

כי תשקול פנייה ללישכת רואי החשבון, בדבר מתן הנחיות של הלישכה לחבריה, על דיווח נאות על ציוד ומלאי החייבים במס רכוש.

ממצאי הביקורת בפרק זה מצביעים על כך, שבמקרים רבים אין שלטונות המס מקדישים תשומת לב מספקת למילוי הוראות חוק מס רכוש וקרן פיצויים בכל הנוגע לצי"מ. הערך הכספי של המס הוא במקרים רבים קטן וייתכן, ששמירה קפדנית על כל פרטי ההוראות עלולה לבוא על חשבון טיפול בגביית מס הכנסה בסכומים גדולים בהרבה. עם זאת, לא ניתן להשלים עם מצב, שבו קיימת מערכת של הוראות חוק, שהנישומים ונציגיהם ואף שלטונות המס אינם מקפידים על מילויין. בנסיבות אלה יש לשקול, אם אין מקום לרוויזיה של החוק, במגמה להביא לפישוט ולהע- לאת השווי המירבי של ציוד ומלאי הפטור ממס, תוך שימת לב לכך, שמס רכוש הוא גם הבסיס לקרן הפיצויים.

מס ערך מוסף — אימות גבייה

מס ערך מוסף בשיעור 8% הוחל בארץ, מ־1.7.1976, על עסקאות ועל יבוא טובין, והועלה מ־1.11.1977 ל־12%. לפי נתוני אגף המכס והבלו (להלן — האגף) הגיעו ההכנסות ממס זה בשנת הכספים 1977 ל־9.1 מיליארד ל"י נטו (בניכוי החזרים), מזה כ־5.3 מיליארד ל"י מע"מ על יבוא וכ־3.8 מיליארד ל"י מע"מ על עסקאות בשוק המקומי. בתקופה שבין תחילת שנת הכספים עד ל־30.8.1978 הגיעו ההכנסות ממע"מ ל־6.2 מיליארד ל"י. מספר העוסקים המדווחים על תשלום המס הגיע במאס 1978 לכ־200,000 עוסק. גביית המס מבוססת, להוציא מע"מ על יבוא, על שומה עצמית, והיא אמורה להתבסס על ניהול תקין של מערכת רישומים, כפי שנקבעו בחוק. כדי לוודא, שסכומי המס, שהעוסקים חייבים להעביר, אכן מגיעים בסופו של דבר לקופת המדינה, וכצעד מרתיע מפני העלמות מס, יש צורך לבצע בדיקות מדגמיות בקרב ציבור העוסקים (להלן "אימות גבייה").

הפעילות לאימות גבייה של מע"מ נערכת בשתי דרכים: פעילות שוטפת, יוזמה על ידי תחנות המכס על פי הנחיות כלליות של הנהלת אגף המכס והבלו — להלן, הנהלה; במצעי ביקורת מיוחדים, שנערכו לגבי קבוצות עוסקים מסוימות, ועל פי מדגמים, היוזמים על ידי הנהלה, והיקפם בדרך כלל ארצי. פעולת אימות היא, בעיקרה, ביקורו של מבקר מע"מ, מבקר חשבונות או לעתים פקדי גבייה, אצל העוסק, כדי לבדוק את ספריו ולוודא, שהדיווחות שלו למע"מ תואמים את הרשום בספרים. ממצאי הביקורת נרשמים על גבי טופס "דו"ח ביקור בעסק", המועבר להנהלה. הטופס בנוי כך, שאת הנתונים הכלולים בו ניתן להזין למחשב. בדצמבר 1978 הועסקו כ־18 תחנות המכס ברחבי הארץ 74 מבקרי מע"מ, 58 מבקרי חשבונות ו־76 פקדי גבייה.

בחודשים אפריל—נובמבר 1978, ערך משרד מבקר המדינה, לסירוגין, ביקורת על פעולות אימות, שנערכו מאז הפעלת המס ביולי 1976 ועד חודש מאי 1978. נבדקו הדרכים של עריכת פעולות האימות השוטפות בתקופה זו, וכן ארבעה מהמבצעים, שיזמה הנהלת המכס באותה תקופה. הביקורת נערכה בהנהלת המכס בירושלים, וכן במשרדי מע"מ בחמש מהיחידות האזוריות של המכס (להלן תחנות): ממונה אזורי תל-אביב 1 (מאמ"ג — ממונה אזורי למפעלים גדולים), ממונה אזורי גוש דן, בית המכס בירושלים, ותחנות המכס ברחובות ובפתח-תקוה.

פעילות אימות שוטפת

1. עם הפעלת המס, ביולי 1976, פרסמה הנהלה "נוהל לתכנון וטיפול בביקורת", שמטרתו הוגדרה כ"מתן כלי עזר בידי מנהלי התחנות לתכנון פעולות הביקורת בעסקים השייכים לתחנותיהם". בנוהל ניתנו הנחיות בקווים כלליים לגבי הקצאת משאבים — כוח אדם וימי עבודה — לנושאי הביקורת במע"מ, וכן נכללו בו הקריטריונים להחלת הביקורת התקופתית של התחנה על העוסק.

במאס 1977 פרסמה "תכנית עבודה לביקורת — סדרי עדיפויות, שיטות וקריטריונים 1977/78". התכנית התייחסה לכל תחומי הביקורת של האגף תוך מתן עדיפות, מבחינת כוח אדם, לביקורת בתחומי מע"מ, כדי הקצאת 60% מכוח האדם של האגף העוסק בביקורת, למטרה זו. שיטת הביקורת הוגדרה כביקורת מקוצרת, דהיינו ביקורים בעסק לשם בירור או אימות עובדות, ללא בדיקה מעמיקה של ניהול החשבונות בעסק. בקריטריונים, שנקבעו לבחירת המדגם, הודגש הצורך בהת- ייחסות לכל ענפי הכלכלה, ונקבע שבתחילה יש לתת עדיפות לביקורת אצל עוסקים גדולים, ומתוך

כך גם להביא בחשבון את הצורך בבדיקת ענפים בעייתיים, עברייני מס וחשודים בעבירות, סרבני מס וכו'. בנוהל נקבע, כי הממונה על הביקורת בתחנה יקבע תכנית ביקורת תקופתית מפורטת לכל המבקרים, ויגיש להנהלה דו"חות תקופתיים על פעולות הביקורת וממצאיהן. עוד נאמר בהנחיות, כי כל המסמכים הנלווים לעריכת פעולות הביקורת — כגון תכניות הביקורת המפורטות, רשימות המדגמים, וכו' — יישמרו בשני העתקים, אחד בהנהלה ואחד בתחנה.

2. משרד מבקר המדינה העלה, כי בהנהלת האגף לא נמצאו תכניות הביקורת המפורטות שנקבעו על ידי התחנות, וכן לא נמצאו דו"חות מסודרים וקבועים של התחנות. בתחנות שנבדקו לא נמצאו תכניות הביקורת, שנמסרו למבקרים, ולא ניתן היה לעמוד על העקרונות לקביעתן ועל ביצוען. בתחנות אין עורכים את תכניות הביקורת על פי קריטריונים קבועים, וברובן הן נקבעות באופן מקרי, בעקבות תלונות של אזרחים, ביקורות בגין החזרי מע"מ וגם על פי מדגמים מקריים. אין עורכים מראש תכניות תקופתיות בכל תחנה, ואין מקצים מראש את כוח האדם העומד לרשות התחנה לפי סדרי עדיפויות, כגון מתן עדיפות לביקורות בענפים מסוימים.

3. הטופס הראשוני, שהוכן לצורך דיווח על ממצאי ביקור בעסק, היה טופס ארעי, שהוכן על דפי סטנסיל, ולא היה מיועד לקליטה במחשב. בתחילת שנת 1977 הוכן לשימוש, לראשונה, טופס מודפס, שהיה ערוך לקליטה במחשב. לאחר שטופס זה, נמצא אף הוא בלתי מתאים לדיווח על ביקורות מע"מ, בשל העדר פרטים שונים, הוכן, באוגוסט 1977, טופס חדש ומפורט יותר. במשך חודשים מספר היה בשימוש טופס זה כשהוא משוכפל בסטנסיל, בלי שיועד לקליטה במחשב, ורק בינואר 1978 הופק טופס סופי, ערוך לקליטה במחשב, שהוכרו כטופס המחייב היחיד לצורך הדיווח על ביקור בעסק. בהנחיות, שצורפו לטופס עם הפצתו בתחנות, צוין, כי יש להקפיד על מילוי כל הפרטים הנדרשים בו, כדי לאפשר מתן תמונה מלאה על כל פעילות הנוגעת למע"מ אצל העוסק, במסגרת תיקו שבמחשב, האמור לתת את כל המידע הנוגע לעוסק. קליטת טופס זה במחשב גם מתעדת את עובדת קיום הביקורת, והיא אמצעי לקבלת נתונים ארציים, ענפיים או אזוריים לגבי מספר הביקורות שנערכו וממצאיהן. החיוב הכספי, העולה מביקורת, מועבר למחשב באמצעות טופס חיוב, אך זה אינו כולל פרטים על ממצאי הביקורת, שהביאו לחיוב כספי.

נמצא, שעד מועד סיום הביקורת, בנובמבר 1978, לא נקלטו דו"חות הביקור במחשב, והטפסים עצמם נערכו במשרדי שירות עיבודים ממוכנים — להלן שע"מ. עוד נמצא, שבתחנות לא הקפידו על מילוי מלא ומדויק של כל הפרטים בטופס, דבר שעלול היה לגרום להגדרת רוב הטפסים כשגויים על ידי המחשב. כדי להתגבר על הבעיה ולא להזדקק להתחזרה של טפסים לתחנות לשם תיקון, הוחלט בהנהלת האגף, כי יש לקבוע, בתיאום עם שע"מ, כמה קריטריונים מחייבים, שלפיהם חלק מהפרטים בטופס יוגדרו כבלתי חיוניים, והטופס ייקלט, גם אם פרטים אלה לא מולאו כהלכה. אולם עד מועד סיום הביקורת, בנובמבר 1978, לא נקבעו קריטריונים אלה, ולא נמצא הסדר, שיאפשר קליטה של אותם הטפסים במחשב, שבהם נכללו דו"חות על הביקורות, שנערכו במשך תשעה החודשים הראשונים של שנת 1978.

מבצע ביקורת ענפית לאימות מס

1. בדצמבר 1976 החליטה הנהלת האגף על עריכת מבצע ביקורת בשלושה ענפים שנבחרו: ריפוי שיניים וטכנאות שיניים; מסחר קמעוני בנעליים; מוסכים כלליים לרכב. בין יתר השיקולים לבחירת ענפים אלה הייתה ההנחה, כי יש בהם עוסקים רבים, שאינם מקפידים על ניהול ספרים תקין, וממילא אינם משלמים מס כנדרש.

הנחיות בדבר עריכת המבצע הועברו לכל התחנות, וכחומר עזר לעריכת הביקורת נשלחו לתחנות מצביי-חשבון, כפי שהם מתנהלים במחשב לגבי העוסקים, בשלושה ענפים אלה. על מנהלי התחנות הוטל לבחור מדגם של עוסקים בכל אחד מהענפים, שאצלם תיערך הביקורת. לשם סיוע בבחירת המדגמים ובקביעת כיווני ביקורת צריכה הייתה היחידה הכלכלית בהנהלת המס לערוך עיבודים סטטיסטיים לגבי שלושת הענפים. עיבודים אלה צריכים היו לכלול, בין היתר, ניתוחי מחזור המכני-רות והיקף העסקאות באותם ענפים. במהלך נערכו ונשלחו עיבודים כאלה לתחנות רק לגבי ענף ריפוי שיניים. בהנחיות, שהוציאה הנהלת האגף, לא נקבעו סדרי דיווח פנימיים על הביקורים, שייערכו במסגרת המבצע, לצורך פיקוח והכוונה; אף לא נקבע לוח זמנים לביצועו.

2. מבין ארבע התחנות, שנבדקו על ידי משרד מבקר המדינה, רק בתחנות גוש דן וירושלים נמצאו מסמכים הנוגעים למבצע זה. בשתי התחנות האחרות לא נמצאו מסמכים כאלה.

בתחנת גוש דן נמצא, כי בענף הנעליים לא נבחר מדגם ולא נערכה כלל ביקורת במסגרת המבצע. מבין 459 עוסקים בענף ריפוי שיניים וטכנאות שיניים, שהם באחריות תחנה זו, בחרה התחנה לצורך המדגם כ-40 עוסקים (9%); ומבין 1,806 עוסקים בענף המוסכים לרכב נבחרו לצורך המיידגם 100 עוסקים (8%). ברשימות העוסקים, שהוכנו לצורך המדגם, לא ציינה התחנה, אלו עוסקים בוקרו בפועל במסגרת המבצע. בעקבות הפרוט משרד מבקר המדינה ערכו עובדי התחנה סריקה של כל תיקי הביקורת הקיימים בה, תוך השוואה לשמות העוסקים, שנכללו ברשימות המדגם, ונמצא, כי בעקבות המדגם בענף ריפוי שיניים וטכנאות שיניים נפתחו תיקי ביקורת במסגרת המבצע, כלומר נערכה ביקורת, רק אצל 14 מבין 40 העוסקים שהיו אמורים להיבדק, או כ-3% מכלל העוסקים בענף זה בתחנה. מהמדגם בענף המוסכים נפתחו תיקי ביקורת ל-29 עוסקים בלבד מתוך ה-100, שהיו אמורים להיבדק, או כ-2.7% מכלל העוסקים בענף זה השייכים לתחנה.

3. בהנהלת המכס נמצאו דו"חות של בית המכס ירושלים על ביקורות, שנערכו במסגרת מבצע זה בענף הנעליים בלבד. לפי דו"חות אלו נערכה ביקורת אצל 46 עוסקים (לא צוין, מהו גודל המדגם) ונערכו חיובים בסך כולל של 37,000 ל"י. כן נמצאו בתיקי ההנהלה דו"חות של בית המכס אשדוד (שלא נבדק על ידי משרד מבקר המדינה) ובהם צוין, כי נערכה ביקורת לא מעמיקה בענף הנעליים וכי אין אפשרות לערוך ביקורת חשבונית, משום שרוב העוסקים שנבדקו (30 מבין 87) אינם מנהלים ספרים. בדו"ח לא נאמר, מה היו הצעדים שנקטו על ידי התחנה בעקבות נמצאו זה.

לא נמצאו סיכומים, שערכה ההנהלה בעקבות המבצע, והועלה כי בהנהלה הוחלט להפסיק את המבצע זמן קצר לאחר שהוחל בו, עקב תלונות של התחנות על מחסור בכוח-אדם לביצועו. בהנהלה לא נמצא תיעוד על קבלת החלטה זו, וגם לא הוצאו הוראות לתחנות על הפסקת המבצע.

מבצע ביקורת צולבת — חשבוניות מס

בחודשים יולי-ספטמבר 1977 וינואר-מאי 1978 נערך בכל תחנות המכס מבצע רישום חשבוניות מס לשם ביצוע ביקורת צולבת: מבצע זה נועד לבדוק, אם הנתונים שבחשבוניות מס שבידי עוסקים על קניות מספקיהם אמנם תואמים את הרישומים בספרי הספקים על מכירותיהם לאותם עוסקים. במסגרת שלב א' של מבצע זה פנו עובדים, שגויסו על ידי התחנות לצורך המבצע, למספר רב של עוסקים, שנבחרו בדגימה אקראית, והם רשמו פרטים על אודות חשבוניות מס של ספקיהם (להלן — ספקים). עד ספטמבר 1977 נאספו נתונים מכ-244,000 חשבוניות, שהוצאו על ידי כ-21,000 ספקים. הנתונים, שנכללו בחשבוניות, רוכזו והווננו למחשב. מתוך כלל החשבוניות שנקלטו, הוגדרו כ-3,000 (1%) חשבוניות כשגויות, כיוון שנתוני הספק, כפי שהופיעו על החשבוניות, לא נמצאו רשומים ברשת העוסקים של מע"מ, ומקרים אלה נבדקו במסגרת הטיפול בחשבוניות לא-כשירות (ראה להלן).

בשלב ב' של המבצע הפיק המחשב רשימות שמיות של ספקים עם פירוט חשבוניותיהם, שנאספו במסגרת שלב א'. הודפסו שתי רשימות — האחת כללה עוסקים, שהוציאו "חשבונית לא כשירה", והאחת — עוסקים, שהוציאו "חשבוניות כשירות".

רשימת עוסקים שהוציאו חשבונית לא-כשירה

ברשימה זו נכללו ספקים, שלפחות אחת מהחשבוניות שהוציאו הוגדרה כלא-כשירה, לפי הקריטריונים הבאים: (א) חשבונית שהוצאה בתקופה, שבגינה לא הגיש העוסק דיווח למע"מ; (ב) חשבונית שהוצאה בתקופה, שבגינה הגיש העוסק למע"מ דיווח על העדר עסקאות; (ג) חשבונית שהוצאה בתקופה, שסכום העסקאות שדווח בגינה היה ימוך מסכום החשבונית.

בדיקה לפי קריטריון (ג) יעילותה מועטת, והיא היתה יעילה בהרבה, אילו השוו את סו"כ החשבוניות שגויסו, בגין כל תקופה, לדיווחו של הספק בגין אותה תקופה, ולא כפי שנעשה, כשכל חשבונית יחידה הושווה עם הדיווח התקופתי בנפרד.

בסה"כ נכללו ברשימת העוסקים, שהוציאו חשבונית לא כשירה, שמותיהם של כ-3,900 עוסקים, שהם כ-18.6% מכלל העוסקים שנכללו במבצע וכן נכללו בה כ-42,000 חשבוניות השייכות להם; מהן הוגדרו כ-18,000 חשבוניות (43%) כלא-כשירות: הן היוו כ-7.3% מכלל החשבוניות שנרשמו במבצע, וסכום המס המתחייב מהן הגיע לכ-17 מיליון ל"י.

(א) הרשימה הופקה בפברואר 1978 כשהיא ממוינת לתחנות, לפי השתייכות הספקים, ובתוכה נערך רישום לפי מספר הספק. לגבי כל עוסק כזה נדפסו ברשימה פרטי כל חשבוניותיו, שנאספו

במבצע, הן הכשירות והן הבלתי-כשירות; ליד החשבונות הלא-כשירות הודפס סימון מיוחד, שציון את סיבת הגדרתן כלא-כשירות. בהנחיות, שנשלחו לתחנות יחד עם הרשימות, צוין, כי הטיפול ייעשה על ידי ביקורים בבתי העסק של הספקים. בשלב הראשון היה על המבקר לבדוק, אם נרשמו בספרי העוסק, ואם ניתן דו"ח למע"מ על כל העסקאות המשתקפות בחשבונות, שפרטיהן נמצאו ברשימה, ובעיקר אלה שהוגדרו כ"לא-כשירות". על פי ממצאי הביקור היה על האחראי בתחנה לשקול, אם להעמיק את הביקורת, ובמידת הצורך לנהוג בעוסק, כפי שמקובל במקרים של גילוי עבירה על חוק מע"מ.

הן בהנהלה, והן בתחנות, לא נשמרו העתקים מן הרשימה המקורית של העוסקים, שהוציאו חשבו-ניות לא כשירות, ולכן לא ניתן היה לבדוק, אלו עוסקים בוקרו בפועל, באלו מקרים לא נערכה ביקורת, ומה הייתה הסיבה לכך.

בתחנות, שנבדקו על ידי משרד מבקר המדינה, הועלו מקרים, שבעקבות המבצע הועברו לטיפולם של מבקרי חשבונות להעמקת הביקורת, אך בכל אחת מהתחנות לא נמצא רישום מרוכז של מקרים אלה פרט לכך, שעובדת ההעברה לביקורת נרשמה במסמכי הביקורת עצמם. נקבע שלא נוהל מעקב אחר ביצוע הביקורת שנדרשה, ולא ניתן לדעת, אם אכן נעשתה ביקורת מעמיקה, ומה היו תוצאותיה.

(ב) במאוס 1978 החלו המבקרים לערוך ביקורים אצל העוסקים, ששמן נכלל ברשימת עוסקים שהוציאו חשבונות לא כשירה. בתחנות, שנבדקו על ידי משרד מבקר המדינה, לא נוהל רישום של הביקורים, שנערכו במסגרת המבצע, וברוב המקרים לא ניתן היה להגיע לנתונים מסכמים של המבצע על פי המסמכים שנמצאו בתחנות.

(1) בתחנת מאמ"ג נרשמו הביקורים, שנערכו במהלך המבצע, ברשימת המעקב הכללית, שבה נרשמו כל הפעולות של מבקרי מע"מ, בלא שהביקורים, שנערכו במסגרת הביקורת הצולבת, סומנו באופן מיוחד. אין אפוא אפשרות לדעת, אם כל הביקורים, שאמורים היו להיערך, אכן נערכו.

(2) בתחנות גוש דן וירושלים נפתחו תיקי ביקורת לכל אחד מהעוסקים, שבוקרו במסגרת המבצע. כל המסמכים הנוגעים לביקורים אלה תויקו בתיקים, ואלה טוורו, לפי מספר עוסק, בין כלל תיקי הביקורת של התחנה. משום כך לא ניתן היה לדעת, מה היו ממצאי הביקורים, שהועלו במסגרת מבצע זה, ולא ניתן היה לעמוד על הפעולות, שננקטו על ידי התחנות בעקבות ממצאים אלה.

(3) גם בתחנת רחובות לא נמצאו מסמכים הנוגעים לעוסקים ששמן הופיע ברשימה, אשר הוציאו חשבונות לא-כשירה, ולא הייתה אפשרות לאתר מבין כלל התיקים בתחנה את המקרים, שבהם נפתחו תיקי ביקורת.

(ג) (1) כדי לאפשר להנהלה להסיק מסקנות ממבצע זה נדרשו מנהלי התחנות, על ידי ההנהלה לדווח אחת לשבועיים, על התקדמות המבצע בתחנותיהם.

מבדיקת הדו"חות של התחנות, שנמצאו בהנהלה, עולה, כי הן לא הקפידו על הגשת דו"חות מלאים ומדויקים. כמה מהתחנות הגישו את רוב הדו"חות שלהן באמצעות טלקס, ולא בטופס שנקבע, ובדו"חות אלו חסרו פרטים שנדרשו בטופס; בחלק מטופסי הדיווח לא צוינה התקופה, שאליה מתייחס הדו"ח, ולא ברור, אם הנתונים שנרשמו מתייחסים לתקופת דיווח אחת, או שהם נתונים מצטברים מתחילת המבצע. בחלק מהדו"חות שהגישו תחנות שונות, נמצאו מתיקות, רישומים ושינויים שונים של הנתונים המקוריים, כך שקשה לדעת, מה הם הנתונים הנכונים הנוגעים לתוצאות מבצע זה. עוד הועלה, שהנהלה לא דרשה לדווח על העברת תיקים לביקורת מעמיקה.

(2) על פי הדו"חות שהוגשו נערכו בהנהלה טבלאות סיכום של המבצע, האחרונה שבהן ליום 30.4.1978. לגבי חלק מהתחנות נמצאה אי-התאמה בין סה"כ הביקורות שנערכו, כפי שהוא עולה מהדו"חות שנמצאו בהנהלה, לבין הנתונים בטבלאות הסיכום של ההנהלה. כך למשל יש אי-התאמה בולטת בנתונים המתייחסים לתחנות ירושלים, נצרת וחדרה.

בחלק מהתחנות נמשך הטיפול במבצע זה לאחר 30.4.1978, אך לגבי תוצאות בדיקות אלה לא אספה ההנהלה דו"חות על הביקורים שנעשו. לנתונים אלה חשיבות רבה, כיוון שעל פי הסיכומים שבטבלה נותרו עדיין בכל הארץ 650 עוסקים שלא היה בהם טיפול, ועוד 969 עוסקים, שהטיפול בעניינם טרם הושלם. לגבי 388 מהעוסקים, שהם כ-10% מכלל העוסקים, שנכללו ברשימת בעלי החשבונות הלא-כשירות, הוגשו דו"חות גילוי עבירה; אך לא ידוע, לגבי כמה מקרים נוספים נעשו פעולות ביקורת, מעבר לבדיקת החשבונות הראשונית, אם הן לא הסתיימו בהגשת דו"ח גילוי עבירה.

(3) במקרים רבים סיבת חוסר הטיפול הייתה, שעובדי התחנה לא הצליחו לאתר את העוסקים על פי הכתובת הרשומה במחשב, ומאחר שההנהלה, כיוזמת המבצע, לא הנחתה את התחנות, כיצד לנוהג במקרים אלה, הם הושארו, ברוב התחנות, ללא כל טיפול נוסף. לדעת הביקורת, משעמדה ההנהלה על עניין זה, הייתה צריכה לדאוג לכך, ששמות עוסקים אלה יאותרו באמצעות רשתות מחשב אחרות, כגון זו של מס הכנסה או של מירשם התושבים. במהלך המבצע כולו אמנם הומצאו להנהלה דיווחים על כ-485 עוסקים (13% מכלל העוסקים שנכללו במבצע) שלא אותרו, אך כיוון שההנהלה לא דרשה לקבל רשימות שמיות של עוסקים אלה אלא רק את מספרם הכולל, היא לא הייתה מסוגלת לנקוט פעולה, שתביא לאיתור העוסקים.

מנתוני ההנהלה עולה, שהתחנות לא טיפלו כלל בכ-17% מסך העוסקים שנכללו במבצע, ובעוד 25% הוחל בטיפול, אך עד מועד סיום הביקורת הטיפול לא הושלם. כיוון שלא נערך בהנהלה מעקב אחר הטיפול במקרים אלה, לא ברור, אם הוא אכן יושלם. כן נקבע, כי בעקבות המבצע נערכו חיובים בסך של כ-5.2 מיליון ל"י, אך לא ניתן היה לבדוק אם סכומים אלה נגבו בפועל. עוד העלתה הביקורת, כי לא נקבעה שיטה אחידה לדיווח ולחיוק של מסמכי המבצע בתחנות. מצב זה לא איפשר למנהלי התחנות ולהנהלה להפיק לקחים מאופן ניהול המבצע, וליישם את הממצאים, שהועלו בעקבותיו, הן ביחס לארגון הביקורת השוטפת בתחנה, והן ביחס לארגון מבצעים בעתיד. העדר מעקב צמוד של הנהלת האגף אחר כל הפעילות הקשורה במבצע, ובעיקר חוסר התייחסות למקרים שלא נבדקו, עלולים גם להיות פתח לכך, שעובדי התחנות יקבעו בעצמם, אלו עוסקים ייבדקו, ואלו עוסקים יוצאו ממסגרת הנבדקים במבצע.

רשימת עוסקים, שהוציאו חשבוניות כשירות

(א) עוסקים, שהשבוניותיהם נכללו במבצע ולא עמדו בסתירה לדו"חות שהגישו למע"מ בגין תקופת הוצאת החשבוניות (לפי הקריטריונים שנקבעו), וכן עוסקים, שהוציאו חשבוניות, למרות שאין הם עוסקים מורשים, הוגדרו כעוסקים, שהוציאו חשבוניות כשירות. הופקה רשימה של עוסקים אלה, במתכונת זוהי לרשימת החשבוניות הלא כשירות, והיא נשלחה לתחנות באפריל 1978. לעובדי התחנות הובהר, שהטיפול ברשימות אלה אינו דחוף, וכי הן משמשות למעשה מעין "עתודת ביקורת" לתחנות. הבהרה זו נעשתה, אף כי הרשימות כללו שמות של עוסקים, שאינם מורשים כלל להוציא חשבוניות, ולמעשה מן הראוי היה לכלול אותם ברשימה הראשונה של החשבוניות הלא כשירות. לפי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן החוק) מי שמוציא חשבונית והוא אינו רשאי לכך יהיה חייב בכפל מס, ולגבי עוסק כזה קיים חשש, שהאגף עלול להחזיר תשומות מע"מ על חשבוניות, שהוציאו ללא רשות. עוד הועלה, שמעמדו של עוסק לצורך רשימה זו לא נבדק לגבי תקופת הוצאת החשבונית אלא לגבי מועד הפקת הרשימה. כך ייתכן, אפוא, שעוסק, שהוציא חשבונית בתקופה שבה עדיין לא היה מורשה לכך, אך בעת הפקת הרשימה כבר שונה מעמדו למרשה, יוגדר כעוסק "תקין", ואילו עוסק, שבעת הוצאת החשבונית היה מורשה, אך מעמדו שונה בתקופת המבצע, יוגדר כ"לא תקין". בסך הכול כללה רשימת העוסקים, שהוציאו חשבוניות כשירות, שמותיהם של 17,019 עוסקים ו-162,915 חשבוניות. בהנהלה לא נמצאו נתונים לגבי מספר העוסקים הלא-מורשים, שנכללו ברשימה זו. בבדיקה בגוש דן נמצא, שמבין כ-2,100 העוסקים, שנכללו ברשימה שנשלחה לתחנה, היו כ-80 עוסקים לא מורשים, שהם כ-4% מהעוסקים שנכללו ברשימה.

(ב) בהנהלה לא נמצאו דו"חות של התחנות על הטיפול ברשימה זו, וממילא גם לא ערכה ההנהלה סיכום ארצי על כך.

תחנות גוש דן, פתח-תקה וירושלים לא טיפלו כלל ברשימות אלה, בעוד שבתחנת מאמ"ג היה הטיפול ברשימה זו זהה לטיפול, שנעשה ברשימת החשבוניות הלא כשירות. בתחנת רחובות ערכו מבקרי מע"מ בירורים בעסקיהם של העוסקים, ששמן הופיע ברשימה; אב נמצאו עוסקים, שעברו עבירות, נפתח להם תיק ביקורת במקרה, אך לא נמצא בתחנת רישום מיוחד של תיקים אלה, ולא ניתן היה לברר, באלו מהם הגיע הטיפול לידי גמר. היו גם מקרים אחדים, שניירות עבודה של ביקורת אצל עוסקים תויקו בתיק "גמר טיפול", למרות שלפי הממצאים וקביעת המבקר היה צורך להעביר עוסקים אלה לבדיקה נוספת.

לדעת הביקורת היה על הנהלת האגף להקפיד, שכל התחנות יערכו בדיקה מדגמית של רשימות אלה כדי לוודא, שבדו"חות העוסקים למע"מ נכללו גם אותן חשבוניות שלצורך הפקת הרשימות הוגדרו ככשירות.

מבצע לטיפול בעוסקים, שבחשבונם למעלה משלוש קביעות

לפי סעיף 76(א) לחוק מע"מ, אם לא הגיש עוסק החייב במס דו"ח תקופתי, ייקבע המס שעליו לשלם, בהתחשב בהיקף עסקאותיו או פעילותו, ובאין נתונים אלה תהיה קביעת מס לפי המשוער. רשויות המס החליטו, כי קביעת מס, לכשתוטל לראשונה, תהיה בסך 12,000 ל"י, וסכום זה יוכל כל אימת שתוטל קביעה נוספת. קביעת מס מתבטלת מאליה כאשר העוסק מגיש דו"ח בגין התקופה, שבגינה הוטלה הקביעה.

1. באמצע נובמבר 1977 העבירה ההנהלה לכל היחידות האזוריות רשימות של עוסקים, שנערכו להם קביעות מס בהעדר דו"ח, ואשר בחשבונם נרשמו למעלה משלוש קביעות (להלן — בעלי קביעות), כדי שהתחנות יבדקו את הסיבות, מדוע לא הגישו עוסקים אלה דו"חות, ויביאו אותם לכך, שידווחו וישלמו את המס. כיוון שברשת הממוכנת של מע"מ לא הייתה תכנית מתאימה, הופקו הרשימות על פי תכנית מחשב מיוחדת, שהושאלה ממערך מס ההכנסה. תכנית זו הפיקה לכל אחת מהתחנות רשימה, שכללה שמות עד 800 מבעלי הקביעות שבאוכלוסיית העוסקים של התחנה. התכנית מבוססת על עקרון של הפקת רשימות במועדים קבועים מראש, כלומר שמות של עוסקים, שהופיעו ברשימה התקופתית הראשונה, שבוקרו ושקביעותיהם בוטלו, לאחר שחובותיהם חוסלו והדו"חות החסרים הוגשו, לא יופיעו עוד ברשימה התקופתית הבאה, ובמקומם יופיעו שקותיהם של העוסקים הבאים, לפי סדר רץ של מספר התיק. בסוף מארס 1978 הועברה לתחנות רשימה תקופתית שנייה של בעלי קביעות כנ"ל. במארס 1978 הגיע מספר בעלי קביעות, לפי נתוני האגף, ל-122,000, ולחובתם נרשמו קביעות בסך של כ-17 מיליארד ל"י, וביניהם כ-22,000 עוסקים בעלי שלוש קביעות ויותר, שלחובתם כ-5.8 מיליארד ל"י.

2. הרשימות הועברו לתחנות ללא הוראות מטעם הנהלת האגף לגבי אופן הטיפול בהן. כל תחנה קבעה בעצמה את שיטת הטיפול, על פי שיקול דעתו של הממונה.

משרד מבקר המדינה העלה, כי בכל התחנות שנבדקו נהגו הממונים להזמין את כל העוסקים, שמצביי החשבון שלהם התקבלו, למשרדי התחנה, בדרך כלל על ידי משלוח הזמנות בדואר. כיוון שהרשימות הודפסו ללא ציון כתובות העוסקים, נאלצו עובדי התחנה להשקיע שעות עבודה רבות באיתור הכתובות, מתוך הזהותן של כלל העוסקים שבתחנה, דבר שיכול היה להיעשות באמצעות המחשב, שנתון זה כלול בין רשומותיו. בכל התחנות שנבדקו הוחזרו הודעות רבות, שנשלחו לעוסקים תוך ציון, שהכתובת אינה ידועה. באף אחת מהתחנות שנבדקו לא נעשה נסיון לאתר עוסקים כאלה. בכמה מהתחנות היו, לדברי הממונים, פניות בודדות למירשם התושבים, אולם לא נעשתה פעולה שיטתית לאיתור העוסקים, שכתובותיהם לא היו ידועות.

מבין התחנות, שבדק משרד מבקר המדינה, טיפלה רק תחנת גוש דן ברשימה, שנשלחה בחודש נובמבר 1977, ומבין 800 השמות שכללה — שלכולם נשלחו הזמנות לבוא לתחנה — נסתיים הטיפול, עד מועד סיום הביקורת באוקטובר 1978, בשלושה מקרים בלבד.

ברשימה, שנשלחה במארס 1978 ושבוטלה באפריל 1978, טיפלה רק התחנה בפתח תקוה. כלי להתייחס למצביי החשבון, שנשלחו במועד מאוחר יותר. בארבע מהתחנות שנבדקו הוחל בטיפול בתחילת מאי 1978 — כשבועיים לאחר קבלת מצביי החשבון, והיינו במחצית השנייה של אפריל 1978, ואילו בתחנת מאמ"ג הוחל בטיפול רק חודשיים לאחר קבלת מצביי החשבון — בתחילת יולי 1978.

בכל התחנות שנבדקו לא נערך רישום מרוכז של הטיפול בתיקי העוסקים שנכללו במבצע. בכמה מהן סומנו תיקים, שבהם טיפלו, בסימונים שונים ובלתי ברורים כגוף הרשימות עצמן, או על שוברי מצביי החשבון, ללא פירוט מלא של הפעולות שנעשו, ולעתים ללא ציון התאריך. בתחנת גוש דן למשל, תיקי המסמכים הנוגעים לטיפול באוגדנים, כשהם ממוינים לפי מספר עוסק, בלא לציין ברישום, באלו עוסקים טיפלה התחנה.

בהעדר נתונים מרוכזים ערך משרד מבקר המדינה טבלה — לפי נתונים שנאספו מהתחנות שנבדקו ומהנהלת האגף — המציגה את מספר בעלי הקביעות, שהוצאן להם מצביי חשבון בתחנות, ואת מספר בעלי הקביעות, שנבדקו במסגרת המבצע:

$\frac{(3)}{(5)} = (6)$	(5)	$\frac{(3)}{(2)} = (4)$	(3)	(2)	(1)
	מספר בעלי קביעות שנבדקו עד לספטמבר 1978		מספר בעלי קביעות במבצע	מספר עוסקים בתחום פיקוח של התחנה	תחנה
(באחוזים)		(באחוזים)			
2	40	10.3	2,633	25,631	גוש דן
9	220	16.4	2,404	14,608	ירושלים
19	280	10.7	1,501	13,964	פתח-תקה
2	35	11.9	1,475	12,394	מאמ"ג
-	לא ידוע	13.5	1,608	11,869	רחובות

כפי שעולה מהטבלה, היה שיעור הבדיקה נמוך במיוחד בשתי התחנות הגדולות, במאמ"ג ובגוש דן הגיע לכ-2%. בירושלים הגיע שיעור הבדיקה ל-9% ובתחנת פתח תקוה ל-19%.

לגבי כל התחנות לא נערך מעקב שיטתי של ההנהלה אחר הטיפול במבצע. מלכתחילה לא הועברו לתחנות הנחיות בדבר סדרי הסיכום של המבצע והדיווח להנהלה, וממילא היא לא הייתה ערוכה לקבלת דו"חות כאלה. גם לא נמצאו בידיה נתונים מסכמים על המבצע, בעיקר לצורך הפקת לקחים לטיפול בבעלי רבות ובבעלי חובות גדולים (ראה להלן).

מבצע לבירור חובות גדולים

במקביל לרשימות הקביעות מנובמבר 1977 וממארס 1978 הועברו לתחנות רשימות עוסקים, שחובם הסתכם בלמעלה מ-50,000 ל"י כל אחד, להוציא חובות, שנוצרו כתוצאה מהטלת קביעות. לפי אומדן, שנערך על ידי משרד מבקר המדינה בהתבסס על נתונים חלקיים של האגף, הגיע מספר בעלי חובות כאלה לכ-3,200 וחובם הסתכם בכ-2.5 מיליארד ל"י. רשימות החובות נערכו במתכונת של רשימות הקביעות, ובמכתבי הלוואי לרשימות אלה צוין, כי ההנהלה מניחה, שהחובות נגרמו ברובם מכך, שרשויות מע"מ לא הכירו במס התשומות של עוסקים לגבי תקופות שבהן לא היו רשומים במע"מ, ומטעויות רישום בדו"חות החודשיים.

1. (א) בשלוש מהתחנות שנבדקו לא היה כל טיפול ברשימה מנובמבר 1977. בתחנת גוש דן, נבדקו עד מארס 1978 מבין 520 עוסקים, ששמם הופיע ברשימה, 311 עוסקים (60%), ואילו בתחנת רחובות, נבדקו עד מארס 1978 מבין 181 עוסקים, ששמם הופיע ברשימה, 30 עוסקים (17%) בלבד.

(ב) להלן טבלה, שערך משרד מבקר המדינה, על פי הנתונים, שנאספו בתחנות שנבדקו, המפרטת את מספר בעלי החובות הללו, כפי שנכללו ברשימה ממארס 1978, ואת מספר התיקים של עוסקים כאלה, שנבדקו על ידי התחנות, מתוך רשימה זו, עד 30.9.1978:

$\frac{(4)}{(3)} = (5)$	(4)	(3)	(2)	(1)
	מספר העוסקים שנבדקו	מס' בעלי החוב שברשימה	מס' עוסקים בתחנה	תחנה
באחוזים				
45	194	433	25,631	גוש דן
39	50	127	14,608	ירושלים
65	200	308	13,694	פתח-תקה
-	-	438	12,394	מאמ"ג
-	-	174	11,869	רחובות

2. גם לגבי מבצע זה לא דרשה ההנהלה ואף לא קיבלה דו"חות מסכמים על תוצאותיו. בהעדר נתונים מרוכזים כאלה ערך משרד מבקר המדינה בדיקה מקרית של 12 בעלי חוב מהתחנה בפתח תקוה, שחובם הגיע לכ-2 מיליון ל"י, ועוד 14 מקרים של בעלי חוב מתחנת גוש דן, שחובם הגיע

לכ"8 מיליון ל"י. מהבדיקה עולה, כי החוב לא היה ריאלי, והוא נבע מטעויות רישום של העוסקים בדו"חות ההודשיים, שלא נתגלו בעת הסבת הדו"חות למחשב.

מבדיקה מצומצמת מעין זו קשה להסיק מסקנות מבוססות לגבי מהות החוב כולו, ומן הראוי שהנהלת האגף תעמוד על קבלת דו"חות והסברים מפורטים מכל התחנות על הבדיקות שהן ערכו הן כדי לנפות את רשת מע"מ מרישומים מוטעים והן כדי לדעת, מהו החוב האמיתי, כדי שאפשר יהיה לנקוט צעדים לגביית חובות אלה.

מבצע ביקורת מדגמית

1. באוגוסט 1977 יזמה הנהלה מבצע ביקורת ארצי למדגם של עוסקים. נקבעו שלושה סוגי מדגם: מדגם מקרי, מדגם ענפי ומדגם אזורי. המדגם המקרי נבחר לכל תחנה על ידי המחשב, המדגם הענפי נבחר לכל תחנה על ידי היחידה הכלכלית שבהנהלת האגף, ואת המדגם האזורי היה על התחנה לבחור בעצמה. לשם דיווח על פעולות המבצע הופצו לתחנות טפסים, שבאמצעותם היה עליהן לדווח, אחת לשבועיים, על מספר הביקורות, שנערכו במסגרת כל אחד מהמדגמים. התחנות שלחו להנהלה דו"חות מסכמים על התקדמות המבצע, אך כיוון שהן לא העבירו להנהלה, במשך המבצע, את רשימות העוסקים, שנבחרו על ידן לצורך המדגם האזורי, ולהנהלת האגף לא הייתה אפשרות להשוות בין השמות המופיעים במדגם לבין אלה שנבדקו, ואף לא לוודא, אם מקרייתו של המדגם אכן נשמרה על ידי התחנות.

2. התחנות הגישו להנהלה דו"חות ושבועיים על התקדמות המבצע. מבדיקת דו"חות אלה עולה: לתחנת מאמ"ג הוקצבו 285 מקרים לביקורת. על פי דיווחה להנהלה ביצעה התחנה 685 ביקורות, כלומר כ-140% מעל למתוכנן. בתשובתו מפברואר 1979 הודיע האגף למשרד מבקר המדינה, כי לתחנת מאמ"ג הועברו מתחנות, שבהן לא נמצא כוח האדם המתאים, למבצע, 295 מקרים נוספים לביקורת ועל התחנה היה לבצע 580 ביקורות במסגרת מדגם זה. גם בהתחשב בתשובת האגף הרי דיווחה התחנה על ביצוע של 18% יותר ממה שהייתה יכולה לבצע.

מסיכום, שנערך על ידי הנהלת האגף לגבי מבצע זה, מתברר, כי עד 31.12.1977 נערכו בכל הארץ 3,624 ביקורות, מהן 2,109 ביקורות במדגם האזורי, 811 ביקורות במדגם המקרי ו-704 ביקורות במדגם הענפי. בעקבות המבצע נערכו בכל הארץ 619 דו"חות גילוי עבירה (כ-17% מסך הביקורות) וכן נערכו חיובים בסך של כ-29 מיליון ל"י. לא צוין בדו"ח, כמה עוסקים חויבו בסכומים אלה, ואם הם שולמו. מתוך נתוני סיכום אלה לא ניתן גם להעריך את היקף ביצוע המבצע, ולא ניתן לדעת אם המטרות, שלשמן נערך, אכן הושגו.

שיתוף פעולה עם אגף מס הכנסה

בינואר 1978 נעשה במערך מע"מ בשירות העיבודים הממוכנים (שע"מ) נסיון להשתמש במידע הכלול בקבצים של מס הכנסה, לצורך אימות גבייה במע"מ. נערכה הרצה של רשת מע"מ במקביל לרשת מס הכנסה, ונשלף מתיקי מס הכנסה הנון המציין את אופן ניהול הספרים בעסק. המטרה הייתה, שבמערך הממוכן של מע"מ יעוכבו אוטומטית החורים, אותם דרש העוסק, אם בתיקו רשום, כי אין הוא מנהל ספרים כחוק.

רק לאהר שנשלפו הנתונים, התברר, שאין אפשרות להשתמש בהם. לשם עיכוב תשלומים, כיוון שהנתונים של מס הכנסה בנושא זה לא היו מעודכנים, והיה חשש, שיעוכבו כספים ללא הצדקה. פרט לפעולה זו, לא נעשתה, עם תום הביקורת באוקטובר 1978, פעולה משותפת של מערכי מע"מ ומס הכנסה בנושא אימות גבייה, ואף לא הונהג הסדר לחילופי מידע שוטפים בין שני המערכים.

*

לביקורת על ספרי החשבונות של עוסקים החייבים בתשלום מע"מ נודעת חשיבות רבה הן כדי להבטיח, שהמס שנגבה הועבר לאוצר המדינה, והן כמכשיר להרתעת עוסקים מהעלמה של מס.

דו"חות העוסקים נבדקו, בשנתיים האחרונות, בעיקר בדרך של מבצעים, שעליהם הוחלט מדי פעם בפעם, בלא שהיו בידי האגף הכלים שיבטיחו ביצוע הביקורת בהיקף המתוכנן ובלא שיכול היה להעריך כדבעי את התוצאות, שנהקבלו נמצעים אלה.

האגף טרם גיבש תכנית כוללת של ביקורת מע"מ, שתהיה מבוססת, מלבד מבחנים כלכליים ופי-סקליים, גם על מבחן של תקופתיות. מבחן זה צריך להבטיח, שלכל עוסק ייערכו, במידת האפשר, כמה ביקורות במשך תקופת פעילות עסקית מסוימת. בגלל המספר הגדול של העוסקים יש לבנות תכנית כזאת לפי סדר עדיפויות, שייקבע מדי פעם בפעם, ומתוך כך לערוך מדגם של עוסקים, שספריהם ייבדקו בבדיקה יסודית, ושל אחרים, שלגביהם יסתפקו בבדיקה מקוצרת. לקביעת מדגם זה יש צורך לנצל את הנתונים האופייניים לכל ענף כלכלי, שנצברו במחשב, ולדאוג לכך שלהנהלת האגף יהיה פיקוח על העוסקים שעלו במדגם, על היקף המדגם, ובמקרה של צמצומו — אף על בחירת העוסקים שיוצאו מהמדגם המקורי.

עד כה, גם טרם הותוו דרכים, שיבטיחו תיאום בין שלטונות מע"מ לבין שלטונות מס הכנסה, ויש לתת את הדעת על בניית מערך ביקורת, תוך שיתוף פעולה מירבי בין שני האגפים.

יש לצפות, כי במסגרת הצעדים הכלכליים והמדיניות להעמקת הגבייה של המסים, שהממשלה קיבלה במקביל להכנת תקציב המדינה לשנת 1979, תינתן קדימות לפתרון הבעיות שהועלו.

סוכני מכס ופקידים רשויים

סדרי שחרור טובין מפיקוח רשות המכס והשלום המסים עליהם מחייבים ידע וניסיון, ולפיכך נזקק ציבור היבואנים לעזרתם של סוכני מכס (עמילי מכס), הבקאים בכך. היחסים בין רשויות המכס לבין סוכני המכס הוסדרו בחוק סוכני המכס, תשכ"ה—1964 (להלן — החוק), והוא קובע, מי רשאי לפעול כסוכן מכס ומה הם חובותיו. הסמכתם של סוכני מכס ופקידים רשויים, שהם נציגיו המורשים של סוכן המכס לעשות פעולות מכס, על פי החוק והתקנות שהותקנו לפיו, נעשית בפיקוח יחידת סוכני מכס שבמחלקת הביצוע בהנהלת אגף המכס והבלו (להלן — האגף).

לפי החוק על מנהל האגף למנות ועדה מייעצת לעניין החוק. הוועדה, מייעצת למנהל בנושאים הבאים: בחינות לסוכני מכס ולפקידים רשויים; אישור מועמדים לרישום בפנקס סוכני המכס או למחיקה מהפנקס, וכן דחיית בקשה להירשם. בוועדה שמונה חברים מלבד היו"ר, שהוא סגן מנהל האגף; שלישי מהחברים הם סוכני מכס המוצעים על ידי איגודי סוכני המכס.

בחודשים ספטמבר עד נובמבר 1978 בדק משרד מבקר המדינה בהנהלת האגף ובבית המכס יפו לסירוגין את סדרי הרישוי, גביית האגרות וסדרי הבחינות של סוכני מכס ופקידים רשויים. כן נבדקו ביחידות התפישות שבבתי המכס חיפה ואשדוד ובהנהלת האגף, סדרי הטיפול בליקויים המתגלים ברשימונים, שמגישים סוכני המכס.

רישוי סוכני מכס ופקידים רשויים

סוכן מכס כמוגדר בחוק הוא אדם העושה פעולת מכס בשביל זולתו דרך שירות לכול, והוא רשום בפנקס סוכני המכס. החוק אוסר על מי שאיננו רשום כסוכן מכס לעשות פעולת מכס (פרט לעורך דין, בעל מחסן רשוי או נציג של חברת ספנות ואדם המייבא לעצמו). כמו-כן רק סוכן מכס זכאי לפעול ב"התליך השחרור הישיר לקופה" (ראה להלן), בעוד שהיבואן עצמו אינו זכאי לכך. המ"עעים התדירים של הסוכנים עם רשות המכס נעשים על ידי הפקידים הרשויים. סוכן מכס ובעל טובין רשאי, באישורו המוקדם של גובה המכס, להעסיק עובד, שיתמחה בפעולות מכס ויעשה את פעולות המכס מטעמו כפקיד רשוי. על הפקיד לעמוד בתנאים, שנקבעו בחוק; כך, למשל, עליו להיות בעל השכלה של שמונה שנות לימוד ולעמוד בבחינות.

1. המבקש לפעול כסוכן צריך להיות תושב ישראל, בן 23 שנים לפחות, בעל השכלה תיכונית; עליו לעמוד בבחינות ולהתמחות בפעולות מכס במשך שלוש שנים. קיימת תקופת צינון של שלוש שנים לגבי עובדי מכס לשעבר או עובדי רשות הנמלים, ועובדי רשות שדות התעופה, שהוגדרו על פי סעיף 4 (ב) (1) לחוק. מי שהורשע בעבירות, שיש עמן קלון, אינו יכול להרשם כסוכן מכס.

מנהל המכס רשאי, לאחר התייעצות בוועדה המייעצת לעניין החוק, לרשום את המבקש בפנקס סוכני המכס ולהעניק לו את הרישוי לשמש כסוכן. למנהל רשות לדחות בקשה לרישום, אם לדעתו אין המבקש ראוי לעסק כסוכן.

2. לפי סעיף 20 לחוק, על הסוכן לפעול בפעולות מכס במהימנות, בנאמנות וביישר הן כלפי רשות המכס והן כלפי הלקוחות, ולנקוט אמצעים סבירים, שיבטיחו התנהגות נאותה של פקידי הרשויים. או של התאגיד

שבהנהלתו, כדי לסייע לאגף במילוי תפקידיו. על סוכן מכס לנהל רשומות ופנקסים ולשמור אותם לפחות שבע שנים מיום שנשתיים הטיפול בפעולה שגרשמה. לפי תקנה 40 לתקנות סוכני המכס. תשכ"ה-1965 (להלן - התקנות) על הסוכן לרשום פרטים אודות: זיהוי הלקוח, תיאור הטובין ופגולת המכס שנעשתה; דמי העמלה ותקבולים אחרים שנתקבלו מהלקוח, וכן הוצאות, ששילם הסוכן עבור הלקוח.

הביקורת העלתה שהאגף אינו עורך בדיקות אצל הסוכנים כדי לוודא, שהרישומים בדבר פרטי הפעולות שהם מבצעים אכן קיימים. חשיבותם של רישומים אלה היא בכך, שעל פיהם ניתן לקבוע את פעולות המכס, שבוצעו עבור כל לקוח וכן להבחין בין הכנסות והוצאות של הסוכן עצמו לבין תקבולים והוצאות על חשבון הלקוח.

3. מאז שנחקבל החוק ב-1964 ועד ספטמבר 1978 נרשמו בפנקס סוכני המכס 495 סוכנים; מהם היו 371 פעילים במועד סיום הביקורת בנובמבר 1978. רשימת סוכני המכס מתפרסמת לידעת הציבור בחזור האגף, ולאחרונה פורסמה בנובמבר 1977.

מבדיקת פנקס סוכני המכס עולה, כי בשנים האחרונות לא נעשו פעולות לעדכון נתונייהם של הסוכנים. כך למשל, לא נרשמו בו שינויי כתובת, כפי שמתחייב מתקנה 5 (2) לתקנות. לא נרשם שינוי בשמות הסוכנים האחרים לפעולת תאגידים. לא נמתקו שמות סוכנים שלא שילמו אגרות רישוי מעל לשנתיים רצופות, כפי שמתחייב מסעיף 11 (ב) (1) לחוק.

4. (א) לפי סעיף 5 לחוק, תאגיד יהיה כשיר להירשם כסוכן מכס, אם נתקיים בו, בין היתר, גם התנאי, שיש בו מנהל פעיל אחד או פקיד אחד או שותף אחד שהוא סוכן מכס. לפי סעיף 22 לחוק, תאגיד סוכן מכס לא יעשה פעולת מכס אלא על ידי יחיד שהוא סוכן מכס או פקיד רשוי מטעמו.

פעולת מכס מוגדרת בחוק כ"כל פעולה וכל מגע עם רשות המכס בקשר ליבוא, יצוא או למעבר טובין ששר האוצר קבע אותם בצו כפעולת מכס". הביקורת העלתה, שלמעשה מאפשר האגף שפעולות מכס יבוצעו גם על ידי פקידי תאגיד שאינם מורשים לכך. האגף הכין באוגוסט 1977 נוהל, שלפיו על החותם על הרשימות לחוסף, מלבד חתימתו גם את חותמת שמו המלא והתאגיד, שאותו הוא מייצג. עד למועד סיום הביקורת, בנובמבר 1978, לא הופעל נוהל זה בגלל התנגדות איגודי הסוכנים. מאחר שעלולים להתעורר קשיים בזיהוי האחראי לפעולות מכס וכתוצאה מכך להיגרם גרעון מסים, על האגף, לדעת הביקורת, להבטיח החלת נוהל מתאים, שעל פיו ניתן יהיה לקבוע בבירור בכל מקרה את האחראי לפעולה.

(ב) בשנים האחרונות גברה המגמה שסוכן יחיד מקים ומנהל תאגיד או משתלב בתאגיד קיים. סוכן יכול גם להיכנס לשותפות בתאגיד, ומאחר שהחוק אינו מחייב שותף זה להיות פעיל בתאגיד, יש אשר תאגיד סוכן מכס חוסה בצילו של סוכן בעל רישון, שאינו מעורב בפעילות התאגיד, ובפועל מתנהלים הרישומים בידי עובדי התאגיד, שלא הוסמכו לעשות פעולות מכס. בבדיקה אקראית של פנקס סוכני המכס התברר, כי לפחות תשעה סוכני מכס מייצגים כל אחד שני תאגידי מכס.

5. השאלה, אם סוכן מכס יחיד יכול להיות מנהל פעיל ביותר מאשר תאגיד אחד, נדונה בהנהלת האגף והעסיקה אף את הוועדה המייעצת, אף כי הדבר לא נאסר בחוק. גובש הכלל, שאין סוכן מכס יכול להיות מנהל ביותר מתאגיד אחד, שכן, לדעת האגף, סוכן אחד אינו מסוגל באופן מעשי להיות אחראי על פעולותיהם של שני תאגידי בעת ובעונה אחת. יש מקרים, שהאגף מתנה את מתן הרישון בהצהרת הסוכן, שיפעל רק בשם תאגיד אחד, ולא יפעל כסוכן עצמאי או בשם תאגיד אחר. סוכני מכס נענים בדרך כלל לבקשת האגף ומתחייבים לעמוד בתנאים הללו. הועלו גם מקרים, שסוכן מכס סירב להיענות לבקשת האגף, והלה נאלץ לרשום אותו כסוכן על אף סירובו. עוד בינואר 1974 פנה סגן מנהל המכס ליועץ המשפטי באגף בדבר הצעה לתיקון החוק כדי לכלול בו הוראה שסוכן מכס יהיה רשאי לייצג תאגיד סוכן מכס אחד בלבד. עד סוף ינואר 1979 לא הוכנו באגף הצעות לשינוי החוק, וההמלצות מיושמות באופן חלקי בדרך מינהלית.

טיפול בעבירות של סוכני מכס

1. עיקר פעילותו של סוכן המכס היא בשחרור טובין "בתהליך ישיר לקופה": תהליך זה הונהג באוגוסט 1975 בכל בתי המכס. תהליך בנוי על שומה של המשגור על ידי היבואן עצמו בעזרת סוכן המכס. הסוכן מגיש את כל המסמכים, בשם היבואן ישירות לקופה, ולאחר קליטה ואישור של הרישומים על ידי מחשב המרכז למיכון משרדי (להלן - מ"מ) באמצעות מסוף הממוקם בבית המכס, הוא משלם את המסים ומקבל תעודת שער המהווה הרשאה להוצאת המיטען מהמנמל או מהמחסן. לאחרונה איפשר האגף ל-12 סוכנים גדולים, שמילאו אחרי הדרישות שנקבעו, לקיים במשרדיהם מסוף למחשב מ"מ; באמצעותו הם מאשרים את רשימוניהם מראש, ובבית המכס

הם מקבלים אישור להוצאת מטענם בתהליך מהיר יותר. רשימוני היבוא מחולקים לשתי קבוצות טיפול: קבוצת רשימוני יבוא המסומנים בסימון מיוחד (כ" 1% מסך הרשימונים המותרים כל שנה), מותרת לפי השיטה הקודמת, כלומר הם נבדקים באופן יסודי על ידי מעריך מכס לפני שחרור הטובין; יתר הרשימונים מותרים לפי תהליך השחרור הישיר. במסגרתו של תהליך זה מוזינים את נתוני הרשימון למחשב הבודק בין היתר בדיקה אריתמטית את חישוב המכס, כפי שצוין על ידי הסוכן, בהתאם לפרטי-תעריף המכס הנמצאים בתכנית המחשב. הבת-הטובין כמס קנייה אינה נבדקת במחשב. עורכים במחשב גם את כל הישובי המרת מטבע החוץ לצורך קביעת הערך לצורכי מכס ואת כל הסיכומים הנדרשים. כמו כן נקבע במחשב, על פי נוסחה, מדגם אקראי של כ" 5% מהרשימונים, העוברים ביקורת מקצועית יסודית לפני הוצאת הטובין מרשות המכס; כ" 5% נוספים מהרשימונים שעברו בתהליך הישיר, נבחרים על ידי מעריך-משחרר לבדיקה מקצועית יסודית, אף הם לפני הוצאת הטובין מרשות המכס, ואילו יתר הרשימונים אמורים להיבדק בדיקה על פניה לאחר שחרור הטובין.

להפעלת התהליך הישיר קדמו דיונים ממושכים בין הנהלת האגף לבין האיגודים של סוכני המכס, בעיקר אודות מידת אחריותם של סוכני המכס למוצהר ברשימוני האיגודים התנגדו, שמילוי פרט לא נכון ברשימוני יוגדה פעבירה; גם נוהגים לכנות זאת כ"טעות בתום לב", גם אם בעטייה נגרם גרעון מכס. האיגודים התנגדו גם לכך, שיוטל על סוכן לבקש מגובה המכס להמיר עבירה כזאת בכופר כסף. הרשעה במשפט עלולה לגרור ביטול רישומו בפנס סוכני המכס או הטלת עונשים עליו בהתאם לסמכויות הנתונות בידי מנהל האגף לפי חוקי המסים השונים.

בשנים האחרונות נערכו דיונים בדבר סנקציות, שיש להפעיל כלפי סוכנים החשודים בכך, שעברו עבירה על פי אחד מדיני המכס. צוותים משותפים לאגף ולאגודי הסוכנים דנו בנושא זה והמליצו המלצות, שמגמתן הייתה למתן את הסנקציות המופעלות כלפי סוכן, שאי מילוי נכון של רשימוני על ידו גרם לאגף הפסד הכנסות, בהתחשב בנסיבות מקילות כגון גרעון בסכום קטן או פעולה שלא נעשתה בודון.

במארכ 1976 פרסם האגף הנחיות מפורטות לגובי המכס בדבר הטיפול בעבירות של סוכני מכס. מטרתן של הנחיות אלו להבטיח טיפול אחיד בליקויים המתגלים ברשימונים, המוגשים על ידי סוכני המכס, כשמקור הליקוי הוא בפעולת הסוכן או במחדלו. תוקף הנחיות אלה הוארך מעת לעת ולאחרונה עד 31.3.1978, ובתי המכס נוהגים לפיהן גם כיום. לפי ההנחיות, כשמגלים ליקוי ברשימוני, על האחראי על תהליך השחרור לקבוע את מהות הליקוי לפי שלוש רמות: ליקוי טכני; ליקוי מהותי; ליקוי חמור.

ליקוי טכני הוגדר כפעולה לא נכונה של הסוכן; אי-מילוי פרטי רשימוני היבוא (סיווג, מחיר, כמות, צירוף מסך) או מילוי בלתי נכון של פרט כזה, או אי הצהרה על מס החל על טובין, כשהליקוי אינו נובע מרשלנות חמורה ואין חשד של העדר תום לב, וכאשר מתקמת הליקוי נגרם גרעון של עד 3,000 ל"א או 20% מסכום המס המגיע לפי אותו רשימוני, לפי הסכום הנמוך יותר. הטיפול בליקוי טכני הוא מינהלי, ומסתיים בדרך כלל באז-הרת הסוכן בכתב או בהזמנת לשיחה אצל גובה המכס.

ליקוי מהותי הוא כשפעולתו או מחדלו של הסוכן - כמתואר לעיל בליקוי הטכני - גרמו לגרעון מעל 3,000 ל"א, במקרה זה יש להכין דו"ח גילוי עבירה (להלן - ד"ח) ומצרפים אליו תרשומת של הליקויים, שנתגלו אצל הסוכן בשלושת החודשים האחרונים. התיק שנפתח - תיק תפיסה - מובא להתלטת גובה המכס. או לדין בוועדת התפישות הבינאזורית המורכבת מעובדי בית המכס. על פי הסמכויות הנתונות לגובה המכס ולוועדה ניתן לבטל לגבי אותו סוכן את הרשות לשחרור משלוחים לפי תהליך הישיר, באותו בית מכס או בכל בתי המכס, להקפזה כעבירה; וכן ניתן להציע לו תשלום כופר כסף במקום העמדתו לדין בסכום שלא יעלה על 50% מסכום הגרעון. אם מבקש הסוכן לשחרר את הטובין לפני התלטת הגובה, יידרש הסוכן להפקיד ערבון כספי בשיעור של 50% מסכום הגרעון נוסף על תשלום הגרעון, ולבקש להמיר את העבירה בכופר.

ליקוי חמור מוגדר כהצהרה בלתי נכונה ברשימוני ושיאנו ליקוי טכני. לגבי ליקוי חמור יש לערוך חקירה, מלבד הפעלת דרכי הענישה המקובלות לגבי ליקוי טכני, ומהותי, הרשות בידי הנהלת המכס גם לחלט את המשלוח; להגיש תביעה משפטית או להמירה בכופר ולהמליץ לבטל באופן זמני את רישומו של הסוכן לפי החוק.

איגודי הסוכנים התנגדו להנחיות ודרשו הקפאה של דרכי הסנקציה. בעקבות כך הוקם צוות הידברות שהיה אמור לדון במכלול העניינים החלויים ועומדים בין האגף לסוכנים. הצוות הגיש

מסקנותיו בתחילת 1977, ובעקבות כך החליט האגף על הקלות בנושא הסנקציות על ליקויים המתגלים ברשימונים המוגשים על ידי סוכני המכס. כך למשל הרעלתה רצפת הגרעון לצורך הכנת דג"ע ל-6,000 ל"י. נקבע, שבתיק תפשיה, שבו המדובר בגרעון מסים שבין 6,000 ל"י ל-50,000 ל"י, יטפל גובה המכס המוסמך להורות על המרת המשפט בכופר כסף; גרעונות שבין 50,000 ל"י ל-100,000 ל"י יידונו בוועדת התפישות הבינאזורית; ואילו בגרעונות שמעל 100,000 ל"י וכן בערעורים על החלטות בדרג נמוך תזון ועדת התפישות העליונה שבהנהלת האגף. כן הוחלט, שהכופר והפקדון על חשבון כופר אפשרי ינועו בין 5% ל-10% במקום 50% מסכום הגרעון, כפי שהיה מקובל עד אז.

2. מדי שנה בשנה מוגשים בכתי המכס שבחיפה, אשדוד, נמל תעופה בן-גוריון, יפו, אילת וירושלים כ-340,000 רשימוני יבוא מסחריים. היקף הבדיקות שמעריכי המכס עורכים על הרשימונים הוא בדרך כלל כ-10% מסך כל הרשימונים. לפי הוראות האגף על יחידות התפישות להעביר למל"מ העתק דג"ע לצורך הרישום הממוכן. בסוף כל חודש מודיעות היחידות למל"מ על רשימת התיקים, שהטיפול בהם נסתיים. לפי הצורך מפיק מל"מ קבצים ממוכנים של כל תיקי העבירות, כדי לאפשר ליחידות לקיים מעקב אחר מספר העבירות והתקדמות הטיפול בהן. הקובץ מסודר לפי סדר אלף בית ("אלפון ארצי"), והוא הופק לאחרונה בצורה מלאה ב-31.3.1977. לקובץ זה נוספת כל חודש רשימה של תיקים שנסגרו ותיקים חדשים שנוספו, כשהאחרונה בהן הופקה באוגוסט 1978.

להלן טבלה, על מספר תיקי התפשיה של סוכני מכס, שנפתחו ושנסגרו בשנים 1976-78 וסכומי גרעון המסים הקשורים בהם, לפי נתוני האגף לסוף דצמבר 1978 (באלפי ל"י):

	תיקים שנפתחו		סיום טיפול עד 15.12.1978		טיפול נמשך	
	סכום	תיקים	סכום	תיקים	סכום	תיקים
1976	34,086	549	18,998	351	15,088	198
1977	45,832	348	31,240	218	14,592	130
1978	49,409	382	20,232	198	29,177	184

(א) בבדיקת השוואה, שנעשתה בבתי המכס, נמצא, כי נתונייהם של 29 תיקי תפשיה מבין 150 שנבדקו לא הועברו למחשב מל"מ, והם אינם כלולים בטבלה לעיל. סכומי הגרעון בתיקים אלה הגיעו לכדי 1 מיליון ל"י.

(ב) הטבלה מראה, כי עד סוף שנת 1978 לא נסתיים הטיפול בכ-37% מתיקי התפשיה, שנפתחו בשנים 1976 ו-1977, ולא נגבה גרעון שנתגלה בסכום של כ-29 מיליון ל"י. לגבי שנת 1978 טרם הסתיים הטיפול בכ-50% מהתיקים ובסכום של כ-30 מיליון ל"י. הגרעון הממוצע לתיק, שנגבה בשנת 1978, היה כ-100,000 ל"י. מספרים אלה אינם כוללים כאמור גרעונות הנמוכים מ-6,000 ל"י, שהרי בעקבות גילויים אין מכינים דג"ע. בתשובתו מפברואר 1979 הודיע האגף למשרד מבקר המדינה, כי החל מ-1.1.1978 הונהג גיהל חודש שלפיו ימוכנו הנתונים הרלבנטיים של תיקי התפישות לפי טופס דיווח הערוך לקליטה ישירה במיכון. כמו כן נדרשו גובי המכס, לסיים את הטיפול בתיקי תפישות.

3. (א) כשמתגלה ברשימוני ליקוי, הוא מועבר למעריך האחראי על תהליך השחרור, שיסווג אותו לפי ליקוי טכני, ליקוי מהותי או חמור. כשמגדירו המעריך כ"טכני", הוא מפנה את תשומת לבו של הסוכן המטפל בתשלום הגרעון. אם הגרעון מתגלה לאחר התרת הרשימוני והוצאת הטובין מרשות המכס, שולח בית המכס ליבואן (עם העתק לסוכן) הודעת חיוב על סכום הגרעון, שיש לשלמו. בתי המכס אינם נוהגים להזהיר את הסוכן בכתב כנדרש בהנחיות, ואין הדבר מובא לידיעת גובה המכס, אלא אם כן מדובר, לדעת המעריך, בהצהרה כוזבת.

המבחן העיקרי למתן ההוראה להכין דג"ע הוא גילוי גרעון שמעל 6,000 ל"י. לא בכל המקרים, שהגרעון עולה על סכום זה, אכן נערך דג"ע. בבדיקה אקראית של 15 רשימוני עבוא, שבהם התגלה גרעון מעל לסכום האמור, נמצא, כי ב-3 מקרים לא הוכן דג"ע, ורק במקרה אחד מהם הוזהר הסוכן להקפיד להבא על מילוי הרשימוני. בבית המכס חיפה נמצא, כי דג"ע נערך במקרים, שסכום הגרעון עולה על 9,000 ל"י.

לדעת הביקורת, על הנהלת האגף להקפיד, שבכל מקרה, שמתגלה גרעון — גם כאשר הגרעון נמוך מ־6,000 ל"י — תימסר הודעה לטוֹכָן בכתב, והעתק מההודעה יתויק בתיקו האישי של הטוֹכָן. לדבר זה נודעת חשיבות, כאשר הטוֹכָן גורם גרעון גדול ולמספר גרעונות ולעבירות שעשה במשך התקופה יש השליכה לגבי הסנקציה בה ינקטו נגדו בכדי להביא את הטוֹכָן לידי הגשת רשימוֹן כהלכה, ולהבטיח על ידי כך שהאגף יקבל את מלוא המסים המגיעים בגין שחרור טוביוֹן. מן הראוי שהנהלת האגף תקפיד, שגרעונות בסכומים זהים ייחשבו כליקויים בכל בתי המכס וש־הטיפול בטוֹכָן לא יהיה שונה לפי בתי המכס.

ב) בבית המכס אשדוד קיים נוהג, שכאשר מגלים גרעון, מאמתים זאת על פי מסמכים נוספים, ומחייבים את היבואן בסכום הגרעון. רק לאחר שהיבואן מכיר בקיום הגרעון ומסכים לשלמו, מכינים דג"ע המועבר לטיפולו של יחידת התפישות, כך שעובר זמן ניכר בין מועד גילוי הגרעון לבין רישום הדג"ע.

לדעת הביקורת נוהג זה אינו תקין. הכנת דג"ע ופתיחת תיק התפישות צריכה להיות תחילת תהליך הטיפול בגרעון ולא סופו. אמנם יש מקרים, שמתברר, כי למעשה לא נוצר גרעון ואז מתבטל התיק, אך הנוהל עלול להביא לכך, שטיפול בעבירה שנתגלתה יהיה בין הטוֹכָן ומגלה הגרעון בלבד, בלא שמובטח פיקוח של סמכות גבוהה יותר על אופן הטיפול בעבירה.

4. עם פתיחת תיק תפישת יש להצמיד אליו, לפי הנוהל, טופס על רישום עבירות קודמות. נמצא, שבמקרים רבים לא הקפידו בבתי המכס על הוראה זו, וההחלטה נתקבלה בלי שיוצמד לתיק פירוט עבירות קודמות*. בארבעה תיקי תפישת, שנבדקו בבית המכס אשדוד, נמצא, כי הטופס אמנם צורף לתיק התפישת, ובו נרשמו פרטי תיקי התפישת הקודמים, אך הרישומים התייחסו רק לעבירות בבית מכס זה, בלי שצוינו עבירות, שהיו בבתי מכס אחרים, דבר שאפשר היה לעשותו הן בעזרת האלפון הארצי — אם אמנם יוקפד על עדכונו — והן בעזרת העתקי מכתבים על קיום גרעון והשלחים לטוֹכָני מכס והמופצים בין גובי המכס.

5. בתהליך האגף נקבע, שבזמן פתיחת תיק תפישת יש לרשום זאת בספר תפישות, ובספר צריך לכלול פירוט של שם מגיש הרשימוֹן, סוג העבירה, תאריך פתיחת התיק, תהליך הטיפול וההחלטה הסופית. נמצא, כי יחידת התפישות בבית המכס חיפה ניהלה רישום התיקים במחברת, ונרשמו בה פרטים חלקיים בלבד. בהעדר רישום מסודר לא ניתן היה לדעת, מה היה הטיפול בתיקים; באלו נסתיים ובאלו לא, ואם לא, מה היו הסיבות לכך. האגף הודיע, כי בעקבות הביקורת התחיל גובה המכס חיפה לנהל ספר תפישות.

6. כפי שמתברר ממסמכי האגף, האמצעים הננקטים נגד טוֹכָנים הם בדרך כלל אפקטיביים, כל עוד הטוֹכָן נמצאים ברשות המכס. אם מתגלה גרעון מסים, לאחר שטולקו מפיקוח המכס, יש קושי בגביית הגרעון ובעיקר בגביית כופר כסף. בבדיקה אקראית, שנערכה על ידי משרד מבקר המדינה בבית המכס אשדוד וחיפה לגבי תיקי תפישת פתוחים, לאחר שהטוֹכָן הוצאו מרשות המכס, נמצאו תשעה תיקים, שלגביהם הוחלט להציע לטוֹכָנים לשלם כופר כסף, אך הטוֹכָנים לא נענו להצעה ואף לתזכורות ששיגרו בתי המכס. בתי המכס לא נקטו במקרים אלה צעדים נוספים, גם לאחר שחלפו 30 ימים, שבהם היתה הצעת הכופר בתיק.

7. יש מקרים, שעקב תקלה במסוף המחשב אין אפשרות למכֹן את נתוני הרשימוֹנים לפני מסירת הטוֹכָן לבעליהם, ואז גובים את המסים, כפי שמצהיר עליהם הטוֹכָן, בלי שייבדקו החישובים. את הרשימוֹנים מעבירים לאחר התרתם למל"מ הקולט את הנתונים. כשמתגלים הפרשי מס, נמסר המידע למחלקת ביקורת מסמכים שבהנהלת האגף, והיא בודקת נתוני רשימוֹנים אלו ומטפלת בגביית הפרשים באמצעות בתי המכס. בדרך כלל עוברים חרשים מספר בין המועד שבו הותר הרשימוֹן שנתגלה כשגוי, לבין מועד גילוי הפרש ותשלומו.

בתחילת נובמבר 1978 העלתה הביקורת במחלקת ביקורת מסמכים שבהנהלת האגף קבוצה של 11 רשימוֹנים, שמוכנו במל"מ, לאחר שהותרו בבתי מכס במאי וביוני 1978, ושבהם נתגלו בעזרת המחשב הפרשים בסכומים שנעו בין 6,000 ל"י לבין 100,000 ל"י לרשימוֹן. אף כי עברו כחמישה חודשים ממועד שחרור הטוֹכָן, ההפרשים טרם נגבו, והאגף לא עשה צעדים לגבייתם. האגף הודיע, כי גרעונות אלה ייגבו לאחר שמלבד חישובי המחשב תיערך גם ביקורת שתאמת ממצאים של המחשב.

8. מבדיקת 18 תיקי תפישת של טוֹכָנים בבית המכס אשדוד ו־6 בחיפה, שבהם הועלו גרעונות, שנעו בין 7,000 ל"י לכ־120,000 ל"י, נמצא, כי ב־14 תיקים הסתפקו בתי המכס בגביית הגרעון.

* ראה גם דו"ח שנתי 26, עמ' 282.

אף כי ממסכי האגף עולה לכאורה, שהגרעון נגרם עקב רשלנות של הסוכן; התפקו בכמה מקרים, בתי המכס במתן אזהרה או בהטלת כופר סמלי, בלא שניתן לקבוע מהותיק, מה היו הסיבות, שלא ננקטו סנקציות משמעותיות יותר.

9. לעתים מערער הסוכן בפני ועדת התפישות העליונה שבהנהלת האגף על ההחלטה של הוועדה הבינאזורית, ויש אשר העניין מובא לדיון בפני ועדת התפישות העליונה, אם סכום הגרעון עולה על 100,000 ל"י. בבדיקת מדגם אקראי של 13 חיקים, שנדונו בפני ועדת התפישות העליונה, מהם 8 של בית המכס חיפה ו-5 של בית המכס אשדוד, נמצאו כמה מקרים שהוועדה העליונה ביטלה את הקביעות של הוועדה הבינאזורית, אחר שחלף זמן ניכר, מאז נתגלה הגרעון; לא בכל מקרה, שבו שונחה החלטת הוועדה הבינאזורית, נרשמו הנימוקים לכך.

10. מנהל המכס או מי שהוסמך לכך על ידו רשאי לפי סעיף 25 לחוק לבקש מסוכן לצרף מסמכים שונים לרשימת היבוא הנחוצים כדי להשלים את הנתונים על הטובין, שאינם מופיעים בחשבון המכר. עוד ב-1975, בישיבת מזריכים ראשיים, נקבע, כי אין לשחרר משלוח, כל עוד לא המציא הסוכן את כל הפרטים הנחוצים, כגון קטלוג או פרוספקט, לצורך קבלת החלטה נכונה בעניין סיווגם של הטובין או קביעת ערכם.

בבית המכס חיפה נמצאו באמצע נובמבר 1978 כ-150 חיקי רשימונים שהותרו, שבהם נדרשו הסוכנים לכתב להמציא מסמכים כגון קטלוגים, מחירוניים מעודכנים והוכחות אחרות. משרד כבקר המדינה בדק מתוכם 18 חיקים, שהותרו בין מארס 1977 לספטמבר 1978 ושהאגף פנה לגביהם לטובנים בבקשה להמציא את המסמכים הנוספים. התברר שלמרות שעברו בין חודשיים ל-20 חודש משיגור הבקשה, לא נענו לה הסוכנים, ובית המכס לא נקט אמצעים כדי להביא אותם למילוי דרישתו.

*

מתפקידו של אגף המכס והבלו לגבות מסים על יבוא טובין לפי סיווג והערכה נכונים ולפי שיעורי המסים שנקבעו. כיוון שבדיקת משלוחי היבוא על ידי האגף היא מטבע הדברים מצומצמת, סומך האגף על סוכני המכס, שלגביהם נקבעו חוקי דרישות מפורטות בדבר מהימנותם ומיומנותם. תפקידם קיבל יתר חשיבות, מאז שהונהג תהליך השחרור הישיר, המבוסס על מתן אמון בסוכן המייצג את בעל הטובין כלפי רשות המכס, אך בשל הזכויות המיוחדות שהוענקו לו חייב בנאמנות גם כלפי רשויות המכס.

במספר לא מבוטל של מקרים התגלו בבדיקת רשימוני יבוא, שהגישו סוכני המכס, גרעונות מסים בסכומים ניכרים, חלקם מחמת המורכבות שבסיווג הטובין ובקביעת ערכם לצורכי מכס. לדעת הביקורת, על האגף לשקול מחדש, אם ההוראות הקיימות מבטיחות את האחריות האישית של סוכני המכס, וכן עליו להפעיל ביתר שאת את האמצעים העומדים לרשותו כדי להגיע לכך, שסוכני המכס יגלו יתר הקפדה במילוי תפקידיהם, וכדי שתוגבר מודעותם לאחריות האישית המוטלת עליהם.

מסים שבוטלו — גביית יתרות חוב

במשך שנת 1977 בוטלו ארבעה מסים עקיפים: מס בולים על חשבונות, מס נסיעות חוץ, מס יבוא שירותים וכול בטחון — מקצתם גם בעקבות המדיניות הכלכלית עליה הודיעה הממשלה באוקטובר 1977.

כמאי ובנובמבר 1978 בדק משרד מבקר המדינה בהנהלת אגף המכס והבלו, בבתי המכס ירושלים וחיפה ובמשרד הבלו בתל אביב את הטיפול ביתרות החוב שבגין מס בולים על חשבונות וכול בטחון.

מס בולים על חשבונות

לפי חוק מס בולים על מסמכים, תשכ"א—1961, על אדם המוכר סחורה או נותן שירות כמהלך עסקו (להלן עוסק) לתת לקונה הסחורה או למקבל השירות חשבון מבויל כדון, אם החשבון חייב במס. בסעיף 18 לתוספת לחוק נקבע חשבון כמסמך חייב במס בשיעור של 10 אג' לכל 50 ל"י (2%⁰⁰). על פי צו מס בולים על מסמכים (שינוי תוספת א' לחוק), תשל"ז—1977, שנכנס לתקפו ב-1.4.1977, בוטל סעיף 18 דלעיל.

עד לביטולו נגבה מס הבולים על חשבונות בעיקר על פי שיטה, שמקורה בהסדרים מינהליים בתחילת שנות ה-60. עוסק, שעמו נערך הסדר, נדרש להצהיר בכל שנה על מחזור מכירותיו בשנה הקודמת. על פי ההצהרה, שעליה להיות מאושרת על ידי רואה החשבון או מנהל החשבונות של העוסק, קבע בית מכס את אומדן מחזור המכירות של העוסק לשנה השוטפת; על פי אותו אומדן, נדרש, העוסק לשלם בתשלומים חודשיים קבועים מקדמות על חשבון המס. בתום השנה, על פי הצהרה סופית של העוסק לגבי המחזור באותה שנה נגבו או הוחזרו הפרשים לפי הצורך.

להלן פירוט ההכנסות ממס בולים על חשבונות בשנים 1975—1977 (באלפי ל"י)*

שנת הכספים	משרד הבלו תל-אביב	בית המכס חיפה	בית המכס ירושלים	ס"ה ההכנסה (בכלל זה ההכנסה של כל שאר תחנות המכס)
1975	90,713	39,315	4,874	150,790
1976	109,277	47,478	4,760	200,334
1977	54,902	9,103	3,352	76,495

1. בינואר 1977 הוציא סגן מנהל המכס, הממונה על מס בולים, הנחיות למקרה שיוחלט על ביטול המס בעקבות דיונים שהתנהלו אותה עת בנושא. בהנחיות נקבע, כי העוסקים יידרשו למסור הצהרותיהם על מחזור מכירות לתקופה שעד 31.3.1977 לא יאוחר מסוף יוני 1977, כדי לאפשר סיומה של ההתחשבות תוך פרק זמן סביר; עוסקים החייבים סכום כסף גדול יחסית (יותר מ-4—5 תש"לומים חודשיים על חשבון המס שנאמד) רשאים לשלמו בשיקים מאוחרים — לפרעון תוך שלושה עד ארבעה חודשים. בפברואר 1977 הוחלט, שבאותם מקרים, שיאושר סילוק החוב בתשלומים, תיגבה ריבית בשיעור 22% לשנה.

להלן נתונים על מספר תיקי עוסקים, שעוד היו פתוחים בשלוש תחנות המכס העיקריות ב-31.3.1978, שנה לאחר ביטול המס; מספר תיקי עוסקים שהיו פתוחים ב-30.11.1978; וכן אומדן של סכומי חובות — במידה שקיים אומדן — שלהערכת התחנות עוסקים אלו עודם חבים לאותו תאריך:

שם התחנה	מספר תיקים פתוחים		אומדן החוב ליום 30.11.1978 (במיליוני ל"י)
	ב-31.3.1978	ב-30.11.1978	
משרד הבלו תל-אביב	2,800	2,400	17
בית המכס חיפה	275	70	1.1
בית המכס ירושלים	540	377	אין אומדן

החוב למשרד הבלו תל אביב מורכב מחובותיהם של כ-200 עוסקים, החבים מעל 20,000 ל"י כל אחד; מחובות של כ-1,200 עוסקים החבים בין 2,000 ל"י ל-20,000 ל"י; ומחובות של כ-1,000 החבים עד 2,000 ל"י. לבית המכס חיפה חב עוסק אחד (ראה להלן) את מרבית החוב כ-800,000 ל"י. אשר לחוב לבית המכס ירושלים אין אמנם אומדן מסכם, אך לפי הערכת בית המכס, 10 עוסקים חבים למעלה מ-20,000 ל"י כל אחד; 86 חבים בין 2,000 ל"י ל-20,000 ל"י, ו-281 חבים סכומים של עד 2,000 ל"י. לגבי החובות שחבים עוסקים מתחנות המכס האחרות, אין בידי האגף נתונים כלשהם. חלק גדול של החובות הם בחזקת אומדן, מאחר שלא עלה בידי האגף לקבל מהעוסקים החייבים הצהרות סופיות, ורק על פיהן ניתן לקבוע סופית את סכומי החובות.

2. משרד מבקר המדינה ערך בדיקת מדגם אקראית של תיקים שהיו פתוחים בסוף מאי 1978. במשרד הבלו תל אביב נבדקו תיקי 15 עוסקים; ובבית המכס ירושלים, תיקי 17 עוסקים. הבדיקה העלתה, שהיה פיגור ממושך בקבלת הצהרות עוסקים על מחזור עסקאותיהם. לזוגמא:

(א) במשרד הבלו תל-אביב נמצאה בשלושה תיקים הצהרה אחרונה לשנת הכספים 1973; לגבי שאר השנים עד לביטול המס היו אומדנים בלבד. בשבעה תיקים אחרים היה פיגור של שנה עד שנתיים בהמצאת ההצהרה. רק המישה עוסקים. הצהרת, אף כי לא שילמו חובם, עד סוף מאי 1978.

* לפי דוחות כספיים של מחלקת הכספים של הנהלת המכס והבלו.

(ב) בבית המכס ירושלים נמצא בתיק של עוסק מענף הדפוס, שהצהרה האחרונה הייתה לשנת הכספים 1972. עוסק אחד לא הצהיר כלל, מאז נערך עמו הסדר ב-1973. לגבי 14 עוסקים אחרים היה פיגור של עד שתי שנות הצהרה. רק עוסק אחד הצהיר על המס, שהוא חייב עד לשנת הכספים 1976.

בתשובתו מינואר 1979 הודיע אגף המס למשרד מבקר המדינה, כי בעקבות הביקורת שילמו 4 עוסקים מירור שלים 9- עוסקים מתל-אביב חובותיהם; בגד יתר החייבים שבמדרג הופעלו תהליכי גבייה שונים.

(ג) בשני בתי המכס האמורים העלה משרד מבקר המדינה, כי חלק מהצהרות העוסקים נמסרו באיחור רב. כך למשל הצהיר עוסק, שתיקו מתנהל בבית המכס בירושלים, על מחזור מכירות לשנת המס 1973 רק ביולי 1977; ועוסק, שתיקו מתנהל במשרד הבלו בתל-אביב, הצהיר על מחזור מכירות לשנת המס 1974 בנובמבר 1977.

3. בביקורת קודמת (ראה דו"ח שנתי 20, עמ' 158) נמצא, כי כשתמגלים הפרשים בין הצהרות עוסק לבין המחזור למעשה, אין האגף גובה דמי פיגורים על תשלומי מס בגין הפרשים אלה, כפי שהוא נוהג לעשות לגבי עוסק שאין עמו הסדר. נוכח הסבר האגף כי בהעדר בסיס חוקי להסדרים אין באפשרותו להטיל דמי פיגורים, העיר משרד מבקר המדינה, שהיה על האגף לדאוג להבטחת בסיס חוקי להסדרים, לרבות הוראות בדבר סנקציות במקרים שהעוסק אינו ממלא את חובותיו לפי ההסדר. בביקורת מעקב שנערכה בנושא בשנת 1972 (ראה דו"ח שנתי 22, עמ' 238) נמצא, שלא חל שינוי במצב; האגף הודיע אף, כי לא הציג תיקונים לחוק בהתחשב בשינויים, שעומדים לחול עקב הנהגת מס ערך מוסף (בדבר ההשתייה הממושכת בהנהגת מס ערך מוסף, ראה דו"ח שנתי 28, עמ' 157). להלן מקרה בולט, שלא עלה בידי האגף לגבות מעוסק חוב בסכום ניכר עקב העדר סנקציות בחוק מס בולים:

באיזור חיפה, עוסק מענף התחבורה נשאר חייב מס בולים בסכום של כ-800,000 ל"י. לפי רישומי בית המכס, וזהו יתרת החוב ליום 31.3.1977 כפי שנקבעה על ידי מבקרי החשבונות. ממסמכי האגף עולה, כי גביית החוב נמסרה בידי ההוצאה לפועל ועוקלו מטלטלין של העוסק, אך בית המכס נמנע מלמכור אותם, משום שהיה סבור כי בחוק אין הוראות בדבר הליכי גבייה של חיובות במס בולים, והנהלת האגף לא הנחתה את בית המכס כיצד לנהוג במקרה זה.

בתשובתו למשרד מבקר המדינה מינואר 1979 הודיע האגף, כי בעקבות הביקורת נגבה חוב זה.

4. כאשר האגף הוציא בפברואר 1977 הוראה לגבות ריבית בשיעור 22% לשנה במקרים, שאושר סילוק החוב בתשלומים, לא היה ברור למנהלי תחנות המכס, אם אמנם מתיר חוק מס בולים למנהל המכס להטיל ריבית על חובות, שנוצרו בעקבות ההסדר הנדון. חוסר הבהירות גבר, לאחר שבינואר 1978 הורה סגן מנהל המכס, הממונה על מס בולים, שמותר לעוסקים החייבים במס לשלם בשיקים מאוחרים למשך שישה חודשים ללא תוספת ריבית; בהוראה נקבע, שתוקפו של אותו הסדר הוא עד 31.3.1978. בהעדר הנחיות ברורות די צרכן היה הטיפול בנושא שונה מתחנה לתחנה ואפילו היה שוני בטיפול בעוסקים, שתיקיהם מתנהלים באותו בית מכס.

בבית המכס חיפה היה הממונה על מס בולים על חשבונות סבור, שהטלת ריבית על חוב במס בולים היא פעולה שאין לה בסיס בחוק, ושום עוסק לא חויב בריבית. בבית המכס ירושלים הוטלה ריבית החל מאפריל 1977, כפי שנקבע בהוראה הנהלת המכס מפברואר 1977; אולם עם קבלת ההוראה השנייה – תשלום בשיקים מאוחרים ללא תוספת ריבית – שנתחבה כהוראה המבטלת את ההוראה הקודמת, הופסקה הטלת ריבית, ובוטלו חיובי ריבית שנרשמו לפני ינואר 1978. גם נתקפה שאחרי 31.3.1978, כשנפ תוקפו של הסדר השיקים המאוחרים, לא חויבו עוסקים בריבית.

במשרד הבלו תל-אביב הוטלה ריבית החל מאפריל 1977 ועד יולי 1978 בלא שים לב להוראה דלעיל מינואר 1978. מאחר שהיו ספקות, אם גביית ריבית מעוגנת בחוק, נהגו פקדי המכס לנהל משא ומתן עם העוסקים, שסירבו לשלם את מלוא הריבית. עוסק, שעמד בפירובו גם לאחר שנהלת משא ומתן עמו ונשלחו אליו התראות לפני נקיטת הליכי הוצאה לפועל נגדו, לא נגבתה ממנו הריבית; ואם יתרת החוב בכרטיס העוסק הייתה רק סכום הריבית, תיק כרטיסו יחד עם הכרטיסים הסגורים. כך למשל נסגרו תיקי עוסקים, שחבו חובות ריבית בסכומים של 24,000 ל"י ושל 10,000 ל"י.

בעקבות הביקורת הוציא אגף המכס בינואר 1979 לכל תחנות המכס הוראות חדשות, שלפיהן יש להביא לחיסול חובות מס בולים על חשבונות. בהוראות נקבעו סדרי קבלת הצהרות מעוסקים על מחזור עסקיהם בעבר, סנקציות נגד סרבני תשלום, הליכי גבייה וסדרי דיווח חודשיים על התקדמות הגבייה.

בול בטחון

תחולתו של חוק בול בטחון, תשי"ו—1956, הוארכה מדי פעם בפעם, לאחרונה עד סוף מארס 1978; מאז לא הוארך. החוק הטיל מס בשיעורים שונים על חשבונות של צריכת חשמל, על חשבונות טלפון, על שירותי הסעה באוטובוסים, ברכבת ובמוניות, על החזקת מכוניות פרטיות ומוניות ועל מקלטי רדיו וטלוויזיה. ההכנסות מבול בטחון בשנת הכספים 1977 הגיעו, לפי הדו"ח הכולל של החשב הכללי, לסך כ־630 מיליון ל"י.

בול בטחון על החזקת מכוניות פרטיות, מקלטי רדיו וטלוויזיה ועל חשבונות טלפון נגבה על ידי רשויות ממשלתיות שונות (משרדי תחבורה, תקשורת ורשות השידור). עניין גביית בול בטחון על שכר הולכה באוטובוסים התרכז במשרד הבלו תל אביב, ועניין הגבייה של בול בטחון על צריכת חשמל ועל נסיעות ברכבת בידי בית המכס חיפה; בית המכס ירושלים טיפל בגביית בול בטחון על צריכת חשמל, שסיפקה חברת החשמל במזרח ירושלים.

בול בטחון על שכר הולכה באוטובוסים נגבה על ידי הקואופרטיבים לתחבורה, וכספי הגבייה הועברו בצירוף דיווח מסכם, על ידיהם לאגף המכס מדי חודש בחודשו. מלבד זאת, שילמו הקוֹאופרטיבים בכל חודש מקדמה על חשבון בול בטחון על נסיעות מיוחדות וטיולים. אחת לשנה הגישו הקואופרטיבים דו"ח מסכם על הכנסות מנסיעות מיוחדות וטיולים, ועל פיו נקבע הסכום הסופי שעליהם לשלם. דו"ח זה אומת על ידי מבקרי חשבונות של האגף לפי ספרי הקואופרטיבים. ביקורת על ספריהם נערכה בדרך כלל אחת לשנתיים עד לחמש שנים. 99% מהיטל בול בטחון על נסיעות באוטובוסים נגבו על ידי שני הקואופרטיבים הגדולים לתחבורה.

במאי 1978 נתקבלו במשרד הבלו תל אביב דו"חות על הסעות בקווים ציבוריים עד ל־31.3.1978 ותשלומים בהתאם לכך; כן שילמו הקואופרטיבים מפרעות על חשבון נסיעות מיוחדות וטיולים. לגבי חברות קטנות נקבע מועד אישור דו"חות והתחשבות סופית ל־30.6.1978, ולגבי הקואופרטיבים הגדולים ל־30.9.1978. יתרת חוב בול בטחון על שכר הולכה באוטובוסים היא, לפי חישובי האגף באמצע יולי 1978, כ־6.5 מיליון ל"י, מזה 6 מיליון ל"י — חוב של קואופרטיב "אגד".

בתחילת ינואר 1978 — לפי ממצאים של ביקורת חשבונות, שערך האגף על ספרי קואופרטיב "אגד" לשם אימות הדו"חות החודשיים לשנים 1975 ו־1976 — סוכם חשבון הקואופרטיב לשנים אלו, והוא חויב בסכום של כ־12 מיליון ל"י. הקואופרטיב חלק על קביעת סכום זה בטענה, שבו כלול סכום חיוב בול בטחון של 6 מיליון ל"י על תמיכה שהוא מקבל ממשרד הבטחון בשל הסעת חיילי צה"ל; מאחר שתמיכה זו אינה כוללת סכום לכיסוי בול בטחון, והיא משולמת על ידי הממ"ד שלה ולא על ידי הנוסע, אין לדעת הקואופרטיב, לחשב עליה בול בטחון. הקואופרטיב התנגד לשלם את יתר החוב בסך 6 מיליון ל"י, ועד סוף ינואר 1979 לא הוכרע העניין ולא נגבה הכסף.