

החוק קובע, כי שווי הזכות המועברת בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים הוא שווי השוק. אולם התברר, כי לא כל המשרדים האזוריים חישבו כך את השווי לצורך גביית מס. במקרים לא מעטים חושב שווי הנמוך באופן משמעותי משווי השוק, בהתבסס על הערכות חסר של שווי הקרקע, שקבע המינהל. מהמסמכים שבידי משרד מבקר המדינה הנוגעים לפעולותיה של הנציבות בעניין זה, עולה, כי משרדי מיסוי המקרקעין יכולים היו להניח שמיסוי העברות אלה ייעשה לפי השווי שקבע המינהל. מן הראוי שהנציבות תשוב ותבהיר למשרדים את האופן, שבו עליהם לפעול בעניין זה.

נוסף על כך, המידע המגיע לנציבות על העסקאות שעושה המינהל אינו שלם ואינו אחיד. יש לתת את הדעת לכך שההתניה שנקבעה בחוק, שלפיה יירשמו זכויות במקרקעין רק אם שולם המס עליהן, אינה חלה על המינהל, ואין מניעה כיום שהמינהל ירשום זכויות במקרקעין שלא שולם מס על העברתן.

מיסוי חברות ובעלי השליטה בהן

בעלי השליטה בחברות ממלאים בהן לעתים את התפקידים המרכזיים וקובעים את אופן ניהולן, ובדרך כלל הם בעלי המניות העיקריים שלהן. יש שנעשות עסקאות בין בעל השליטה לבין החברה שבשליטתו. על פי הנחיות נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות), עסקה כזו תיחשב כעסקה בין "צדדים קשורים". בעסקאות מסוג זה יש לכל אחד מהצדדים יכולת להשפיע על תנאי העסקה באופן שיביא להקטנת המס המתחייב ממנה. בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), ניתנת לפקיד השומה הרשאה להתעלם מעסקה, אם הוא סבור שהיא בדויה או שאחת מהמטרות העיקריות של ביצועה היא הימנעות ממס או הפחתת מס שלא כדין. הנציבות קבעה למשרדי השומה נהלים לאיתור ולבדיקה של צדדים קשורים ושל עסקאות בין צדדים קשורים שלא נמצאה סיבה כלכלית סבירה לביצוען, או בוצעו שלא כמקובל בעסקאות אחרות מסוגן.

בחודשים פברואר-יוני, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה את אופן עריכת השומות לחברות ולבעלי השליטה בהן. נבדקו, בבדיקה אקראית, 79 תיקי חברות ו-105 תיקים של בעלי שליטה. הביקורת נעשתה במשרדי השומה ירושלים, גוש דן וכפר סבא.

שומות

פקידי השומה בודקים רק חלק קטן מהדוחות שמגישים נישומים על הכנסותיהם, ורובם הופכים לשומות סופיות. אם בדיקה מעלה שהכנסת הנישום גבוהה מהמוצהר בדוח שהגיש, נערכת לו שומה לפי הכנסה זו.

להלן בטבלה נתוני הנציבות על תיקי נישומים שנערכו בהם שומות ב-1998 :

תוספת	שיעורם	מספר	מספר	מצבת	סוג נישומים
ההכנסה	ממספר	התיקים	התיקים	התיקים ליום	
הממוצעת	התיקים	שנערכו בהם	בתכנית	31.12.98	
שנקבעה	בתכנית	שומות	העבודה		
לנישום	העבודה		שנקבעה		
(בש"ח)	(באחוזים)		למשררי		
			השומה		
279302	39	4320	11088	84527	בעלי שליטה
64082	69	33507	48748	317092	עצמאים
371102	69	7055	10270	110699	חברות
	64	44882	70.106	512318	ס"ה

מהטבלה עולה, ששיעור התיקים של בעלי שליטה שנערכו בהם שומות, ממספר התיקים מסוג זה שנכללו בתכנית העבודה, היה נמוך. עוד עולה מהטבלה, שתוספת ההכנסה הממוצעת שנקבעה לבעלי שליטה בעקבות עריכת השומות היתה גבוהה. לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח נתונים אלה ראוי לשקול להגדיל בתכנית העבודה של האגף את שיעור התיקים של בעלי שליטה שנערכות בהם שומות.

חיוב בריבית

סעיף 3(ט) לפקודה עוסק במיסוי עסקאות בין צדדים קשורים שמהותן מימוש זכות שקיבל אדם לרכישת נכס או שירות, כאשר יש הפרש בין המחיר ששולם בעד הנכס או השירות לבין שווי השוק שלו, וכן בהלוואות הניתנות ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור הריבית שנקבע בפקודה (שיעור עליית המדד בתוספת 2%) - כל זאת כאשר מדובר באחד משלושה מצבים אלה: בין הצדדים מתקיימים יחסי עובד-מעביד; הזכות או ההלוואה ניתנו לאדם ממי שהוא מספק לו שירותים; הזכות או ההלוואה ניתנו לבעל שליטה או לקרובו מחברה בשליטתו.

1. על פי הוראות הנציבות, כאשר בעלי שליטה בחברה מושכים ממנה כספים כהלוואות, על המפקח במשרד השומה (להלן - המפקח) לבדוק אם סכום הריבית שבה חויבו בעלי השליטה הוא כסכום הריבית שהיה נקבע אילו חושב על פי שיעור הריבית הקבוע בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית), התשמ"ה-1985. במסגרת הבדיקה על המפקח לבדוק את התנאים של הסכם ההלוואה שנחתם בין החברה לבעל השליטה, ובכלל זה אם מועדי סילוק הריבית מפורטים וברורים. כמו כן עליו לבדוק אם חיובי הריבית על הלוואות שניתנו לבעלי השליטה נרשמים בכרטיסי הנהלת החשבונות. אם לא נעשה כך, על המפקח לחייב את בעל השליטה בהכנסה מריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודה ולתקן בהתאם לכך את הדוח שהכינה החברה לצורך חישוב הכנסתה החייבת במס (להלן - דוח מתואם לצורכי מס).

עוד נקבע בהוראות הנציבות, כי כאשר מתברר שלבעל שליטה יש יתרות חוב שאינן נפרעות, והן הולכות וגדלות משנה לשנה, יש לשקול לראות בהן הכנסה מעבודה, ולא הלוואות שנתנה החברה.

בדיקת 105 התיקים של בעלי שליטה שנכללו בביקורת העלתה, שהטיפול ב-18 מהם לא נעשה על פי כל ההנחיות האמורות, ועקב כך לא שולם המס המתחייב. להלן שתי דוגמאות:

(א) באוגוסט 1998 נערכו שומות לשנים 1994-1996 לחברה העוסקת בהשכרת מבנים. כל הדוחות על הכנסותיה של החברה לאותן שנים אושרו. ואולם בבדיקה שעשה משרד מבקר המדינה התברר כי בסעיף "בעלי מניות" שבמאזן החברה לשנת 1994 רשומה יתרת חוב בסך 417,498 ש"ח. כמו כן נמצא שבדוח הרווח וההפסד שהגישה החברה לא דווח על הכנסות מריבית מבעלי מניות בגין יתרת חובם לחברה, ואילו בדוח המתואם לצורכי מס שהגישה החברה היא הוסיפה להכנסותיה סך של 30,677 ש"ח בגין ריבית מבעלי המניות. בנסיבות אלה היה על המפקח לדרוש מהחברה את כרטיס הנהלת החשבונות של בעלי המניות כדי לבדוק אם נרשמו בהם חיובי ריבית על ההלוואות, ובהתאם לממצאיו לתקן את הדוחות של החברה ולחייב במס כנדרש. ואולם הדבר לא נעשה.

(ב) לחברה העוסקת בקבלנות בניין נערכו בינואר 1999 שומות לשנות המס 1993-1996, על פי הסכם עמה. הצהרות החברה על הכנסותיה לשנים 1993-1995 התקבלו, ולהכנסתה החייבת במס לשנת 1996 הוספו בהסכם עמה 7,107 ש"ח. ואולם בבדיקה שעשה משרד מבקר המדינה הועלה, שבסעיף "בעלי שליטה" שבדוחות החברה לשנים 1993-1996 היו רשומות יתרות חוב בסכומים 84,324 ש"ח, 102,851 ש"ח, 108,891 ש"ח ו-122,584 ש"ח, בהתאמה. בביאור לסעיף "הוצאות מימון" אין פירוט של הכנסות מימון מבעלי השליטה, ולא ברור אם בעלי השליטה חויבו בריבית על היתרות האמורות. בתיק החברה לא נמצאו מסמכים המעידים שהמפקח דרש ממנה את כרטיסי הנהלת החשבונות של בעלי השליטה כדי לבדוק את העניין.

2. בחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, נקבע כי כל סכום שנתן בעל מפעל לקרובו, לבעל שליטה בו או לתאגיד בשליטתם, בין במישרין ובין בעקיפין, יראוהו כדיבידנד שחילק בעל המפעל, אלא אם דיווח עליו בעל המפעל כהכנסה שעל המקבל לשלם עליה מס, והמס על הכנסה זו שולם. עוד נקבע, שחברה המחלקת דיבידנד מהכנסה של מפעל שבבעלותה שהושגה בעת שהיא היתה פטורה ממס, תהא חייבת, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק.

נמצא, שבטיפול באחד התיקים שנבדקו, הנוגע לחברה שהשקעתה קיבלה מעמד של "מפעל מאושר" על פי חוק עידוד השקעות הון, לא פעל פקיד השומה על פי הוראות החוק האמורות. במאזני החברה לשנים 1995 ו-1996 היו לחברות הבנות של החברה יתרות חוב בסך 2,637,090 ש"ח ו-779,807 ש"ח, בהתאמה. בנסיבות אלה היה על פקיד השומה לבדוק מה מקורן של יתרות החוב כדי לדעת אם יש מקום לראות בהן משיכת דיבידנד שחולק, שבשלו יש לחייב את החברה במס חברות ואת החברות הבנות שלה, שקיבלו את הדיבידנד - במס על הכנסה מדיבידנד. ואולם בתיק החברה לא נמצאו רישומים המעידים שפקיד השומה עשה זאת.

הפרשי הצמדה ודמי ניהול

1. בתקנות מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה בהלוואת בעל שליטה), התשמ"ו-1986, נקבע, כי הכנסה מהפרשי הצמדה על הלוואה שנתן בעל שליטה לחברה בשליטתו תהיה פטורה ממס עד לתקרת סכום הפטור שנקבעה בתקנות. לפני אישור הפטור על פקיד השומה לבדוק אם בעל השליטה עמד בכל התנאים שנקבעו בתקנות בעניין הפטור, ובכלל זה המציא, לכל שנת מס שבתקופת ההלוואה, אישור מרואה החשבון שהוא קיים את כל התנאים שבתקנות במהלך כל אותה שנה.

הביקורת העלתה כי לא תמיד פעלו פקידי השומה כנדרש. ב-12 מכלל 105 התיקים של בעלי שליטה שנכללו בביקורת נמצא, שאושר לבעלי התיקים פטור ממס על הפרשי הצמדה שקיבלו מהלוואות שנתנו לחברות שבשליטתם, בלי שנבדק אם קיימו את התנאים הקבועים בתקנות.

2. הפקודה מתירה לאדם - לרבות חברה - לנכות מהכנסתו החייבת במס את הריבית או את הפרשי ההצמדה (להלן - הוצאות מימון) על כסף שלווה, אם נעשה בו שימוש לייצור ההכנסה. על פי הכללים שקבעה הנציבות, לא יותר ניכוי של הוצאות מימון, בין היתר, אם שימשו הכספים להוצאה פרטית, ובכלל זה למתן הלוואה לבעל שליטה. בהוראה פורטו מבחנים שעל המפקח לעשות בהם שימוש כדי לוודא שאין מדובר בהלוואות למטרות שאינן קשורות עם ייצור ההכנסה.

בבדיקת 79 תיקי החברות נמצא, ששלוש חברות ניכו מהכנסתן החייבת במס הוצאות מימון בגין הלוואות שלקחו מבנקים, ופקיד השומה התיר להן לעשות זאת אף שבסעיף "בעלי שליטה" היו יתרות חוב, בלי שבדק על פי המבחנים שצוינו לעיל, אם הוצאות המימון אינן נובעות ממשיכות כספים של בעלי השליטה במהלך השנה.

3. יש שבעלי שליטה בחברה מקבלים ממנה דמי ניהול. לפי הנחיות הנציבות, על המפקח לדרוש מחברה המשלמת דמי ניהול להוכיח שהוצאה זו אכן נעשתה, וכן להמציא לו מסמכים המפרטים את הסכומים ששולמו בפועל ומעידים שדמי הניהול נקבעו על סמך חישוב מניח את הדעת; כמו כן על המפקח לדרוש מהחברה את פרטיו של מקבל דמי הניהול. לקבלת פרטים אלה יש חשיבות כפולה מאחר שהם מאפשרים לבדוק את מהימנות הדיווחים של החברה (בנוגע להוצאותיה על דמי ניהול) ושל מקבל דמי הניהול (בנוגע להכנסותיו). הביקורת העלתה של 14 מ-79 החברות שתיקיהן נבדקו אושר ניכוי דמי ניהול מהכנסותיהן בלי שנדרשו מהן מסמכים המעידים שדמי הניהול הוצאו למטרות שלשמן נועדו, ונקבעו על סמך חישוב מניח את הדעת.

הצהרות הון

על פי הפקודה, פקיד שומה מוסמך לדרוש מאדם - נוסף על הדוח השנתי על הכנסותיו - כל דוח, ובכלל זה הצהרת הון, דהיינו דיווח על ההון והנכסים שלו או של בן זוגו או של ילדיהם. בהצהרה צריך הנישום להמציא פרטים על נכסיו לסוגיהם, ובכלל זה מחירי העלות שלהם ומועדי רכישתם, וכן על התחייבויותיו. הנציבות רואה בהצהרות הון שמסר הנישום במועדים שונים כלי עזר חשוב לעריכת שומות לשנות המס שבין אותם מועדים. 21ב-105 - התיקים של בעלי שליטה שנכללו בביקורת לא נמצאו הצהרות הון, ובמרבית יתר התיקים נמצאה הצהרת הון אחת בלבד הנוגעת לשנים שקדמו לשנות המס שבטיפול.

בדוח 47 (עמ' 99) הביע משרד מבקר המדינה את דעתו שכדי להפיק את מרב התועלת מהצהרות הון, יש לנתח את אוכלוסיית הנישומים לפי עיסוקים והרכב הכנסות או סכומיהן, ועל סמך הניתוח להכין תכנית שתקבע מאלו נישומים יש לדרוש הצהרות כאלה. נוכח הממצאים שהובאו לעיל נראה כי יש לכלול את בעלי השליטה בחברות בין מי שיידרשו מהם הצהרות הון.

הטיפול בתיקים של צדדים קשורים

על פי הנחיית הנציבות, יש לטפל במרוכז בתיקים של צדדים קשורים, כדי שבעת הכנת השומה לאחד מהם יהיה לפני עורך השומה מידע גם על האחר. כך יובטח שבקביעת השומה יובאו בחשבון כל הצדדים הקשורים, ויימנע חוסר אחידות בקביעת ההכנסה או ההוצאה מאותו מקור.

בדיקת 79 תיקי החברות שנכללו בביקורת העלתה שהטיפול בשומות של 15 חברות לא נעשה במשולב עם הטיפול בשומות של הצדדים הקשורים להן. לדוגמה, בדצמבר 1998 נערכו לחברה שומות סופיות לשנות המס 1994-1996. בתרשומת בעניין השומה שנמצאה בתיק החברה ציין

פקיד השומה במשרד השומה א' כי בעלת שליטה בחברה, שתיקה טופל במשרד השומה ב', לא דיווחה לשלטונות המס על מכירת מניותיה לבעלת שליטה אחרת באותה חברה, שתיקה טופל במשרד השומה ג'. עוד צוין בתרשומת, כי החברה שילמה לבעלת השליטה שטופלה במשרד השומה ג' הוצאות שכר דירה. נמצא, כי פקיד השומה במשרד השומה א' לא דרש ממשרדי השומה ב' וג' את תיקיהן של שתי בעלות השליטה האמורות כדי לטפל בתיק החברה במשולב עם תיקים אלה. עוד נמצא, כי תיקה של בעלת השליטה שטופלה במשרד השומה ב' אף לא נכלל בתכנית השומה של משרד זה, וכי לבעלת השליטה שטופלה במשרד השומה ג' אמנם נערכה שומה, אך פקיד השומה באותו משרד לא נתן את הדעת על הקשר שלה עם החברה ועל כך שלא דיווחה על הכנסה משכר דירה ששילמה לה החברה.

תרשומות

על פי הפקודה, פקיד שומה רשאי לאשר את השומה העצמית של נישום, ואם יש לו טעמים סבירים להניח שאינה נכונה - לקבוע לו שומה "על פי מיטב השפיטה". אם הנישום משיג על השומה שנערכה לו, רשאי פקיד השומה להגיע אתו לידי הסכם בדבר סכום השומה. לפי הוראות הנציבות, פקיד שומה שהגיע לידי הסכם עם נישום בדבר סכום השומה, צריך לפרט בכתב ובבהירות את הנימוקים להחלטתו. דרישה זו נועדה לאפשר פיקוח על קביעת השומות כדי לוודא שלא היו מעורבים בה שיקולים זרים.

במסגרת הביקורת במשרד השומה בירושלים נבדקו 50 תיקים של בעלי שליטה שנערכו להם שומות בהסכם. בבדיקת 7 מהם לא נמצאו תרשומות מפורטות של הנימוקים להחלטת המפקח בעניין סכום השומה. עוד התברר כי במרבית התיקים נבדקו בעת עריכת השומה רק חלקית, או לא נבדקו כלל, עניינים שהנציבות הורתה לפקיד השומה לבדוק ברוח הנישום, כגון הלוואות של בעלי שליטה לחברה או משכורות ונלוות לבעלי שליטה.¹

בתשובתה מספטמבר 1999 הודיעה הנציבות כי סגן הנציב יפיץ בין כל משרדי השומה מכתב שיכלול ריכוז של הליקויים שמשרד מבקר המדינה הצביע עליהם, וינחה את כל הנוגעים בדבר להקפיד ולמלא את הוראות החוק ואת הנחיותיה. עוד הודיעה הנציבות כי היא תעיר לאחראים במשרדי השומה על הליקויים שנמצאו בביקורת.

¹ בעניין זה ראו גם דוח שנתי 48 (עמ' 47) בפרק "עריכת שומות לנישומים עצמאיים ותיקונן בעקבות השגות".