

מינהל הכנסות המדינה

פעולות ביקורת

במחלקת המודיעין שבנציבות מס הכנסה ובמשרדי השומה תל אביב 4 ותל אביב 5, נבדק הטיפול בחברות בפירוק. בירורי השלמה נערכו במשרדי מס רכוש אזוריים, במשרד רשם החברות בירושלים ובמשרד כונס הנכסים הרשמי בתל אביב.

נציבות מס הכנסה אחראית להסמכתם של המבקשים להיות יועצי מס ועל הפיקוח עליהם. נבדק טיפולה של הנציבות בתחום זה. בדיקות השלמה נערכו במשרדי השומה טבריה, נתניה, פתח תקוה וגוש דן.

נבדקה ההיערכות של אגף המכס ומע"מ לפיקוח על תשלומי מע"מ של העוסקים בענף הבנייה, לנוכח הגידול בענף בעקבות גלי העלייה. נערכה גם בדיקה של ביקורות שערך המשרדים האזוריים - תל אביב, ירושלים ופתח תקוה, אצל עוסקים בענף הבנייה.

ב-1991 הוציאו משרדי השומה כ-600,000 אישורים להקטנת ניכויים במקור, בעיקר ממשכורת. פעולה זו נבדקה במחלקת הניכויים של נציבות מס הכנסה ובמשרדי השומה תל אביב 5, באר שבע ונתניה וכן בשלוחות שהקימה הנציבות באוניברסיטאות תל אביב ובן-גוריון.

בנציבות מס הכנסה ובמשרדי השומה תל אביב 3, תל אביב 5, באר שבע ועכו, נבדק הטיפול בדוחות ובעריכת שומות לנישומים בענף המוניות.

מס הכנסה מחברות בפירוק

ריכוז ממצאים

פירוק של חברה יכול להתבצע על פי החלטה של חברה (פירוק מרצון) או בידי בית משפט או בפיקוח (פירוק על פי צו).

משהוחל בפירוק חברה, אחראי המפרק או כונס הנכסים לכל דבר שעשייתו נדרשת על פי פקודת מס הכנסה בשביל שומת הכנסתה של החברה שלמענה הוא פועל. הנציבות לא הנהיגה איסוף שיטתי של מידע על מינוי מפרק ובמשרד השומה תל אביב 4 לא פעלו לברר זאת, על מנת לפעול לגביית המס באמצעותו.

במשרד השומה תל אביב 4 לא הקפידו ליצור קשר עם מפרקי חברות, אפילו לא במקרים שזהותם של המפרקים היתה ידועה להם, ולדרוש מהם דוחות - לתקופה שלפני הפירוק, במהלכו ובסיומו - ופרטים על מימוש נכסי החברה ורווחי ההון של בעלי המניות ואף לא נהגו לאסוף מידע זה מתיקי כונס הנכסים הרשמי (לגבי חברות בפירוק על פי צו).

את חבות המס לשנות המס שלפני הפירוק צריך לקבוע בסמוך לתחילתו, כדי שניתן יהיה לגבות את המס המגיע מחברה בפירוק מרצון לפני שהחברה תחוסל; ומחברה בפירוק על פי

צו - כדי להגיש תביעת חוב, תוך שישה חודשים ממתן הצו. עובדי השומה במשרד השומה תל אביב 4 לא נהגו לטפל בתיקי חברות שהוחל בפירוקן, כדי לערוך להן שומות סופיות, לברר השגות ולערוך שומות בהעדר דוחות; וזאת אף בלי שעיינו בתיקים, כדי לקבוע שאין סבירות רבה לחיוב החברה במס או לגבייתו.

במקרים רבים נמשכים הליכי הפירוק שנים רבות. לפי פקודת מס הכנסה, בתום שנתיים מאז הוחל בפירוקה של חברה, רשאי פקיד השומה לראות את נכסיה כאילו חולקו, ואת המניות או זכויות אחרות של בעלי המניות - כאילו נמכרו, ובהתאם לכך לחייב אותם במס רווח הון. עובדי השומה במשרד השומה תל אביב 4 לא נהגו לבדוק את האפשרות לפעול כאמור, אף לא במקרים שלפי הנתונים שבתיקים כבר חולקו למעשה הנכסים בין בעלי המניות.

בהעדר קשר עם מפרקי החברות, לא היו במשרד השומה תל אביב 4 מודעים לחברות בפירוק, שנמשכה בהן פעילות שוטפת. נמצאו מקרים, שבהם לא היו מודעים לכך, שהמפרק דיווח על מחזור למע"מ ועל ניכוי מס הכנסה במקור משכר ומשכורת, אך לא הגיש דוחות על ההכנסה.

עובדי השומה במשרד השומה תל אביב 4 לא טיפלו בתיקים של חברות בעקבות מידע על מחיקתן או על כוונה למחקן מפנקס רשם החברות; הם לא ביררו את האפשרות לחייב את החברה במס, ולטפל בתיק עד לסגירתו.

לעומת זאת, נמצאו מקרים, שבהם הוחלט במשרד השומה תל אביב 4 לסגור תיקים של חברות עוד לפני תום הליכי הפירוק, בלא לברר אם מומשו כל נכסיהן ולקבוע את חבות המס של בעלי המניות במס רווחי הון עקב הפירוק.

משרדי השומה תל אביב 4 ותל אביב 5 כללו בתביעות חוב רק את החיובים שנקבעו עד אותו מועד. משרדי השומה תל אביב 4 ותל אביב 5 לא הגישו תביעות חוב על פי שומות (לשנים שלפני הפירוק) שערכו במהלך הפירוק; עקב כך לא ניתן היה לגבות את חובות המס על פי אותן שומות.

המועד החוקי להגשת תביעות חוב הוא לאחר מתן צו הפירוק. נמצאו מקרים, שהוגשו תביעות חוב שהכין משרד השומה תל אביב 5 עוד בשלב הבקשה לצו פירוק, ולא הוגשו מחדש לאחר מתן הצו.

תביעות החוב מוגשות לכונס הנכסים הרשמי, המעביר אותן למפרק, לאחר מינויו. משרדי השומה תל אביב 4 ותל אביב 5 לא דרשו לקבל מהמפרקים (שכאמור, לא בכל המקרים ידעו את זהותם) את החלטתם בנוגע לתביעת החוב שהגישו.

לפי הנוהל, עם התחלת הליכי פירוק משנים את סיווגו של תיק החברה במס הכנסה לסוג בלתי פעיל. עקב שינוי זה מופסקים לגבי תיקים אלה מהלכים ממוחשבים שגרתיים, ביניהם מעקב גבייה ואכיפת גבייה. יש לכך הצדקה רק לגבי חברות בפירוק על פי צו. לגבי חברות בפירוק מרצון נדרש, גם לדעת הנציבות, טיפול נמרץ לגביית החובות, אך לא הונהג מעקב ידני, כחלופה למעקב הממוחשב שאינו מופעל לגביהן.

הפסקתם של המעקב ושל אכיפת הגבייה של חובות החברות שבפירוק מתייחסת גם לחובות מס בגין פעילות שוטפת, שאין לדחות את גבייתם, אפילו כאשר הפירוק הוא על פי צו.



פירוקה של חברה יכול להתבצע מרצון, או בידי בית משפט או בפיקוחו (להלן - פירוק על פי צו). בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה) נקבעו הוראות מיוחדות באשר למיסוי של חברות בפירוק ושל החברים בהן.

בגמר הליכי הפירוק מחוסלת החברה ונמחקת מפנקס החברות, המנוהל על ידי רשם החברות. גם כאשר חברה מפסיקה לדווח לרשם החברות - ולא דווקא בקשר לפירוק - פותח הרשם בהליכי מחיקה ומוחק אותה מפנקס החברות. ידועה התופעה של חברות המחלקות את נכסיהן לחברים ומתפרקות או מפסיקות לדווח לרשם החברות ונמחקות מפנקס החברות, בלא ששילמו מס על ההכנסות ועל רווחי ההון.

מצבן המשפטי המיוחד של חברות שבהליכי פירוק, יש לו השלכות על הטיפול של משרדי השומה, באשר לקביעת החבות במס של החברה ושל בעלי המניות שלה ובאשר לגביית המס; הדברים אמורים הן במסו הכנסות שהיו לחברה לפני התחלת הליכי הפירוק, וגם בתקופת הפירוק, אם היו כאלה, והן ברווחי הון של החברה ושל בעלי המניות שלה הנובעים מביצוע הפירוק.

פקידי השומה נדרשים להתארגן לטיפול מהיר, עם התחלת הליכי הפירוק או המחיקה של חברה ועם סיומם, כדי להבטיח את יצירת החיובים וגביית המס המגיע מן החברה ומבעלי המניות שלה.

בביקורת שערך משרד מבקר המדינה בנושא זה, עוד בתחילת 1968, נמצא, כי הטיפול של משרדי השומה בחברות בפירוק לא הבטיח די הצורך שמירה על זכויות האוצר כנושה (דוח שנתי 19, עמ' 112). בעקבות הביקורת, באוקטובר 1968, הקימה נציבות מס הכנסה (להלן - הנציבות) יחידה ארצית בשם פקיד שומה לגבייה מיוחדת (להלן - פשל"מ), והטילה עליה את הטיפול בחברות שבהליכי פירוק ובפושטי רגל. ביקורת נוספת, שערך משרד מבקר המדינה ב-1975, העלתה, כי הפשל"מ לא מילא את הצפיות ונוצר פיגור גדול בעריכת שומות ובגבייה, שגרם להפסד מס. בסיכום ממצאי הביקורת, עמד מבקר המדינה על הצורך ביעול עבודת הפשל"מ, כדי לנצל את פוטנציאל המס הטמון בתיקים שבטיפולו, כמו גם להרתיע חברות מפני יזום הליכי פירוק או מחיקה כדרך להתחמק מתשלום מס.

בתחילת 1985 מינה הנציב ועדה פנימית לבדיקת מטלות הפשל"מ. הוועדה הגיעה למסקנה, שהפשל"מ לא פתר את בעיית ההזנחה בטיפול בתיקים של חברות בפירוק ושל פושטי רגל, והיא המליצה לחזור ולפצלם בין משרדי השומה. הוועדה ציינה, בין היתר, כי תוחלת המס בתיקים של חברות בפירוק מרצון דומה לזו שבתיקי חברות פעילות ולעתים אף גבוהה ממנה, וכי הזנחה בטיפול בהם עלולה להיות תמריץ להכרזת פירוקים מרצון. לגבי חברות שבפירוק על פי צו, קבעה הוועדה, כי תשואת המס מהטיפול בהן אמנם נמוכה, כאשר הפירוק הוא אמיתי, אולם הזנחת הטיפול בתיקים אלה עלולה להביא למצב, בו יזמו גורמים במשק פירוק של חברות כדי להתחמק ממס. בעקבות המלצת הוועדה, החליטה הנציבות ב-1986 לפרק את הפשל"מ ולהעביר את האחריות לטיפול בתיקים של חברות בפירוק ובפושטי רגל למשרדי השומה האזוריים.

הנציבות מינתה ממונה ארצי המייעץ למשרדי השומה, בבעיות מקצועיות בתיקי חברות בפירוק, על פי פניותיהם.

בלשכה המשפטית של הנציבות מונתה עורכת דין לתפקיד מנהלת מחלקת פשיטות רגל ופירוקים, והיא מקבלת ממשרדי שומה תביעות חוב ומגישה אותן לכונס הנכסים הרשמי (להלן - הכנ"ר) או למפרק, אם כבר מונה (למעט משרדי שומה שמגישים אותם במישרין).

להלן נתונים על מספר התחלות הפירוק ועל הליכי מחיקה בתקופה 1.1.89 - 31.3.92, על פי נתוני מחלקת המודיעין שבנציבות, המבוססים על מידע שאספה אצל רשם החברות והפיצה למשרדי השומה:

השנה	החלטות על פירוק מרצון	צווי פירוק בידי בימ"ש	הליכי מחיקה	מחיקה סופית
1989	234	457	1,083	1,462
1990	253	361	690	1,270
1991	210	346	7,378	946
1992	242	892	5,472	1,359

בתקופה מאי 1991 - יוני 1992, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה את הטיפול בחברות בפירוק. הביקורת נערכה במחלקת המודיעין שבנציבות ובמשרדי השומה תל אביב 4 ותל אביב 5. בירווי השלמה נערכו במשרדי מס רכוש אזוריים, במשרד רשם החברות בירושלים ובמשרד הכנ"ר בתל אביב.

נוהל

עם החזרת הטיפול בחברות שבפירוק למשרדי השומה האזוריים, ב-1986, הכין צוות מקצועי בנציבות הוראות נוהל והנחיות מפורטות בנדון. במבוא להוראות הוגדרה מטרתן - לימוד הסוגייה המיוחדת, תוך שימת דגש על אילוצי הזמן המוכתבים למפקח העורך את השומה. עוד צוין, כי לגבי תיקים אלה יופעל, ככלל, נוהל טיפול במתכונת מקוצרת, תוך שימוש בכלים המשפטיים והמינהליים העומדים לרשות המפקח, כאשר בבעיות ספציפיות יש לפנות למחלקה המקצועית בנציבות.

בהוראה (בדבר טיפול בתיקי חברות המסווגות במרשמי רשם החברות כמחוקות ותיקהן במס הכנסה טרם נסגרו) שהוציאה הנציבות ב-1989, צוין, כי הוראת נוהל מעודכנת בנושא עריכת שומות בתיקי חברות בפירוק אמורה להתפרסם "בימים אלה".

עד למועד סיום הביקורת, יוני 1992, לא פורסמו הוראות נוהל מעודכנות בדבר הטיפול בחברות בפירוק.

כפי שעולה מממצאי הביקורת, המפורטים בהמשך, לא הוקפד על הנוהל שנקבע בהוראה מ-1986, הן בתחום ההסדרים המינהליים והן בטיפול הפרטני.

מידע

קבלת מידע על התחלת תהליך הפירוק ועל מועדים משמעותיים אחרים בתהליך, עד סיומו, היא תנאי מוקדם לטיפולם של משרדי השומה בחברות בפירוק, במישור השומה ובמישור הגבייה. מחלקת המודיעין שבנציבות אוספת ומפיצה, בטפסים שנקבעו לכך, מידע בדבר: בקשות לפירוק; צווי פירוק; החלטות בדבר פירוק מרצון; הזמנה לאסיפת נושים; פתיחת תהליך מחיקה; ומחיקה סופית.

1. בבדיקת המידע על החלטה לפירוק מרצון של 19 חברות, שתיקהן מנוהלים במשרד השומה תל אביב 4, שנבחרו באקראי, נמצא, כי ב-11 מן הטפסים במקום המיועד לתאריך ההחלטה על הפירוק נרשם תאריך ההודעה לרשם החברות; בכמה מהמקרים היה פער של מספר חודשים בין שני המועדים. על פי פקודת החברות, תחולתו של פירוק מרצון עם קבלת החלטת הפירוק; רישום תאריך מוטעה עלול לשבש את קביעת החיוב במס (במיוחד לגבי זכותו של בעל המניות, החייב במס רווחי הון על חלקו, לקזז חלק מהמס ששילמה החברה על רווח ההון שהיה לה ממכירת נכסים אגב הפירוק).

2. על פי הוראת הנוהל, בעקבות מידע על התחלת פירוק, נדרש רכז החוליה לוודא את זהותו של המפרק ואת כתובתו. נמצא שבטופס המידע על צו פירוק לא הוקצה מקום לציון שם המפרק (אם כבר מונה), ולא היה הסדר לקבלת מידע - ממזכירות בית המשפט או מהכנ"ר או מרשם החברות - על מפרק שמונה בשלב מאוחר ממתן הצו.

בנובמבר 1992 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי העובדים יידרשו לציין את שם המפרק בטופס המידע בדבר פירוק על פי צו, ובטפסים שיודפסו בעתיד - יוקצה לכך מקום מיוחד. כמו כן הודיעה, כי הגיעה עם הכנ"ר להסדר, לפיו תקבל מידע גם על המפרק.

3. הביקורת העלתה, כי בשונה מתפוצת המידע שנקבעה בהוראת הנוהל, אין מחלקת המודיעין מזרימה מידע על צווי פירוק במישורין לגובה הראשי, כי אם עותק אחד למשרד השומה, המופנה

למדורי השומה, ואלה מעבירים העתק ממנו למדור הגבייה, כדי שיגישו הוכחות חוב. משרד מבקר המדינה המליץ בפני הנציבות, כי תנהיג הזרמה ישירה של המידע ממחלקת המודיעין למדור הגבייה, כדי לזרז את התהליך ולהבטיח את שלמות המידע.

בנובמבר 1992 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי הנהיגה הזרמה ישירה של המידע גם למדור הגבייה.

4. במידע המופץ למשרדי השומה על מחיקת חברות מפנקס החברות אין הבחנה בין מחיקת חברה בסיום הליכי הפירוק של חברה, לבין מחיקה מסיבות אחרות. להבחנה זו משמעות, מאחר שכאשר הסתיים הליך הפירוק של חברה, יש מקום לדרוש מהמפרק את דוח הפירוק הסופי לבדיקה, ואילו כאשר המחיקה נעשתה מסיבות אחרות, שלא בסיום הליכי פירוק, יתכן גם המשך פעילות וחבות מס, הגם שהגוף המשפטי חדל להתקיים.

הנציבות הודיעה, בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי תפעל שהמידע יופץ תוך הבחנה ברורה בין שני סוגי המחיקה.

5. בהוראת הנוהל נקבע, שכדי להעמיד את פקיד השומה על תמונת המצב בכל שלב משלבי הפירוק, יש לדרוש מהמפרק - מייד בהגיע הידיעה על תחילת הפירוק - מסמכים וידיעות הנוגעים לשנים שעד הפירוק, שטרם נשמו, לרבות הדוח על מצבה העסקי של החברה ליום תחילת הפירוק, הדוחות התקופתיים שהמפרק חייב בהם על פי פקודת החברות והדוח הסופי על מהלך הפירוק. הנציבות קבעה טופס להודעה, שיש לשלוח לכל מפרק שמונה, המפנה אותו להוראות הסעיפים 106 ו-116 לפקודה ומפרט את חובתו לעניין תשלום המס, לעניין הדיווח על ניכוי מס במקור, כאשר הוא ממשיך להפעיל את העסק, ולעניין רווחי הון במהלך מימוש נכסים; בטופס כלולה דרישה להגיש דוחות על פעולות מימוש הנכסים, וכל דוח שיגיש לכנ"ר או לרשם החברות, ולהודיע על סיום הליכי הפירוק, בצירוף העתק מהדוח הסופי. בהוראה צוין, שבמקרה של אי היענות לדרישת הדיווח - ניתן להפעיל נגד המפרק את סעיפי העונשין שנקבעו לעניין זה בפקודה. טופס נוסף לדרישת פרטים נועד להישלח למנהל חברה שהפסיקה את פעילותה, ובו דרישה להצהיר על המנהלים ובעלי השליטה בחברה, על דיבידנד פירוק שחולק להם וכן על מכירת נכסי החברה והמלאי העסקי שלה.

נמצא, כי משרד השומה לא הקפיד לשלוח את הטפסים ולקבל את הפרטים. רק בתיקים בודדים מבין אלה שנבדקו נמצאו דוחות בנייים של המפרק, ולא נמצא בין אלה דוח פירוק סופי באף אחד מהתיקים של החברות שפירווקן הסתיים.

6. בהוראת הנוהל צוין, שפקיד השומה רשאי לקבל מהכנ"ר העתקי דוחות ומידע על מצב החברה ועל התקדמות הליך הפירוק. מידע כזה, במיוחד במקרים שהמפרק לא המציאו, יש בו כדי לסייע בביסוס שומות לחברה ובבירור רווחי ההון של בעלי המניות. נמצא שאין מנצלים מקור מידע זה אלא במקרים נדירים.

בתשובתה לממצאי הביקורת הודיעה הנציבות, בנובמבר 1992, כי מחלקת המודיעין החלה לפעול לקבלת מידע מן הכנ"ר בסדירות.

שומות לתקופה שעד הפירוק

1. הנציבות הורתה, בהוראות הנוהל, כי בעקבות מידע על התחלת הליך פירוק או מחיקה של חברה, תיערך, בתיק, ביקורת במתכונת מקוצרת, ולפי הצורך גם מעמיקה: יוצאו שומות סופיות לכל שנות המס, עד לתחילת הפירוק - כולל גמר בירור חיסול השגות וקביעת שומות לפי מיטב השפיטה בהעדר דוחות. הודגש הצורך לערוך שומות במהירות, כי במקרים של צו פירוק יש להגיש הוכחות חוב לא יאחר משישה חודשים ממועד מתן הצו, וגם במקרים של פירוק מרצון - בניגוד למצב רגיל בו ניתן להמתין ולערוך שומה תוך 4 שנים לאחר הגשת הדוח - יש להזדרז, שאם לא כן עלולים למצוא חברה שחוסלה.

רבות מן החברות שבפירוק הפסיקו להגיש דוחות למס הכנסה עוד לפני התחלת הליכי הפירוק, ולא בהכרח בהעדר פעילות. על כן חשוב לעמוד על קבלת הדוחות, ומשלא הוגשו - להוציא שומות בהעדר דוח. מהדוחות לתקופה שלפני הפירוק ניתן גם לעמוד על מצב של התרוקנות החברה, לקראת החלטה על פירוק מרצון, תוך העברת נכסים לבעלי המניות. יש לזכור, כי במקרים רבים מתמשכים הליכי הפירוק על פני שנים, ואם יידחה הטיפול עד לסיומם, עלולות השומות העצמיות וההשגות ליהפך לסופיות, ללא בדיקה. גם במקרים שייערכו שומות באיחור, אין ודאות שמפרק של חברה על פי צו יאשר את תביעת החוב (כמתואר להלן). הסיכוי לגביית חובות מס של חברות שבפירוק מרצון ושל חברות שנמחקו, הולך וקטן ככל שחולף הזמן.

יתכנו אמנם מקרים שאין סיכוי סביר ליצירת חיובי מס בשומות או לגביית המס בעקבות שומות, ולא כדאי להשקיע משאבים של כוח אדם מקצועי בבדיקת הדוחות של חברות בפירוק. משרד מבקר המדינה הצביע על הצורך בעיון בכל תיק של חברה בסמוך להתחלת הליכי הפירוק, כדי להחליט אם חשוב ואם כדאי לטפל בתיק, ובאזיה היקף, או לוותר על הטיפול, כאשר לכאורה אין השקעת המשאבים כדאית; ועם סיום הליכי הפירוק או לקראת מחיקתה של החברה - לחזור ולעיין, כדי להחליט בדבר הטיפול עד לסגירת התיק.

ברוב התיקים שנבדקו במשרד השומה תל אביב 4 לא היה טיפול בעקבות המידע על התחלת הליכי פירוק, מהם שהתמשכו שנים; גם לא נמצאה תרשומת, או כל סימן אחר לכך, כי היה עיון והחלטה בדבר אי כדאיות הטיפול.

לקראת סיום הביקורת, במאי 1992 קבעה הנציבות, כי תיקים של חברות בפירוק ייבחרו לטיפול באופן סלקטיבי - אם יש לכך הצדקה עניינית בתחום הכנסת הפירות או רווחי הון או השלכות לתיקי בעלי המניות.

2. הביקורת במשרד השומה תל אביב 4 העלתה מקרים של חברות שבפירוק שלא הוצאו להן שומות, מהם אף בהעדר דוחות, ולא נדונו השגות לשנות המס שעד הפירוק, בעוד שלפי נתוני מע"מ וניכויים במקור - שאותם יכלו עובדי השומה לקבל מהמחשב באמצעות מסוף - היו החברות פעילות. להלן דוגמאות:

(א) לאחר קבלת מידע על צו לפירוק חברה, במאוס 1990, לא נבדקו הדוחות לשנות המס 1986 - 1988. הביקורת העלתה, כי החברה דיווחה למע"מ על מחזור שלמעלה מארבעה מיליון ש"ח בכל אחת מהשנים 1987 ו-1988. יתר על כן, החברה שילמה בשנת המס 1989 מקדמה, ובאין שומה נוצרה בחשבונה לאותה שנה יתרת זכות לכאורה, ועקב כך לא הוגשה תביעה על יתרת חוב שהיתה לה על פי השומה העצמית לשנת המס 1988.

(ב) לאחר קבלת מידע על צו פירוק של חברה אחרת, ביולי 1988, לא נערכו לה שומות בהעדר דוח לשנות המס 1985 ואילך. הביקורת העלתה, כי החברה דיווחה למע"מ על מחזור של מעל מיליון ש"ח ב-1987 ושל יותר ממיליון וחצי ש"ח בשנת 1988, וכי בביקורת ניכויים שנערכה ב-1988 נמצא, שהחברה שילמה משכורות.

3. עיון בתיק ובדוחות, בעקבות מידע על התחלת פירוק, היה מאפשר גם לאתר ליקויים בולטים בשומות העצמיות.

לדוגמה, לו נבדקו הדוחות לשנות המס 1986 - 1989 של חברה שהוחל בפירוקה, היה מתברר - כפי שהעלתה הביקורת מן הדוחות - שהיא קיזזה הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסה מריבית, קיזוז שאין הפקודה מתירה.

4. במקרים המעטים, שבמשרד השומה תל אביב 4 היה טיפול בתיקים בעקבות המידע, הוא היה חלקי ביותר. כך, לדוגמה, באפריל 1990, לאחר שניתן צו לפירוקה של חברה, הוצאה לה שומה (ידינית) בהעדר דוח לשנת המס 1988, אך לא נבדק הדוח שהגישה לשנת 1987. הביקורת העלתה, שבאותו דוח דיווחה החברה על הכנסה ממחזור, שהיה רק שליש מן המחזור שעליו הצהירה למע"מ.

מיסוי פעילות במהלך הפירוק

פעילות עסקית של חברה, לאחר תחילת הפירוק, חייבת במס, על פי פקודת מס הכנסה, ככל פעילות עסקית. מפרק שנתמנה על ידי בית משפט או לפי כל דין יהיה אחראי לכל דבר שעשייתו נדרשת על פי הפקודה בשביל שומת הכנסתה של החברה שלמענה הוא פועל. בהוראות הנוהל נדרש הרכז לפנות למפרק לעניין חובת הדיווח ותשלומי המס. בהוראה הודגש, שנוכח האפשרות, שחברה הנמצאת בהליכי פירוק תימחק לפני תום התקופה שבה רשאי פקיד השומה לערוך שומות, יש להקפיד במיוחד להוציא שומות עדכניות, גם בהעדר דוח, בלא להמתין למהלך הממוחשב, וכן לחייב במקדמות, כל עוד יש ממי לגבות את המס.

בהוראת הנוהל נדרשה תשומת לב מיוחדת לכך, שניתן לגבות את המס החל על התקופה שאחרי תחילת הפירוק בסמוך להיווצרות החבות.

1. כאמור, רכזי החוליות במשרד השומה תל אביב 4 לא הקפידו לקבל פרטים ממפרקי החברות, ובין היתר - אם הפעילות נמשכת, וגם לא נהגו להוציא מהמסוף מידע על ניכויים במקור ועל מחזור במע"מ. עקב כך, הפעילות השוטפת חויבה במס רק על פי דוחות, במקרים שהוגשו. נמצא, כי שתיים מתוך 41 חברות, שאת תיקיהן בדק משרד מבקר המדינה, המשיכו לדווח למע"מ על פעילות גם לאחר שניתנו צווים לפירוקן, בלא שפקיד השומה עמד על כך, שהן לא הגישו דוחות ולא שילמו מקדמות למס הכנסה.

2. הנוהל, שלפיו משנים את סיווגו של תיק חברה לבלתי פעיל, בעקבות מידע על התחלת הליכי פירוק, לא הביא בחשבון את האפשרות של המשך פעילות שוטפת, המחייבת טיפול בנפרד מהטיפול בתקופה שעד הליכי הפירוק. עקב כך לא נכללו תיקי חברות, המסווגות כחברות בפירוק, בתכנית עבודת השומה, לא הוטלו עליהן קנסות בגין אי הגשת דוח, ולא הופעלו המעקב הממוחשב אחר התשלומים ואכיפת הגבייה, ואף לא הופעל מעקב גבייה ידני.

רווחי הון של בעלי המניות

לפי סעיף 93(א) לפקודה, יראו מניות או זכויות אחרות של בעל מניות בחברה שהוחל בפירוקה כאילו נמכרו והנכסים שקיבל בעל המניות מהמפרק ייחשבו כתמורה בעדן. חישוב רווח ההון לגבי בעל המניות ייעשה לאחר חלוקת כל הנכסים, אולם, אם החלוקה לא הושלמה תוך שנתיים מיום תחילת הפירוק, יראו את הנכסים כאילו חולקו בתום אותה תקופה, ובלבד שהנציב רשאי להאריך את התקופה האמורה אם הוכח להנחת דעתו, שהחלוקה לא הושלמה כאמור מחמת סיבה סבירה. בחישוב המס, שבעל המניות חייב בו על רווח ההון, יינתן זיכוי, לפי חלקו היחסי במניות החברה בסכום המס ששילמה החברה בגין רווח הון או שבח שהיה במכירת נכסיה על ידי המפרק.

בהוראות הנוהל נקבע, שיש להקפיד על ביקורת בתיקים של בעלי המניות ובתיקי חברות שלובות, במקביל לתיק החברה שבפירוק ולצורך כך יש לרכז תיקים אלה אצל פקיד השומה המטפל בפירוק. אם תיק החברה יטופל בנפרד, חשוב שיסתיים כל הטיפול בנושא רווח ההון של בעלי המניות ושיועבר מידע, בהתאם, למשרד השומה בו מטופלים תיקי בעלי המניות.

בהוראת הנוהל הובהר, שגם לפני תום השנתיים האמורות ניתן לחייב במס בעלי מניות, שהם בעלי השליטה בחברה כהגדרתם בפקודה, במקרים - השכיחים בחברות המחליטות על פירוק מרצון - שהם מופיעים במאזן האחרון בין החייבים, בלא שחוייבו בריבית, כך שהם חייבים במס על ריבית רעיונית, בהתאם לסעיף 3(ט) לפקודה. ועוד הוסבר בהוראות, כי ניתן להפעיל את הסעיפים 119א (גביית מס ממקבלי נכסים בנסיבות מיוחדות) ו-3(ט) (חיוב במס בגין ריבית רעיונית) לפקודה, גם במקרה של מחיקת חברה.

באין בדיקה של תיקי החברות עם קבלת המידע על התחלת הפירוק, ובאין נוהל למעקב אחר חברות שהליך פירוקן נמשך שנתיים ויותר, אף לא נבדקה האפשרות לחייב במס את

בעלי המניות עוד לפני תום ההליך. יתר על כן, באין הקפדה על טיפול בתיקי החברות עם סיום הפירוק - יש חשש שבעלי המניות לא יחוייבו כלל במס על רווחי הון שהיו להם בפירוק. במקרים רבים רשומים הנכסים במאזן בסכום נומינלי מופחת, כך שדרוש דוח של המפרק כדי לקבוע אם היו נכסים לחלוקה, וכמתואר לעיל - דוחות אלה לא נדרשו.

במשרד השומה תל אביב 4 נמצאו תיקים, שמן התייעוד המצוי בהם ניתן לראות, שלחברה היו נכסים ויתרות רווח וכי בעלי המניות משכו כספים מהחברה עוד לפני תחילת הפירוק, כך שככל הנראה היה מקום לחייבם במס. להלן דוגמאות בולטות:

(א) מן הדוח לשנת המס 1987 - האחרון שהגישה חברה, שהחליטה על פירוק ב-1989 - עולה, כי היא מכרה נכסים, והעבירה 101,000 ש"ח לבעלי המניות, שהופיעו במאזן כחייבים. ניתן היה לחייב את בעלי המניות במס על הריבית הרעיונית עוד לפני תום שנתיים לפירוק, והחל באוגוסט 1991 - במס על רווח הון על פי סעיף 93. רק ביוני 1992, בעקבות הערת הביקורת, נערכה שומה, תוך פשרה, שלפיה חויבו בעלי המניות במס על הסכום שקיבלו מהחברה עוד ב-1987, וזאת - כאילו חולק דיבידנד רגיל רק ב-1989.

(ב) לפי המאזן ל-31.12.86 של חברה, שהחליטה באותה שנה על פירוק מרצון, היו בעלי המניות חייבים לה 200,000 ש"ח. התיק לא טופל, אף לא כאשר התקבל מידע על הליכי מחיקה של החברה מפנקס החברות. רק באוגוסט 1991 נערכו שומות לחברה עצמה ולחברה שנייה שהיא בעלת 3/4 מן המניות, שגם תיקה מנוהל באותו משרד שומה. אולם, בעוד שאירוע המס - גם מההיבט של החברה שבפירוק וגם מההיבט של בעלי מניותיה - היה ב-1986, חויב רווח ההון בשנת המס 1987, דבר שהקטין את הפרשי ההצמדה והריבית על המס; לא חושבה ריבית רעיונית על התקופה שלפני כן. השומה נערכה לפי 3/4 מדיבידנד פירוק בסך 141,000 ש"ח בלבד (שהוא הסכום שחולק לפי דוח - לא סופי - של המפרק) ולא לפי סכום החוב שהופיע כאמור במאזן. השומות נערכו ללא עיון בתיקה של חברה שלישית, שהיא בעלת 1/4 מהמניות בחברה הנדונה, תיק המנוהל במשרד פקיד השומה למפעלים גדולים; חברה זו אמנם דיווחה ונישומה על רווח ההון בשנת 1986 בסך 50,000 ש"ח.

משרד מבקר המדינה הציע לנציבות, כי תנהיג מעקב אחר חברות שהליכי הפירוק בהן מתמשכים מעבר לשנתיים, לעניין החבות של בעלי המניות, וכי תשקול נוהל של העברת מידע על התחלת פירוק גם לתיקים האישיים של בעלי המניות, כדי שבמקרים שנושא רווחי ההון לא בורר בתיק החברה, ייעשה בירור כזה במסגרת הטיפול בשומות שלהם (אם וכאשר יטופלו).

סגירת תיקים

1. מחלקת המודיעין מקבלת מרשם החברות, אחת לחודש, מידע על התחלת תהליך מחיקה ועל מחיקה של חברות מפנקס החברות ומפיצה אותו למשרדי השומה. על פי הוראות הנוהל, בעקבות מידע על התחלת התהליך, על רכז החוליה ועל הגובה הראשי לבחון, אם יש מקום לבקש דחייה של המחיקה כדי לטפל בתיק, בשומה ובגבייה; ובעקבות מידע על מחיקה - לבחון, אם הדבר מצריך ביטול של המחיקה או - בנסיבות המתאימות - לגבות את החוב ממי שהחברה העבירה לו את נכסיה ללא תמורה או בתמורה חלקית, וכן לברר את חבות המס של בעלי המניות, בגין רווח הון.

בדומה למצב באשר למידע על התחלת הליכי פירוק, לא טופלו תיקים במשרד השומה תל אביב 4 גם בעקבות מידע על כוונת מחיקה ועל מחיקה של חברות, ותיקים רבים של חברות שחוסלו ונמחקו נשארו במערך התיקים, מהם זמן רב, ללא טיפול. תיקים כאלה רק מסרבלים את התיקונים ומירשמי המחשב, והסיכוי לעשות בהם שימוש לגביית מס הולך וקטן.

ב-1989 ערכה מחלקת המודיעין הקבלה בין המירשם של רשם החברות לבין קובץ תיקי החברות המנוהלים במשרדי השומה ומצאה, כי לא נסגרו תיקי מס הכנסה של 10,852 מתוך 56,290 חברות שכבר נמחקו מפנקסי הרשם. הנציבות הורתה לטפל בתיקים במידת הצורך - עד לסגירתם, תוך

שקילת האפשרות להגיש בקשה לביטול המחיקה של חלק מהחברות ושל האפשרות להוציא שומות לבעלי המניות בגין רווחי הון. לא נמצא תיעוד בדבר ביצוע ההוראה.

במאי 1992 בירר משרד מבקר המדינה את הרישומים בפנקס החברות לגבי 19 חברות שהחליטו על פירוק מרצון ומצא, כי שש מהחברות כבר חוסלו, אך במשרד השומה תל אביב 4 לא פעלו לקבלת הדוחות הסופיים של מפרקי החברות, כדי לברר אם יש חבות במס. ארבע חברות נוספות כבר נמחקו על ידי רשם החברות, בלא שמדורי השומה טיפלו בתיקים, לשם סגירתם, בעקבות המידע על התחלת הליך המחיקה ועל המחיקה.

2. לעומת זאת, נמצא, כי תיקים של שתי חברות שבפירוק מרצון - מתוך 19 שנבדקו - סווגו כסגורים, וארבעה נוספים סווגו כמיועדים לסגירה, בלא שהתקבלו דוחות על סיום הפירוק ובלא שפקיד השומה בירר, אם היו להן נכסים, שבעקבותיהם תיווצר חבות במס של החברות, ואולי גם של בעלי המניות. בעקבות הערת משרד מבקר המדינה, חויבו בעלי המניות של אחת מן החברות במס רווח הון.

מן הראוי, שהנציבות תורה למפקחים, כי לפני סגירת תיק יוציאו - בעזרת המסוף - ממירשם מס רכוש מידע בדבר בעלות על נדל"ן, כדי לוודא שהחברה אמנם התרוקנה מנכסיה.

3. תיק של חברה אחרת יועד לסגירה עוד בשלב בקשת הפירוק, וזאת לאחר שהוצאו שומות על העדר הכנסות לחברה, בלא שהגישה דוחות על הכנסותיה. לא נבדק מידע, שממנו ניתן היה לעמוד על פעילות של החברה - מחזור במע"מ וניכויים במקור ממשכורת ומתשלומים אחרים - בתקופה שבה, לפי הצהרת המנהל, היא לא היתה פעילה, ואף לא נבדק אם בעלי המניות משכו ממנה כספים. על השומות ועל סגירת התיק החליט היועץ המשפטי של הנציבות דאז, שאליו פנה בעל השליטה בחברה.

הגשת תביעת חוב

סעיף 353 לפקודת החברות קובע, כי בחברה חדלת פירעון ינהגו על פי דיני פשיטת רגל החלים על נכסיו של מי שהוכרז פושט רגל, בכל הנוגע לזכויותיהם של נושים, לחובות הניתנים לגבייה ועוד. לפי פקודת החברות, משניתן צו פירוק או משנתמנה מפרק זמני אין להמשיך או לפתוח בשום הליך נגד החברה אלא ברשות בית המשפט ובכפוף לתנאים שיקבע. על פקיד השומה - ככל נושה - להגיש תביעת חוב לכונס הנכסים (או למפרק, אם כבר התמנה). תביעת חוב לא תקובל אחר שישה חודשים ממועד מתן צו הפירוק, אלא אם הראה הנושה טעם מיוחד לאיחור. על המפרק לבדוק כל תביעת חוב ולהחליט, אם לאשרה, לדחותה או לבררה; המפרק חייב להמציא לנושה את החלטתו תוך 90 ימים מיום שהתביעה הגיעה לידי. על החלטת המפרק בעניין תביעת החוב שהגיש רשאי הנושה לערער לבית המשפט.

בהוראת הנוהל הוסבר, שיש להגיש את תביעת החוב לא יאחר משישה חודשים ממועד מתן צו הפירוק; והדבר מחייב, כאמור, לערוך במהירות שומות לכל שנות המס עד לפירוק, וכן, במידת הצורך, לחייב במקדמות. בחלוף 90 יום ממועד הגשת תביעת החוב, על הגובה הראשי לפנות למי שמייצג את הגוף המתפרק בדרישה לקבל את אישורו לסכום החוב שנתבע ולסכומים שאושרו כזכויות קדימה לסוגיהן.

1. הטיפול בגביית חובות ניכויים של חברות שבפירוק נעשה בנפרד מחובות מס של החברות, בהיות תיקי הניכויים של הנישומים, שתיקיהם מנוהלים במשרדי השומה שבתל אביב, מרוכזים במשרד השומה תל אביב 5. כאמור, מחלוקת המודיעין ממציאה מידע על צו פירוק לשני המשרדים במקביל. מדור הגבייה במשרד השומה תל אביב 5 מכין תביעת חוב, ומעביר אותה למחלקה המשפטית, להגשה לכנ"ר.

2. הנציבות, בהוראת הנוהל, הדגישה, כי המעקב המיוחד מצריך שיתוף פעולה ועבודת צוות בין רכז החוליה לבין הגובה הראשי. הביקורת העלתה, שלא היה שיתוף פעולה כנדרש:

(א) כמתואר לעיל, במדורי השומה במשרד השומה תל אביב 4 לא נהגו - עם קבלת המידע על צו פירוק - לבדוק את הדוחות, לברר השגות ולערוך שומות בהעדר דוח לשנות המס שעד הפירוק, כנדרש בהוראות הנוהל. עקב כך נכללו בתביעות החוב רק החובות לפי חיובים שהיו קיימים באותו מועד.

(ב) מדור הגבייה במשרד השומה תל אביב 5, גם הוא עורך תביעת החוב לפי מצב חשבון הניכויים, בלא לברר במדור הניכויים, שמא הוצאה שומה נרשמה בחשבון החברה.

נמצא מקרה, בו לא הוגשה הוכחת חוב בעקבות שומה שהוצאה עוד ביוני 1989, לפני מתן צו הפירוק, על הפרשי ניכויים משנות המס 1983 - 1986; זאת מאחר שהשומה נרשמה בחשבון רק במאוס 1991, כאשר החברה כבר היתה בהליכי פירוק. רק בעקבות הערה של משרד מבקר המדינה, בנובמבר 1991, הוגשה למפרק הוכחת חוב מתוקנת בסך כ-13,735,000 ש"ח (כולל ריבית והפרשי הצמדה).

(ג) על פי הנוהל שפורט בהוראות, יש להגיש תביעות חוב מתוקנות בהתאם להתפתחויות בתיק; אך לא צוין שם, שעל מדורי השומה להפנות את תשומת לבו של מדור הגבייה לשומות שערכו לחברות שבפירוק לתקופה שקדמה לצו, כדי שיוציא תביעות חוב מתוקנות על פיהן. באין תביעת חוב, לא היתה תועלת בהשקעת העבודה בעריכת שומות, ואין סיכוי לגבות את חובות המס על פיהן, אפילו כאשר המפרק יחלק דיבידנד פירוק.

במשרד השומה תל אביב 4 נמצא מקרה שבו הוסבה תשומת לבו של מדור הגבייה לשומות שהוצאו בהסכמה, בנובמבר 1989, לתקופה שלפני התחלת הפירוק של חברה ולא הוגשה תביעת חוב (גם לפני כן - עקב טעות, לא הוגשה תביעת חוב לגבי חובות של החברה על פי שומות עצמיות). לאחר הערת משרד מבקר המדינה נגבו כ-125,000 ש"ח.

(ד) במסגרת המעקב הכללי אחר חברות שלא הגישו דוח נכללות גם חברות שבפירוק ובמקרים כאלה מונפקות להן שומות בהיעדר דוח. אולם, אין נוהל להגיש תביעת חוב על פי שומות אלה, ובהעדרה - אין לשומות משמעות מעשית.

(ה) גם במשרד השומה תל אביב 5 אין נוהל של הודעה למדור הגבייה על שומה שהוצאה במהלך הפירוק, כדי שיוציא הוכחת חוב.

נמצא, כי באוקטובר 1988, לאחר מתן צו לפירוק חברה, נערכה לה שומה על הפרשי ניכויים משנות המס 1983 - 1988, בסך כ-176,000 ש"ח. רק באוקטובר 1991, בעקבות הערה של משרד מבקר המדינה, הוגשה תביעת חוב שכללה, נוסף לשומה הנדונה, חוב קודם (הוכחת חוב קודמת בגינו הוחזרה על ידי המפרק הזמני, היות והוגשה עוד לפני מתן הצו) ובסך הכל כ-1,051,000 ש"ח.

3. משרד השומה תל אביב 4 מגיש את תביעות החוב לכנ"ר, שבמשרד האפוסטרופוס הכללי. ברוב המקרים נמצאה על העתק הטופס חותמת של משרד האפוסטרופוס הכללי בדבר קבלתו; חותמת זו אינה מהווה אישור שהכירו בחוב; עם מינוי מפרק לחברה, מעביר הכנ"ר אליו את כל התביעות. כאמור, על המפרק להודיע לנושים את החלטתו המנומקת לגבי תביעות החוב שהגישו.

מדור הגבייה במשרד השומה תל אביב 4 וגם המחלקה המשפטית אינם דורשים מהמפרק הודעה בדבר החלטתו לגבי תביעת החוב שהגישו, כדי לוודא שהוא אישר אותה. הם לא וידאו זאת אפילו לגבי תביעות חוב שהגישו לאחר תום שישה חודשים ממועד מתן הצו, בלא שציינו את הטעמים המיוחדים לאיחור. בחלק מהמקרים, כאמור לעיל, לא היה למשרדי השומה מידע מי מונה כמפרק.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי הגובים הראשיים יונחו לפנות למפרק כדי להשיג את אישורו, ולקבל לשם כך מהכנ"ר את שמו וכתובתו של המפרק.

4. מידע על הגשת בקשה לבית המשפט למתן צו פירוק נועד להפעלת פעולות גבייה, כל עוד לא ניתן הצו (שאחריו ניתן לגבות חובות רק בדרך של הגשת הוכחת חוב). נמצא, כי בעקבות מידע כזה

הוגשו ארבע תביעות חוב; שתיים מהן הוחזרו. משרד השומה לא הנפיק תביעות חוב חדשות לאחר שהוצאו הצווים, אלא רק בעקבות הערה של משרד מבקר המדינה.

5. משרד מבקר המדינה הציע לנציבות לשקול הפרדה בין רישומי החיובים שנוצרו אחרי התחלת הפירוק של חברות שבפירוק על פי צו - שאותם יש לגבות מהמפרק באופן שוטף, ללא קשר לחלוקת דיבידנד הפירוק - לבין רישומי החובות בגין התקופה שלפני התחלת הפירוק, שגבייתם היא על דרך תביעות חוב.

גבייה מחברות בפירוק מרצון

בהתאם לפקודת החברות נקבע בהוראת הנוהל, כי בפירוק מרצון, שלא כבפירוק על פי צו, ניתן להמשיך בפעולות גבייה. הפירוק מרצון נערך במקרים רבים תוך מתן הצהרה של מנהלי החברות בדבר יכולתן לפרוע את כל חובותיהן במלואם, ועל כן לא תישמע מפיהם הטענה שאין בידי החברות לשלם חובות מס. על פי הנוהל, משהתקבל מידע על החלטה לפרק חברה, על הגובה הראשי לבדוק את חובות המס שלה ולנקוט הליכי גבייה נמרצים.

תיקים של חברות בפירוק אינם כלולים, כמתואר לעיל, במהלכים הממוחשבים הרגילים של מעקב ואכיפת גבייה - אין מחייבים בקנס פיגור בתשלום, אין שולחים התראות ואין מנפיקים הרשאות לגבייה. אי הפעלת מהלכים אלה מוצדקת רק במקרה של פירוק על פי צו. באופן כזה, לא רק שאין טיפול נמרץ בחובות של חברות שנכנסו להליך של פירוק מרצון - כמתבקש נוכח מצבן זה וכנדרש בהוראת הנוהל - אלא שגם נפסקים הליכי הגבייה והאכיפה הנהוגים לגבי חברות פעילות.

עד יוני 1991 לא עשה מדור הגבייה במשרד השומה תל אביב 4 שימוש במידע על פירוק מרצון. ביוני 1991 הונהג במדור הגבייה רישום של מידע על פירוק מרצון במסוף המחשב, כבסיס למעקב אחר החובות של חברות שבפירוק מרצון. בהעדר הנחיות של הנציבות לא הופעל מעקב.

נמצא, כי בהעדר מעקב לא פעלו לגביית חובות מס, שנבעו משומות עצמיות של ארבע חברות שהיו בפירוק מרצון.

קיצוז הפסדים מוטעה

במסגרת הביקורת הועלה, שבחישוב השבח שהיה לחברה (שהיתה בפירוק על פי צו) ממכירת מקרקעין ב-1988 קוזזו הפסדים שעליהם היא הצהירה בשנות המס 1980 - 1984, וזאת על פי אישור של חוליית שומה במשרד השומה תל אביב 4. לא היה מקום לכך, מאחר שקיזוז בשנת המס 1988 צריך להיות מבוסס על הפסד מצטבר לסוף שנת המס 1987; מאחר שהחברה לא הגישה דוחות לשנות המס 1985 ואילך, הוצאו לה שומות, בהן לא הותר קיזוז ההפסדים. כעבור שנתיים התברר לרכז החוליה שלא היה מקום להנפקת האישור והוא הודיע למפרק החברה, שהאישור אינו בר-תוקף, אבל הוא לא הודיע זאת למס שבח, שעוד קודם לכן התיר לקזז את ההפסד בסך של 601,845 ש"ח, על פי האישור. יתר על כן, סכום ההפסד המצטבר לסוף שנת 1984 היה 462,462 ש"ח ובאישור הוספו עליו - בטעות - ההפסדים לשנות המס הקודמות (גם הם בסכומים מצטברים).

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מנובמבר 1992 הודיעה הנציבות, כי המשך הטיפול במקרה זה הועבר למשרדים הנוגעים בדבר, ובכלל זה - למשרד מס רכוש ומס שבח.



טיפולם של משרדי השומה בתיקי חברות בפירוק מחייב בקיאות לא רק בדיני המסים, כי אם גם בדיני חברות ופשיטות רגל; לטיפול בתיקים אלה נדרש גם ידע חשבונאי רב יותר מאשר לטיפול

במרבית התיקים האחרים. אמנם, חברות רבות מתפרקות, לאחר שלא היו

להן הכנסות, ואין סבירות רבה לחיובן במס או לגבייתו, כך שבחלק מהמקרים אין תשואת מס המצדיקה השקעת משאבים בטיפול בתיקה. כנגד זה, במקרים אחרים אי טיפול בתיק עלול לגרום הפסד מס ניכר. מן הראוי היה להיערך לבדיקה מוקדמת של התיקים ומיונם, כדי לקבוע באלו מהם יש הצדקה להשקיע משאבים בבדיקה ובהוצאת שומות.

מממצאי הביקורת עולה, שעובדי השומה כלל לא נהגו לעיין בתיקים - בתחילת הליכי הפירוק ובסיומם - כדי לקבוע אם יש מקום לערוך שומות לחברה או לחברה, בגין רווחי הון. נמצאו ליקויים גם בהעברת המידע, שעשוי היה לסייע למפקחים בעריכת השומות.

הביקורת העלתה מקרים של חברות, שבהעדר טיפול בתיקה לא חויבו במס המגיע. בין אלה היו חברות, שלא הגישו דוחות על הכנסה לשנות המס שלפני התחלת הפירוק ובמהלכן, בעוד שבאותן שנים דיווחו למס הכנסה על העסקת עובדים ולמע"מ - על מחזור עסקאות בהיקף ניכר. נמצאו מקרים, שתיקי מס הכנסה של חברות נסגרו, בלא שבוררה חבות המס של החברה ושל בעלי מניותיה; בעקבות הערת משרד מבקר המדינה, חויבו בעלי המניות של חברה שתיקה נסגרה במס על רווחי הון שנבעו מהפירוק.

גם בתחום הגבייה לא טופלו חברות שבפירוק כנדרש. לעתים תביעות החוב מחברה שבפירוק על פי צו לא מיצו את חוב המס במלואו, ורק בעקבות הערת משרד מבקר המדינה הוגשו תביעות חוב מתוקנות, אחת מהן בסכום שלמעלה מ-13 מיליון ש"ח ואחרת - למעלה ממיליון ש"ח. לא נוהל מעקב אחר פירעון חובות מס של חברות שבפירוק מרצון ושל תשלומי המס בגין הכנסות שוטפות במהלך הפירוק של חברות משני הסוגים.

במצב זה של הזנחת הטיפול כמשתקף בדוח, אף עולה חשש, שחלק מהחברות יזמו פירוק כדרך נוחה להתחמק ממס, ואם המצב לא ישתנה - עלולות חברות לעשות כן גם בעתיד.

בסוף נובמבר 1992 הודיעה נציבות מס הכנסה למשרד מבקר המדינה, שלא נעלם מעיניה הצורך לקבוע הליכי טיפול נאותים בתיקי חברות בפירוק. במהלך הביקורת בדצמבר 1991 מינה הנציב ועדה פנימית, בראשות פקיד השומה למפעלים גדולים, והטיל עליה להמליץ על הליכים לעריכת שומות ולגביית המס מגופים שמצבם מחייב כינוס, פירוק או פשיטת רגל, או שכבר החלו בהליכים כאלה, וכן להמליץ על המסגרת הארגונית לטיפול כזה. בדוח שהגישה לנציב באוקטובר 1992, ציינה הוועדה, כי ממצאיה לגבי כל משרדי השומה תואמים ברובם את הממצאים והמסקנות של משרד מבקר המדינה. אחת ההמלצות העיקריות של הוועדה היא, כי בכל משרד שומה ימונה עובד בכיר, שיהיה אחראי לטיפול בתיקים מהסוגים הנדונים: הוא יעיין בכל תיק של חברה המגיעה למצב של פירוק, כינוס נכסים או מחיקה, יחליט על דרך הטיפול בו, ויוודא שבוצעו כל הפעולות הנדרשות בתחום השומה והגבייה.

הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה, כי בבדיקתה ובהמלצותיה התייחסה הוועדה לממצאים של משרד מבקר המדינה, וכי היא תרענן את הנחיותיה ותדאג ליישם, ככל הניתן, את הערות מבקר המדינה. עוד הודיעה הנציבות, כי העבירה לטיפולם של משרדי השומה את הליקויים הנוגעים למקרים פרטניים, והם כבר טיפלו בחלקם.

לדעת מבקר המדינה, לאחר עשרות שנים של חוסר התייחסות מספקת לנושא, על הנציבות לנקוט צעדים מעשיים ברמה העקרונית, לקבוע נהלים ולהקפיד על ביצועם.

יועצי מס

ריכוז ממצאים

בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] נקבע מי רשאים לייצג נישומים בפני שלטונות המס, ובהם יועצי מס הרשומים בפנקס יועצי מס, שעל ניהולו הופקד נציב מס הכנסה.

נציבות מס הכנסה אישרה את תכניות הלימודים והמורים במוסדות שהוכרו לעניין לימודים לבחינות לרישוי יועצי מס; אך היא לא פיקחה על כך שהתכניות אכן בוצעו כפי שאושרו ושאלו לימדו אותם מורים שאושרו על ידה.

רוב המורים במוסדות הלימוד לבחינות לרישוי יועצי מס הועסקו כעיסוק נוסף לעבודתם במשרדי השומה; למחציתם לא היה היתר לעבודה פרטית.

הנציבות לא נתנה דעתה לאפשרות של ניגוד עניינים: חלק מעובדי מוסדות הלימוד דלעיל - האחראים להעסקת מורים במוסדות - היו גם מייצגי נישומים; לעתים הם פעלו כמייצגים גם במשרדי השומה בהם עובדים המורים שעל העסקתם הם היו אחראים.

על פי תקנות מס הכנסה (יועצי מס), התשכ"ט-1968, מי שעבר קורס מפקחים באגף מס הכנסה ועבד כמפקח-מבקר באגף במשך 10 שנים לפחות וביקש להירשם כיועץ מס לא יאוחר משנה מיום פרישתו מהאגף, פטור ממרבית הבחינות ליועצי מס, בתנאי שהוכיח להנחת דעתו של הנציב שהוא בעל רמת ידיעות מספקת בנושאים המפורטים שם. מפקחים-מבקרים, המעוניינים להירשם כיועצי מס, בטרם מלאו 10 שנים לעבודתם, צריכים לעמוד בכל הבחינות. מפקחים רבים שניגשו לבחינות ליועצי מס נכשלו פעם אחר פעם. חלקם נרשמו כיועצי מס לאחר שהשלימו 10 שנות עבודה באגף כמתואר, ולכן פטרו אותם ממרבית הבחינות. אולם, בניגוד לתקנות האמורות, הם לא נדרשו להוכיח רמת ידיעות המספקת לייצוג ראוי של נישומים.

הנציבות רשמה כיועצי מס גם מספר עובדים שלא עמדו בתנאים למתן פטור מבחינות ותקופת הכשרה בהתאם לתקנות. פרישתם של עובדים מהאגף שימשה לעיתים אחד השיקולים לרישומם בפנקס יועצי המס, ולפחות במקרה אחד בוצע הרישום במטרה להביא לפרישתו של העובד.

עד שנת 1988 אישר הנציב, בהתאם לסמכותו על פי פקודת מס הכנסה, לרשום בפנקס, לתקופה קצובה, יועצי מס שלא עמדו בכל הדרישות, בתנאי שבמהלך התקופה ישלימו את החסר. הנציבות לא בדקה, אם מולאו הדרישות, וממילא לא מחקה את יועצי המס האמורים מהפנקס.

במספר מקרים נמצא, כי יועצי מס, שעד לפרישתם היו רכזים ומפקחים במשרדי השומה, ייצגו נישומים, לכאורה בניגוד לחוק שירות הציבור (הגבלות לאחר פרישה), התשכ"ט-1968



1. חוקי המס - ובעיקר מס הכנסה - הם מורכבים, ונישומים עצמאים רבים נעזרים במייצג. התלות במייצגים גוררת עלויות נוספות. מצד אחד המייצגים הם יועציהם ובאי כוחם של הנישומים בפני שלטונות המס, אך מצד שני - הם צריכים להיות אמינים בעיני רשויות המס, מבחינת ידע מקצועי והקפדה על קיום חוקי המסים. נוכח מעמדם זה של המייצגים, הסדיר החוק את נושא הרישוי שלהם והפיקוח עליהם.

בסעיף 236 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן - הפקודה) נקבע מי ומי רשאים לייצג נישומים בפני שלטונות המס, בהם יועצי מס - הרשומים בפנקס יועצי מס, שעל ניהולו הופקד נציב מס הכנסה. על פי סעיף 143א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, וסעיף 27א לחוק מס קנייה (סחורות ושרותים), התשי"ב-1952, מי שרשאי לייצג נישומים, כאמור בסעיף 236 לפקודה, רשאי לייצג גם חייב מס על פי חוקים אלה. סעיף 236 לפקודה קובע, כי יחיד כשיר לרישום כיועץ מס בפנקס יועצי המס, אם נתקיימו בו כל אלה: הוא תושב ישראל; מלאו לו 23 שנים; הוא בעל השכלה תיכונית או השכלה אחרת מספקת, לדעת הנציב, לעניין זה; תוך 10 השנים שקדמו לבקשה לרישום הוא לא הורשע או נשא עונש מאסר על עבירה שיש עמה קלון; הוא עמד בבחינות ועבר תקופת הכשרה כפי שנקבע בתקנות.

בתקנות מס הכנסה (יועצי מס), התשכ"ט-1968 (להלן - תקנות יועצי מס), נקבעו, בין השאר, הוראות בדבר לימודים, בחינות ותקופת הכשרה בהן חייב לעמוד מי שמבקש להירשם בפנקס יועצי המס. בספטמבר 1992 היה מספר יועצי המס הרשומים בפנקס 2,236.

נציבות מס הכנסה (להלן - הנציבות) אחראית על הבחינות של מי שמבקשים לעבוד כיועצי מס. האחראי על רישום יועצי מס הוא סגן הנציב לשומה, והטיפול השוטף בנושא זה נמצא בענף יועצי מס שבנציבות, בו מועסקים שני עובדים ועוד עובד בחצי משרה.

2. בחודשים דצמבר 1991 - יוני 1992, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה את טיפולה של הנציבות בנושאים הקשורים ליועצי המס. הבדיקה נערכה בנציבות ובמשרדי השומה טבריה, נתניה, פתח תקוה וגוש דן. ממצאי ביקורת קודמת בנושא נכללו בדוח שנתי 39 של מבקר המדינה (עמ' 86).

מוסדות לימוד לבחינות לרישוי יועצי מס

1. על פי תקנות יועצי מס, מאז 1989, שומה על מי שמבקש לגשת לבחינות ליועצי מס ללמוד במוסד שהוכר מראש, ולפי תכנית שאושרה מראש, על ידי נציב מס הכנסה, לאחר התייעצות עם מנהל אגף המכס ומע"מ. בתקופת הביקורת פעלו תשעה מוסדות מוכרים ללימוד לבחינות לרישוי יועצי מס. ב-1991 ניגשו למבחנים כ-160 תלמידים.

בקובץ הפרשנות של הנציבות לפקודת מס הכנסה (החבק) נקבע, כי מורה במוסד מוכר לעניין לימודים לקראת בחינות יועצי מס הוא מי שבידו תעודת אישור מהנציבות. לקראת כל שנת לימודים ממציינים המוסדות לאישור הנציבות - במסגרת בקשתם להכרת הנציבות בהם - רשימה של הקורסים שהם מבקשים לקיים ורשימה של המורים.

הנציבות לא פיקחה בכל דרך שהיא, ואף לא באמצעות דיווח מהמוסדות, אם תכניות הלימודים שהגישו לה המוסדות עם הבקשות להכרה בהם, אכן בוצעו ואם אלה שלימדו היו המורים, ששמותיהם צוינו בתכניות. לדעת מבקר המדינה, יש להנהיג סדרי פיקוח לעניין זה.

בעקבות הביקורת, הודיעה הנציבות באוקטובר 1992 למשרד מבקר המדינה, כי היא נערכה לקיים פיקוח ומעקב אחרי ביצוע תכניות הלימודים של המוסדות. לעניין זה, לפי הצעה לתיקון תקנות יועצי מס הנמצאת בתהליך אישור, תוקם מועצת בחינות ליועצי מס, שאחד מתפקידיה יהיה להנהיג פיקוח על ביצוע תכניות לימודים במוסדות מוכרים. במקביל, יש בדעת הנציבות לפרסם בילקוט הפרסומים את הנוהל להכרה במוסד מוכר, במטרה לתת לנוהל יתר תוקף ופומביות.

2. סעיף 42.4 לתקשי"ר קובע, כי עובד מדינה אינו רשאי לעסוק בעבודה פרטית כלשהי מחוץ לתפקידו, אלא אם קיבל היתר לכך. אחד התנאים למתן היתר הינו, שהעבודה הפרטית לא תקשור את העובד ליחיד, לתאגיד או למוסד העומדים בקשר כספי מסחרי או ענייני עם היחידה שבה מועסק העובד, או עם כל יחידה אחרת שאתה הוא נוהג לעמוד בקשר לרגל עבודתו בשירות.

בתקופת הביקורת, רוב המורים בקורסים לבחינות לרישוי יועצי מס היו מפקחים או רכזים במשרדי השומה - 32 מבין 49 מורים בתשעת המוסדות שאושרו. נמצא, כי ל-15 מעובדי שומה אלה לא היו היתרים לעבודה פרטית כמורים במוסדות. במועד סיום הביקורת ובעקבותיה, ביוני - יולי 1992, פנתה הנציבות בעניין זה לחלק מהעובדים הנדונים; לשישה מהם אושר לעבוד בעבודה פרטית כמרצים; היתר הפסיקן ללמד או בקשתם לאישור לעבודה פרטית מצויה בתהליכי אישור.

3. הנציבות לא נתנה דעתה לאפשרות של ניגוד עניינים, הנובע ממצב בו האחראי להעסקה של מורים במוסד ללימוד לבחינות לרישוי יועצי מס, עובד גם כמייצג נישומים; יתכן כי מייצג כזה יפעל במשרדי השומה, שבהם עובדי שומה משמשים מורים, שעל העסקתם הוא אחראי. הביקורת אכן העלתה מקרה כזה במשרד השומה בירושלים.

לדעת מבקר המדינה, כדי למנוע אפשרות של ניגוד עניינים, על הנציבות לדרוש מהעובדים, המבקשים להרצות במוסדות האמורים, לספק את מלוא המידע הדרוש לקבלת אישור לעבודה פרטית, ובכלל זה את שמות עובדי המוסד המייצגים נישומים בפני שלטונות המס.

רישום בפנקס יועצי מס

כדי להירשם כיועץ מס, חייב אדם לעמוד בבחינות בנושאים שפורטו בתקנות יועצי מס, ולעבור תקופת הכשרה על פי אותן תקנות. מי שסיים קורס מפקחים-מבקרים באגף מס הכנסה (להלן - האגף), עבד כמפקח-מבקר באגף במשך 10 שנים לפחות וביקש להירשם כיועץ מס, לא יאוחר משנה מהיום שבו חדל לעבוד באגף, פטור מבחינות ליועצי מס - לבד מבחינה או מהשתלמות בדיני מס ערך מוסף ומס קנייה - בתנאי שהוכיח, להנחת דעתו של הנציב, שהוא בעל רמת ידיעות מספקת בנושאים האמורים. עוד נקבע, כי מי שעמד בתנאים אלה לא יהיה חייב לעבור תקופת הכשרה.

1. מפקחים-מבקרים, המעוניינים להירשם כיועצי מס, בטרם מלאו 10 שנים לעבודתם, צריכים לעמוד בכל הבחינות, כמפורט בתקנות. הביקורת העלתה, כי 16 מפקחים כאלה ניגשו לבחינות האמורות לפני 1989, כאשר ניתן היה להיבחן בלא ללמוד קודם לכן במוסד מוכר. הם נכשלו בין פעמיים ל-11 פעם, זאת חרף הוותק שצברו בשלוש עד 10 שנות עבודה עד מועד הכשולן האחרון. כאשר מלאו 10 שנים לעבודתם באגף, הם פרשו, ואז הנציבות רשמה אותם בפנקס יועצי המס, בלא להתייחס לרמת ידיעותיהם, בשים לב לכשלונות העבר בבחינות.

מתן מעמד של יועץ מס למי שלא עמד בבחינות ובלא בדיקת ידיעותיו הוא מעשה חסר אחריות. חשוב לוודא, שליועץ מס יהיו הכישורים הדרושים למילוי תפקידו; הרי אם לא כן, יש בכך כדי להכשיל את ציבור הנישומים, השמים בו אימונם ומסתמכים על העובדה, שמינויו אושר על ידי הנציבות, משמע שיש לו המקצועיות והמימונות הדרושות למילוי התפקיד. העובדה לבדה, שצבר ותק של 10 שנות עבודה כמפקח-מבקר, אינה ערובה למימונות כיועץ מס, והראייה שבעלי ותק כזה נכשלו, כאמור, פעמים רבות בבחינות ליועץ מס.

בעקבות הביקורת הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, שלהבא יתבקש פקיד השומה או סגנו לחוות את דעתו על רמת ידיעותיו של מפקח, המבקש להיות יועץ מס, וחוות הדעת תעמוד לנגד עיני מקבלי ההחלטה בעת הדיון בבקשה. לדעת מבקר המדינה, בכך לא סגי, אלא על מבקש כזה להוכיח את רמת ידיעותיו, ועל סמך זה יחוה פקיד השומה את דעתו.

2. משרד מבקר המדינה מצא, שהנציבות רשמה בפנקס יועצי המס גם עובדים לשעבר, שלגביהם לא התקיימו התנאים בתקנות למתן פטור מהבחינות ומתקופת ההכשרה. נמצאו שמונה מקרים של רישום עובדים שלא עברו קורס מפקחים-מבקרים ואף לא עבדו בתפקיד זה. הם עברו רק קורס מפקחי שכירים, ובמקרה אחד - קורס מבקרי ניהול ספרים. על פי חוות דעת היועץ המשפטי של האגף, די בקורס מפקחים שכירים כדי לענות על התנאים הקבועים בתקנות. דא עקא, שקורס מפקחים שכירים מקנה ידע ספציפי, שאינו שווה ערך

מבחינת ההיקף של חומר הלימודים ורמתו, לקורס מפקחים-מבקרים. חלק מעובדים אלה אף לא השלימו 10 שנות עבודה כמפקחי שכירים, אלא שהנציבות החשיבה להם, לצורך השלמת התקופה הנדרשת, חלק מהתקופה שבה עבדו כ"מעריכי שכירים", תפקיד שלמילוי נדרשת רמת ידיעות נמוכה עוד יותר. מהמסמכים שבידי משרד מבקר המדינה עולה, כי פרישתם של עובדים מהאגף היתה לעיתים אחד השיקולים לרישומם בפנקס יועצי המס וכי לפחות במקרה אחד אושר רישומו של עובד בפנקס יועצי המס כדי להביא לפרישתו מהאגף, וכחלק מההסדר עם העובד לקראת הפרישה.

3. על פי הפקודה, רשאי הנציב לרשום יחיד כיועץ מס, ואפילו לא נתקיימו בו התנאים הקבועים בפקודה, אם ראה לעשות כן בנסיבות המקרה ובתנאים שיתנה. בתקופה שעד 1988 אישר הנציב במספר מקרים לרשום בפנקס, לתקופה קצובה, יועצי מס שלא עמדו בכל הדרישות, בתנאי שבמהלך התקופה שנקבעה ישלים היועץ את כל תנאי הכשירות כמפורט בתקנות. נמצא שבחלק מהמקרים לא צוין בפנקס ובתעודת יועץ המס, שהרישום הוא על תנאי ולתקופה קצובה.

משרד מבקר המדינה העלה, כי הנציבות לא בדקה, אם יועצי מס אלו השלימו את חובותיהם ולא מחקה מהפנקס את אלו שלא עמדו בתנאים; מאחר שכאמור לא צוין בתעודה, שהרישום הוא על תנאי ולתקופה קצובה, אין מניעה לכך, שיעסקו ביועץ מס, למרות שאינם כשירים לכך.

בעקבות הביקורת הורה סגן הנציב לשומה באוקטובר 1992 לאתר בפנקס יועצי המס את אלה שאושרו לתקופה קצובה, ולבדוק אם אכן עמדו בדרישות.

הגבלות לאחר פרישה

1. חוק שירות הציבור (הגבלות לאחר פרישה), התשכ"ט-1969, קובע סייגים והגבלות לעובדי ציבור שפרשו משירות הציבור, כמוגדר בחוק:

(א) **איסור ייצוג בעניין שהיה בטיפול העובד שפרש:** בסעיף 2 לחוק נקבע, כי "מי שטיפל, אגב מילוי תפקידו בשירות הציבור, בעניין פלוני של אדם פלוני, לא ייצג אחרי פרישתו מהשירות את האדם באותו עניין כלפי המוסד של שירות הציבור שבו שירת". סייג זה הוא ללא הגבלת זמן. בהוראת ביצוע שהוציאה הנציבות ב-1989 (להלן - הוראת הביצוע) נאמר, כי מבחינת האגף יש להבין את האיסור כחל עקרונית על עניין ספציפי או שנת מס ספציפית; כלומר - אם טיפל העובד בשומת נישום לשנת מס מסוימת, אסור לו לייצג אותו נישום לגבי אותה שנת מס, אך מותר לו לייצגו לגבי שנת מס אחרת¹.

(ב) **איסור ייצוג לפני מי שהיה כפוף למייצג, לרבות איסור לבקש ממנו הענקת זכות לעצמו ולצורך עיסוקו:** בסעיף 3 לחוק נקבע, כי "מי שפרש משירות הציבור וערב פרישתו היה נמנה עם סוג העובדים ששר המשפטים, באישור ועדת העבודה של הכנסת, קבע בתקנות לעניין חוק זה בהתחשב עם אופי תפקידם - לא ייצג אדם לפני עובד בשירות הציבור שהיה כפוף לו ערב פרישתו, ולא יבקש ממנו להעניק זכות לו עצמו ולצורך עסקו, בין בהסכם ובין כמעשה של רשות, כשההענקה מסורה לשיקול דעתו של אותו עובד; והוא, כל עוד לא עברה שנה אחת מהיום שבו פסקו יחסי הכפפות". על פי תקנות שירות הציבור (הגבלות לאחר פרישה) (איסור ייצוג), התשל"ו-1975, האיסור הקבוע בסעיף 3 יחול על עובד המדרג באחת מחמש הדרגות העליונות של כל דירוג הנוהג בשירות הציבור, אשר היה מוסמך ליתן החלטה, לבדו או עם אדם אחר, בקשר לעסקה או ליתן המלצה או חוות דעת לבדו או עם אדם אחר בקשר לדברים אלה. בהוראת הביצוע נקבע, כי האיסור לייצג בשנת הצינון נישומים במשרד השומה, בו עבד מייצג קודם לכן, חל

¹ לעניין זה ר' המ' 833/80 טרומפלדור נ. מדינת ישראל, פד"י לה (3) 699.

על פקיד השומה, סגנו, רכז חוליה, מפקח ראשי, מפקחים שהיו מדורגים לפחות בדרגה כ' בדירוג האחיד, וכן בעלי תפקידים אחרים המפעילים שיקול דעת, כגון גובה ראשי.

(ג) איסור קבלת עבודה, או טובת הנאה בעסק שהיה בטיפולו של העובד שפרש: סעיף 4 לחוק קובע, כי "מי שפרש משירות הציבור ובתפקידו ... היה מוסמך להחליט על פי שיקול דעתו על הענקת זכות לאחר ... לא יקבל זכות מאדם שנוקק במהלך עסקיו להחלטתו בתחום הסמכות האמורה". איסור זה חל לתקופה של שנה אחת מיום פרישתו של העובד. בהוראת הביצוע נקבע, כי סעיף זה מטיל על עובד שומה או גבייה שפרש איסור לייצג במשך "שנת הצינון" נישום שבו הוא טיפל במסגרת תפקידו.

2. משרד מבקר המדינה העלה, שעשרה יועצי מס, שקודם לפרישתם היו רכזים ומפקחים במשרדי השומה, ייצגו נישומים, לכאורה בניגוד לחוק, בלי שעובדי משרדי השומה גילו ערנות לכך. תשעה מאותם יועצים ייצגו נישומים, שבהם טיפלו קודם לכן, בתוקף תפקידם באגף, זמן קצר לאחר פרישתם. הייצוג של שלושה מהם היה אף לאותן שנות מס בהן טיפלו כמפקחים. יועץ אחד מבין אלה ייצג נישומים בפני עובדים, שהיו כפופים לו בשנת הצינון.

יועץ מס אחר ייצג, במהלך שנת הצינון, 18 נישומים בפני משרד השומה שבו עבד כמפקח בכיר. לחמישה מאותם נישומים הוא קבע בזמנו, בתוקף תפקידו כמפקח, שומות והגיע עמם להסכמים, לשנת המס שקדמה לזו שלגביה ייצג אותם. לנישום אחד מהחמישה שימשה השומה שקבע כמפקח בסיס לקביעת השומות המוסכמות לשנות המס שלאחריה. יתירה מזו, לגבי נישום אחר, מאותה קבוצה, השיג היועץ, במהלך שנת הצינון, על שומות שהוא עצמו, בהיותו מפקח, קבע לפי מיטב השפיטה, לאחר ביקורת חוץ ולפי קריטריונים מקובלים. בהסכם שנערך עם יועץ המס בעקבות ההשגה, ועדיין בשנת הצינון, צוין, כי ההסכם נעשה לפנים משורת הדין; ההכנסות שעליהן הוסכם היו בהיקף שבין רבע לחמישית בלבד מאלו שקבע היועץ, כמפקח.

בעקבות הביקורת הכינה הנציבות בנובמבר 1992 נוהל מקיף בנושא ייצוג נישומים במשרדי האגף, שמטרתו לרענן את ההוראות, שכבר היו קיימות בנדון, ולהוסיף עליהן כדרוש.



מהמתואר לעיל עולה, כי בנציבות ובמשרדי השומה לא ניתנה הדעת לחשש לניגוד עניינים לגבי מפקחים ורכזים במשרדי השומה, המועסקים כמורים במוסדות להכנה לבחינות יועצי מס, כאשר יש, שהאחרים להעסקת מורים הם עצמם מייצגים נישומים במשרדי השומה.

מספר עובדים שפרשו אושרו כיועצי מס, אף על פי שלא עמדו בתנאים שנקבעו בפקודת מס ההכנסה ובתקנות; פרישתם של עובדים מהאגף היתה לעתים אחד השיקולים לרישום בפנקס יועצי המס, ולפחות במקרה אחד - אף תמריץ לפרישתו של עובד באגף.

נמצאו מקרים, שלא נשמרו הוראות חוק ההגבלות לאחר פרישה, הקובעות שמפקח או רכז לשעבר לא ייצור קשר עם נישומים, בהם טיפל בהיותו עובד אגף מס הכנסה, כדי לייצגם לאחר פרישתו.

שומה על נציבות מס הכנסה לשכלל את סדרי הפיקוח על עובדים המלמדים במוסדות להכשרת יועצי מס, על הליכי אישור ליועצי מס ועל קיום קפדני של הוראות חוק ההגבלות שלאחר פרישה.