

של המכס באישור היציאה של כל יוצא; אם לאו, יודיע על כך לעובדי האגף במקום. נציגי משרד מבקר המדינה בדקו ומצאו, כי ההסדר אכן מופעל.

כדי להתגבר על העדר קופה לתשלום מסי יבוא במקום, בפרט לאלה החפצים לשחרר לאלתר טובין חבי מס, הגיעה הנהלת האגף להסכם עם חברה פרטית שמספקת שירות דומה של גביית אגרות עבור רשות שדות התעופה. לפי ההסכם, גובה החברה את המסים על פי מסמכי השחרור שהוציא מעריך המכס במקום, ומפקידה מדי יום את הכספים במרוכז לזכות חשבון האגף. עובדי האגף עורכים התאמות בין סכום המסים על פי העתקי מסמכי השחרור לבין הסכום שהופקד.



בעקבות הביקורת שערך משרד מבקר המדינה חל שינוי מהותי בביקוח של אגף המכס ומע"מ על הכניסות המשניות ארצה תוך יישום המלצות הביקורת: הורחבה הפעילות של יחידות המכס המיוחדות, כך שהיא כוללת גם את הכניסות המשניות; סוכם בין האגף לבין משטרת ישראל על נוהל לשיתוף פעולה לפיקוח על יכטות. במיוחד יש לציין את הפעולות שננקטו בעיר אילת, בה הוקמה יחידה מיוחדת של המכס; שונו באופן יסודי שיטות העבודה של עובדי בית המכס, בכלל זה במעבר הגבול בטאבה וביציאה מאילת.

מלכ"רים ומוסדות ציבוריים

דוח שנתי 40, עמ' 41

לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ), על פעילותו של גוף בישראל אשר מוגדר "מוסד ללא כוונת רווח" (להלן - מלכ"ר), מוטל מס בשיעור של 8.5% (עד 31.12.92 - 9%) מהשכר ששילם לעובדיו. מלכ"ר, המוכר טובין או שירותים במסגרת פעילותו, אינו חייב בתשלום מע"מ על עסקאות אלו ואינו זכאי להחזר של מס תשומות ששילם על טובין ושירותים שרכש לצורכי פעילותו, והקונים ממנו טובין או שירותים אינם יכולים לנכות מס תשומות. בשל השוני בדרך החישוב של המס, כרוך רישומו של גוף כעוסק או כמלכ"ר ביתרונות או בחסרונות לאותו גוף, הכל בהתאם לאופי פעילותו והיקפה.

בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה) נקבע פטור ממס, בין היתר, על הכנסתו של מוסד ציבורי, "במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו או מדידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק"¹. "מוסד ציבורי" הוגדר לעניין זה כחבר-בני-אדם של שבעה לפחות, שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד. בתיקון מס' 93 לפקודה ממאוס 1993 הוסף תנאי להגדרת מוסד ציבורי: "והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר". מטרה ציבורית הוגדרה כ"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית".

¹ הסעיף מתייחס, פרט למוסד ציבורי, גם להכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס וקופת גמל.

מכאן שכל מוסד ציבורי על פי הפקודה הוא גם מלכ"ר על פי חוק מע"מ, אך לא כל המלכ"רים הם בהכרח מוסדות ציבוריים. לזיהוי מלכ"רים ולהבחנה בין מוסדות ציבוריים למלכ"רים שאינם מוסדות ציבוריים יש חשיבות גם לעניין מס מעסיקים. בהתאם לחוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975, חייב מעסיק לשלם מס מעסיקים בשיעור 4% מכל הכנסת עבודה שממנה הוא חייב לנכות מס הכנסה במקור. החל במשכורת יולי 1991 הוקטן שיעור המס ל-3%; ההקטנה לא חלה על מעסיק שהוא "מוסד פטור", בין היתר מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה. לאחר מכן נקבע, כי החל ממשכורת מאי 1992 יהיה שיעור מס המעסיקים אפס, למעט בין היתר לגבי מוסדות ציבוריים כמשמעותם בסעיף 9(2) לפקודה או שעיסוקם לא היה לשם קבלת רווחים, כלומר כל המלכ"רים; הם ימשיכו לשלם מס מעסיקים בשיעור 4%.

בסעיף 46 לפקודה נקבע זיכוי ממס לתורמים למוסדות ציבוריים כאמור, שאותם קבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

כדי למנוע ניצול לרעה של הפטור ממס בדרך של מתן טובות הנאה לחברים ולעובדים של מוסדות ציבוריים ומלכ"רים למטרות, אשר על פי תקנות מס הכנסה אינן מותרות כהוצאה לגופים עסקיים, או בסכומים העולים על המותרים בניכוי, נקבע בפקודה, כי מלכ"ר ומוסד ציבורי חייבים לשלם מדי חודש מס בשיעור של 90% על "הוצאות עודפות" שהוציאו לאותן מטרות (רכב, כיבוד, אירוח, נסיעות לחו"ל, אש"ל, מתנות ועוד).

אגף המכס ומע"מ (להלן - האגף) מופקד על רישומם של חייבי המס לפי חוק מע"מ תוך סיווגם לשלוש קבוצות - עוסקים, מלכ"רים ומוסדות כספיים. לאחר רישומם מונפקת להם תעודת מלכ"ר. מדורי הניכויים שבמשרדי השומה מופקדים על ניהול חשבונות מס השכר של המלכ"רים, בצמוד לחשבונות הניכויים במקור, חשבונות מס המעסיקים וחשבונות ההוצאות העודפות של גופים אלה.

המחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים (להלן - ממצ"מ) שבנציבות מס הכנסה (להלן - הנציבות) מופקדת על הפיקוח על פעילותם של המוסדות הציבוריים והיא מנפיקה להם, וגם למלכ"רים שאינם מוסדות ציבוריים, אישורים לפטור מניכוי מס במקור ואישורים לעניין מענקים ותמיכות של המדינה, על פי חוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס), התשל"ו-1976 (להלן - חוק העסקאות).

ביקורת על הפיקוח שמפעילים שני אגפי המסים על מלכ"רים ומוסדות ציבוריים נערכה בתקופה אפריל 1988 - יולי 1989, לסירוגין, וממצאיה פורסמו בדוח שנתי 40, עמ' 41. ממצאי הביקורת התייחסו בעיקר לנושאים דלהלן:

המבחנים להגדרת גוף כמלכ"ר לא היו ברורים ונמצאו מקרים של אי-אחידות. האגף לא הפעיל מעקב אחר מלכ"רים כדי לבחון, אם מן הראוי לשנות את סיווגם. לא היתה בקרה על כך, אם לכל מלכ"ר נוהלו חשבונות של מס שכר ושל מס בגין הוצאות עודפות. ההגדרה של "מוסד ציבורי" גם היא לא היתה ברורה ונמצאו מקרים של אי-אחידות. הנציבות דרשה ממוסדות ציבוריים לדווח מדי שנה על פעילותם כדי לבחון, אם הם עומדים בתנאים המזכים אותם לפטור ממס, אך היא לא הפעילה בקרה על אלה מהם שלא הגישו את הדוחות. לנציבות לא היתה רשימה מרוכזת של כלל המוסדות הציבוריים שנקבעו לעניין תרומות. היא אף לא ידעה אם המוסדות המנפיקים קבלות המזכות את התורמים בזיכוי ממס עדיין עומדים כולם בתנאים לכך. לא תמיד

הוזרם מידע מאגף לאגף, כשהתעורר ספק לגבי פעילותם של מלכ"רים או מוסדות ציבוריים, לטיפול מההיבט של המס האחר.

בחודשים פברואר - אוגוסט 1992 ואוגוסט - אוקטובר 1993, לסירוגין, ערך משרד מבקר המדינה ביקורת מעקב, כדי לקבוע באיזו מידה תוקנו הליקויים שהועלו בדוח שנתי 40.

מלכ"רים על פי חוק מע"מ

בעקבות הביקורת הפיצה הנהלת מע"מ בין המשרדים האזוריים, בפברואר 1990, הוראות שינון בנושא מלכ"רים, ובהן הצביעה על ממצאי הביקורת ודרשה להקפיד לפעול בהתאם לנהלים.

רישום וסיווג

1. בביקורת הקודמת נקבע כי בעת רישומו של גוף כעוסק, כמוסד כספי או כמלכ"ר, לא תמיד הקפיד האגף לבדוק את אופיים האמיתי של הגוף ופעילותו; נמצא שגופים דומים לכאורה נרשמו לפי סיווג שונה. מבקר המדינה המליצה לבנות מערכת מבחנים לסיווגם של הגופים.

בעקבות הביקורת, ובהסתמך על פסקי דין בנידון, ניסח האגף באפריל 1991 קריטריונים אחדים, כהנחיה לסיווגו של חייב במע"מ כמלכ"ר.

2. בדוח שנתי 40 נאמר, כי האגף לא רשם כעוסקים את החלק העסקי של פעילותם של מלכ"רים, כאשר חלק זה היה מצומצם; אך הוא לא קבע מודד למידת הפעילות המצומצמת.

בהוראות שהוציא האגף בעקבות הביקורת, באפריל 1991, נקבע, כי לא יחויב ברישום כעוסק החלק העסקי בפעילות מלכ"ר הקטן מ-5% מהמחזור השנתי או אם סך המס נטו בעקבות רישום כזה לא עלה על 5,000 ש"ח.

פיקוח

1. בביקורת הקודמת נמצא, כי האגף לא הנהיג מעקב אחר פעילות המלכ"רים כדי לבחון, שמא חל שינוי באופי פעילותם המחייב לשנות את סיווגם.

במאי 1991 הורתה הנהלת האגף למשרדי מע"מ האזוריים לערוך פעולה חד-פעמית מצומצמת לאיתור מלכ"רים שהם עוסקים באופיים. היא הורתה לערוך ביקורת חשבונות אצל 33 מבין 62 מלכ"רים שנבחרו לפי הענף הכלכלי, ובהם ענפים שלגביהם העירה מבקר המדינה בדוח שנתי 40 על אפשרות לקיום ספק בסיווגם ועל כן על הצורך בבדיקת פעילותם (צרכניות, בתי אבות, מוסדות תרבות). נמצא, כי נערכה ביקורת חשבונות אצל 17 גופים בלבד. המשרדים האזוריים המליצו בפני הנהלת האגף לשנות את סיווגם של 10 מהמלכ"רים לעוסקים, ומלכ"ר נוסף למוסד כספי; גוף אחד עוד היה טעון בירור נוסף. במאוס 1992 נדונו הממצאים בהנהלת האגף וסוכם כי המדגם היה מקרי ונבחר מתוך קובץ נתונים שלא היה מעודכן. הוצע להפיק רשימה חדשה של מלכ"רים לביקורת אופיים.

האגף הודיע למשרד מבקר המדינה בדצמבר 1992 ובנובמבר 1993 כי על אף שעריכת ביקורות אצל מלכ"רים היא חשובה, הוא מעדיף להפנות אמצעים דווקא לבדיקת עוסקים, שכן המס הנוסף שמשלם עוסק בעקבות שינוי סיווג ממלכ"ר קטן ופעמים אף שלילי (כשהוא מקזז מס תשומות). עם זאת, האגף בודק באופן שוטף את סיווגם של מלכ"רים הכלולים בתכניות הביקורת של משרדי מע"מ האזוריים וכן בעקבות מידע. לפי הסברי האגף, שינוי סיווג של גוף ממלכ"ר לעוסק מטרתו העיקרית היא למנוע תחרות בלתי הוגנת בין גופים במשק.

בתשובתו מדצמבר 1992 הודיע האגף למשרד מבקר המדינה, כי בדק את מעמדן של כל הצרכניות הידועות לו, בכללן אלו שעליהן הצביע משרד מבקר המדינה, וכי בחלקן שונה הסיווג ממלכ"ר לעוסק. עוד הודיע האגף, כי ינפיק מדגם של מלכ"רים שייבדקו במטרה לאתר כאלה שבאופיים הם עוסקים.

עד אוקטובר 1993 לא הפיק האגף מדגם כאמור. באוקטובר 1993 ביקשה המחלקה לתכנון ולכלכלה שבהנהלת האגף משירות עיבודים ממוכנים שבמינהל הכנסות המדינה (להלן - שע"מ) להפיק רשימה ממוחשבת של חברות שבבעלות עמותות, כדי לבחור כאלו שיש מקום לבדוק את ספרי חשבוניותיהן.

2. בדוח שנתי 40 הומלץ להגביל את תוקף תעודת המלכ"ר בזמן, כך שבעת חידושה יהיה אפשר לבדוק, אם אכן המלכ"ר פועל רק במסגרת מטרותיו המוצהרות וזכאי להמשיך להיות מלכ"ר.

בדצמבר 1992 הודיע האגף למשרד מבקר המדינה, כי היחידה הכלכלית בהנהלת האגף בחנה את הצורך להגביל את משך תוקפה של תעודת המלכ"ר וסיכמה, כי בדיקת מלכ"ר מדי שנה לא תהיה יעילה ותיצור טרדה ביורוקרטית הן אצל המלכ"ר והן בממצ"מ.

תעודות מלכ"ר עדיין מונפקות בלא הגבלת משך תוקפן.

לדעת משרד מבקר המדינה ניתן להגביל את תוקפן של תעודות המלכ"ר לפרק זמן סביר כך שיתאפשר לבחון את פעולותיו של המלכ"ר ואת התאמתו למסגרת מטרותיו המוצהרות, ותימנע טרדה ביורוקרטית מיותרת אצל המלכ"ר ואצל ממצ"מ.

3. מאז ינואר 1993 חייבים מוסדות ציבוריים ומלכ"רים בניהול ספרי חשבוניות, ונקבעה חובת הגשת דוח שנתי לגבי נכסים, הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי (כמפורט להלן - בפרק מוסדות ציבוריים הפטורים ממס). נוסף לכך, דורשת ממצ"מ דוחות שנתיים גם מאותם מלכ"רים שאינם מוסדות ציבוריים, ושהיא פתחה להם תיקים לאחר שביקשו אישור לעניין ניכוי במקור או לעניין חוק העסקאות.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לשקול את הצורך בייזום חקיקה שתחייב את כל המלכ"רים החייבים בניהול חשבוניות להגיש דוחות שנתיים.

מס שכת

בביקורת הקודמת נמצא, כי לא היתה בקרה על כך, שכל גוף שנרשם במע"מ כמלכ"ר יירשם גם במדור הניכויים במשרד שומה, כדי שיפתחו לו חשבוניות מס שכת, ניכויים והוצאות עודפות. משרד מבקר המדינה הציע לבנות מרשם ממוחשב מלא של המלכ"רים שרישומם אושר באגף, תוך הבחנה בין בעלי תיקי ניכויים פעילים לבין אלה שאינם פעילים.

ב-1991 נבנה קובץ ממוחשב של מלכ"רים, המתאם בין הרישומים במע"מ, במדורי הניכויים ובממצו"מ (להלן - קובץ מלכ"רים). נקבע כי גם למלכ"ר, שבשלב רישומו אינו חייב בניכוי במקור, ייפתח חשבון, בלתי פעיל, במדור הניכויים. באפריל 1992 הופעלה חסימה ממוחשבת, המונעת הנפקת אישורים לפטור מניכוי מס במקור ואישורים על פי חוק העסקאות למלכ"רים שלא שולבו בקובץ המלכ"רים.

לא הובטח, כי כל המלכ"רים שנרשמו לפני יוני 1990 ושעדיין פעילים אך אינם נזקקים לאישורים מממצו"מ, כלולים בקובץ המלכ"רים וכי מנוהל להם חשבון במדור הניכויים.

מוסדות ציבוריים הפטורים ממס

במאי 1989, בתקופת הביקורת הקודמת, מינה נציב מס הכנסה (להלן - הנציב) "ועדה למיסוי מוסדות ציבור" (להלן - הוועדה), שחבריה, נוסף על אנשי הנציבות והאגף, היו רואי חשבון, נציגי התאחדות התעשיינים ונציג מגזר ההתנדבות והמלכ"רים. הוועדה התבקשה לבחון את המצב החוקי של המוסדות הציבוריים בכל הקשור להגדרת המטרות הציבוריות על פי הפקודה וההקלות במס, להציע מבחנים להבחנה בין מוסדות שונים ובין מקורות הכנסה שונים ולהמליץ על כללים לניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים על ידי המוסדות לצורך המס. בדוח שהגישה לנציב, בנובמבר 1990, סקרה הוועדה את הבעיות שהתעוררו באשר למוסדות ציבוריים ולמלכ"רים, תוך ציטוטים מפורטים מדוח שנתי 40 של מבקר המדינה, והמלצותיה תאמו ברובן את המלצות מבקר המדינה.

בתוך זמן קצר תיקנה הנציבות ליקויים שהועלו בדוח מבקר המדינה, בכללם הנהגת הסדרים מינהליים ונקיטת הליכי חקיקה.

אישור ופיקוח

1. בדוח שנתי 40 צוין, כי הפטור ממס הכנסה אינו מותנה באישור או ברישום מוקדם כמוסד ציבורי. למעשה, גוף הרואה עצמו פטור ממס, מאחר שלדעתו מתקיימים בו התנאים של מוסד ציבורי, עשוי היה שלא לדווח כלל על הכנסתו. מוסדות פנו לממצו"מ לקבלת אישור על פי סעיף 9(2) לפקודה, בעיקר כאשר היה דרוש להם גם אישור למתן זיכוי ממס לתורמים להם או אישור לפטור מניכוי מס במקור או לעניין מענקים ותמיכות מהמדינה. בהודעת האישור כמוסד ציבורי על פי סעיף 9(2) לפקודה היתה כלולה דרישה להגיש דוח לממצו"מ מדי שנה בשנה. מממצו"מ לא ניהלה מעקב אחרי הדיווח, ומוסד שאושר כמוסד ציבורי ולא היה זקוק לחידוש האישור היה יכול שלא לדווח. במצב עניינים זה לא היה לממצו"מ מידע על כך שהמוסד לא המשיך לעמוד בתנאים לפטור ממס או שחדל להתקיים.

(א) בהצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 3), התשנ"א-1991, ה"ח 2079, הוצע להנהיג חובת ניהול ספרי חשבונות בידי מוסדות ציבוריים ומלכ"רים. בדברי ההסבר נאמר, כי סעיף 130 לפקודה העניק לנציב סמכות להורות על ניהול פנקסי חשבונות אך ורק לגבי הכנסות שמקורן בעסק או במשלח יד. מוסדות ציבוריים, כהגדרתם בסעיף 9(2) לפקודה, ומלכ"רים, כהגדרתם בחוק מע"מ, טענו בעבר כי התקבולים שקיבלו אינם הכנסה בידם וכי לא ניתן לחייבם בניהול ספרי חשבונות.

במסגרת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 3), התשנ"ב-1992, הוספו לפקודה (תיקון מס' 88):

- (1) סעיף 130(א)(4) המסמיק את הנציב להורות על ניהול פנקסי חשבונות לגבי הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של מוסד ציבורי או מלכ"ר.
- (2) סעיפים 130(ב) ו-130(ג), שלפיהם רשאי פקיד השומה, באישור הנציב, לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו על פי ההוראות, אם הסטיות מההוראות, או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות, היו מהותיים.
- (3) סעיף 145ב(ג) הקובע, כי מוסד ציבורי או מלכ"ר שלא רשם, פעמיים או יותר בשנים עשר חודשים רצופים, תקבול שהוא חייב לרשמו על פי הוראת הנציב, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע הנציב כי היתה סיבה מספקת לאי-הרישום.

ב-27.8.92 פרסם הנציב את הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992, ק"ת 5468, שתחולתן מינואר 1993, ולפיהן מוסד ציבורי ומלכ"ר חייבים בניהול ספרי חשבונות; בהוראות נקבעו שיטות הניהול, הפירוט והתיעוד הנדרשים.

- (ב) בתיקון מס' 93 לפקודה שונתה כאמור ההגדרה של "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) ועובדת היותו של גוף "מוסד ציבורי" הותנתה גם בהגשת דוח שנתי על הנכסים, ההכנסות וההוצאות, להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שיתקין שר האוצר. עד תום ביקורת המעקב באוקטובר 1993 לא הותקנו התקנות.
- (ג) בנובמבר 1992 סיכמה הנציבות, כי בעקבות החלת חובת ניהול חשבונות על מוסדות ציבוריים ומלכ"רים יתוספו לאוכלוסיית חייבי ניהול חשבונות כ-10,000 מוסדות, ואלה ישולבו בתכנית ביקורת ניהול חשבונות של משרדי השומה.

לפי נתוני ממצו"מ, נערכו בתקופה ינואר - אוגוסט 1993 ביקורות ניהול חשבונות אצל 122 מוסדות ציבוריים. אצל רוב המוסדות שבוקרו נמצאו ליקויים בניהול החשבונות, ובהם אי-רישום תקבולים ואי-ניהול ספרים. לגבי 20 מהמוסדות התעורר חשש לקיום הכנסה מעסק, ותיקיהם הועברו לטיפול של חוליית השומה שבממצו"מ.

נוכח הפיקוח הרופף על פעילות של מלכ"רים, בייחוד על אלה מהם שאינם מצהירים על הכנסות חייבות במס וגם אינם מבקשים אישורים מממצו"מ כמתואר לעיל, נודעת חשיבות רבה לעריכת ביקורות חוץ על ניהול ספרי חשבונותיהם.

2. הביקורת הקודמת העלתה, כי הבדיקות של הנציבות בשלב הנפקת אישורים לראשונה ובשלב חידושם, לא תמיד היו מספיקות; גם נמצאו מקרים של אי-אחידות.
- בדצמבר 1991 הוסמך מנהל ממצו"מ לשמש פקיד שומה והוקמה בממצו"מ חוליית שומה. באוגוסט 1992 קבעה ממצו"מ נוהל, לפיו יעיינו מפקחי שומה מקצועיים בדוחות כספיים של מוסדות ציבוריים ומלכ"רים, במטרה לאתר מוסדות שיש להם לכאורה הכנסות חייבות מס.

3. בדוח שנתי 40 נאמר, כי החשב הכללי הורה לחשבים של משרדי הממשלה שיתנו את מתן התמיכות בכך שהגופים הנתמכים יציגו תעודת מלכ"ר. בהוראה לא צוין, שהנוהל הקבוע בתקנות כספים ומשק (תכ"ס), שפורסם גם בילקוט הפרסומים, חייב

גם אישור שנתי מרשויות מס הכנסה. מאחר שמשך תוקפה של תעודת מלכ"ר כאמור אינו מוגבל, לא היה פיקוח על המשך עמידתו של המוסד בתנאים לסיווגו כמלכ"ר.

בחוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס) (תיקון מס' 2), התש"ן-1990, נקבע, כי החל ב-1.4.91 לא תיתן המדינה ערבות לחבר בני אדם ולא תעביר להם כספי מענק או תמיכה, אלא לאחר שימציאו אישור בידי פקיד מורשה (פקיד שומה, מנהל המכס ומע"מ ועובד שמונה על ידיהם) המעיד על אי-קיום חוב כספי לפי דיני המסים. במאוס 1991 פרסם הנציב, שהוסמך לכך בחוק, את כללי עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות), התשנ"א-1991. על פי הכללים מוסמך פקיד מורשה להתנות את מתן האישור בקבלת מסמכים, פרטים ודיווחים. בעקבות זאת החלה ממצ"מ להנפיק אישורים אלה למוסדות העומדים בתנאים שנקבעו בחוק ושהגישו דוחות. האישורים בתוקף לשנה אחת.

בהוראות תכ"ם של החשב הכללי מיוני 1992 בעניין תמיכות מהתקציב במוסדות ציבוריים נקבע, כי על מוסד לצרף לבקשת התמיכה אישור על מעמדו במע"מ ואישור ממס הכנסה.

מטרה ציבורית

1. בדוח שנתי 40 נאמר, כי הגדרת מעמדם של גופים כמוסד ציבורי והגדרתן של "מטרה ציבורית" ו"הכנסה עסקית" היו כרוכות בקשיים. בהעדר הנחיות ברורות קרה שהבדיקות לא היו ממצות, וההחלטות לא תמיד עקביות.

בדצמבר 1991 פרסמה הנציבות מבחנים שגיבשה בעקבות המלצות הוועדה, לאבחון פעילות למטרה ציבורית והביאה אותם לידיעת הציבור.

2. בדוח שנתי 40 צוין, כי לדעת הנציבות, המטרה של מוסד ציבורי צריכה להיות לציבור הרחב, וגוף הפועל לטובת חבריו בלבד אינו פועל למטרה ציבורית. בסוף 1987 גיבשה הנציבות עמדה לפיה גופים, לרוב ארגונים מקצועיים וענפיים אשר עיקר מקורותיהם נובעים מדמי חבר והוצאותיהם נועדו למתן שירותים לחברים, חייבים במס. נוכח השגות של כמה מהגופים, נדחה המשך הטיפול בנושא עד לליבון עקרוני.

בסוף 1992 שוב החליטה הנציבות, כי פעילות ארגוני חברים ואיגודים מקצועיים אינה עולה בקנה אחד עם המבחנים של מטרה ציבורית, ועל כן דמי החבר חייבים במס. בתחילת 1993 דרשה ממצ"מ מ-42 ארגוני חברים להגיש דוחות שנתיים על ההכנסה לשנים 1987 - 1991, בצירוף דוח תיאום אינפלציוני ודוח התאמה למס הכנסה. עד אוקטובר 1993 הגישו 29 ארגונים דוחות: ל-6 נערכו שומות בהסכם; ל-7 נערכה שומה לפי מיטב השפיטה בהעדר דוח; 6 ארגונים הגישו השגות על עצם הדרישה להגשת דוח.

בתחילת אוקטובר 1993 הטיל הנציב על היועץ המשפטי בנציבות לערוך סקירה השוואתית, לבחינת חבותם של גופים מקצועיים דומים במס במדינות חוץ. עד להחלטה הורה הנציב לממצ"מ להקפיד את כל הליכי השומה והגבייה שננקטו כלפי הארגונים.

מוסדות ציבוריים לעניין סעיף 46 לפקודה

בדוח שנתי 40 צוין, כי בהעדר בקרה על המוסדות הציבוריים שהפסיקו לדווח, לא ידעה הנציבות, אם מוסדות, המתרימים כנגד קבלות שבהן מצוינת הזכאות של התורם לזיכוי ממס, עדיין עומדים בתנאים שנקבעו לכך. בין התיקים שנבדקו במהלך הביקורת נמצאו מקרים שממצו"מ לא ערכה בירורים בדבר פעילותם של המוסדות למטרה הציבורית, שעל פי הדוחות שלהם היתה מצומצמת ביותר, אם היתה, ובדבר מטרת הצבירה של כספי התרומות. האישור של שר האוצר, אותו מציג המוסד בפני תורמיו, עשוי להיראות בעיניהם גם כאישור על כך שהמוסד פועל למימוש המטרה הציבורית שלה נועדו התרומות. משרד מבקר המדינה הציע לנציבות לשקול את הגבלת המשך תוקפה של קביעת מוסד לעניין הזיכוי ממס בגין תרומות, וביטול הזכאות במקרים של אי-דיווח או חריגה מהתנאים. בדצמבר 1989 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה שתפעל לשינוי ההוראות והנהלה שלפיהם ניתנו האישורים בהתאם לסעיף 46 לפקודה.

1. בסוף 1991 קיבל שר האוצר את המלצת הנציבות כי תוקפם של האישורים שיונפקו להבא יהיה לשנתיים, והוא יוארך בכל פעם בשנתיים נוספות, אלא אם יקבע נציב מס הכנסה כי מוסד לא עמד בתנאים המנויים בחוק.

בדצמבר 1991 פרסמה הנציבות כאמור מבחנים להגדרת מוסדות ציבוריים ופעילות למטרה ציבורית, ועם זאת דברי הסבר מפורטים ונוהל להגשת בקשות לאישור מוסד ציבורי לעניין תרומות.

במשך כשלוש שנים, עד סוף 1991, הקפיאה הנציבות את הטיפול בבקשות לקביעת מוסדות, על פי סעיף 46 לפקודה, שהתורמים להם זכאים לזיכוי ממס הכנסה. בתקופה ינואר 1992 - אוגוסט 1993 אושרו 177 מבין 675 בקשות, שנצברו בנציבות. האישורים ניתנו לתקופה של שנתיים.

2. כמתואר לעיל, החל ב-1993 הוחלה חובת ניהול ספרי חשבונות על המוסדות הציבוריים והגדרת מוסד ציבורי תוקנה, כך שזכאותו של גוף לפטור ממס בתור מוסד ציבורי, ובעקבות כך לאישור על פי סעיף 46 לפקודה, הותנתה בהגשת דוחות שנתיים על פי תקנות שיתקין שר האוצר; התקנות טרם הותקנו.

בתיקון העקיף לפקודה, במסגרת תיקון חוק ההסדרים, התשנ"ב-1992, כאמור, הוסף לפקודה גם סעיף 46(ד), ולפיו לאחר שפנקסיו של מוסד ציבורי נקבעו סופית כבלתי קבילים, רשאי הנציב לבטל את האישור למוסד הציבורי לעניין זיכוי ממס לתורמים לו; והמוסד חייב להודיע לציבור על הביטול בדרך ובמועד שיקבע הנציב.

בתיקון מס' 93 לפקודה הוסמך שר האוצר לבטל את הכרתו במוסד ציבורי לעניין תרומות, אם המוסד הציבורי לא הגיש שני דוחות שנתיים ברציפות או שמן הדוחות שהגיש עולה כי אינו מנהל פנקסים כדין או שחלק מהותי מפעילותו אינו להשגת המטרה הציבורית. עוד נקבע בתיקון, כי חידושה של הכרה שבוטלה כאמור טעון אישור של ועדת הכספים של הכנסת.

3. במסגרת ביקורת המעקב נמצאו שבעה מוסדות ציבוריים שנקבעו בעבר גם לעניין סעיף 46 לפקודה והפסיקו לדווח. לממצו"מ אין אפוא מידע על פעילותם. אמנם מאז אפריל 1992 הם מנועים, כמתואר לעיל, מלקבל אישורים לעניין זיכוי במקור ולפי חוק העסקאות, אבל יש חשש שהם המשיכו להתרים בהסתמך על האישורים שבידיהם.

בתשובתה מינואר 1994 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי החלה בהליכים לקראת ביטול האישורים של מוסדות שלא הגישו דוחות כספים במשך שלוש שנים ויותר.

4. בביקורת המעקב נמצאו שלושה מוסדות ציבוריים שבידיהם אישורים לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה, שמשך תוקפם לא הוגבל, שפעילותם היתה מצומצמת והם צברו עודפים ניכרים. בתשובתה מינואר 1994 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי דרשה הסברים משלושת המוסדות הציבוריים, ועם קבלתם תדון ותגבש עמדה לגבי מעמדם כמוסדות ציבוריים.

5. בביקורת הקודמת נמצא, כי הנציבות לא הפיקה רשימה מרוכזת של כל המוסדות שנקבעו לעניין תרומות, כדי שהתורמים יוכלו לאמת את הרשום על הקבלות שהם מקבלים וכדי ששלטונות המס יוכלו לאתר מקרים של הונאה.

הליקוי תוקן. בינואר 1993 פרסמה הנציבות רשימה של מוסדות ציבוריים שאושרו לעניין תרומות. הרשימה לא כללה את כל המוסדות ומאז ועד ינואר 1994 פרסמה הנציבות ארבעה עדכונים לרשימה, ובהם, נוסף על מוסדות שאושרו לאחרונה, גם שמות של עשרות מוסדות שהיו בידם אישורים בלא הגבלת משך תוקפם.

הוצאות עודפות

1. בדוח שנתי 40 צוין, כי מעביד או מלכ"ר הפונה למדור הניכויים כדי לפתוח תיק נדרש להצהיר על סוגי הניכויים והתשלומים שהוא עשוי להתחייב בהם. בטופס המשמש לכך היה חסר אזכור של הוצאות עודפות. לא הובטח, אפוא, שבמדור ניכויים שבמשרד השומה ינוהל חשבון מס על הוצאות עודפות לכל מלכ"ר ומוסד ציבורי שהוציא הוצאות כאלה. בדצמבר 1989 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה כי תבדוק ותשנה לפי הצורך את טופס השאלון.

המעקב העלה, כי הטופס לא שונה. בתשובתה מינואר 1994, הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי היא הורתה על שינוי מידי של הטופס.

2. הביקורת הקודמת העלתה כי בבדיקת הדוחות של מוסדות ציבוריים לא היתה בקרה בנושא ההוצאות העודפות.

בעקבות הביקורת, נכללת בנוהל הפנימי של ממצו"מ הנחיה לבדוק אם היו הוצאות עודפות.

תיאום

בדוח שנתי 40 צוין, כי לא תמיד העבירו האגף והנציבות זה לזה מידע בדבר ספקות לגבי מעמדם או פעילותם של מלכ"רים או מוסדות ציבוריים מההיבט של המס האחר.

בדצמבר 1992 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי הודעות על שינויי סיווג במע"מ מועברות לממצו"מ. כמו כן מעבירה ממצו"מ למע"מ מידע על גופים, שבביקורות של חוליות השומה נמצא שהיתה להם פעילות עסקית.

ניכוי מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים

צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) (תיקון), התשנ"ב-1991 (המתקן את הצו המקורי מהתשל"ז-1977), הרחיב את חובת הניכוי במקור והחילה מ-1.4.92, בין היתר על מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה. הצו חל על מי שמחזור עסקיו בשנת מס 1988 או לאחר מכן עלה על הסכום הנקוב בתוספת (בשנת 1990 - 2,500,000 ש"ח). בתיקון נקבע, כי לגבי מוסד ציבורי יראו את סך התקבולים שקיבל כמחזור.

הצו המתוקן אינו חל על מלכ"רים שאינם מוסדות ציבוריים (למעט כאלה שפורטו בו במפורש) ושאינם להם תקבולים או שהיקפם קטן מהסכומים המזעריים שנקבעו בצו.

באפריל 1992 הפיץ מנהל תחום ניכויים ומלוות שבנציבות בין רכזי חוליות ניכויים במשרדי השומה רשימה ממוחשבת של חייבי ניכויים על פי הצו המתוקן. במכתב הלוואי לרשימה הוסבר, כי הרשימה הורכבה לפי סכומי המשכורות ששילמו, בהנחה שמוסד ששילם סכום גבוה של משכורת, חזקה עליו שתקבוליו היו לפחות באותו סכום. מכאן, שלא נכללו ברשימה מוסדות ציבוריים, אשר המשכורות ששילמו היו נמוכות מהסכום המזערי שנקבע בצו, אך היו להם תקבולים בסכומים גבוהים יותר, ועל כן הם חייבים בניכוי מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים.

עוד הוסבר במכתב הלוואי, כי כלולים ברשימה מלכ"רים החייבים לנכות מס במקור. הנציבות לא הסבה את תשומת לבם של רכזי חוליות הניכויים לכך שברשימה נכללו - מסיבות טכניות - גם מלכ"רים שאינם מוסדות ציבוריים, ושאינם חייבים בניכוי.

בינואר 1994 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי בעקבות הערתו ובשל סיבות מהותיות נוספות, היא תבחן את האפשרות לתקן את הצו כך שיחול לא רק על מוסד ציבורי, כי אם על כל מי שסעיף 3(ז) לפקודה חל עליו; כאמור לעיל, לעניין מס מעסיקים, כאלה הם המלכ"רים.