

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי כי הנציבות תשקול אם אכן יש מקום לדרוש הצהרת הון מכל מי שנערכת לו שומה על פי תכנית העבודה השנתית. על חלק מן הנישומים אין צורך לקבל מידע נוסף, מה גם שכאמור, אין זה מובטח שהצהרת ההון תתרום לשומה. כדי להפיק את מרב התועלת מההצהרות, רצוי לנתח ולהגדיר את אוכלוסיית הנישומים על פי עיסוקיהם והרכב הכנסותיהם או סכומיהן, ועל סמך הניתוח להכין תכנית שתקבע מאלו נישומים יש צורך לקבל מידע. חלק מהדרישות, בשיעור שייקבע, צריך שישלחו בהפרשי זמן שאינם קבועים. את התועלת המופקת מההצהרות יש לבחון מפעם לפעם על פי נתונים הנוגעים בעיקר לשיעורי המס שנגבו על סמך ההצהרות ולאוכלוסייה שאליה נשלחו הדרישות; על פי תוצאות בחינות אלה תעודכן התכנית למשלוח הדרישות.

מחשוב

השוואה בין הנתונים של שתי הצהרות הון כרוכה, כאמור, ברישומים ובחישובים לא מעטים. כבר לפני יותר מעשר שנים הועלה בנציבות הרעיון להתקין מערכת ממוחשבת שתוזן בנתוני ההצהרות, תאגור אותם במאגרי המידע שבשע"מ, ותעשה את השוואת ההון באמצעות השוואה למידע ממאגרי מידע אחרים בשע"מ.

במאי 1986 פנתה הנציבות לשע"מ בבקשה להקים מערכת ממוחשבת בתחום זה. בדצמבר 1987 מינה נציב מס הכנסה ומס רכוש דאז צוות לניתוח מערכת למחשוב תחום הצהרות ההון. עד מאי 1996 לא חלה התקדמות בנושא.

באוקטובר 1996 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי בעת האחרונה פיתחו מפקחי מס בכמה מהמשרדים יישומים המייעלים את העבודה הכרוכה בהשוואת הון, והנציבות מתכוונת להפיץ אותם למשרדי השומה.



מאז 1995 שולחת הנציבות דרישות להצהרות הון לנישומים שלא על פי קריטריונים ייחודיים ורובן נשלחות לנישומים הכלולים בתכנית העבודה לעריכת שומות. לדעת משרד מבקר המדינה, לא נחוץ לדרוש הצהרת הון מכל נישום הכלול בתכנית העבודה, שכן בתכנית העבודה כלולה אוכלוסייה מגוונת של נישומים שעל חלק מהם יש לנציבות מידע; ההצהרות גורמות טרדה לנישומים; ולנציבות אין מידע על מידת התועלת המופקת מההצהרות. בשל כל אלה יש מקום, שהנציבות תבחן את נושא הצהרות ההון ואת תרומתן.

מיסוי סגל אקדמי בתקופת שבתון

ריכוז ממצאים

אנשי סגל במוסדות אקדמיים מקבלים חופשת שבתון המיועדת למחקר ולהשתלמות, בדרך כלל בחו"ל. התשלום בעד שבתון הוא הכנסה חייבת במס. נציבות מס הכנסה ומס רכוש הסכימה, שבמסגרת חישוב ניכוי המס במקור יופחתו מן התשלום ההוצאות

הצפויות בחו"ל. הסכמה זו הותנתה בכך שההשתלמות נחוצה וש אחרי שובו יגיש איש הסגל לפקיד השומה דוח על הכנסותיו והוצאותיו לשם הכנת שומות סופיות.

בתיקים רבים המנוהלים במשרדי השומה לאנשי סגל אקדמי שיצאו לחו"ל לא נמצא הטופס שבו היה עליהם להצהיר לפני צאתם לשבתון על מהות ההשתלמות, על התשלום שקיבלו בעד השבתון וכן על ההכנסות וההוצאות הצפויות, אשר על פיהן חושב המס שנוכה במקור.

נמצאו טפסים שלא מולאו כראוי וגם לא צורפו אליהם האישורים שמהם אפשר ללמוד על מידת הנחיצות של ההשתלמות. פקידי השומה לא דרשו מהמשתלמים להשלים את החסר.

בכמה תיקים של אנשי סגל אקדמי ששבו מחופשת שבתון לא נמצא דוח הכנסות והוצאות לתקופת השבתון. פקידי השומה לא הקפידו לדרוש דוח כזה מכל משתלם ששב ארצה, ולכן לא ניתן לבדוק אם המס שנוכה במקור מהמשתלם תואם את סכום המס המגיע ממנו על פי הכנסותיו והוצאותיו בפועל.

בחלק מהדוחות שהגישו אנשי הסגל האקדמי לאחר שובם מהשבתון חסרו פרטים ומסמכים; פקידי השומה הכינו שומות על פי דוחות אלה בלא שדרשו להשלימם.



לפי הסכמי העבודה במוסדות אקדמיים, איש סגל אקדמי מדרגת מרצה ומעלה זכאי לחופשת שבתון בתשלום - בדרך כלל תשלום של חודשיים בעד כל שנת עבודה - המיועדת למחקר ולהשתלמות מדעית (לאנשי הסגל נצברים כספים גם בקרנות השתלמות ובקרנות לקשרי מדע המיועדות בעיקר למימון השתתפות בכנסים). רבים מאנשי הסגל יוצאים לשבתון בחו"ל. בשנים 1993 ו-1994 יצאו לשבתון כ-700 אנשי סגל מהאוניברסיטה העברית, ומאוניברסיטאות בן גוריון, תל אביב וחיפה.

על פי פקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה), כל תשלום שניתן לעובד ממעבידו הינו הכנסה החייבת במס, חוץ מתשלומים לכיסוי הוצאותיו של העובד שמותר לנכותן מהכנסותיו ובהן הוצאות בגין נסיעות לחו"ל. בהתאם לכללים שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, מותר לנכות מההכנסה הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחו"ל, אם הנסיעה לחו"ל והשהייה שם היו נחוצים לייצור ההכנסה. בתקנות נקבעו סכומים מרביים של הוצאות נסיעה לחו"ל, של הוצאות לינה ושל הוצאות אחרות, וכן של הוצאות על חינוך הילדים השוהים עם הנישום בחו"ל. בתקנות נקבע, כי ההוצאות לא יותרו לניכוי אלא אם כן הגיש הנישום מסמכים או קבלות המאמתים אותן להנחת דעתו של פקיד השומה.

בקובץ הפרשנות לפקודה צוין, כי הוצאות ההשתלמות יותרו לניכוי רק כאשר פקיד השומה השתכנע לפי מבחנים אובייקטיביים, שקיימים התנאים לסיווג ההוצאה בסוג המותר לניכוי. דהיינו, כי ההשתלמות נועדה לשמירה על רמתו המקצועית של הנישום, ולגבי עובד שכיר - כאשר ההוצאה היא לנוחות המעביד ולטובת מילוי התפקיד.

על פי הפקודה, גם הכנסות שהיו לנישום בחו"ל מעבודה או ממשלח יד, שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל, חייבות במס בישראל, וזאת כפוף להוראות הפקודה בדבר הקלות ממסי כפל.

בחודשים יולי-אוקטובר 1995 בדק משרד מבקר המדינה את נוהל המיסוי של אנשי סגל של מוסדות אקדמיים היוצאים לשבתון בחו"ל ואת ביצועו. הביקורת נעשתה בנציבות מס הכנסה ומס רכוש (להלן - הנציבות) ובמשרדי השומה ירושלים, ת"א 5, חיפה, גוש דן ובאר שבע.

ניכויים במקור

בתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), התשנ"ג-1993, נקבע (בדומה למה שנקבע בתקנות לקודמות להן): "מעביד המשלם לעובד משכורת שהיא תשלומים בעד שבתון, ינכה ממנה, בעת התשלום, מס בשיעור של 35%". עוד נקבע, כי פקיד השומה רשאי להורות למעביד להקטין את סכום המס המנוכה מהעובד, בין היתר, אם מגיע לעובד ניכוי הוצאות. בהתחשב בכך שהיוצאים לשבתון בחו"ל זכאים, בדרך כלל, שינוכו מהכנסתם הוצאות בסכומים ניכרים, הסכימה הנציבות להקטנת הניכויים במקור. הסכמה זו הותנתה בכך שכל אחד מהם יגיש בשובו ארצה לפקיד השומה דוח על הכנסותיו והוצאותיו לשם הכנת שומות סופיות.

לפי נוהל משנת 1983 של הנציבות, כל עובד היוצא לחו"ל לשבתון ומקבל תשלומים ממעבידו, נדרש להמציא טופס ובו פרטים על עיסוקו, על ההשתלמות ועל הסכומים שיקבל בגינה; כמו כן עליו להצהיר אם יהיו לו בתקופת השבתון הכנסות אחרות בארץ ובחו"ל, ולציין את סכומיהן. העובד נדרש לצרף לטופס אישורים של המעביד או של הקרן המעידים שההשתלמות נחוצה לו לשמירת רמתו המקצועית והיא בתחום תפקידו הנוכחי.

בנוהל גם נקבע, כי פקיד השומה יבדוק את הטופס, ומששוכנע כי חוץ מתשלומים בעד השבתון לא תהיה למשתלם הכנסה נוספת החייבת במס בישראל, יתיר לנכות מתשלומים אלה הוצאה של 100 דולר ביום וכן את הוצאות הטיסה ויקבע את שיעור המס שיש לנכות במקור מהתשלומים בעד השבתון. הודגש, כי ההוצאות המותרות האלה נקבעו רק לשלב הניכויים במקור, וכי לאחר תום השבתון תיערך שומה וייקבע המס הסופי לפי חישוב מדויק של ההכנסות וההוצאות בפועל שהיו למשתלם. לכן הותנה ההסדר בהגשת דוחות לפקיד השומה, בצירוף כל המסמכים על ההכנסות וההוצאות בארץ ובחו"ל בתקופת השבתון.

משרד מבקר המדינה בדק 27 תיקים שנוהלו במשרדי השומה לאנשי סגל אקדמי שיצאו לשבתון בשנים 1990-1993. הבדיקה העלתה, שב-18 מהתיקים לא נמצא הטופס האמור. ברוב התיקים שבהם נמצא טופס זה הוא לא מולא כראוי או שחסרו פרטים ולרוב הטפסים שנמצאו לא צורפו האישורים הנדרשים. לכן אי אפשר לדעת אם ההשתלמות נועדה לשמירת רמתו המקצועית של המשתלם. פקידי השומה לא דרשו מהנישומים להשלים את הפרטים החסרים ולהגיש את האישורים הדרושים.

לדעת משרד מבקר המדינה, מאחר שהנציבות הסכימה להקל על אנשי הסגל האקדמי היוצאים להשתלמות ולהתיר חישוב מראש של ההוצאות הצפויות, מן הראוי שהנציבות תקפיד כי יצורפו לטפסים כל המסמכים הדרושים שנועדו להוכיח, שההשתלמות אכן היתה הכרחית וכי חישוב ההוצאות בידי המוסדות האקדמיים אכן נעשה על פי התנאים שנקבעו בפקודה ובהוראות הנציבות.

בתשובתה מדצמבר 1995 הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי תוציא הוראת ריענון, שבמסגרתה יונחו פקידי השומה, בין היתר, לוודא שבטופס הבקשה יהיו פרטים מלאים ולהקפיד שטפסים אלה יהיו מגובים באישורים ובאסמכתאות.

קבלת דוחות שנתיים

בנוהל הנציבות משנת 1983 נקבע, כאמור, שעם תום שנת המס שבה חזר המשתלם לארץ, עליו להגיש לפקיד השומה דוח על ההכנסות וההוצאות שלו בארץ ובחו"ל בתקופת השבתון, בצירוף מסמכים. פקידי השומה נדרשו לוודא שהכנת השומות תיעשה בשלב מוקדם ככל האפשר. הדרישה להגיש דוח הכנסות והוצאות לאחר השיבה משנת השבתון כלולה גם בטופס הבקשה שהמשתלם ממלא. חובת הדיווח חשובה לא רק באשר להוצאות כי אם גם לעניין הכנסות אפשריות מעבודה נוספת, כגון מתן הרצאות.

בבדיקה שעשה משרד השומה ירושלים בשנת 1993 נמצא, כי במשרד זה לא נפתחו תיקים ל-25 מבין 62 אנשי סגל של האוניברסיטה העברית שיצאו לשבתון בשנים 1990-1992, וכי 23 ממי שנוהלו להם תיקים לא הגישו לאחר שובם לארץ דוח הכנסות והוצאות לתקופת השבתון. לא נמצאו מסמכים המעידים שפקיד השומה הורה לעובדי משרדו לפתוח תיק לכל מי שיוצא לשבתון ולדאוג שהשבים משבתון יגישו דוחות כנדרש.

משרד מבקר המדינה בדק 57 תיקים של אנשי סגל מאוניברסיטאות חיפה, תל אביב וכן גוריון שיצאו לשבתון בשנים 1990-1994. הועלה, כי ב-10 מהתיקים לא נמצא דוח על ההכנסות וההוצאות בתקופת ההשתלמות; לשלושה מבין אלה הוציאו פקידי השומה שומות לפי מיטב שפיטה.

בתשובתה הודיעה הנציבות למשרד מבקר המדינה, כי בעקבות הביקורת היא הורתה למשרדי השומה לדרוש את הדוחות, וכבר הוצאו שומות על פי מיטב שפיטה לשלושה נישומים נוספים שלא הגישו דוחות. בתשובתה הודיעה הנציבות, כי בהוראה שיש בדעתה להוציא היא תרענן גם את ההנחיות בדבר החובה לפתוח תיק אישי לכל משתלם ובדבר חובתו להגיש דוח לפקיד השומה עם תום שנת המס שבה חזר לארץ, ולצרף את כל המסמכים על הכנסותיו והוצאותיו בתקופת השבתון.

קביעת השומה הסופית

1. טופס הדוח השנתי שעל המשתלמים להגיש לאחר שובם ארצה הוא טופס המיועד לכלל הנישומים, ואין בו דרישה למלא את הפרטים המיוחדים הדרושים לקביעת הכנסותיהם של אנשי הסגל האקדמי המשתלמים בחו"ל - פרטים הכלולים בטופס הבקשה להתרת הוצאות בשלב הניכויים במקור. כמתואר לעיל, פקידי השומה לא הקפידו שטופסי הבקשה ימולאו. מהתיקים שנבדקו במהלך הביקורת עולה, כי גם בעת הכנת הבדיקה של דוחות ההכנסות וההוצאות לשם הכנת השומות הסופיות לא דרשו פקידי השומה מנישומים להשלים פרטים ומסמכים חסרים, ואישרו גם דוחות שלא הוגשו כראוי.

2. טופס הדוח השנתי כולל הצהרה שההכנסות המפורטות בו הן כל ההכנסות שהיו לנישום באותה שנה. עם זאת, במשרד שומה באר שבע החוזרים משבתון נדרשים לעתים להצהיר בכתב - נוסף על ההצהרה האמורה בדוח השנתי - שלא עבדו בחו"ל בתקופת השבתון. במשרדי השומה האחרים אין דרישה כזאת. משרד מבקר המדינה, המליץ לפני הנציבות לדרוש מכל משתלם שלא דיווח עם שובו ארצה על הכנסות מעבודה בחו"ל, להצהיר שאכן לא היו לו שם כל הכנסות כאלה. בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות כי תשקול את האפשרות ליישם את ההמלצה האמורה.

3. בתקנות נקבע, כאמור, כי לא יותר ניכוי של הוצאות אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות להנחת דעתו של פקיד השומה, ולפי נוהל הנציבות יש לדרוש גם פרטים על תוכן ההשתלמות, התאמתה לעיסוקו הרגיל של הנישום ונחיצותה למילוי תפקידו.

משרד מבקר המדינה הציע לנציבות לשקול להורות לפקידי השומה, לדרוש מכל משתלם להגיש עם הדוח השנתי אישור מהמוסד בחו"ל שבו השתלם על תכנית ההשתלמות ועל תקופת ההשתלמות. אישור זה יאפשר גם לדעת מהו תחום ההשתלמות והאם זהו התחום שעליו הצהיר המשתלם בטופס הבקשה להתרת הוצאות.

4. בארבעה מחמשת משרדי השומה שבהם נעשתה הביקורת, חוץ מאשר במשרד השומה ת"א 5, נוהגים לבדוק כמה זמן במהלך השבתון שהה המשתלם בחו"ל, ובאילו תאריכים נכנס לארץ או יצא ממנה במהלך אותה תקופה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות, כי תשקול הנהגת נהלים בעניין הבדיקות הנחוצות בנושא זה.



אנשי סגל של מוסדות אקדמיים היוצאים לשבתון בחו"ל הם קבוצה קטנה אך ייחודית. נציבות מס הכנסה ומס רכוש מעניקה לאנשי סגל של מוסדות אקדמיים היוצאים לשבתון הקלה ניכרת: היא הסכימה, כי ניכוי המס במקור ייעשה תוך הפחתת ההוצאות הצפויות מהתשלומים החייבים במס, וכי חישוב סופי של המס על פי ההכנסות וההוצאות בפועל ייעשה למשתלם לאחר שובו מחו"ל. בד בבד נקבעו גם הוראות והנחיות שמטרתן להביא לכך שהמוסדות האקדמיים יבחנו את נחיצות ההשתלמות וכן את ההוצאות שהמשתלם הוציא בפועל.

הביקורת העלתה שבמשרדי השומה לא תמיד עמדו על כך שהמשתלמים ימסרו את כל הפרטים והמסמכים הדרושים, ומשום כך חלק מהשומות הסופיות נקבעו בלי שהיה בידי פקידי השומה כל המידע הנחוץ לשם כך.

החזרים וניכויים של מס תשומות

ריכוז ממצאים

לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק), מוטל מס ערך מוסף (מע"מ) על עסקאות ועל יבוא טובין - בשיעור של 17% (בינואר 1997). על רוב העוסקים להעביר, באמצעות אחד הבנקים המסחריים, את המע"מ שגבו על מכירותיהם ושירותיהם בניכוי המס ששילמו על רכישותיהם לצורכי העסק (להלן - מס תשומות; מי שמחזרו נמוך מסכום של 360,000 ש"ח, נכון לתאריך לעיל, צריך לדווח כל חודשיים). כאשר מס התשומות גבוה משיעור המע"מ, מוחזר העודף לעוסק. דרישות עוסקים להחזר מס תשומות בסכום שמעל ל-11,613 ש"ח (נכון לתאריך לעיל) מוגשות למשרד אזורי של מע"מ, ובסכומים קטנים יותר - באמצעות הבנקים המסחריים. בשנת 1995 הסתכמו סכומי החזרים ב-8.2 מיליארד ש"ח.

בנוהל אגף המכס ומע"מ (להלן - האגף) בדבר הטיפול בדרישות להחזרים לא נקבע למי מבעלי התפקידים הבכירים במשרדי מע"מ האזוריים נתונה הסמכות לאשר החזרי מס תשומות.