

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

נעשתה ביקורת על תכנון עריכת שומות לנישומים עצמאיים ולחברות. בנציבות מס הכנסה ובשמונה משרדי שומה, נבדק היקף עריכת שומות סופיות לפי קבוצות שונות של נישומים ודרכי בדיקה שונות של הדו"חות; נבדק גם הפיקוח של הנציבות ושל פקידי השומה על בחירת התיקים לטיפול בידי המפקחים. במסגרת ביקורת אופקית נבדק השירות לאזרח בשבעה משרדי שומה ובשני משרדים של מס רכוש (ראה דו"ח זה, בפרק על השירות לאזרח).

בהנהלת אגף המכס ובמשרדי מע"מ האזוריים ירושלים, אשדוד ויפו נבדקו, סדרי עריכת ביקורת החשבונות בספרי העוסקים. בשירות עיבודים ממוכנים נעשו בירורים בדבר סדרי עריכה של מדגמי מחשב שלפיהם נבדקו תיקי עוסקים. בבית המכס אילת ובהנהלת האגף נבדק אופן הפעלת אזור סחר חפשי אילת. כן נערכו בדיקות השלמה במשרד התיירות.

באגף המכס, במשרד התעשייה והמסחר, בבנק ישראל, בחברה הישראלית לביטוח סיכוני סחר חוץ בע"מ ובמל"ם מערכות בע"מ נבדקה הזרמת הנתונים למחשב על ידי סוכני המכס והפיקוח של גופים ממשלתיים על השימוש בנתונים אלה.

במסגרת ביקורת אופקית של השירות לאזרח נעשתה ביקורת, ביחידת המכס במשרדי דואר חבילות בתל אביב ובבית המכס בנמל התעופה בן-גוריון, על השירות הניתן לאזרח המשחרר חבילות וצורות דואר וחבילות ביבוא אישי (ראה דו"ח זה בפרק על השירות לאזרח).

תכנון עריכת שומות

ריכוז ממצאים

לפי שיטת השומה, שהונהגה במסגרת הרפורמה במס הכנסה באמצע שנות השבעים, רוב הדו"חות שנשומים מגישים על הכנסותיהם מהווים בסופו של דבר שומות סופיות. פקידי השומה בודקים רק חלק מן הדו"חות. אם ממצאי הבדיקה מצדיקים זאת, הם עורכים שומות בסכומי הכנסה גבוהים מהמוצהרים.

מדי שנה מתכננת נציבות מס הכנסה את עבודת השומה על פי אילוצים ובהתחשב בהספק הצפוי של כוח האדם המקצועי המצוי באגף – בלא שהחליטה עקרונית מה ההיקף הרצוי של שומות שייערכו על פי בדיקה מעמיקה ושל אלו שייערכו על פי בדיקה מקוצרת.

תפוקת השומה נמדדת בערכים כמותיים בלבד, כך ששיקולים של קצב העבודה עלולים להשפיע על בחירת התיקים לבדיקת הדו"חות ועל איכות השומות. לא הופעל פיקוח מספיק על בחירה עניינית של תיקים ועל טיב הבדיקה בכל תיק.

מספר התיקים שתוכננו לבדיקה מעמיקה (תיקי מדגם) היה קטן מאוד ולמעשה נערכו בדיקות תיקים במספר קטן אף מן המתוכנן. נציבות מס הכנסה תכננה לערוך בדיקות מעמיקות

בתיקים של נשומים גדולים בשיעור גבוה מחלקם באוכלוסית הנשומים, אך שיעורן מהבדיקות המדגמיות שנערכו היה אף הוא נמוך מהמתוכנן.

עקב הפיגור בבדיקת הדו"חות הצטברו תיקים רבים של נשומים, שנבחרו על פי מבחנים שקבעה הנציבות כמדגם, ולא טופלו, מהם זה שמונה שנים. בינתיים, בהתאם לחוק, הפך חלק מן הדו"חות של אותם נשומים לשומות סופיות ללא בדיקה.

לא היה פיקוח מספיק על סדר בדיקתם של תיקי המדגם. הסדר חשוב במיוחד, מאחר שדחיית הטיפול עלולה להביא לכך, שתיק שנמצא ראוי לבדיקה מעמיקה, לא יטופל כלל.

ההרתעה תלויה במידה רבה בכך, שיינקטו הליכים פליליים נגד נשומים, שבבדיקה הועלו נגדם חשדות לכאורה להעלמת הכנסות. הואיל והליכים כאלה נמשכים בדרך כלל זמן רב והם מעכבים את עריכת השומות וגביית המס, העדיפו פקידי השומה שלא לנקוט אותם אלא במקרים מעטים.

בחלק מהמקרים לא ערכו פקידי השומה שומות לנשומים לאחר סיום ההליך הפלילי.

תיקים של מפעלים גדולים ושל קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות הוצאו ממסגרות השומה הרגילות לשם טיפול מרוכז ויסודי. קצב בדיקתם של הדו"חות בתיקים אינו מבטיח, שכל הדו"חות של מפעלים גדולים ייבדקו.

הנציבות קבעה מדי שנה מבחנים, שעל פיהם נבחרה בעזרת המחשב רשימה של תיקי נשומים, שתוכננו לעריכת שומות על פי בדיקה מקוצרת. פקידי השומה הורשו להוסיף תיקים לרשימה הממוחשבת. מספר התיקים ברשימה עלה בהרבה על ההספק הצפוי. תוקפה של הרשימה לשנתיים ותיקים שהדו"חות שבהם לא נבדקו תוך אותה תקופה הוצאו למעשה מן התכנית.

הנציבות לא הקפידה על כך, שהשומות על פי בדיקה מקוצרת ייערכו רק לנשומים שנכללו ברשימה או שדווח על הוספתם. קרוב למחצית מן הנישומים שנערכו להם שומות על פי בדיקה מקוצרת בשנת 1986 לא היו כלולים ברשימה ואף לא דווח על הוספתם עליה. לא הייתה אפוא בקרה על השיקולים, שלפיהם העדיפו מפקחי מס הכנסה לבדוק את הדו"חות דווקא של נשומים אלה ולא של האחרים, שנבחרו ולא נערכו להם שומות.

רק באמצע 1987 החלה הנציבות להפיץ תדריכים ענפיים, שנועדו לייעל את עריכת השומות על פי בדיקה מקוצרת בתיקים שנבחרו בשנת 1986.

הנציבות תכננה, כי החוליות המופקדות על ביקורת ניהול החשבונות יבקרו בעסקיהם של נשומים, שתוכנן לערוך להם שומות על פי בדיקה מקוצרת, כדי שממצאי הביקורות יסייעו למפקחים באימות הדו"חות ובעריכת השומות. בגלל הסטייה הניכרת של ביצוע השומות מן המתוכנן על פי הרשימות, לא נערכו ביקורות חוץ אצל נשומים שנערכו להם שומות על פי בדיקה מקוצרת, אלא במקרים שהמפקחים ביקשו זאת במפורש.



הדו"ח השנתי על ההכנסה, שאותו מגיש נשום לפקיד השומה, מהווה שומה עצמית, ההופכת להיות שומה סופית כעבור ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח. תוך תקופה זו רשאי פקיד השומה לבדוק את הדו"ח ועל פי ממצאיו לקבוע שומה אחרת. אם פקיד השומה קובע הכנסה נוספת מעל זו שעליה דיווח הנשום, מביא הדבר לא רק לחיוב נוסף במס, כי אם גם לבסיס מוגדל למקדמות המס השוטפות. קביעת הכנסה נוספת בשומה בעקבות בדיקת הדו"ח של נשום תורמת גם לשיפור איכות הדיווח שלו ושל נשומים אחרים, בהיותה גורם מרתיע מהעלמות מס.

עד אמצע שנות השבעים היתה נהוגה שיטה של שומה כללית, שלפיה היה על פקיד השומה לבדוק את הדו"ח של כל נשום לכל שנת מס. מאחר שכוח האדם המקצועי שעמד לרשות שלטונות המס לא יכול היה להתמודד עם הכמות הגדלה של הדו"חות, נוצר פיגור בעריכת שומות, שהלך וגדל, ושומות רבות נערכו על פי בדיקה שטחית. בהתאם להמלצות הוועדה לרפורמה במיסוי הישיר ("ועדת בן-שחר"), הפעילה נציבות מס הכנסה מאז 1975 את שיטת השומה המדגמית. לפי שיטה זו על פקידי השומה לבדוק ביסודיות ובאופן מעמיק חלק - מדגם - מן הדו"חות של הנשומים, ואילו הדו"חות של יתר הנשומים יהיו שומות סופיות, ללא בדיקה.

לאחר הפעלת השיטה המדגמית נפלה הרמה הממוצעת של ההכנסות שעליהן הצהירו נשומים ממה שהיה נראה סביר לשלטונות המס. בנסיבות אלה הפעילה הנציבות החל משנת 1978 נוסף על הבדיקה המדגמית, בדיקה מקוצרת של חלק ניכר מהדו"חות.

כדי למנוע, לפחות חלקית, אבדן אפשרי של מס החלו פקידי השומה לעיין בכל דו"ח בסמוך לאחר הגשתו, כדי לבדוק את שלמותו ותקינותו ("ניתוח"). בשלב הניתוח גם מאתרים פקידי השומה דו"חות הנראים על פניהם ראויים לבדיקה וגם מאשרים מיד, בשומות סופיות, דו"חות תקינים, שההכנסות המדווחות בהם סבירות לכאורה.

עם החלת חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982, ואחריו - חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), התשמ"ה-1985, התעורר צורך לבדוק במיוחד את דו"חות התיאום. בהתחשב במורכבותם של התיאומים בשל אינפלציה הונהגה - נוסף לניתוח - "בדיקה מקדמית" של דו"חות התיאום במטרה להביא לתיקון ליקויים מהותיים, אם נמצאו כאלה, ובמידת הצורך - לשלב את התיק בתכנית עריכת השומות.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים ינואר - יולי 1987 את תכנון עריכת השומות לנשומים עצמאיים ולחברות. הביקורת נערכה בנציבות מס הכנסה ובמשרדי השומה תל אביב 2, תל אביב 3, חיפה, פתח תקוה, נתניה, עפולה וטבריה ובמשרד השומה גליל ועמקים, המופקד על עריכת שומות על פי בדיקות מעמיקות לנשומים שתיקיהם מנוהלים במשרדי השומה טבריה, צפת ונצרת. נבדק היקף התכנון והביצוע של עריכת השומות לסוגיהן, דרכי בחירת התיקים לשם עריכת שומות והפיקוח על הביצוע.

תכנון עריכת שומות במסלולים השונים

מספר הנשומים שנוהלו להם תיקים בכל משרדי השומה בסוף 1986 היה 347,600: 45,500 חברות ו-302,100 עצמאיים. הנציבות תכננה, כי בשנת 1986 יבדקו פקידי השומה דו"חות ויערכו שומות ב-57,300 תיקים. לאחר ששנת העבודה 1986 קוצרה לתשעה חודשים (עקב המעבר משנת שומה המסתיימת ב-31 במארס לשנת שומה המסתיימת ב-31 בדצמבר), הסתכמה התכנית, באופן יחסי, ב-42,975 תיקים: 1,800 תיקי מדגם, 675 תיקים של מפעלים גדולים, קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות (כמתואר להלן), ו-40,500 תיקים, שבהם תוכננו שומות על פי בדיקה מקוצרת. ביצוע התכנית בהיקף האמור היה מאפשר טיפול בכל תיק אחת לשש שנים בממוצע. כמפורט בהמשך, היה הביצוע קטן בהרבה מהמתוכנן: נערכו שומות ב-1,255 תיקי מדגם, ב-550 תיקי מפעלים גדולים וקיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות, וב-29,000 תיקים נערכו שומות על פי ביקורת מקוצרת; ובסך הכל הסתיים הטיפול ב-30,805 תיקים בלבד. מספר זה משמעו טיפול ב-11.8% מהנשומים בממוצע לשנה (בת 12 חודשים) או פעם בשמונה וחצי שנים. מאחר שיש תיקים המטופלים לעתים קרובות יותר, ואפילו שנה אחרי שנה, לפי שיקולים של שלטונות המס או ביזמת הנשומים, נבדקים דו"חות של נשומים אחרים בתדירות נמוכה ביותר. לשנת 1987 תכננה הנציבות, כי ייבדקו דו"חות ב-56,625 תיקים, במיון דומה לתכנון לשנת 1986. בעת סיום הביקורת עוד לא היו נתונים על הביצוע.

לניתוח הדו"חות ולבדיקה המקדמית, שהם פעולות "טרם-שומה", נדרש כוח אדם מקצועי ומיומן, שהוקצה במידה רבה על חשבון עבודת השומה, ובפרט באותו חלק המחייב רמה מקצועית גבוהה

במיוחד: תיקי מדגם, תיקי חברות, ותיקי נשומים המנהלים ספרים בשיטת החשבוונאות הכפולה. במסגרת צמצום מצבת כח האדם ירד המספר הכולל של המפקחים במשרדי השומה מ-486 ב-1981 ל-422 ב-1986 (ירידה של 13%): צמצום משמעותי היה במספר מפקחי המדגם - מ-108 ל-71.5 (ירידה של 34%).

בדיקת הדו"חות הביאה לעריכת שומות שבהן חוייבו תוספות משמעותיות של מס מעל למגיע על פי דיווחי הנשומים. להלן נתונים על ההפרש הממוצע בין המס שחוייב בו נשום כתוצאה מבדיקת דו"ח הכנסותיו ועריכת שומה סופית על פיה, לבין המס שחוייב בו על פי השומה העצמית, במחירי דצמבר 1986 ובאחוזים:

	בשומות שנערכו ב-1985		בשומות שנערכו ב-1986	
	בש"ח	ב-%	בש"ח	ב-%
שומה מקוצרת	2,337	32.9	2,847	41.4
מידגם	7,361	41.3	8,868	46.0
מפעלים גדולים, קיבוצים, מושבים ואגודות				
שתופיות חקלאיות	30,825	41.6	21,044	23.6

מן הנתונים עולה, כי תוספת המס הממוצעת לשומה בתיקי מפעלים גדולים, קיבוצים, מושבים ואגודות שתופיות חקלאיות ב-1986 היתה גדולה פי 7.4 (ב-1985 - פי 13.2) מסכום התוספת בתיקי שומה מקוצרת ופי 2.4 (ב-1985 - פי 4.2) מסכום התוספת הממוצעת בתיקי מדגם. ההפרשים נובעים מהשוני במידת ההעמקה של הטיפול במסלולים השונים וגם מכך, שהיקף ההכנסה של הנשומים שימש מבחן לסיווג התיקים וגם לבחירת תיקים לטיפול בכל אחד מהמסלולים.

מספר השומות שתוכננו במסלולי השומה השונים נקבע במידה רבה בתנאים של אילון: הצורך בבדיקת הדו"חות, ובמיוחד דו"חות התיאום בשל אינפלציה, בסמוך לקבלתם בנסיבות של חוסר כוח אדם מקצועי. הנציבות צמצמה באופן משמעותי את הבדיקה המעמיקה וגם הנדחינה עריכת שומות סופיות על פי בדיקת דו"חות על פניהם בלבד, בלא שקבעה את היעילות היחסית של מסלולי השומה השונים ובלא שהחליטה באופן עקרוני מה היקפם הרצוי.

הערכת התפוקה בשומה

הנציבות מתכננת את עריכת השומות לפי מספר השומות והתיקים, בפירוט סוגיהם. התכנית מבוססת על מדדי תפוקה שקבעה הנציבות: בין 25 ל-200 תיקים למפקח לשנה, בהתאם לסוג התיק ולשיטת הבדיקה. גם את סיכומי הביצוע מציגה הנציבות במונחים של מספר השומות והתיקים, לפי סוגיהם. שכר העידוד, המשולם לעובדי השומה, מחושב גם הוא לפי נורמות כמותיות.

בדרך כלל מדידה כמותית בלבד אינה מאפשרת הערכת ביצוע, נדרשת התייחסות גם לאיכות. למעשה אין קנה מידה אובייקטיבי לאיכות של שומה. ניתן לכמת את תשואת השומה - הפער שבין ההכנסה, או המס, על פי השומה לבין ההכנסה או המס על פי הדו"ח - במספרים מוחלטים ובאחוזים, והנציבות אמנם משתמשת בתשואת השומה הממוצעת לכל משרד שומה ולכל סוג תיק כאחד המדדים של הישגי עריכת השומות. אולם תשואת השומה אינה מתאימה כמדד להערכת טיב העבודה ברמת השומה הבודדת או של המפקח הבודד.

מאחר ששכר העידוד של המפקחים מבוסס על מספר התיקים שבהם ערכו שומות, יוצא נשכר מפקח המעדיף תיקים "קלים" ואף מקצר ככל האפשר את משך הטיפול בהם, ואילו מפקח העושה עבודה יסודית לפי מיטב הבנתו המקצועית עלול לצאת מקופח בשכרו.

עקב היתרון שבטיפול בתיקים קלים, שבהם לרוב סכומי ההכנסה קטנים, לעומת טיפול בתיקים מסובכים, שבהם צפויה תשואת מס גבוהה, יש לערוך בחירה שקולה של התיקים לטיפול, ולהקפיד על כך שאכן יטופלו התיקים שנבחרו. הנטייה להביא לסיום מהיר של שומה, תכופות תוך הסכם פשרה עם נשום, מחייבת פיקוח על כך, שהשומה תמצא את מלוא ההכנסה שניתן לחייבה במס. לפי הנוהל הקיים, הבטחת איכות השומה בתיק הבודד היא באחריותם של הממונים על המפקח. כל שומה חייבת לקבל אישור של הדרג הממונה. הנציבות קבעה את בעלי התפקידים המוסמכים לאשר שומות, לאחר בדיקת איכותן, לפי סכומי ההכנסות שנקבעו בשומה, סוג השומה ותפקידו של מי שערך אותה.

נמצא, כמפורט להלן לגבי כל אחד ממסלולי השומה, כי הפיקוח על בחירת התיקים לטיפול ועל איכות השומות, היה לקוי.

שומות מדגם

1. ועדת בן-שחר, בהמליצה על שיטת השומה המדגמית, ציינה, כי שיטה זו מחייבת שבחירת התיקים תהיה יעילה ומכוונת על פי מבחנים המייצגים את סיכויי הגבייה, תוך כיסוי נאות של קבוצות נשומים שונות. מבקר המדינה, בסיכום ממצאי הביקורת שנערכה שנתיים אחרי הפעלת השיטה, הדגיש (בדו"ח שנתי 28, עמ' 150), כי תנאי להצלחתה של השיטה המדגמית הוא, שהמדגם יהיה מייצג בהיקפו ובהרכבו, ושהבדיקות ייעשו ברמה מקצועית גבוהה, ביסודיות וללא פשרות.

בשנים האחרונות חלה ירידה ניכרת במספר תיקי המדגם שהטיפול בהם הסתיים (בעריכת שומות או בהעברה לטיפול פלילי). מספרם ירד בהדרגה מ-2,925 בשנת 1982 ל-2,100 ב-1985: בשנת העבודה 1986 היה מספרם 1,255 בלבד, והיתה בכך ירידה נוספת אף בהתחשב בעובדה, ששנת העבודה היתה כאמור בת תשעה חודשים בלבד.

על פי חישוב שערך משרד מבקר המדינה, לפי נתוני שלוש השנים האחרונות, נבדקו בבדיקה מעמיקה כממוצע לשנה דו"חותיהם של 1.6% מן הנשומים בכל הארץ; באזורים מסוימים היה השיעור נמוך מזה בהרבה עד כדי 0.35%. יוצא, כי ההסתברות שדו"חותיו של נשום ייבדקו בבדיקה מעמיקה, ולוא גם פעם אחת במשך כל שנות פעילותו העסקית, נמוכה ביותר.

2. כדי להבטיח כיסוי של קבוצות נשומים שונות בהתאם לתשואת המס הצפויה, קבעה הנציבות, כי התיקים לבדיקה מעמיקה יידגמו בשיעורים שונים מתוך סוגי התיקים השונים. שיעור המדגם מתוך תיקי עצמאיים החייבים לנהל חשבונות בשיטת החשבונאות הכפולה (להלן - "גדולים"), של בעלי מקצועות חופשיים ושל חברות ומנהליהן תוכנן להיות גדול במידה ניכרת מאשר בתיקי עצמאיים הראשם לנהל חשבונות בשיטה חד-צדית "קטנים".

למעשה לא נשמרו סדרי העדיפות: משרד מבקר המדינה בדק את התפלגות סוגי התיקים, שתוכננו לבדיקה מעמיקה לשנת העבודה 1986 (אפריל - דצמבר) לעומת התפלגות התיקים שבהם נערכו הבדיקות בפועל ולעומת התפלגות מצבת התיקים הפעילים של עצמאיים וחברות ב-13.12.86 בכל משרדי השומה. נמצא כי שיעור תיקי החברות מכלל התיקים שטופלו במסגרת המדגם היה 11%, שהוא פחות ממחצית השיעור שתוכנן (25%) ואף קטן משיעור תיקי החברות במצבת התיקים (13%): לעומת זאת 39% מן התיקים שטופלו היו תיקי עצמאיים "קטנים", שיעור הגבוה בהרבה מהמתוכנן (27%). בכמה ממשרדי השומה בלטה תופעה זו במיוחד: בשני משרדי שומה טופלו במסגרת המדגם רק תיקים של עצמאיים "קטנים"; במשרד שומה שלישי הם היוו 67% ואילו תיקי החברות היוו 2% בלבד מן התיקים שטופלו.

הנציבות הסבירה את הירידה בהיקף השומות בתיקי המדגם בכלל ובתיקי חברות ועצמאיים "גדולים" בפרט בכך, שכוח אדם מקצועי מעולה הוצא מחוליות המדגם לחוליות אחרות שבמשרדי השומה, לעריכת בדיקה מקדמית בדו"חות תיאום לאינפלציה. מן הצורך שהנציבות ופקידי השומה

יווסתו את כוח האדם המקצועי כך, שתתאפשר בדיקה מעמיקה בתיקים לפי התפלגות נאותה של סוגיהם.

3. כדי להבטיח בחירה יעילה של תיקים לבדיקה מעמיקה, נהגה הנציבות לקבוע מדי שנה מבחנים לבחירתם ולהנפיק, בעזרת המחשב, רשימות של תיקי מדגם המתוכננים לבדיקה. פקידי השומה הוסמכו להוסיף על הרשימה ולגרוע ממנה תיקים, על פי שיקול דעתם. הם נדרשו לדווח על השינויים, כך שינוהל במחשב מירשם של התכנית, הביצוע והמלאי של תיקי מדגם. בכל רשימה חדשה נכללו גם יתרות התיקים שנבחרו בשנים הקודמות וטרם טופלו, בלא שנגרעו מהן.

בשנים 1986 ו-1987 לא הנפיקה הנציבות רשימות חדשות, מאחר שבחוליות המדגם נשאר מלאי גדול של תיקים לטיפול מן הרשימה שהונפקה ב-1985; ומאז נוספו לרשימה תיקים רק ביזמתם של פקידי השומה.

בסוף 1986 כללו הרשימות של תיקי מדגם בכל משרדי השומה 3,695 תיקים. לפי קצב הטיפול בשנים האחרונות יידרשו למעלה משנתיים לסיום הטיפול בתיקים אלה. יש לזכור גם שבמקרים רבים הטיפול בתיקים שפקידי השומה מוסיפים באופן שוטף לרשימה, דחוף ועדיף מהטיפול בתיקים שנבחרו קודם לכן. יוצא כי הנציבות זנחה למעשה את ההכוונה המרכזית בבחירת תיקים לבדיקה מעמיקה וגם דחתה את הטיפול בתיקים שנבחרו על פי הקריטריונים שלה בשנים קודמות.

4. לפי הסכריהם של הממונים על המדגם במשרדי השומה שבהם נערכה הביקורת, התיקים שהטיפול בהם נדחה הם בדרך כלל כאלה הקשים מבחינה מקצועית לטיפול. כל עוד כלול תיק במלאי תיקי המדגם, אין הוא נכלל בתכנית התיקים לבדיקה מקוצרת, גם כאשר הוא עומד במבחנים לכך (כמתואר להלן). תיק שנכלל ברשימות המדגם בשנת 1981 או לפניה, נבחר על פי נתוני הדו"ח או המידע לשנת המס 1979, לכל המאוחר. אם תיק כזה הגיע לטיפול אחרי מארס 1986, ראשי היה פקיד השומה לבדוק בו דו"חות ולערוך שומות לשנות המס 1981 ואילך, ואילו הדו"חות עד לשנת המס 1980 ועד בכלל כבר הפכו לשומות סופיות, שניתן לתקן אותן רק באישור הנציב, על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. לרברי הממונים על חוליות המדגם, הם נוהגים לערוך שומות רק לשנים האחרונות.

יוצא כי במסובכים שבתיקים, שנבחרו למדגם, דוחים את הבדיקה המעמיקה, בינתיים אף לא בודקים אותם בבדיקה מקוצרת; כך שלא נבדקים כלל דו"חות לשנים, שנתונייהם היוו בזמנו עילה לבחירת התיקים למדגם.

5. הנציבות מנפיקה למשרדי השומה, מדי חצי שנה, רשימות של תיקים הנמצאים זמן רב במלאי המדגם, כדי שיטופלו במיוחד. קורה שהטיפול בתיק כזה מתמצה בהחלטה לוותר בכלל על בדיקתו ולהוציאו מן הרשימה, במיוחד כאשר בינתיים התיישנו המאפיינים שעל פיהם הוחלט לכלול אותו במדגם.

מן הרשימות שהונפקו לארבעה משרדי שומה בנובמבר 1986 ריכוז משרד מבקר המדינה נתונים על תיקים שנבחרו למדגם עוד לפני שנת 1983 וטרם הסתיים הטיפול בהם. ברשימות נכללו 16 תיקים, שהיו במלאי המדגם משנת 1978 (או לפניה), כלומר שמונה שנים ויותר; 10 – שבע שנים; 7 – שש שנים; 46 – חמש שנים; 87 – ארבע שנים; ובסך הכל הסתכם מלאי המדגם שמלפני שנת 1983 ב-166 תיקים, שהיוו בין 13.4% ל 16.7% ובממוצע 15% ממלאי תיקי המדגם באותם משרדים. מלאי תיקי המדגם בכל משרדי השומה הסתכם כאמור ב-3,695 תיק; בהנחה ששיעור המלאי הישן בכל המשרדים דומה, ניתן להסיק שלמעלה מ-500 תיקי מדגם לא טופלו זה ארבע שנים ויותר. היקף זה של מלאי ישן מצביע על כך, שפקידי השומה לא טיפלו במידה מספקת בתיקים שנכללו ברשימות הקודמות, בין בדרך של הוצאתם מהמדגם ובין בדרך של עריכת שומות.

6. בדרך כלל מקצים לטיפולו של כל מפקח מספר כפול של תיקי מדגם מזה שנקבע לו כתפוקה שנתית, כדי שיוכל לדרוש הצהרות הון ומסמכים אחרים, שלהגשתם ניתנת שהות ממושכת. במצב הקיים, כשמלאי תיקי המדגם גדול בהרבה מהתפוקה השנתית, דרוש פיקוח על קביעת סדר

הקדימויות בטיפול בתיקים שהוקצו לכל מפקח, שכן תיק שהמפקח דוחה את הטיפול בו עלול להיות מוצא מרשימת המדגם.

חשוב גם לתת בכל תיק את הדעת על הנושאים, הדרכים וההיקף של הבדיקה ועל התקדמות הטיפול. פיקוח כזה עשוי להבטיח טיפול על פי שיקולים ענייניים, על אף המדדים הכמותיים של התפוקה ומצד שני – למנוע השקעה יתירה של זמן. אחת התוצאות של צמצום כוח האדם בחוליות המדגם היא, שברבות מן החוליות אין רכזי צוות והמפקחים כפופים במישורין לממונה על החוליה, אשר יש להם תפקידים מקצועיים ומנהליים בנוסף על ניהול עבודת השומה. מתברר כי מידת המעורבות של הממונים על חוליות המדגם בעבודת המפקחים היא שונה: יש ממונים המלווים את עבודת המפקח, מתכננים את בחירת התיקים לטיפול, תוך ויסות בין תיקים כבדים לקלים, ומוודאים שאיכות הבדיקה לא תיפגע ואף לא יקופח שכרם של מפקחים העושים עבודה יסודית. לעומת זאת, יש ממונים המשאירים החלטות אלה – במידה מועטת או מרובה – למפקחים.

משרד מבקר המדינה הציע לנציבות לכלול במירשם הממוחשב של מלאי תיקי המדגם גם את שם המפקח שלטיפולו הוקצה התיק, תאריך ההקצאה ומועד הטיפול המתוכנן. רישום זה עשוי להבטיח שבחירת תיקים לטיפול תהיה לפי סדר קדימויות חסר פניות וגם להקל על מעקב אחר התקדמות הטיפול בתיקים. באוגוסט 1987 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי היא עושה להפעלת מערכת ממוחשבת של פיקוח ובקרה על ביצוע תכנית העבודה עד לרמת המפקח.

7. ועדת בן-שחר, בהמליצה על שיטת השומה המדגמית, הדגישה את גורם ההרתעה החיוני להפעלת השיטה: הצורך להעביר לטיפול פלילי מזורז ולהביא להענשתם, בכל חומרת הדין, של נשומים אשר בבדיקה המדגמית של דו"חותיהם יתגלו העלמות או רישומים כוזבים. מבקר המדינה העיר כבר מספר פעמים (לאחרונה בדו"ח שנתי 37, עמ' 144), כי בעריכת השומות בתיקי מדגם לא מוצו כל ההליכים החוקיים, כי שיעור תיקי המדגם שהועברו לחקירות היה זעיר ביותר, ובכך ניטל אמצעי חשוב להרתעת נשומים מהעלמת הכנסות.

מבקר המדינה ציין גם כי תהליך הטיפול הפלילי מהתחלת החקירה ועד למתן פסק דין או החלטה על כופר, המתמשך לרוב שנים, גורם דחייה בעריכת שומות בתיקים אלה. אמנם במקרים של עבירה מוכחת מוארכות התקופות, שבהן רשאי הנציב להפעיל את סמכותו לעיין בשומה ולתקנה, עד תום חמש או עשר שנים לאחר תקופות השומה הרגילות, בהתאם לחומרת העבירה, אולם בינתיים נדחה הטיפול גם בשנות המס שאחרי השנה בה נעברה העבירה. שיקול זה מביא את פקידי השומה במקרים רבים לכך שלא ימצו את דרכי החקירה – לביסוס החשדות בראיות מוצקות, כנדרש להגשת תביעה פלילית – אלא יסתפקו בעריכת שומות.

מנתונים שריכוז משרד מבקר המדינה מדיווחיהן של חוליות המדגם עולה, כי בתקופה 1.484 – 31.12.86 הן העבירו למשרדי השומה לחקירות, לטיפול פלילי, תיקים של 131 נשומים. במשרדי השומה לחקירות לא נמצא תיעוד על קבלתם של שבעה מן התיקים ולגבי 31 אחרים התברר, כי הוחזרו לחוליות המדגם ללא טיפול פלילי. מכאן שלמעשה הועברו לטיפול פלילי רק 93 תיקים, שהם 1.7% מ-5,438 תיקי הנשומים, שהטיפול בהם הסתיים בחוליות המדגם ואשר, כמתואר לעיל, היוו רק 1.6% ממצבת תיקי הנשומים. יוצא כי שיעור התיקים שהופנו מן המדגם לטיפול פלילי הוא כה זעום שקשה לראות בו גורם מרתיע מעבר להשפעתו על הנשומים הנוגעים בדבר.

חמישה משרדי שומה לא העבירו לטיפול פלילי בשלוש השנים דלעיל שום תיק מדגם. בתקופה זו ניכרה גם ירידה במספר התיקים שהעבירו לטיפול פלילי משרדי שומה אחרים, במיוחד באזור תל אביב והמרכז. מצב זה מצביע על שוני בגישה לנושא הטיפול הפלילי ובהערכת הכדאיות של מיצוי ההליכים והפליליים כנגד עיכוב בעריכת השומות.

8. נמצא כי עד יולי 1987 לא נערכו שומות ל-11 מבין 29 הנשומים, שתיקיהם הועברו בשנים 1984 – 1986 לטיפול פלילי ושהטיפול הפלילי בהם הסתיים או שהתיקים הוחזרו לחוליות המדגם. כעקבות הבקורת נערכו עד דצמבר 1987 שומות לתשעה מן הנישומים. הנציבות הודיעה למשרד

מבקר המדינה באוגוסט 1987, כי הנהיגה לאחרונה מעקב אחר עריכת שומות בתיקים שהטיפול הפלילי בהם הסתיים.

נוכח צמצום מרחיק לכת בהיקף השומה המדגמית מן הראוי, שהנציבות תסיק מסקנות מהפעלת השיטה ותחליט באופן עקרוני, אם להמשיך להפעילה במסגרת הנוכחית, להרחיבה ואולי להחליפה כמסלול אחר של שומה.

תיקי מפעלים גדולים ותיקים של קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות

1. שני סוגים של נשומים הופרדו מהמסגרות הרגילות של שומה מדגמית ושומה מקוצרת והם: (א) נשומים המוגדרים כ"מפעלים גדולים" (שהם חברות בענפי כלכלה מסוימים, כגון חברות ציבוריות שמוניותיהן נסחרות בבורסה, מוסדות פיננסיים, חברות דלק וכן חברות אחרות לפי מבחן של היקף המחזור), שתיקיהם מרוכזים במשרד פקיד השומה למפעלים גדולים בת"א, שהוא משרד בפני עצמו, ובחוליות הפשמ"ג שבמשרדי השומה ירושלים וחיפה; (ב) קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות, שתיקיהם מרוכזים במשרדי שומה אחדים.

הטיפול המרוכז מאפשר התמחות בטיפול בנשומים מסוגים אלה, אשר בדיקת דו"חותיהם מחייבת ידע חשבונאי ומשפטי רב ועריכת השומות להם כרוכה תכופות בהתמודדות מקצועית עם מייצגים, ובהם עורכי דין ורואי חשבון מן השורה הראשונה. בהתחשב בכך גם נקבע לטיפול בתיקים אלה מדד תפוקה נמוך ביותר – 25 תיקים למפקח לשנה.

נוכח ההיקף המשמעותי של הפעילות העסקית של נשומים מסוגים אלה, מן הראוי לבדוק כל דו"ח שהגישו, שכן הפרשי המס – במידה שנמצא בבדיקה שיש מקום להוסיף על ההכנסה המוצהרת – הם משמעותיים. לדברי פקידי השומה, הם בודקים בבדיקה מקדמית את כל הדו"חות של נשומים מסוג זה, במיוחד מבחינת ההתאמות עקב האינפלציה. לא הוצאו הנחיות לבחירת תיקים מסוגים אלה לבדיקה במידות העמקה שונות והדבר נתון לשיקולם של פקידי השומה ורכזי החוליות.

2. בריכוזי הנתונים הסטטיסטיים אין הנציבות מבחינה בין שומות שנערכו בתיקי מפעלים גדולים לאלה שנערכו בתיקי הקיבוצים, המושבים והאגודות השיתופיות החקלאיות. הגדרה של חברה כמפעל גדול וכלילת תיקה בין תיקי הפשמ"ג כמוה כקריטריון המצדיק את כלילתה במדגם באופן קבוע. בהתאם לכך נדרשת בדיקה של כל דו"חותיה של החברה ברמה גבוהה. לעומת זאת, את דו"חותיהם של קיבוצים, מושבים ואגודות שיתופיות חקלאיות ניתן לקבץ ל"קבוצות" של גופים דומים, הערוכים באותה שיטה, מאחר שהם נעזרים באותו מייצג ומבוקרים על ידי אותה ברית פיקוח; כך שאפשר להסתפק בבדיקה מעמיקה של חלק מהדו"חות ואת היתר לבדוק על פניהם בלבד. רבים מבין הנשומים מסוג זה אף אינם מגיעים לחובת מס כלל. רצוי אפוא להבחין בבדיקת הדו"חות ובעריכת השומות בין המפעלים הגדולים לבין הקיבוצים, המושבים והאגודות השיתופיות החקלאיות, מבחינת התדירות ורמת ההעמקה, ושהבחנה זו תמצא את ביטוייה בריכוזי הנתונים, המשמשים לתכנון ולמעקב אחרי הביצוע.

3. מצבת תיקי הפשמ"ג הסתכמה בסוף 1986 ב-3,412 תיק ומצבת תיקי הקיבוצים, המושבים והאגודות השיתופיות החקלאיות – ב-829 תיק; סה"כ 4,241 תיק. בשנת העבודה 1986 (שהיתה בת תשעה חודשים) נערכו שומות סופיות ב-551 מן התיקים וכשנה שלפניה, 1985, ב-937; כאמור אין הבחנה בין שני סוגי התיקים. בקצב זה של עריכת שומות סופיות עלולים דו"חות של נשומים, אשר הוגדרו כבעלי עדיפות גבוהה לטיפול, להפוך לשומות סופיות בלא שייבדקו בבדיקה יסודית.

בדיקה מקוצרת

המספר המוגבל של הדו"חות הנבדקים ועובדת הפיכתם של הדו"חות האחרים משומות עצמיות לסופיות מחייבים בחירה של התיקים המיועדים לבדיקה בהתחשב בתשואת המס הצפויה מהשומה

וגם בפריסה רחבה, ענפית וגיאוגרפית של הבדיקות, הדרושה ליצירת הרתעה. כדי להבטיח שהתיקים ייבחרו לפי שיקולים אובייקטיביים ואחידים, קובעת הנציבות מדי שנה מבחנים, כגון ענפי כלכלה מועדפים או תיקים שבהם לא נבדקו דו"חות זה שנים, ומנפיקה על פיהם, בעזרת המחשב, רשימות של תיקים המתוכננים לבדיקה מקוצרת בכל אחד ממשרדי השומה.

על התיקים שברשימות נוספים תיקים רבים, לפי מבחנים שעליהם מחליטה הנציבות במהלך השנה, מהם באופן חד-פעמי ומהם באופן שוטף, ובמיוחד תיקי נישומים הנתפסים באי-רישום תקבולים או באי-ניהול ספרים. נוסף על כך התירה הנציבות לפקדי השומה להוסיף לתכנית העבודה, לפי שיקול דעתם, תיקים בהיקף שלא יעלה על 15% מהרשימה. הכוונה בעיקר לתיקים של נישומים שלגביהם התקבל מידע המצדיק טיפול מיידי, לתיקים הקשורים לתיקים אחרים שבטיפול ולתיקים של נישומים ששינו את מתכונת עיסוקיהם או הפסיקו אותם.

מספר התיקים הכלולים ברשימות נקבע מלכתחילה כיעד שהוא למעלה מהתפוקה הצפויה על פי כוח האדם המצוי בכל משרד שומה. התוספות כאמור מגדילות במידה ניכרת את מספר התיקים שברשימות המקוריות, כך שבמספר הנתון של עובדי שומה ניתן לצפות לסיום הטיפול רק בחלק מן התיקים שנבחרו לטיפול. רשימות התיקים שהונפקו בשנת 1986 כללו 61,550 תיקים ובתוספת 27,450 תיקים, שטרם טופלו מרשימות 1985 ולא נבחרו מחדש, הגיע מספר התיקים ל-89,000. לפי תכנונה של הנציבות היתה התפוקה הצפויה באותה שנה 54,000 תיקים בלבד. למעשה טופלו רק 29,000; מאחר שהשנה קוצרה ברבע, היה הביצוע באופן יחסי 71.6% מהמתוכנן.

רשימת התיקים לשומה מקוצרת מופצת במהלך השנה, כאשר חלק מתיקי הרשימה הקודמת נמצאים בשלבים שונים של טיפול, המסתיים תוך מספר חודשים. יוצא כי הטיפול בתיקים שברשימה נמשך עד תום השנה השניה מאז הונפקה. שלא כנהוג לגבי רשימות תיקי מדגם, תיקים שלא טופלו אינם נכללים ברשימות לשנות העבודה הבאות, אלא אם נבחרו מחדש על פי המבחנים לאחת מאותן שנים, ופקידי השומה לא נדרשו לדווח על הוצאת תיקים שאינם נראים כראויים לטיפול מרשימת התיקים המתוכננים לבדיקה מקוצרת. יוצא כי תיקים, אשר לא היה הסיפק לטפל בהם שנתיים, מוצאים למעשה מהתכנית, ללא הפעלת שיקול דעת לכך.

לבקשת משרד מבקר המדינה הנפיק שירות עיבודים ממוכנים (שע"מ) נתונים סטטיסטיים על התיקים, שבשנת העבודה 1986 הסתיים הטיפול בהם במסגרת הבדיקה המקוצרת (סיום טיפול הוגדר בעריכת שלוש שומות סופיות, כולל שנת המס 1984, והחל מאוקטובר 1986 - כולל שנת המס 1985). מן הנתונים עולה, כי עד סוף 1986 הסתיים הטיפול רק ב-3,850 מיתרת התיקים מן הרשימה של 1985. מכאן, ש-23,600 תיקים - שהם 86% מן היתרה - הוצאו למעשה מן התכנית בסוף 1986.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה בדצמבר 1987, כי היקף הרשימות של תכנית העבודה לשנת 1988 יהיה רק כמחצית מספר התיקים הניתנת לטיפול. הנוהל ישונה, כך שתיקים שלא הגיעו לכלל טיפול ועדיין נראים מתאימים, לא יוצאו מתכנית העבודה אלא ייכללו ברשימות החדשות.

2. הנציבות אסרה לערוך שומות על פי בדיקה מקוצרת בתיקים שלא נכללו לא ברשימות ולא במכסת הבחירה הידנית של פקדי השומה. במקרה של אילוצ על המפקח לערוך תרשומת מנומקת, לקבל את אישורו של פקיד השומה או של סגנו ולדווח לנציבות על התוספת. פקדי השומה, סגניהם ורכזי החוליות נדרשו לוודא, כי השומות נערכו בתיקים שברשימה או בתיקים שדווח על הוספתם לתכנית. נמצא כי אושרו שומות רבות בתיקים שלא נכללו בתכנית, והנציבות לא עמדה על כך שידווחו על התוספות.

מועצת הייצור, הקובעת את הסדרי שכר העידוד, החליטה כי יחושב שכר עידוד רק על שומות שנערכו בתיקים הכלולים בתכנית העבודה. החלטה זו אמורה הייתה לשמש לפיקוח על עמידה בהוראות, אך היא לא יושמה. ניתן שכר עידוד גם על שומות שנערכו בתיקים אשר לא נכללו בתכנית העבודה.

מִן הַנְּתוּנִים שֶׁהִנְפִּיק שְׁעִימָה עַל פִּי בִקְשַׁת מִשְׁרַד מִבְּקֵר הַמְּדִינָה עוֹלָה, כִּי מִסָּךְ כֹּל 29,000 הַתִּיקִים שֶׁהִטְפִּיל בָּהֶם – עַל פִּי בְּדִיקָה מְקוּצֶרֶת – הַסְתִּימִים בִּשְׁנַת הָעֵבֹדָה 1986, רַק 11,772 תִּיקִים (41%) נִכְלְלוּ בְּרִשְׁמֹת הַמְּמוּחָשְׁבוֹת וְעוֹד 4,138 תִּיקִים (14%) שֶׁעַל הוֹסַפְתָּם דִּיוּחוֹ מִשְׁרָדֵי הַשּׁוּמָה. יֵתֵר 13,101 הַתִּיקִים (45%) טוֹפְלוּ בְּלֹא שֶׁנִּכְלְלוּ בַּתְּכֵנִית וּבְלֹא שְׁדוּחַ עַל הוֹסַפְתָּם; לְפִי זֶה לֹא יִכְלֶה הַנְּצִיבוֹת לִפְקַח עַל כָּךְ, אִם הִיִּתָּה הַצִּדְקָה לְהַעֲדִיף אֶת הַטִּיפּוֹל בָּהֶם עַל הַטִּיפּוֹל בַּתִּיקִים אֲחֵרִים, שֶׁנִּכְלְלוּ בַּתְּכֵנִית אֲךָ לֹא טוֹפְלוּ. אֲמֵנָם כִּמְעַט לִגְבִּי כָּל נֶשֶׁם נִיתֵן לְמַצּוֹ הַצִּדְקָה לְבִדְיָה הַדּוּחָה וְלַעֲרִיכָה שׁוּמָה, אֲבָל עֲרִיכַת הַרְשִׁימָה הַמְּמוּחָשְׁבֶת לְפִי הַמְּבַחֲנִים הָאוֹבִיקְטִיבִיִּים שֶׁל הַתְּכֵנִית הַמְּמוּחָשְׁבֶת וְהַתּוֹסֵפוֹת עֲלֶיהָ, תוֹךְ דִּיוּחַ מְנוּמָה, נִוְעָדוּ לְאַתֵּר אֶת הַתִּיקִים הַמוֹעֲדִים שֶׁבִּינֵיהֶם וְלַהֲבִטִּיחַ שֶׁבְּחִירַת הַתִּיקִים לְטִיפּוֹל תִּהְיֶה כָּכָל הָאִפְשָׁר חֲסֶרֶת פְּנִיּוֹת.

הַהִתִּיחָסוֹת הַמוֹעֲטָה שֶׁל מִשְׁרָדֵי הַשּׁוּמָה לְרִשְׁמֹת הַתִּיקִים הַמְּתוּכְנָנִים לְבִדְיָה מְקוּצֶרֶת שִׁמָּה לֹאל אֶת שִׁטַּת הַדְּנִימָה בְּדֶרֶךְ שֶׁל קְבִיעַת קְרִיטֵרִיוֹנִים, בְּחִירַת תִּיקִים לְפִיהֶם וְעֲרִיכַת רִשְׁמֹת מְמוּחָשְׁבוֹת. יֵשׁ לִזְכוֹר, שֶׁחֶלֶק מִן הַתִּיקִים שֶׁנִּכְלְלוּ בְּרִשְׁמֹת הָיוּ מְטוֹפְלִים גַּם בְּלֹא הַכִּי. כְּדִי לְהַבְטִיחַ, שֶׁהַבְּדִיקָה הַמְּקוּצֶרֶת תַּעֲרֹךְ בַּתִּיקִים שֶׁנִּבְחָרוּ לְכַךְ עַל פִּי שִׁקּוּלִים עֲנִינִיִּים וְאֲחִידִים, חָשׁוֹב לְהַקְפִּיד עַל יֵתֵר הַיִּצְמִדוֹת לְרִשְׁמֹת שֶׁל תְּכֵנִית הַשּׁוּמָה.

3. בְּחֶלֶק מֵהַתִּיקִים הַנוֹסְפִים לְרִשְׁמֹת בְּמַהֲלֵךְ הַשָּׁנָה (בְּמִיּוּחַד בְּמִקְרִים שֶׁל נֶשׁוּמִים שֶׁנִּתְפָּסוּ בְּאִי-נִיְהוּל פְּנָסִים, נֶשׁוּמִים שֶׁהִתְקַבַּל עֲלֵיהֶם מִידַע סַפְצִיפִי וְכֵן תִּיקִים קְשׁוּרִים לְתִיקִים שֶׁבִּטְפִּיל) נִדְרַשׁ טִיפּוֹל מְזוּרָה. יוֹצֵא כִּי הַתִּיקִים שֶׁלֹא טוֹפְלוּ הֵם בְּעִקָּר כֹּאלֶה שֶׁנִּכְלְלוּ בְּרִשְׁמֵי הַמְּקוּרִית, עַל פִּי בְּחִירָה אוֹבִיקְטִיבִית בְּהִתְאָם לְקְרִיטֵרִיוֹנִים שֶׁעֲלֵיהֶם הַחֲלִטָה הַנְּצִיבוֹת. כְּדִי לְהַבְטִיחַ שֶׁהַתִּיקִים שֶׁלֹא טוֹפְלוּ יִהְיוּ כֹאלֶה שֶׁבְּעִדִּיפוֹת נִמְוָכָה יַחֲסִית, חָשׁוֹב מְאֹד לְהַקְפִּיד עַל כָּךְ, שֶׁסֹּדֶר הַקְדִּימוּת בְּטִיפּוֹל בַּתִּיקִים יִקְבַּע עַל פִּי שִׁקּוּלִים עֲנִינִיִּים.

רְכוּזֵי הַחֲלוּלוֹת מְקַצִּים תִּיקִים לְטִיפּוֹל שֶׁל הַמְּפַקְחִים, בְּהִתְאָם לְהִתְמַחֲתוֹם הָעֲנִפִית וּלְכוֹשֶׁר הַמְּקַצְעִי הַנִּדְרָשׁ בְּכָל תִּיק לְפִי שִׁקּוּלֵיהֶם. הַתְּבַרֵּר שֶׁאֵין הֵם קוֹבְעִים אֶת סֹדֶר הַקְדִּימוּתִים שֶׁל הַטִּיפּוֹל עַל פִּי הַמְּבַחֵן שֶׁקְבַע אֶת כְּלִילָתוֹ שֶׁל כָּל תִּיק בַּתְּכֵנִית הָעֵבֹדָה הַמְּמוּחָשְׁבֶת וְהַמְּשַׁקֵּל (הַנִּיְקוּד) שֶׁלּוֹ לְעִנְיֵין זֶה כִּמְפֹרֵט בְּרִשְׁמֹת.

הַנְּצִיבוֹת לֹא קְבַעָה נוֹהֵל לְרִישׁוֹם הַתִּיקִים שֶׁהִקְצָה הִרְכּוּ לְטִיפּוֹל שֶׁל כָּל מְפַקֵּחַ וּלְמַעַקֵּב אַחֵר הַתְּקִדְמוֹת הַטִּיפּוֹל. בְּאֵין רִישׁוּמִים כֹּאלֶה אֵין לְרַכּוּ מִידַע עַל מִסְפַּר הַתִּיקִים הַנִּמְצָאִים בְּטִיפּוֹל שֶׁל הַמְּפַקֵּחַ, וְהוּא יִכּוֹל לְעַקּוֹב אַחֵר הַתְּקִדְמוֹת הַטִּיפּוֹל רַק עַל פִּי דִיוּחוֹ הַמְּפַקֵּחַ, שֶׁמְטַבֵּעַ הַדְּבָרִים מִתִּיחָסִים רַק לְתִיקִים שֶׁבָּהֶם הוּא מְטַפֵּל. מִתְּבַרֵּר כִּי הִרְכּוּזִים מְדַעִים לְקַצֵּב הָעֵבֹדָה מְבַחֲנִית כְּמוֹתִית – לְפִי מִסְפַּר הַשּׁוּמֹת שֶׁהוּבְאוּ לְאִישׁוּרֵם וּלְפִי דִיוּחוֹ הַמְּפַקְחִים עַל סִיּוֹם טִיפּוֹל בַּתִּיקִים – אֲךָ בְּדֶרֶךְ כָּלֵל אֵין הֵם מִתִּיחָסִים לְשֹׁאֵלָה, מְדוּעַ טוֹפֵל הַתִּיק לְפָנֵי תִיקִים אֲחֵרִים שֶׁהוֹקְצוּ לְמַפְקֵת, אִם בְּכָלֵל הוֹקְצָה לוֹ וְאִם הוּא כָּלֵל בַּתְּכֵנִית. יוֹצֵא כִּי הַמְּפַקֵּחַ עֲצָמָי קְבִיעַת הַקְדִּימוּתִים בְּטִיפּוֹל בַּתִּיקִים, וְהוּא יִכּוֹל לְדַחֹת אֶת הַטִּיפּוֹל בַּתִּיקִים שֶׁאֵינוּ מְעוֹנִין לְטַפֵּל בָּהֶם וְאֵף לִיזוּם טִיפּוֹל בַּתִּיקִים שֶׁלֹא הוֹקְצוּ לוֹ. דְּחִיית הַטִּיפּוֹל עֲלוּלָה לְהִתְבַּטֵּא בְּוִיתוֹר מוֹחֲלָט עַל הַטִּיפּוֹל, כֹּאשֶׁר בְּרִשְׁמֵי תִיקִים לְשָׁנָה הַבֹּאֵה לֹא יִיכָלֵל הַתִּיק. יִתְכַּן גַּם שֶׁמְפַקֵּחַ הַפְּסִיק לְטַפֵּל בַּתִּיק, מַחֲמַת קְשִׁיִּים מְקַצְעִיִּים. לָכֵן חָשׁוֹב שֶׁהִרְכּוּ יוֹכֵל לְעִמּוּד עַל מַצֵּב עֲנִינִים כֹּזֶה וְלַהֲתַעַרֵּב בְּטִיפּוֹל לְקִידּוּמוֹ. הַמְּעַקֵּב אַחֵר הַתְּקִדְמוֹת הַטִּיפּוֹל חָשׁוֹב לֹא רַק מְבַחֲנִית הַפִּיקוּחַ עַל הַמְּפַקְחִים, כִּי אִם גַּם כְּבִקְרָה עַל הַיַּעֲנוֹת הַנֶּשׁוּמִים לְהַזְמִנּוֹת לְדִיוֹן וּלְדִרִישׁוֹת לְהַצָּגַת מִסְמָכִים. בְּמִקְרִים רַבִּים מְעוֹנִינִים הַנֶּשׁוּם וּמִיַּצְגִּיו בְּדְחִיית הַטִּיפּוֹל, שֶׁאֵף עֲשׂוּיָה לְהַבִּיא לְוִיתוֹר עַל בְּדִיקַת הַדּוּחָה.

מִשְׁרַד מִבְּקֵר הַמְּדִינָה הִפְנָה אֶת תְּשׁוּמַת לְבָה שֶׁל הַנְּצִיבוֹת לָכֵךְ, שֶׁמֶן הָרָאוּי שֶׁתִּנְהַיֵּג רִישׁוֹם וּמַעַקֵּב אַחֵר הַטִּיפּוֹל בַּתִּיקִים שֶׁתּוֹכְנָנוּ לְבִדְיָה מְקוּצֶרֶת, כּוֹלֵל הַקְצָאת הַתִּיקִים לְמַפְקָחִים (כְּנוֹזֵר לְעִיל לְגַבִּי רִשְׁמֵי תִיקֵי הַמְּדָגִם). רִישׁוֹם כֹּזֶה עֲשׂוּי לְהַבְטִיחַ כִּי יִטוֹפְלוּ תִיקִים רַק מִתּוֹךְ הַתְּכֵנִית וּבְהִתְאָם לְהַקְצָאָה שֶׁל הִרְכּוּ לְמַפְקֵת, וְגַם יִיצוֹר כְּלִי עֶזֶר לְמַעַקֵּב שׁוֹטֵף אַחֵר הַתְּקִדְמוֹת הַטִּיפּוֹל. הַנְּצִיבוֹת הוֹדִיעָה לְמִשְׁרַד מִבְּקֵר הַמְּדִינָה בְּאוֹגוֹסֵט 1987, כִּי הִיא מַתְכַּנֶּנֶת לְהִקִּים מַעֲרַכַת מְמוּחָשְׁבֶת שֶׁל פִּיקוּחַ וּבִקְרָה גַּם עַל תִּיקֵי הַבְּדִיקָה הַמְּקוּצֶרֶת.

4. בהוראות להנהגת שיטת השומה על פי בדיקה מקוצרת קבעה הנציבות, שהבדיקה, עם היותה קצרה, חייבת להיות יעילה. כאשר המפקח הגיע למסקנה, שאין מקום לקבל את הצהרת הנשום על הכנסתו, עליו לערוך שומה, שתמצה את ההכנסה הנכונה על פי הממצאים ובהתאם לנתונים של הענף הכלכלי. לשם כך עליו להפעיל את כללי הבדיקה המתחייבים מנסיונו וליישם את ממצאיו על טיב העסק והיקפו, על פי ביקורת במקום העסק ועל פי התיעוד שבתיקו של הנישום, הכולל דו"חות ושומות לשנים הקודמות, נתונים על ההון, דו"חות על ביקורות חוץ, נתונים על ניכויים במקור ועל ניהול ספרים ופריטי מידע. אולם הזמן הממוצע, המוקצב לבדיקה מקוצרת בתיק, אינו מאפשר לנקוט את כל הצעדים שהוזכרו בהוראות. מן ההכרח לבחור בדרכי הבדיקה ההולמות כל תיק ולהחליט על מידת ההעמקה בטיפול.

כדי להבטיח רמת שומה סבירה, תוך הקצאה נאותה של זמן בהתאם למאפיינים של התיקים השונים, מן הראוי ששיקול הדעת בהחלטות אלה ייעשה בתיאום עם רכז החוליה או יהיה מבוקר על ידו. נמצא כי רבים מרכזי החוליות מאפשרים למפקחים להחליט על דעת עצמם בדבר דרכי השומה והיקפו. לפי הסכרי הרכיבים, השומות הנערכות בבדיקה המקוצרת מובאות בפניהם בדרך כלל רק לאישור סופי, תכופות לאחר חתימת הסכם עם הנשום. בשלב זה אין הרכז מסתייג מהשומה המוצעת על ידי המפקח אלא במקרים יוצאים מן הכלל. בנסיבות אלו אין הרכז מעורב בתהליך השומה, ובמקרים רבים האישור הוא פורמלי בלבד.

5. עם הנהגת מסלול השומה על פי בדיקה מקוצרת, בשנת 1978, תכננה הנציבות להכין קובץ שירכו את ההוראות והתדריכים הענפיים ואת פסקי הדין הנוגעים לתחום שומה זה. הקובץ אמור היה לסייע למפקח לערוך שומות טובות למרות הזמן הקצר המוקצב לו לכך. קובץ כזה טרם נערך.

כדי לסייע למפקחים בעריכת השומות בתיקים שנכללו ברשימות השומה המקוצרת לשנת 1986, תכננה הנציבות להפיץ תדריכים לעריכת שומות בעשרה ענפי כלכלה, ששימשו כמבחנים לבחירת התיקים לרשימות באותה שנה. התדריכים נועדו לספק למפקחים מידע כללי ונתונים מרוכזים על הענפים לשם אימות הדו"חות וקביעת הכנסות ברבים מן התיקים שתוכננו לבדיקה מקוצרת. נמצא שהוצא תדריך רק לאחד מן הענפים וגם הוא באיחור רב – כשנה אחרי הפצת רשימות התיקים. עד יולי 1987 לא הוצאו תדריכים ליתר תשעת הענפים. לפי הסכרי הנציבות, לא היה במחלקה הכלכלית כוח אדם מקצועי מספיק עקב קיצוץ בתקנים, רק בשנת 1987 תוגברה המחלקה; עד דצמבר 1987 הוצאו ארבעה תדריכים נוספים והוחל בהכנתם של חמשת הנוותרים.

כלי נוסף, שהנציבות ראתה כחשוב לבדיקה המקוצרת, הוא סיכומים על בדיקת דו"חות ועריכת שומות לפי בדיקה מעמיקה בתיקי מדגם. הנציבות תכננה להפיץ סיכומים אלה בין המפקחים, כדי שיסתייעו בהם לזיהוי נקודות תורפה בדו"חות נשומים ולפיתוח דרכי בדיקה מתאימות לפי ענפי כלכלה ומאפיינים אחרים של הנשומים. עקב הצמצום בהיקף השומות בתיקי מדגם נפגעה האפשרות להפיק לקחים מהן לבדיקה המקוצרת.

בהתחשב בקוצר הזמן העומד לרשותם של המפקחים בבדיקה מקוצרת הורתה הנציבות, כי הביקורת במקום העסק תבוצע בדרך כלל על ידי חוליות ביקורת החוץ על ניהול ספרים. לשם כך נקבעה רשימת התיקים שתוכננו לבדיקה מקוצרת גם כבסיס לתכנית העבודה של הביקורת על ניהול הספרים. אבל, כמתואר לעיל, נערכו רוב השומות בתיקים שלא היו כלולים בתכנית. לפי הסכריהם של האחראים על ניהול ספרים, הם מתכננים את ביקורת החוץ ללא קשר עם עבודת השומה, להוציא מקרים מיוחדים, שהמפקחים מבקשים לערוך ביקורת חוץ בעסק. יוצא כי בדרך כלל נערכות השומות, בלא שנערכה בעסק ביקורת, שעשויה הייתה להוסיף למפקח מידע על טיבו של העסק והיקפו לשם אימות הדיווח של הנשום וביסוס השומה.

מירשם ממוחשב של התיקים המתוכננים לבדיקה מקוצרת, בפירוט הקצאתם למפקחים ולוח זמנים, במידה שיונהג, יאפשר גם תיאום עבודת השומה עם ביקורת החוץ, כך שבעת עריכת השומה יהיה לעיני המפקח דו"ח על הביקורת בעסק.



פקידי השומה בודקים חלק מן הדו"חות שמגישים הנשומים על הכנסותיהם ועל פי ממצאי הבדיקות הם עורכים להם שומות. כאשר בבדיקה מתגלות הכנסות נוספות על אלה שעליהן דיווח נשום, מביאה השומה לגבייה נוספת של מס. בשומות אשר נערכו בשנת 1986 על פי בדיקה מעמיקה (בתיקי המדגם), נקבעה תוספת מס כשיעור של 46% מעל הסכום שחויב על פי השומות העצמיות של אותם נשומים; סכום התוספת בממוצע לשומה היה 8,868 ש"ח. בשומות, שנערכו באותה שנה על פי בדיקה מקוצרת, היוותה תוספת המס 41% - 2,847 ש"ח בממוצע לשומה (שני הסכומים במחירי דצמבר 1986). הבדיקות, הנערכות רק בחלק מן הדו"חות, נועדו גם להרתיע את כלל ציבור הנשומים מלהעלים הכנסות.

מספר הבדיקות המעמיקות בתיקי מדגם הצטמצם מאוד בשנים האחרונות עד כדי לעורר ספק באפקטיביות של מסלול שומה זה. מספר ההליכים הפליליים שבעקבות כדירות אלה, שהצטמצם עוד יותר, והקצב האטי שלהם, מבטלים כמעט לחלוטין את גורם ההרתעה שבשיטת השומה המדגמית. רוב השומות נערכות בעקבות בדיקה מקוצרת או על פי סקירת הדו"ח על פניו. עריכת שומות היא נקודת המפתח של מערכת המס כולה ומחייבת מדיניות ברורה. הנציבות מתכננת מדי שנה כתנאי אילוץ את מספר פעולות השומה, בלא שקבעה את ההיקף הרצוי של כדירות ובאלו רמות של העמקה, בשים לב לסוגי התיקים, כמגמה להגיע למירב היעילות.

הנציבות מנפיקה בעזרת המחשב רשימות של נשומים, שדו"חותיהם מיועדים לבדיקה. הנשומים נבחרים על פי מבחנים שונים, הנקבעים בעיקר כהתחשב בתשואת המס הצפויה מהשומות שבעקבות הבדיקה. מממצאי הביקורת עולה, כי מספר הנשומים שנבחרו - הן לבדיקה מעמיקה והן לבדיקה מקוצרת - עלה בהרבה על מספר השומות הצפוי, כך שלא נבדקו דו"חות של רבים מן הנשומים שנבחרו. לעומת זאת, נבדקו דו"חות של נשומים רבים שלא נכללו בתכנית, בלא שקיים תיעוד על הפעלת שיקול ענייני לבדיקת דו"חותיהם. בהעדר פיקוח שיטתי על בחירת התיקים, על מדר העדיפויות של הטיפול בהם ועל אופן הבדיקה של כל תיק, עלולים עובדי השומה להעדיף לטפל בתיקים קלים ולא למצות את דרכי הבדיקה המתאימות לכל תיק לפי נתוניו. התוצאה מכך היא שנפגעת איכות השומה.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי היא עומדת להפעיל מערכת ממוחשבת של פיקוח ובקרה על תכנית העבודה לעריכת שומות ועל ביצועה.

ביקורת החשבונות במע"מ

ריכוז ממצאים

אגף המכס ומע"מ עורך מדי שנה ביקורת חשבונות מדגמית. המדגם מקיף בדרך כלל 3% מציבור העוסקים.

באגף המכס ומע"מ יש 16 משרדי מע"מ אזוריים, בהם מועסקים 143 מבקרי חשבונות. היחס בין מספר מבקרי החשבונות במשרד מע"מ אזורי לבין מספר העוסקים הפעילים הרשומים באותו אזור שונה ממשרד למשרד.

מספר הביקורות שנערכו בפועל אצל עוסקים נופל במידה ניכרת ממספר הביקורות שתוכננו על ידי הנהלת האגף.

רוב משרדי מע"מ האזוריים לא הקפידו על ביצוע הוראת הנהלת האגף, לפיה מחצית מאוכלוסיית העוסקים שיבוקרו תהיה מתוך רשימת מדגם המחשב ומחציתה לפי בחירת



פקידי השומה בודקים חלק מן הדו"חות שמגישים הנשומים על הכנסותיהם ועל פי ממצאי הבדיקות הם עורכים להם שומות. כאשר בבדיקה מתגלות הכנסות נוספות על אלה שעליהן דיווח נשום, מביאה השומה לגבייה נוספת של מס. בשומות אשר נערכו בשנת 1986 על פי בדיקה מעמיקה (בתיקי המדגם), נקבעה תוספת מס כשיעור של 46% מעל הסכום שחויב על פי השומות העצמיות של אותם נשומים; סכום התוספת בממוצע לשומה היה 8,868 ש"ח. בשומות, שנערכו באותה שנה על פי בדיקה מקוצרת, היוותה תוספת המס 41% - 2,847 ש"ח בממוצע לשומה (שני הסכומים במחירי דצמבר 1986). הבדיקות, הנערכות רק בחלק מן הדו"חות, נועדו גם להרתיע את כלל ציבור הנשומים מלהעלים הכנסות.

מספר הבדיקות המעמיקות בתיקי מדגם הצטמצם מאוד בשנים האחרונות עד כדי לעורר ספק באפקטיביות של מסלול שומה זה. מספר ההליכים הפליליים שבעקבות כדירות אלה, שהצטמצם עוד יותר, והקצב האטי שלהם, מבטלים כמעט לחלוטין את גורם ההרתעה שבשיטת השומה המדגמית. רוב השומות נערכות בעקבות בדיקה מקוצרת או על פי סקירת הדו"ח על פניו. עריכת שומות היא נקודת המפתח של מערכת המס כולה ומחייבת מדיניות ברורה. הנציבות מתכננת מדי שנה כתנאי אילוץ את מספר פעולות השומה, בלא שקבעה את ההיקף הרצוי של כדירות ובאלו רמות של העמקה, בשים לב לסוגי התיקים, כמגמה להגיע למירב היעילות.

הנציבות מנפיקה בעזרת המחשב רשימות של נשומים, שדו"חותיהם מיועדים לבדיקה. הנשומים נבחרים על פי מבחנים שונים, הנקבעים בעיקר כהתחשב בתשואת המס הצפויה מהשומות שבעקבות הבדיקה. מממצאי הביקורת עולה, כי מספר הנשומים שנבחרו - הן לבדיקה מעמיקה והן לבדיקה מקוצרת - עלה בהרבה על מספר השומות הצפוי, כך שלא נבדקו דו"חות של רבים מן הנשומים שנבחרו. לעומת זאת, נבדקו דו"חות של נשומים רבים שלא נכללו בתכנית, בלא שקיים תיעוד על הפעלת שיקול ענייני לבדיקת דו"חותיהם. בהעדר פיקוח שיטתי על בחירת התיקים, על מדר העדיפויות של הטיפול בהם ועל אופן הבדיקה של כל תיק, עלולים עובדי השומה להעדיף לטפל בתיקים קלים ולא למצות את דרכי הבדיקה המתאימות לכל תיק לפי נתוניו. התוצאה מכך היא שנפגעת איכות השומה.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי היא עומדת להפעיל מערכת ממוחשבת של פיקוח ובקרה על תכנית העבודה לעריכת שומות ועל ביצועה.

ביקורת החשבונות במע"מ

ריכוז ממצאים

אגף המכס ומע"מ עורך מדי שנה ביקורת חשבונות מדגמית. המדגם מקיף בדרך כלל 3% מציבור העוסקים.

באגף המכס ומע"מ יש 16 משרדי מע"מ אזוריים, בהם מועסקים 143 מבקרי חשבונות. היחס בין מספר מבקרי החשבונות במשרד מע"מ אזורי לבין מספר העוסקים הפעילים הרשומים באותו אזור שונה ממשרד למשרד.

מספר הביקורות שנערכו בפועל אצל עוסקים נופל במידה ניכרת ממספר הביקורות שתוכננו על ידי הנהלת האגף.

רוב משרדי מע"מ האזוריים לא הקפידו על ביצוע הוראת הנהלת האגף, לפיה מחצית מאוכלוסיית העוסקים שיבוקרו תהיה מתוך רשימת מדגם המחשב ומחציתה לפי בחירת

המשרדים האזוריים המבוססת על מידע מקומי. בפועל הרבו המשרדים האזוריים בעריכת ביקורות ספרי חשבונות של עוסקים על פי בחירתם. יצוין כי הביקורות שלפי מדגם המחשב הביאו בממוצע לחיוב בתוספת מס יותר גבוהה לתיק מאשר אלו שנערכו על פי בחירת המשרדים האזוריים.

האגף לא בדק חלק מספרי החשבונות של עוסקים, שנועדו לביקורת על פי מדגם המחשב, ולא נימק בכתב את אי-בדיקתם. לעומת זאת, נבדקו עוסקים שעל פי מדגם המחשב היו בעדיפות נמוכה.

האגף המשיך לקבל השגות על שומות מע"מ גם לאחר המועד הנקוב בחוק בלא לציין בכתב את הסיבה לכך.

האגף לא עמד על כך, שעוסקים, שביקשו לכפר בכופר כסף על עבירה לפי חוק מע"מ, ימציאו התחייבות להימנע מעבירה בעתיד.



1. מאז שנת 1976 מוטל מע"מ על עסקאות ועל יבוא טובין; שיעור המס הוא 15%. ההכנסות ממע"מ (למעט החוזרים) הגיעו לסכום של 2,928 מיליון ש"ח נטו (כ-2,030 מיליון דולר) בשנת 1985 ול-4,057 מיליון ש"ח (כ-2,550 מיליון דולר) בשנת 1986. הם נגבו מכ-220,000 עוסקים פעילים הרשומים ברשת מע"מ. הגבייה נעשית על פי שומה עצמית.

לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק), על העוסקים לנהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר האוצר, להגיש לאגף המכס ומע"מ (להלן - האגף) דו"ח תקופתי על עסקאותיהם ולהעביר לאוצר המדינה את המס שגבו במהלך מכירותיהם (מס עסקאות) בניכוי המס ששילמו לספקים על רכישותיהם לצורכי העסק (מס תשומות). אם לדעתו של מנהל האגף (להלן - המנהל) הדיווח התקופתי - המבסס את השומה העצמית - איננו מלא או נכון, או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, הוא רשאי בתוך חמש שנים מהגשת הדו"ח, לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע מעסקאות או את מס התשומות. המנהל רשאי גם לשום את המס המגיע בתוך עשר שנים ממסירת הדו"ח, אם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח.

עוסק שנערכה לו שומה רשאי להשיג עליה בפני המנהל, תוך 30 יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה, או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל, מטעמים מיוחדים. המנהל מוסמך לחקן את השומה בהסכם עם הנישום, לדחות את ההשגה, לקיים, להגדיל או להקטין את השומה; וזאת בהודעה מנומקת שתומצא לחייב במס. לא החליט המנהל תוך שנה, תיחשב ההשגה כאילו נתקבלה. העוסק רשאי לערער על החלטת המנהל בהשגה לבית המשפט המחוזי. בנושא שומות והשגות במע"מ, ראה לאחרונה בדו"ח שנתי 34 (עמ' 36), ומעקב בדו"ח שנתי 36 (עמ' 160).

כדי לוודא שסכומי המס, שעוסקים חייבים להעביר, אכן מגיעים בסופו של דבר לקופת המדינה, ולהרתיע מהעלמות מס, עורך האגף ביקורות מסורגות בספרי החשבונות של ציבור העוסקים. היקף הביקורות הוא מצומצם ביחס למספר העוסקים: בשנת 1987 למשל, תוכנן לערוך ביקורות בספרי 6,140 עוסקים (2.8% מכלל העוסקים). לפי הנתונים הממוחשבים של האגף, לחלק גדול מהעוסקים שבוקרו (כ-78%) נערכו שומות, לפי מיטב השפיטה. כך למשל, ב-1986 חוייבו 4,672 עוסקים בסכום כולל השווה ל-40.8 מיליון דולר, מעל למה שהצהירו בעצמם. בתקופה מאפריל - דצמבר 1987 חוייבו 2,701 עוסקים, מבין 3,466 שספריהם בוקרו, בסכום נוסף השווה ל-69.5 מיליון דולר.

2. בחודשים יולי 1986 - אפריל 1987, בדק משרד מבקר המדינה, לסירוגין, במשרדי מע"מ האזוריים בירושלים, אשדוד, יפו ובהנהלת האגף, את סדרי ביקורת החשבונות אצל העוסקים.

תכנון ביקורת חשבונות

עובדי האגף שתפקידם לבקר, לצורכי מע"מ, את ספרי החשבונות של העוסקים (להלן – מבקרי חשבונות), פועלים על פי תכנית עבודה שנתית. התכנית נקבעת על ידי הנהלת האגף ומשרדי מע"מ האזוריים, בהתחשב בהספק המתוכנן של כח האדם העומד לרשותם. בסוף מארס 1987 הועסקו ב-16 משרדי מע"מ האזוריים של האגף 143 מבקרי חשבונות. היחס בין מספר מבקרי החשבונות במשרד מע"מ אזורי לבין מספר העוסקים הפעילים הרשומים באותו אזור שונה ממשרד למשרד: באזור חיפה נמצא מבקר אחד לכל 660 עוסקים, באזור תל אביב מבקר לכל 720 עוסקים, באזור גבעתיים מבקר אחד לכל 3,600 עוסקים ובאזור נתניה מבקר לכל 2,250 עוסקים.

להלן נתונים כמותיים של האגף, על התכנון ועל ביצוע ביקורת החשבונות בספרי העוסקים, ועל מבקרי החשבונות שהועסקו בשנים 1985 – 1987:

מספר מבקרי החשבונות שהועסקו	ביצוע ביקורת חשבונות בפועל			מספר עוסקים שתוכנן לבקש"ש	שנת כספים
	שיעורם מכלל העוסקים	שיעורם מהמתוכנן	מספר עוסקים		
149	3.1%	77%	6,778	8,792	1985
143	2.7%	74%	6,010	8,130	1986
144	—	—	* 3,466	6,140	1987

* הביצוע ב-1987 מתייחס לתקופה מאפריל – דצמבר.

הטבלה מראה שמספר הביקורות שבוצעו נופל במידה ניכרת ממספר הביקורות שתוכנן. האגף תיכנן הספק ממוצע של 56 תיקי ביקורת לכל מבקר בשנה, לפי חישוב של 225 ימי עבודה נטו בשנה ו-4 ימי עבודה, בממוצע לתיק. אולם לפי הנתונים שבטבלה, תפוקה ממוצעת של מבקר הייתה 42 – 45 תיקים, ונדרשו כ-5 ימי עבודה בממוצע לכל תיק. התכנית מלכתחילה לא הייתה מבוססת די הצורך, והתפוקה לא הדביקה את המכסות שנקבעו לעובדים. כך למשל, בשנת 1986, ביצע משרד מע"מ אחד בצפון הארץ 327 ביקורות ולא 170, כלומר 92% יותר מהמתוכנן, ואילו במשרדים אחרים הייתה התפוקה נמוכה והגיעה כאחד המשרדים לכדי 49% בלבד מהמתוכנן. גם תפוקת מבקרי החשבונות הייתה שונה באופן ניכר מהמתוכנן, והגיעה במשרד אזורי אחד לכדי יומיים עבודה לתיק, בממוצע, ובמשרד אחר עד כדי 9.3 ימי עבודה לתיק, בממוצע.

בחירת המידגם

1. נדרש מאמץ, כדי לאתר את העוסקים שיש הסתברות גבוהה שאינם מקפידים על דיווח מלא של עסקאותיהם. מאחר שהאגף בודק כל שנה מספר מועט יחסית של עוסקים, נודעת חשיבות מיוחדת לדרך שבה נבחרת אוכלוסיית מדגם הבדיקה.

בשנים 1985 ו-1986 תיכנן האגף, שמחצית מאוכלוסיית מדגם העוסקים שספריהם חייבים להיבדק, תיקבע בעזרת עיבודי המחשב של שירות עיבודים ממוכנים שבמינהל הכנסות המדינה (להלן – שע"מ) על פי מאפיינים שונים, ומחציתה על ידי משרדי מע"מ האזוריים, על פי מידע מקומי שבידיהם.

בקביעת המדגם מתבססת תכנית המחשב על מידע בדבר "חריגות" של עוסקים: המידע מופק על ידי הצלבת נתונים המצויים באגף (ענפים כלכליים או מגזרי משק הראויים לביקורת) ונתונים הנשלפים ממאגר המידע הפיסקאלי שבשע"מ. הקריטריונים לחריגות הם משלוש קבוצות: נתונים כלכליים, נתוני מס הכנסה וציות לדרישות הדיווח התקופתי. חומרת החריגות נקבעת לפי רמת "המשקלות" המציינות מרכיב של קריטריון: עוסק שלו משקלות גבוהים נמצא בראש הרשימה שמפיק המחשב, ויש להעדיפו לביקורת יותר מעוסק שלו משקלות נמוכים יחסית.

בשנים 1985 - 1986 העבירה הנהלת האגף לכל משרד מע"מ אזורי, ארבע פעמים בשנה, רשימות של עוסקים שנבחרו לביקורת בעזרת המחשב. לרשימות השמיות, צורף חומר רקע על כל עוסק: מצב תנועת חשבונו מיום שנרשם למע"מ; מידע ממאגר המידע וסיכום דיווחיו למע"מ במשך 5 שנים קודמות.

הועלה, שבפועל לא שמרו רוב משרדי מע"מ האזוריים על ההוראה שהיתה בשנים 1985 ו-1986, לפיה מחצית מספר העוסקים שיבוקרו, יהיו על פי הרשימות שהופקו במחשב, ומחציתם על פי קביעת המשרד האזורי. הממונים האזוריים היו סבורים שכדי להבטיח סבירות גדולה של גילוי ממצאים בעקבות ביקורת החשבונות, יש להעדיף לעתים קרובות את המידע המקומי על המדגם שעובד במחשב. כל משרד אזורי פעל באורח שונה, והנהלת האגף לא מצאה לנכון להעיר על גישה זו.

2. ממיון שערך משרד מבקר המדינה, לפי הדו"חות הסטטיסטיים הממוחשבים שהפיק שע"מ ב-8.4.86 לשנת 1985 וב-1.5.87 לשנת 1986, התפלגה אוכלוסיית המבוקרים בפועל, כפי שדווח על ידי משרדי מע"מ האזוריים, כדלקמן:

מספר העוסקים שבוקרו	שיעורם ב-%	מספר עוסקים עם ממצא	%
(1)	(2)	(3)	(4)
(3:1)			
שנת 1985			
3,657	54%	2,874	79%
2,207	33%	1,633	74%
914	13%	761	83%
6,778	100%	5,268	78%
ס"ה ב-1985			
שנת 1986			
3,470	58%	2,734	79%
1,603	27%	1,087	68%
937	15%	851	91%
6,010	100%	4,672	78%
ס"ה ב-1986			

את העוסקים שנבדקו במסגרת מבצעים, חקירות ופיקוח ואחרים, ניתן לראות כעוסקים שנבחרו על ידי המשרד האזורי. יוצא שבשנת 1985 נקבעו 67% מכלל המבוקרים לפי בחירת המשרדים האזוריים ורק 33% לפי מדגם המחשב; ובשנת 1986 - 73% לפי בחירת המשרדים האזוריים, ורק 27% לפי מדגם המחשב.

עיון בדו"חות הסטטיסטיים מראה שבאזורי מע"מ אחדים שיעור המבוקרים לפי מדגם המחשב, נופל בהרבה מהממוצע הארצי. כך למשל, בוקרו לפי מדגם המחשב: בשנת 1986 - באזור טבריה רק 12.7%, באזור רחובות 14.2%, ובאזור באר שבע 14.2%; בשנת 1985 - באזור באר שבע 12%, ובאזור פתח תקוה רק 11.2%.

3. מכדיקה שערך משרד מבקר המדינה לפי נתוני שע"מ על חיובים שנעשו בעקבות ממצאי ביקורות חשבונות. בתקופה אוקטובר 1986 - ספטמבר 1987, והמתייחסים לחיובים של \$1,000 ומעלה, עולה, כי החיוב הממוצע לתיק ביקורת שנעשה לפי מדגם המחשב הוא בסכום השווה לכ-\$24,500; בעוד החיוב הממוצע לתיק ביקורת שנעשה לפי בחירת המשרד האזורי הוא בסכום השווה לכ-\$17,500.

לדעת הביקורת, בהסתמך על נתונים אלה, לא מוצדק היה לתת חופש פעולה לחלק ממושרדי מע"מ האזוריים לסטות במידה כה גדולה מהעיקרון, לפיו על מחצית מהמבוקרים להיות ממדגם המחשב. זאת מאחר שבחירת העוסקים באמצעות עיבודי המחשב מבוססת על מצבור של נתונים כלכליים ואחרים, ומבטיחה שבחירת העוסקים שיבוקרו תיעשה ללא פניות.

ביצוע ביקורות על פי מידגם המחשב

1. משרד מבקר המדינה בדק, כיצד נקבעו בפועל העוסקים שספרי החשבונות שלהם בוקרו על יסוד רשימות מדגם המחשב, שהעבירה הנהלת האגף למשרדים האזוריים. מאחר שבמשרדים לא נשמרו כל רשימות המדגם המקוריות שהועברו אליהם – אם כי קיימת הוראה פנימית לשומרן בתיק מיוחד – לא ניתן היה לקבוע לפיהן את דרך בחירתם של העוסקים. משרד מבקר המדינה שיחזר באמצעות שע"מ, את שמות העוסקים אשר הועלו כמדגם המחשב בתקופה של שנה, לרבות המשקלות שניתנו לכל עוסק שהמחשב הועיד לביקורת ספרים, ומי מביניהם גם נבדק.

בינואר 1987 הפיק שע"מ את הרשימה שכללה שמותיהם של 5,460 עוסקים שהוגדרו כ"מדגם מחשב ארצי" ונבחרו לביקורת ספרים בתקופה אפריל 1985 – מארס 1986, בכל 16 המשרדים האזוריים. הרשימה שוחזרה על ידי שע"מ לכל תקופת רבעון בנפרד, ובכל רבעון לפי קבוצת המדגם המיוחדת, לפי ענפים כלכליים ובציון מספר יורד של משקלות בתוך כל ענף כלכלי. כן צוין, שאצל 1,734 עוסקים מתוך אותה רשימה נערכה ביקורת בתקופה מאפריל 1985 ועד להפקת הרשימה, היינו עד סוף 1986. לפי הרשימה המשוחזרת, מספר הביקורות שנערכו (1,734 עוסקים), נמוך ממספר הביקורות הרשומות בדו"ח הסטטיסטי מאפריל 1986 (2,207 עוסקים). האגף הסביר, שהדיווח לאפריל 1986 כלל ביקורות מיוחדות נוספות שנעשו לפי בקשתו.

הועלה, שבמקרים רבים לא בחרו המשרדים האזוריים מתוך הרשימות האמורות את העוסקים שצויינו במשקלות גבוהים; ביקורות רבות כוצעו בספרי עוסקים בעלי משקלות נמוכים יחסית. יש לזכור שקביעת המשקלות על ידי ניצול יתרונות המחשב, היא פרי מאמץ ומחשבה בדרכים מתוחכמות, שנועדו לאתר עוסקים שלגביהם ישנה הסתברות גבוהה לאי סדרים בדיווח ולהעלמת מס.

התברר, שהנהלת האגף לא הנחתה את המשרדים האזוריים כיצד לפעול בעניין זה. לדעת הביקורת, גם אם היו למשרדים האזוריים סיבות מצדיקות בחירת עוסקים בעלי משקלות נמוכים, אפילו על חשבון אלה עם משקלות גבוהים, מן הצורך היה לרשום נימוקים לאי בדיקתם של עוסקים בעלי משקלות גבוהים, והיה על הנהלת האגף לערוך מעקב אם אכן היו הסיבות מוצדקות. מן הראוי היה לקבוע הסדרים, שבהם ההחלטה שלא לערוך ביקורת חשבונות אצל עוסק בעל משקלות גבוהים, תתקבל בדרג בכיר, כדי להבטיח במידת האפשר חוסר פניות, או המנעות מבדיקה של עוסקים שהם בעיתיים, לכאורה.

2. לרשימות המבוקרים שהנהלת האגף העבירה למשרדים האזוריים, צורף מכתב המורה על מתן עדיפות לקבוצות מסוימות של עוסקים (בלשון ההוראה – ביצוע חובה). כך למשל, בתקופה יולי 1985 – מארס 1986 ניתנה הוראה לבדוק מתוך הרשימות את ספרי כל העוסקים שלהם – לפי מידע ממוחשב – ערך מוסף שלילי בשנתיים אחרונות וירידה ריאלית במחזור. כמסגרת קבוצה זו, היו באזור אשדוד, בכל רבעון, 8 – 12 עוסקים. בביקורת שערך משרד מבקר המדינה במשרד אזורי זה נמצא, שבמשך 9 חודשים, לא נערכה ביקורת בספריהם של 17 מבין 32 עוסקים. אם כי לרובם צוינו משקלות גבוהים, לא נרשמו ההנמקות לאי עריכת הביקורת.

בתשובתו מנובמבר 1987 הודיע האגף, כי יפרסם הוראה לפיה רק הרכז על הביקורת, באישור ככתב של הממונה האזורי, יהיה רשאי לאשר סטייה ממדגם המחשב, וזאת תוך מתן הנמקה לגורמי הסטייה.

3. כדי להפיק לקחים מהקריטריונים לביקורת במדגם הממוחשב, הורתה הנהלת האגף ביוני 1985 למבקרי החשבונות שעליהם להקפיד ולציין, בדו"ח סיכום תוצאות ביקורת החשבונות, את הסיבות

לחריגות שעל פיהן נקבע עוסק לביקורת. למשל: כאשר המחזור העסקי ירד באופן ריאלי, או כאשר אחוז הערך המוסף נמוך מהמקובל בענף, ולעוסק לא נערכה שומה בגין חריגות אלו.

בביקורת, שערך משרד מבקר המדינה ב-39 תיקי עוסקים ממידגם המחשב במשרדים האזוריים ירושלים, יפו ואשדוד, היו 10 תיקים שבהם המשקלות התייחסו לירידה במחזור הריאלי ולערך מוסף נמוך מהמקובל בענף. לחמישה עוסקים מביניהם נערכה שומה. ליתר החמישה לא נערכה שומה, ובתיקי שלושה מהם נרשמו הסיבות לאי עריכת השומה. בשני מקרים שבהם מירב המשקלות היו על ירידה במחזור, לא נערכה שומה ולא נרשמה הסיבה לכך.

מועד להגשת השגה

כאמור, בהתאם לחוק, עוסק החולק על שומה, רשאי להשיג עליה בכתב מנומק, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה ורשאי המנהל, מטעמים מיוחדים, להאריך מועד זה. מבקר המדינה העיר בדו"ח שנתי 34 (עמ' 36) ובממצאי המעקב בדו"ח שנתי 36 (עמ' 160), כי יש להקפיד על קיום הוראות החוק, ולהאריך את מועדי הגשת ההשגות רק באותם מקרים שהדבר מוצדק, בציון הנימוקים לכך. האגף הודיע אז, כי הוא ישנן למשרדי מע"מ האזוריים את ההוראה המחייבת רישום הנמקות להארכת מועדי הגשת ההשגות.

בבדיקה של 32 השגות שהוגשו במשרדים האזוריים ירושלים ויפו, נמצאו ארבעה מקרים, שעוסקים הגישו השגות על שומה באיחור שבין 27 לבין 117 יום, בלי שנרשמו הטעמים לקבלת ההשגות באיחור.

התחייבות להימנע מעבירה

לפי סעיף 121 לחוק אם עבר אדם עבירת מע"מ, רשאי המנהל, בהסכמת אותו אדם, לקחת ממנו כופר כסף בסכום שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שניתן להטיל בשל אותה עבירה; משעשה כן יופסק כל הליך משפטי לעניין העבירה; ואם כבר הוגש כתב אישום, טעונה לקחת כופר כסף אישור מטעם היועץ המשפטי לממשלה. כן רשאי המנהל להתנות כופר כסף במתן התחייבות להימנע מעבירה בתוך תקופה של שלוש שנים. בנוהל הפנימי של האגף נקבע, כי בכל מקרה של סגירת "דו"ח גילוי עבירה" על ידי תשלום כופר, יש לקבל גם התחייבות להימנע מעבירות, בסכום שייקבע על ידי מי שהחליט על הכופר. בהוראה לא נאמר שאין צורך לקבל התחייבות כאשר סכום הכופר מתחת לתקרה מסוימת.

מבדיקת שבעה תיקים שבהם נלקח כופר מעוסקים שספרי חשבונותיהם בוקרו על ידי משרדי מע"מ ירושלים ויפו עולה, כי בשלושה מקרים לא קיבל המשרד האזורי התחייבות מהעוסקים להימנע מעבירה.



ביקורת ספרי החשבונות של עוסקים הרשומים ברשת מע"מ נערכת כדי להבטיח, שהמס שנגבה על ידם יועבר לאוצר המדינה, ולהרתיע עוסקים מהעלמות מס. ביקורת זו היא בעלת חשיבות, כי הקשר היחיד שבין עוסק לשלטונות המס הוא בדרך כלל הדו"ח התקופתי, שעוסק עורך לפי נתוניו הוא ומעביר באמצעות בנק לאגף.

בגלל מספרם הרב של העוסקים הרשומים ברשת מע"מ ומספרם של מבקרי החשבונות המצויים באגף נערכות מדי שנה בדיקות מדגמיות אצל עוסקים. מסיבה זו יש להבטיח, כי בדיקות המדגם ייערכו על פי בחירה נכונה ככל האפשר.

מזן הממצאים עולה, כי ביקורת ספרי החשבונות של עוסקים, על פי מדגם המחשב – שהוכן בשירות עיבודים ממוכנים (שע"מ) ושבוסס על אמות מידה כלכליות ומידת הציות לחוק – נערכה על ידי משרדי מע"מ האזוריים בשיעור נמוך מזה שקבעה הנהלה האגף. כפי שנתברר מתוצאות הביקורות, חיובי המס הנוספים למבוקרים לפי מדגם המחשב היו גבוהים מאלו שבהם חיבו

מבוקרים לפי בחירת משרדי מע"מ האזוריים. כן הועלה, מתוך רשימות מדגם המחשב, שמשרדי מע"מ האזוריים לא בחרו תמיד את העוסקים לפי דרגת העדיפות שקבעה להם הנהלת האגף, והדבר לא נומק בכתב.

אזור סחר חופשי אילת

ריכוז ממצאים

הוועדה הציבורית שדנה בהקמת אזור הסחר החופשי באילת (אס"ח) המליצה כי שנה עד שנתיים לאחר הפעלת שלב א', ולפני הפעלת שלב ב' תיבדק השפעת חוק אס"ח על אילת ועל המשק הלאומי. בדיקה כזו לא נעשתה.

אגף המכס ומע"מ הקים תחנת ביקורת בכניסה הצפונית לאילת ובטאבה לבדיקה ולאישור של טובין המוכנסים והמוצאים מאס"ח ללא תשלום מע"מ. לא הוקמה תחנת בקורת כזו בכניסה המערבית לאילת.

לא נערכו סידורים שיבטיחו את בדיקתן של חשבוניות עוסקים מצפון הארץ, המוכרים טובין פטורים ממע"מ לאס"ח, והשוואתן לדיווחיהם התקופתיים לשלטונות מע"מ.

לפי תיקון לתקנות על פי החוק מינואר 1986 הוחל שיעור אפס על מתן שירותים מסוימים לעוסק מאס"ח שאותם אינו יכול לקבל באזור. תקנות אלה הוחלו בינתיים בעיקר על שירותים לענף התיירות. לגבי שירותים בענפים אחרים עדיין חייב עוסק מאס"ח לשלם מע"מ, שאותו אינו יכול לנכות כמס תשומות.



אזור סחר חופשי, כמקובל בעולם, הוא אזור מוגדר בתוך מדינה אשר בו מתנהל סחר בינלאומי ומקומי ועל הסחורות הנמכרות בו לא מוטלים בדרך כלל מסים.

ב-1 בנובמבר 1985 הוחל על אזור אילת, דהיינו תחום העיר אילת, חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985. בכך הפך תחום העיר אילת לאזור סחר חופשי (להלן - אס"ח) לפי התנאים שנקבעו בחוק: הטבות במסים עקיפים ובמע"מ, פטור ממס מעסיקים למעסיקים המשלמים הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת באילת, הטבות במס הכנסה ופטור מאגרות בקשר לטיסות בינלאומיות.

בחודש נובמבר 1986 ושוב בנובמבר 1987 בדק משרד מבקר המדינה בהנהלת אגף המכס ומע"מ (להלן - האגף) ובבית המכס באילת את התהליכים שקדמו להפעלת אס"ח ואת פעולות האגף בנדון. בדיקות השלמה נערכו במשרד התיירות ובעיריית אילת.

הקמת אזור סחר חופשי

1. ועדת השרים לענייני כלכלה החליטה בישיבתה מ-16.10.84, בהמשך להחלטות קודמות, על הקמת ועדה ציבורית (להלן - הוועדה) בהשתתפות אנשי ציבור, נציגי משרד האוצר - מינהל הכנסות המדינה, משרד התיירות, משרד התעשייה והמסחר, משרד התחבורה ועיריית אילת, כדי שתלמד את הנושא ותגיש הצעות ביצוע. נקבע שהוועדה תבדוק, אם הקמת אס"ח תביא תוספת הכנסות מס"ח לעיר אילת, תיצור הכנסה ותעסוקה, וכן תבדוק את המרכיבים הפיסיים של הפיכת אילת או חלק ממנה לאזור סחר חופשי.