

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

בנציבות מס הכנסה ובשלושה משרדי השומה האזוריים לחקירות, נערכה ביקורת על אופן הטיפול בעבירות של העלמת הכנסות והון. כן נבדקה במשרדי שומה שונים עריכת השומות לנשומים, אשר טופלו בהליכים פליליים.

במשרד השומה למפעלים גדולים בתל אביב ובמשרדי השומה תל אביב 4 ובפתח תקוה נבדקו עריכת שומות לחברות בעלות מפעלים מאושרים, על פי החוק לעידוד השקעות הון, גביית המס מהן והטיפול בגביית ניכויים במקור מדיודנד, שחילקו חברות אלה.

בשישה משרדי שומה נבדק אופן הטיפול בשומות של עצמאים וחברות, אשר הסתכמו ביתרת זכות ובהחזרי המס על פיהן.

בנמל התעופה בן גוריון, בבית המכס ירושלים, במשרדי מע"מ בתל אביב-יפו ובהנהלת אגף המכס ומע"מ נבדקו פעולות המשרד, הקשורות בגביית מסים והיטלים המוטלים על נסיעות לחו"ל.

הטיפול בעבירות של העלמת הכנסות

ריכוז ממצאים

קצב הטיפול בתיקים, שפתחו משרדי השומה לחקירות לנישומים שנחשדו בהעלמת הכנסות, היה איטי. ההליכים הפליליים מפתחת החקירה ועד למתן גזר הדין נמשכו ברוב המקרים – ובייחוד באזור תל אביב – שנים אחדות⁽¹⁾. בכך נחלשה ההרתעה, שהיא מטרתו העיקרית של הטיפול הפלילי במעלימי הכנסות.

כל עוד נמשך הטיפול הפלילי בחשד של העלמת הכנסות, אין פקידי השומה עורכים שומות סופיות לנשומים החשודים בהעלמה; נגבה מהם מס רק על פי ה"דוחות שהגישו.

פקידי השומה, המודעים לכך שהטיפול הפלילי מתמשך מאוד, מעדיפים לערוך שומות, תוך הגדלת סכומי ההכנסה בלי לבדוק, אם נוכח חשד לכאורה להעלמת הכנסה יש מקום להעביר את התיקים לטיפול פלילי. במספרם של תיקי החקירה, שנפתחו על פי חשדות שהתעוררו במהלך עריכת השומות, חלה ירידה ניכרת – מעבר לשיעור הירידה במספר השומות שנערכו על פי בדיקה מעמיקה.

ההשהיות בהליכים הפליליים הפכו גורם לא מבוטל בשיקולים להמרת כתבי אישום בכופר כסף, במגמה להקטין את מספר התיקים שבטיפול פלילי וגם להחיש את עריכת השומות.

נמצאו מקרים, שפקידי השומה לא ערכו שומות גם אחרי שהסתיימו ההליכים הפליליים, והנשומים שהודשעו בהעלמת הכנסות – או שהומרו האישומים בכופר כסף – לא חויבו במס על ההכנסות שהעלימו.

(1) בעניין זה ראה גם בפרק "משפטי מס הכנסה" בדו"ח זה בפרק על הביקורת במשרד המשפטים.

העלמת הכנסות לשם השתמטות מתשלום מס היא תופעה חמורה מכמה בחינות. מן ההיבט הפיסקלי יש בכך אובדן הכנסה לאוצר. מן ההיבט של המשק הלאומי, ההון השחור שנוצר מהצטברות הכנסות שהועלמו אינו משמש להשקעה בגלל חשש מפני חשיפתו; הוא מבוזבז לצריכה או מוברח לחו"ל. חשוב לא פחות הוא ההיבט החברתי – העלמת הכנסות פוגעת בחלוקה הצודקת של נטל המס, שהיא אחד מעקרונות המיסוי; ההרגשה של אי-צדק בביצוע חוקי המס עלולה להרחיב את אי-הציות להם. מכאן החשיבות שבגילוי עבירות של העלמת הכנסות, בהענשת העבריינים, ובמתן פומבי לפעולות אלה, כדי להציב בפני הנשומים את ההסתברות שמעלים הכנסה ייתפס ויענש.

סעיף 220 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) קובע עונשים לאדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, העלים – או התכוון להעלים, או עזר להעלים – הכנסה, באחת הדרכים הבאות: השמיט הכנסה מתוך דו"ח שערך על פי הפקודה; מסר בדו"ח כאמור אימרה או תרשומת כוזבת; השיב תשובה כוזבת לשאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנדרשה על פי הפקודה; הכין או קיים או זייף – או הרשה לאחר לעשות זאת – פנקסי חשבונות או רשומות כוזבות; השתמש בכל מרמה, עורמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן. על עבירות אלה, שהן בגדר פשע, העונש המירבי הוא מאסר עד שבע שנים או קנס עד 37,500 ש"ח (מאז 1.1.1986) ופי שניים מסכום ההכנסה שהנישום העלים, התכוון להעלים או עזר להעלים (סכום ההכנסה, שעליו מוטל הקנס הינו צמוד ומחושב לפי מדד המחירים לצרכן האחרון שהתפרסם לפני סוף שנת המס) או שני העונשים כאחד. סעיף 217 לפקודה קובע עונשים על עבירות של השמטת הכנסות, כאשר אין ראייה שהדבר נעשה במזיד; אדם, שללא הצדק סביר, ערך דו"ח לא נכון, מתוך השמטת הכנסה, או מתוך שרשם אותה בחסר או שמסר ידיעות לא נכונות לגבי כל ענין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר, דינו – מאסר שנתיים או קנס בסך 12,500 ש"ח (מאז 1.1.1986) וסכום החסר בהכנסה שנקבעה או שעלולה היתה להיקבע מחמת אותו דו"ח או ידיעות לא נכונות (צמוד כנ"ל) או שני העונשים כאחד. לפי החוק, רשאי נציב מס הכנסה (להלן – הנציב), בהסכמתו של אדם שעבר עבירה, לקחת מידו כופר כסף, ואם עשה כן – ייפסק כל הליך נגדו על אותה עבירה.

על נקיטת הליכים פליליים נגד עברייני מס מופקד המשנה לנציב. יחידות החקירות הן: המחלקה לחקירות ולמשפטים פליליים שבנציבות מס ההכנסה (להלן – הנציבות) ושלושה משרדי שומה אזוריים לחקירות: ירושלים והדרום, תל אביב והמרכז, חיפה והצפון. המחלקה מסווגת את העבירות, שבהן היא מטפלת, לעבירות מהותיות של העלמת הכנסות ולעבירות בסיסיות, שהן בעיקר אי קיום דרישה שנקבעה בפקודה, כגון אי הגשת דו"ח או אי רישום תקבולים.

מצבת כוח האדם ביחידות החקירות ב-31.3.1986 הייתה בת 140 איש: 14 במחלקת החקירות בנציבות, וכל היתר במשרדי השומה האזוריים לחקירות – 27 בירושלים, 64 בתל אביב, ו-35 בחיפה.

לפי דו"ח, החשב הכללי על ביצוע התקציב בשנת הכספים 1985, הסתכמה ההוצאה בפועל של יחידות אלה ב-1,765,000 ש"ח: 252,000 ש"ח, הוצאות מחלקת החקירות בנציבות מס הכנסה; והיתרה הוצאות משרדי השומה האזוריים לחקירות – 808,000 ש"ח, תל אביב והמרכז: 374,000 ש"ח, חיפה והצפון; ו-331,000 ש"ח, ירושלים והדרום.

תפקידיהן של יחידות החקירות בטיפול בעבירות מהותיות, לפי הגדרת הנציבות, הן: הגברת ההרתעה על ידי בחירה של תיקי נישומים בענפים כלכליים, שלגביהם קיימות ראיות לכאורה של העלמת הכנסות וקיום הון שחור, לשם טיפול פלילי; ניהול חקירות והגשת תביעות במגמה שיינתנו פסקי דין מרתיעים, שיביאו להעלאת רמת הציות להוראות החוק.

משרד מבקר המדינה ערך בחודשים מאי – ספטמבר 1986, ביקורת במחלקת החקירות בנציבות ובשלושת משרדי השומה לחקירות, נבדק הטיפול בעבירות מס מהותיות. רוכזו נתונים כלליים על תיקי החקירות והתקדמות הטיפול בהם. נבדקו 50 מתיקי החקירות, שבחלקם עדיין נמשך הטיפול

ובחלקם הסתיים. ב-14 משרדי שומה נבדק הטיפול בעריכת שומות לאותם נשומים ובגביית המס מהם בתקופת הטיפול הפלילי ואחרי סיומו.

היזמה לחקירה

פקידי השומה לחקירות פותחים בחקירת עבירות מהותיות על פי מידע המגיע אליהם מהמקורות הבאים: (א) מדורי השומה, ובייחוד חוליות המדגם, על פי חשד להעלמת הכנסה שהועלה במהלך בדיקתם של דו"חות לשם עריכת שומות; (ב) יחידות ביקורת ניהול ספרים; (ג) אורחים; (ד) מחלקת המודיעין של הנציבות; (ה) מחלקת החקירות של אגף המכס ומע"מ; (ו) משטרת ישראל.

פקידי השומה לחקירות מחליטים, אם לפתוח תיק חקירה בשים לב למקור המידע: סוג העבירה וחומרתה (סכום ההשמטה); הסיכויים להביא ראיות מספיקות המאמתות את החשדות לכאורה; היכולת המקצועית והטכנית לעריכת החקירה; מצבו הכלכלי והבריאותי של החשוד. במקרים שהוחלט שלא לפתוח בחקירה, מועבר המידע למשרד השומה, שבו מנוהל תיקו של הנשום, לטיפול בעת עריכת השומות. בכל אחת מהשנים 1983 - 1985 נפתחו כ-190 תיקי חקירה בעבירות מהותיות.

על פי תכניות העבודה של הנציבות, נועד הטיפול בעריכת שומות להיות המקור לפתיחתם של מחצית תיקי החקירה בעבירות מהותיות. לפי שיטת השומה המדגמית, שהונהגה, על פי המלצות ועדת בן שחר, בשנת 1975, במסגרת הרפורמה במס הכנסה, נבחר מדי שנה חלק קטן מדו"חות הנשומים לשם עריכת בדיקה מעמיקה. רק חלק מן הדו"חות של הנשומים האחרים מגיע לכלל בדיקה וזאת - לבדיקה מקוצרת בלבד. מאחר שבבדיקה מקוצרת בדרך כלל לא מתגלות ראיות להעלמת הכנסה, כינתה הנציבות את תיקי המדגם כ"בית היוצר" של תיקים לטיפול פלילי בעבירות מהותיות. הנציבות גם הדגישה בהוראותיה לפקידי השומה, כי יסוד חשוב בשיטת השומה המדגמית, להבטחת גורם ההרתעה שלה, הוא מיצוי כל ההליכים, האזרחיים והפליליים, כלפי נשום, שתיוק נכלל במדגם, ובבדיקה נמצא, כי העלים הכנסות.

הנציבות הורתה לפקידי השומה, כי כאשר מתעורר חשש סביר, שנשום עבר עבירה מהותית, יעבירו את תיקו למחלקת החקירות. היזמה להעביר תיק מדגם לחקירות היא של המפקח ושל רכז חולית המדגם. כל עוד ממצאי חולית המדגם אינם מורים במפורש על כך, שנעברה עבירה של העלמת הכנסה, יכולה החוליה לסיים את הטיפול בעריכת שומות, תכופות - תוך תוספות משמעותיות לסכומי ההכנסה המוצהרים, בהסכם עם הנשום או על פי מיטב שפיטתו של פקיד השומה. פקיד השומה רשאי לקבוע את הכנסתו של הנשום על פי מיטב שפיטתו כאשר יש לו טעמים סבירים להנחה, שהדו"ח שהגיש הנשום אינו נכון; ואילו להגשת אישום פלילי נדרשת עבודה נוספת של איסוף ראיות לביסוס החשד. אם הנשום משיג או מערער על השומה - נטל ההוכחה עליו. זאת ועוד, כמתואר להלן, יש קושי רב - ובדרך כלל אין אפשרות - לערוך שומות סופיות, כל עוד נמשכים ההליכים הפליליים. הם בדרך כלל ממושכים וברוב המקרים גורמים עיכוב של שנים בבדיקת הדו"חות ובעריכת שומות סופיות לאותם נשומים. משלא נערכו שומות סופיות, נפגעת הגבייה של המס על הכנסות שלא דווח עליהן בשנות מס שהסתיימו וגם של המקדמות לשנים השוטפות. מצב עניינים זה מעודד פקידי שומה לערוך שומות לנשומים בלא למצות את דרכי החקירה לביסוס החשדות בראיות מוצקות, כנדרש לשם הבאתם לדין.

עם הפעלת השיטה של בדיקה מדגמית תכננה הנציבות לערוך בדיקה כזאת ככעשרת אלפים תיקים לשנה ולהעביר לטיפול פלילי כחמישה אחוזים מתיקי המדגם. כבר בסמוך לאחר הפעלת השיטה המדגמית ציין מבקר המדינה בדו"ח שנתי מס' 28, עמ' 141, את המספר הקטן של תיקי מדגם, שהועברו למחלקת החקירות במשך שנת 1976. הנציבות הסבירה, כי התיקים הועברו בהתאם לאפשרויות הטיפול של הפרקליטות ושל בתי המשפט. גם בבקורות, שנערכה כעבור שנתיים (דו"ח שנתי מס' 30, עמ' 176) נמצא, כי מספר השומות שערכו פקידי השומה בתיקי מדגם, היה קטן בהרבה מהמתוכנן, ואף לא מוצו כל ההליכים החוקיים. בדו"ח נאמר, כי הדרך, בה הלכו פקידי השומה במקרים רבים בעריכת שומות, לא הייתה יעילה כדי להרתיע נשומים מהגשת דו"חות לא נכונים על הכנסותיהם.

בשנים האחרונות צומצם עוד יותר מספר תיקי המדגם שנבדקו, לאחר שקטן מאוד מספר המפקחים בחוליות המדגם. להלן נתונים על מספר תיקי המדגם, שבהם טיפלו משרדי השומה, ועל מספר התיקים מביניהם, שהועברו החל בשנת 1982 לחקירות בחשד לעבירות מהותיות (על פי הדו"חות הסטטיסטיים של הנציבות):

מזה: תיקים שהועברו לחקירות		מספר תיקי מדגם שהטיפול בהם הסתיים		שנת הכספים
שיעור	מספר			
4.2 %	124	2,925		1982
5.0 %	128	2,545		1983
4.8 %	100	2,082		1984
2.1 %	44	2,101		1985
2.7 %	17	621		1986 (עד אוגוסט)

מכאן שנוסף על הצמצום במספרם של הנשומים, שנערכו להם שומות על פי בדיקה מעמיקה, במסגרת המדגם, הייתה ירידה במספרם ובשיעורם של אלה מביניהם שתיקיהם הועברו לחקירות. מספר תיקי הנשומים העצמאיים והחברות ב-1986 31.3 היה 341,000. לפי זה, נכללו בשנת 1985 בטיפול המדגמי רק 0.6% מביניהם, ושיעורם של תיקי המדגם שהועברו לחקירות היה זעום ביותר, ובכך ניטל אמצעי חשוב להרתעה מהעלמת הכנסה.

תהליך הטיפול

עם פתיחת תיק חקירה נערך מבצע, בו משתתפים רבים מעובדי משרד השומה לחקירות, העורכים תחקיר ראשוני של החשוד ובודקים את החשבוניות שלו ושל הקשורים בו; בהתאם לנסיבות, עורכים גם חיפושים בעסקו ובביתו של החשוד לתפיסת מסמכים, העשויים לשמש רקע לחקירה וראיות, ומבצעים מעצר ראשוני של החשוד. לאחר מכן מופקד על החקירה מפקח אחד, המסכם את תוצאותיה בדו"ח. דו"ח סיכום החקירה - בצירוף הערות והמלצות של רכז החוליה ושל פקיד השומה לחקירות - מוגש למשנה לנציב לחקירות. המשנה לנציב מחליט, אם להעביר את ממצאי החקירה לפרקליטות לשם הגשת כתב אישום לבית המשפט או להמליץ בפני ועדת הכופר להמיר את האישום בכופר כסף; או - כאשר המקרה לא נמצא מתאים לטיפול פלילי - להפסיק את החקירה ולהעביר את ממצאיה לפקיד השומה, שבמשרדו מנוהל כרגיל תיקו של הנשום, כחומר עזר לעריכת שומות. לעתים מבקשת הפרקליטות מפקיד השומה לחקירות לערוך בירורים נוספים לשם הכנת כתב אישום. גם הפרקליטות ממליצה בחלק מהמקרים להמיר את האישום בכופר, ויש שהיא מפסיקה את הטיפול הפלילי, מאחר שהראיות אינן מספיקות להגשת כתב אישום.

גורם ההרתעה שהוא תוצאה מהטיפול הפלילי מושפע, בין היתר, מאורך הזמן שחלף מאז נעברה העבירה ועד למתן גזר הדין. ככל שהוא יותר גדול, הולך ונחלש כוח ההרתעה. לעתים, עינוי הדין אף מהווה עילה להקלה בעונש ויש שבינתיים גם נוצרות נסיבות אישיות מקילות.

לבירור משך הטיפול הפלילי בעבירות מהותיות ריכוז משרד מבקר המדינה, מרישומי הנציבות, נתונים על מספר תיקי החקירה - לפי השנים שבהן נפתחו - ועל אלה מהם שעדיין היו בטיפול באפריל 1986 (ראה טבלה בעמוד 146).

מן הנתונים עולה, כי באפריל 1986 היו בטיפול 368 תיקי חקירה: 150 מביניהם עדיין היו בשלב החקירות; 218 תיקים היו מעבר לשלב החקירות - ב-105 טרם הוכן כתב אישום, ב-113 לא הסתיים הטיפול בביהמ"ש. ב-13 מן התיקים שעדיין היו בטיפול, החלה החקירה לפני שנת 1981, כלומר לפני חמש שנים ומעלה; בעשרה אחרים - לפני ארבע שנים; וב-43 לפני שלוש שנים. רוב התיקים, שבהם החלו החקירות לפני שנים והטיפול בהם טרם הסתיים, הם מאזור תל אביב⁽²⁾.

(2) ראה גם בפקד "משפטי מס הכנסה", בדו"ח זה, עמ' 146.

ס"ה	עד 1980	1981	1982	1983	1984	1985	
		34	37	48	30	37	אזור ירושלים והדרום תיקי חקירה שנפתחו
							באפריל 1986 נמצאו:
22	—	—	1	—	2	19	בשלב החקירות
35	—	—	—	7	15	13	בשלב הפרקליטות
27	*1	2	5	10	7	2	בשלב בית המשפט
84	1	2	6	17	24	34	ס"ה
		82	100	79	97	96	אזור ת"א והמרכז תיקי חקירה שנפתחו
							באפריל 1986 נמצאו:
102	2	—	4	9	15	72	בשלב החקירות
55	—	—	6	14	26	9	בשלב הפרקליטות
62	**9	8	22	15	6	2	בשלב בית המשפט
219	11	8	32	38	47	83	ס"ה
		47	51	60	63	61	אזור חיפה והצפון תיקי חקירה שנפתחו
							באפריל 1986 נמצאו:
26	—	—	—	3	3	20	בשלב החקירות
15	—	—	2	3	3	7	בשלב הפרקליטות
24	***1	—	3	3	9	8	בשלב בית המשפט
65	1	—	5	9	15	35	ס"ה
		163	188	187	190	194	ס"ה ארצי תיקי חקירה שנפתחו
							באפריל 1986 נמצאו:
150	2	—	5	12	20	111	בשלב החקירות
105	—	—	8	24	44	29	בשלב הפרקליטות
113	11	10	30	28	22	12	בשלב בית המשפט
368	13	10	43	64	86	152	ס"ה

* נפתח ב־1979.

** תיק אחד נפתח ב־1974, אחד ב־1977, שלושה ב־1979 וארבעה ב־1980.

*** נפתח ב־1979.

הוועדה המקצועית להכנת הצעות למיסוי ולמאבק בהון השחור, שהורכבה מנציגים של הממשלה, של ההסתדרות הכללית ושל לשכת התיאום של ארגוני המעסיקים ("ועדת צרפתי"), קבעה, בין היתר, בדו"ח שהגישו בדצמבר 1984: "ככל שגזר הדין ועמו העונש רחוקים ממעשה העבירה, כך נראה העונש יעיל פחות וחסר צדק... במקביל יש לשיהוי השפעה שלילית גם על הנחקרים ושאר הציבור בכך, שאלמנט ההרתעה הולך ודועך יחד עם הזמן הרב העובר מתום החקירה ועד שמוגש

כתב אישום, וזמן רב עוד יותר - עד לתחילת המשפט (בדרך כלל מהלך זה לוקח כ-3 - 4 שנים). תופעה זו בולטת במיוחד לנוכח "הפתיחה הסוערת" אותה חווה הנחקר, באי כוחו והציבור עם פתיחת החקירה ... יוצא מכך, שכדי שהענישה תהיה יעילה ומרתיעה לא די בכך שהליכי החקירה יסתיימו מהר, אלא על כל המערכת (פרקליטות ובתי המשפט) לפעול כדי לזרז את הדיון ולהביא להרשעה מהירה". הוועדה המליצה להקים מערכת שפיטה מיוחדת למסים, ולחילופין - לקבוע שלוחה נפרדת ומוגדרת לשופטים שיטפלו בענייני מסים בלבד. בדרך זו, לדעת הוועדה, יימנע מהחשודים עינוי דין, יוגבר גורם ההרתעה, תוחש גבייה של מסים ותיווצר התמחות של שופטים ופרקליטים.

כנושא זה היו התכתבויות ודיונים רבים, אך עד לסיום הביקורת לא הייתה התקדמות מעשית. לפי הודעת נשיא בית המשפט המחוזי בתל אביב מדצמבר 1985, לא הייתה אפשרות לקבוע תיקים נוספים לשמיעה עד ספטמבר 1986, ובהודעה נוספת, מספטמבר 1986, נאמר, כי עקב ירידה במספר השופטים ועלייה במספר התיקים, אין אפשרות לשמוע תיקי מס הכנסה בבית המשפט המחוזי בת"א בשנת 1986.

תוצאות הטיפול הפלילי

1. להלן נתונים, לפי רישומי הנציבות, על תיקי החקירה בעבירות מהותיות, שהטיפול הפלילי בהם הסתיים בשנים 1983 - 1985:

1983				1984				1985				במשרדי השומה לחקירות ובמחלקת החקירות
י"מ	ת"א	חיפה	ס"ה	י"מ	ת"א	חיפה	ס"ה	י"מ	ת"א	חיפה	ס"ה	
11	1	6	4	21	2	16	3	20	-	19	1	הטיפול הפלילי הופסק
39	12	23	4	47	17	30	-	66	24	39	3	הוחלט על כופר
130	46	47	37	111	45	32	34	126	57	42	27	הועברו לפרקליטות
												בפרקליטות המחוז ובבתי המשפט
4	-	2	2	7	-	5	2	-	-	-	-	הטיפול הפלילי הופסק
31	8	16	7	31	5	21	5	18	4	9	5	הוחלט על כופר
79	36	21	22	78	46	11	21	97	53	16	28	ניתנו פסקי דין
												ס"ה
15	1	8	6	28	2	21	5	20	-	19	1	הטיפול הפלילי הופסק
70	20	39	11	78	22	51	5	84	28	48	8	הוחלט על כופר
79	36	21	22	78	46	11	21	97	53	16	28	ניתנו פסקי דין
164	57	68	39	184	70	83	31	201	81	83	37	ס"ה

מן הנתונים עולה, כי במשך שלוש השנים ניתנו פסקי דין ב-254 תיקים וב-232 תיקים הומר האישום בכופר. ב-63 תיקים הופסק הטיפול, מאחר שנמצאו בלתי מתאימים להגשת תביעה פלילית.

לשם הרתעת הציבור מעבירות של העלמת הכנסה מפרסמת הנציבות מדי שנה, בשני עתונים לפחות, רשימה של נשומים שהורשעו בדיון על העלמת הכנסות, בפירוט שמותיהם, מספרי הזהות שלהם, כתובותיהם, הענפים הכלכליים והעונשים שנגזרו עליהם. ב-71 מפסקי הדין, שניתנו בשנת 1985, נגזרו עונשי מאסר בפועל על 80 נאשמים בהעלמת הכנסות. 71 מהנאשמים נדונו לתקופות מאסר שבין חודש לשלושה חודשים; תקופת מאסר שעד שלושה חודשים ניתנת בדרך כלל להמרה

בעבודה ציבורית מחוץ לבית הסוהר. שמונה נאשמים נדונו לתקופות מאסר שבין ארבעה לשישה חודשים, ונאשם אחד - ל-24 חודשי מאסר. עונשי מאסר על תנאי נגזרו על 103 נאשמים, ב-88 פסקי דין, לרוב, בנוסף על המאסר בפועל. 93 מביניהם נדונו למאסר על תנאי לתקופות שעד שנה אחת, תשעה - לתקופות שבין שנה לשנתיים ונאשם אחד - לארבע שנים. ב-95 גזרי דין הוטלו קנסות על 124 נאשמים בסכום כולל של 1.3 מליון ש"ח.

2. ליצירת ההרתעה חשובה פריסתו של הטיפול הפלילי בענפי כלכלה ובאזורים שונים. להלן ריכוז הנתונים על התפלגות הטיפול הפלילי בשלוש השנים 1983 - 1985 בין שלושת האזורים לעומת התפלגות של מצבת תיקי הנשומים העצמאים והחברות במשרדי השומה שבאותם אזורים:

האזור	ירושלים והדרום		תל-אביב והמרכז		חיפה והצפון		ס"ה	
	המספר	השיעור	המספר	השיעור	המספר	השיעור	המספר	השיעור
תיקי נשומים עצמאיים								
וחברות	65,000	19 %	190,000	56 %	86,000	25 %	341,000	100 %
העברות לפרקליטות	98	27 %	121	33 %	148	40 %	367	100 %
ניתנו פסקי דין	71	28 %	48	19 %	135	53 %	254	100 %
הומרו בכופר	24	10 %	138	60 %	70	30 %	232	100 %

מן הנתונים נראה, כי חלקו של אזור תל אביב במספר התיקים, שפקידי השומה לחקירות העבירו לפרקליטות להכנת כתבי אישום, היה קטן למדי בשם לב לחלקו של אזור זה במצבת תיקי הנשומים: שיעור פסקי הדין היה קטן עוד יותר. יש גם להביא בחשבון, שאזור זה נחשב למרכז הפעילות הכלכלית בארץ מבחינת ממדיה ותחכומה, ועל כן החשיבות שביצירת הרתעה משמעותית מהעלמות הכנסה באזור זה.

כופר כסף

ההחלטות בדבר המרת אישום בכופר כסף וסכום הכופר מתקבלות בוועדת כופר, שבה שלושה חברים: הנציב (יו"ר); המשנה לנציב, המופקד על מחלקת החקירות; והיועץ המשפטי של הנציבות, שהוא סגן הנציב. בקשות להמרה בכופר מתקבלות בכל אחד משלבי הטיפול הפלילי: (א) כאשר התיק עדיין במשרד השומה לחקירות, ופקיד השומה לחקירות ממליץ להיענות לה, מועברת הבקשה למשנה לנציב להחלטתו, אם להעביר את הבקשה לוועדת הכופר; (ב) כאשר התיק בפרקליטות, נעשה הטיפול תוך תיאום עם הפרקליטות: (ג) לאחר שהוגש כתב אישום לבית המשפט, הטיפול מותנה באישורו של היועץ המשפטי לממשלה לעיכוב ההליך המשפטי.

בהמרת האישום בכופר ניתן לראות יתרון על הגשת כתב אישום בכך, שהיא מהירה ויעילה מההליך המשפטי, ובייחוד כשהיא נעשית עוד בשלב החקירה. ההמרה בכופר מאפשרת לענוש נשום, בהסכמתו, גם בהעדר ראיות מבוססות דיין להבאה לדין. השיקולים המנחים את המפקחים, רכזי החוליות, פקידי השומה לחקירות, והמשנה לנציב בהמלצותיהם, ואת ועדת הכופר בהחלטותיה להיענות לבקשות להמרת אישום בכופר, הם: נסיבות אישיות - משפחתיות ובריאותיות - של הנשום; קוטן סכום העלמה יחסית לעיסוקו של הנשום; ומקרים לא אפייניים המקטינים ממילא את כוח ההרתעה הצפוי מפסק דין מרשיע.

הזמן הרב החולף מהתחלת החקירה ועד לסיום הצפוי בבית המשפט פוגע באפקטיביות של ההליך המשפטי, שכן בינתיים עלולים לחול שינויים לרעה במצבו של הנשום. לפיכך החשת סיומו של ההליך הפלילי הפכה לשיקול רב משקל חשוב להמרת אישום בכופר.

אימוצו של השיקול האמור מושפע מיקומו הגיאוגרפי של התיק. מן הנתונים המפורטים לעיל עולה, כי באזור תל אביב, שבו התמשכו ביותר ההליכים הפליליים ומספר פסקי הדין היה קטן, עלה בשלוש השנים 1983 - 1985 מספר ההמרות בכופר על מספר התיקים שהועברו לפרקליטות,

להגשת כתבי אישום, ואילו באזור ירושלים היוו ההמרות בכופר פחות מרבע ובאזור חיפה – פחות ממחצית מספר התיקים שהועברו לפרקליטות.

סיומו של ההליך הפלילי בכופר, במקום בפסק דין מרשיע, עדיף לנשום, הנפגע רק בכיסו ומוסר ממנו החשש מפני מאסר ואף אין הוא מוצג בעיני מכריו כעברייני; ואילו מבחינת מערכת המס מתבטל גורם ההרתעה הפומבי – הכללי. יש לכך גם השלכה במישור השומה: בעקבות פסק דין מרשיע יכול פקיד השומה לקבוע לעברייני מס שומות בסכומי הכנסה מוגדלים, שבהעלמתם הורשע, ובהתאם לנסיבות המקרה, גם להוסיף עליהם. לעומת זאת, כאשר הומר האישום בכופר, אין ודאות בנוגע לסעיפי האישום ולסכומי ההשמטה ולפקיד השומה אין בסיס מוצק לקביעת שומה בסכומי הכנסה מוגדלים. נכון שסיום הטיפול הפלילי בכופר כסף אינו זיכוי ועצם בקשתו של הנשום להמיר את האישום בכופר יש בה משום הודאה בעבירה, אך יש והנשום טוען, שהסכים לתשלום כופר רק כדי להימנע מהשקעת זמן וכסף בהליך פלילי ממושך. כיוון שכך, יש לשמור היטב על חלוקה מיטבית בין מיצוי ההליכים הפליליים לבין התפשרות על תשלום כופר.

עריכת שומות לנשומים שבטיפול פלילי

1. בפקודת מס הכנסה נקבע, כי פתיחת הליכים להטלת עונש, קנס או מאסר לפי הפקודה או הטלתם לפיה אינה פוטרת אדם מן החובה לשלם מס שנתחייב בו או שהוא עשוי להתחייב בו.

בדצמבר 1983 עמדה הנציבות על כך, שפקידי השומה נרתעים מעריכת שומות בעת הטיפול הפלילי; היא הורתה להם להמשיך, תוך תואום עם מחלקת החקירות, בטיפול האזרחי. בינואר 1985 חזרה וציינה הנציבות, כי פקידי השומה אינם מטפלים במשך פרקי זמן ארוכים בעריכת שומות בתיקים, שהעבירו למחלקת החקירות בחשד לעבירות מהותיות. הנציבות הורתה, כי תוך חצי שנה מתחילת החקירה יעביר פקיד השומה לחקירות למשרד השומה, בו מנוהל כרגיל תיקו של הנשום, דו"ח ביניים או את סיום החקירה, בצירוף סיכום של הממצאים, שיש להם השלכות על הטיפול האזרחי. לאחר זאת, יפתח פקיד השומה מיד בהליכי שומה וגבייה. בהוראה דלעיל הודגש, כי בשומות שייערכו אין מניעה לקביעת הכנסות בהיקף העולה על זה המתחייב מממצאי החקירה, אולם אין להסכים על סכומים קטנים מאלה המשתקפים בדו"ח החקירה ואין להגיע לקביעות, שאינן תואמות את ממצאי הדו"ח, כדי שלא לשבש את ההליך הפלילי.

נמצא כי בדרך כלל לא יושמה ההוראה וכבעבר לא נערכו שומות לנשומים, מאז הועברו תיקיהם ממשרדי השומה האזרחיים למשרד השומה לחקירות. במקרים רבים לא היו בתיקים שומות סופיות גם לשנים, שקדמו לאלה שלגביהן הועלו חשדות להעלמת הכנסות.

סמכותו של פקיד השומה לבדוק את הדו"ח ולקבוע על פי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של הנשום החייבת במס, מוגבלת לארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. לאחר שהנשום השיג על שומה שנערכה לו, סמכותו של פקיד השומה לערוך שומה – בהסכם או בצו – מוגבלת לחמש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח או לששה חודשים מיום שהוגשה לו ההשגה, לפי המאוחר. משלא עשה כן – יהפוך הדו"ח לסופי או שההשגה תיראה כאילו התקבלה. סמכותו של הנציב לפתוח שומה מעבר לתקופות הנ"ל מוגבלת לשנה אחת, ואם הנישום עבר עבירה לפי סעיף 217 – לחמש שנים ואם הנישום עבר עבירה לפי סעיף 220, לעשר שנים. בהיות ההליך הפלילי בדרך כלל ממושך, גורמת הפסקת הטיפול האזרחי במקרים רבים להפיכת שומות עצמיות לסופיות.

דחיית הטיפול בשומות עד לאחר סיום הטיפול הפלילי משפיעה ממילא גם על הגבייה, שכן בהעדר שומות סופיות מעודכנות נקבעות המקדמות לפי שומות שנערכו שנים רבות קודם או לפי דיווחי הנשומים, שבמקרים רבים אינם מציאותיים. נוסף לכך, לגבי שנות המס שעד 1980 ועד בכלל, חלה הוראת חוק, שלפיה סכומי מס ששולמו בפיגור לא חויבו בהפרשי הצמדה וריבית על מלוא התקופה שעד מועד התשלום. עקב כך, משנערכה, בתום ההליך הפלילי, שומה על הכנסה מוגדלת – המס שנגבה על פיה לא היה בסכומים ריאליים⁽³⁾.

(3) ראה בפרק "יתרות זכות במס הכנסה" בדו"ח זה, עמ' 159.

בין תיקי החקירה, שנבדקו על ידי משרד מבקר המדינה, נמצאו כאלה, שהטיפול בהם במשרד השומה לחקירות התמשך שנים ובינתיים לא נערכו שומות סופיות לנשומים החשודים בהעלמת הכנסות: אחד מהם אף לא שולב ברשת הנשומים כדלהלן:

(א) בנובמבר 1980 נפתחו תיקי חקירה לשני חשודים. בדו"ח ביניים של החקירה מספטמבר 1981 הועלו לגביהם חשדות לכאורה להשמטת הכנסות ממסחר במקרקעין, מתיווך בדירות ומעסקי יהלומים ובנוסף על אלה לגבי החשוד הראשון – ממתן הלוואות וממסחר בניירות ערך בתור ברוקר. בדו"ח ציון, כי מדובר בקבוצה מאורגנת ממגזר אוכלוסיה המוכר כסרבן, והיא מעלימה הכנסות בעזרת "מנגנון הסוואה" של חברות פרטיות, אגודות עותומניות ו"אנשי קש". לפי הסבריהם של פקיד השומה ושל המשנה לנציב, נתקלו החוקרים בקשיים רבים בגביית עדויות ובביצוע חיפושים; נדרשו דו"חות מהתאגידים הקשורים, ומשלא הומצאו – הוגשו נגד שני החשודים תביעות על אי-הגשת דו"חות. השלמת החקירה והבירורים התמשכו, ורק בסוף יולי 1986, כעבור כחמש שנים, הועברו התיקים לפרקליטות.

נמצא כי לאחד משני החשודים, שהוא תושב חוץ, נפתח עוד בשנת 1979 תיק חקירה בסיסי בחשד לאי-הגשת דו"חות. התיק נסגר, לאחר שהצהיר האיש, שהוא תלמיד ישיבה, לא עבד והתפרנס ממשכורתה של אשתו ומסיוע ממשפחתו מחו"ל. בחקירה בשנת 1981 נמצאו הוכחות לכך, שהוא תיווך במכירת דירות כבר בשנים מלפני 1981, כך שהצהרתו דאז לא היתה אמת. למרות זאת, לא נפתח לו תיק ולא הוחל בגביית מס ממנו.

לחשוד האחר נפתח עוד ב-1978 תיק חקירה על עבירה בסיסית של אי-הגשת דו"חות. התיק נסגר, לאחר שהנשום הגיש דו"חות לשנות המס עד 1978, ואלה הועברו לתיק שומה שנפתח לו במשרד שומה. נמצא כי הדו"חות לא נבדקו, והשומות העצמיות הפכו לסופיות. לשנות המס שלאחר מכן שוב לא הגיש הנישום דו"חות. הוא גם לא השיג על שומות בהעדר דו"ח, שנערכו לו. פקיד השומה לא גבה מהנשום כל מס אף משנות המס 1980 ואילך.

(ב) לנישום נפתח ביולי 1983 תיק חקירה בחשד להעלמת הכנסות שהיו לו בשנת המס 1980. סיכום החקירה הוגש בנובמבר 1983 לפקיד השומה לחקירות. לפי הסבריו למשרד מבקר המדינה בנובמבר 1986, לא מוצתה החקירה והיא תחודש.

בינתיים לא נערכו לנשום שומות לשנות המס 1979 ואילך אלא על פי ד"חותיו.

(ג) לחברה נפתח במאי 1983 תיק חקירה בחשד לחוסר ברשימת המלאי ל-31.3.1981 ולאי-רישום השמות המלאים ופרטי הזיהוי של הלקוחות בחשבוניות. עד ספטמבר 1986 לא נערך דו"ח סיכום החקירה.

מאז פתיחת תיק החקירה לא נערכו שומות סופיות לחברה ולמנהליה ולא טופלו השגות, שהם הגישו עוד בדצמבר 1982 על שומות על פי מיטב השפיטה לשנת המס 1980. ובינתיים הפכו השומות העצמיות לסופיות.

לפי הסברי הנציבות, נתקל פקיד השומה בקושי רב ביישום ההוראה לעריכת שומות שלא בהסכמת נשום. ברוב המקרים אין נשום מוכן לשתף פעולה ולנהל משא ומתן על תוספת הכנסה, כל עוד התיק בטיפול פלילי, שכן הדבר עשוי להיראות כהודאה בהעלמת הכנסות ולשמש ראייה נגדו בדיון המשפטי; מאידך, עריכת שומות ללא הסכמת הנישום אינה ישימה, מאחר שסביר הוא, כי ישיג ויערער עליהן וידרוש לשם כך את החוזרת ספרי החשבונות שלו אליו, דבר שאינו אפשרי, משום שהספרים דרושים להכנת ההליך הפלילי.

המסקנה היא, אפוא, שנשומים החשודים בעבירות פליליות עוד יוצאים נשכרים מהעברת התיק לטיפול פלילי, באשר אין הם מחוייבים אלא על פי דו"חותיהם; אמנם דו"חות רבים ממילא אינם נבדקים, אך מן הראוי למצוא דרך, כדי להתגבר על הקשיים ולהבטיח עריכת שומות לאותם נשומים החשודים בהעלמת הכנסות.

2. מאז שנת 1985 נוהגת הנציבות לציין בהודעותיה לנשומים על ההסכמה לקחת מידם כופר, כשזו מותנית בכך, שעריכת השומות חסויים תוך חודשיים מהחלטת הוועדה. נוהל זה נועד לזרז את

הטיפול האזרחי ולרשום עריכת שומות ממצות ככל האפשר. במקרה שנשום אינו מוכן להגיע להסכם על השומות עומדת הברירה בפני הנציבות לבטל את ההסכמה לכופר בתום התקופה שנקבעה ולהעביר את התיק לפרקליטות להגשת כתב אישום. ברם, אין בכך כדי לקדם את הטיפול עקב הצטברות תיקים בפרקליטות. בייחוד אין באפשרותה לנקוט דרך זו במקרים שההמלצה להיענות לבקשת הכופר באה מצד הפרקליטות עצמה. במקרים כאלה נגבה הכופר אף בלא שנערכו השומות. במקרים אחרים, כאשר הנשומים מנהלים עם פקידי השומה משא ומתן על השומות, קשה לסיים את הטיפול תוך חודשיים, בפרט כאשר הנשום נדרש להמציא מסמכים נוספים. על כן מאשרת הנציבות ארכות ומוסיפה להמתין לסיום הטיפול האזרחי בלא לגבות את הכופר. יוצא, שאין הנציבות יכולה לעמוד על מילוי של התנאי בכל מקרה, והנהולת החדש מקדם את נושא השומות במידה חלקית בלבד. נמצא שעד סוף אוקטובר 1986 לא שילמו את הכופר 18 מבין 63 הנישומים, שהוועדה החליטה להמיר את אישומיהם בכופר כסף בתקופה שבין אוקטובר 1985 ליוני 1986; פירושו של דבר, התשלום נדחה לתקופות העולות על ארבעה חודשים ועד שנה, מאחר שפקידי השומה טרם סיימו לערוך את השומות.

בעקבות הביקורת הורתה הנציבות בינואר 1987 לפקדי השומה, כי בתיקים, שבהם הותנתה ההסכמה לקבלת כופר בעריכת שומות, יתנו לשומות אלו עדויות לתכנית העבודה שנקבעה; זאת, כדי שלא יושהו זמן רב ההליכים הפליליים וינוצלו ממצאי החקירות בעריכת השומות.

3. לאחר שהסתיים ההליך הפלילי, חשוב לערוך לנשום שומות סופיות. בשומות אלה ניתן לפקיד השומה להפעיל בדרך כלל את מיטב שפיטתו ולהגדיל את ההכנסות שעליהן הצהיר הנשום, בסכומים גדולים מאלה שבהעלמתו הוא הורשע. דרך פעולה כזאת מתאפשרת הואיל ובכתב האישום מוצגות ברוב המקרים רק אותן העלמות שלהן נמצאו ראיות מבוססות, מהן ניתן להסיק העלמה שיטתית של הכנסות – מסקנה שלעיתים נתמכת גם בגידול הון בלתי מוסבר. מכאן שאם לא ייערכו שומות סופיות לעברייני מס, הוא יצא נשכר בכך, שלא ישלם את המס המגיע על הכנסות שהעלים.

בסוף 1983 בדקה הנציבות את הטיפול בתיקי השומה של 32 נשומים, שהורשעו בעברות מהותיות שפסקי הדין לגביהם פורסמו בחוברת פסקי דין פליליים מספטמבר 1983. הבדיקה העלתה, כי לעשרה מהנישומים טרם הוצאו שומות. אשר לשומות שנערכו ל-22 הנישומים האחרים, נאמר בדו"ח, כי בבדיקה נמצא שבקביעת ההכנסה הייתה התחשבות יתר בנשומים שהורשעו ונענשו; בחלק מהשומות הוספו להכנסה המוצהרת רק סכומי ההשמטה שבהם הורשעו הנישומים. בעקבות הבדיקה הורתה הנציבות להקפיד על עריכת שומות בגמר הטיפול הפלילי, תוך הסתייעות בכל הממצאים שנקבעו במהלכו.

בביקורת, שערך משרד מבקר המדינה, נמצא, כי עד ספטמבר 1986 לא נערכו שומות לשלושה מבין 14 נשומים, שתחיקהם נכללו בביקורת ושהם ניתנו פסקי דין מרשיעים למעלה מחצי שנה קודם לכן. תיק חקירה אחד נפתח עוד באוקטובר 1982 ופסק הדין ניתן בפברואר 1984, אך טרם חויב הנשום במס הכנסה לשנות המס 1978 – 1981, שביחס להן הורשע בהעלמת הכנסה, ואף לא נבדקו דו"חותיו לשנים שלאחר מכן. נמצא גם כי עד תום הביקורת לא נערכו שומות לשבעה מהנישומים, הקשורים בעשרים תיקים, שנכללו בביקורת ושהסתיימו בתשלום כופר שנה ויותר לפני סיום הביקורת; בשלושה מהתיקים שולם הכופר עוד לפני שנתיים ומעלה.

הנציבות הסבירה למשרד מבקר המדינה, כי בסמוך לאחר תשלום הקנס או הכופר, ובייחוד אחרי ריצוי עונש של מאסר, מתקשים פקידי השומה להגיע עם הנישומים לשומות מוסכמות, במקרים רבים אין הנישומים יכולים לשלם את המס.

לדעת הביקורת, שיקול זה יכול להצדיק, בהתאם לנסיבות, לכל היותר הסדרים לגביית החוב, אך לא את עצם הדחייה בעריכת שומות לנשומים, שהם עברייני מס, ודו"חותיהם אינם משקפים את מלוא הכנסותיהם.



חשיבותו של הטיפול הפלילי בנשומים, החשודים בהעלמת הכנסות, היא בנוסף על הענשתם, בהרתעה של כלל ציבור הנשומים.

בשנת 1985 הסתיים הטיפול הפלילי בעבירות של העלמת הכנסות ב-97 פסקי דין; מהם רק 16 ניתנו באזור ת"א והמרכז, שבו מנוהלים רוב תיקי הנשומים. ב-84 תיקים נוספים הומר האישום בכופר כסף.

גורם ההרתעה, שהוא יסוד חשוב בהפעלתה של מערכת מס יעילה וצודקת, מאבד מחריפותו עם הזמן העובר מתחילת החקירה ועד לפסק הדין המרשיע. החקירות לביסוס הראיות לעבירות והכנת כתבי האישום בפרקליטויות המחוז הן במקרים רבים מסובכות וממושכות. מממצאי הביקורת עולה, כי התהליך מהתחלת החקירה ועד למתן פסק הדין או ההחלטה על כופר נמשך לרוב שנים.

במצב עניינים זה הופעלה הסמכות להמיר את האישום בכופר גם מתוך שיקולים של הקלת עומם התיקים בפרקליטויות וכבתי המשפט ושל הקדמת עריכת השומות, למרות שבהמרה בכופר יש משום ויתור על גורם ההרתעה שכפסק דין מרשיע.

כל עוד מתנהלים ההליכים הפליליים, נפסק למעשה הטיפול בעריכת שומות לנשומים החשודים. יוצא שדווקא אותם נשומים שנחשדו בהעלמת הכנסות, לא נבדקו דו"חותיהם כדי לחייבם במס מעבר לסכומים, שהם חבים על פי ההכנסות, שעליהן הצהירו.

מפעלים מאושרים על פי החוק לעידוד השקעות הון

ריכוז ממצאים

חברות רבות בעלות מפעלים מאושרים נהנו מהקלות, שלא היו זכאיות להן בכלל, או רק בחלקן, מאחר שפקידי השומה לא בדקו את הדו"חות שהגישו.

נמצאו מקרים, שפקידי השומה התירו בשומות שערכו הקלות במס על כל הכנסתם של מפעלים, אף כי חלק ממנה לא נבע מהשקעה מאושרת ולא היה איפוא זכאי להטבות.

נמצאו מקרים, שפקידי השומה התירו הקלות מלאות למפעלים, בה בשעה שהיו זכאים להקלות חלקיות בלבד, או שלא היו זכאים להן כלל, מאחר שהם לא עמדו במכסת היצוא, שקבע מרכז ההשקעות כתנאי לאישור.

נמצא שפקידי השומה התירו הקלות בשנים שונות מאלה שנקבעו באישורי מרכז ההשקעות ולמספר שנים גדול משנקבע על פי החוק.

פקידי השומה לא בדקו, עם קבלת הדו"חות על הכנסותיהן של החברות, אם הן ניכו ושילמו את הניכויים במקור מדיבידנד שחילקו, ואם הדיבידנד, שאותו הגדירו החברות כזכאי להטבות, אמנם נבע מהכנסה ממפעל מאושר.

לא חויבו הפרשי הצמדה ורבית, החלים על פי החוק, על ניכויים במקור מדיבידנד, ששולמו לפקידי השומה באיחור.

חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - חוק העידוד) נועד לעודד יוזמה כלכלית ולמשוך השקעות של הון חוץ והון מקומי, לשם פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, לשיפור מאזן התשלומים וליצירת תעסוקה. במסגרת חוק העידוד מסייעת הממשלה למפעלים ולמשקיעים במענקים ובהקלות במסים (להלן - הטבות). על ביצוע חוק העידוד מופקדים שר האוצר ושר התעשייה והמסחר; להגשמת מטרותיו של החוק הוקם מרכז ההשקעות הפועל במסגרת משרד התעשייה והמסחר. חוק העידוד הסמיך את מינהלת מרכז ההשקעות לאשר תכנית להשקעה או חלק ממנה ולקבוע בכתב האישור תנאים לביצוע התכנית ותנאים שעל המפעל לקיים לאחר מכן.

ההקלות העיקריות במס הכנסה, על פי חוק העידוד, הן בשיעורי מס מוקטנים: הכנסה של חברה ממפעל מאושר שבבעלותה (להלן - הכנסה מאושרת) פטורה ממס הכנסה וחייבת רק במס חברות, בשיעור הנקבע בהתאם לתאריך אישורו של המפעל, ולאחרונה - 30%; בעוד שהכנסה רגילה של חברה חייבת במס חברות וגם במס הכנסה, ובסך הכל - 61% מהכנסתה. בעל מניות, שקיבל דיבידנד מתוך ההכנסה המאושרת של חברה (להלן - דיבידנד מאושר) חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15% בלבד, או פטור ממס, אם ההכנסה נבעה ממפעל שאושר עד 31.3.1976; יש בכך הטבה משמעותית לעומת שיעור המס המירבי על דיבידנד שלא מהכנסה מאושרת שהוא 45%.

המחלקה למחקר כלכלי שבמינהל הכנסות המדינה (בדו"ח מינואר 1986), ניתחה את הרכב ההכנסות המוצהרות לצרכי מס של חברות לשנת המס 1982 ו-1983. מן הנתונים עולה, כי בשנת המס 1982 הצהירו 387 חברות (1.5% מן החברות שנתוני דו"חותיהן נותחו) על הכנסות מאושרות ובשנת המס 1983 - 281 חברות (1.2%). הסכום הכולל של ההכנסות המאושרות על פי הדו"חות הנ"ל היה 5.5 מיליון ש"ח בשנת המס 1982, ו-13.2 מיליון ש"ח בשנת המס 1983 (הכל בסכומים נומינליים); סכומים אלה היו 9.2% ו-13.1% מסך כל ההכנסות, שעליהן הצהירו החברות אשר נתונתן רכזו. גוסף על כך, נכללו בהצהרות הכנסות מדיבידנד מאושר בסך 0.1 ו-0.4 מיליון ש"ח, והכנסה מהשקעה מאושרת - 1.4 ו-3.1 מיליון ש"ח, בהתאמה. בסה"כ, תבעו החברות הקלות בשיעורי המס על הכנסות משלושת הסוגים, על פי חוק העידוד, בסך 7.0 מיליון ש"ח בשנת המס 1982 ובסך 16.7 מיליון ש"ח בשנת המס 1983, שהם 320 מיליון ש"ח ו-279 מיליון ש"ח, בהתאמה, במחירי 1985⁽¹⁾. ההכנסות שבגינן תבעו החברות את ההקלות היוו 11.8% ו-16.5% בהתאמה מכלל ההכנסות שעליהן דיווחו כל החברות באותן שנים. מן הנתונים הכלליים על ההכנסות שעליהן נתבעו ההקלות, לא ניתן לחשב את הפסד המס עקב ההקלות, מאחר ושיעורי המס אינם אחידים בכל המקרים.

במסגרת עיקרי הצעת התקציב לשנת 1986, מינואר 1986, הוצג אומדן כספי של הפסד המס לשנת 1986 הנובע מהנחות ופטורים, על פי נתוני מינהל הכנסות המדינה. הפסד ההכנסות הנובע משיעורי מס מופחתים על פי חוק העידוד נאמד ב-114.5 מיליון ש"ח, שהם 7% מתחזית תקבולי המס על הכנסה של כל החברות על פי הצעת התקציב לשנת 1986 (הנתונים במחירי תקציב 1986).

בחודשים ספטמבר 1985 - יולי 1986, לסירוגין, נערכה ביקורת על עריכת שומות וגביית מס מהכנסות של חברות בעלות מפעלים מאושרים ועל הטיפול בגביית ניכויים במקור מדיבידנד שהן חילקו. נבדקו התיקים, חשבונות המס וחשבונות הניכויים במקור מדיבידנד של 15 חברות, הנישומות במשרד השומה למפעלים גדולים בתל אביב (להלן - פשמ"ג), במשרד השומה תל אביב 4 ובמשרד השומה בפתח תקוה. הביקורת נערכה בהמשך לביקורת בנושא נכסים מאושרים על פי חוק העידוד (דו"ח שנתי 36, עמ' 134).

(1) לפי ממוצעי מדד המחירים לצרכן בכל שנת מס.

בדיקת הדו"חות ועריכת שומות

לבקשת משרד מבקר המדינה הנפיק שירות עיבודים ממוכנים שבמינהל הכנסות המדינה (להלן – שע"מ), בפברואר 1986, רשימות של שומות לשנות המס 1980 – 1983, שנערכו בשלושת משרדי השומה שבהם נערכה הביקורת, ואשר בהן חוייבו הכנסות ממפעל מאושר. משרד מבקר המדינה ריכוז את הנתונים לפי שנות מס וסעיפי שומה (מספר השומות שונה משנה לשנה, מאחר וחלק מהחברות תבעו הטבות על פי חוק העידוד לא בכל השנים). מן הנתונים עולה, שבתום ארבע וחצי שנים ממועד הגשת הדו"חות לשנת המס 1980 היה מספר השומות הסופיות שנערכו כשלושה רבעים מכלל השומות לאותה שנה. היתר היו שומות עצמיות, על פי דו"חות שפקיד השומה לא בדק אותם, וכן שומות שנערכו על פי מיטב השפיטה או בהעדר דו"ח, שגם אם הוגשו עליהן השגות הן טרם טופלו. שלוש וחצי שנים אחרי מועד הגשת הדו"ח לשנת המס 1981 היה מספר השומות הסופיות כ-60% ממספרן הכולל; לשנת המס 1982 – כרבע; ולשנת המס 1983 – כשמינית בלבד ממספרן הכולל. ובסך הכל, מספר השומות הסופיות לארבע שנות המס 1980 – 1983, שבהן חוייבו הכנסות ממפעלים מאושרים בשלושת משרדי השומה, היה פחות ממחצית השומות שבהן חוייבו במס הכנסות ממפעלים מאושרים. בין החברות, שתיקיהן נכללו בביקורת, נמצאו כאלה, שלא נערכו להן שומות סופיות גם לשנים קודמות, ובתום התקופות, שבהן פקיד השומה היה רשאי לבדוק את השומות, הפכו השומות העצמיות לסופיות.

הוראות חוק העידוד הן מורכבות וההטבות על פיו – משמעותיות מאוד, כך שבדיקת הדו"חות של חברות המדווחות על הכנסות ממפעלים מאושרים מביאה לעתים תכופות לעריכת שומה המסתכמת בסכומי מס גבוהים בהרבה מאלה שדווחו, וההסתברות לכך גדולה יותר מאשר עקב בדיקת דו"חות של חברות רגילות. כמפורט בהמשך, הביקורת העלתה ממצאים רבים בשומות העצמיות. תדירות הממצאים ומשקלם הכספי מצביעים על כך, שבבדיקה יסודית של הדו"חות של חברות בעלות מפעלים מאושרים יש חשיבות רבה יותר מאשר לגבי חברות רגילות.

ליקויים הכרוכים ביישום חוק העידוד חוזרים ונשנים בדרך כלל בדו"חות של החברה במשך כל תקופת הזכאות להטבות, כך שבדיקת דו"ח שנתי לא רק מונעת את הפיכתה של השומה העצמית לסופית, כי אם גם עשויה למנוע את השנותם של ליקויי הדו"ח שנבדק בדו"חות לשנות המס הבאות. הבדיקה של הזכאות להטבות ושל חישוביהן מחייבים, אמנם, השקעה רבה של עבודה מקצועית, אבל התשואה הצפויה גם היא רבה.

בתשובה למשרד מבקר המדינה, מאוקטובר 1986, הסבירה נציבות מס הכנסה (להלן – הנציבות) את הירידה במספר השומות הסופיות הנערכות בתיקי חברות הנהנות מהטבות על פי חוק העידוד, כמו גם בתיקים "כבדים" אחרים בכך, שכוח האדם המקצועי באגף מס הכנסה הוא מצומצם ואינו מצליח לעמוד בקצב החקיקה הרבה המסובכת ובכמות הדיווחים. עם זאת הודיעה הנציבות, כי תורה לפקידי השומה, לבדוק בדיקה מקדמית, גם ללא עריכת שומה סופית, את כל הדו"חות של חברות, שעליהן חלים חוקי העידוד, במגמה לגלות ליקויים בולטים.

היקף ההכנסה המאושרת

1. לפי החוק, מפעל שרק חלק ממנו מאושר, זכאי להטבות לגבי החלק שאושר בלבד. מפעל שיש בו מספר חלקים שהוקמו במועדים שונים, על פי אישורים שונים, זכאי להטבות לגבי כל חלק בהתאם לאישור המתייחס אליו ולמועד שבו אושר; השוני מתבטא בדרך כלל בשיעורי מס ובתקופות הזכאות להטבות. מנהל המרכז רשאי לקבוע, כי לענין חישוב היחס לא יובאו בחשבון נכסים מסוגים מסויימים, שנקבעו לענין זה בחוק. באישורי המרכז על ביצוע תכנית להקמת או להרחבה של מפעל נאמר בפירוש, כי ההטבות שבחוק יהיו בגבולות הסכום שהושקע, כמפורט באותו אישור. קביעת ההכנסה המאושרת ממפעל כזה או מחלקים שונים של מפעל, על פי אישורים אחדים, כרוכה במיונים וחישובים מורכבים. מינהלת המרכז הוסמכה לקבוע את אופן החישוב של ההכנסות שנבעו מן החלק המאושר מתוך הכנסתו החייבת במס של המפעל כולו; וכל עוד לא קבעה

זאת - יש לחשבן לפי היחס שבין שווי הנכסים הקבועים בחלק המאושר לבין שווי כל הנכסים הקבועים של המפעל, בכל שנת מס.

נמצא מקרה שפקיד השומה התיר בשומות סופיות הטבות במס על מלוא הכנסתו של מפעל מאושר, כפי שתבעה החברה, בעוד שמן הדו"חות הכספיים שלה ניתן להסיק, שבמפעל היו השקעות מעבר לאלה שאושרו. להלן הפרטים: בשומות הסופיות לשנות המס 1978 ו-1979, שערך פקיד השומה במאוס 1982 ובאפריל 1985, בהתאמה, הוא הכיר בתור הכנסות מאושרות בכל ההכנסות, בסך 1,300 ו-1,500 ש"ח, שהם כ-1.3 וכ-0.8 מיליון ש"ח במחירי 1985. בעקבות זאת גם לא ניתנה החברה מס במקור מדיבידנד שחילקה. הביקורת העלתה מדיווחי החברה לפקיד השומה, שסכום ההשקעות בשנת המס 1978 עלה על הסכום שאושר ב-12% ובשנת המס 1979 - כ-19%. לחברה לא היה אישור של מנהל המרכז שלא להביא בחשבון חלק מהנכסים בחישוב החלק המאושר, ונכסיה אף לא עמדו בקריטריונים שנקבעו בחוק למתן אישור כזה. משרד מבקר המדינה גם הפנה את תשומת לבו של פקיד השומה לכך שגם בשנת המס 1980 עלו ההשקעות על הסכום שאושר (ב-32%), והשומה העצמית, שלפיה כל ההכנסה בסך 6,400 ש"ח - שהם כ-1.4 מיליון ש"ח במחירי 1985 - היא הכנסה מאושרת, שעלולה ליהפך לסופית בסוף מאוס 1986, ובעקבות זאת לא יחוייב במס גם הדיבידנד שחילקה החברה, בתור דיבידנד מאושר פטור ממס. בעקבות הערת הביקורת, ערך פקיד השומה שומות על פי מיטב השפיטה לשנת המס 1980: בשומה על ההכנסה הכיר כהכנסה מאושרת בסך 3,700 ש"ח בלבד, שהם כ-0.8 מיליון ש"ח במחירי 1985, ובשומה על ניכויים במקור מדיבידנד - חייב את מחצית הדיבידנד שחולק באותה שנה, בניכוי בשיעור הרגיל (35%).

2. באישורים רבים של הרחבות קבעה המינהלה, כי שיעור ההכנסה הנובעת מההרחבה יחושב על פי הגידול במחזור של המפעל, הנובע מן ההרחבה, כלומר שבחישוב יחס המחזור לא יובא בחשבון אותו חלק מהנכסים שתורמו למחזור, אך לא נכללו בתכנית שאושרה. נמצא, כי בשומות סופיות שערכו פקידי השומה לארבע מן החברות, שתיקיהן נכללו בביקורת, הם התירו את ההטבות על הכנסה מאושרת כפי שחישבה החברות - לפי סך כל המחזור הנוסף, בעוד שחלק מגידול המחזור נבע מהשקעות, שלא היו מאושרות. לדוגמה, בשומה הסופית לשנת המס 1980 שהיא השומה הסופית האחרונה שערך לאחת החברות, במאי 1984, הכיר פקיד השומה כהכנסה מאושרת ב-86% מהכנסת המפעל, בסך 1,500 ש"ח, שהם כ-0.3 מיליון ש"ח במחירי 1985. השיעור נקבע לפי גידול כלל המחזור. הביקורת העלתה מן הדו"חות הכספיים של החברה, שרק 28% מהגידול ברכוש היו השקעה מאושרת.

משרד מבקר המדינה הפנה את תשומת ליבם של פקידי השומה לכך, שחישוב לפי יחס המחזור, בהתעלם מיחס הנכסים, נעשה גם בדו"חות שהגישו החברות הנ"ל לשנות מס שטרם נישומו סופית, וגם בדו"חות של שתי חברות נוספות, שטרם נערכו להן שומות סופיות לשנות המס 1978. ואילך. אחת החברות דיווחה על הכנסה מאושרת בשנות המס 1978 - 1980 בסך 1,050,700 ו-3,400 ש"ח, בהתאמה (כ-0.7, 0.5 ו-0.7 מיליון ש"ח במחירי 1985), שהיוו 74%, 87% ו-95% מהכנסות המפעל, בעוד שההשקעה המאושרת היתה רק 14.2%, 3.4% ו-1.5% מכלל ההשקעות. בעקבות הביקורת ערך פקיד השומה, על פי מיטב שפיטתו, שומה לשנת המס 1980, ללא הטבות על פי חוק העידוד: אך השומות העצמיות לשנות המס הקודמות הפכו לסופיות.

3. גידול המחזור מחושב לעומת שנת בסיס, שהיא שנת הייצור המלאה האחרונה שלפני הפעלה כלשהי של התכנית.

נמצאו שלושה מקרים, שהחישוב נעשה לפי שנת בסיס אחרת. לדוגמה, בשומות שערך לאחת החברות לשנות המס 1980 ו-1981 (שהן האחרונות שנשומו סופית), באפריל 1984, חישוב פקיד השומה את יחס המחזור לפי שנת 1977 כשנת בסיס. מתביעת הפחת של החברה עולה, כי בשנת 1977 כבר הופעלו 42% מהנכסים שאושרה השקעתם בהרחבה האמורה. נוסף לכך, גם לחברה זו חושבה ההכנסה המאושרת לפי כל הגידול במחזור, על אף שרובו נבע מהשקעות בלתי מאושרות (כמתואר לעיל).

4. הכנסות מימון של חברה עשויות לנבוע שלא מן המפעל ובמקרה כזה אין להביאן בחשבון בחישוב שיעור ההכנסות המאושרות. לגבי הוצאות מימון יש מקום לבדוק אם הן בכלל מותרות לניכוי, ואם הן הוצאות להשגת הכנסה מהמפעל.

נמצאו שני מקרים, בהם פקיד השומה ערך שומות סופיות בלא שבירר את מהותן של הכנסות והוצאות מימון, שעליהן דיווחו החברות במסגרת חישוב ההכנסות מהמפעלים המאושרים.

עמידה בתנאי הייצוא

באישורים שמוציאה מינהלת מרכז ההשקעות שכיח סעיף, המתנה את הזכאות להטבות בייצוא בשיעור מסויים מהתפוקה או מהמחזור של המפעל ובמקרה של הרחבה – בשיעור התוספת של הייצוא או התפוקה או המחזור, לעומת השנה האחרונה שלפני ביצוע ההרחבה. ביצוע הייצוא, כפי שנקבע בכתב האישור, הוא חלק בלתי נפרד מן התנאים המזכים את המפעל בהטבות על פי חוק העידוד. לפי נהוג שקבע המרכז, מפעל שייצא לפחות מחצית מן המוטל עליו לפי התנאי שבאישור, רואים אותו כעומד חלקית בתנאי וזכאי להנחות במס הכנסה באופן חלקי בלבד. בביקורת שערך משרד מבקר המדינה במרכז ההשקעות (לאחרונה בדצמבר 1984; ראה דו"ח שנתי 35, עמ' 735) נמצא שהמחלקה לבדיקת ביצוע התחייבויות הייצוא שבמרכז ההשקעות פיגרה בבדיקת נתוני הייצוא.

כדי שלא לעכב את עריכת השומות, הורתה הנציבות, כי כאשר אין ברשות המפעל אישור של המרכז בדבר ביצוע התחייבות הייצוא לגבי שנת המס שבטיפול, על המפקח המטפל בתיק לבדוק את קיום התנאים. היא הורתה, כי למפעל שביצע עד מחצית ממכסת הייצוא שנקבעה לו באישור – לא יותרו הקלות בשיעורי המס כלל, והורתה על אופן חישוב ההקלות החלקיות למפעל שביצע מעל למחצית המכסה.

נמצא, כי פקיד השומה התיר את ההטבות לשלוש מבין החברות שתקיהן נכללו בביקורת, שלא המציאו אישורים של מרכז ההשקעות על ביצוע הייצוא, בעוד שמן הדו"חות הכספיים שלהן ניתן להסיק, שלא עמדו בתנאים שקבע להן המרכז. כך, לדוגמה, אחת החברות תבעה הטבות לשנות המס 1976 – 1980 לפי יחס המחזור. פקיד השומה ערך לה שומות סופיות רק עד שנת המס 1977 (ביוני 1979), ובהן הותרו ההטבות שתבעה במלואן, בלא שבדק את עמידתה בתנאי שנקבע באישורה, בדבר ייצוא שנתי ישרי נוסף בשיעור של 60% לפחות מתוספת המחזור. לאחר מכן, באוגוסט 1982, הוציא המרכז אישור לחברה, לפיו הייצוא שלה בכל שנות המס הנ"ל נע בין 39% ל-55% בלבד, כלומר שהיתה זכאית להטבות חלקיות בלבד, אך פקיד השומה לא חזר לטפל בתיק.

בעקבות הביקורת, באוגוסט 1986, הורתה הנציבות לפקיד השומה, כי כבר בשלב חישוב המס על פי דו"ח שנתי על הכנסותיה של חברה, לא תוכר הכנסה כמאושרת, אלא אם המציאה החברה את כל אישורי הביצוע הדרושים ממרכז ההשקעות, ובמקרה שחסר אישור – תחוייב ההכנסה בשיעורי מס רגילים.

תקופת הזכאות להטבות

חברה זכאית להטבות בשיעורי המס על הכנסתה ממפעל מאושר שבבעלותה במשך שבע שנים (או חמש שנים, אם המפעל או ההרחבה אושרו לפני 1.4.1980), החל מהשנה שבה היתה לה לראשונה הכנסה חייבת במס מהמפעל או ההרחבה שאושרו; ובלבד שלא עברו עדיין מספר שנים, שנקבע בחוק, מאז ניתן האישור, הופעל המפעל או הוחל בייצור.

נמצא, כי שתי חברות תבעו להתחיל את תקופת ההטבות בשנות מס שונות מהמתחייב על פי אישור הביצוע ופקיד השומה לא עמדו על כך, שהשינוי עשוי להתבטא בהטבות מעל למגיע. דחיית תקופת ההטבות על פי אישור ההרחבה עד לסיום תקופת ההטבות על פי אישור קודם היטיבה עם החברות במיוחד, כתוצאה מכך, שההטבות על פי האישור הראשון הוחלו למעשה גם על הכנסה שנבעה מההשקעות שעל פי האישור השני.

לדוגמה, בשומות סופיות שערך פקיד השומה, הוא התיר לחברה הטבות על הכנסה מהרחבה מאושרת בשנות המס 1976 - 1980, בעוד שלפי אישור הביצוע של המרכז, ההשקעה בהרחבה בוצעה ברובה רק ב-1977 ובה גם הופעלה ההרחבה. יוצא, שהחברה נהנתה מהטבות על הכנסותיה בשנות המס 1976, שלא נבעו מהשקעה מאושרת. על פי אישור כיצוע נוסף, הפעילה החברה משנת המס 1979 הרחבה שניה, כך שהיא זכאית להטבות בגינה בשנים 1979 - 1983; אבל היא תבעה הטבות בגינה רק מ-1981, לאחר שהסתיימה תקופת ההטבות הקודמת. מאחר וההכנסה המאושרת בשנות המס 1979 ו-1980, כפי שנישומה בשומות הסופיות חושבה על פי גידול במחזור שחלקו נבע מההרחבה השנייה, יוצא שההכנסות מהשקעות אלה עשויות לזכות בהטבות במשך שבע שנים 1979 - 1985, בעוד שלפי תאריך האישור תקופת ההטבות היא חמש שנים בלבד.

שיעור המס על הכנסה ממפעל מאושר

שיעור מס החברות על הכנסה מאושרת שונה בתיקוני חוק העידוד מספר פעמים ועקב השינויים חל שיעור מס שונה על הכנסה מאושרת של מפעלים שונים וגם על הרחבות שונות של אותו מפעל, בהתאם לתאריך האישור של כל תכנית.

בחוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 17) התשל"ח-1978 נקבעו 30% כשיעור מס החברות על הכנסתה של חברה ממפעל שבבעלותה, שאושר אחרי 31.3.1976, בעוד שלפני כן חל השיעור 40%. על פי הוראת מעבר לחוק זה, גם מי שקיבל אישור בין 1.11.1977 ל-30.7.1978 או שהגיש בקשה לאישור אחרי ה-31.10.1977 שטרם אושרה עד 30.7.1978, רשאי לבחור בהטבות על פי התיקון. נמצא מקרה, שחברה חישבה בדו"חות לשנות המס 1980 - 1983 מס חברות בשיעור 30% על הכנסות מאושרות שאותן הגדירה כנובעות מהרחבה שאושרה במאי 1977. באפריל 1984 ערך פקיד השומה, בהסכם, שומות לשנות המס 1980 - 1981 וחייב במס חברות בשיעור 30% בלבד את ההכנסה המאושרת. כאמור, לפי תאריך האישור השיעור צריך להיות 40% והחברה אף לא היתה זכאית ליהנות מהוראות המעבר.

ניכויים במקור מדיבידנד

1. חברה המחלקת דיבידנד חייבת, על פי פקודת מס הכנסה, לנכות ממנו מס במקור, ותוך שבעה ימים מיום ששילמה את הדיבידנד לדווח לפקיד השומה על תשלומי הדיבידנד והניכויים ולשלם לו את המס שניכתה. מצב שכזה הוא, שחברות מחלקות דיבידנד שאותן הן מגדירות כנובע מהכנסה מאושרת, ועל כן אינן מנכות מס במקור או - על פי תאריך האישור - מנכות מס בשיעור 15% בלבד, ולאחר תום השנה הן מדווחות, או שהן נישומות בשומה סופית, על חלק מההכנסה כהכנסה רגילה. השינוי מחייב תוספת לניכוי במקור - לגבי אותו חלק מהדיבידנד שהוגדר תחילה כנובע מהכנסה מאושרת ולאחר מכן התברר שאינו כזה. חברה שחילקה דיבידנד מהכנסה מאושרת מציינת זאת באישורים שהיא מנפיקה לבעלי המניות, המצרפים אותם לדו"ח שהם מגישים. בשומה הנערכת לבעל המניות נחשבת הכנסתו מהדיבידנד המאושר פטורה ממס או חייבת במס בשיעור 15% בלבד (בהתאם למועד האישור). מכאן, שחשוב לוודא, אם דיבידנד שהוגדר בשלב חלוקתו כמאושר, אמנם נבע מהכנסה מאושרת ואם לא - לגבות מהחברה את הפרשי הניכויים במקור.

נמצא, שפקיד השומה לא נהגו לבדוק, עם קבלת הדו"חות השנתיים על הכנסות החברות, אם הן שילמו את הניכויים כמקור מדיבידנד, כמתחייב משיעורי ההכנסה המאושרת ומסכומי הדיבידנד המפורטים בדו"ח.

במקרה אחד, גם כאשר ערך את השומה הסופית, לא דרש פקיד השומה את תוספת הניכויים: החברה שילמה בינואר 1983 ניכויים במקור מדיבידנד, שנבע מהכנסותיה בשנת המס 1981, על פי שיעור המפעל המאושר שחישבה החברה. הניכוי נעשה באישורו של פקיד השומה, והותנה בכך, שבמידה ובשומה הסופית לשנת המס 1981 ייקבע שיעור הכנסה מאושרת שונה משחישבה החברה, היא תשלם את הפרש הניכויים בתוספת ריבית והפרשי הצמדה. פקיד השומה לא דרש מהחברה לשלם את ההפרש לפי שיעור המפעל המאושר, שקבע בשומה הסופית, בפברואר 1985. באותו מועד

הסתכם ההפרש, כולל ריבית והפרשי הצמדה ב-15,300 ש"ח, ועד דצמבר 1986 הגיע ל-51,300 ש"ח.

2. ההטבות בשיעורי המס על פי חוק העידוד הותרו, כאמור, רק לדיבידנד אשר נבע מהכנסה מאושרת. על כן, חשוב, כי פקיד השומה יוודא, הן בשלב הדו"ח והן בשלב השומה, אם הדיבידנד שחולק בתור מאושר לא עלה על סכום ההכנסה המאושרת שנותר בידי החברה לאחר תשלום מס חברות.

נמצא, כי פקיד השומה לא עמד על כך, ששתי חברות, כל אחת בדו"חות לשתי שנות מס, דיווחו על הכנסה מאושרת פנויה בסכומים קטנים מסכומי הדיבידנד שחילקו בתור דיבידנד מאושר. כאשר הוציא שומות עצמיות על פי הדו"חות, הוא לא דרש מהחברות, לשלם את הפרשי הניכויים (שומות סופיות לא נערכו עד סיום הביקורת). מחברה שלישית לא תבע פקיד השומה להשלים את הניכויים במקור, אפילו כאשר ערך לה, במארס 1984, שומה סופית לשנת המס 1980, ובה קבע את הכנסתה המאושרת הפנויה לחלוקת דיבידנד פחות מהסכום אותו חילקה החברה בתור דיבידנד מאושר.

3. לא הונהג חיוב ממוחשב של הפרשי הצמדה וריבית על פיגורים בתשלום ניכויים במקור מדיבידנד. פקיד השומה לא בדקו את מועד חלוקת הדיבידנד, כדי להטיל קנסות ולחייב בהפרשי הצמדה וריבית את החברות שפיגרו בתשלום הניכויים לפקיד השומה.

חיוב ממוחשב של הפרשי הצמדה וריבית על פיגור בתשלום ניכויים במקור מדיבידנד מופעל מאז 1984 רק על ניכויים שחוייבו על פי שומה, לאחר שהחברה לא דיווחה עליהם. אולם, חישוב זה מתחיל רק מתום שנת המס כמו לגבי חובות מס, ולא מתום שבועיים מהמועד להעברת הניכויים, בהתאם למועדי חלוקת הדיבידנד שבמהלך שנת המס, כמתחייב על פי החוק. דבר זה משמעותי ביותר לגבי דיבידנד שהפיגור בתשלומו היה בתקופת האינפלציה המואצת.

במשרד פש"מ נהגים לתקן את החישובים ולחייב באופן ידני בהפרשי הצמדה וריבית גם לתקופה שעד תום שנת המס. עם זאת, העלטה הביקורת, כי במקרה אחד לא היו ערים לענין זה. בעקבות הערת הביקורת גבה פקיד השומה תוספת של הפרשי הצמדה וריבית לתקופה שעד תום שנת המס 1981, בסך 648 ש"ח.

בעקבות הביקורת, באוגוסט 1986, הורתה הנציבות לפקיד השומה, כי ידרשו מהחברות שיפרטו בתקציר השומה את סכומי הדיבידנד, לפי סוגי ההכנסות שמהן שולם, וכן את מועדי התשלום של הדיבידנד ושל הניכויים. עוד הורתה הנציבות, כי בכל מקרה שהניכויים הועברו בפיגור, יש לחייב בהפרשי הצמדה וברבית.



ההטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון נועדו לקדם מטרות כלכליות וחברתיות של המדינה – לפתח את כושר הייצור של המשק, לשפר את מאון התשלומים וליצור תעסוקה. הזכאות להטבות נקבעה כחוק רק לגבי הכנסות מהשקעות, שתכניותיהן המפורטות אושרו על ידי מינהלת מרכז ההשקעות וכיצוען תאם את התכנית ואת תנאי האישור. ההקלות, שמעניק החוק בשיעורי המס על הכנסות ממפעלים מאושרים, גורמות הפסד הכנסות בסכום משמעותי ביותר לאוצר ולעומתו – נהנים הנישומים מהכנסה נטו מוגדלת במידה ניכרת. מכאן שחשוב להבטיח, שמההקלות ייהנו רק הזכאים להן ושהיקפן לא יעלה על המגיע על פי החוק ובמסגרת האישורים.

הביקורת העלתה, כי בחלק ניכר מן השומות, שערכו פקיד השומה בתיקים שנבדקו, הם התירו שיעורי מס מוקטנים, בלא שהיה מקום לכך. פקיד השומה לא בדקו חלק ניכר מן הדו"חות של חברות, שתבעו הטבות במס על הכנסות ממפעלים מאושרים שבבעלותן, ולא ערכו להן שומות סופיות, כך שהחברות שילמו רק על פי השומות העצמיות שלהן. מן הדו"חות, שנבדקו על ידי משרד מבקר המדינה ניתן להסיק, כי במקרים רבים לא היו החברות זכאיות להקלות שתבעו או

שהיו זכאיות להן באופן חלקי בלבד. הסיבה לכך היא, שלא עמדו בתנאי האישורים, או שהיה מקום לתקן את חישוביהן בנוגע להיקף ההכנסות שנכעו מההשקעה המאושרת. כתוצאה לווואי מהתרת שיעורי מס מוקטנים על הכנסות, שלא היו מאושרות, נהנו גם בעלי המניות באותן חברות משיעורי מס מוקטנים על הדיבידנד שקיבלו, בהנחה שהוא חולק מהכנסה מאושרת. פקודי השומה גם לא הקפידו לבדוק, אם דיבידנד, שאותו הגדירו החברות כנובע מהכנסה מאושרת, אמנם חולק מהכנסה כזאת.

את המספר הגדול יחסית של הליקויים שהועלו במהלך הביקורת ניתן להסביר, בין היתר, בכך, שהדיווח על הכנסותיה של חברה בעלת מפעל מאושר מחייב פירוטם והישובים מורכבים, הנוספים על קשיי הדיווח, הנובעים מחוקי המס המסובכים בלאו הכי. בהתאם לכך, גם בדיקתם של דו"חות אלה קשה בדרך כלל יותר משל דו"חות אחרים. עם זאת, משקלו הכספי של הפסד המס, הנובע מליקויים אלה, מחייב להקדיש משאבים רבים יותר של כוח אדם מקצועי לבדיקת הדו"חות ולעריכת קפדנית של שומות לחברות התובעות הטבות על פי החוק לעידוד השקעות הון.

יתרות זכות מס הכנסה של עצמאים וחברות

ריכוז ממצאים

נציבות מס הכנסה הורתה לפקיד השומה לבדוק כל הודעת שומה המסתכמת ביתרת זכות שמעל לסכום שקבעה, לפני החזרת המס לנישום. נמצא כי הוחזר מס על פי שומות, שהסתכמו ביתרות זכות בסכומים גבוהים מאלה שקבעה הנציבות, בלא שנבדקו השומות. הועלו מקרים, שהוחזרו יתרות זכות שמקורן בטעות – לדוגמה, בשומה לא הובאו בחשבון כל ההכנסות שעליהן דיווח הנישום.

מדי שנה, עם קבלת הדו"חות, עיכבו פקיד השומה החוזרים של יתרות זכות על פי דו"חות, כאשר היה נראה להם שמן הראוי לבדוק אותם דו"חות. פקיד שומה עיכבו החוזרים גם במקרים, שעל פי הוראות החוק לא הייתה הצדקה לעכבם. היקף העיכובים היה ניכר ולא היה באפשרותם של פקיד השומה לבדוק את כל אותם דו"חות ולערוך שומות סופיות בתוך התקופה שהם רשאים לעשות זאת – ארבע שנים מתום שנת המס. בתום התקופה האמורה הפכו השומות העצמיות – על פי הדו"חות שלא נבדקו – לסופיות, ויתרות הזכות הוחזרו לנישומים. הפרשי ההצמדה והרבית המתווספים ליתרות הזכות אינם חייבים במס, כך שהעלות של דחיית ההחזרים גבוהה.

יתרת זכות על פי דו"ח, שהוגש בתור השנה על שומה, מוחזרת כעבור חמש שנים מתום שנת המס, אם פקיד השומה לא טיפל בהשגה ולא ערך שומה סופית. לדעת הביקורת, לא רצוי לעכב במקרים כאלה את החזר המס, אם עמד הדו"ח בדרישות החוק.

במשרד שומה אחד נמנעו החוזי מס על ידי כך, שלפני המועד להחזרתם (בתום התקופות הנ"ל) נערכו שומות מוגדלות ללא יסוד עובדתי כדי לבטל את יתרות הזכות שעל פי הדו"חות. הדבר אף לא הובא לידיעת הנישומים, כך שנמנעה מהם האפשרות להשיג על השומות.

נמצאו מקרים, שהוחזר מס בטעות, ומשתוקנה הטעות, בעקבות הביקורת, נגבה מהנישום למעשה רק חלק קטן מהסכום שקיבל; זאת, כתוצאה ממצב חוקי, שלפיו ניתנו – לתקופה שעד יוני 1984 – הקלות בחישוב הפרשי הצמדה ורבית על יתרת חוב לעומת חישוב מקביל על יתרת זכות. הנציבות לא דאגה לתקן את החוק בעוד מועד כדי למנוע מצב בלתי סביר זה.