימנים. הביקורת העירה לאגף, שרישומים ארעיים מסוג זה אינם יכולים להוות תחליף למערכת רישום מסודרת ועדכנית, בעיקר כאשר מדובר בסכומים העשויים להגיע למיליוני ל"י.

דו"חות כספיים

לפי הוראות האגף על בתי המס לערוך בסוף כל חודש מאזן בוחן של כל כרטיסי החשבונות של העוסקים, ולפרט בו את שמות החייבים ואת סכום החוב ותאריך הווצרותו ולציין אלו פעולות ננקטו לגבייתו. היתרות שבמאזן הבוחן צריכות להתאים לסך היתרות שבחשבונות המרכזיים, המתנהלים ביחידת הכספים שבכל בית מס; בחשבונות המרכזיים מסוכמים במספרים כוללים החיובים, הזיכויים, התשלומים והיתרות.

הביקורת העלתה, שמאז 1972 לא ערך המשרד האזורי מאזן בוחן נאות לפי כרטיסי החשבון של העוסקים, אלא ערך לגבי כל חודש דו"ח, שכלל חיובים, תשלומים וזיכויים, שנעשו במשך החודש. נקודת המוצא לדו"ח זה הייתה היתרה בחשבונות המרכזיים בסוף החודש הקודם, שאליה נוספו הסיכומים היומיים של פעולות החיוב, התשלומים והזיכויים, שנעשו במרוצת

החודש. בעת עריכת הביקורת היה קיים במשרד האזורי פיגור של תשעה חודשים בהכנת דו"ח זה.

הביקורת העירה לאגף, שמאזן בוחן, שכך נערך, אינו כלי נאות לבקרה. לא ניתן לוודא, על פיו אם כל כרטיסי העוסקים עדיין מצויים ביחידת הכספים, ובאם הסכומים הרשומים בחשבוני נות המרכזיים אכן מופיעים גם בכרטיסי החשבון של העוסקים. בהעדר בדיקת התאמה תקופתית בין כרטיסי החשבון של העוסקים לבין החשבונות המרכזיים מן הנמנע היה לקבוע בוודאות, מהו גודל החוב המדויק, שחייב כל עוסק. לפי הנתונים, שהיו בידי המשרד האזורי באפריל 1977, הגיע חוב זה לסוף יולי 1976 ל-211 מיליון ל"י בקירוב.

עומק הפיגור בתשלום מס קנייה

1. לפי הוראות האגף על כל תחנות המכס להמציא למחלקת הכספים שבהנהלת האגף אחת לשלושה חודשים דו"ח מפורט על כל העוסקים, שחובם עולה על 5,000 ל"י, ושחלפו שישה חודשים מאז שחל מועד פרעונו. יחידת הכספים שבמשרד האזורי לא ערכה דו"ח כזה מאז 1972; הנהלת האגף לא נקטה צעדים ממשיים כדי להביא לשיפור מצב זה.

2. בהעדר דו"ח חייבים ניתח משרד מבקר המדינה את חובותיהם של 41 מהעוסקים מענפים שונים, שחובם לסוף 1977 הגיע לפי הרישומים לסך של כ-38 מיליון ל"י. במספר מקרים הגיע עומק הפיגור בתשלום המס לשנתיים ובמקרה אחד של עוסק מענף הטכסטיל הגיעה יתרת החובה ל-452,000 ל"י, והיא הצטברה מאז ספטמבר 1974.

בעקבות הביקורת נעשו מאמצים לצמצם את עומק הפיגור בתשלום המס, ויתרת החובה הכוללת של חשבונות העוסקים, שהיו במדגם האמור, הוקטנה מ-38 מיליון ל"י ל-6 מיליון ל"י; הטיפול בגביית החובות הנותרים הועבר להוצאה לפועל.

אכיפת תשלום חובות

פקידי הקהל שבמשרד האזורי היו סוקרים אחת לחודשיים את כל כרטיסי החשבון של העוסקים שבטיפולם, והכינו לעוסק, שלא שילם את חובו במועד, טופס דרישת תשלום, ובו פירוט חובותיו לפי מועד פרעונם. עותק אחד של טופס כזה נשלח לעוסק בדואר רשום, ובו דרישה לתשלום מידי של החוב. אם העוסק לא נענה לדרישה חודש לאחר מכן, נשלחה דרישה נוספת, שהעתק ממנה הומצא לפקיד השומה, שהעוסק קשור אליו; העתק זה נועד לשמש אסמכתה לפקיד השומה לנקוט פעולות אכיפה.

בבדיקה מדגמית של 93 דרישות לתשלום נמצא, כי ב-22 מקרים, שבהם סכום החוב הגיע ל-2.1 מיליון ל"י, חלפו חודשים בין המועד, שבו היה על העוסק לסלק את חובו, לבין המועד שבו הוא נדרש לעשות כן בראשונה. בדרך כלל נעו האיחורים בהכנת דרישות התשלום בין שלושה לשבעה חודשים. במקרים האחרים שבהם הגיע החוב לסך של 3.2 מיליון ל"י, אמנם הוכנו הדרישות, אך הן התעכבו במשרד האזורי במשך זמן רב עד שיגורן לפקיד השומה.

בעקבות הביקורת נגבה סך של כ-2.5 מיליון ל"י מסכום דרישות התשלום, שבדק משרד מבקר המדינה. יתרת הסכום, בסך של כ-2.8 מיליון ל"י שעדיין לא נגבתה, נמצאת בטיפול של יחידות הגבייה שליד פקידי השומה.

גביית ריבית על פיגורים בתשלום חובות

לפי הוראות חוק מס קנייה יש לגבות ריבית על סכומי מס, שעוסקים שילמו באיחור. עד ל-30.6.1976 הגיע שיעור הריבית ל-15% לשנה, ועם הנהגת מע"מ אחדו שיעורי הריבית והועמדו על 22%, ומאוגוסט 1977 – על 26% לשנה, בתוספת של 1% לשבוע קנס על פיגור עד שישה חודשים ו-1/2% לשבוע קנס על פיגור שמעל שישה חודשים, בתוספת הפרשי הצמדה. בדרישות התשלום הנשלחות לעוסק נדבר חוב המסים שלו, לא נערכו חישובי הריבית, אלא רק לאחר סילוק החוב המקורי. חיוב הריבית נעשה אף הוא בדרך של דרישה לתשלום.

הביקורת העלתה מקרים, שלא נערך חישוב ריבית על חוב, ששולם באיחור, וכן מקרים שאמנם נערך חישוב כזה, אך הוא נעשה מספר חודשים לאחר סילוק החוב המקורי. במספר מקרים נעשו טעויות בחישוב הריבית.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה, בדצמבר 1977, שטעויות בחישוב הריבית תוקנו, ודרישות תשלום מתוקנות נשלחו לעוסקים.

*

הממצאים מראים, שבמשך שנים לא נקט האגף פעולות, שהיה בהן כדי להבטיח סדרי בקרה וגבייה נאותים במשרד האזורי של מס קניה שבתל-אביב. האגף הודיע, כי הוחל בהסבת ניהול החשבונות מס קניה למחשב, ובאמצעותו ניתן יהיה לדעתו למנוע ליקויים, כפי שהועלו.

ממצאי מעקב

ניהול פנקסי חשבונות

דו"ח שנתי 27, עמ' 176

ממצאי הביקורת בנושא שלבים בהפעלת הרפורמה במס הכנסה נדונו עלידי ועדת הכנסת לענייני ביקורת המדינה. בסיכומיה והצעותיה של הוועדה, הנוגעות לניהול פנקסי חשבונות שאושרו במליאת הכנסת, נאמר:

"הוועדה מייחסת חשיבות רבה לביצוע הרפורמה במס הכנסה כרוחה וכלשונה. לביצוע תקין ויעיל של הרפורמה יש השלכות רציניות על המשק ועל התחרה במדינה.

לוועדה הובררו מצד אחד היתרונות המשמעותיים שניתנו לנישומים המנהלים ספרים, ומצד שני ההחמרות שהוטלו על אלה שאינם עושים כן. הוועדה קוראת לשלטונות מס הכנסה להמשיך ולהעמיק שיטה זו מתוך הכרה, כי ניהול פנקסי חשבונות עלידי הנישומים יקרב השגת המטרה של גביית מס אמת.

הוועדה מקבלת את דעתו של מבקר המדינה, כי הפעלה של חובת ניהול החשבונות על ציבור נישומים גדול תוך תקופה קצרה, היתה משימה לא קלה ומציינת, כי נציבות מס הכנסה עשתה רבות לקראת השגת מטרה חשובה זו.

הוועדה קוראת לנציבות להגדיל מספר הביקורות הנערכות בתחום זה ולהגביר פעולות ההדרכה וההסברה לציבור הנישומים. הוועדה רואה חשיבות ששלטונות המס יתחילו בכל הקדם בבדיקת רמת ניהול הספרים ורשמה בפניה, כי ביוני 1977 הורתה הנציבות על עריכת בדיקות כאלה.

הוועדה ערה לקשיים הרבים שבפניהם עמדה הנציבות בהפעלת הרפורמה במס הכנסה וביניהם בעיות כוח אדם: האגף נאלץ לעבוד בעזרת צווי ריתוק ועובדים רבים עזבו את עבודתם באגף.

הוועדה רושמת לפניה הודעת נציב מס הכנסה, כי נערך כעת סקר לבדיקת מבנה אגף מס הכנסה והצורך בהכנסת שינויים בו.

הוועדה מציינת בחיוב, כי בנושאים רבים תוקנו הליקויים שהועלו ע"י הביקורת.

הוועדה מבקשת ממבקר המדינה לקיים מעקב, כדי לוודא שיתרת הליקויים יבואו על תיקונם."

בחודש ינואר 1978 ערך משרד מבקר המדינה ביקורת חוזרת על הפעולות שנעשו, כדי להביא לנישומים עצמאיים לניהול פנקסי חשבונות, ובכלל זה ביקורת מעקב אחר תיקון ליקויים שהועלו בביקורת הקודמת.