



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.

בהסכמים רבים בדבר שומות לשנות מס אחדות נעשתה פשרה לא עניינית: כל תוספת ההכנסה המוסכמת יוחסה לשנת מס אחת, לרוב לאחרונה שבהן, ואילו לשנות המס האחרות אושרו הדוחות. עקב כך קוצרה התקופה שבעבורה חויב הנישום בריבית ובהפרשי הצמדה על מס ששולם באיחור.

בהסכמים רבים נקבעה גם תוספת למחזור העסקאות המדווח למע"מ, אולם סכום התוספת היה קטן מסכום תוספת ההכנסה החייבת במס הכנסה שעליה הוסכם, ולא ניתן הסבר להפרש בין הסכומים.



הדוח השנתי שנישום מגיש לפקיד השומה נחשב כשומה עצמית. לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), פקיד שומה רשאי לבדוק את הדוח בתוך שלוש שנים (עד שנת המס 1995 - ארבע שנים) מתום שנת המס שבה הוא נמסר לו. הוא רשאי לאשר את השומה העצמית, ואם יש לו טעמים סבירים להניח שהיא אינה נכונה או מסיבות אחרות, הוא רשאי לקבוע את סכום הכנסתו החייבת במס בשומה לפי מיטב שפיטתו. זהו השלב הראשון בעבודת השומה (להלן - שלב א'). הפקודה מורה, כי לא תיעשה שומה לפי מיטב שפיטה בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

שלב ב' של עבודת השומה נעשה לאחר שנישום השיג על שומה שנערכה לו לפי מיטב השפיטה. בשלב זה מבחינה הפקודה בין שומה שנערכה בהסכם בין פקיד השומה לנישום לבין שומה שפקיד השומה קבע בצו.

לפי נתוני נציבות מס הכנסה ומס רכוש נוהלו ב-31.9.97 במשרדי השומה כ-400,000 תיקים של נישומים עצמאיים, ובהם כ-190,000 תיקים של נישומים החייבים בניהול מערכת חשבונות חד-צדדית מורכבת ובדיווח לפי בסיס צבירה. הכמות הגדולה של התיקים אינה מאפשרת בדיקת דוח ועריכת שומה בכל שנה, ולכן נערכות שומות לשנות מס אחדות בבת אחת.

בחודשים מארס-יוני 1997, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה את אופן עריכת השומות לחלק מהנישומים העצמאיים החייבים לנהל מערכת חשבונות חד-צדדית מורכבת ולדווח על בסיס צבירה; קמעונאים שמחזור עסקם השנתי אינו גדול מ-2.3 מיליון ש"ח ונותני שירותים ואחרים שמחזור עסקם אינו גדול מ-1.3 מיליון ש"ח. נבדקו בבדיקה אקראית 205 שומות שנערכו ל-58 נישומים על פי מיטב שפיטה ותוקנו בשלב ב' בהסכמת הנישום. הביקורת נעשתה במשרדי השומה ת"א 2, פתח תקווה, רמלה ועפולה.

אופן עריכת השומות

1. לפי נתוני הנציבות, נערכו בשנת 1995 לנישומים עצמאיים (חוץ ממנהלי חברות) 108,019 שומות, מהן 17,425 - בעקבות השגות של הנישומים: 16,446 בהסכמת הנישום ו-979 בצו; בשנת 1996 נערכו לנישומים מסוג זה 102,209 שומות, מהן 15,028 בעקבות השגות:

14,229 בהסכמת הנישום ו-799 בצו; בחודשים ינואר-אוגוסט 1997 נערכו לנישומים מסוג זה 67,936 שומות מהן 11,103 נערכו בעקבות השגות: 10,548 בהסכמת הנישום ו-555 בצו. מהאמור לעיל עולה שפקידי השומה הגיעו לידי הסכם עם הנישומים על תיקון של כ-95% מהשומות שהוגשו עליהן השגות.

2. להלן בטבלה מספר השומות שנבדקו בכל אחד מהמשרדים שנכללו בביקורת, ההכנסה הממוצעת לפי השומה העצמית ולפי השומות שנערכו בשלב א' ובשלב ב' ושיעור תוספת ההכנסה הממוצעת בשלב ב' מתוספת ההכנסה הממוצעת בשלב א':

ההכנסה הממוצעת (בש"ח)					
משרד השומה	מספר השומות	לפי הדוח	בשלב א'	בשלב ב'	שיעור תוספת ההכנסה הממוצעת בשלב ב' מתוספת ההכנסה הממוצעת בשלב א' (באחוזים)
ת"א 2	67	151,378	308,653	173,595	14
פתח תקווה	37	160,658	333,408	191,133	18
רמלה	48	133,908	315,539	155,839	13
עפולה	53	73,273	246,733	132,173	34

מהטבלה עולה, שבשומות שנערכו לפי מיטב שפיטה, בשלב א', נקבעה הכנסה ממוצעת גדולה כפליים ויותר מזו הנקובה בדוח הנישום, ואילו בשומות שנערכו בהסכם בשלב ב', הוקטנה תוספת ההכנסה לכחמישית בממוצע מהתוספת שנקבעה בשלב א', ועקב כך הצטמצמה התוספת להכנסה לכדי 26% בממוצע מזו שבדוח. חלק מההקטנות נעשו לאחר שבמסגרת ההשגות נתקבלו מנישומים הסברים וראיות, ולכן נועד שלב ב'. אולם הפערים שבין הסכומים שנקבעו בשומה בשלב א' לבין אלה שנקבעו בשומה בשלב ב' מחד גיסא, יש בהם לעורר במידה מסוימת ספק בהצדקה של חלק מהסכומים שהוספו בשלב א', ומאידך גיסא, יש בהם כדי להעיד, על מידה רבה של פשרנות במשא ומתן עם הנישומים בשלב ב'.

נתונים שריכוזה הנציבות בספטמבר 1997 בדבר סכום המס שנקבע בכל השומות של שלב ב' לנישומים עצמאיים בכל משרדי השומה, בחודשים ינואר-אוגוסט 1997, מאששים את הממצאים שהועלו בביקורת. לפי נתונים אלה תוספת המס הממוצעת בשלב ב' היתה 12.4% בלבד מתוספת המס הממוצעת בשלב א'. בעקבות זאת הוציא סגן הנציב בספטמבר 1997 מכתב לכל פקידי השומה, ובו נאמר כי הנתונים מראים שהשומות בשלב א' היו מופרזות ושהשומות בשלב ב' הופחתו יותר מדי, ופקידי השומה נתבקשו לנסות לשפר את תוצאות עבודתם.

משרד מבקר המדינה הפנה את תשומת לבו של הנציבות להבדל הניכר בין המשרדים בקביעת ההכנסות. לדעת משרד מבקר המדינה יתכן שהבדל זה נוצר בשל שוני בדרכי העבודה שלהם, ומן הראוי שהנציבות תבדוק זאת ותנסה להפיק מכך לקחים.

עובדי השומה הסבירו שהם מעדיפים להגיע להסכם עם הנישום כדי למנוע ערעור לבית המשפט המחוזי על שומות שנערכו בצו, שכן אם המערער ניהל פנקסי חשבונות קבילים, מטיל בית המשפט את חובת ההוכחה על פקיד השומה, והוא נדרש להצדיק את החלטתו שלא לקבל את דוח הנישום. הדבר מצריך השקעת זמן ניכרת, ולעבודת השומה בשלב ב' הוקצו רק שעות מעטות. עובדי השומה הוסיפו, שהליכי הטיפול בערעורים עשויים להימשך שנים, ואילו עריכת שומות סופיות בפשרה מאפשרת לגבות את המס (אם כי בסכומים מוקטנים) בתוך זמן קצר.

לדעת משרד מבקר המדינה, גם אם לעתים יש מקום לנקוט גישה כזו, חשוב לעשות לכך שמי שפעל להתחמקות מתשלום מס בו הוא חייב - לא יצא נשכר.

3. בהנחיות שהוציאה הנציבות לעובדיה היא הדגישה, כי הסמכות שניתנה להם להפעלת שיקול דעת לפי מיטב השפיטה אין בה משום היתר לשרירות לב, ועל השומות הנערכות לפי מיטב השפיטה להיות מבוססות ומנומקות. בהנחיות נקבעו נתונים שחובה לתת עליהם את הדעת בעת עריכת שומות, ואלה העיקריים שבהם: מחזור עסקאות; מלאי; רווח גלום; תוצאות ביקורת בעסק; הצהרות הון, קביעת הוצאות מחיה; זקיפת הכנסות ומידע על הנישום ועל הענף הכלכלי שבמסגרתו הוא פועל.

באגף מס הכנסה ומס רכוש נהוגה שיטת שכר עידוד, ועל פיה נקבעו לעובדים מכסות לעריכת שומות, לפי סוגי התיקים וסעיפי השומות. עובד שמספר התיקים שערך בהם שומות היה גדול מהמכסה זכאי לקבל תוספת שכר. שיטה זו נועדה לתת לעובדים תמריץ להגדיל את תפוקתם ולעבור את המכסה שנקבעה. כמו כן בתכנית העבודה השנתית של האגף נקבעת מכסת התיקים שעל משרדי השומה לטפל בהם באותה שנה.

לדעת משרד מבקר המדינה, הוראת הנציבות לעובדיה לבדוק נתונים רבים לפני עריכת השומות, אינה עולה בקנה אחד עם קביעת המכסות לעריכת השומות. מכסות אלה יש בהן משום תמריץ שלילי לעובדי השומה לבדיקה יסודית של כל תיק. הביקורת העלתה שעובדי השומה ערכו את השומות לאחר שבדקו רק חלק מהנתונים האמורים, ולא נמצא שהם רשמו את הנימוקים לכך.

בשנת 1996 החלה הנציבות להפעיל תכניות ביקורת ממוחשבות לעבודת השומה של מקצת חוליות השומה - בנושאים ובענפים שונים. תכניות אלה מחייבות את פקיד השומה לדווח על שלבי עריכת השומה, ואם אינו עושה כן - עליו לנמק זאת, אחרת לא ניתן להשלים את עריכת השומה. שימוש בתכנית כזו אמור להבטיח שהבדיקה תיעשה בדרכים שפורטו בהוראות הנציבות. כמו כן ניתן להעביר תיק לביקורת מורחבת, ומוקצה לכך זמן נוסף. בדיקה שעשתה הנציבות העלתה, כי השימוש בתכניות הביקורת הביא להגדלת סכומי השומות. ממצאי הביקורת של משרד מבקר המדינה - הנוגעים לשומות שנערכו ללא הסתייעות בתכניות הממוחשבות - מעידים על הצורך להרחיב את השימוש בתכניות כאלה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה מינואר 1998 הודיעה הנציבות, כי היא פועלת להרחבת השימוש בתכניות הביקורת לענפים ולנושאים נוספים והיא נערכת להכשיר את עובדיה לעשות ביקורת באמצעות המחשב.

הנמקת השומות וביסוסן

1. הפקודה מסמיכה את הנציב להורות על ניהול פנקסי חשבונות למי שיש לו הכנסה מעסק או ממשלח יד. ניהול פנקסים נועד בעיקר לאפשר ביסוס ענייני של שומות. פקיד שומה רשאי לסרב לקבל חשבונות של נישום או לפסול פנקסי חשבונות, אם הסתיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת הכנסתו של הנישום. הנציבות קבעה בהוראותיה, כי כאשר התוצאה העסקית אינה סבירה, פקיד השומה רשאי לשום את ההכנסה על פי מיטב שפיטתו ללא פסילה רשמית של פנקסי החשבונות. עם זאת עריכת שומה בשל אי-סבירות ההכנסה מחייבת שיקול דעת מרבי. יש למעט ככל האפשר בקביעת הכנסת הנישום ללא עריכת חישוב, ולעשות זאת רק במקרים יוצאי דופן, למשל כאשר הנישום אינו משתף פעולה. על פי הוראות הנציבות, נדרש מפקיד שומה להסביר בתרשומת מפורטת באילו נתונים

הוא השתמש כאשר ערך את שומתו; ואם לא השתמש בכל הנתונים שנקבעו בהוראות - לנמק זאת. אם השומה שנערכה בשלב ב' שונה מזו שנערכה בשלב א', עליו לרשום הסבר לכל סכום שונה ולפרט את כל הסיבות לשינוי, ולהגיש את השומה לממונה עליו לשם בדיקתה ואישורה.

הביקורת העלתה שפעמים רבות לא נשמרו ההוראות האמורות ולמרות זאת אישרו הממונים את השומות:

(א) יש שנערכו שומות קודם שנרשמו תרשומות בדבר דרכי קביעתן, ויש שפקידי שומה בכל משרדי השומה שנבדקו לא פירטו את הנתונים לפיהם ערכו את השומות, ונימקו זאת בנימוקים לא עניינים ואפילו סתמיים, כגון: "ההכנסה בלתי סבירה; קבעתי לפי מיטב השפיטה תוספת ...". נימוקים אלה אינם יכולים לשמש בסיס לדיון ענייני בהשגה, אם תוגש, ולא פעם הם גורמים לדחיית הטיפול בשומה לשלב ב'.

(ב) פקידי שומה ערכו שומות בשלב א' על פי מיטב שפיטה בלי שבדקו את פנקסי החשבונות של הנישום. גם בשלב ב' לא תמיד הם פעלו כנדרש, ויש שהשומות הסופיות נערכו רק על סמך השוואת הצהרות הון או על ידי הוספת תוספת "תיאום הוצאות" להכנסה המוצהרת.

(ג) אחת הבדיקות שעל פקיד שומה לעשות לקראת עריכת שומה היא לקבוע אם ההוצאות שאת ניכויין תבע הנישום הן הוצאות עסקיות שמותר לנכותן. אם לא, עליו לתאם את ההוצאות, דהיינו להוסיף להכנסה החייבת במס את ההוצאות שלא הותרו לניכוי.

בכמחצית התיקים שבדק משרד מבקר המדינה בארבעת משרדי השומה הוגדרה תוספת ההכנסה שעליה הוסכם בשלב ב' "תיאום הוצאות". התיאום נרשם בדרך כלל בסכום אחד, בלא שניתן לדעת באיזה סעיף הוצאות מדובר, ומה ההנמקה לאי-התרתו. לדוגמה: לנישום בשלב א' נערכו שומות לארבע שנות מס בלי שהובאו נימוקים לסכומים שנקבעו ובלא שנבדקו פנקסי החשבונות שלו. לאחר שהנישום השיג על הסכומים שנקבעו לו, תוקנו השומות בהסכם עמו - שוב ללא הנמקה. התוספות המוסכמות להכנסה המוצהרת בשתי שנות מס הוגדרו "תיאום הוצאות", ללא כל פירוט נוסף, והוספתן להכנסה המוצהרת יצרה סכום עגול באלפים; ולשתי שנות המס האחרות נערכו לו שומות סופיות בסכום השומות העצמיות.

2. נמצא שבשבעה מ-12 התיקים שנבדקו במשרד השומה פתח תקווה הוסכם על תוספת הכנסה "עד לגובה יתרות הזכות", כלומר שהמס שיתחייב מתוספת ההכנסה יקוזזו מיתרת הזכות הרשומה בחשבונו של הנישום במס הכנסה. משמעות הדבר היא שקביעת תוספת ההכנסה לא נעשתה על פי שיקולים ענייניים.

3. על פי הפקודה, מעמדה של שותפות אינו כשל נישום יחיד, והשומה נערכת לכל אחד מהשותפים בנפרד, על פי חלקן בהכנסות השותפות, כאילו היה עצמאי. עם זאת, החשבונות של השותפות הם נקודת המוצא לעריכת השומות לכל אחד מהשותפים. משום כך חשוב שיהיה תיאום בין פקידי השומה המטפלים בעריכת השומה לכל אחד מהשותפים. יש בכך כדי למנוע בדיקה כפולה של אותם חשבונות ולהבטיח אחידות בקביעת ההכנסה מאותו מקור.

אחד הנישומים שתיקיהם נבדקו הוא שותף בשיעור של 50%. תיקו של השותף השני מנוהל במשרד שומה אחר. נמצא, שהטיפול בשומות של שני השותפים נעשה בנפרד ובמועדים שונים, אף על פי ששניהם היו מיוצגים על ידי אותו אדם. בבדיקה בשלב א' של הכנסות אחד השותפים לא הובאו בחשבון התוצאות של בדיקת פנקסי החשבונות של העסק שבעקבותיה הוצאה שומה לשותף האחר. עקב כך, היה שוני בין ההכנסות שנקבעו לכל אחד מהשותפים לעסק. בשלב ב' נערכו שומות בהסכם רק לאחד מהם, ולהכנסתו החייבת במס לשנת המס 1995 הוסף סכום

שהוגדר "תיאום הוצאות", בציון שהתוספת כוללת את תיאום ההוצאות שנעשה בעת קביעת השומה של השותף האחר לשנת המס 1993.

הפרשי הון

הצהרת ההון היא "דוח על הונם ונכסיהם של אותו אדם או של בן זוגו ושל ילדיהם", והיא אמורה לשמש לפקיד השומה כלי עזר נוסף לבדיקת הכנסתו של נישום (ביקורת בנושא "הטיפול בהצהרות הון" ראה בדוח שנתי 47, עמ' 96). השוואה בין שתי הצהרות הון של נישום מאפשרת לקבוע אם בשנים שבין שתי ההצהרות היה בהונן גידול שלא דיווח עליו. הגידול בהון אמור לעלות בקנה אחד עם ההכנסות שעליהן הצהיר הנישום בדוחות לשנים שבין שתי ההצהרות, לאחר שהובאו בחשבון הוצאותיו באותן שנים. גידול הון שלא התקבל עליו הסבר מניח את הדעת מעיד על קיומן של הכנסות נוספות, ואולי גם על מקורות הכנסה נוספים שלא באו לידי ביטוי בדוחות שהוגשו.

1. החישוב של הפרשי ההון הלא-מוסברים תלוי במידה רבה בהערכת סכום הוצאות המחיה של הנישום. הערכה זו נעשית על פי נתונים על הוצאות מחיה, לפי מצב משפחתי וקבוצות הכנסה, שהפיקה המחלקה הכלכלית של הנציבות. מאחר שסכומי הוצאות המחיה תלויים בסכומי ההכנסה, נוצר מעין מעגל קסמים, שהרי ההכנסה נקבעת על פי הפרשי ההון הלא-מוסברים, שהוצאות המחיה הן רכיב חשוב בחישובם. מכאן, שעריכת שומות על פי הפרשי הון אינה מדויקת, ומגדילה את אפשרויות המיקוח של הנישום במשא ומתן שבינו לבין פקיד השומה על סכום השומה. ואמנם בהוראות הנציבות נאמר, כי השוואת הצהרות הון צריכה לשמש רק כלי עזר להשלמת חישוב ההכנסה של נישום, ושחישוב זה צריך להתבסס בעיקר על דוחותיו ופנקסי החשבונות שלו.

הביקורת העלתה שהוראה זו לא תמיד קוימה: ב-14 מ-18 התיקים שנבדקו במשרד השומה ת"א 2 נערכה השומה בשלב ב' על פי הפרשי הון לא מוסברים; ב-11 מהם לא נמצאו רישומים המעידים שנעשה ניסיון לבדוק את סבירות ההכנסות שהנישום הצהיר עליהן, ולא נמצא שנעשה חישוב של הכנסותיו על פי הנתונים בדוחות שהגיש ובפנקסי החשבונות שלו.

2. כאמור, כאשר מדובר בעריכת שומות לשותפים יש להקפיד שיהיה תיאום בקביעת ההכנסות מהעסק המשותף. למותר לציין, שאת השוואת הצהרות ההון של כל אחד מהשותפים יש לעשות בנפרד, לפי נתוניו האישיים.

הועלה כי בשומות שנערכו לשני שותפים לאותה שנה נקבעה בהסכם, וללא הנמקות, תוספת זהה של הכנסה מהעסק המשותף שנומקה בהפרשי הון לא מוסברים, אף שהשנים שבין שתי הצהרות ההון של כל אחד מהשותפים היו שונות (אצל האחד: 1992-1995 ואצל האחר: 1993-1995). כמו כן לא הובא בחשבון השוני במצב המשפחתי שלהם (משפחת האחד מנתה חמש נפשות ומשפחתו של האחר - שתי נפשות). תוספת זהה זו יש בה לעורר את השאלה אם אכן נעשתה השוואת הצהרת ההון של כל אחד מהשותפים בנפרד, כנדרש.

ייחוס תוספות ההכנסה לשנות מס

חישוב המס צריך להיעשות על פי ההכנסה של כל שנת מס בנפרד.

1. הועלה, כי במסגרת עריכת שומות רבות בהסכם, יוחסו תוספות ההכנסה המוסכמות רק לשנת המס האחרונה (גם כאשר נוצרו בשנת מס אחרת), או לחלק

משנות המס שההכנסות בהן נישומו באותו מועד; ואילו ההכנסות של שנות המס האחרות נישומו סופית בהתאם לדוח הנישום. ייחוס התוספת לשנת המס האחרונה היא לטובת הנישום, שכן עקב כך מתקצרת התקופה שבגינה יחויב בריבית ובהפרשי הצמדה. הסכמה להעברת תוספת הכנסה משנת מס אחת לאחרת יש בה משום פשרה לא עניינית.

2. הנציבות קבעה שכאשר נעשית השוואה של הצהרות הון ולחלק מההכנסות של השנים שבין מועדי שתי ההצהרות כבר נערכו שומות סופיות, יש לייחס את הפרש ההון לשנות המס שההכנסות בהן טרם נישומו סופית, בהנחה שההכנסה שנקבעה בשומות הסופיות היא נכונה, אלא אם הוכיח הנישום כי הפרש ההון נוצר בשנה מסוימת.

הועלה, שפעמים הוסכם שכל תוספת ההכנסה שנקבעה בשל הפרשי הון לא מוסברים תיוחס רק לאחת משנות המס שעל השומות שנערכו לגביהן הוגשה ההשגה, ואילו ליתר שנות המס אושר המס על פי הדוח של הנישום. הדבר נעשה אף שלא הוכח כי הפרש ההון צמח בשנה שיוחסה לה כל תוספת ההכנסה. על פי רוב נזקפה התוספת להכנסות לאחרונה מבין שנות המס שההכנסות בהן נישומו. יתר על כן, בהסכם עם אחד הנישומים נזקפה התוספת של הפרשי הון לא מוסברים לשנת מס שאחרי שנות המס שבין מועדי שתי הצהרות ההון, ואילו ההכנסות של שנות המס האלה נקבעו לפי הדוחות של הנישום.

כלילת שומות מע"מ בהסכם על שומות מס הכנסה

הנציבות ואגף המכס ומע"מ סיכמו ביניהם, כי בעת המשא ומתן על עריכת שומות מס הכנסה לנישום עצמאי יפעל פקיד השומה לכלול בהסכם עם הנישום גם שומות מע"מ. הנציבות הבהירה בהוראותיה, כי יש להוסיף למחזור העסקאות המדווח למע"מ את תוספות ההכנסה המוסכמות לעניין מס הכנסה - חוץ מהכנסות ממקורות שאינם חייבים במע"מ - לשם חיובן במע"מ. כאשר פקיד השומה מגיע לידי הסכם עם הנישום רק על שומות מס הכנסה, ובייחוד כאשר נישום אינו מסכים שתוספת ההכנסה החייבת במס הכנסה תיכלל במחזור העסקאות למע"מ, מועבר מידע על כך לאגף המכס ומע"מ (ביקורת בנושא "הסתמכות הדדית בשומות מס הכנסה ומע"מ" ראה בדוח שנתי 42, עמ' 108).

הועלה, כי פעמים רבות הוסכם על תוספת למחזור מע"מ בסכום שהוא רק חלק קטן מתוספת ההכנסה, בלא שניתן הסבר לכך. לדוגמה, בעריכת השומה של אחד הנישומים הוסף להכנסה החייבת במס הכנסה, סכום של כ-72,000 ש"ח שהוגדר "הכנסות מעסק", ואילו לעניין מע"מ הוסכם על מחזור נוסף בסך 3,000 ש"ח בלבד.

בתשובת הנציבות למשרד מבקר המדינה מינואר 1998 נאמר, כי בדיקות שעשתה העלו שהסיבה לחלק מהליקויים היא אי-הקפדה של פקידי השומה על קיום ההוראות והנהלים בדבר עריכת שומות. עוד מסרה הנציבות כי היא שלחה לממונים בכל אחד ממשרדי השומה שנכללו בביקורת מכתב ובו פירוט של הליקויים העיקריים שמשרד מבקר המדינה העלה ודרשה מהם לחזור ולרענן את הנהלים.



מהמובא לעיל עולה כי נעשית פשרה מרחיקת לכת עם נישומים עצמאיים כאשר נערכות להם שומות, וכי יש ליקויים מהותיים בדרך עריכת השומות לנישומים אלה בעקבות השגות שהם מגישים: פעמים רבות נקבע סכום ההכנסה החייבת במס בלי שקדמה לכך בדיקה של פנקסי החשבונות שלהם, ופקידי השומה לא תמיד מנמקים את החלטותיהם. בנסיבות אלה פנקסי החשבונות אינם משמשים למטרה שלשמה נועדו, שכן החובה לנהל פנקסי חשבונות נקבעה בראש ובראשונה כדי לאפשר בדיקה של הכנסות הנישום לצורך קביעת השומה. שומות רבות נערכות כיום בדרך דומה לזו שבה נקבעו קודם שהוטל על נישומים לנהל פנקסי חשבונות: התמקחות בין פקיד השומה לנישום עד להשגת הסכם. זאת ועוד, פקידי השומה נושאים ונותנים עם הנישומים לא רק על סכום ההכנסה החייבת במס, אלא גם על השנה אשר בשומה שתיקבע לה תיכלל התוספת להכנסה המדווחת; וכאשר ההסכם עם הנישום כולל גם שומות מע"מ, פעמים רבות התוספת הנקבעת בו למחזור מע"מ קטנה מתוספת ההכנסה. מכל האמור לעיל עולה, שאף שמושקעת עבודה לא מעטה בשני שלבי השומה, התוספת הממוצעת להכנסות המדווחות וסכומי המס הנגבים מהנישומים קטנים ביותר.

אחת הסיבות למצב המתואר לעיל היא שיטת שכר העידוד הנהוגה באגף מס הכנסה. שיטה זו המבוססת על מכסות של שומות יוצרת תמריץ שלילי לבדיקה ראויה של דיווחי הנישומים על הכנסותיהם. בדיקה יסודית של הדוחות דורשת זמן רב, והסכם עם הנישום מקצר את התהליך ומאפשר לפקיד השומה למלא ביתר קלות את המכסה שקבעה הנציבות, ואף לעבור אותה ולקבל תוספת שכר.

בכל אלה יש משום איתות לציבור שפנקסי החשבונות - בייחוד אלה של נישומים "קטנים" - משמשים בשלב השומה רק כנקודת מוצא למיקוח. לנוכח האמור לעיל, עולה החשש כי נישומים אינם מדווחים על מלוא הכנסתם בידיעה כי יוכלו להתמקח עם פקיד השומה ולהגיע עמו לפשרה בעניין סכום השומה, ולכל היותר - יחויבו במס על מלוא הכנסתם.

יש על כן צורך שהנציבות תבחן לעומקה את השיטה שלפיה נערכות שומות לנישומים עצמאיים ותמשיך ותרחיב את הפעולות בהם נקטה כדי שעריכת השומות תתבסס על בדיקות ממוחשבות שלא יפחתו מסף שיקבע לגבי כל סוג שומה.

ניכוי מס במקור מתשלומים המועברים לחו"ל

ריכוז ממצאים

הגידול בפעילות הכלכלית בשנים האחרונות והליברליזציה בתחום מטבע החוץ הביאו לתנועת הון ערה אל הארץ וממנה. על חלק מההון המועבר לחו"ל שמקורו בהכנסה שנצמחה או שהופקה בארץ, או בהכנסה או שכר שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל - יש לשלם מס. חשוב שהמס על תשלומים המועברים לחו"ל ינוכה במקור. על פי רוב אי-ניכוי המס במקור משמעותו אבדן המס, שכן קרוב לוודאי שמקבלי התשלומים