

אגף הכלכלה והכנסות המדינה

פעולות ביקורת

במחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ובחמישה משרדי שומה נבדק הטיפול במקדמות מס הכנסה.

בארבעה משרדי שומה נבדקו אופן עריכת השומות לנישומים עצמאיים החייבים לנהל מערכת חשבונות חד-צדדית מורכבת ולדווח על בסיס צבירה, ותיקונן בעקבות השגות.

במחלקת הניכויים בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ובשלושה משרדי שומה נבדק הפיקוח על ניכוי מס במקור מתשלומים שהועברו מישראל לחו"ל.

במחלקת הפיקוח הארצי לפטורים ולפיצויים בנציבות מס הכנסה ומס רכוש, במשרד מס רכוש בחיפה, ובעמידר, החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ, נבדקו התקשוריות עם שמאים וקבלנים להערכה ולשיקום של נזקים ישירים שנגרמו במהלך מבצע "ענבי זעם".

בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ובהנהלת אגף המכס ומע"מ נבדק הטיפול בהתחשבות ההדדית בענייני מסוי בין מדינת ישראל לרשות הפלסטינית.

בהנהלת אגף המכס ומע"מ ובארבעה בתי מכס נבדקו כמה מהתחומים העיקריים של הפיקוח על מחסנים רשויים והסדרים הכרוכים ברישוי מחסנים אלה.

במסגרת ביקורת כוללת על מינויים בלתי תקינים נבדקו פעולות שנקטו למניעת פרישתו של עובד מס הכנסה (ראה הפרק "מינויים פוליטיים ובלתי תקינים").

הטיפול במקדמות מס הכנסה

ריכוז ממצאים

אחת הדרכים העיקריות שנוקטת נציבות מס הכנסה ומס רכוש (להלן - הנציבות) לגביית מס הכנסה מנישומים היא חיובם בתשלום מקדמות מס שוטפות בהתבסס על מחזורי עסקאותיהם.

הנציבות לא עקבה די אחר טיפולם של משרדי השומה בנישומים שלא חויבו במקדמות או חויבו במקדמות קטנות מהנדרש.

הנציבות הרחיבה מאוד את סמכותם של מייצגי הנישומים בכל הקשור לשינוי המקדמות שהנישומים משלמים, בלי ליצור כלי בקרה אוטומטיים שיאפשרו לוודא

שהדבר לא ינוצל לרעה; היא גם לא בדקה, ולו במסורג, פעולות של מייצגים כדי לדעת אם היה ניצול לרעה של סמכות זו.

יש קושי מיוחד במיסוי נישומים בענף הבנייה ובקביעת המקדמות שעליהם לשלם. עובדי משרדי השומה לא עקבו כראוי אחר התקדמות הבנייה כדי לדעת מתי ניתן להתחיל לחייב במס את הנישומים ולדרוש מהם מקדמות.

מידע מחברת החשמל לישראל בע"מ ומהרשויות המקומיות עשוי לשמש כלי חשוב לקביעת מועד החיוב במס והטלת המקדמות על נישומים בענף הבנייה. בירורים בעניין זה בין הנציבות לגופים האמורים עדיין לא הסתיימו.



1. מס ההכנסה המוטל על נישום מחושב לשנה שלמה, על פי הכנסתו החייבת במס, לאחר שהגיש דוח שנתי על הכנסותיו ונערכה לו שומה. כדי שהסכום שבו חויב הנישום לא יאבד מערכו חשוב שהוא יגבה סמוך למועד היווצרות ההכנסה, בייחוד בתקופה של אינפלציה. גביית כל הסכום בסוף השנה גם עלולה להקשות על הנישומים.

לשם השגת המטרות האמורות נקבעו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), שתי דרכים: האחת - ניכוי מס במקור מתשלומים מסוימים המשולמים לנישומים; והאחרת - חיוב נישומים לשלם במהלך השנה מקדמות על חשבון המס הסופי. הסכומים שנוכו במקור מתשלומים ששולמו לנישום וסכומי המקדמות שהוא שילם מנוכים מן המס הסופי שהוא מחויב בו.

על פי נתוני נציבות מס הכנסה ומס רכוש, ב-1996 נגבה מס הכנסה בסך 52.6 מיליארד ש"ח, מזה 14 מיליארד ש"ח מקדמות: 5 מיליארד ש"ח מעצמאים ו-9 מיליארד ש"ח מחברות, והיתר - בעיקר ניכוי מס במקור.

2. עד שנת המס 1982 נקבעו המקדמות על פי סכום המס שהנישום חויב בו ב"שנה הקובעת", היינו שנת המס האחרונה שלגביה נערכה לו שומה. סכום המקדמה השנתית שנקבע לנישום חולק לעשרה תשלומים שווים; ואם עדיין לא נערכה לו שומה, הוגדל הסכום בכל שנה, על פי צווים שהוציא שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, בהתאם לעליית המדד. כלומר, המקדמות נקבעו בסכומים מוחלטים והוגדלו בשיעורים אחידים, ולא הובאו בחשבון השינויים שחלו בהכנסות הנישום בפרק הזמן שבין השנה הקובעת לשנה השוטפת.

בשנת 1982 נעשה שינוי בפקודה. השינוי הסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע שהמקדמות יהיו בשיעור מסוים מסך מחזור העסקאות (כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975) של הנישום בתקופה שבה הן משולמות; השיעור ייקבע לפי היחס שבין סכום המס שבו חויב הנישום בשנה הקובעת לבין סך מחזור העסקאות שלו באותה שנה.

על פי השיטה החדשה שיעור המקדמה שנקבע לנישום בתחילת שנת המס תקף במשך כל השנה (אלא אם שונה; ראה בהמשך). את סכום המקדמה שהנישום חייב לשלם עליו לחשב בעצמו על ידי הכפלת השיעור שנקבע לו בסך מחזור העסקאות שהיו לו בתקופה שבעבורה עליו לשלם את המקדמה.

בשיטה החדשה יש שיפור ניכר לעומת השיטה הקודמת, שכן יש בה התאמה אוטומטית לשינויים החלים במחזור עסקיו של הנישום, והנהגתה הביאה להקלה ניכרת בעומס העבודה במשרדי השומה.

מאז 1982 רוב הנישומים משלמים מקדמות על פי השיטה החדשה ופחות מ-10% מהנישומים משלמים מקדמות על פי השיטה הקודמת (בעיקר מוסדות כספיים וחברות ביטוח שאין להם מחזור עסקאות לצורך מע"מ ונישומים העובדים "עבודה ממושכת" כמשמעותה בפקודה).

3. בפקודה נקבע, שאם נישום פיגר יותר משבעה ימים בתשלום מקדמה, ייתוסף לסכום שהיה עליו לשלם קנס בסכום הריבית והפרשי ההצמדה, מהמועד שנקבע לתשלום המקדמה ועד למועד תשלום הסכום או עד תום שנת המס שבעבורה נדרשת המקדמה, לפי המוקדם שבהם. תוספת ריבית והפרשי הצמדה יוטלו גם על סכומי מקדמות שהופחתו במהלך השנה, אם בתום השנה, עם הגשת הדוח השנתי, יתברר כי סכום המס השנתי שהנישום חייב בו גדול מסך כל המקדמות ששילם. כמו כן יוטלו הפרשי הצמדה וריבית על נישום שלא הודיע על עיסוקו או על שינויים בעיסוקו, על פי סכום המקדמות שהיה חייב לשלם אילו הודיע על כך. אם הסכום הכולל של המקדמות ששילם הנישום גדול מהמס הסופי יוחזר לו העודף בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

4. בשנת 1994 נחנכה בשירות עיבודים ממוכנים של מינהל הכנסות המדינה (להלן - שע"מ) מערכת ממוחשבת לביצוע הפעולות הכרוכות בחישוב מס ההכנסה ובגבייתו (תל"ם). המערכת כוללת מידע רב שנועד לסייע לקבלת החלטות ולמעקב אחר הפעולות הרבות והמגוונות בתחום האמור, ובאמצעותה מטופל גם עניין המקדמות: שיעור המקדמה לכל נישום או סכומה (תלוי בשיטת התשלום) נקבעים אוטומטית. הפעלת המערכת הביאה לייעול בגביית המקדמות ולהגברת היקף הגבייה.

בחודשים אפריל-ספטמבר 1997 בדק משרד מבקר המדינה את הטיפול במקדמות באגף מס הכנסה ומס רכוש. הבדיקה נעשתה בנציבות מס הכנסה ומס רכוש ובחמישה משרדי שומה: גוש דן, אשקלון, חדרה, ת"א 1 ות"א 4.

פעולות משרדי השומה

הנציבות הורתה למשרדי השומה לאתר, לבדוק ולשנות את חיובי המקדמות של נישומים שהמערכת הממוחשבת לא חייבה אותם כלל בתשלום מקדמות או חייבה אותם במקדמות קטנות מהנדרש. מדובר בעיקר בנישומים חדשים וכן בחברות שבעת קביעת המקדמות לא היה בסיס לקביעת המקדמות שעליהן לשלם, ושעל פי רישומי מע"מ חל לאחר מכן גידול ניכר בערך המוסף שלהן. על פי הוראת הנציבות, שינוי שיעור המקדמה או סכומה ייעשו רק לאחר שיקול דעת.

הועלה, שמחלקת הגבייה בנציבות, האחראית לטיפול בנושא המקדמות, לא עקבה אחר ביצוע הוראותיה בעניין איתור נישומים שלא חויבו במקדמות כנדרש, ומשום כך לא היתה ערה לכך שבמשרדי השומה ת"א 4 ואשקלון לא נעשו כלל פעולות איתור.

לדעת משרד מבקר המדינה, כדי לייעל את הפעולות לאיתור נישומים ואת הטיפול בעניין המקדמות, יש מקום שעובדי הגבייה יסתייעו בעובדי השומה; לעובדי השומה יש הכשרה נרחבת בתחום המסים, הם מכירים את הנישומים ואת המצב בתחומי עיסוקם, ובתיקי הנישומים שברשותם יש מידע נוסף שאינו כלול בבסיס הנתונים הממוחשב.

בתשובתה מ-1.1.98 הודיעה הנציבות שלעתים יש שיתוף פעולה בעניין המקדמות בין עובדי הגבייה לבין עובדי השומה וכי היא תפעל להדק שיתוף פעולה זה, והדבר יבוא לידי ביטוי בהוראות שהיא תוציא בעניין.

בעקבות הערות משרד מבקר המדינה, כללה הנציבות בהוראת הביצוע בעניין דרישת מקדמות לשנת המס 1998, שפורסמה בינואר אותה שנה, גם הנחיות בעניינים שהביקורת העלתה. בין

השאר נכללו בהוראה נהלים לטיפול בהגדלת מקדמות לנישומים ופרקי זמן קצובים לביצוע פעולה זו, ונאמר בה מתי על עובדי הגבייה להסתייע בעובדי השומה. בהוראה צוין, כי הנציבות תעקוב אחר פעולות המשרדים בעניין זה.

שינוי המקדמות במהלך השנה

על פי תקנות מס הכנסה (קביעת מקדמות על פי מחזור), התשמ"ב-1982, לצורך תשלום המקדמות בשיטה שנקבעה בתיקון לפקודה מ-1982, על הנישום למסור עם תשלום המקדמה דוח המפרט את דרך חישובה וכן פרטים על מחזור עסקאותיו ועל ניכויי המס במקור בתקופת הדיווח. בסוף השנה, לאחר שהנישום הגיש דוח שנתי, נעשית השוואה בין סכום המחזור שצוין בדוח השנתי לבין סך כל סכומי המחזור שהנישום דיווח עליהם במהלך השנה. גם ניכויי המס במקור נבדקים באותה דרך.

1. כיוון שהבדיקה נעשית רק בסוף השנה, עלולים נישומים לדווח במהלך השנה כראות עיניהם על מחזורי עסקאותיהם ועל סכומים שנוכו מהם במקור, ו"לווסת" בדרך זו את תשלומי המקדמות, ולקראת סוף השנה - להתאים לסכום השנתי את הסכומים המדווחים ואת המקדמות שהם שילמו, בלי שיחויבו בקנס על שבמשך השנה לא שילמו מקדמות כנדרש.

משרד מבקר המדינה העלה, כי הנציבות לא עשתה לאיתור נישומים שבדיווחיהם יש תנועות לא סבירות בהתחשב בהיקף פעילותם או במצב הקיים בענף שבו הם פועלים. לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי שהנציבות תשקול את האפשרות לבדוק את מידת הסבירות של דיווחי הנישומים גם במסגרת הביקורות השוטפות שעובדיה עושים אצל נישומים.

בתשובתה הודיעה הנציבות, כי בעקבות הערות משרד מבקר המדינה, היא ביקשה משע"מ ליצור בעבודה אמצעים ממוחשבים שיאפשרו לה לבדוק את סבירות הדיווחים שהנישומים מוסרים במרוצת השנה.

2. כדי לשפר את השירות הניתן לנישומים ולמייצגיהם ובד בבד להקל על משרדי השומה, מאפשרת הנציבות למייצגי נישומים, מאז 1994, בתנאים מסוימים, להקטין את המקדמות שמשלמים הנישומים שהם מייצגים, לבטלן או להגדילן - באמצעות המחשב. מייצגים המקושרים לשע"מ יכולים לבצע את הפעולות ישירות ממחשביהם, ואחרים - באמצעות משרדי השומה. בנסיבות אלה אפשר שמייצגים ינצלו לרעה את סמכותם ו"יווסתו" במהלך השנה את תשלומי המקדמות של נישומים; מה גם שהדבר אינו כרוך בתשלום קנס.

3. משרד מבקר המדינה העיר לנציבות, כי הסמכות שניתנה למייצגים אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה, הקובעות כי פקיד השומה הוא שרשאי לפטור אדם ממקדמה, כולה או מקצתה, או להגדילה. בתשובתה הודיעה הנציבות, כי היא תבחן את הצורך בתיקון הפקודה.

4. בסוף 1994 הרחיבה הנציבות עוד את סמכות המייצגים והתירה להם להקטין את שיעור המקדמות גם לאחר שזה הוגדל בידי פקיד השומה.

מתברר, כי הוראת הפקודה בדבר הטלת הפרשי הצמדה וריבית החלים על מי שביקש במהלך השנה הפחתה של מקדמות, ובסוף השנה התברר, על פי דוח שמסר, שסכום

המס שהוא חייב גדול מסכום המקדמות ששילם - אינה חלה על מי שבמהלך השנה הוגדל סכום המקדמה שעליו לשלם או שיעורה ואחר כך הוקטן בידי מייצגו.

לדעת משרד מבקר המדינה, אי-הטלת קנס במקרה כזה פוגעת בהרתעה, שכן הדבר מאפשר למייצגים ל"ווסת" במהלך השנה את תשלומי המקדמות של נישומים - בלא חשש מקנס.

בתשובתה הודיעה הנציבות, כי במתן האפשרות למייצגים להקטין מקדמות שהוגדלו קודם לכן בידי פקידי השומה יש משום ליקוי, וכי בינואר 1998 היא הורתה למשרדי השומה למנוע אפשרות זו בדרך ממוחשבת.

5. הנציבות קבעה כי פעולות המייצגים ייעשו בלא העברת מסמכים, הצהרות וחישובים מאמתים, ודרשה מהמייצגים להחזיקם אצלם כדי שיוכלו להציגם לפני עובדי משרדי השומה, אם יהיה צורך בכך. הנציבות הודיעה למייצגים כי החלטותיהם בעניין המקדמות יבוקרו אוטומטית וכי ייבחנו סבירות ההחלטה ושיקול הדעת של המייצג. בקרה מסוג כזה יכולה להסתמך בעיקר על הפעולות השוטפות של הנישום ועל פעולותיו בשנים קודמות בתחומי מסוי שונים.

שע"מ יצר בסיס מידע המאפשר לקבל במרכז מידע בסיסי על שינויים שנעשו במקדמות; אולם משרד מבקר המדינה העלה כי לא פותחו כלי בקרה אוטומטיים שיאפשרו לבדוק את פעולות המייצגים. בנסיבות אלה יש צורך לעשות בדיקה פרטנית של נתוני הנישום כדי לקבל את המידע הנדרש. בשנים 1995-1996 נעשו כ-100,000 הקטנות או ביטולים של מקדמות; אף שכמחציתן נעשו בידי מייצגים לא הורתה הנציבות למשרדי השומה לבדוק, ולו בדיקה מסורגת, את פעולות המייצגים, כדי לדעת אם לא ניצלו לרעה את הסמכות שניתנה להם.

הנציבות מסרה כי בדיקה שעשתה העלתה שמספר ההקטנות העלולות להיות לא מוצדקות הוא זעום. לדעת משרד מבקר המדינה, גם אם תוצאות הבדיקה האמורה משקפות את המציאות, האפשרות שייעשו הקטנות לא מוצדקות עדיין קיימת, ולכן יש לנקוט צעדי מניעה והרתעה מתאימים.

6. בהוראות הנציבות נקבע שמייצג שיימצא כי פעל בעניין המקדמות בדרך לא נאותה תיחסם בפניו האפשרות להעביר באמצעות המחשב החלטות בעניין מקדמות (עד מועד סיום הביקורת, ספטמבר 1997, לא ננקטה פעולה כזו). לדעת משרד מבקר המדינה, לנוכח חומרת העבירה על הנציבות לשקול אם די בענישה זו.

מעקב אחר נישומים המשלמים מקדמות בלא דרישה

המערכת הממוחשבת מאפשרת להפיק מידע על נישומים ששילמו מקדמות בלי שנדרשו, כדי לבדוק אם יש מקום להטיל עליהם מקדמות. מדובר בנישומים ששילמו מקדמות בשנה קודמת ובלי להידרש לכך ממשיכים לשלם גם בשנה שאחריה; בנישומים חדשים שעדיין לא נדרשו לשלם מקדמות, אך מעריכים שעליהם לעשות זאת; בשכירים שיש להם הכנסות נוספות בתור עצמאיים ועוד. הביקורת העלתה שמקצת הנישומים ששילמו מקדמות אף שלא נדרשו לעשות זאת אמנם היו חייבים לשלמן. אף שאצל כמה נישומים חזרה התופעה ונשנתה במשך שנות מס אחדות, לא פעלו משרדי השומה לדרישת מקדמות מנישומים אלה.

הנציבות הודיעה, כי בעקבות הביקורת, היא תרענן את ההנחיות הקיימות בנושא. ואמנם, בהוראת הביצוע בעניין דרישת מקדמות לשנת 1998 פורט אופן הטיפול בנישומים המשלמים מקדמות בלא דרישה.

מקדמות בענף הבנייה

1. הפקודה מסדירה את הדיווח ואת החיוב במס על "עבודה ממושכת", כלומר עבודה שנעשתה במשך יותר משנה, לרבות עבודת בניין שנעשתה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בניין בידי בעליו. נישום העוסק בעבודה ממושכת צריך לדווח לראשונה על הכנסותיו מעבודה זו לאחר שסיים לבצע לפחות 25% ממנה (מבחינת ההיקף הכספי או הכמותי). הדיווח יינתן על פי אומדן, שכן רק בסיום העבודה הוא יוכל לדעת במדויק אילו הכנסות היו לו ממנה, ומה היו הוצאותיו. בשנת המס שבה סיים הנישום את העבודה עליו לדווח על התוצאה העסקית בשלמותה בניכוי ההכנסות שדיווח עליהן בשנים קודמות. שיטת דיווח זו מכונה "שיטת העבודות בביצוע".

2. אשר לבניין שנבנה בידי בעליו, הפקודה קובעת שבשנת המס הראשונה שבה הבניין ראוי לשימוש, על הנישום לדווח על הכנסותיו והוצאותיו עד לאותה שנה ובאותה שנה. שיטת דיווח זו מכונה "שיטת העבודות הגמורות". הפקודה קובעת שבניין ראוי לשימוש הוא בניין או חלק ממנו שחובר לרשת החשמל, או שנתמלאו לגביו התנאים לקבלת תעודת גמר בנייה על פי חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965.

עוד בשנת 1980 מתח בית המשפט ביקורת על הדיווח בשיטת העבודות הגמורות. בתביעה שהוגשה נגד מספנות ישראל¹ נאמר: "... ביסודה של שיטה זו פיקציה שכל התקבולים וההוצאות של עבודה פלונית נוצרו בשנת גמר העבודה. אין ספק, שזוהי פיקציה מנקודת מבט החשבונאות המסחרית הנכונה". בפסק דין אחר נאמר: 2: "יש להעדיף דיווח על עבודות בביצוע כשיטה צודקת העולה בקנה אחד עם מטרת החוק: גביית מס אמת". בית המשפט הוסיף, כי "גם לפי שיטה זו אין הצדקה להשהות הדיווח עד לסיום הפורמלי של העבודה על ידי אישור המזמין, אלא ניתן לדווח כאשר הושלם החלק המהותי של העסקה".

פסקי הדין האמורים מבהירים את החשיבות שישנה במקרים האמורים לגביית מקדמות על חשבון המס ובמועד. נישומים המדווחים לפי שיטת העבודות הגמורות מחויבים במס רק אחרי שנת המס, לאחר שדיווחו ולאחר שנערכה להם שומה. זאת ועוד, הדוח על ההכנסות בשנת המס מוגש בדרך כלל חודשים מספר לאחר תום אותה שנה, ולפעמים ניתנות לנישומים הארכות של מועד מסירת הדוח. יש להניח שחלק מהנישומים גם לא נדרשו קודם לכן לשלם מקדמות מאחר שלא היתה להם הכנסה חייבת במס, ולכן לא נוצר בסיס לדרישת מקדמות.

3. בעיה נוספת במיסוי נישומים בענף הבנייה היא הקושי בקביעת המס על הכנסותיהם מתשלומים שהם מקבלים על חשבון רכישת דירות בפרויקט הנבנה. בתנאים מסוימים הנציבות מתירה לקבלנים לנכות הפרשה בגין התייקרויות מהכנסותיהם מפרויקט זה או אחר. חיובם של נישומים אלה במס על כל התשלומים שקיבלו, בלי לאפשר להם ליצור הפרשה להתייקרויות עלולה להקשות עליהם לעמוד בהתחייבותיהם כלפי הלקוחות.

4. לנישומים בענף הבנייה הותר לנכות הוצאות באופן שוטף - מצב זה מקשה על קביעת המקדמות, שכן יש קושי לייחס את ההוצאות על עבודות ממושכות לעבודה זו או אחרת, בייחוד הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון. החל ב-1982 כלולות בפקודה הוראות הנוגעות לייחוס הוצאות הנהלה וכלליות, ועל פיהן יש לזקוף אותן באופן יחסי לכל יחידת עבודה; עם זאת, הקושי בייחוס ההוצאות עדיין קיים.

5. נוכח הקשיים בקביעת הבסיס למקדמות שיידרשו מנישומים העוסקים בעבודה ממושכת, במיוחד אלה המדווחים בשיטת העבודות הגמורות, ונוכח פרק הזמן הארוך שבין המועד שבו

1 ע"א 57/79 פקיד השומה חיפה נ' מספנות ישראל בע"מ, פד"א יא 49.

2 עמ"ה (ת"א) 171/79, 153/78 קרמיק קסטינג קורפורישן בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א יא 121.

ההכנסה חייבת במס על פי הפקודה לבין מועד הדיווח על ההכנסה ומועד הגבייה בפועל, נדרש מעקב אחר העבודות הממושכות כדי לקבוע את המועד שבו ניתן לדרוש מקדמות. ב-1996 הוציאה הנציבות למשרדי השומה הנחיות לטיפול בנשומים בענף הבנייה, ולפיהן יש לעקוב אחר התקדמות הבנייה, לרבות על ידי ביקורת בשטח, ו"במקום בו הפרויקט נמצא בשלבי סיום, יש להתאים את גובה דרישת המקדמות למציאות"; וכן לעקוב אחר שינויים במחזור המע"מ של הנישום, שכן גידול בו עשוי ללמד שיש הצדקה לחייבו בתשלום מקדמות.

משרד מבקר המדינה בדק את שיטות המעקב שנוקטים המשרדים שנכללו בביקורת והעלה, שבמשרדים ת"א 1 (שבו מרוכז הטיפול של הנישומים בענף הבנייה באזור תל אביב), גוש דן וחדרה בודקים במסורג נתונים על נישומים בענף הבנייה, ואילו במשרד השומה אשקלון אין עושים בדיקות כאלו. במהלך הביקורת האמורה נמצאו אצל ארבעה נישומים גידול במחזורי המע"מ וערך מוסף חיובי, ואצל מקצתם אף נמצא שסכום המס ששולם בסוף השנה היה גדול בהרבה מסך כל המקדמות ששולמו במהלכה. נתונים אלה מעידים על הצורך לבחון לגבי נישומים מהסוג הנדון הטלת מקדמות או הגדלתן.

בתשובתה הודיעה הנציבות, כי היא תחזור ותורה לכל משרדי השומה לבדוק את נתונייהם של נישומים בענף הבנייה. עוד הודיעה הנציבות, שבמסגרת בדיקה של הגידול במחזור המע"מ של נישומים שלא היה להם בסיס לקביעת מקדמות היא תבדוק גם את נתונייהם של נישומים מענף הבנייה.

עוד העלתה הביקורת, כי עובדי הגבייה במשרדי השומה שנבדקו אינם יוצאים לביקורות בשטח, כדי לעקוב אחר עבודות הבנייה כנדרש בהנחיות הנציבות, אף לא באתרים שבהם העבודה עומדת להסתיים.

6. כלי נוסף שהיה עשוי לעזור לגובים הראשיים בטיפול בעניין המקדמות בענף הבנייה הוא אישורים הניתנים לפי סעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963. סעיף זה קובע כי מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין שהרווח מהן נתון לשומה על פי הפקודה, תהיה פטורה ממס שבח, וכי הפטור יינתן למי שימציא למנהל מס שבח אישור של פקיד השומה כי הרווח מאותה מכירה נתון לשומה לפי הפקודה. אישור זה הוא גם תנאי להעברת הזכות במקרקעין על שם הרוכש; לכן יש לנישומים בענף הבנייה תמריץ להשיג אישור פוטר אותם מתשלום מס שבח.

לפי הוראות הנציבות, כאשר נישום מבקש אישור לפטור אותו מתשלום מס שבח על הכנסות ממכירת זכות במקרקעין שעדיין לא דיווח עליהן, על פקיד השומה לבדוק, בין השאר, אם יש מקום לחייב אותו להגדיל את המקדמות על חשבון המס שבו יחויב בשל ההכנסות האמורות.

משרד מבקר המדינה העלה כי בטופס הבקשה לאישור פטור ממס שבח אין הנישום נדרש לדווח על כלל הפרויקטים שהוא מבצע ועל שלבי הביצוע של כל פרויקט. עוד הועלה, כי לפני מתן האישורים לצורך קבלת פטור ממס שבח אין הגובים הראשיים במשרדי השומה שנבדקו בודקים באיזה שלב מצוי הפרויקט שבו מדובר בבקשה, כדי להיערך לדרישת המקדמות. בנסיבות אלה אין האישורים משמשים כלי עזר יעיל לקביעת המקדמות.

7. בעקבות יזמה של חוליית ביקורת קבלנים שבמשרד פקיד השומה למפעלים גדולים, הנפיקה הנציבות ב-1990 טופס שנועד לאפשר קבלת מידע מפורט מנישומים הפועלים בענף הבנייה על כלל עבודותיהם. על הטופס חייבים לחתום ראשי החברה ומייצגה כלפי שלטונות המס. למידע שבטופס יש חשיבות גם בתחום המקדמות, כיוון שעל הנישום לציין בו במפורש את המועד המשוער של גמר הבנייה ואת המועד להגשת הבקשה לחיבור הבניין לרשת החשמל -

מידע הדרוש, כאמור, כדי לדרוש מקדמות מנישומים המדווחים בשיטת העבודות הגמורות. הטופס עשוי לסייע בקביעת מקדמות גם לנישומים המדווחים בשיטת העבודות בביצוע, שכן על הנישום לציין בו כמה אחוזים מהעבודה כבר בוצעו.

משרד מבקר המדינה העלה שהטופס הופץ בין הרכזים של חוליות הקבלנים שבמשרדי השומה, אולם הנציבות לא הוציאה הוראה המחייבת להשתמש בו, והגובים הראשיים במשרדים שנבדקו לא ידעו שהוא קיים.

בעקבות הערות משרד מבקר המדינה, הורתה הנציבות למשרדי השומה, בהוראת הביצוע לגביית המקדמות ל-1998, לעקוב מקרוב אחר התקדמות הבנייה באמצעות המידע המתקבל במשרד, ולהקפיד שהנישומים ימציאו להם את הטופס האמור. בהוראת הביצוע ציינה הנציבות, שהיא הורתה לשע"מ לעשות השוואה בין נתוני מס ההכנסה של נישומים בענף הבנייה לבין הנתונים שלהם ברישומי מע"מ, והדבר יאפשר להפיק רשימה של נישומים שיש בסיס לבדוק אם להטיל עליהם מקדמות או להגדילן.

8. כדי לייעל את קביעת המקדמות לנישומים העוסקים בענף הבנייה פנתה הנציבות בסוף 1996 אל חברת החשמל לישראל בע"מ וביקשה ממנה לספק לה מידע על קבלנים או בעלי בתים שביקשו להתחבר לרשת החשמל בשנים 1993-1996. במהלך 1997 נדון הנושא בוועדת הכלכלה של הכנסת ואצל היועץ המשפטי לממשלה, וסוכם שהנציבות תעביר ליועץ המשפטי לממשלה "טיוטה לחוזר בדבר הגבלת השימוש בסמכויות הגורפות שבידי שלטונות המס בבקשת מידע". בחוזר יהיו הנחיות וקריטריונים בדבר "השימוש הראוי בסמכויות הנציבות בנושא רגיש זה". במועד סיום הביקורת, ספטמבר 1997, נמסרה טיוטת החוזר לעיון לשכת היועץ המשפטי.

9. קריטריון אחר לקביעת גמר בנייה הוא, כאמור, עמידה בתנאים לקבלת תעודת גמר בנייה על פי חוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965. לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לפעול לקבל מהרשויות המקומיות מידע על המועדים שבהם נתקיימו התנאים המזכים נישומים בקבלת תעודת גמר בנייה.

הנציבות הודיעה בתשובתה כי היא פועלת לקבלת מידע כזה.

מהאמור לעיל עולה שאין מעקב ראוי אחר התקדמותן של עבודות בנייה, כדי שיהיה אפשר לקבוע מתי ניתן לחייב נישומים במס ולדרוש מהם מקדמות. לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לשקול לחייב נישומים בענף הבנייה לדווח על סיום פרויקט מיד עם סיומו, ונישומים המדווחים לפי שיטת העבודות בביצוע - עם סיום 25% מהעבודה, ולצרף אומדן של הכנסותיהם כדי שיהיה אפשר לקבוע על פיו את המקדמות שיחויבו לשלם.

בתשובתה הודיעה הנציבות, כי בשל שיטת הדיווח הקבועה בפקודה יש קושי בגביית מס מנישומים בענף הבנייה; אצל נישומים כאלה עשוי להיווצר פער ניכר בין סך המקדמות שנדרשו לשלם לבין המס שחויבו בו. הנציבות ציינה כי עוד ב-1990 ולאחר מכן ב-1996 היא פנתה אל התאגדויות הקבלנים וקיימה עמם דיונים בדבר שינוי אופן קביעת ההכנסה החייבת של נישומים המדווחים לפי שיטת העבודות הגמורות. אחת ממטרותיה של הנציבות היתה להגיע עמם לידי הסדר שיאפשר, בין היתר, לגבות מהם מקדמות בהתבסס על התשלומים שקיבלו מהלקוחות. עד למועד תום הביקורת לא חל שינוי בעניין זה.



מאז שינתה נציבות מס הכנסה ומס רכוש את השיטה של קביעת המקדמות ב-1982 חל שיפור ניכר בתחום זה; השיטה החדשה הביאה להתאמה שוטפת של המקדמות להיקף העסקים של הנישומים ולהגברת זרם המקדמות. עם זאת, נותרו עדיין עניינים הטעונים שיפור: הנציבות אינה בודקת את נכונות הסכומים של מחזורי העסקאות ושל ניכויי המס במקור בדיווחים שהנישומים מגישים עם תשלום המקדמות במהלך השנה; אין מעקב אחר פעולות משרדי השומה לאיתור נישומים שעדיין אינם כלולים במערכת המקדמות או שהמקדמות שנקבעו להם קטנות מהנדרש; הנציבות לא יצרה כלים שימנעו ממייצגי נישומים להשתמש לרעה בסמכות שניתנה להם לשנות את שיעורי המקדמות, ולא בדקה את פעולותיהם.

בעיה אחרת, כבדת משקל, היא קביעת המס והמקדמות מנישומים בענף הבנייה. בתחום מורכב זה יש לשאוף לתיקון דרך החיוב במס ולדאוג שייגבו מהנישומים בענף זה מקדמות בשיעור הנדרש וסמוך למועד היווצרות ההכנסה, כמו משאר הנישומים. לשם כך יש לפתח כלים שיאפשרו לקבוע את המועד שבו ניתן להתחיל לדרוש מקדמות או להגדילן.

עריכת שומות לנישומים עצמאיים ותיקון בעקבות השגות

ריכוז ממצאים

פקיד שומה רשאי לאשר את השומה העצמית של נישום לפי הדוח השנתי על הכנסותיו - ואם יש לו טעמים סבירים להניח שהיא אינה נכונה - לקבוע לו שומה "על פי מיטב שפיטתו". אם הנישום משיג על השומה שנערכה לו, רשאי פקיד השומה להגיע אתו לידי הסכם בדבר סכום השומה או לערוך לו שומה בצו, ללא הסכמתו. משרד מבקר המדינה בדק 205 שומות שנערכו לנישומים עצמאיים על פי מיטב שפיטה ותוקנו לאחר מכן בהסכמת הנישומים, והעלה את הממצאים האלה:

תוספת ההכנסה הממוצעת שנקבעה לנישומים בשומות שנערכו על פי מיטב שפיטה היתה כפליים ויותר מההכנסה שדיווחו עליה. 95% מן השומות לפי מיטב שפיטה, הסתיימו בהסכם בין פקיד השומה לנישום, לאחר השגת הנישום, ותוספת ההכנסה הממוצעת בשומות שנקבעו בהסכם היתה כרבע מן ההכנסה המדווחת.

לפי הנחיות נציבות מס הכנסה ומס רכוש (להלן - הנציבות) על פקידי השומה להביא בחשבון נתונים רבים כדי לערוך את השומות. אולם שיטת שכר העידוד לעריכת שומות הנהוגה באגף מס הכנסה ומס רכוש יש בה תמריץ שלילי לבדוק את הנתונים הנדרשים. פקידי שומה ערכו שומות רבות לאחר שבדקו רק אחד - או כמה - מהנתונים הנדרשים, בלי לנמק מדוע.

פקידי שומה ערכו שומות בלי לבדוק את פנקסי החשבונות של הנישומים; ופעמים רבות הם לא רשמו את הנימוקים לעריכת השומה, או רשמו נימוקים לא ענייניים. על אף זאת, אישרו ממונים את השומות.

על פי הוראות הנציבות, חישוב הכנסותיו של נישום צריך להתבסס בעיקר על דוחותיו ופנקסי החשבונות שלו, והשוואת הצהרות הון נועדה לשמש רק כלי עזר לבדיקת אמיתותו של הדוח. למרות זאת ערכו פקידי השומה רבות מהשומות על פי השוואת הצהרות הון בלבד.