

דוח מבקר המדינה | חשון התשפ"ג | נובמבר 2022



רשות המיסים בישראל

היבטי מועילות של מערכת המס



היבטי מועילות של מערכת המס

רקע

מערכת המס נועדה לשמש כלי לגביית מס מתושבי המדינה לשם מימון שירותים ציבוריים כמו ביטחון, תשתיות פיזיות, בריאות, חינוך ורווחה. על פי נתוני הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2020, הכנסות המדינה בפועל ממיסים ומאגרות בשנה זו היו כ-389 מיליארד ש"ח, כ-79% מהכנסות המדינה בפועל בשנה זו, שהיו כ-492 מיליארד ש"ח. מכאן נובעת חשיבותה של רשות המיסים בישראל (הרשות) כגורם המופקד על אכיפת גביית המס באופן מלא מכלל המגזרים במשק ועל יזום הסדרת סוגיות מס בהתאם להתפתחויות במשק וכיו"ב.

נתוני מפתח

67
מיליארד ש"ח

אומדן הטבות המס לשנת 2019, אשר גדל ב-34% בשנים 2015 - 2019

11
מיליארד ש"ח

סך ההוצאה המצטברת של יחידות רשות המיסים בשנים 2017 - 2020

362
מיליארד ש"ח

הכנסות המדינה ממיסים ישירים ועקיפים (ברוטו), בשנת 2020

97%
מהשומות

שאותן סגרה רשות המיסים עם נישומים מקורן בשומות על פי הצהרת נישום (45%) ובשומות בהסכם (52%), נכון לשנת 2019

1.185
מיליון דוחות


נדרשו להגיש לרשות המיסים עצמאים, חברות, שכירים ומוסדות ציבור החייבים בדיווח, בשנת 2020, לעומת כ-692,000 דוחות בשנת 2012 (גידול של כ-71%)

כ-18
מיליארד ש"ח

תוספת המס בשנת 2019 שנובעת מעריכת שומות במס הכנסה ומע"ם ששיעורה 11.5% מסך גביית מס ההכנסה ומע"ם בשנה זו (156 מיליארד ש"ח) זאת למול גבייה כוללת מכלל מערכי המס בסך של 310 מיליארד ש"ח


843 בקשות לכופר הגישו לרשות המיסים נישומים ועוסקים, בשנים 2018 – 2016	700 תיקי חקירות (כ-40%) מתוך 1,800 תיקי חקירות המתינו 3 שנים ויותר לבירור דין, נכון לינואר 2019	26 תיקי מס בהיקף של 24.4 מיליארד ש"ח מתנהלים בערכאות משפטיות, נכון ליוני 2021
23,070 מהאזרחים (12%) לא השיבו על מכתבי הרשות במסגרת מבצע להרחבת רשת הדיווח, מתוך 197,314 המכתבים שנשלחו בשנים 2014 - 2021	998 מיליון ש"ח סכום כספי המיסים ששילמו 168 יהלומנים על פי הסכמי גילוי מרצון בשנים 2017 - 2019	96 מיליארד ש"ח אומדן "פער המס" - מהווה אומדן לסכום מס הערך המוסף שרשות המיסים לא גבתה בשנים 2008 - 2019

פעולות הביקורת

בחודשים מאי 2021 - ינואר 2022 בדק משרד מבקר המדינה את יעילותה ומועילותה של מערכת המס. הביקורת נעשתה ברשות המיסים. ביקורת משלימה נעשתה במשרד האוצר, במשרד המשפטים ובהנהלת בתי המשפט. 

תמונת המצב העולה מן הביקורת

שער ראשון - מורכבות מערכת המס ומורכבות מדידת ביצועי מערכי המס

 **מורכבות מערכת המס** - מערכת המס בישראל היא מורכבת וכוללת חקיקה נרחבת¹, ובמשך השנים נעשו בה תיקונים רבים. נוסף על כך, נקבעו תקנות רבות ליישום חוקים אלו. כמו כן, רשות המיסים מפרסמת הנחיות וחוזרים לנישומיה, ואף קובעת החלטות מיסוי פרטניות. בשל גורמים אלו, ובשל השפעת דיני מס של מדינות אחרות על המיסוי בישראל, קיים חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק. עלה כי בישראל אין גורם ממשלתי מוגדר שתפקידו לבצע עבודת מטה סדורה לקראת חקיקת רפורמות מס שבמסגרתה ייבחנו, בין היתר, השפעות הרפורמה על סיבוך מערכת המס, על עלויות הציות החלות על

1 פקודת מס הכנסה, חוק מע"מ, חוק מס קניה, פקודת המכס ועוד.



הנישום, על העלויות של ההתאמות הנדרשות במחשוב וכן ההיערכות המינהלית הנדרשת לביצוע הרפורמה (למשל, הכנת טפסים נוספים ומחשובם). עוד עלה כי לא בוצעו ארגון, כינוס ופישוט של דיני המס, ובכלל זה הם לא הותאמו למציאות הנוכחית (קודיפיקציה), למרות גורמים אלה: (א) השינויים המרחיבים שנעשו ברפורמות בדיני המס בשנים האחרונות; (ב) מורכבותם של דיני המס; (ג) ריבוי החלטות מקדמיות, הנחיות וחוזרים; (ד) שינויים בדיני מס של מדינות אחרות המשפיעים על דיני המס בישראל; (ה) חוסר בהירות הקיימת גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחקיקה, בפסיקה ובעמדת הרשות.

רמת המועילות של מערכות המס בישראל בהשוואה בין-לאומית - בדוח של ארגון Tax Foundation² מאוקטובר 2021, המדרג את רמת התחרותיות של מערכות המס ב-37 מדינות ה-OECD, עלה כי במדינת ישראל חל השיפור הגדול ביותר בדירוג זה ביחס לדירוג הקודם שפורסם בשנת 2020 (עלייה מהמקום ה-27 למקום ה-14). עוד עלה כי ישראל מדורגת במקום ה-17 בהיבטי מס חברות, במקום ה-12 בהיבט מע"מ ובמקום ה-10 בהיבט מיסי נדל"ן ומכסים. עם זאת, נמצא כי ישראל נמצאת במקום ה-29 בהיבט המס החל על היחידים וכן הועלו חולשות נוספות של מערכת המס, שבאות לידי ביטוי בזמן הרב ביותר מבין המדינות במילוי טופסי דיווחים שנתיים של חברות, בשיטת מדרגות המס הנהוגה בישראל ובמספר הקטן יחסית של אמנות המס שישראל חתמה עליהן עם מדינות גומלות.

עוד עלה כי בכמה מדדים, דירוגה של רשות המיסים נמוך מדירוגן של רשויות המיסים במדינות ה-OECD, דבר המשפיע על יעילותה בגביית מיסים. לדוגמה: (א) שיעור קטן מעובדי הרשות מטפל בעסקים גדולים - דירוג 29 מתוך 38 מדינות ה-OECD; (ב) שיעור קטן מעובדי הרשות מוקצים לביקורת או לגבייה ולאכיפת חובות המס - דירוג 23; (ג) שיעור גבוה של עלויות הרשות ביחס לגביית המס שלה - דירוג 29. מאידך גיסא, עלה כי בכמה מדדים דירוגה של רשות המיסים גבוה יחסית למדינות ה-OECD. לדוגמה, לפי הנתונים לשנים 2016 - 2017, היא דורגה חמישית במספר הביקורות שהיא עושה על כל 100 חברות פעילות.

מדידת ביצועי רשות המיסים ופרסומה לציבור - סך הכנסות המדינה ממיסים ישירים ועקיפים בשנת 2019 נאמד בכ-310 מיליארד ש"ח. מכלל זה נגבה מס הכנסה בסך כ-55 מיליארד ש"ח נטו, ונגבה מע"מ בסך כ-101 מיליארד ש"ח. תשואת המס של משרדי השומה במס הכנסה הייתה כ-13 מיליארד ש"ח, ושיעורה היה כ-24% ממס הכנסה שנגבה (ללא ניכויים ומיסי מקרקעין). תשואת המס של משרדי מע"מ הייתה כ-4.9 מיליארד ש"ח, ושיעורה היה כ-5% מהמע"מ שנגבה. משכך, תוספת המס בשנת 2019 שנובעת מעריכת שומות במס הכנסה ומע"מ הסתכמה בכ-18 מיליארד ש"ח ושיעורה 11.5% מסך גביית מס הכנסה ומע"מ בשנה זו (156 מיליארד ש"ח), וזאת למול גבייה כוללת מכלל מערכי המס בסך של 310 מיליארד ש"ח.

עלה כי משרד האוצר בישראל מפרסם באופן שוטף רק את היקף גביית המס ואת מידת העמידה בתחזיות המס, ללא נתונים הנוגעים לתפעול עבודת הרשות מול הנישום. אולם נתונים אלה אינם משקפים בהכרח יעילות של מערכת המס, הואיל ו-88.5% מגביית מס הכנסה ומע"מ היא אוטומטית בדרך של ניכוי במקור, בלא מעורבות של רשות המס,

2 גוף בין-לאומי העורך מחקרים בשיתוף עם נציגי ארגון ה-OECD.



ומושפעת בעיקר מנתונים מקרו-כלכליים. יצוין כי רשות המיסים של ארה"ב בוחנת באופן שוטף את עבודתה ואף מפרסמת את בדיקותיה לציבור הרחב ולמקבלי ההחלטות.

השומה בישראל לעומת מדינות אחרות - מדוח OECD (2021) שהשווה בין רשויות המס ב-59 מדינות עלה כי מספר "העובדים המשוקללים" ברשות המס בישראל הינו גבוה ביחס למספר התושבים בגיל העבודה (האוכלוסייה הנמצאת בגיל העבודה) בהשוואה לממוצע ולחציון ביתר המדינות שנסקרו. כך, לדוגמה, בשנת 2019 היה עובד רשות משוקלל לכל 622 תושבים בגיל העבודה, בעוד שביתר המדינות שנסקרו היה הממוצע - עובד על כל 1,671 תושבים והחציון עמד על עובד לכל 728 תושבים. יתר על כן, בין השנים 2018 - 2019 גדל שיעורם בישראל, בעוד שבמדינות שנסקרו (הממוצע והחציון) קטן מספרם של עובדי רשויות מס על כל תושב בגיל העבודה.

עוד עלה כי ביחס למדינות שנסקרו, רשות המיסים בישראל, מקצה פחות תשומות ואמצעים לפעילות הליבה - שומות, ביקורות ואכיפה, בהשוואה למדינות שנסקרו. כך, בשנת 2019 היה שיעור העובדים המוקצים לפעולות שעניינן אכיפת גביית המס נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם, (7% בישראל לעומת 12% בממוצע). כמו כן, שיעור נמוך יותר מעובדי הרשות מוקצים לביקורות בעסקים גדולים (ב-2019 - 1.2% מתוך כלל עובדי הרשות למול ממוצע של 4.5% ב-50 מדינות שנבדקו).

קידום יעדים לאומיים באמצעות מתן הטבות מס - תקציב המדינה בשנים האחרונות כולל הטבות מס בהיקפים של עשרות מיליארדי ש"ח. לדוגמה, בשנת 2019 הטבות הסתכמו בכ-67 מיליארדי ש"ח (כגון: הטבות לחיסכון פנסיוני ולקרנות השתלמות, הטבות במסגרת חוק לעידוד השקעות הון, הטבות מס על הכנסות מהימורים), אולם לא נערכה בדיקה בדיעבד אם ההטבות השונות אכן ניתנו לקבוצות האוכלוסייה שהמחוקק התכוון שיקבלו אותן, ואם הן קידמו את היעדים שקבעה הממשלה. מרביתן של הטבות מס אלו נוספו לדיני המס לפני שנים רבות ומאז לא בוצעה בחינת עומק של יעילותן בכלל ושל יעילות הטבות אלו ביחס לחלופות אחרות.

היקפי כלכלה "שחורה" - לצד הכלכלה החוקית והמדווחת לרשויות המס ולרשויות השונות, פועלת כלכלה שאינה מדווחת, המכונה "כלכלה שחורה". אחת ממטרותיה העיקריות היא להימנע מתשלום מס על פעילות כלכלית. דוח של קרן המטבע העולמית משנת 2018 אמד את השיעור הממוצע של ה"כלכלה השחורה" בישראל לשנים 1991 - 2015 ב-22% מהתמ"ג. עלה כי רשות המיסים וגורמי האכיפה אינם מפרסמים באופן שוטף את אומדני הפעילות בענפי הכלכלה הלא חוקיים השונים, ולפיכך אי אפשר לנתח את יעילות היקפי שיתופי הפעולה בין רשויות המס ובין גורמי האכיפה האחרים בכל אחד ממוקדי הכלכלה השחורה.

שער שני - יעילות הפעילות ברשות המיסים

מקום משרדי השומה האזוריים - בשנת 2019 בדקו משרדי השומה במס הכנסה כ-17 אלף תיקי מס של עצמאים, חברות, מנהלים ושכירים. עלה פער בין מקומם הפיזי של המשרדים, שכמעט כולם הוקמו לפני עשרות שנים, ובין אזורי המסחר והתעשייה שהתפתחו בארץ מאז, בעיקר במרכז הארץ. שיעור של כשני שלישי מתיקי השומה הנבדקים



מרוכז ב-12 משרדי שומה מסוימים (בעיקר באזור המרכז), מתוך סה"כ 26 משרדים (לרבות המשרד המשולב).

תוצאות בדיקת השומה של דוחות מס הכנסה - בשנת 2019 הייתה תוספת המס מפעילות משרדי השומה ברשות המיסים כ-15.1 מיליארד ש"ח, מרביתם משומות על פי הצהרת הנישום או שומות בהסכם בין הרשות לנישום. עלה כי רשות המיסים אינה יכולה לאתר את שחיקת המס, או לחלופין, את תוספות המס, בשלבי השומה השונים לאותו נישום, זאת הואיל ונתוני הרשות בנוגע לכל שומה סופית כוללים רק את שלב השומה האחרון. לדוגמה, אי אפשר להשוות בנוגע לשומה שיצאה לאחר שהוגש ערעור לבית המשפט, כהסכם מס בין הרשות לנישום, בין סכום המס בשומה הסופית ובין סכומי המס שנקבעו בנוגע לה בכל אחד משלבי השומה הקודמים.

פיתוח מודלים נפרדים לצורך בחירת תיקים מושכלת לשומה - המפתח הראשי למיטוב הליכי השומה הוא בחירה מושכלת באילו תיקים לטפל בשומה ומהם דרכי הטיפול וסוגי הבדיקות הנדרשים, והדבר מחדד את הצורך בטיוב איכותו של מערך כריית המידע של הרשות. עלה כי הרשות לא גיבשה מודלים נפרדים לטיפול בנישומים בהתאם לגודלם, לתחומי פעילותם ולמאפייניהם, בדרך שתאפשר השאת תשואת מס מרבית לצד חיזוק הבקרה וההרתעה של הרשות כלפי כלל העסקים במשק.

טיפול משרדי השומה בתיקי מטה ותיקי שדה - על פי הנחיות הרשות, "תיקי המטה" נדרשים להוות 20% מכלל התיקים שהמשרדים נדרשים לטפל בהם. עלה כי לרשות המיסים אין נתונים זמינים על תיקי המטה שטופלו בפועל במשרדי השומה, ואין לה מידע זמין על המידה שהטיפול בתיקי מטה עמד ביעדים; על תשואת המס בתיקי המטה ביחס לתיקי השדה וכיו"ב. עוד עלה כי לרשות אין נתונים זמינים על תיקי השדה שנכללו בתוכנית העבודה ולא טופלו.

מודל התגמול במשרדי מע"ם ומשרדי מס הכנסה ליעול הליכי השומה - דוח סיכום בדיקה ארגונית שהוכן ע"י חברת ייעוץ חיצונית כלל, בין היתר, המלצות לשינוי בכל הקשור לתהליכי שומה וביקורת בקרב מפקחים במס הכנסה ומבקר חשבונות במע"ם. בעקבות הדוח הוחלט לצאת למחקר ראשוני (פיילוט) שבו יוכנסו בהדרגה מפקחי המס ומבקר החשבונות לפעילות מקצועית בהתאם למתווה. במהלך תקופת הפיילוט הוחל בבנייתו של מודל תגמול ותימרוץ עדכני אשר כולל בתוכו את מסקנות חברת הייעוץ ומיישם באמצעות מדדים תוצאתיים ואיכותיים את יעדי הרשות בכל הנוגע לפעילות המקצועית. הועלה כי מינואר 2016 ועד ינואר 2020, במשך 4 שנים, עובדי משרד ת"א 5 קיבלו שכר עידוד מרבי וקבוע (ללא מדידה) בשיעור של 25%. מספטמבר 2016 ועד ינואר 2020, במשך יותר משלוש שנים, קיבלו עובדי המשרדים כפר סבא, רמלה וירושלים 2 שכר עידוד מרבי וקבוע (ללא מדידה) בשיעור של 25%. כמו כן, העובדים במשרדי מע"ם שצורפו לפיילוט לפי שיטת מודל התגמול החדש, קיבלו ממועד צירופם לפיילוט ועד דצמבר 2021 פרמיה קבועה בשיעור מרבי ללא הלימה ליעדי הנהלת הרשות ותוצאות עבודתם.

עוד הועלה כי טרם נקבע והוטמע מודל תגמול חדש במשרד השומה פשמ"ג תל אביב ויחידות פשמ"ג חיפה ופשמ"ג ירושלים שהם יחידות מרכזיות מבחינת ההיקפים הכספיים של התיקים המנוהלים ותשואת המס המופקת בהם וכי נכון ליוני 2022 משרדים אלה פועלים לפי מודל שכר העידוד הישן.



שער שלישי - הליכים מינהליים ומשפטיים בתיקי מס

עיכוב בטיפול בצווי מס - נכון ליוני 2021 נדונים בערכאות משפטיות 2,108 צווי מס, בהם סכום מס הכנסה אשר שנוי במחלוקת בהליכים משפטיים אזרחיים הוא כ-28.1 מיליארד ש"ח, מתוכם 26 תיקי מס שבהם סכום המס המצטבר הוא כ-24.4 מיליארד ש"ח, ובהם 6.9 מיליארד ש"ח בגין תשעה צווים אשר הוצאו לחברה גדולה במשק בישראל. עלה כי לרשות המיסים אין נתונים מרוכזים על האמור לעיל בנושאים, אשר יאפשרו לה לפקח ולבקר אחר תהליך הטיפול האזרחי. לדוגמה: מועדי הוצאת הצווים, משך ההתנהלות הממוצע של תיק בכל אחד מבתי המשפט המחוזיים ומספר התיקים שחל בהם עיכוב נוסף בשל ערעור נוסף של הנישום לבית המשפט העליון. כמו כן עלה כי, נכון למועד סיום הביקורת לא הוספו על ידי הנהלת בתי המשפט תקני שופטים ייעודיים לתיקי מס בבית המשפט השלום בתל אביב ושופט ייעודי נוסף לבית משפט השלום מחוז מרכז, ובהתאם ריכוז תיקי המס בבתי משפט אלה עלה. עיכוב בטיפול בצווי מס של עשרות מיליארדי ש"ח על פני שנים ארוכות גורם לפגיעה באוצר המדינה, ביכולת ההרתעה של רשות המיסים ואף עלול לפגוע ביכולת האכיפה של פסיקות בית המשפט - בפרט, בנסיבות בהן חברה נישומה עלולה להפסיק את פעילותה ברבות השנים.

תיקים הממתינים להכרעת הלשכה המשפטית ברשות המיסים - עלה כי שלא בהתאם להנחיית היועמ"ש לממשלה משנת 2010 לפעול לסיום הטיפול בתיקים בתקופת של עד 24 חודשים, בהתאם לחומרת העבירה, נכון לינואר 2019 כ-700 תיקים מתוך 1,800 המתניו יותר משלוש שנים.

הנמקת ופרסום הליך הכופר - הליך כופר הכסף הוא הליך חלופי לדין הפלילי, המאפשר לחשודים בעבירות מס להימנע מהליך פלילי ומהעונש הצפוי בתומו, וזאת בתמורה לתשלום סכום כסף. בשנים 2016 - 2018 הגישו 843 נישומים ועוסקים בקשות לתשלום כופר כסף (746 בקשות אושרו). רשות המיסים דחתה 97 בקשות, ומתוכן ב-55 מתיקי המס האמורים הוגשו כתבי אישום כנגד עברייני המס ו-21 תיקים נסגרו מחוסר ראיות. עלה כי הרשות אינה מפרסמת הנמקות מפורטות להסדרי הכופר שאושרו, והנמקותיה המתפרסמות מסתכמות בכמה שורות לקוניות, ללא הסבר מפורט. עוד עלה כי יש שיהיו של כשנתיים בפרסום החלטות ועדות הכופר. לדוגמה, קובץ החלטות ועדות הכופר לשנת 2017 התפרסם רק בנובמבר 2019; קובץ החלטות ועדת הכופר לשנת 2018 התפרסם רק במרץ 2021. בבדיקה של עשרה תיקי מס שבהם התקבלו החלטות ועדות כופר עלה כי בחמישה מהם שיקולי הוועדה שפורסמו היו חלקיים ולא כללו את כלל שיקולי הוועדה ובשני מקרים נוספים הפרסום לא תאם את שיקולי הוועדה. כמו כן, בבדיקת 50 פרסומים של החלטות ועדות הכופר בשנת 2018 נמצא כי ב-37 מהתיקים שיעור הכופר על עבירות של העלמת מס עסקאות או ניכוי מס תשומות שלא כדין היה בין 20% ל-30% מסכומי העבירה, ועם זאת, מנימוקי הוועדה לא ניתן להבין מדוע במקרים מסוימים נקבעו שיעורים שונים בתוך טווח זה ומחוצה לו. כמו כן, עלה כי ההודעה שהרשות שולחת למגיש הבקשה על דחיית בקשתו אינה מנומקת.



שער רביעי - היבטים תפעוליים בפעילות הרשות

תיק ביקורת שומה ממוחשב - בשנת 2015 הוגשו המלצותיה של ועדה פנימית ברשות, שמונתה לצורך גיבוש מתווה לפיתוח תיק ביקורת ממוחשב. עלה כי במועד סיום הביקורת תיקי הנישומים מנוהלים בצורה ידנית. פיתוח מערכת תיק ביקורת ממוחשב במס הכנסה החל ב-1.1.19. נכון לינואר 2022 הושלם פיתוח של כ-64% מהפרויקט ותאריך השלמתו נדחה ליוני 2023.

הצהרות הון מקוונות - הצהרת הון עשויה לשמש עבור מפקח המס כלי בקרה מרכזי לשליפת תיקים לתוכנית העבודה ובהליך השומה עצמו. הבדיקה נעשית באמצעות השוואה בין הצהרות הון שהוגשו בפער של כמה שנים זו מזו, שממנה אפשר ללמוד אם הונו של הנישום גדל במידה סבירה, התואמת את הדיווחים שהגיש בדוחות השנתיים למס. עלה כי הליך בחינת הצהרת הון נעשה באופן ידני, וכי מסמך האפיון למערכת "הצהרת הון מקוונת" הוכן בשנת 2015 אך לא הושלם. עוד עלה כי פיתוח המערכת נכלל משנת 2016 בתוכנית העבודה של מערך השומה ושע"ם, אך לא מומש במהלך השנים.

גביית מס באגפי המס השונים - עלה כי אף שכל אגפי המס פועלים מכוח אותו מקור סמכות חקיקה - פקודת המיסים (גבייה), ברשות המיסים מתנהל תהליך גבייה עצמאי של כל אחד ממערכי המס: מס הכנסה, ניכויים, מע"ם, מיסוי מקרקעין ומכס, וכי הנישום עשוי לקבל בה בעת כמה פנקסי תשלום: פנקס מקדמות מס הכנסה, פנקס ניכויים מס הכנסה ופנקס מע"ם. עוד עלה כי תהליכי הגבייה והסדרי התשלום באגפי המיסים השונים נעשים בנפרד מול המשרדים השונים.

איחוד משרדי המס האזוריים לשיפור שירות וגביית מס - במועד סיום הביקורת, כ-20 שנה לאחר החלטת הממשלה בנושא איחוד הפעילות של "אגף המכס והמע"ם, נציבות [אגף] מס הכנסה ושע"ם", איחוד המשרדים האזוריים וחזון "שירות בנקודה אחת" עדיין רחוק ממימוש, ושונה מהמקובל ברשויות מס במדינות מובילות בעולם. בפועל, האגפים שאוחדו לרשות אחת ממשיכים לפעול בנפרד במרבית ההיבטים התפעוליים, ולא מופקת התועלת המיטבית מן האיחוד, לא בהיבטים תפעוליים, לא בהיבטי שיפור גביית המס ולא מבחינת שיפור השירות לנישום וצמצום הנטל הבירוקרטי המוטל עליו במסגרת ניהול הליכים כפולים מול מערכי המס השונים. נוסף על כך, בפועל, רשות המיסים אינה עוסקת כיום בהמשך איחוד אגפי המס.

גידול במספר חייבי הדיווח לעומת קיטון במצבת מפקחי מס הכנסה וכן לעומת תרומתם לסך גביית המס - עלה כי חל גידול מתמיד (סך הכול כ-71%) במספר דוחות המס הנדרשים מחייבי הדיווח (ללא שכירים שאינם חייבים בדיווח והגישו דוחות להחזר מס) מ-691,827 חייבים בשנת 2012 ל-1,185,349 חייבים בהגשת דוחות בשנת 2020. לדוגמה, חל גידול של כ-130% בקרב השכירים, 75.5% במספר העצמאים ו-44.3% במספר החברות. לעומת זאת, עלה כי מצבת מפקחי מס הכנסה קטנה בכ-20.6% בשנים 2012 - 2020, וזאת אף שבאותן שנים היה גידול של כ-71% במספר דוחות המס הנדרשים מחייבי הדיווח ועל אף הצורך לטפל גם במאות אלפי דוחות להחזר מס שהגישו שכירים ששילמו מס ביתר. עוד עלה כי נכון לשנת 2020, 825,000 (כ-70%) מהדוחות שנדרשו להגיש לרשות המיסים, הם של עצמאים אשר המס הנגבה מהם מהווה 6% מסך גביית המיסים הישירים והעקיפים בשנה האמורה.



הרחבת רשת הדיווח בקרב מעלימי מס - הרשות גבתה מיסים בסך 4.94 מיליארד ש"ח בעקבות מבצעי הרחבת רשת הדיווח בשנים 2014 – 2021.

טיפול בפשיעה חמורה וחשבוניות מס פיקטיביות - מס ערך מוסף הוא הרכיב המרכזי בגביית מיסים עקיפים, וסך גבייתו נטו (בניכוי החזרי מע"ם) בשנים 2018 - 2019 היה כ-199 מיליארד ש"ח. סך תשואת משרדי מע"ם בגין עבודת השומה הייתה כ-9.24 מיליארד ש"ח. בשנים אלו עיקר חיובי השומה, בסך 4.76 מיליארד ש"ח, נבעו מטיפול בפשיעה חמורה שעיקרה הפצת חשבוניות מס פיקטיביות ושימוש בהן.

עיקרי המלצות הביקורת

כדי לשנות מן היסוד את המצב הנוכחי, שבו דיני המס הולכים ומסתבכים עם השנים, יש מקום לשקול לשנות את אופן הגיבוש של כללי המס - לבסס את כללי המס על עקרונות קצרים, חד-משמעיים וקלים ליישום באופן שיפחית את הצורך בפרסום הנחיות מינהליות משלימות.

מומלץ כי הרשות תפעל להשלמת פרויקט "הצהרת הון מקוננת" ולהטמעתו. כמו כן, מומלץ לבחון את האפשרות להרחיב את מודל תיקוני השומה בהתבסס על כלים טכנולוגיים. נוסף על כך, מומלץ כי הרשות תזום עבודת מטה לבחינת התועלות הגלומות במיזוג פעילות הגבייה: ייעול המערכת והאחדת הטיפול וגם חיסכון בבירוקרטיה ובנטל המינהלי המוטל על משלמי המיסים.

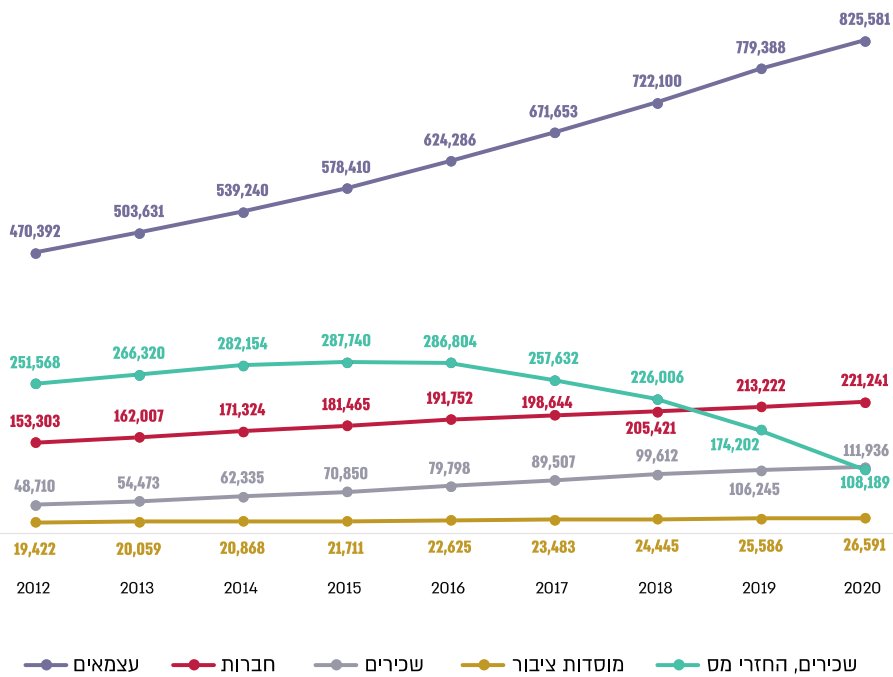
מומלץ כי הנהלת בתי המשפט תבחן אפשרות של ריכוז מאמץ ומתן תעדוף ל-26 תיקי המס, בהם סכום המס השנוי במחלוקת גבוה מ-100 מיליון ש"ח ובהם סכום המס המצטבר ועומד בערכאות הוא כ-24.4 מיליארד ש"ח.

מומלץ כי הרשות תבצע עבודת מטה ותכין תוכנית רב-שנתית לצורך השלמת מימושם של יעדי החלטת הממשלה בתחום איחוד אגפי המס, על מנת שתוכל לשפר את השירות לנישום ולהפיק מכך שיפור תפעולי והעלאה של רמת גביית המיסים.

מומלץ כי רשות המיסים תבחן את משאבי הפיקוח העומדים לרשותה ואת מועילותם לגביית המס בישראל לעומת הגידול בהיקף הדיווחים של המגזרים השונים. עוד מומלץ לבחון את היקף ופישוט הדיווחים הנדרשים ממגזרים שונים, כגון עצמאים אשר תרומתם לסך גביית המיסים נמוכה, ואת הדרכים לפשט דיווחים אלה.



מגמות בדרישה להגשת דוחות לפי סוגי תיק שונים, בשנים 2012 - 2020



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



סיכום

יעילותה ומועילותה של מערכת המס נקבעות על פי יעדיה: גביית מס אמת; אכיפה ראויה; קידום השירות לציבור והפחתת בירוקרטיה; מניעת הפליית מס; קידום יעדי מדיניות חברתית ועוד. ליקויים במערכת המס משפיעים ישירות על כלל הציבור.

משרד מבקר המדינה בחן היבטים שונים הנוגעים למועילות מערכת המס בישראל, ובהם מורכבות מערכת המס ומורכבות מדידת ביצועי מערכי המס, יעילות הפעילות ברשות המיסים, הליכים מינהליים ומשפטיים בתיקי מס והיבטים תפעוליים ברשות המיסים. הבחינה האמורה העלתה ליקויים שונים בהיבטים אלו, המשפיעים על פעילות רשות המיסים ועל יעילותה כלפי הנישום.

דיני המס בישראל הם מורכבים וכוללים הרבה הוראות חוק, תקנות ותקדימים. הדבר מחדד את הצורך לבסס את כללי המס על עקרונות קצרים, חד-משמעיים וקלים ליישום באופן שימעיט את הצורך בפרסום הנחיות מינהליות משלימות. כמו כן יש צורך לאחד את אגפי המס מעבר לרמת המטה; לקדם תהליכי דיגיטציה, ובכללם ליצור תיק ביקורת ממוחשב ושומות מקוצרות עבור עסקים קטנים יחסית; לקצר הליכי ערעור על שומות מס ולקדם את האכיפה השיוויונית בין נישומים.

על משרד האוצר ורשות המיסים לפעול לתיקון הליקויים שעלו בדוח תוך בחינת המלצות הביקורת, לשם שיפור מועילותה של מערכת המס בישראל.



היבטי מועילות של מערכת המס

מבוא

מערכת המס נועדה לשמש כלי לגביית מס מתושבי המדינה לשם מימון שירותים ציבוריים כמו ביטחון, תשתיות פיזיות, בריאות, חינוך ורווחה. על פי נתוני הדוחות הכספיים של מדינת ישראל לשנת 2020, הכנסות המדינה בפועל ממיסים ומאגרות בשנה זו היו כ-389 מיליארד ש"ח (כ-79%) מהכנסות המדינה בפועל בשנה זו³, שהיו כ-492 מיליארד ש"ח. מכאן נובעת חשיבותה של רשות המיסים בישראל (רשות המיסים או הרשות) כגורם המופקד על אכיפת גביית המס באופן מלא מכלל המגזרים במשק, על יזום הסדרת סוגיות מס בהתאם להתפתחויות במשק וכיו"ב.

"מועילות" (Effectiveness) היא המידה והאיכויות שבהן מושגים המטרות, היעדים והתפוקות הנדרשים ביחס לנורמות הנדרשות.

על פי נתוני ה-OECD⁴ בשנת 2020 דורגה ישראל במקום ה-28 מתוך 38 מדינות הארגון בהקשר של משקל ההכנסות ממיסים ביחס לתוצר המקומי הגולמי (GDP). בשנה זו, היחס האמור היה בישראל 29.7%, ואילו ממוצע מדינות הארגון באותה שנה היה 33.5%.

פעולות הביקורת

בחודשים מאי 2021 - ינואר 2022 בדק משרד מבקר המדינה את יעילותה ומועילותה של מערכת המס. הביקורת נעשתה ברשות המיסים. ביקורת משלימה נעשתה במשרד האוצר, במשרד המשפטים ובהנהלת בתי המשפט.

3 על פי ביאור 25 לדוחות כספיים אלו, סכום המס בפועל כולל הכנסות "ממיסים ישירים ומאגרות דמי ביטוח לאומי ומס בריאות". גביית דמי ביטוח לאומי ומס בריאות נסמכת על נתוני הכנסות הנישומים במערך מס הכנסה.

4 OECD, Revenue Statistics 2020: Israel



שער ראשון: מורכבות מערכת המס ומורכבות מדידת ביצועי מערכי המס

מורכבות דיני המס

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - מקורה בימי המנדט הבריטי והנוסח החדש הוא משנת 1961. מאז נעשה ניסיון אחד (לפני כארבעים שנה) לבצע בה קודיפיקציה של חוקי המס (איסוף, ארגון וכינוס שיטתיים של דיני המס, עריכתם והתאמתם לזמן הנוכחי), והוא לא צלח. בנוסף לפקודה קיימים עוד דברי חקיקה רבים בתחומי מיסים שונים, חוקים ותקנות. במשך השנים, הוכנסו בהם תיקונים רבים.

חקיקת מיסים מסובכת יוצרת חוסר ודאות בנוגע לחבות המס ופוגעת ביכולת הנישום למצות את זכויותיו להטבות מס. לעיתים העמימות ביישום סעיף מס מסוים פותחת פתח להתמקחות בין הנישום ובין פקיד השומה, ותוצאת המס הסופית נגזרת בין השאר מיכולת המיקוח של כל אחד מהצדדים.

בדוח מבקר המדינה שפורסם בשנת 2017 בנושא "החלטות מיסוי מקדמיות"⁵ צוין: "בפקודת המס נעשו מאז חקיקתה ב-1961 ועד מועד עריכת הדוח מעל ל-200 תיקוני חקיקה. נוסף על פקודת מס הכנסה וחוקי המס האחרים... יש עשרות תקנות וצווים בנושאי מס שונים... בדוח [של פירמת ראיית חשבון בין-לאומית] צוין כי רוב המדינות שבהן מערכת המס מורכבת יותר מזו של ישראל הן מדינות עולם שלישי". הומלץ כי "ראוי לבחון את הצורך בריענון ובעדכון מערכת המס הישראלית לעומקה".

בדוח השנתי של החטיבה המקצועית ברשות המיסים לשנת המס 2019 צוין: "דיני המס מושפעים ממספר רב של גורמים דינמיים הפועלים על תחום המיסוי הבין-לאומי, דיני המס השונים של מדינות אחרות והוראות חוק שונות, הנחיות וחוזרים, החלטות מיסוי וריבוי תורה שבעל-פה. בשל הגורמים דלעיל ובשל מורכבות דיני המס קיימת חוסר בהירות גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחוק, בפסיקת בתי המשפט או בעמדות הרשות. השנה טופלו על ידי המחלקה כ-800 פניות בהן ניתנו על ידי המחלקה הבהרה לדין הקיים".

בהקשר זה יוער כי במדיניות המס בישראל בוצעו כמה רפורמות משמעותיות בעשורים האחרונים, ובכללן ביטול סוגי מס מסוימים והטלת סוגי מס חדשים. כך, לדוגמה, בוטל מס רכוש, בוטל "מס מכירה" על מכירת מקרקעין, בוטל מס מעסיקים, בוטלו רוב חיובי המכס, בוטלו רוב חיובי מס קנייה והופחתו שיעורי מס רווח הון ומס שבח ליחידים. במקביל הורחב מיסוי הכנסות גם על הכנסות בחו"ל ומיסוי הכנסות משוקי ההון גם על יחידים. אלו הן רק חלק מרפורמות המס שנעשו בתקופה זו.

חקיקת מס בהירה עשויה לחסוך מספר רב של הליכים משפטיים. כך, לדוגמה, בפסק דין שניתן בבית המשפט העליון⁶ ציין השופט ח' מלצר: "במקום לעגן את פרשנותו של המערער בלשון

5 מבקר המדינה, דוח א'68 (2017), "משרד האוצר - רשות המיסים בישראל החלטות מיסוי מקדמיות", עמ' 134.

6 ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך (פורסם ב"מיסים און לייך", פברואר 2021).



מפורשת, פשוטה ובהירה בחוק, המנהל העדיף לנהל עשרות רבות של הליכים בוועדות ערר בסוגיה, תוך שהוא גורם לחוסר בהירות משפטית, הכרעות סותרות ובזבוז של משאבי המדינה ושל משאבי הנישומים".

הריבוי של רפורמות מס מקיפות מעלה שאלות כבדות משקל על השלכותיהן לאורך זמן, הן בהיבט של יעילות מערכת המס הן בהיבט של חיזוק הצדק החברתי או פגיעה בו.

ממצאי הביקורת מעלים כי בישראל אין גורם ממשלתי המוגדר לביצוע עבודת מטה סדורה לקראת חקיקת רפורמות מס שתכלול, בין היתר, את השלכות הרפורמה על סיבוך מערכת המס, על עלויות הציות החלות על הנישום, על העלויות של ההתאמות הנדרשות במחשוב ועל ההיערכות המנהלית הנדרשת (למשל, הכנת טפסים נוספים ומחשבים).

עוד מעלים ממצאי הביקורת כי לא בוצעו ארגון, כינוס ופישוט של דיני המס, לרבות התאמתם למציאות הנוכחית (קודיפיקציה) למרות: (א) השינויים המרחיבים שנעשו ברפורמות בדיני המס בשנים האחרונות; (ב) מורכבותם של דיני המס; (ג) ריבוי החלטות מקדמיות, הנחיות וחוזרים; (ד) שינויים בדיני מס של מדינות אחרות המשפיעים על דיני המס בישראל; (ה) חוסר בהירות הקיימת גם בנושאים שהוסדרו בעבר בחקיקה, בפסיקה ובעמדת הרשות, עליהם הצביעה גם החטיבה המקצועית ברשות. חוסר בהירות זה מגביר את החיכוך של האזרח למול רשות המיסים ומגביר את הנטל הבירוקרטי המוטל עליו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה מ-13.6.22 כי נושא פישוט מערכת המס "עולה ונבחן בכל חקיקה מחדש תוך הפעלת שיקול דעת וניסיון לאזן בין הפשטות והיעילות לבין גביית מס אמת וניסיון לסגירת הפרצות שעולות במסגרת הטיפול והיישום של החקיקה". עוד מסרה הרשות כי היא "פועלת חדשות לבקרים לפרסם את מדיניותה ואת עמדותיה בשקיפות ובהירות על מנת לתת את הודאות לשוק ולאזרחים ככל האפשר, הן במסגרת חוזרים מקצועיים, הוראות ביצוע, טפסים, החלטות מיסוי, מסלולים ירוקים, חוברות הדרכה וכיוצא בזה".

אגף הכלכלנית הראשית במשרד האוצר מסר בתשובתו מ-15.6.22 כי הוא בוחן את צעדי החקיקה במיסוי טרם חקיקתם, וכי "הבחינה כוללת השפעות כלכליות וחברתיות ואינה מצומצמת רק להשפעתם על הכנסות המדינה ממסים. חוקי המס, הן בישראל והן בעולם, הם מטבעם מורכבים. במציאות זו, אגף הכלכלנית הראשית רואה חשיבות ופועל לבניית מערכת מס יעילה, צודקת ופשוטה ככל האפשר".

כדי לשנות מן היסוד את המצב הנוכחי, שבו דיני המס הולכים ומסתבכים עם השנים, מומלץ כי רשות המיסים תשקול לשנות את אופן הגיבוש של כללי המס - לבסס את פקודת המס על עקרונות קצרים, חד-משמעיים וקלים ליישום באופן שיפחית את הצורך בפרסום הנחיות מינהליות משלימות.

באוקטובר 2021 פרסם ארגון "Tax Foundation"⁷ את דירוג רמת התחרותיות של מערכות המס ב-37 מדינות ה-OECD (להלן - דוח דירוג התחרותיות⁸). בפרסום זה עלה כי מדינת ישראל רשמה

7 גוף בין-לאומי העורך מחקרים בשיתוף עם נציגי ארגון ה-OECD.

8 "International Tax Competitiveness", 2021.



את השיפור הגדול ביותר בדירוג זה ביחס לדירוג הקודם, שפורסם בשנת 2020 - היא עלתה מהמקום ה-27 למקום ה-14. עלייה זו הוסברה בדוח בצמצום מספר התשלומים הנדרשים בכל שנה⁹, בפישוט שיטת המע"ם בישראל, בכך ששיעורו נמוך יחסית ובמיעוט פטורים ממע"ם¹⁰. מדד זה נועד לשמש כלי בידי מקבלי ההחלטות בבואם לערוך שינויים במערכת המס, ומאפשר השוואתיות בתחום תפעול מערכת המס ביחס למדינות העולם. ככל שמדינה עולה בדירוג מדד זה היא נחשבת, באופן יחסי, כמי שמנהלת מערכת מס שבסיסה רחב, ומכאן שהיא פשוטה והסבירות לקיום עיוותי מס נמוכה, וכך ששיעורי המס בה ועלויות הציות לנישום נמוכים יחסית.

נמצא כי ישראל מדורגת במקום ה-17 בהיבט מס החברות, אך רק במקום ה-29 בהיבט מס החל על יחידים. במע"ם ישראל מדורגת במקום ה-12, ובמיסי נדל"ן ובמכסים ישראל מדורגת במקום העשירי. מדידה זו נסמכת על שורה ארוכה של מדדי תפעול ושירות המפורטים בדוח דירוג התחרותיות¹¹.

עוד נמצא כי בדוח דירוג התחרותיות צוינה חולשה של מערכת המס בישראל בכל הנוגע למילוי טופסי דיווחים שנתיים של חברות: על פי תחשיב עורכי המחקר, הזמן הנדרש בישראל למילוי טפסים אלו הוא בממוצע 110 שעות, הזמן הרב ביותר בכל 37 המדינות ה-OECD, שהממוצע בהן הוא 44 שעות. דוח דירוג התחרותיות הצביע גם על חולשות נוספות של מערכת המס בישראל ביחס למדינות ה-OECD, כך לדוגמה:

שיטת מדרגות המס הנהוגה בישראל - מיסוי שכר העבודה כרוך בעלויות ציות. כך, לדוגמה, בשל שיטת המדרגות נדרש שכיר, במקרים מסוימים, לערוך "תיאום מס".

מספר אמנות המס שישראל חתמה עליהן עם מדינות גומלות - נמוך יחסית - 58 בלבד, ואילו הממוצע של מספר האמנות במדינות ה-OECD הוא 75 אמנות למדינה.

בהקשר זה יוער כי לעיתים חקיקת מס כשלעצמה איננה מורכבת, אולם עם יישומה, לאורך השנים, נוספים לה סייגים ותנאים באמצעות הוראות ביצוע של הרשות, פסיקה וכיו"ב, ואלו הופכים אותה למורכבת לדיווח על ידי הנישום ולבדיקת שומה על ידי מפקח המס. לא זו אף זו, הואיל והוראות הביצוע של הרשות ופסיקות המס שאינן של בית המשפט העליון, אינן מחייבות את הנישומים, אין בהן בהכרח כדי להסדיר מחלוקות מס.

מומלץ כי לקראת חקיקת רפורמות מס תערוך הרשות כשגרה בדיקה רוחבית של כלל השלכות הרפורמה, לרבות על סיבוך מערכת המס, על עלויות הציות החלות על הנישום, על העלויות הכרוכות בהתאמת המחשוב הנדרשת, על ההיערכות המינהלית הנדרשת (למשל, הכנת טפסים נוספים ומחשובים).

9 מספר תשלומי הניכויים משכר ירד מ-12 לאחד. תשלומי מס אחרים ירדו מ-14 לשלושה.

10 גם הזמן הנדרש למילוי טופסי מע"ם פחת במידה ניכרת.

11 כך לדוגמה, גובה שיעורי המס במערכי המס השונים, מיעוט שיעורי המס לכלל סוגי ההכנסות, פשטות ואחידות ביישום דיני המס ביחס לכלל הנישומים ולגבי משקיעים זרים בפרט ועוד.



עוד מומלץ לרשות המיסים לשקול להקים ועדת קבע לבחינה סדורה של כל דיני המס, התקנות, ההוראות, נוהלי הרישום, הדיווחים, הביצוע וכל הכרוך במערכת המס, זאת כדי לקדם הליכים לפשט את מורכבות דיני המס ולהבהירם.

מקרה בוחן: רפורמת המס בנוגע למיסוי הכנסות מחו"ל של 'תושבי ישראל'

עד שנת 2003 הייתה נהוגה במדינת ישראל שיטת מס טריטוריאלית עם כמה זיקות פרסונליות להכנסות אשר התקבלו בחו"ל, ולפיכך חלק גדול מההכנסות של 'תושבי ישראל' אשר הופקו בחו"ל לא היו חייבות במס בישראל. בעקבות תיקון מס' 132 לפקודה, אשר נכנס לתוקף ב-1.1.03, הונהגה בישראל שיטת מיסוי על בסיס פרסונלי. לפי שיטה זו, מי שמוגדר "תושב ישראל" חייב במס בישראל על כלל הכנסותיו, לרבות אלו אשר הופקו, נצמחו או התקבלו מחוץ לישראל.

בשנת 2016 פרסם משרד מבקר המדינה דוח בנושא "מיסוי הכנסות של 'תושבי ישראל' בחו"ל"¹², ובו צוין: "אכיפת משטר המס בישראל תלויה בין היתר ביכולת הרשות להתמודד עם הפעילות העסקית ההולכת וגוברת של 'תושבי ישראל' בחו"ל. נראה כי משטר המס הנוכחי ורמת האכיפה בכל הקשור למיסוי הכנסות מחו"ל מאפשרים במקרים רבים לחמוק מתשלום מס לא רק באמצעות תכנון מס וניצול מקלטי מס, אלא בפשטות באמצעות אי-דיווח על הכנסות, בידיעה שהסיכוי שהרשות תאתר את מעלים המס אינו גבוה. ביטוי להעלמות אלה ניתן למצוא בדיווח של ישראלים רבים, החל בנובמבר 2011, במסגרת הליכי 'גילוי מרצון', על הכנסות בחו"ל שהסתכמו ביותר מ-17 מיליארד ש"ח".

ואכן, על היקף העלמת ההכנסות מחו"ל אפשר ללמוד מהסכמי גילוי מרצון שנחתמו עם יהלומנים בשנים 2017 - 2019¹³. הסכמים אלו משקפים גביית מס בענף שרובו נסמך על ייצוא (הכנסות מחו"ל) על סמך מידע שהתקבל מנישומים במסגרת "גילוי מרצון" של העלמות מס אשר זיכה את המשתתפים בו בחסינות מהליך פלילי ולהקלות בחיובי ריבית והצמדה על חוב המס, כך שהמס ששולם בהסכמים אלו אינו משקף את הערך הריאלי של חוב המס. על פי נתונים אלו, בשלוש השנים האמורות לעיל נחתמו הסכמי גילוי מרצון עם 168 יהלומנים ושולם על פיהם מס מצטבר של כ-998 מיליון ש"ח - כ-4 מיליון ש"ח מס בממוצע לנישום. נתונים אלו משקפים העלמת הכנסות של מיליארדי שקלים על ידי 168 נישומים, והם מדגימים את היקף העלמת המס על הכנסות מחו"ל.

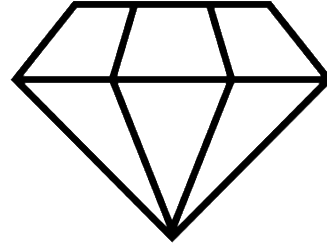
12 מבקר המדינה, **דוח שנתי 67א'**, רשות המיסים - מיסוי הכנסות של 'תושבי ישראל' בחו"ל.

13 רשות המיסים, החטיבה המקצועית - דוח סיכום פעילות לשנת המס 2019.



998 מיליון ש"ח

כספי מיסים ששילמו 168
יהלומנים, אשר חתמו על הסכמי
גילוי מרצון בשנים 2017–2019.



בתגובת הרשות מנובמבר 2016, שנכללה במסגרת הערות ראש הממשלה לדוח מבקר המדינה 67א' בנושא זה, הרשות ציינה כי היא אכן בוחנת את הצורך להסדיר סעיפים שונים ברפורמה זו. כך, לדוגמה, בעניין "מס יציאה" היא ציינה: "סעיף 100 א [הקובע את חובת מס יציאה], מעורר קשיים שונים, ובשל קשיים אלו לא נעשה שימוש רב בהוראת סעיף זה. בשנה האחרונה נדונה הצעה לתיקון חקיקה לסעיף זה בלשכת מנהל רשות המיסים... רשות המיסים תפעל לקידום הצעת תיקון החקיקה בעתיד".

בדוח מבקר המדינה האמור לעיל צוין למשל, קושי לעקוב אחר מספר הישראלים השוהים בחו"ל בשל היעדר מבחן תושבות ברור, ופורטו גם הפערים בנתונים המספריים על 'תושבי ישראל' השוהים בחו"ל בין גופים ממשלתיים שונים: משרד הפנים, המוסד לביטוח לאומי והלשכה המרכזית לסטטיסטיקה. הפער נובע מכך שגופים שונים נבדלים זה מזה בהגדרות למונח "ישראלי" ובשיטות איסוף הנתונים.

בנוגע ל"מבחן התושבות" - תנאי יסוד להטלת מס על הכנסות של נישום מחו"ל - הרשות ציינה בתגובתה לדוח הביקורת כי: "במסגרת עבודת מטה שנערכה ברשות המיסים נבחנה הצעה לתיקון החקיקה במסגרתה יקבעו חזקות ימים כמותיות שאינן ניתנות לסתירה לפיהן יראו יחיד כתושב ישראל... רשות המיסים תפעל לקידום הצעת תיקון החקיקה בעתיד".

בעניין "מבחן התושבות" והמלצת משרד מבקר המדינה לקבוע מבחן תושבות אשר יעניק לנישום ודאות הן במישור מס הכנסה הן במישור ביטוח לאומי, המוסד לביטוח לאומי ציין בתגובתו לדוח הביקורת כי: "מקובל על המוסד לביטוח לאומי כי צוות בין-משרדי יבחן את הסוגיה על כל השלכותיה. נקבעה ישיבה עם רשות המיסים בנושא".

המוסד לביטוח לאומי מסר בתשובתו מ-1.6.22 כי "בעקבות טיזת דו"ח ביקורת קודם, משנת 2016, בנושא 'מיסוי הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל', התבקשנו לבחון הצעה להאחדת קריטריונים למבחני תושבות של המוסד לביטוח לאומי ורשות המיסים. בישיבה שהתקיימה עם נציגי רשות המיסים ב-12.9.16 נבחנה אפשרות זו על ידי נציגי שני המשרדים. נציגי הרשות הבהיר כי השיקולים המנחים את רשות המיסים, כגוף הממונה על גביית המיסים במדינה, שונים בתכליתם מאלו של המוסד לביטוח לאומי כגוף סוציאלי. עוד הובהר כי מבחני התושבות במוסד לביטוח לאומי הם מבחנים מהותיים של מרכז חיים על פי מרב הזיקות להגדרה זו... בשל הצרכים השונים של הגופים הבוחנים את המעמד, אין בסיס לאיחוד הקריטריונים. לנוכח האמור, נציגי המשרדים הגיעו למסקנה המקצועית שלא לאמץ את המלצת דוח המבקר".



מוצע כי נוכח הזמן שחלף ממועד רפורמת המס והבחינה הקודמת שעשו הגופים בנוגע להגדרת התושבות, והפערים הקיימים במבחני התושבות השונים של משרדי ממשלה ולצורך אחידות, שקיפות והוגנות, יבצעו רשות המיסים והמוסד לביטוח לאומי בחינה נוספת של האחדת קריטריונים בעניינים מהותיים כמו מבחני התושבות, שכן הגדרות שונות אלו עלולות להביא ליצירת פערים בין חבות המס של אזרחים במערכי המס השונים ובין הזכויות הסוציאליות הניתנות בידי הביטוח הלאומי.

רשות האוכלוסין וההגירה מסרה בתשובתה מ-20.7.22 כי "ככל שתוקם ועדה בינמשרדית, לבחינת 'מבחן תושבות' אחיד לכלל המשרדים, תיקח הרשות חלק בוועדה זו. יובהר כי הקמת וועדה כאמור והסדרת הנושא תאפשר שקיפות ובהירות לאזרח הן במישור מס הכנסה והן במישורים נוספים. במסגרת דיוני הוועדה יש לתת את הדעת לסוגיית הפער בנתונים אשר נובע מההגדרות השונות הקיימות כיום, וכך בשל השיטות השונות לאיסוף הנתונים, הנהוגות בכל משרד".

מן הדברים עולה, כי התחום של מיסוי 'תושבי ישראל' השוהים בחו"ל הוא מורכב ומעלה קשיים רבים. בנוסף, מאז שהונהגה הרפורמה בינואר 2003, חלפו כ-20 שנה ובמהלכן חלו שינויים מפליגים בתחום זה, ובכלל זה תהליכי גלובליזציה, פיתוח הכלכלה הדיגיטלית ושינויים בכללי המיסוי הבין-לאומי שהנהיג ארגון ה-OECD.

ביולי 2020 פורסם דוח פעילות החטיבה המקצועית של רשות המיסים לשנת 2019, ובו פורט בנוגע לפעילות של ועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי: "במהלך שנת 2018 הוקמה על ידי מנהל רשות המיסים ועדה לבחינת המלצות לתיקוני חקיקה בתחום המיסוי הבין-לאומי. הוועדה פעלה בשיתוף עם הלשכות המקצועיות. בשנת 2019 ריכזה מחלקת מיסוי בין-לאומי עשרות סקירות, המלצות ודינים משווים בנושאים שלגביהם הובאו המלצות לתיקון הדין. להלן עיקרי הנושאים בהם נערכו סקירות ולגביהן מתגבשות המלצות: תיקון הגדרות תושב חוץ ותושב ישראל; תיקון בסעיפים 14 עד 97 לפקודה; [תיקון] בסעיפים המתייחסים למיסוי חברה נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה; תיקון סעיף 100 א לפקודה [מס יציאה]; הרחבת חובות דיווח; הוספת הוראות אנטי תכנונית; המלצות ארגון ה-OECD (בעקבות פרויקט ה-BEPS) והאיחוד האירופאי בנושא 'אי התאמות היברידיות'; הגבלת התרת הוצאות מימון והחלת מיסוי מס סניף. במהלך השנה התקיימו עשרות פגישות הכנה, סיעור מוחות והחלפת דעות עם הלשכות המקצועיות. לקראת תום השנה התגבשו המלצות הוועדה במרבית הנושאים עם הלשכות. לקראת תום השנה אנשי המחלקה החלו בכתיבת דוח הוועדה שנמצא בפני סיום. פעילות הוועדה בשנה זו היוותה חלק משמעותי מפעילות המחלקה, הן מבחינת סקירת הדין הקיים, העלאת המלצות, הכנת דינים משווים, הצגתם בישיבות עם הלשכות וכתיבת דוח הוועדה".

ממצאי הביקורת העלו כי הרפורמה בנוגע למיסוי פעילות 'תושבי ישראל' בחו"ל לא הושלמה, ובכלים העומדים לרשותה - הרשות מתקשה לאתר את חייבי המס ולגבות את מלוא המס אותו חייבים 'תושבי ישראל'.

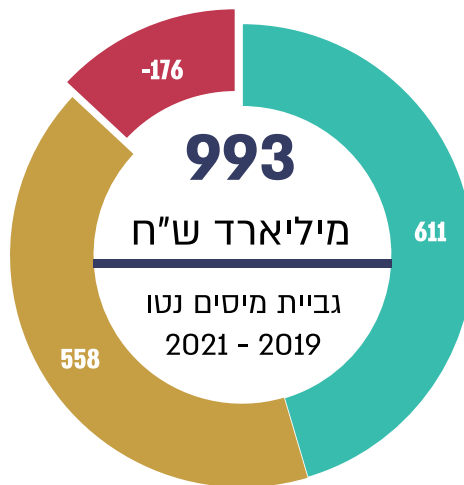


מומלץ כי הרשות תפעל להשלים את תהליך הרפורמה בנוגע למיסוי פעילות 'תושבי ישראל' בחו"ל. נוסף על כך, מומלץ כי הרשות תיזום, טרם גיבוש עמדתה והפצת מסקנותיה למקבלי ההחלטות, פנייה אל הציבור בבקשה לקבל את עמדותיו בנוגע לנושאים שבתחום המנדט שלה. זאת בשל השלכות הרחוב של הרפורמה במיסוי הכנסות מחו"ל, הנוגעת למספר רב של סוגי הכנסות ושל סוגי נישומים (ובכללם למשל, מבצעי "רילוקיישן"; נציגים של מוסדות ישראלים בחו"ל; יחידים בעלי הכנסות מחו"ל מנדל"ן או מפיננסים).

מדידה: נתוני גבייה, תקציב והגשת דוחות

בשנים 2019 - 2021 עמדו ההכנסות ממיסים על סך של 1,170 מיליארד ש"ח. בתרשים 1 להלן מוצגים נתונים על הכנסות ממיסים ישירים ומיסים עקיפים בשנים 2019 - 2021, נכון למרץ 2022.

תרשים 1: הכנסות על פי סוגי מס, 2019 - 2021¹⁴ (במיליארדי ש"ח)



■ הכנסות ממיסים ישירים ■ הכנסות ממיסים עקיפים ■ החזרי מיסים

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

14 נתוני גביית המס המוצגים בטבלה לעיל אינם שלמים: חלק מהנתונים אמורים להתעדכן בעקבות טיוב נתונים וחיובי או זיכויי מס עתידיים בגין שנים קודמות; סיכומי הביניים של סוגי המס המוצגים בטבלה אינם תואמים את הסיכום של סעיפים באותו סוג מס, וזאת בשל ביטולי מס המגולמים בסיכומי הביניים אך לא בסעיפי המס הפרטניים, שכן אין ברשות מידע על ביטולי מס לפי סעיפים פרטניים.



מנתוני התרשים עולה כי בשנים 2019 - 2021 עמדו ההכנסות המיסים על כ-1,170 מיליארד ש"ח (נטו כ-993 מיליארד ש"ח), מהן, 611 מיליארד ש"ח הכנסות ממיסים ישירים (כ-52%), בעוד שההכנסות ממיסים עקיפים עמדו בשנים אלו על 558 מיליארד ש"ח (כ-48%). החזרי המיסים עמדו בשנים אלו על כ-176 מיליארד ש"ח.

להלן בלוח 1 מוצגים נתונים על ההכנסות ממיסים ישירים (במיליארדי ש"ח), לפי סוג מס, בשנים 2019 - 2021.

לוח 1: הכנסות ממיסים ישירים לפי סוג מס, 2019 - 2021 (במיליארדי ש"ח)

סוג המס הישיר	שנת 2019	שנת 2020	שנת 2021	סך הכול	אחוז מסך המיסים
ניכוי מ"ה שכר	69.0	72.9	83.7	226	36.9%
ניכוי מ"ה שלא משכר	30.1	29.2	34.9	94	15.4%
ניכוי מ"ה משוק ההון	3.8	4.8	7.0	16	2.6%
מ"ה עצמאיים	20.9	21.1	27.7	70	11.4%
מ"ה חברות	50.6	47.0	62.1	160	26.1%
מיסי מקרקעין	12.3	12.2	21.7	46	7.6%
סך הכול מיסים ישירים	187	187	237	611	100%

המקור: רשות המיסים.

* נתוני שנת 2020 מגלמים את השפעת מגפת הקורונה על פעילות המשק והמועסקים.

מנתוני הלוח עולה כי המרכיבים העיקריים בהכנסות ממיסים ישירים בשנים 2019 - 2021 היו ניכוי מס הכנסה משכר בסך 226 מיליארד ש"ח (36.9%), מס הכנסה חברות בסך 160 מיליארד ש"ח (26.1%) וניכוי מס הכנסה שלא משכר בסך 94 מיליארד ש"ח (15.4%).

להלן בלוח 2 מוצגים נתונים על ההכנסות ממיסים עקיפים בשנים 2019 - 2021, לפי סוגי מס, בשנים 2019 - 2021.



לוח 2: ההכנסות ממיסים עקיפים, לפי סוגי מס, בשנים 2019 - 2021 (במיליארדי ש"ח)

סוג המס העקיף	שנת 2019	שנת 2020	שנת 2021	סך הכול	אחוז המס מסך המיסים
מע"ם ייבוא	46.5	41.9	51.0	139.3	24.9%
מע"ם ייצור מקומי	93.5	94.6	110.9	299.1	53.6%
מס קנייה ייבוא	17.8	18.2	20.0	55.9	10.0%
מס קנייה ייצור מקומי	0.8	0.8	0.8	2.4	0.4%
מכס	3.0	2.9	3.7	9.6	1.7%
בלו דלק	19.0	16.5	16.5	52.0	9.3%
סך הכול מיסים עקיפים	181	175	203	558	100%

המקור: רשות המיסים.

* נתוני שנת 2020 מגלמים את השפעת מגפת הקורונה על פעילות המשק והמועסקים.

מנתוני הלוח עולה כי המרכיבים העיקריים בהכנסות ממיסים עקיפים בשנים 2019 - 2021 היו מע"ם בייצור מקומי בסך 299 מיליארד ש"ח (53.6%), מע"ם בייבוא בסך 139 מיליארד ש"ח (24.9%), מס קנייה בייבוא בסך 56 מיליארד ש"ח (10%).

להלן בלוח 3 מוצגים נתונים על החזרי מיסים בשנים 2019-2021.

לוח 3: החזרי מיסים ישירים ומיסים עקיפים, לפי קבוצת מס, 2019 - 2021 (במיליארדי ש"ח)

החזרי מיסים עקיפים וישירים	שנת 2019	שנת 2020	שנת 2021	סך הכול	שיעור המס
החזרי מע"ם בארץ	-37.0	-35.8	-42.3	-115.1	65.5%
החזרי מע"ם אוטונומיה	-2.2	-1.9	-2.1	-6.2	3.5%
החזרי מיסים ישירים	-18.1	-19.3	-16.9	-54.3	30.9%
סך הכול החזר מיסים	-57.3	-57.0	-61.3	-175.6	100%

המקור: רשות המיסים.

* נתוני שנת 2020 מגלמים את השפעת מגפת הקורונה על פעילות המשק והמועסקים.



מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2019 - 2021 הוחזרו כ-176 מיליארד ש"ח, מהם החזרי מע"ם בארץ בסכום של 115 מיליארד ש"ח המהווים כ-65.5% מהמיסים שהוחזרו בתקופה זו.

תקציב רשות המיסים

בלוח 4 להלן מוצגים נתונים על תקציב יחידות הרשות לשנים 2017 - 2020, ובכלל זה שינויי תקציב שנעשו במהלך השנים.

לוח 4: נתוני תקציב על שינויי - הוצאה ברוטו ברשות המיסים, 2017 - 2020 (באלפי ש"ח)

2020	2019	2018	2017	אגפי המס
1,028,721	1,097,823	1,084,830	974,647	מכס ומע"ם
1,291,904	1,399,884	1,357,833	1,255,827	מס הכנסה ומיסוי מקרקעין
2,320,625	2,497,707	2,442,663	2,230,474	סך הוצאות הרשות ללא שע"ם
55.7%	56.0%	55.6%	56.3%	שיעור אגפי מיסים הישירים
388,016	436,703	356,755	356,755	שע"ם
2,708,641	2,934,410	2,799,418	2,587,229	סך ההוצאה השנתית

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הלוחות עולה כי בשנים 2019 ו-2020 היה שיעור ההכנסות ממיסים ישירים מתוך סך ההכנסות במיסים ישירים ועקיפים 51% ו-52% בהתאמה, ובכל אחת משנים אלו הייתה ההוצאה ברוטו על אגפי המיסים הישירים כ-56% מסך ההוצאה השנתית על אגפי המיסים הישירים והעקיפים (ללא שע"ם).

נתוני הדרישה להגשת דוחות מס הכנסה

משרד מבקר המדינה בדק את הנתונים של הדרישה להגשת דוחות מס הכנסה שנתיים בפילוח לפי סוגי תיקים: עצמאים, חברות, שכירים, מוסדות ציבור ובקשות של שכירים להחזרי מס. בלוח 5 להלן מוצגים נתונים על אוכלוסיית חייבי הגשת דוחות מס לפי סוגי תיקים, והגשת דוחות בפועל להחזר מס על ידי שכירים לשנים 2012 - 2020, כפי שהתקבלו מהרשות.

לוח 5: נתונים על אוכלוסיית חייבי הגשת דוחות מס לפי סוגי תיקים, והגשת דוחות להחזר מס על ידי שכירים לשנים 2012 - 2020

שנה	עצמאים	חברות	שכירים	מוסדות ציבור	סך הכול דוחות של דיווח חייבי	שיעור גידול שנתי בהגשת דוחות של דיווח חייבי	שכירים, הגשת דוחות להחזר מס ששולם ביתר*
2012	470,392	153,303	48,710	19,422	691,827		251,568
2013	503,631	162,007	54,473	20,059	740,170	6.99%	266,320
2014	539,240	171,324	62,335	20,868	793,767	7.24%	282,154
2015	578,410	181,465	70,850	21,711	852,436	7.39%	287,740
2016	624,286	191,752	79,798	22,625	918,461	7.75%	286,804
2017	671,653	198,644	89,507	23,483	983,287	7.06%	257,632
2018	722,100	205,421	99,612	24,445	1,051,578	6.95%	226,006
2019	779,388	213,222	106,245	25,586	1,124,441	6.93%	174,202
2020	825,581	221,241	111,936	26,591	1,185,349	5.42%	108,189
הגידול בין 2012 - 2020	75.5%	44.3%	129.8%	36.9%	71.3%		

המקור: רשות המיסים.

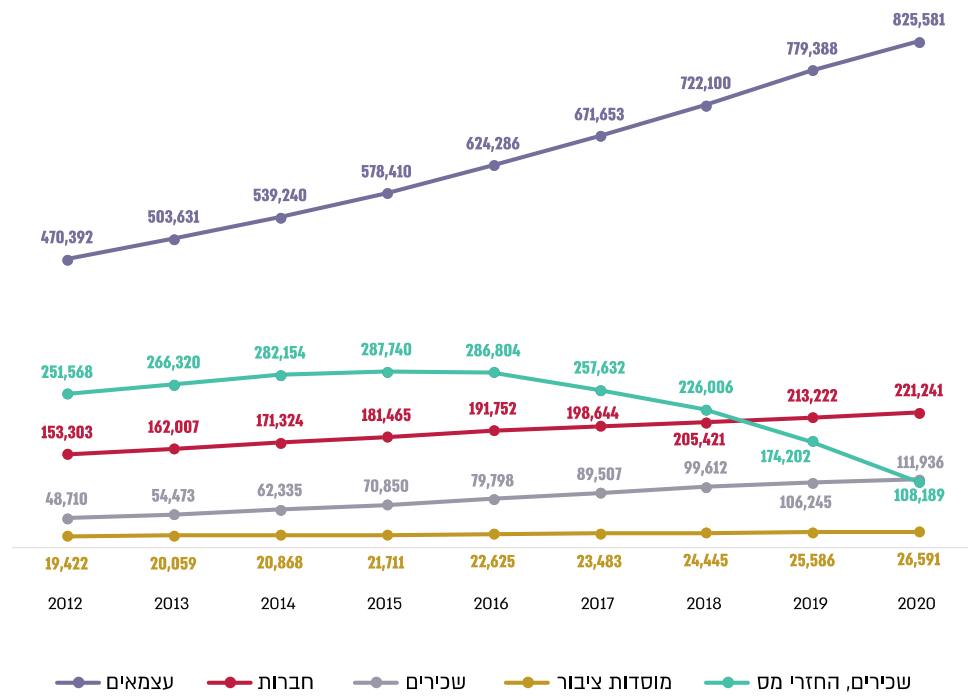
* נתוני שנת 2020 מגלמים את השפעת מגפת הקורונה על פעילות המשק והמועסקים.

מנתוני הלוח עולה כי חל גידול מתמיד במספר דוחות המס הנדרשים מחייבי הדיווח (ללא דוחות להחזר מס) מ-691,827 דוחות בשנת 2012 ל-1,185,349 דוחות בשנת 2020 (המהווה גידול של כ-71%). כך לדוגמה חל גידול של כ-130% בקרב השכירים, 75.5% בקרב העצמאים ו-44.3% בקרב החברות.

בתרשים 2 להלן מוצגים נתונים על מגמות בדרישה להגשות דוחות לפי סוגי שונים, 2012 - 2020.



תרשים 2: נתונים על מגמות בדרישה להגשת דוחות לפי סוגי תיק שונים*, 2012 - 2020



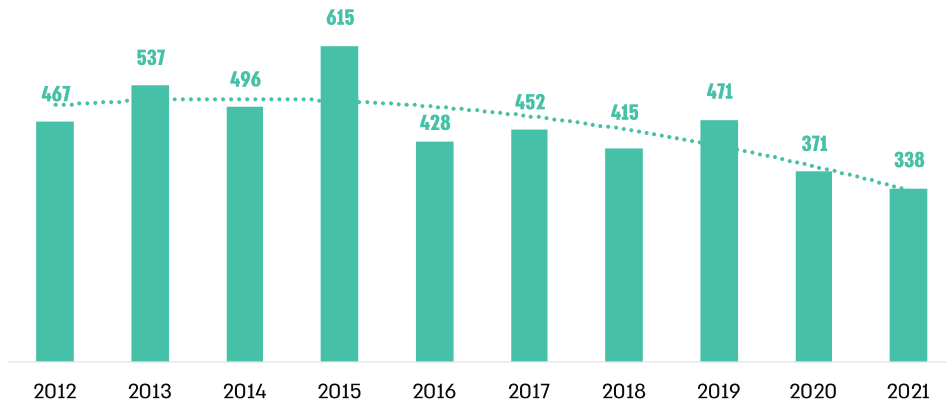
על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.
 * הגשת דוחות להחזרי מס על ידי שכירים - הנתונים בכל הנוגע לדוחות החזרי מס ששולם ביתר לגבי שנות המס 2016-2020 אינם שלמים, היות וניתן להגיש עדיין דוחות לשנים אלו.

מנתונים נוספים שסיפקה הרשות, עולה כי בכלל אוכלוסיית חייבי ההגשה, ממוצע שיעור דוחות המס שלא הוגשו לשנים 2017 - 2019 הוא כ-4% וכ-13% במוסדות הציבור.

להלן בתרשים 3 מוצגים נתונים על מצבת המפקחים באגף מס ההכנסה בשנים 2012 - 2021, האמונים על הטיפול בתיקים האמורים.



תרשים 3: מצבת מפקחי מס ההכנסה, 2012 - 2021



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מנתוני התרשים עולה כי מצבת מפקחי מס ההכנסה קטנה בכ-20.6% בשנים 2012 - 2020, וזאת, על אף שבאותן שנים, היה גידול של כ-71% בדוחות אותם נדרשו להגיש חייבי הדיווח והצורך לטפל גם במאות אלפי דוחות להחזר מס שהגישו שכירים ששילמו מס ביתר.

עוד עלה כי נכון לשנת 2020, 825 אלפי דוחות, המהווים כ-70% מהדוחות שנדרשו להגיש לרשות המיסים, הם של עצמאים אשר המס הנגבה מהם מהווה 6% מסך גביית המיסים הישירים והעקיפים בשנה האמורה.

מומלץ כי רשות המיסים תבחן את העלייה בהיקף הדיווחים הנדרשים של המגזרים השונים למול משאבי הפיקוח העומדים לרשותה ומועילותם לגביית המס בישראל. עוד מומלץ לבחון היקף ופישוט הדיווחים הנדרש ממגזרים, כגון: עצמאים אשר תרומתם לסך גביית המיסים נמוכה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "בוחנת באופן שוטף את כמות כוח האדם המקצועי שמטפל שומתית בדיווחים השנתיים של הנישומים. כמו כן, רשות המיסים פועלת באופן שוטף לפישוט הדיווחים למס הכנסה, כגון: פתיחת האפשרות משנת 2019 להגיש [דוחות] באופן מקוון מלא, פרסום טופס 137 דיווח מקוצר לעצמאים בעלי הכנסות נמוכות מדוחות 2013".

שקיפות ומדידת ביצועים בתחום המס

רשות המיסים מפרסמת באופן שוטף את היקף גביית המס ואת מידת העמידה בתחזיות המס, אולם נתונים אלה אינם משקפים בהכרח יעילות של מערכת המס הואיל ומרבית הגבייה היא אוטומטית, בלא מעורבות של רשות המס, ומושפעת בעיקר מנתונים מקרו-כלכליים. פרסום מפורט של ביצועי רשות המיסים עשוי ללמד על נקודות החוזקה של המערכת אך גם על נקודות התורפה העיקריות שלה. הן בשל פערים בין דיני המס לבין המציאות הכלכלית והטכנולוגית,



הן בשל איזו חסר של תקנים, ליקויים באיסוף מידע וכיו"ב. להלן בלוח 6 מוצגים נתונים על תוספת המס הנובעת מעריכת שומות מס הכנסה לשנים 2017 - 2019 (באלפי ש"ח).

לוח 6: תוספת המס הנובעת מעריכת שומות מס הכנסה*, 2017 - 2019 (באלפי ש"ח)

תוספת מס ממוצעת לשנה ¹⁶	תוספת המס בפועל	כמות שומות (שנים) בתיק ¹⁵ בממוצע	מספר שומות	מספר תיקים	
3,830,862	13,323,459	3	58,377	16,785	2019
3,619,873	12,485,023	3	64,376	18,665	2018
4,157,231	12,393,606	3	57,773	19,379	2017

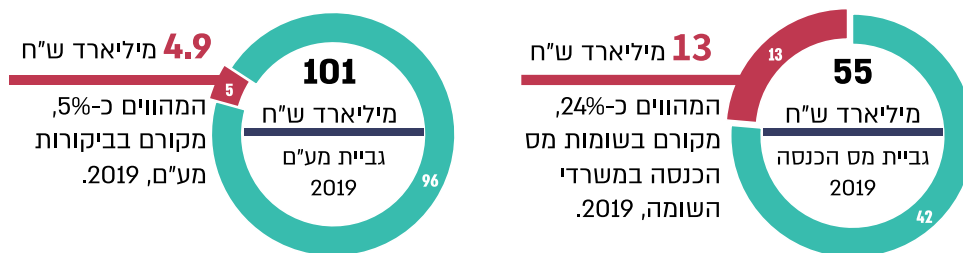
המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03 וללא שומות 09, במונחים ריאליים.

מנתוני הלוח עולה כי תוספת המס שנובעת מעריכת שומות במס הכנסה מסתכמת בכ- 13 מיליארד ש"ח בממוצע בשנה. עוד עולה מנתוני הרשות כי בכל שומה נסגרות בממוצע שלוש שנות מס.

להלן בתרשים 4 מוצגים נתונים על גביית המיסים נטו בשנת 2019, ותוספת המס שמקורה בשומות מס הכנסה ומע"ם.

תרשים 4: גביית מס הכנסה ומע"ם נטו, ותוספת המס שמקורה בשומות מס הכנסה ושומות מע"ם, 2019 (במיליארדי ש"ח)



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

15 ממוצע לא משוקלל הנובע ממספר השומות שנסגרו, חלקי כמות התיקים שנבדקו.

16 ממוצע לא משוקלל של תוספת המס בפועל, חלקי מספר השנים הממוצע לגביהן נערכה שומת המס.



כאמור, סך הכנסות המדינה ממיסים ישירים ועקיפים היו כ-310 מיליארד ש"ח בשנת 2019¹⁷. מכלל זה נגבה מס הכנסה בסך כ-55 מיליארד ש"ח נטו (ללא ניכויים ומיסוי מקרקעין), ונגבה מע"מ בסך כ-101 מיליארד ש"ח. תוספת המס של משרדי השומה במס הכנסה הייתה כ-13 מיליארד ש"ח בממוצע, ושיעורה היה כ-24% ממס ההכנסה שנגבה. תוספת המס של משרדי מע"מ הייתה כ-4.9 מיליארד ש"ח, ושיעורה היה כ-5% מהמע"מ שנגבה. משכך, תוספת המס בשנת 2019 שנובעת מעריכת שומות במס הכנסה ומע"מ הסתכמה בכ-18 מיליארד ש"ח ושיעורה 11.5% מסך גביית מס ההכנסה ומע"מ בשנה זו (156 מיליארד ש"ח), וזאת למול גבייה כוללת מכלל מערכי המס בסך של 310 מיליארד ש"ח. סך הגבייה האוטומטית במס הכנסה ומע"מ היה בשנת 2019 כ-138 מיליארד ש"ח, ושיעורו היה כ-88.5% מתוך הגבייה ממיסים אלו¹⁸.

במרץ 2021 פרסמה רשות המס האמריקאית (Internal Revenue Service; להלן - IRS) מחקר¹⁹ שהתייחס ליעילות ביקורות המס המבוצעות אל מול המאיון העליון של מקבלי ההכנסות בארצות הברית. על פי המחקר, המאיון העליון בארצות הברית אינו מדווח על כ-21% מהכנסותיו. כ-6% עושים זאת באמצעות "התחמקות מס מתוחכמת", כזאת שאינה נחשפת בביקורות המס האקראיות של רשות המס. המחקר התמקד בשתי השיטות הנפוצות להתחמקות ממס: שימוש במקלטי מס ושימוש בישויות שקופות, כמו שותפויות.

כמו כן, חוקרי ה-IRS העריכו כי התחמקויות ממס באמצעות נכסים זרים כמעט ואינן מתגלות בביקורות האקראיות שה-IRS. חוקרי המס אינם מגלים את התחמקויות המס, זאת בשל רמת התחכום של ההתחמקויות ממס אצל בעלי הכנסה גבוהה, וכיוון שרשות המס האמריקאית חסרה כלים טכנולוגיים ומקצועיים הנדרשים לטיפול בתיקי מס מעין אלו ולאיתורם.

ה-IRS מדווחת על פעילותה באופן שוטף לוועדת התקציב של הקונגרס האמריקאי. כך, לדוגמה, באפריל 2021 היא דיווחה לוועדה זו על פערי כוח אדם ועל המס הפוטנציאלי לגבייה שנמנע בשל אותם פערים.

ה-IRS עורכת גם מחקרים על מידת שביעות הרצון של הנישומים מהשירותים שהיא עצמה מציעה להם. כך, לדוגמה, בנובמבר 2020 היא התייחסה במחקר²⁰ שפרסמה למידת שביעות הרצון של הנישומים מאתר האינטרנט שלה ומהשירות הטלפוני; לגורמים המשפיעים על רמת הציות של הנישום; למקורות המידע שעליהם הנישום מסתמך בעת הכנת דוח המס השנתי שלו ועוד. המחקר כלל המלצות ליישום בתפעול השוטף של השירותים המוצעים לנישומים.

17 ראה לעיל, בפרק העוסק במדידת נתוני גבייה.

18 ללא נתוני הגבייה של מיסי ניכויים, מכס, בלו ומסמ"ק.

19 *Tax Evasion at the Top of the Income Distribution: Theory and Evidence* (March 2021)

20 *Survey (CTAS) 2019, Executive Comprehensive Taxpayer Attitude*



רשות המיסים של ארצות הברית בוחנת באופן שוטף את עבודתה ואף מפרסמת את בדיקותיה לציבור הרחב ולמקבלי ההחלטות. למול זאת, משרד האוצר בישראל מפרסם באופן שוטף רק את היקף גביית המס ואת מידת העמידה בתחזיות המס, ללא נתונים הנוגעים לתפעול עבודת הרשות מול הנישום. אולם נתונים אלה אינם משקפים בהכרח יעילות של מערכת המס הואיל ו-88.5% מגביית מס הכנסה ומע"ם היא אוטומטית ולרוב בדרך של ניכוי במקור, בלא מעורבות של רשות המס, ומושפעת בעיקר מנתונים מקרו-כלכליים.

פיתוח מתודולוגיות למדידת ביצועים אפקטיבית ובניית בסיסי נתונים להערכת עלויות מנהליות ועלויות ציות, והבאתם בצירוף נתונים משויים בין-לאומיים, יאפשרו למקבלי ההחלטות לדון בהם מבעוד מועד בטרם השלמת הליך לחקיקת מס חדשה. בנוסף, שקיפות כזו עשויה לתרום להגברת אמון הציבור באכיפה השווינונית ולהפחתת המוטיבציה להתחמקות מתשלומי מס.

מומלץ כי הרשות תשקול לבצע מדידת ביצועים אפקטיבית ותבחן את האופן שעליה להביא את ממצאיה לפני הציבור. עוד מומלץ כי הרשות תפעל לפתח מתודולוגיות ולבנות בסיסי נתונים להערכת עלויות מינהליות ועלויות ציות, עלויות שהן חלק בלתי נפרד ממדידת יעילות של מערכת מס.

מחקר משווה: עבודת השומה של רשויות מס ברחבי העולם

ארצות הברית

בשנת 2020 פרסמה רשות המס האמריקאית נתונים על ביצוע עבודת השומה בשנים 2013 - 2015²¹. מהנתונים עולה כי שיעור בדיקת השומה עולה ככל שההכנסה המדווחת עולה. כמו כן, ה-IRS מקדישה חלק ניכר ממשאביה לבדיקת דיווחים שנתיים שההכנסה החייבת במס בהם היא אפס או שלילית (דיווח על הפסד בשנת המס). גם דיווחים על הפסדי הון משמעותיים מעלים את הסבירות לבדיקת שומה. ככלל, בדיקה שומתית היא לפחות לשלוש שנות מס ולרוב כוללת גם בדיקה של צדדים הקשורים לנישום המבוקר.

ארגון ה-OECD

בשנת 2019 פרסם ארגון ה-OECD מחקרים על רשויות מס ברחבי העולם²². מחקר זה כלל סקירות מקיפות על פעילות רשויות המס בשנים 2016 - 2017 ב-58 מדינות, ובכללן בכל מדינות הארגון. בשנת 2021 פרסם הארגון עדכון של אותו מחקר²³, ובו התייחס לפעילות רשויות המס ב-59 מדינות בשנים 2018 - 2019. המחקר התבסס על תשובות לשאלונים שהפיץ הארגון

21 ה-IRS התייחסה בפרסום זה לשנות המס אשר במועד הפרסום היו סופיות מבחינת שומה כיוון שחלה עליהן התיישנות. בארצות הברית דיווח של נישום ניתן לטיפול שומה עד שלוש שנים מהמועד שהוגש. כלומר, דוח 2016 שהוגש באוקטובר 2017 ניתן לטיפול שומה עד אוקטובר 2020.

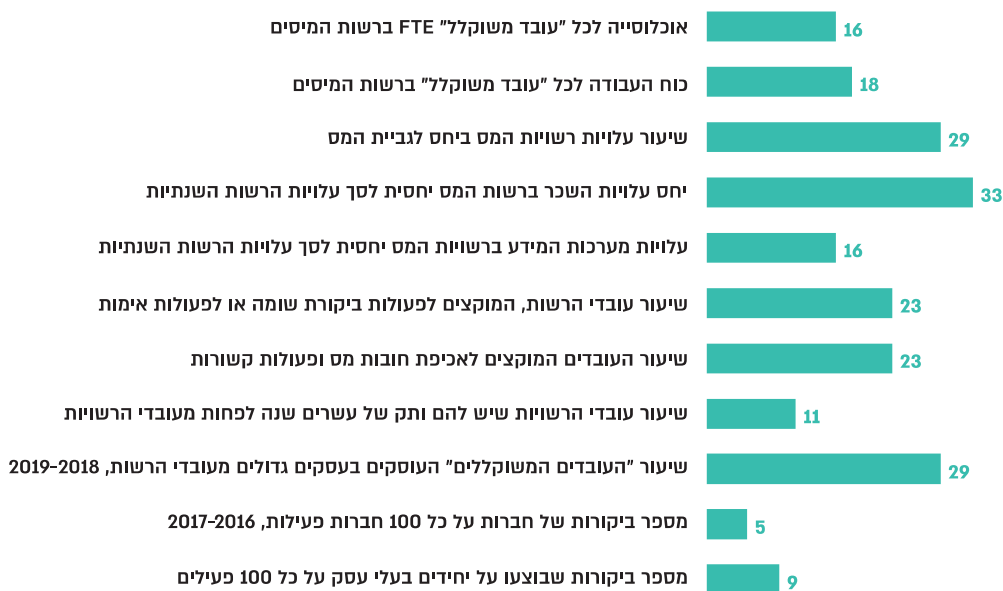
22 Tax Administration: *Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies* (2019)

23 Tax Administration: *Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (2021)



למדינות הנסקרות. עצם ההשוואה בין עשרות מדינות שלכל אחת מהן המאפיינים שלהן אינה שלמה ללא בחינת עומק גם של אותם מרכיבים ייחודיים. עם זאת, השוואה כזו עשויה ללמד על מגמות כלליות. להלן מובאות המגמות העולות ממחקרים אלו. הצגת הנתונים כוללת תחשיבים שנעשו על ידי משרד מבקר המדינה: נתוני הממוצע והחציון ביחס לכלל 59 המדינות שנכללו במחקר. בתרשים 5 להלן מוצגים נתונים לשנת המס 2019 על דירוגה של רשות המיסים בישראל ביחס לרשויות המיסים ב-38 מדינות ה-OECD במגוון מדדים המעידים על יעילותה של רשות המיסים בגביית במס בישראל, והקצאת משאביה לצורך כך.

תרשים 5: דירוג רשות המיסים ביחס למדינות ה-OECD, 2019²⁴



על פי נתוני ארגון ה-OECD על רשויות המס בעולם, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

מחד עולה כי בכמה מדדים נמוך דירוגה של רשות המיסים למול מדינות ה-OECD, דבר המשפיע על יעילותה בגביית מיסים. כך לדוגמה: (א) שיעור קטן מעובדי הרשות מטפל בעסקים גדולים - דירוג 29 מתוך 38 מדינות ה-OECD. (ב) שיעור קטן מעובדי הרשות המוקצים לביקורת או לגבייה ואכיפת חובות המס - דירוג 23. (ג) שיעור גבוה של עלויות הרשות ביחס לגביית המס שלה - דירוג 29. מאידך, עולה כי בכמה מדדים דירוגה של רשות המיסים גבוה יחסית למול מדינות ה-OECD. כך לדוגמה, לפי נתוני 2016 - 2017, היא דורגה חמישית - מתוך מדינות ה-OECD שדיווחו בנושא - במספר הביקורות שהיא עורכת על כל 100 חברות פעילות.

24 הדירוג ביחס למדדים "מספר ביקורות של חברות על כל 100 חברות פעילות" ומספר ביקורות שבוצעו על יחידים בעלי עסק על כל 100 פעילים" נוגע לדירוג בשנת 2017.



רשות המיסים מסרה בתשובתה לעניין מספר העובדים המשוקללים המטפלים בתיקים גדולים בנוסף לפקיד שומה למפעלים גדולים, כי גם "במשרדים שאינם מוגדרים כמשרדי פשמ"ג... מטפלים בתיקים גדולים ומורכבים הדומים בהיקפם ובמורכבותם לתיקי פשמ"ג".

FTE הוא מדד שימושי להקבלת מספר העובדים בפועל בארגון למספר עובדים במשרה מלאה. כך, לדוגמה, אם מוגדר שמשרה כוללת 40 שעות עבודה בשבוע, עובד העובד 20 שעות בשבוע מוגדר חצי FTE. לפיכך, מספר יחידות FTE מקביל למספר העובדים במשרה מלאה. בלוח 7 להלן מוצגים נתונים על האוכלוסייה בישראל לכל עובד משוקלל ברשות המיסים בהשוואה ל-59 המדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.

לוח 7: אוכלוסייה לכל "עובד משוקלל" ברשות המיסים (FTE), 2018 - 2019

שנוי בין 2018 - 2019	2019	2018	
-2.6%	1,347	1,383	ישראל
3.3%	1,428	1,383	חציון
1.5%	3,392	3,343	ממוצע
	59	59	מס' מדינות
	-5.7%	0.0%	שיעור ביחס לחציון
	-60.3%	-58.6%	שיעור ביחס לממוצע

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי מספר "העובדים המשוקללים" ברשות המס בישראל גבוה ביחס לגודל האוכלוסייה בהשוואה לממוצע בכלל המדינות בשנת 2019, כלומר, כל עובד ברשות המיסים מטפל בפחות אוכלוסייה. בנוסף, בין השנים 2018 - 2019 ישנה ירידה של כ-2.6% בגודל האוכלוסייה בה מטפל עובד רשות המיסים בישראל למול עלייה בממוצע (1.5%) ובחציון (3.3%) ביתר המדינות שנבדקו.

בלוח 8 מוצגים נתונים על כוח העבודה בישראל לכל עובד משוקלל בהשוואה למדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.

לוח 8: כוח העבודה לכל עובד משוקלל (FTE) ברשות המיסים, 2018 - 2019

שינוי בין 2018 - 2019	2019	2018	
-2.7%	622	639	ישראל
5.8%	728	688	חציון
1.2%	1,671	1,652	ממוצע
	59	59	מס' מדינות
	-14.6%	-7.1%	שיעור ביחס לחציון
	-62.8%	-61.3%	שיעור ביחס לממוצע

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי מספר "העובדים המשוקללים" ברשות המס בישראל הינו גבוה ביחס למספר התושבים בגיל העבודה (האוכלוסייה הנמצאת בגיל העבודה) בהשוואה לממוצע ולחציון ביתר המדינות שנסקרו. כך, לדוגמה, בשנת 2019 היה עובד רשות משוקלל לכל 622 תושבים בגיל העבודה, בעוד שביתר המדינות שנסקרו היה הממוצע - עובד על כל 1,671 תושבים והחציון עמד על עובד לכל 728 תושבים. יתר על כן, בין השנים 2018 - 2019 גדל שיעורם בישראל, בעוד שבמדינות שנסקרו (הממוצע והחציון) קטן מספרם של עובדי רשויות מס על כל תושב בגיל העבודה.

להלן בלוח 9 מוצגים נתונים על שיעור עלויות רשויות המס ביחס לגביית המס בהשוואה למדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.

לוח 9: שיעור עלויות רשויות המס ביחס לגביית המס, 2018 - 2019 (באחוזים)

2019	2018	
1.1	1.1	ישראל
0.7	0.7	חציון
0.8	0.8	ממוצע
58	57	מס' מדינות

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).



מנתוני הלוח עולה כי עלויות התפעול של רשות המס בישראל, ביחס לגביית המס בישראל, גבוהות מהממוצע ומהחציון מהמדינות שנסקרו (בשיעור של 1.1 לעומת חציון של 0.7 וממוצע של 0.8 בשנים 2018 ו-2019).

להלן בלוח 10 מוצגים נתונים על יחס עלויות השכר ברשות המס יחסית לסך עלויות השנתיות של הרשות בהשוואה למדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.

לוח 10: יחס עלויות השכר ברשות המס יחסית לסך עלויות הרשות השנתיות (באחוזים)

2019	2018	
59	59.3	ישראל
74.2	74.3	חציון
72.6	73	ממוצע
58	57	מס' מדינות

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי שיעור עלויות השכר מסך עלויות רשות המיסים בישראל נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם.

להלן בלוח 11 מוצגים נתונים על עלויות מערכות המידע ברשויות המס יחסית לסך עלויות הרשות השנתיות (באחוזים) בהשוואה למדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.

לוח 11: עלויות מערכות המידע ברשויות המס יחסית לסך עלויות הרשות השנתיות (באחוזים)

2019	2018	
12.3	12	ישראל
9.9	9.2	חציון
10.3	13.1	ממוצע
56	55	מס' מדינות

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).



מנתוני הלוח עולה כי בשנת 2019 היה שיעור עלויות מערכות המידע מסך עלויות רשות המיסים בישראל גבוה ביחס לשיעורים המקובלים בעולם, ואילו בשנת 2018 היה נמוך ביחס לשיעור הממוצע בעולם. נתון זה הוא נתון משלים ללוח לעיל הנוגע לעלויות השכר. עם זאת, יש לציין כי ההשוואה היא לסה"כ העלות ללא אבחנה בין פיתוח מיזמים ולתחזוקה.

להלן בלוח 12 מוצגים נתונים על שיעור העובדים מתוך כלל עובדי הרשות, המוקצים לפעולות ביקורת שומה או לפעולות אימות אחרות (באחזים) בהשוואה למדינות ה-OECD בשנים 2018 - 2019.

לוח 12: שיעור העובדים מתוך כלל עובדי הרשות, המוקצים לפעולות ביקורת שומה או לפעולות אימות אחרות, 2018 - 2019 (באחזים)

	2019	2018	
ישראל	25	24	
חציון	30	27	
ממוצע	31	30	
מס' מדינות	54	54	

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי שיעור העובדים המוקצים לפעולות הליבה - ביקורות מס ויצירת תשואת מס בשומה - נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם. כך, בשנת 2019, בישראל עמד שיעור זה על 25%, בעוד שחציון כל המדינות שנסקרו (לרבות ישראל) עמד על 30% והממוצע עמד על 31%.

בלוח 13 להלן מוצגים נתונים על שיעור העובדים המוקצים לאכיפת חובות מס ופעולות קשורות (באחזים) בהשוואה למדינות שנסקרו בשנים 2018 - 2019.



**לוח 13: שיעור העובדים המוקצים לאכיפת חובות מס ופעולות קשורות²⁵,
(באחוזים) 2019 - 2018**

	2019	2018	
ישראל	7	7	
חציון	11	10	
ממוצע	12	12	
מס' מדינות	55	55	

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי בשנת 2019 היה שיעור העובדים המוקצים לפעולות שענייןן אכיפת גביית המס נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם, (7% בישראל לעומת 12% בממוצע ו-11% בחציון).

בלוח 14 להלן מוצגים נתונים על שיעור עובדי הרשויות שיש להם ותק של עשרים שנה לפחות מכלל העובדים ברשויות (באחוזים) בשנים 2018 - 2019.

**לוח 14: שיעור עובדי הרשויות שיש להם ותק של עשרים שנה לפחות מכלל
העובדים, 2019-2018 (באחוזים)**

	2019	2018	
ישראל	49	52	
חציון	38	39	
ממוצע	39	40	
מס' מדינות	55	54	

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי כמחצית מעובדי הרשות הם עובדים ותיקים, שצברו ברבות השנים ידע וניסיון, שיעור גבוה ביחס למקובל בעולם (בשנת 2019 היו כמחצית מעובדי הרשות בעלי ותק של 20 שנה ויותר, בעוד שבשאר המדינות שנסקרו עמד על כ-40%).

בלוח 15 להלן מוצגים נתונים על שיעור "העובדים המשוקללים" (FTE) העוסקים בעסקים גדולים מקרב כלל עובדי הרשות (באחוזים) בשנים 2018 - 2019.

25 כמו הליכי הוצאה לפועל ועיקולים.

**לוח 15: שיעור "העובדים המשוקללים" (FTE) העוסקים בעסקים גדולים
מקרב כלל עובדי הרשות, 2018 – 2019 (באחוזים)**

2019	2018	
1.2	1.1	ישראל
3.4	3.3	חציון
4.5	4.1	ממוצע
50	50	מס' מדינות

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2021).

מנתוני הלוח עולה כי שיעור עובדי הרשות העוסקים בעסקים גדולים נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם.

בלוח 16 להלן מוצגים נתונים על מספר ביקורות של חברות על כל 100 חברות פעילות בשנים 2016 - 2017.

לוח 16: מספר ביקורות של חברות על כל 100 חברות פעילות, 2016 - 2017

2017	2016	
2.4	2.6	ישראל
1.1	1.1	חציון
6.4	6.3	ממוצע
26	27	מס' מדינות

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2019).

מנתוני הלוח עולה כי מספר הביקורות שבוצעו בשנת 2017 על חברות נמוך במידה ניכרת מהממוצע במדינות שנסקרו אך גבוה מהחציון.

בלוח 16 להלן מוצגים נתונים לשנים 2016 - 2017 בנוגע למספר הביקורות שבוצעו על יחידים בעלי עסק על כל 100 פעילים.



לוח 17: מספר ביקורות שבוצעו על יחידים בעלי עסק על כל 100 פעילים, 2017 - 2016

	2017	2016	
ישראל	0.5	0.5	
חציון	0.6	0.5	
ממוצע	4.2	4.51	
מס' מדינות	29	29	

המקור: דוח ארגון ה-OECD (2019).

מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2016 - 2017 היה מספר הביקורות על יחידים בעלי עסק נמוך מאוד ביחס לממוצע במדינות שנסקרו ודומה לחציון.

עולה כי ביחס למדינות שנסקרו, רשות המיסים בישראל, מקצה פחות תשומות ואמצעים לפעילות הליבה - שומות, ביקורות ואכיפה, בהשוואה למדינות שנסקרו. כך, בשנת 2019 היה שיעור העובדים המוקצים לפעולות שעניינן אכיפת גביית המס נמוך מהשיעורים המקובלים בעולם, (7% בישראל לעומת 12% בממוצע). כמו כן, שיעור נמוך יותר מעובדי הרשות מוקצים לביקורות בעסקים גדולים (ב-2019 - 1.2% מתוך כלל עובדי הרשות למול ממוצע של 4.5% ב-50 מדינות שנבדקו).

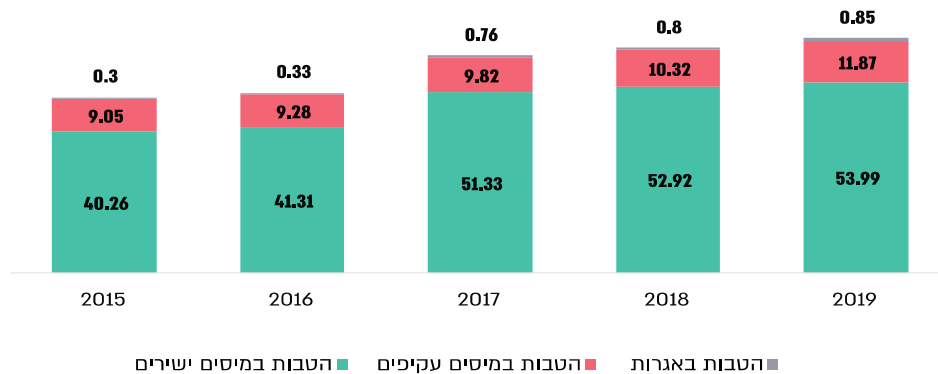
משרד מבקר המדינה ממליץ למשרד האוצר ולרשות המיסים לסקור את המקובל בעולם ולבחון את ההבדלים הרלוונטיים בין המדינות וללמוד ככל הניתן לקחים ותובנות לגבי השינויים הנדרשים ברשות המיסים לשם הגברת יעילותה. נתוני המחקר המפורטים, המציגים את נתוני כל מדינה בנפרד, עשויים ללמד על מדינות שמאפייניהן הייחודיים ביחס לנתון מסוים, עשויים להוות "סרגל" ("benchmark"), לרשות המס בישראל, אם בשל דמיון בהיקף האוכלוסייה, במבנה הדמוגרפי, במשקל סוגי המס השונים ביחס לתוצר המקומי הגולמי וכיו"ב.

מועילות הטבות מס ביחס ליעדי החקיקה

אחד מיעדי מערכת המס הוא קידום יעדים חברתיים וכלכליים של הממשלה, בין השאר באמצעות מתן הקלות במס לאוכלוסיות מסוימות או לשם קידום פעילות כלכלית מסוימת. בשנים 2015 - 2019 היה אומדן הטבות המס בהצעת תקציב המדינה כ-293 מיליארדי ש"ח, מתוכם נאמדו הטבות המס האלה: כ-240 מיליארד ש"ח (כ-82%) מכלל הטבות ניתנו במסגרת מיסים ישירים, כ-50 מיליארד ש"ח (כ-17%) מכלל הטבות ניתנו במסגרת מיסים עקיפים, כ-3 מיליארד ש"ח (כ-1%) מכלל הטבות ניתנו במסגרת אגרות. בתרשים 6 להלן מוצגים נתונים על הטבות המס לפי סוגי המיסים בשנים 2015 - 2019.



**תרשים 6: אומדן הטבות המס לפי סוגי המיסים, 2015 - 2019
(במיליארדי ש"ח)**



על פי פרסומי משרד האוצר במרשתת, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

על פי נתוני משרד האוצר במרשתת, בשנים 2019 - 2015 הסתכם אומדן הטבות המס במיסים ישירים בכ-240 מיליארד ש"ח, מהם הטבות המס לגורמי ייצור, חיסכון ושוק ההון, רווחה ופיזור אוכלוסייה והטבות למשפחה נאמדו בכ-203 מיליארד ש"ח (כ-85% מכלל הטבות המס במיסים ישירים). סך הטבות המס לשנת 2019 הסתכם בכ-67 מיליארד ש"ח.

להלן בלוח 18 מוצגים נתונים על הטבות המס במיסים ישירים, לפי סוג ההטבה בשנים 2015 - 2019.

**לוח 18: הטבות המס במיסים ישירים, לפי סוג ההטבה, 2015 - 2019
(במיליארדי ש"ח)**

סך הכול	2019	2018	2017	2016	2015	הטבות מס במיסים ישירים
33.48	5.11	6.61	6.91	7.07	7.78	הטבות לגורמי ייצור
118.21	27.83	27.71	26.38	18.69	17.6	הטבות לחיסכון ולשוק ההון
27.89	6.5	6.07	5.9	4.9	4.52	רווחה ופיזור אוכלוסייה
23.12	6.71	4.22	4.11	4.07	4.01	הטבות למשפחה
13.83	3.64	3.4	3.2	1.83	1.76	הטבות שונות במ"ה
1.84	0.4	0.39	0.37	0.35	0.33	טובות הנאה (fringe benefits)
21.44	3.8	4.52	4.46	4.4	4.26	הטבות במיסי נדל"ן
239.81	53.99	52.92	51.33	41.31	40.26	סך הכול

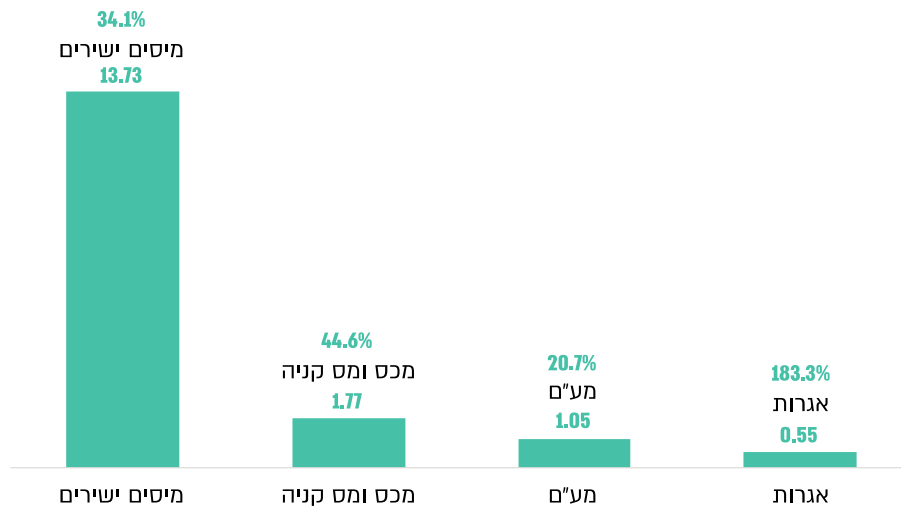
המקור: פרסומי משרד האוצר.



מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2015 - 2019 נאמד סך הטבות המס לחיסכון ולשוק ההון בכ- 118 מיליארד ש"ח (כ-49% מכלל ההטבות במיסים ישירים), סך הטבות המס לגורמי ייצור נאמדו בכ-33.5 מיליארד ש"ח (14% מכלל ההטבות במיסים ישירים) וסך הטבות המס למטרות רווחה ופיזור אוכלוסייה נאמדו בכ-28 מיליארד ש"ח (כ-12%). בסעיף הטבות המס לגורמי ייצור נכללו הטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון, אשר נאמדו בשנים אלו בכ- 32.8 מיליארד ש"ח, ששיעורם כ-13.7% מכלל הטבות המס במיסים ישירים.

להלן בתרשים 7 מוצגים נתונים על סך הגידול בהטבות המס לפי סוג המס ועל שיעור הגידול בסכום הטבות המס בין השנים 2015 ו-2019.

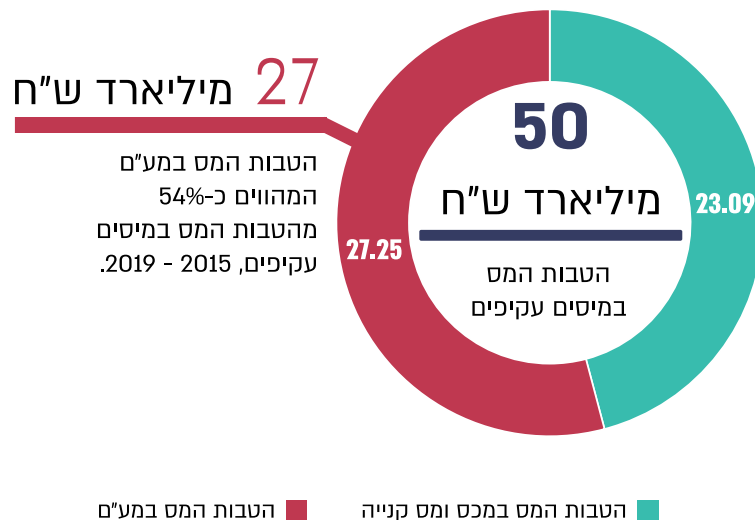
תרשים 7: סך הגידול בהטבות המס, לפי סיווג המס, ושיעור הגידול בהן, בין השנים 2015 ו-2019 (במיליארדי ש"ח)



על פי פרסומי משרד האוצר, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

הטבות המס מכונות בספרות המקצועית גם "תקציב הוצאות מס". אומדן הוצאות המס כולל את הפסד המס השנתי הנובע מפטורים או הקלות מס הניתנים לקבוצות אוכלוסייה שונות. בהתאם לאומדנים של אגף הכלכלנית הראשית בנוגע לשנים 2015 ו-2019, המבוססים על הנחות שונות, בשנים אלו חל גידול באומדן ההטבות בסכום של 17.1 מיליארד ש"ח (כ-34%), ועיקר הגידול בהטבות היה במיסים ישירים (13.7 מיליארד). בשנת 2019 היה הסכום הכולל של תקציב הפטורים ממס כ-67 מיליארד ש"ח. בתרשים 8 להלן מוצגים נתונים על הטבות המס במיסים עקיפים לפי סוגי המס, בשנים 2015 - 2019.

תרשים 8: הטבות המס במיסים עקיפים לפי סוגי המס, 2015 - 2019.



על פי פרסומי משרד האוצר, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בלוח 19 להלן מוצגים נתונים על אומדני הטבות המס, כפי שהוצגו בהצעות התקציב לשנים 2015 ו-2019.

לוח 19: אומדני הטבות המס, כפי שהוצגו בהצעות התקציב לשנים 2015 ו-2019 (במיליוני ש"ח)

הגידול בין 2015 ל- 2019 (באחוזים)	גידול בין השנים (במל"ש"ח)	2019	2015	סוג הטבת המס
-34%	-2,600	5,000	7600	החוק לעידוד השקעות הון
-39%	-70	110	180	זיכוי לעובדי משמרות
58%	10,230	27,830	17600	הטבות לחיסכון פנסיוני ולקרנות השתלמות
44%	1,980	6,500	4520	רווחה ופיזור האוכלוסייה
67%	2,700	6,710	4010	הטבות למשפחה
660%	1,650	1,900	250	הכנסות מהימורים
13%	160	1,370	1210	פטור להשכרת דירת מגורים



הגידול בין 2015 ל- 2019 (באחוזים)	גידול בין השנים (במלש"ח)	2019	2015	סוג הטבת המס
33%	20	80	60	עידוד בניית דירות להשכרה
29%	20	90	70	חיילים משוחררים
0%	0	10	10	ספורטאים זרים
19%	30	190	160	סטודנטים
21%	70	400	330	רכב צמוד
-11%	-460	3,800	4260	פטור ממס שבח לדירת מגורים
34%	13,730	53,990	40,260	סך הטבות מס במיסים ישירים
18%	550	3,650	3100	סולר
57%	260	720	460	תיירים ישראלים
234%	960	1,370	410	אחרים
45%	1,770	5,740	3,970	סך הטבות המס במכס ומס קנייה
16%	480	3,490	3010	פירות וירקות
-7%	-60	860	920	שירותי תיירות
9%	70	880	810	חוק אילת
165%	560	900	340	רכישות מחו"ל דרך האינטרנט
21%	1,050	6,130	5,080	סך הטבות המס במע"מ
183%	550	850	300	אגרות
34%	17,100	66,710	49,610	סך הטבות מס

המקור: פרסומי משרד האוצר במרשתת.

מנתוני הלוח עולה כי האומדן של סך הטבות המס גדל בארבע השנים 2015 - 2019 בכ- 34%, מכ- 50 מיליארד ש"ח בשנת 2015 לכ- 67 מיליארד ש"ח בשנת 2019. חלק משמעותי מהגידול נבע בהטבות שניתנו לחיסכון פנסיוני ולקרנות השתלמות (כ- 10 מיליארד ש"ח).

בדוח משרד האוצר צוין גם כי בהיעדר בסיס נתונים מפורט ועדכני על ניצול הטבות המס, עריכת אומדני הטבות המס כרוכה באי-ודאות גדולה, שכן האומדנים מחושבים על פי נתונים חלקיים ובפיגור של כמה שנים ומקודמים לערכי שנת התחזית.



במצב זה לא ניתן לבחון את האפקטיביות והתועלות של הטבות המס ומידת מימושו. כך גם נפגעת אמינות השוואה בין השנים בנושא היקף הטבות המס ולא מתקיים הליך לבחינת חלופות.

בנוסף, הצעות התקציב לשנים הללו לא כללו כמה הטבות אשר לא נאמדו מבחינה כספית. לדוגמה: אומדן הטבת המס בגין מה שמכונה "חוק האג'לים"²⁶, הטבות הניתנות במסגרת חוקי עידוד לתעשייה, פחת מואץ, רווחי הון בבורסה, אופציות לעובדים במסלול ההוני, מכלול הפטורים הניתנים למוסדות ציבור²⁷, פטור לעולים חדשים ולתושבים חוזרים על הכנסות מחו"ל, קרנות וגופים מוטבים בהסדר מס מיוחד, מס רכישה לנכים ולעולים חדשים. היעדרן הוסבר כך: בסיס הנתונים אינו מאפשר לאמוד את עלות ההטבה.

אחד מיעדיה של מערכת מס הוא לצמצם אי-שוויון בין מגזרים שונים²⁸. חיוב במס פרוגרסיבי לפי גובה ההכנסה מאפשר להגדיל את הגבייה ממי שיש לו הכנסות גבוהות תוך התחשבות בבעלי הכנסות הנמוכות, וכך גם לממן את הוצאות המדינה השוטפות וגם לכאורה לצמצם את אי-השוויון באמצעות תשלומי העברה - תשלום קצבאות ליזכאים.

אף על פי כן, שיעור מס ההכנסה האפקטיבי אינו פרוגרסיבי לחלוטין, זאת משום שהוא אינו נקבע על פי מיסוי הכנסות מיגיעה אישית בלבד, אלא כולל מיסוי הכנסות ממקורות שונים, כגון הכנסות מהון פיננסי (החזקות בשוק ההון) או הון פיזי (כמו השכרת נדל"ן). הכנסות אלו ממוסות באופן שונה ובשיעור נמוך יותר משיעור המס השולי המרבי על עבודה (50% בשנת 2021), ויש להן תרומה משמעותית להסבר לפערי ההכנסות באוכלוסייה ובניתוח אי-השוויון במשק הישראלי.

בהצעת תקציב המדינה לשנת 2019 צוין: "חלוקה דרך מנגנון המס עלולה לצרוך משאבים יקרים לבקרת הזכאות לאותה הטבה, מה עוד שמיזמנות שלטונות המס היא בגביית מיסים ולא בהכוננת פעילות כלכלית או בפיזור אוכלוסייה לפריפריה".

בהצעת התקציב האמורה לעיל צוין עוד כי מתן הטבות המס מאלץ את רשות המיסים להקדיש חלק מתקציבה למניעת שימוש לרעה בהקלות מס. נטל מקביל מוטל גם על מקבלי ההטבות - הם נדרשים להוכיח את זכאותם.

כן צוין בהצעת התקציב: "עוד חיסרון הוא שימוש בהטבת מס כדי לעקוף את מגבלת ההוצאה הקבועה בחוק הפחתת הגירעון והגבלת ההוצאה התקציבית. אולם, החיסרון הגדול של הטבות המס נובע מהיעדר דיון ציבורי אודות התועלת שבהן, ומכך שמרביתן אינן זוכות לאישור תקופתי, להבדיל מתקציב ההוצאות של הממשלה, המאושר בחוק הכנסת מידי שנה".

26 פורסם במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 - 2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, שמהותו התרת עלות השקעה של עד 5 מלש"ח במניות של חברה עתירת מו"פ בידי משקיע יחיד על פני שלוש שנים.

27 תאגיד המשמש ל"מטרה ציבורית" על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

28 דוח הוועדה לשינוי חברתי כלכלי (ועדת טרכטנברג), מיום 26.9.11. "דרישה בסיסית שנמצאת בקונצנוס היא כי מערכת המס צריכה להיות "צודקת". צדק זה מתבטא בעיקר באופן בו היא **מקטינה את האי-שוויון הכלכלי בחברה**. מערכת מס פרוגרסיבית לוקחת אחז מס יותר גבוה ממי שהכנסתם גבוהה ונמוך ממי שהכנסתם נמוכה".



בדוח מבקר המדינה שפורסם בשנת 2021 ועסק במיצוי זכויות הנישום²⁹ פורטו מקרי בוחן שבהם נבדקה המועילות של הטבות מס מסוימות למשק ומבחינה חברתית. כך, לדוגמה, בנוגע להטבות לחיסכון פנסיוני (המרוכזות בשני העשירונים העליונים), הטבות להורים עובדים (שרובן אינן מנוצלות בשל אי-הגעה לסף המס) או הטבות ליישובי ספר (אשר לפי מחקר של בנק ישראל, לא הוכחה יעילותן במשיכת אוכלוסיות לפריפריה).

מן הדברים עולה, כי תקציב המדינה בשנים האחרונות כולל הטבות מס בהיקפים של עשרות מיליארדי ש"ח, כך בשנת 2019 ההטבות הסתכמו בכ-67 מיליארדי ש"ח (כגון: הטבות לחיסכון פנסיוני ולקרנות השתלמות, הטבות במסגרת חוק לעידוד השקעות הון, הטבות מס על הכנסות מהימורים), אולם לא נערכה בדיקה בדיעבד אם ההטבות השונות אכן ניתנו לקבוצות האוכלוסייה שהמחוקק התכוון כי יקבלו אותן, ואם הן קידמו את היעדים שקבעה הממשלה. מרביתן של הטבות אלו הוכנסו לדיני המס לפני שנים רבות ומאז לא נערכה בחינת עומק של יעילותן בכלל ויעילותן של הטבות אלו ביחס לחלופות אחרות (למשל, עדכון מדרגות מס, מתן מענקים ישירים). לאור ריבוי סוגי הטבות המס והיקפן, בדיקה כזו מחייבת ניתוח בסיסי נתונים מפורטים לכל סוג של הטבה לפי פילוח של עשירוני הכנסה, מיקום גיאוגרפי וכיו"ב, בדיקת הפוטנציאל ביישום חלופות אחרות ועוד. אולם הדבר לא נעשה במשרד האוצר או ברשות המיסים.

אגף הכלכלנית הראשית ציין בתשובתו מ-15.6.22 כי "אחד מתפקידיו המרכזיים של מינהל הכנסות המדינה באגף הכלכלן הראשי הוא להמליץ על מדיניות מס ולבחון את ההשלכות של הצעות לחקיקת מס... האם הן עלולות בקנה אחד עם המדיניות הרצויה". בנוסף, ציינה הכלכלנית כי היא מעריכה את "ההשפעה של חקיקת מס על הכנסות המדינה ממסים".

מקרה בוחן: חוק עידוד השקעות הון

אחת ההטבות המשמעותיות ביותר בהיקפה הכספי היא הטבת החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. לפי חוק זה, שיעורי המס שחברות נדרשות לשלם במסלולים שונים הם 5% - 9% באזורי פיתוח ו-10% - 16% בשאר הארץ, אם כי יש מסלולים מיוחדים, ששיעורי המס בהם נמוכים עוד יותר. בשנים 2015 - 2019 חלה ירידה באומדן הטבה זו מ-7.6 מיליארד ש"ח בשנת 2015 ל-5 מיליארד ש"ח בשנת 2019 (ירידה של 34%) בשל שינויים שחלו בחוק בשנים האחרונות וכן בשל הרעה במצבה של אחת משבע החברות שנהנו מרוב הטבות המס.

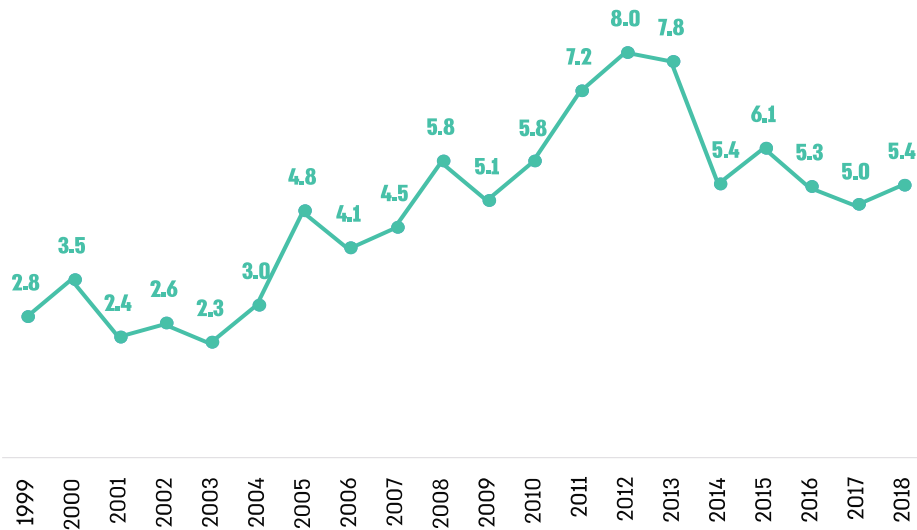
משרד האוצר ערך את התחשיב על פי דוחות החברות המוטבות ו/או שומות שהוציאה להן רשות המיסים. בתרשים 9 להלן מוצגים נתונים על הטבות המס בחוק לעידוד השקעות הון³⁰, בהתבסס על נתוני משרד האוצר.

29 דוח מבקר המדינה 72 בנושא "מיצוי הטבות מס ברשות המיסים - היבטים במיצוי זכויות והטבות המס", פורסם באוקטובר 2021.

30 בהקשר זה ראוי לציין כי בנוגע לשומות הנמצאות בהתדיינות בבתי משפט, חישב משרד האוצר, לצורך אומדן הטבות המס, את הממוצע בין ההכנסה המדווחות בדוח החברה לזו המופיעה בשומה שהוצאה ע"י רשות המיסים. פער זה בא לידי ביטוי בשנים 2016-2018 (בשל שומות גבוהות שהוצאו לחברה מסוימת).



**תרשים 9: הטבות המס בפועל, מכוח חוק עידוד השקעות הון,
(במיליארדי ש"ח) 2018 - 1999**



המקור: משרד האוצר.

מנתוני התרשים עולה כי נוכח עלות הטבת המס השנתית בהיקף של כ-5 מיליארדי ש"ח ומעלה בשנים 2008 - 2018, יש חשיבות מכרעת להגשמת יעדי חוק עידוד השקעות הון. הועלה כי אחד מיעדיו המרכזיים - משיכת חברות תעשייתיות גדולות מחו"ל לארץ - לא הושג. מעבר לארבע החברות הגדולות, אשר נהנות שנים רבות מעיקר הטבת המס שבחוק, לא נוספו בעשורים האחרונים חברות גדולות חדשות.

עוד הועלה כי מאז פעילותה של ועדת אנדורן, ועדה שפעלה בשנים 2014 - 2015³¹, לא נערכה בחינת עומק של יעילותו של חוק עידוד השקעות. יצוין כי לעיתים נערכת בחינה ספציפית להיבט מסוים בחוק, בתגובה להתפתחויות בתחום המיסוי הבין-לאומי המחייבות את מדינת ישראל, ככל המדינות, לגבש את עמדתה ביחס להתפתחויות אלו³².

עוד יש לציין כי במחקר שפרסם בנק ישראל בשנת 2019³³ הומלץ לבצע רפורמה משמעותית בחוק לעידוד השקעות הון, וזאת בין השאר כי "יש לשלול את ההנחה לפיה פעילות של חברת

31 ועדה זו המליצה על הפחתות מס על דיבידנד במסלולי הטבות מסוימים, הענקת הטבות במס על קניין רוחני בתנאים מסוימים ועוד.

32 כך לדוגמה, בעקבות יוזמה של מדינות מובילות בעולם ליישום של חלוקה מחדש של זכויות המיסוי של חברות ענק רב לאומיות ולקביעת שיעור מס חברות מינימלי שיחול על קבוצת חברות רב לאומיות ממחזור עסקים מסוים, נערכת בחינה במשרד האוצר, לשם גיבוש עמדת המדינה בנושאים אלו ובדיקת הצורך בעדכון סעיפים מסוימים בחוק עידוד השקעות הון.

33 חטיבת המחקר של בנק ישראל, "העלאות רמת החיים בישראל באמצעות הגדלת פרוץ העבודה" (אוגוסט 2019), דוח מיוחד.



יצוא היא תוספתית למשק בישראל. המשק נמצא בסביבת תעסוקה מלאה מזה כמה שנים, וכמות גורמי הייצור במשק מוגבלת. גם אם המשק היה במצב אבטלה, אין הצדקה לחוק קבוע לעידוד השקעות לפתרון בעיה זמנית".

לאור זאת המליץ בנק ישראל על "ביטול הדרגתי של הטבות המס הניתנות לחברות מייצאות ועל בסיס העדפה ענפית, תוך התחשבות בהתחייבויות הקיימות של הממשלה, כדי למנוע זעזועים תכופים במבנה התמריצים. יש לגבש שיטה אובייקטיבית חלופית לזיהוי תחומי פעילות הטומנים בחובם השפעות חיצוניות חיוביות למשק ולהתאים להם תוכניות סיוע אפקטיביות. לחילופין, ניתן להפחית את מס החברות הכללי על בסיס המקורות שיתפנו. כך או כך אין לנקוט בפעולות שעלולות להרחיב את סך הטבות המס".

הצורך לחשוב מחדש על עמידה ביעדי חוק עידוד השקעות הון בא לידי ביטוי גם בפסיקה. כך, לדוגמה, בפסק דין זנלכל³⁴, שפורסם בשנת 2019, נאמר כי: "הוראת סעיף ההטבה ולפיה ההטבות למפעל בר תחרות יינתנו על פי עמידה במבחן גודל השוק, מעלה קשיים רבים... הותרת הסעיף במתכונתו הקיימת עלולה לעורר קשיים גם בעתיד... יש לקוות כי המחוקק יבחן מחדש את הגדרת מפעל בר תחרות, ישקול מחדש את אמות המידה הראויות למתן הטבות, ויתקן את החוק באופן שלשונו תתאים לרצונו האמתי של המחוקק".

בנק ישראל מסר בתשובתו מ-23.5.22 כי הנתונים והאזכורים בדוח מקובלים עליו ומשקפים נכונה את העבודות השונות שנכתבו בחטיבת המחקר ומצוטטות בדוח.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "המחוקק מעניק הטבות ותמריצים למשיכת פעילויות מעודדות צמיחה והכל בתיאום עם אגף התקציבים, הכלכלנית הראשית, משרד הכלכלה וגופים רלוונטיים נוספים ובהתאם לדרישות ולמדיניות אותה מתווה הדרג המדיני".

עוד מסרה הרשות כי ישנן הטבות אשר המדידה הכמותית שלהן "אפשרית ומבוצעת וישנן הטבות שמאפשרות דחיית מס או פריסה של תשלומי מס אשר מדידת ההטבה כאמור אינה אפשרית מאחר ולצורכי מדידתה נדרש לקיים מערכות דיווח מורכבות אשר יישומן יביא לייקור מערכות הדיווח ועלויות הציות. לאורך הדרך נעשית חשיבה על האיזון בין הצורך למדוד את ההטבה לבין העלות והמורכבות של המדידה הן על הרשות והן על האזרח ועל כן ישנן הטבות שהמדידה שלהן לא מתבצעת הלכה למעשה אלא מבוססת אומדנים והערכות, תוך ניסיון ליישם מנגנונים סטטיסטיים מורכבים למדידה שלהם מתוך הרצון לאזן ולבחון את העלות מול התועלת בהיבט ארוך טווח ולא רק להתייחס לעלויות הכמותיות בטווח הקצר".

אגף הכלכלנית הראשית ציין בתשובתו כי "נושא הטבות המס נבחן בכל הצעת תקציב וישנן הצעות לביטול הטבות מס, לעתים בליווי צעדים אחרים המועילים יותר לקידום יעדי הממשלה ומערכת המס. הטבות המס נבחנות לעניין השפעת ההטבה על הכנסות המדינה וגם לעניין השפעתה על פרמטרים חברתיים, מנהליים וכלכליים אחרים". עוד ציין אגף הכלכלנית הראשית כי "צעדי חקיקה במיסוי נבחנים על ידי אגף הכלכלנית הראשית טרם חקיקתם".



34 ע"מ 16-01-28534 חברת זנלכל בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה (פורסם ב"מיסים אונליין", 19.3.19).



מתן הטבות מס בהיקף של כ-67 מיליארדי ש"ח נכון ל-2019 (כ-20% מסך גביית המס), ללא בדיקה עיתית של הלימה בין יעדי המחוקק לבין ההטבות שנתנו, עלולה לפגוע במועילות מערכת המס בכללותה. שהרי ביטולן או צמצומן של הטבות מס שראוי לבטל או לצמצם, או המרתן בעדכון מדרגות המס או במענקים ישירים, עשויים להרחיב את בסיס המס ובכך לתרום לחיזוק מערכת המס, להגדלת גביית המס וכפועל יוצא אף להפחתת שיעור המס בשל הרחבת בסיס המס.

מומלץ כי משרד האוצר, ורשות המיסים בשיתוף פעולה עם המועצה הלאומית לכלכלה ומשרד הכלכלה והתעשייה, יבצעו הערכה מפעם לפעם, של ההטבות השונות הניתנות במסגרת דיני המס בישראל והחלופות האפשריות, ככל שיש כאלה, במטרה לבחון את השפעת ההטבות במשך השנים על השגת יעדי הממשלה בראייה של התועלת לכלל המשק ובהתאם יגבשו הצעות לשינוי מדיניות ככל שאלו נדרשים.

היקפי כלכלה "שחורה"

בישראל פועלת לצד הכלכלה החוקית והמדווחת לרשויות המס ולרשויות השונות, כלכלה שאינה מדווחת, המכונה "כלכלה שחורה" או "כלכלת צללים". אחת ממטרותיה העיקריות היא להימנע מתשלום מס על פעילות כלכלית. יש קושי מובנה להעריך את היקפה של הכלכלה השחורה, ואף שברבות השנים פותחו מודלים שונים להערכתה, הנתונים שיוצגו בהמשך הם בבחינת אומדנים בלבד.

כלכלה זו היא חסם לתחרות חופשית במשק ופוגעת בצמיחתו. "הוועדה לשינוי חברתי כלכלי", שהוקמה ופעלה בשנת 2011 (בראשות פרופ' מנואל טרכטנברג), ציינה בדוח שהגישה: "קיים פער משמעותי בין הפעילות הכלכלית המדווחת לבין הפעילות הכלכלית בפועל במדינת ישראל. צמצום הפער ביניהן, לצד אכיפה יעילה יותר, צפויים להביא להגדלה משמעותית של בסיס המס בישראל, ולפיכך גם להגדלת המקורות שבידי הממשלה, כמו גם ליצירת מערכת מס צודקת ושוויונית יותר, שכן בכך יצטמצם היתרון התחרותי של עסקים מעלימי המס על פני עסקים שומרי חוק".

בשנת 2010 ערך הבנק העולמי מחקר, ובו אמד את היקף הכלכלה השחורה ב-162 מדינות מפותחות ומתפתחות בשנים 1999 - 2007. במחקר נאמד היקף הכלכלה השחורה בישראל בכ-22% מהתוצר ונקבע כי שיעור הכלכלה השחורה בישראל הוא בין הגדולים בארגון ה-OECD.

בשנת 2014 פרסם מבקר המדינה דוח בנושא "רשות המיסים בישראל-המאבק בהון השחור"³⁵. בדוח זה צוין: "משרד מבקר המדינה בדק מגוון של נושאים שיש להם נגיעה למלחמה בתופעת ההון השחור. יישום מכלול ההמלצות בנושאים אלה יכול להביא להפחתה של ממש בהון השחור ולמניעת העברת כסף שמקורו בפשיעה לישראל במטרה להלבינו. ואלה הנושאים שנבדקו: "קו הצדק" וגמול למודיעים; פעילות יחידות החקירה של רשות המיסים; מבצע משותף של רשות המיסים ומשטרת ישראל למאבק בפשיעה; הפטור מדיווח לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים; והליך הגילוי מרצון. משרד מבקר המדינה הצביע על כשלים במערכת המיסוי

35 דוח מבקר המדינה 65'א מאוקטובר 2014, עמ' 3.



המאפשרים את קיומו של ההון השחור, ועל שימוש לא שלם של הרשות בכלים העומדים לרשותה בתחום זה".

נהוג לחלק את ההכנסות הלא-מדווחות לשני סוגים עיקריים: (א) הכנסות חוקיות של נותני שירותים שאינן מדווחות לרשויות המס או המנצלות את המעטפת החוקית לשם הגשת דרישה להחזר מס עבור עסקאות שלא בוצעו. כך, לדוגמה, שימוש בחשבונות פיקטיביות המציינות ערך עסקה גבוה מערך העסקה שהתקיימה בפועל מאפשר לעוסק מורשה שרכש שירות או מוצר לבקש החזר מס תשומות גבוה מזה ששילם בפועל, מגדיל את ההוצאות בייצור ההכנסה ומקטין את הכנסתו החייבת ואת מס ההכנסה הנובע ממנה על פי חוק. היקף ההון השחור מסוג זה מוערך בכ-4.5% מסך התוצר של מדינת ישראל. להערכת הרשות, שבוצעה בשנת 2012³⁶, אובדן המס מהכלכלה החוקית עומד על כ-10 מיליארד ש"ח בשנה. במחקר של הבנק העולמי נמצא מתאם חיובי גבוה בין שיעור המס הקיים להיקפה של הכלכלה השחורה; (ב) הון שחור הנובע מהכנסות מפעילות לא-חוקית. לדוגמה, משטרת ישראל העריכה בעבר כי היקף ההימורים הלא חוקיים בישראל מגיע לסכום של כ-10 עד 15 מיליארד ש"ח בשנה³⁷. תחומים נוספים של כלכלה לא חוקית הם סחר בסמים בלתי חוקיים (ובכלל זה קנאביס שלא אושר כטיפול רפואי), זנות, סחר בנשק, קבלת דמי חסות ("פרוטקשן"), שוחד ושחיתות, הונאה, זיוף ומרמה, הברחות ובלדרות, גניבה ועוד. עבריינים "מלבינים" את כספים אלה כשהם משתמשים בהם במזומן. ארגון ה-OECD העריך שהיקף ההון המופק מפשיעה חמורה בעולם הוא 3% - 5% מהתוצר הכלל-עולמי. רשות המיסים הניחה, באומדן שבוצעה בשנת 2012, שישראל אינה שונה בהיקף פעילות זו, כלומר - מדובר בפעילות כלכלית בהיקף של 30 עד 45 מיליארד שקלים בשנה³⁸.

אומדן הרשות שנעשה לפני כעשור, מהווה מצרף של אובדן מס ביחס להכנסות החוקיות, והעלמת הכנסות (ללא התייחסות לאובדן המס), ביחס להכנסות הלא חוקיות.

אומדן גודלה של הכלכלה השחורה נחוץ כדי להעריך את היקף העלמות המס במשק ולבחור כלים מתאימים להילחם בתופעה. פעילות כלכלית לא מדווחת שוחקת את בסיס המס, והדבר עלול להוביל להגדלת החוב הציבורי ולירידה בהיקף השירותים הציבוריים הניתנים לאזרחים ובאיכותם.

דוח של קרן המטבע העולמית משנת 2018 אמד את השיעור הממוצע של הכלכלה השחורה בישראל לשנים 1991 - 2015 ב-22% מהתמ"ג. עם זאת, בספטמבר 2020 פרסם מרכז טאוב מחקר³⁹ על אומדן של היקף הכלכלה השחורה בישראל. מכון המחקר מצא כי בשנים האחרונות, שיעורו מהתמ"ג נמצא במגמת ירידה. כמו כן, ניכרת ירידה משמעותית בחלקה של העלמת המס בכלכלה החוקית מתוך הכלכלה השחורה.

36 זו ההערכה האחרונה שהרשות פרסמה, במסגרת דוח הצוות הבין-משרדי למאבק בהון השחור ולהגברת האכיפה שפורסם בשנת 2013.

37 אורי טל, **הקמת קוינו באילת: הימורים בישראל** (14.1.08), מרכז המחקר והמידע של הכנסת.

38 הערכה זו מובאת ונתמכת בדוח שפרסם הצוות למלחמה בהון השחור בראשותו של דורון ארכלי בשנת 2013.

39 ראו באתר מרכז טאוב לחקר המדיניות החברתית בישראל, "הכלכלה הנסתרת בישראל" (ספטמבר 2020).



עלה כי רשות המיסים וגורמי האכיפה אינם מפרסמים באופן שוטף אומדני הפעילות בענפי הכלכלה הלא חוקיים השונים.

כיוון שכך, אי אפשר לנתח את יעילות היקפי שיתופי הפעולה בין רשויות המס ובין גורמי האכיפה האחרים בכל אחד ממוקדי הכלכלה השחורה. לדוגמה, אי אפשר לדעת מהו ההיקף הכספי השנתי של שוק הסמים (כולל קנאביס לא חוקי) ועד כמה רשות המיסים, אם בכלל, פועלת למסות את שוק זה.

מומלץ כי רשות המיסים ומשטרת ישראל ישתפו פעולה לצורך עריכת אומדנים בדבר היקפי ההון השחור בישראל בתחומים ובענפי הפשיעה השונים ויפעלו לפרסמם באופן שוטף. בחינה שוטפת עשויה לתרום לטיפול ממוקד, כזה שימקסם את גביית המס והחילוטים מפעילויות כלכליות לא חוקיות.

כמו כן, רשות המיסים בישראל מפרסמת הודעות לעיתונות על חלק ממבצעי הביקורת והאכיפה שלה, אך בשונה מארגונים מקבילים בעולם, דוגמת ה-IRS בארצות הברית וה- HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) בבריטניה, אין היא מפרסמת לציבור סטטיסטיקה סדורה ובת-השוואה על היקפיה השנתיים של פעילות זו. כך לא ניתן להתרשם ממידת היעילות של מבצעים אלו, וקיים קושי להשוות בין פעילות רשות המיסים בישראל בתחומי האכיפה והגבייה לאלו של מקבילותיה בעולם. עלה כי ברשות אין כוח אדם שמוקצה לטיפול שומתי בפשיעה חמורה לפי סיווג הפעילות הכלכלית הלא חוקית כפי שפורט לעיל. כלכלה זו מצריכה טיפול משולב בסיוע גורמי אכיפה אחרים.

משטרת ישראל מסרה בתשובתה מיום 7.6.22 כי "מידע מתוך תיקי חקירה מגיע לרשות המיסים במסגרת צח"מים משותפים. במקרים בהם אין צח"מים משותפים, ניתן לחשוב על יצירת ממשק שבאמצעותו יועבר מידע רלוונטי מתיקים בהם יש הרשעות, בכפוף למגבלות החלות על העברת מיד"פ". עוד הוסיפה המשטרה בתשובתה כי "במקרים בהם אין צח"מ משותף, אין ביכולתנו לספק את המידע, שכן אינו נאסף. כלל המידע שנאסף מצוי ברשותה של רשות המיסים".

מומלץ שרשות המיסים תשקול לפרסם מדי שנה את מספר החקירות הפליליות שביצעה, באילו ענפים כלכליים בוצעו ואת תוצאותיהן, וכן נתונים על היקף הגבייה בעקבות פעולות אכיפה.

עוד מומלץ שמשרד האוצר והרשות יבצעו עבודת מטה ייעודית לבחינה והקצאה מתאימה של תשומות כוח אדם וכלים טכנולוגיים לטיפול בתופעת הכלכלה השחורה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "במסגרת החלטת הממשלה 549^[40], הוקצו תקנים ותקציבים לתוכנית לטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית 2022 - 2026. בנוסף, הוקמה ועדה לבחינת מערך המודיעין בשיתוף חברה חיצונית הכוללת המלצות לרכש טכנולוגי של מערכת אנליטיקה מתקדמת להיתוך המידע המצוי ברשות ובאינטרנט, רכש למידענות ועוד".

40 החלטת הממשלה 549, "תכנית לטיפול בתופעות הפשיעה והאלימות בחברה הערבית 2022 - 2026" (24.10.21).



פער המס

אומדן פער המס הוא ההפרש שבין תקבולי המס התיאורטיים ובין התקבולים בפועל, והוא מחושב על בסיס אומדני הכנסה סטטיסטיים לכלל העסקים במשק. צמצום פער המס עומד בראש סדר העדיפויות של רשויות מס רבות ברחבי העולם (ובכללן ארצות הברית ובריטניה)⁴¹, והוא נמדד באופן רציף. מדד זה מסייע לרשויות המס לאתר את סוגי הפעילות שבהם מצוי מרב פוטנציאל הגבייה.

בנובמבר 2018 פורסם מחקר⁴² בנושא פער המס במדינות האיחוד האירופי. במחקר זה צוין: "היעילות או חוסר היעילות של רשות מס להתמודד עם פער המס נתפס כמדד לאפקטיביות שלה בהגדלת הכנסותיה".

מדינות אירופה המודדות את פער המס מפרסמות את מדד זה בהקשר של מע"ם בלבד, פרט לבריטניה, המפרסמת את מדד זה בהקשר של כל מערכי המס. פער המס במע"ם מחושב כהפרש שבין שיעור המע"ם שהיה אמור להיגבות על פי נתוני צריכת התוצר במדינה ובין המע"ם הנגבה בפועל. הפער יכול לנבוע מהעלמת מס, מע"ם על הכנסות לא חוקיות, פשיטות רגל וכיו"ב. במחקר הוצגו נתוני פער המס במע"ם במדינות באירופה ועלה כי פער המס החציוני במדינות אלו היה בשנת 2016 9.9%. כמו כן, המחקר הצביע על כך שניכרת מגמת צמצום בפער המס של מע"ם בכלל המדינות שנסקרו במחקר: בשנת 2009 הוא היה בממוצע 18.17%, ואילו בשנת 2016 הוא ירד ל-12.3%. חציון פער זה ירד בשנים האמורות לעיל מ-14.3% ל-9.9%.

בעניין פער המס במע"ם, ציין מינהל הכנסות המדינה ב-1.6.22 כי יש ברשותו נתונים לשנים 2008 - 2019, וכי עד סוף שנת 2022 הוא יאמוד את פער המס במע"ם גם לשנים 2020 ו-2021. על פי נתוני מינהל הכנסות המדינה, בשנים 2008 - 2019 היה פוטנציאל הגבייה במע"ם כ-1,049 מיליוני ש"ח⁴³. בלוח 20 להלן מוצגים נתונים על פוטנציאל הגבייה במע"ם ועל גביית המס בפועל בשנים 2008 - 2019.

לוח 20: פער המס - פוטנציאל הגבייה במע"ם וגבייתו בפועל, 2008 - 2019 (במיליוני ש"ח)

שנה	פוטנציאל הגבייה (במיליוני ש"ח)	גבייה בפועל (במיליוני ש"ח)	פער המס (במיליוני ש"ח)	פער המס מהפוטנציאל (באחוזים)
2008	60,197	55,296	4,901	8.10%
2009	64,139	57,953	6,186	9.60%
2010	69,421	64,126	5,295	7.60%
2011	74,476	68,754	5,722	7.70%

41 רשות המס בבריטניה מעריכה כי כ-30% מפער המס נובע משגיאות דיווח.

42 *Resources Allocated to Tackling the Tax Gap: A Comparative Study*

43 צוין כי יש קושי להשוות בין נתוני פער המס בישראל לבין מדינות אירופה בשל שונות בשיטת מדידת הפער.



שנה	פוטנציאל הגבייה (במיליוני ש"ח)	גבייה בפועל (במיליוני ש"ח)	פער המס (במיליוני ש"ח)	פער המס מהפוטנציאל (באחוזים)
2012	79,242	71,037	8,205	10.40%
2013	88,100	79,656	8,444	9.60%
2014	94,698	85,705	8,993	9.50%
2015	97,253	88,748	8,505	8.70%
2016	99,944	89,938	10,006	10.00%
2017	102,934	92,909	10,025	9.70%
2018	106,998	97,876	9,122	8.50%
2019	111,423	100,818	10,605	9.50%
סך הכול	1,048,825	952,816	96,009	9.15%

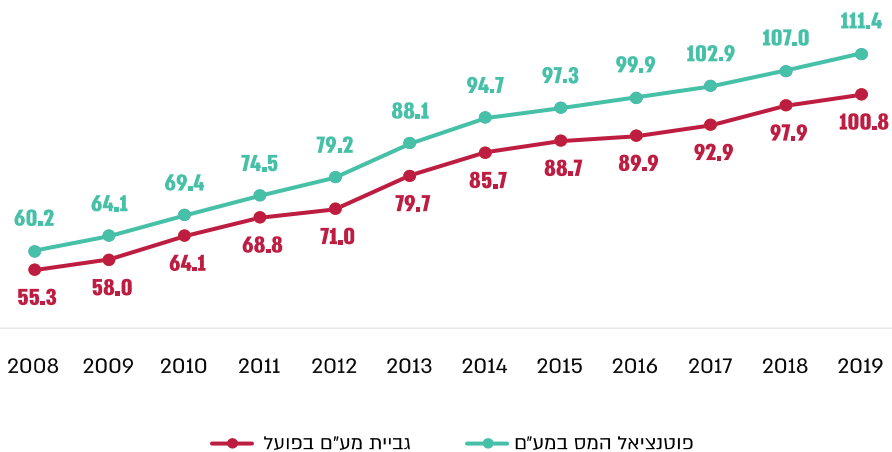
המקור: מינהל הכנסות המדינה.

מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2008 - 2019 היה פער המס המצטבר במע"ם כ-96 מיליארד ש"ח. לדוגמה, בשנת 2019 היה פער המס 10.6 מיליארד ש"ח, כ-9.5% מפוטנציאל הגבייה לשנה זו.

בתרשים 10 להלן מוצגים נתונים על פוטנציאל הגבייה במע"ם והגבייה בפועל בשנים 2008 - 2019 (במיליארדי ש"ח).



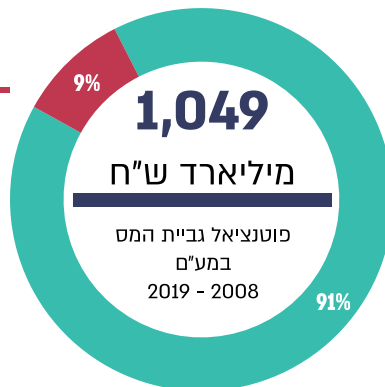
תרשים 10: פוטנציאל הגבייה במע"ם והגבייה בפועל, 2008 - 2019 (במיליארדי ש"ח)



על פי נתוני מנהל הכנסות המדינה, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

כ-96 מיליארד ש"ח

מהווה אומדן "פער המס" במע"ם - הסכום אותו לא גבתה הרשות בשנים 2008 - 2019.



■ 96 מיליארד ש"ח חוסר בגביית מע"ם ■ 953 מיליארד ש"ח גביית מע"ם

על פי נתוני מנהל הכנסות המדינה, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

עלה כי שלא בהתאם לבריטניה המודדת את פער המס על כל מערכי המס, בישראל - מינהל הכנסות המדינה מנתח את פער המס בהקשר של מע"ם, כמקובל במרבית מדינות אירופה וכי בשנים 2008 - 2019 היה פער המס המצטבר במע"ם כ-96 מיליארד ש"ח. עוד נמצא כי פער המס בכל הנוגע למע"ם נמצא במגמת גידול וכי שיעורו עלה מ-8.1% בשנת 2008 ל-9.5% בשנת 2019. יצוין כי חציון פער במס במדינות אירופה עומד על 9.9% בשנת 2016.



עוד הועלה כי רשות המיסים אינה בוחנת ומנתחת את פער המס, באופן שיאפשר להשקיע מאמצי פיקוח ואכיפה בהתאם, ובכך להביא להגדלת הכנסות המדינה.

רשות המיסים מסרה בתשובה נוספת מ-26.7.22 (להלן - תשובתה הנוספת) כי היא "פועלת ללא לאות, כדי לצמצם את פער המס במע"ם וזאת באמצעות מודלים מאקרו כלכליים ומודלים חדשים ומתקדמים אשר באים לידי ביטוי בתכניות העבודה של הרשות". עוד מסרה הרשות כי "בעולם של משאבים מוגבלים, רשות המיסים ממקדת את מאמצי האכיפה והביקורת באותם מקומות בהם ישנו סיכון גבוה יותר להעלמות מס, ובהתאם לכך נבנית תכנית העבודה".

צמצום פער המס עומד בראש סדר העדיפויות של גופי מס בעולם ונמדד באופן רציף. המידע על פער המס מאפשר לרשויות לאתר מקטעים שבהם גלום מרב פוטנציאל גביית המס הנוסף, ובהם יש למקד את מאמצי הפיקוח והאכיפה של רשות המס. מומלץ כי רשות המיסים תעשה שימוש בניתוח פערי במס המופק ע"י מינהל הכנסות המדינה על מנת להפחית את פער המס בישראל וכי נתוני פער המס ילקחו בחשבון בעת גיבוש תכנית הגבייה והאכיפה של הרשות על מנת להביא להגדלת אפקטיביות פעולותיה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה הנוספת כי היא "פועלת בהתאם לקריטריונים שונים כדי לצמצם את פער המס ומאחרת באמצעות ניהול סיכונים ייעודי במערכות השונות, כגון מערכות BI במע"ם, מקומות בהם קיימים פערים העלולים להעיד על פער מס. מקרים שמוזוהים בהתאם לקריטריונים האמורים, מטופלים בדרך המתאימה - ביקורת, פנייה למשרד מס הכנסה לביטול אישורי ניכוי במקור ושילוב במבצעי אכיפה".

עוד מומלץ כי מינהל הכנסות המדינה במשרד האוצר יבחן גיבוש מודל פער מס לכלל מכלולי המס בישראל.

פעולות הרשות להרחבת רשת הנישומים

יחידות המודיעין של מס הכנסה ושל מע"ם מופקדות על איסוף מידע לצורך מימוש יעדי הרשות, ובכללם גביית מס אמת, איתור מעלימי מס והרתעה מהעלמת מס. אופי הכלכלה המודרנית, ובכלל זה ביצוע עסקאות ותשלומים דיגיטליים, פעילות מחוץ לגבולות המדינה, עסקאות בין אנשים שאין להם תיק מס פעיל וכיו"ב, מחייב את הרשות לעשות שימוש נרחב בכריית מידע ולבצע עבודת אנליטיקה על בסיסי הנתונים העומדים לרשותה, מקצתם פנימיים ואחרים ממקורות חיצוניים. כלומר, עובדי יחידות המודיעין זקוקים למערכת ממוחשבת ומתקדמת אשר תאפשר להם לבצע במהירות חיפושים מורכבים במאגרי מידע, ברשתות חברתיות ובכלל ברשת האינטרנט לצורך אימות המידע על הנישומים והעשרתו ולאיתור תופעות רוחב המלמדות על סימנים מחשידים לביצוע עבירות מס.

בדוח מבקר המדינה 68 בנושא "איסוף מידע ושיתוף פעולה בין יחידות המודיעין ברשות המיסים" צוין: "ביוני 2014 החל מטה המודיעין באגף מס הכנסה בפעילות להרחבת רשת הנישומים. במסגרת פעילות זאת ביצע מטה המודיעין חיתוכים והצלבות לפי 50 קריטריונים ופנה בשאלונים ל-131,123 מתושבי ישראל שאינם מדווחים על הכנסות ואין להם תיק במס הכנסה, כדי לבדוק אם יש להם הכנסות לא מדווחות לרשויות המס. עד ל-28.5.2017, נפתחו 42,695



תיקי שומה ונגבו כ-1.25 מיליארד ש"ח. עיבוד הטפסים לצורך פתיחת התיק במס הכנסה הוטל על מרכזי המודיעין במשרדי השומה. נמצא כי למרות ההצלחה של הפעילות להרחבת הרשת של מטה המודיעין של אגף מס הכנסה, מרכזי המודיעין בחלק ממשרדי השומה, לא סיימו את כל העבודה ופתחו תיקים רק לחלק קטן מהאנשים ברשימות שהעביר מטה המודיעין".

משרד מבקר המדינה פנה בינואר 2022 לרשות בבקשה לקבל נתונים וביקש לדעת אם נוסף על מקבץ המכתבים שנשלח בשנת 2014 כאמור לעיל, נשלחו מקבצים נוספים וכן נתונים על תפוקת המס של פעילות זו.

הרשות השיבה באותו חודש: "במסגרת מבצע הרחבת רשת הנישומים אשר החל בשנת 2014, אנו שולחים בכל שנה משלוחים שונים של מכתבים על פי רשימת סימנים מחשידים [להלן - סמח"ים]. בשנים האחרונות אנו שולחים כ-10,000 מכתבים בשנה. כל סמ"ח וסמ"ח נבדק ואנו מסיקים מסקנות לגבי האם יש לשלוח שוב על פי אותו חתך או לא". להלן נתוני מפתח בעניין מבצע הרחבת רשת הנישומים.

2,843 שאלונים	23,070 אזרחים	197,314 מכתבים
שמילאו אזרחים לדרישת הרשות, כלל לא נבדקו בידי הרשות. בשנים 2014 - 2021.	לא ענו למכתבים אותם שלחה להם הרשות, אף שזו שלחה תזכורת. בשנים 2014 - 2021.	שלחה רשות המיסים לאזרחים במסגרת מבצעים להרחבת רשת הדיווח. בשנים 2014 - 2021.
4.94 מיליארד ש"ח	85,392 תיקי שומה	
מיסים, גבתה הרשות כתוצאה ממבצעי הרחבת רשת הדיווח. בשנים 2014 - 2021.	פתחה הרשות בעקבות בדיקת 171,401 שאלונים של אזרחים. בשנים 2014 - 2021.	

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

להלן המידע והליקויים העולים מניתוח הנתונים שהתקבלו מהרשות: (א) **משלוח מכתבים לנישומים** - בשנת 2014 נשלחו כ-131,000 מכתבים, ובשבע השנים 2015 - 2021 נשלחו כ-66,000 מכתבים במצטבר - 9,400 מכתבים מדי שנה בממוצע; סה"כ שלחה הרשות 197,314 מכתבים; (ב) **תשובות נישומים** - כ-23,070 (כ-12%) אנשים לא השיבו למכתבים אותם שלחה הרשות, מתוך 197,314 אנשים להם שלחה הרשות מכתב, אף שנשלחה להם תזכורת. לרשות אין נתונים כמה מהם טופלו במישור הפלילי או האזרחי; (ג) **בדיקת שאלונים** - הרשות לא בדקה כ-2,843 שאלונים (2%) שמילאו אזרחים מתוך 174,244 שקיבלה. לרשות אין ניתוח של הסיבות לכך: אם מדובר במחסור בכוח אדם, בכך ששאלונים נשלחו לאחרונה וטרם נבדקו וכיו"ב; (ד) **פתיחת תיקים** - סך הכול נפתחו כ-85,000 תיקי מס לאחר שנשלחו המכתבים. הואיל וכאמור לעיל, כ-43,000 תיקי מס נפתחו לאחר שליחת המכתבים בשנת 2014, עולה מכך כי כ-42,000 תיקי מס נפתחו בשנים 2015 - 2021 - כ-6,000 תיקי מס מדי שנה בממוצע; (ה) **גביית מס** - סך גביית המס לאחר שליחת המכתבים היה כ-4.94 מיליארד ש"ח - כ-3.7 מיליארד בגין גביית מס שנרשמה לאחר מאי 2017, כאמור לעיל - כ-800 מיליון ש"ח לשנה בממוצע,

בתקופה יוני 2017 - דצמבר 2021; (ו) **גבייה לתיק - סך ממוצע גביית המס לתיק היה כ-58,000 ש"ח לתיק מס (חלוקה של כ-4.94 מיליארד ש"ח בכ-85,000 תיקי מס). ואולם, אין מידע מרוכז בדבר מספר שנות המס שנגבו בכל תיק מס (השנה השוטפת ושנות מס קודמות); (ז) **נתוני נדל"ן של נישומים - כמעט מחצית מהמכתבים נשלחו כיוון שנמצא סימן מחשיד הקשור בבעלות על נדל"ן. מהם כ-82,000 נישומים השיבו, ולכ-35,000 מהם נפתח תיק מס. סך גביית המס מהם בכל השנים 2014 - 2021 היה כ-1.5 מיליארד ש"ח. אין מידע בדבר היקף החיובים למפרע במס בגין הכנסותיהם מנדל"ן (השכרות לטווח קצר או לטווח ארוך); (ח) **ניתוח אנליטי של תוצאות המבצע - לרשות אין מערכת מידע אנליטית אשר ביכולתה לפלח את ההכנסות לפי שנים, לפי מספר מקבץ המכתבים, לפי חיוב במס בשנות המס או לפי חיוב המס בגין שנים קודמות.******

עלה כי סך גביית המס בהמשך לשליחת כ-197,000 מכתבים בשנים 2014 - 2021 היה כ-4.94 מיליארד ש"ח - מתוכם כ-3.7 מיליארד בגין גביית מס שנרשמה לאחר מאי 2017, כאמור לעיל - כ-800 מיליון ש"ח לשנה בממוצע, בתקופה יוני 2017 - דצמבר 2021. עם זאת, כ-23,000 מקבלי מכתבים לא השיבו וכן עלו פערים בבדיקת המענים שהתקבלו ובניתוח אנליטי של פילוח תוצאות שליחת המכתבים לפי שנים. כך, עלה כי לרשות אין נתונים כמה מהם טופלו במישור הפלילי או האזרחי.

הנתונים אודות מקבצי המכתבים שנשלחו עד כה ותשואת המס בגינם ממחישים את פוטנציאל המס הגלום ביצירת מערכת מידע משוכללת של אנליטיקה, כריית מידע, מיצוי מאגרי מידע פנימיים וחיצוניים והצלבה ביניהם ומערכות נוספות ייעודיות של בינה עסקית.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי נכון ליוני 2022 היא "עושה מאמצים לאתר אוכלוסייה זו על אף הקושי, ונציגיה יוצאים לשטח לאיתורם פיזית. על בסיס הנתונים שהתקבלו במבצע "הרחבת רשת הנישומים", ומדובר באחוז הענות גבוה מאוד של 88.9%, מתבצעת עבודת אנליטיקה ונפתחו 88,357 תיקי שומה מתחילת המבצע וסך הגבייה עומד על 5,581,279,617 ש"ח".

מומלץ כי הרשות תפעל למיצוי קבלת המענים מכלל מקבלי המכתבים ותפעל לפיתוח מערכות מידע נוספות המבוססות על בינה עסקית אשר יסייעו בהרחבת בסיס המס.



שער שני: יעילות הפעילות ברשות המיסים

ניתוח מידע לבחינת יעילות הגבייה ברשות המיסים

בלוח 21 להלן מוצגים נתונים על מצבת תיקי מס ברשות המיסים בנובמבר 2021.

לוח 21: מצבת תיקי מס ברשות המיסים, נובמבר 2021

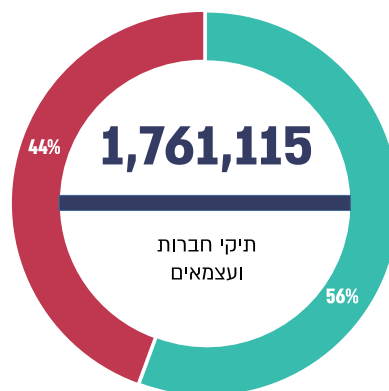
מצבת תיקים	עצמאים		חברות		מנהלים	שכירים
	פעילים	לא פעילים	פעילים	לא פעילים	פעילים	לא פעילים
	746,352	558,754	233,113	222,896	152,499	120,413
החזרי מס						1,247,315

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הרשות עולה כי נכון לנובמבר 2021 היו סה"כ 1,252,377 תיקי נישומים פעילים החייבים בדיווח ו-781,650 תיקים לא פעילים של עצמאים וחברות. בנוסף, היו 1.25 מיליון תיקי שכירים שאינם חייבים בדיווח - תיקים להחזר מס ששולם ביתר.

מהתיקים **781,650**

של החברות והעצמאים (44%) הם לא פעילים. נובמבר 2021.



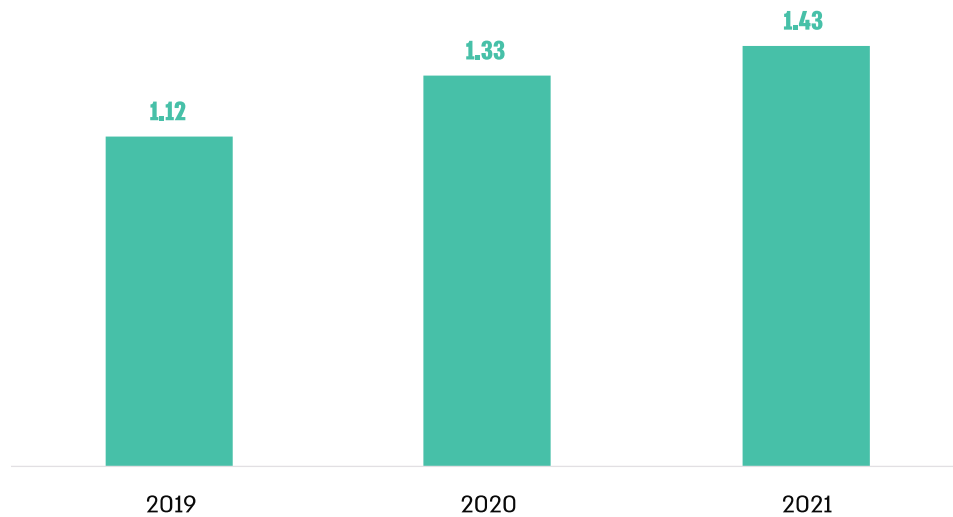
פעילים ■ לא פעילים ■

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



מנתונים נוספים שהתקבלו מרשות המיסים עולה כי נכון ליוני 2022, בשנים 2019 - 2021 היא החזירה לשכירים שאינם חייבים בהגשת דוח כ-3.9 מיליארד ש"ח, בגין סכומי מס הכנסה ששילמו שכירים ביתר. הרשות ציינה כי החזרי המס בשנים אלו משתנים מדי יום, והם מיוחסים לשנות המס שניתן להגיש לגביהן החזר מס במועד ההגשה. עוד ציינה הרשות כי ציבור השכירים הגיש כ-205,000 בקשות להחזר מיסים ששילם ביתר לשנת המס 2019, והן הוגשו בשנים 2020, 2021 ו-2022. בתרשים 11 להלך מוצגים נתונים על סכומי מס הכנסה שהחזירה רשות המיסים בשנים 2019 - 2021 לשכירים שאינם חייבים בהגשת דוח.

תרשים 11: סכומי מס הכנסה שהחזירה רשות המיסים לשכירים שאינם חייבים בהגשת דוח, 2019 - 2021 (מיליארדי ש"ח)

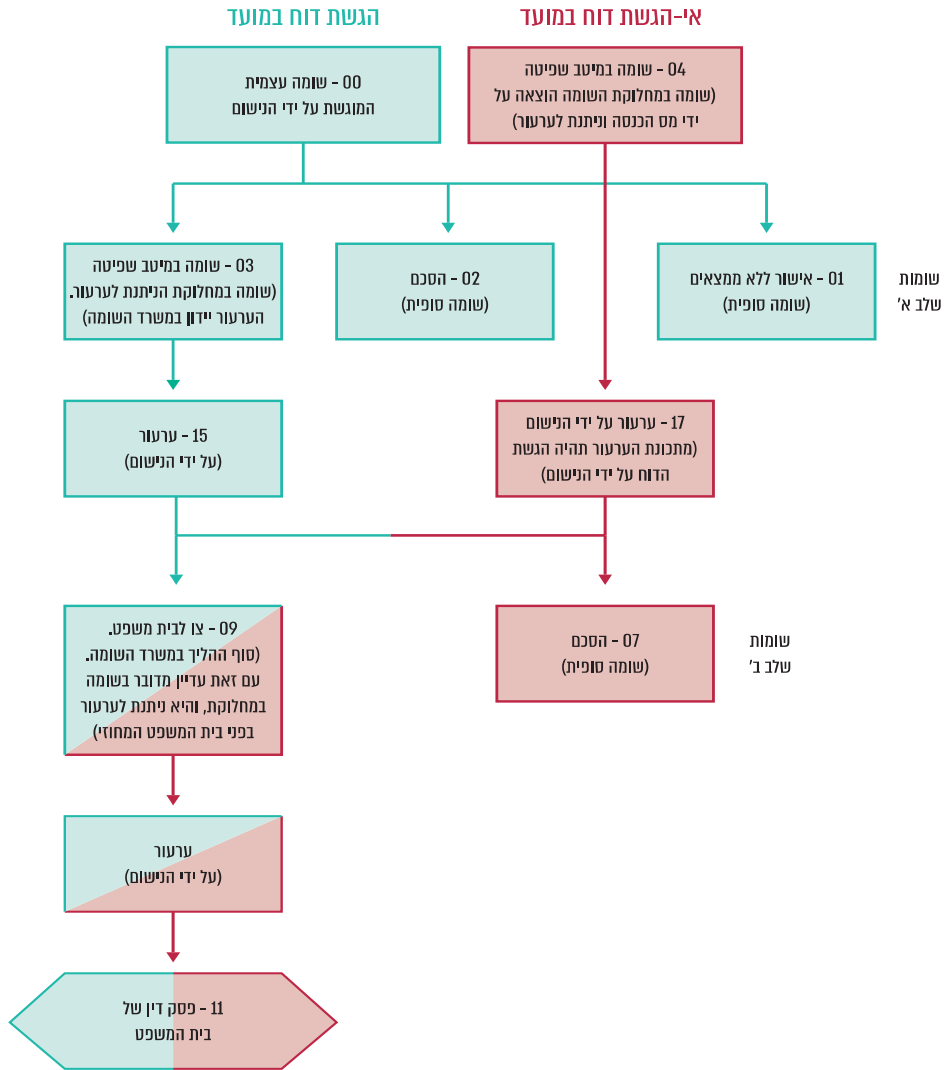


על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



היקף בדיקת השומה של דוחות מס הכנסה

הליך הטיפול בדוחות מס הכנסה



בעיבוד משרד מבקר המדינה.

השלב הראשון בהליכי השומה, על פי סעיף 145 לפקודה, הוא הגשת דוח על הכנסתו החייבת של הנישום ועל סכום המס שעליו לשלם. את הדוח הנישום מגיש באופן עצמאי או באמצעות מייצג.

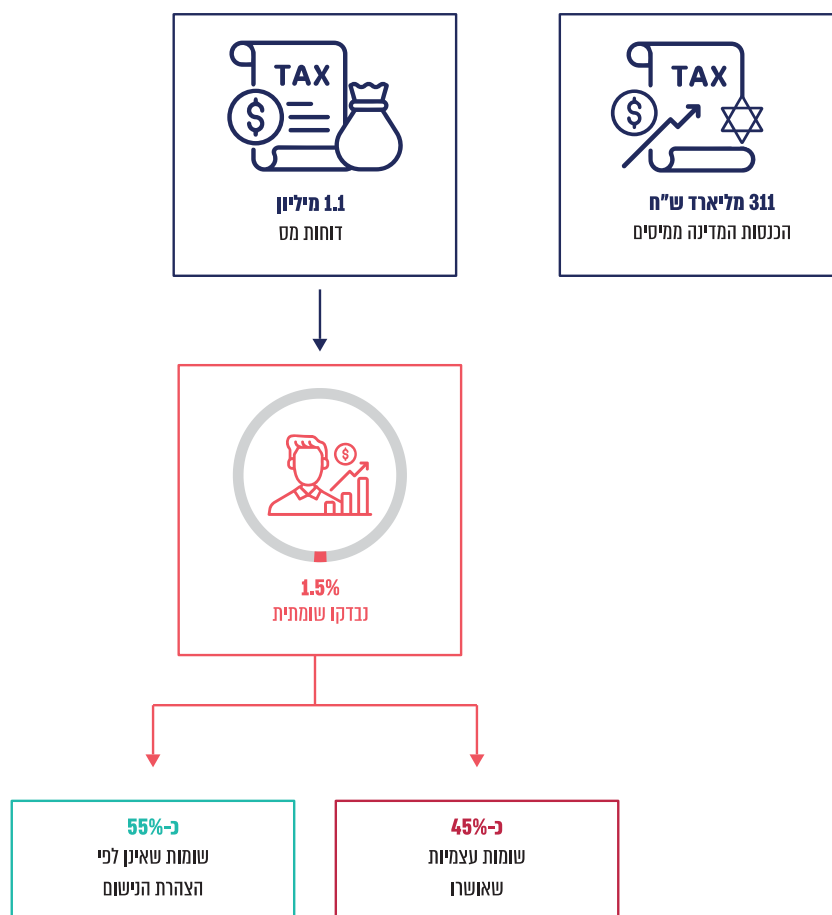
לאחר מכן פקיד השומה רשאי לסקור את הדוח ולאשר את השומה העצמית או לחלופין - להכניס את התיק לתוכנית העבודה של השומה כדי לבדוק בצורה מעמיקה. התקופה הקבועה לכך היום היא ארבע שנים מתום שנת המס אשר בה נמסר לו הדוח.



פקיד השומה רשאי לאשר את השומה העצמית, לקבוע שומה אחרת בהסכם עם הנישום או לקבוע את שומת הנישום ללא הסכמת הנישום - "שומה לפי מיטב השפיטה". שלוש דרכי הפעולה שלעיל קרויות "שומה בשלב א". במקרה של שומה לפי מיטב השפיטה, רשאי הנישום להשיג על השומה במשלוח השגה לפקיד השומה.

לאחר שהנישום מגיש את הודעת ההשגה, הוא נכנס לשלב ההשגה - שלב ב'. בשלב זה ייתכן הסכם בין הנישום לפקיד השומה וייתכן שפקיד השומה יוציא "צו" - שומה ללא הסכמת הנישום. ייתכן גם שפקיד השומה לא יטפל בהשגה, וזו תתקבל מאליה בתום שנה מיום שהוגשה. אם ניתן צו, רשאי הנישום לערער עליו לבית המשפט המחוזי, ועל פי הכרעתו יוכלו הנישום ופקיד השומה לערער לבית המשפט העליון (ראו לעיל תרשים זרימה של הליכי שומה).

מועילות מערכת המס (2019)



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



בלוח 22 להלן מוצגים נתונים על דוחות המס שהגישו נישומים לשנים 2017 - 2019.

לוח 22: נתוני בדיקות שומה של דוחות המס השנתיים, 2017 - 2019*

השנה	סך דוחות מס שהוגשו	סך דוחות מס שנבדקו	תוספת המס בפועל	תשואת מס לשעת עבודה ⁴⁴	שיעור הבדיקה
2017	983,761	19,379	13,323,459,442	26,863	2.0%
2018	1,052,000	18,665	12,485,022,567	21,427	1.8%
2019	1,124,863	16,788	12,393,605,817	20,539	1.5%
ממוצע					1.7%

המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03 וללא שומות 09.

מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2017 - 2019 בוצעה בדיקת שומה לכ-1.5% עד 2% מתיקי המס הפעילים שהוגשו בהם דוחות מס הכנסה שנתיים.

בלוח 23 להלן מוצגים נתונים על שיעור טיפול שומה לפי מצבת תיקי המס.

לוח 23: טיפול משרדי שומה בחייבי דיווח*, לפי סוגי תיקי המס, 2017 - 2019

חייבים בהגשת דוחות מס ⁴⁵	סוג נישום	2017	2018	2019	ממוצע טיפול 2019 - 2017	שיעור טיפול ממוצע
724,546	עצמאים	8,380	7,572	6,361	7,438	1.03%
206,131	חברות	6,602	6,828	6,255	6,562	3.18%
143,789	מנהלים	3,002	2,877	2,903	2,927	2.04%
98,360	שכירים	1,494	1,387	1,254	1,378	1.40%
	אחר	218	203	178	200	
סך הכול		19,696	18,867	16,951	18,505	

המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03.

44 לפי שעות עבודה מושקעות.

45 ממוצע לשנים 2017 - 2019.



מנתונים אלו עולה כי שיעור הטיפול השומתי נע בין כ-1% בתיקי עצמאים וכ-3% בתיקי חברות וכי במשך השנים ירד מספר התיקים שטופלו מכ-19.7 אלפי תיקים ב-2017 ל-17 אלפי תיקים ב-2019. עוד עולים הנתונים הבאים:

עצמאים: 12 משרדים מנהלים כ-63% מהתיקים, 5 משרדים מנהלים כ-6% מהתיקים.

חברות: 12 משרדים מנהלים כ-68% מהתיקים, 5 משרדים מנהלים כ-6% מהתיקים.

בעלי שליטה: 12 משרדים מנהלים כ-66% מהתיקים, 5 משרדים מנהלים כ-4.5% מהתיקים.

שכירים: 12 משרדים מנהלים כ-66% מהתיקים, 7 משרדים מנהלים כ-4% מהתיקים.

18,500 חייבי דיווח

מתוך 1.2 מיליון חייבים
טופלו בממוצע
במשרדי השומה
2017 - 2019.



טופלו ■ לא טופלו ■

על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה..

מבדיקת משרד מבקר המדינה את נתוני התיקים שמשרדי השומה האזוריים בודקים עולה פער בין מיקומם הפיזי של המשרדים, שכמעט כולם הוקמו לפני עשרות שנים, ובין אזורי המסחר והתעשייה שהתפתחו בארץ מאז, בעיקר במרכז הארץ. שיעור של כשני שלישי מהתיקים הנבדקים מרוכז ב-12 משרדי שומה מסוימים (בעיקר באזור המרכז), מתוך סה"כ 26 משרדים (לרבות המשרד המשולב).

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא החלה בשנת 2019 במהלך הדרגתי לשיוך תיקים בין משרדי השומה, שטרם הסתיים, "שנועד לתת שירות מיטבי לאזרחים, בסמוך למקום מגוריהם, ולאפשר ביצוע ביקורות ופעולות אכיפה על ידי המשרד שהיישוב נמצא בתחום שיפוטו. כוח האדם המקצועי בכלל משרדי השומה, ערוך לטפל במנעד רחב של עסקים. שירותים רבים ניתנים כיום באופן מקוון, דבר המפחית את הצורך בהגעה למשרד השומה. כמו כן, במשרדי הרשות ברחבי הארץ פועלים מרכזי מידע, שירות ומשאבים (מש"מ), שניתן לקבל בהם שירות



בתור מקוצר. בנוסף, קיים מרכז מידע ושירות טלפוני הנותן מענה לפניית הציבור בנושאים כגון: תיאום מס באינטרנט, ניכוי מס במקור באמצעות האינטרנט, דיווח ותשלום באינטרנט, תביעות למענק עבודה ועוד".

על מנת להקל את הנטל הברוקרטי המוטל על האזרחים, להמשיך לשפר את השירות לציבור, לחלק את הנטל המוטל על המשרדים באופן מידתי ולהשלים את מהלך שיוך התיקים, מומלץ כי רשות המיסים תבחן את תחומי פעילות המשרדים לאור פיזור המשרדים ותתאים את תחומי אחריותם ופעילותם לאופי הנישומים הפועלים בסמיכות אליהם, בלי לפגוע בשירות הניתן בפריפריה.

חלוקת המס לפי מחוזות גיאוגרפיים

בלוח 24 להלן מוצגים נתונים על התפלגות גביית מס הכנסה בשנת 2020 לפי מחוזות גיאוגרפיים⁴⁶ לשנת 2020 ולפי הכנסה החודשית⁴⁷.

לוח 24: התפלגות מס הכנסה לפי מחוזות, 2020

מסקל העצמאים באוכלוסיית האזור הגאוגרפי (באחוזים)	התפלגות ההכנסה נטו (באחוזים)	הכנסה חודשית לא מתקנת נטו (בש"ח)	התפלגות מס הכנסה (באחוזים)	התפלגות ההכנסה ברוטו (באחוזים)	התפלגות האוכלוסייה בעלת הכנסה חייבת (באחוזים)	התפלגות סך האוכלוסייה (באחוזים)	הכנסה ברוטו לא מתוקנת (בש"ח, לחדש)	אזור מגורים
15.9	50.6	10,101	61.2	52.0	44.2	40.7	12,965	מרכז ותל-אביב
14.4	28.8	9,773	33.0	29.4	25.9	24.2	12,498	מרכז
18.2	21.9	10,567	28.21	22.6	18.2	16.5	13,630	תל אביב
13.0	22.7	8,308	21.5	22.5	24.1	28.4	10,291	"מרכז פריפריה"
13.5	7.8	7,882	6.8	7.6	8.7	12.4	9,625	ירושלים
12.8	11.7	8,633	12.1	11.8	12.0	11.8	10,833	חיפה
12.0	3.2	8,259	2.6	3.1	3.4	4.3	10,096	י"ש
15.0	26.6	7,407	17.3	25.5	31.7	30.9	8,810	פריפריה

46 הנתונים המודגשים בטבלה מתייחסים לסיכומי ביניים. מהלוח עולה כי מרב ההכנסות ממיסים נגבו באזור מרכז הארץ.

47 בלוח זה ההגדרה ל"הכנסה חודשית ברוטו לא מתוקנת" היא: "הכנסה שנתיית ברוטו חלקי 12". הגדרת "הכנסה חודשית ברוטו מתוקנת" היא: "שכר ממוצע עבודה בתוספת סך הכנסה שנתיית חייבת (למעט שכר) חלקי 12".

13.6	13.0	7,449	7.6	12.3	15.3	16.5	8,784	צפון
9.5	11.7	7,793	8.3	10.6	13.3	14.4	9,357	דרום
45.6	1.9	5,538	1.3	2.6	3.1	0.0	6,591	אחר
14.9		8,814					11,003	ממוצע

המקור: מינהל הכנסות המדינה, אגף הכלכלנית הראשית.

מנתוני הלוח עולה כי באזור תל-אביב מרכז מתגוררים כ-40.7% מהאוכלוסייה, המשכורת הממוצעת באזור זה מסתכמת בכ-13,000 ש"ח ברוטו (לא מתוקנת) ומתוכם 44% משלמים מס הכנסה. תושבי אזור זה משלמים כ-61% מתשלומי המס הישיר ברמה הארצית. לעומתם, תושבי אזור "פריפריה" מהווים כ-31% מהאוכלוסייה והכנסתם הממוצעת ברוטו עומדת על כ-8,800 ש"ח, רק 32% מהם מגיעים להכנסה החייבת במס, והם משלמים 17% מסך תשלומי המס הישיר שברמה הארצית.

בלוח 25 להלן מוצגים נתונים על התפלגות תשואת המס (תוספת המס בגין טיפול השומה) לפי סוגי תיקים שטופלו בשומה בשנת 2019.

לוח 25: התפלגות תשואת המס* (תוספת המס בגין טיפול השומה) לפי סוגי תיקים שטופלו בשומה, 2019 (באחוזים, במיליוני ש"ח)**

סך הכול	סוג נישום								משרד שומה	
	שכירים		מנהלים		חברות		עצמאים			
	תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים		
100.39	225	13.53	4	47.45	62	32.24	99	7.16	60	טבריה
178.00	852	1.39	15	67.50	96	86.12	248	22.99	493	עפולה
93.83	669	2.77	23	17.37	61	66.72	411	6.97	174	צפת
202.96	1,628	0.01	3	42.14	163	90.41	365	70.40	1,097	נצרת
192.56	973	26.46	323	40.28	70	75.42	226	50.40	354	עכו-נהריה
1,664.86	1,605	47.66	134	137.05	289	1269.47	556	210.68	626	חיפה
226.10	717	4.60	42	127.29	135	72.89	251	21.32	289	חדרה
410.60	726	2.78	26	146.17	192	236.54	265	25.11	243	נתניה
1,441.34	702	60.38	86	165.51	183	1162.70	274	52.74	159	כפר סבא
398.45	701	5.90	191	49.64	126	325.84	232	17.07	152	פתח תקוה



סך הכול		סוג נישום								משרד שומה
		שכירים		מנהלים		חברות		עצמאים		
		תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים	תוספת מס	תיקים	
590.65	492	18.77	39	284.78	113	198.90	163	88.19	177	רמלה
703.46	720	12.68	33	246.22	149	407.61	185	36.96	353	רחובות
67.50	186	24.67	111	1.79	3	18.00	1	23.04	71	תל-אביב 5
743.37	653	0.00		491.48	192	165.28	289	86.60	172	תל-אביב 1
156.62	528	4.25	24	72.69	138	46.99	138	32.69	228	חולון
379.42	581	0.00		157.42	156	178.69	302	43.31	123	תל-אביב 4
3,403.91	568	0.00		47.88	20	3355.69	545	0.34	3	פשמ"ג
782.99	902	0.63	1	311.79	156	325.55	423	145.01	322	תל-אביב 3
1,716.26	1,095	20.24	100	483.12	225	984.04	523	228.86	247	גוש דן
257.70	504	0.16	1	111.68	143	109.26	217	36.59	143	ירושלים 1
452.21	231	7.61	17	162.25	53	191.86	53	90.49	108	ירושלים 3
85.79	340	8.53	14	17.21	33	39.91	122	20.14	171	ירושלים 2
0.89	3	0.00		0.00		0.73	1	0.16	2	אוטונומיה
42.19	144	0.31	4	15.97	18	24.67	65	1.23	57	אילת
330.07	331	23.60	12	105.69	51	171.51	132	29.28	136	אשקלון
153.07	697	13.17	51	28.31	76	84.40	169	27.19	401	באר שבע
14,775.18	16,773	300.10	1,254	3,378.69	2,903	9721.44	6,255	1,374.94	6,361	סך אגפי

המקור: רשות המיסים.

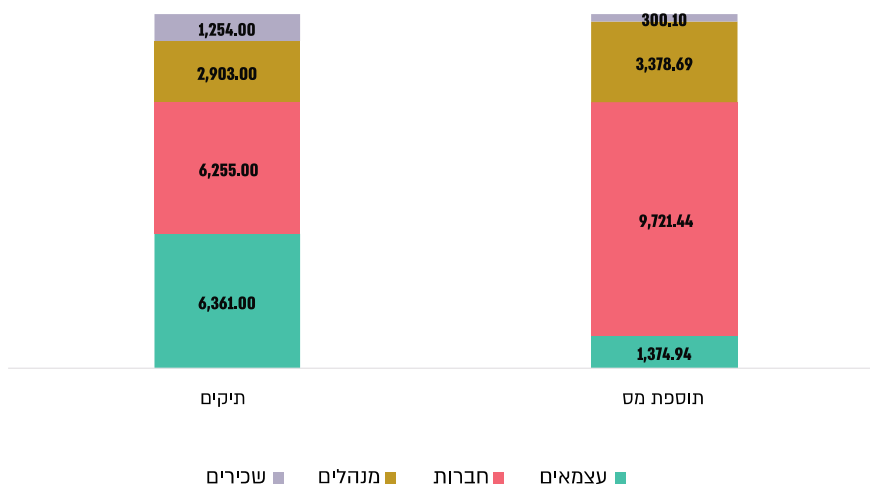
* ללא שומות 03.

** ללא כ-178 תיקים המוגדרים "אחרים" שסכום תוספת המס בהם עמדה על כ-1.1 מיליארד ש"ח.

מנתוני הלוח עולה כי בשנת 2019 הסתכמה תוספת המס ב-16,773 תיקי מס שערכו משרדי השומה בכ-14.78 מיליארדי ש"ח (ללא תיקים המוגדרים "אחרים"), וכי תיקי חברות מהווים כ-37% מהתיקים שטופלו במשרדי השומה, אך תוספת המס בהם מהווה כ-66% מסך תוספת המס. בעוד שתיקי העצמאים מהווים כ-38% מהתיקים שטופלו במשרדי השומה, אך תוספת המס בהם מהווה רק 9% מסך תוספת המס.

להלן בתרשים 12 מוצגים נתונים לשנת 2019 על תוספת המס בתיקים שנערכו במשרדי השומה, לפי סוג תיק (במיליוני ש"ח).

תרשים 12: התפלגות כמות תיקים ותוספת המס, לפי סוג תיק, 2019 (במיליוני ש"ח)



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

בלוח 26 להלן מוצגים נתונים על תוספת המס בתיקי חברות מצטבר לסוף חודש דצמבר 2017.

לוח 26: תוספת המס* בתיקי חברות מצטבר לסוף חודש דצמבר 2017**

מקום	תיקים עם ממצאים					משרדי שומה
	חציון של תוספת המס בש"ח	ממוצע תוספת המס בש"ח	אחוז	תיקים	סך הכול תיקים	
1	308,201	546,396	64%	63	98	ירושלים 3
2	263,722	1,231,511	78%	142	183	אשקלון
3	256,372	2,166,675	80%	171	213	כפר סבא
4	217,976	1,176,400	85%	149	175	רחובות
5	204,910	328,526	93%	145	156	ירושלים 2
6	199,459	1,156,196	65%	283	436	תל-אביב 1



מקום	חציון של תוספת המס בש"ח	ממוצע תוספת המס בש"ח	תיקים עם ממצאים			משרדי שומה
			אחוז	תיקים	סך הכול תיקים	
7	156,636	416,253	84%	84	100	טבריה
8	151,545	989,714	84%	251	298	תל-אביב 3
9	149,000	499,918	84%	189	224	עפולה
10	144,843	10,296,064	89%	191	214	רמלה
11	140,673	302,799	92%	288	312	נצרת
12	127,106	316,099	93%	226	243	עכו-נהריה
13	113,978	3,680,573	73%	322	444	חיפה
14	112,702	629,877	63%	114	182	באר שבע
15	111,916	1,709,972	53%	381	719	גוש דן
16	99,182	533,561	64%	129	203	פתח תקוה
17	94,095	257,135	81%	216	267	חדרה
18	92,360	349,989	77%	229	299	צפת
19	91,316	3,507,424	75%	169	226	תל-אביב 4
20	81,884	446,804	77%	98	128	ירושלים 1
21	75,169	266,793	57%	33	58	אילת
22	72,958	329,573	54%	57	106	חולון
23	69,165	124,425	96%	22	23	אוטונומיה
24	62,704	353,575	63%	165	263	נתניה
	132,753	1,539,020	74%	4,117	5,570	סך הכול אגפי

המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03 וללא שומות 09

** ללא פשמ"ג ת"א וללא ת"א 5.

בלוח 27 להלן מוצגים נתונים על תוספת המס* בגין תיקי יחידים** לשנת 2017:

לוח 27: תוספת המס בתיקי יחידים, 2017

סך הכול תיקים	תיקים עם ממצאים	שיעור	ממוצע	חציון
10,075	8,679	86%	414,598	55,072

המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03 וללא שומות 09.

** ללא פשמ"ג ת"א.

בלוח 28 להלן מוצגים נתונים על גביית המס בתיקים שתוספת המס בהם אינה עולה על 10 מיליון ש"ח לשנת 2017.

לוח 28: נתוני גביית המס בתיקים שתוספת המס* בהם אינה עולה על 10 מיליון ש"ח, 2017

סך הכול תיקים	מספר שומות	תוספת המס בפועל	תשואה מהקטנת הפסדים	תשואה מס לשעת עבודה	תשואה לשעה כולל הפסדים
19,250	57,357	4,788,881,004	2,482,977,370	7,936	12,051

המקור: רשות המיסים.

* ללא שומות 03 וללא שומות 09.

ניתוח הנתונים המופיעים בטבלאות שלעיל מעלה את הממצאים האלה:

- בחירת התיקים במשרדי השומה:** מספר תיקי החברות שנבדקו בשנת 2017 הוא נמוך ממספר תיקי היחידים שנבדקו באותה שנה. בתיקים אלו שיעור התיקים שנמצאו בהם ממצאים נמוך משיעור התיקים שנמצאו בהם ממצאים מקרב תיקי היחידים. במשרדי גוש דן, אילת וחולון, כמעט במחצית תיקי החברות שנבדקו לא נמצאו ממצאים. גם בתיקים אלו בולט פער בין הממוצע לחציון תוספת המס, והוא אף גבוה במידה רבה מפער זה בתיקי יחידים. ואולם, כיוון שהרשות אינה אוספת נתונים על "שעות מפקח" המושקעות בתיקי חברות, אי אפשר לדעת כמה שעות מושקעות בכך ומהי התשואה הממוצעת לתיק חברות בכל משרד.
- תוספת המס הגלומה בתיקים הגדולים:** התיקים שתוספת המס בהם היא עד 10 מיליון ש"ח תרמו כ-39% מסך תוספת המס השנתית בשנת 2017. תיקים אלו בדרך כלל מורכבים פחות מהתיקים הגדולים מבחינת שומה, ומספר סוגיות המס לטיפול בהם אינו גדול. נתון זה מעיד כי הרשות, באופן טבעי, מתרכזת בטיפול השומה בתיקים שתוחלת ותוספת המס בהם גדולה יחסית. ניתוח הנתונים לפי משרדי שומה מעיד על שונות בין המשרדים במידת



המורכבות של התיקים הנבדקים, שכן בעשרה משרדי שומה (אוטונומיה, אילת, באר שבע, חדרה, ירושלים 2, נצרת, נתניה, עכו, פתח תקווה וצפת), גבייה זו היא כל גביית המס או כמעט כולה, ורק בשני משרדי שומה (פש"ג ורמלה) תוספת זו היא פחות מרבע מתוספת המס השנתית.

3. **תוספת שומה בביקורת:** בתיקי יחידים יש פער מהותי בין הממוצע לחציון הן יחסית לכלל האגף הן בתוך כל משרד. עלה כי בכ-86% מתיקי היחידים התגלו ממצאים, אולם חציון תוספת המס הוא 55 אלפי ש"ח בלבד. כלומר, תוספת המס בגין התיקים שטופלו בשומה אינה גבוהה. יחד עם זאת, בהיעדר מידע על סך השעות שהושקעו בתיקים אלו - לא ניתן להעריך את תשואת המס לשעת עבודה.

4. **סך תשואת המס:** בסך תשואת המס נרשמה בשנת 2019 עלייה של כ-6.7% משנת 2018 ועלייה של כ-7.5% משנת 2017 יחסית לשומות שאינן שומות לפי מיטב השפיטה. עם זאת, בתוספת המס הנובעת מהטלת צווי מס בכל השנים האמורות, נרשמה ירידה בשנת 2019 של כ-18.4% משנת 2018 וירידה של כ-13.2% משנת 2017.

5. **תשואת מס לשעת עבודה:** בתשואת המס לשעת עבודה נרשמה בשנת 2019 עלייה של כ-25.4% משנת 2018 ועלייה של כ-30.8% משנת 2017. עם זאת, בתוספת המס הנובעת מהטלת צווי מס, נרשמה בשנת 2019 ירידה של כ-4.2% משנת 2018 ועלייה של כ-5.5% משנת 2017. נתון זה ממחיש את החשיבות שבבדיקת שחיקת המס בשומות שלב ב' יחסית לשומות שלב א' ואת הסיבות לשחיקה זו.

רשות המיסים ביקשה להדגיש בתשובתה בנושא זה כי "לעתים ישנם תיקים חריגים בתשואות שבצווים. כך שהירידה במס מצווים בשנת 2019 נבעה בעיקר מ-3 תיקים בהם הוצאו צווים בשנת 2018 שהסתכמו בסכום של 3 מיליארד ש"ח".

6. **שונות בתשואת משרדי השומה:** יש שונות גבוהה בין המשרדים בנתוני תשואת המס לשעה: תשואת המס הממוצעת באגף מס הכנסה היא 20,255 ש"ח לשעת עבודה⁴⁸, אך רק בשישה משרדי שומה תשואת המס גבוהה מהממוצע באגף. כל ששת המשרדים הללו נמצאים במרכז הארץ, וחמישה מהם נמצאים בתל אביב.

7. **התאמה בין ההשקעה לתשואת המס:** אין בהכרח מתאם בין כמות התיקים או שעות העבודה המושקעות ובין תשואת המס לשעה. לדוגמה, במשרדים פש"ג, רמלה ותל אביב 4 מספר התיקים נמוך יחסית, אולם נראה שהתשואה שם גבוהה, בין היתר, בשל היקפי מחזורי הפעילות של התיקים המטופלים. עוד עלה כי במשרדים פש"ג, רמלה וירושלים 3 שעות העבודה נמוכות יחסית. נתון זה מדגיש את הצורך ליצור מנגנון איכותי להזנת מספר "שעות מפקח" לכל תיק מס באופן שיקושר להיקף הליכי ותוצרי הבדיקה בתיק המס: מספר הסוגיות המקצועיות שנדונו, מספר דיוני השומה שנערכו, עריכת ביקורת פיזית בעסק, מעורבות המחלקה המשפטית והמקצועית בליווי התיק, תשואת המס וכיו"ב. כלומר, הנתון של "תשואת המס" אינו מדד איכות בלעדי לעבודת השומה.

48 כפי שחושבה בדוחות הרשות לשנת 2017, ללא תשואת המס בגין אי-הכרה בהפסדי מס.



8. **ריכוזיות תשואת המס:** בשנת 2017 שישה משרדים (גוש דן, חיפה, פשמ"ג, רמלה, תל אביב 1 ותל אביב 493) אחראים לכ-66% מתוספת המס, ואילו שישה משרדים פריפריאליים (אוטונומיה, אילת, באר שבע, טבריה, ירושלים 2 וצפת⁵⁰) אחראים לכ-3% מתשואת המס הכוללת באגף. במהלך הביקורת הועלו לעיתים הבדלים משמעותיים בתשואת המס גם בתוך משרד שומה מסוים. כך, לדוגמה, במשרד שומה רמלה, שנרשמה בו בשנת 2017 תשואת המס לשעה הגבוהה ביותר, 85% מתשואת המס בשנה זו נבע מתיק אחד - תיק חברה שנרשמה בו תוספת מס של כ-1.58 מיליארד ש"ח.

עלה כי הנתונים אותם אוספת הרשות אינם מאפשרים לה לאמוד את תשואת המס הממוצעת והשעתיית בתיקי מס הכנסה לפי סוגם, מורכבותם, שעות העבודה שהושקעו בהם, באופן שיאפשר לה לנתח ולאתר בחירת תיקים לביקורת על בסיס פרמטרים רחבים.

עוד עלה כי רשות המיסים לא בדקה במודל אמפירי כמה מתשואות המס בגין הפסדים אכן באות לידי ביטוי בגביית מס בפועל בשנים שלאחר מכן. כלומר, כמה מהעסקים שצברו הפסדים נעשו רווחיים לאחר מכן והחלו לשלם מס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "תיק ביקורת ממוחשב, ... נותן מענה לחלק מהנושאים שצוינו ברמת התיק כגון: מספר הסוגיות המקצועיות, מספר דיוני השומה, עריכת ביקורת פיזית בעסק ועוד. בנוסף לאמור לעיל, כחלק מהמשך אפיון תיק ביקורת ממוחשב אשר בתכנית העבודה, נבחנות האפשרויות ליצירת כלים סטטיסטיים מיטביים, בהתאם למשאבים ולכלים הטכנולוגיים בשע"ם".

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "משתמשת בנתונים ומאגרי המידע הקיימים ברשותה לצורך בחירה מיטבית של תיקים לתכנית העבודה".

מומלץ כי הרשות תאסוף באופן ממוחשב את כלל המידע הדרוש לה, וכי היא תנתח מידע זה באופן שיביא לבחירה מיטבית של תיקים בעלי פוטנציאל חיוב וגביית מס גבוהים, תוך מתן שיקול גם להגברת ההרתעה וציות על כלל הנישומים, ותעשה שימוש במידע זה גם לצורך שיוך וטיפול בתיקים בהיבטים של סוגי נישומים, פוטנציאל מס, הקצאת תשומות כוח אדם למשרדי השומה.

49 משרד חיפה מנהל בין השאר "תיקי פשמ"ג" באזור הצפון.

50 משרד ירושלים 2 מנהל תיקי נישומים בעיקר ממזרח ירושלים ומערים באזור, כמו ביתר עילית ומעלה אדומים.



תוצאות בדיקת השומה של דוחות מס הכנסה

משרד מבקר המדינה פנה לרשות בבקשה לקבל נתונים על תוצאות בדיקת השומה. בלוח 29 להלן מוצגים נתונים על תשואת המס של מפקחי מס הכנסה בשנת 2019 ועל שיעורי השומות ותוספת המס הממוצעת בשומות לפי סוג השומה.

לוח 29: תשואת המס של מפקחי מס הכנסה, 2019

סוג השומה	מספר השומות	שיעור	תוספת מס בש"ח	שיעור	תוספת מס ממוצעת בש"ח
אישור שומה על פי הצהרת נישום	26,496	45.3%	31,422,830	0.2%	1,186
שומה בהסכם שלב א'	28,049	47.9%	9,150,969,500	60.6%	326,249
תיקון שומה שלב א' בהוראת מנהל	837	1.4%	453,578,269	3.0%	541,910
שומה בהסכם שלב ב' לאחר השגה	2,172	3.7%	1,027,930,926	6.8%	473,265
צו שומה שלא בהסכם לאחר השגה	439	0.7%	2,611,103,866	17.3%	5,947,845
שומה לאחר ערעור לבית המשפט	549	0.9%	1,830,270,718	12.1%	3,333,826
סך הכול	58,542	100.0% ⁵¹	15,105,276,109	100.0%	

המקור: רשות המיסים.

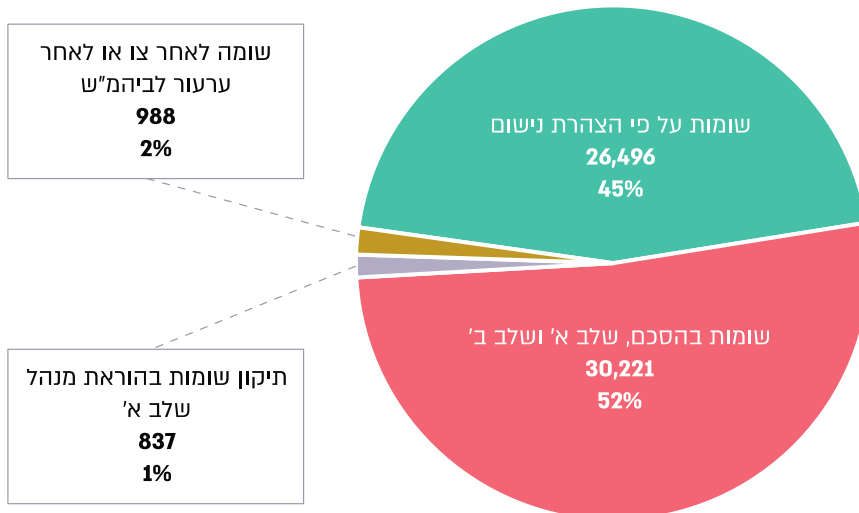
מנתוני הלוח עולה כי בשנת 2019, הייתה תוספת המס בשלב א' כ-9.15 מיליארד ש"ח מתוך סה"כ 15.1 מיליארד ש"ח תוספת מס (כ-61% מתוספת המס) וכי בשלבי השומה המאוחרים, תוספת המס הממוצעת גדולה יותר מאשר תוספת המס הממוצעת בשלב א'. מכאן אפשר ללמוד כי חלק ניכר מערעורי הנישומים על שומת שלב א' נוגע לסוגיות שהמס השנוי במחלוקת בהם בין הנישום לפקיד השומה גבוה יחסית.

בתרשימים 13 ו-14 להלן מוצגים נתונים על שיעורי השומות ותוספת המס הממוצעת, לפי סוגי השומות, בשנת 2019 (בש"ח ובאחוזים).

51 שיעורי מספר השומות לפי סוגיהן מתוך סך השומות עוגלו ולפיכך אינם מסתכמים ל-100%.

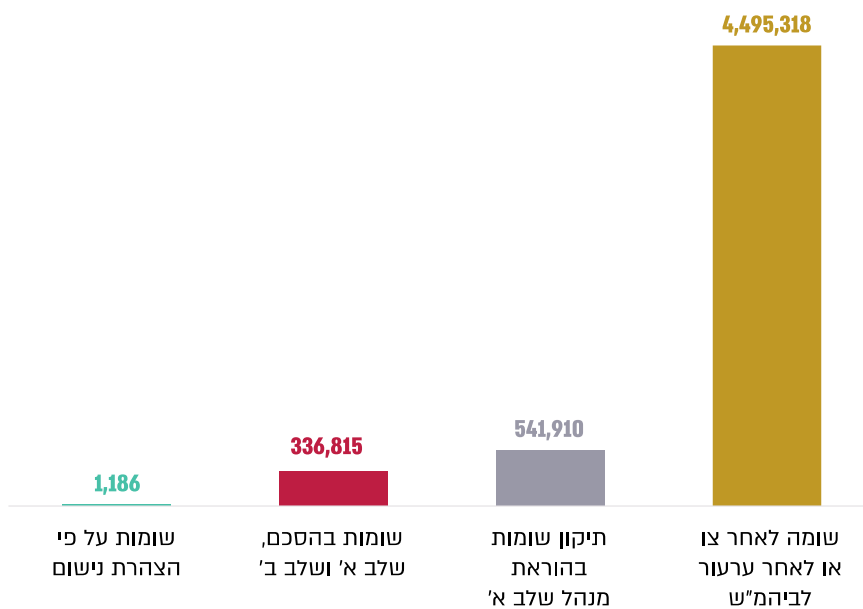


תרשים 13: מספר השומות ושיעורן (באחוזים) לפי סוג שומה, 2019



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.

תרשים 14: סכומי תוספת המס הממוצעת בשומה לפי סוג שומה, 2019 (בש"ח)



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



מנתוני התרשימים עולה כי 97% מהשומות אותן סגרה רשות המיסים מקורן בשומות על פי הצהרת הנישום (45%) ושומות בהסכם (52%). תוספת המס הממוצעת בשומות על פי הצהרת נישום הייתה ש"ח 1,186, ותוספת המס הממוצעת בשומה בהסכם בשלבים א' ו-ב' הייתה ש"ח 326,249 ו-473,265 ש"ח בהתאמה. תוספת המס הממוצעת הגבוהה ביותר הייתה בשומות לאחר צו והסתכמה בכ-5.95 מיליון ש"ח.

להיקף בסיס הנתונים העומד לרשות מנהלי הרשות ולתכולתו יש חשיבות רבה בקבלת החלטות ניהוליות בהקשר של מגוון היבטים הקשורים לעבודת השומה, ובין היתר לשאלה אם עדיף להמשיך לטפל בשומה או להגיע לפשרה בשלב מוקדם. ניתוח נתוני תשואת המס לשנת 2019 מעניק כלים אך מצביע גם על פערים מסוימים בהקשר לכך:

1. הנתונים מפרטים שומות שיצאו בשנה מסוימת, אולם מתייחסים לכמה שנות מס (למשל, שומה שיצאה בשנת 2019 יכולה להתייחס לשנות המס 2015 - 2018). כלומר, גביית המס המוצגת מייצגת למעשה מספר בלתי ידוע של שנות מס.
2. נתוני הלוחות לעיל מעלים כי יש תוספת מס של יותר מ-30 מיליוני ש"ח בגין אישור שומות עצמיות ("שומות 01") והן מהוות כ-45% מהשומות. במהלך הביקורת פנה משרד מבקר המדינה לרשות בבקשה לקבל הסבר על עצם קיומה של תוספת מס בשומות עצמיות. הרשות ציינה בנובמבר 2021, במהלך הביקורת: "ככל הנראה, מדובר בתיקוני דוחות שנעשו לפני או אחרי שידור השומה כשומה עצמית... יהיה צורך לעשות בחינה של תיקים כדי להבין לעומק את מקור הפערים".
3. בשנת 2019, מרבית השומות שנבדקו שיש בהן תוספת מס הן שומות בהסכם. מתוך 58,542 שומות שערכה הרשות, ב-32,046 שומות נערכה בדיקה (ללא שומות על פי הצהרת נישום). מתוכן, היו 30,221 שומות בהסכם (94.3%). תוספת המס בשומות בהסכם הסתכמה בכ-10.2 מיליארד ש"ח (כ-67.5%) מסך תוספת המס בשומות שנבדקו;
4. בשנת 2019 הוצאו 439 צווים שנכללה בהם תוספת מס של כ-2.6 מיליארד ש"ח (כ-6 מיליון ש"ח לשומה). סך המס בעקבות שומה לאחר ערעור הנישום לבית המשפט עמד על כ-1.8 מיליארד ש"ח (כ-3.3 מיליון ש"ח לשומה);
5. על פי נתונים נוספים של רשות המיסים, בשנים 2017 - 2019 התיישנו 292 השגות לאחר שחלפה התקופה שנקבעה לטיפול בהן על פי פקודת המס, מהן 280 השגות שהרשות החליטה שלא לטפל בהן.

עלה כי רשות המיסים אינה יכולה לאתר את שחיקת המס, או לחלופין, את תוספות המס, בשלבי השומה השונים לאותו נישום, זאת הואיל ונתוני הרשות בנוגע לכל שומה סופית כוללים רק את שלב השומה האחרון. כך לדוגמה, אי אפשר להשוות בנוגע לשומה שיצאה לאחר שהוגש ערעור לבית המשפט, כהסכם מס בין הרשות לנישום, בין סכום המס בשומה הסופית ובין סכומי המס שנקבעו בנוגע לה בכל אחד משלבי השומה הקודמים.



רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "ברמת התיק הבודד ניתן לראות את כל הנתונים שהועלו על ידי המבקר. עם זאת, לא ניתן להפיק את הנתונים ברמה רוחבית סטטיסטית. אחוז התיקים שמגיע לשלב ב' הוא זניח ועומד על כ-5% ומשיקולי עלות מול תועלת לא נמצא לנכון לפתח אפשרות שכזאת".

מומלץ כי הרשות תנתח ברמה רוחבית את תשואת המס בכל אחד משלבי השומה השונים ותאתר שלבים בהם תשואת המס נשחקת, דבר זה יאפשר לה לייעל את עבודת המפקחים, יחידות השומה ומשרדי השומה. שילוב ניתוחים אלו עשוי לתרום למיקוד טיפול השומה בכל אחד מסוגי התיקים ומיצוי פוטנציאל המס הגלום בהם.

ניתוח תשואת המס ללא צווי מס

המפתח הראשי למיטוב הליכי השומה הוא בחירה מושכלת באילו תיקים לטפל בשומה ומהם דרכי הטיפול וסוגי הבדיקות הנדרשים, והדבר מחדד את הצורך בטיוב איכותו של מערך כריית המידע של הרשות ובפיתוח מודלים נפרדים לטיפול בעסקים לפי גודלם ולפי סוגי פעילותם, בדרך שתאפשר השאת תשואת מס מרבית לצד חיזוק הבקרה של הרשות על כלל העוסקים במשק ושיפור יכולת ההרתעה שלה כלפיהם.

בדוח מבקר המדינה 72א שפורסם באוקטובר 2021 בנושא "מיצוי הטבות מס ברשות המיסים - מעקב מורחב" עלה כי אומדן גביית המס שנגבה ביתר מכ-380,000 אזרחים שלא הגישו דוח להחזר מס בגין שנת 2014, שנת מס שהתיישנה, הוא כ-670 מיליון ש"ח.

בשל חוסר הוודאות בנוגע לתוחלת המס הגלומה בשומות שאינן בהסכמה, רשות המיסים מנתחת, בדוחותיה הניהוליים הפנימיים, את נתוני תשואת המס ללא צווי מס. בלוח 30 להלן מוצגים נתונים על תשואת מס כוללת⁵² ותשואת מס לשעת עבודה בשומת מס הכנסה מצטברת (ללא שומות 03 וללא שומות 09, במונחים ריאליים), בשנים 2017, 2018, 2019:

52 כיוון ששני הדוחות הופקו במועדים שונים זה מזה וכיוון שנתוני התשואה בטבלה הכוללת נתוני תשואה לשעה הוצמדו למדד, יש פער של עד 5% בין נתוני התשואה כולל צוים, כפי שהוצגו לעיל, ובין נתוני התשואה ללא צוים.



לוח 30: תשואת מס כוללת ותשואת מס לשעת עבודה בשומות מס הכנסה (ללא שומות 03 וללא שומות 09, במונחים ריאליים*), בשנים 2017, 2018, 2019 (באלפי ש"ח)

שנים	מספר תיקים	מספר שומות	תוספת המס	תשואה מצמצום הפסדים	שעות עבודה	תשואת מס לשעת עבודה ⁵³	
						לא כולל הפסדים	כולל הפסדים
2019	16,785	58,377	13,323,459	3,863,089	495,979	27	35
2018	18,665	64,376	12,485,023	4,081,782	582,668	21	28
שינוי באחוזים בין 2019 ל-2018	-10.1%	-9.3%	6.7%	-5.4%	-14.8%	28.6%	25%
2017	19,379	57,773	12,393,606	2,874,616	603,420	21	25
שינוי באחוזים בין 2019 ל-2017	-13.4%	1.0%	7.5%	34.4%	-17.8%	28%	40%

המקור: רשות המיסים.

* שיעור השינוי השנתי במדד המחירים לצרכן לשנת 2019 בהשוואה ל-2018 הוא 0.6%; ובהשוואה ל-2017 הוא 1.4%.

מנתוני הלוח עולה כי בשנים 2017 - 2019 הייתה תוספת המס בממוצע כ-13 מיליארד ש"ח בשנה - כ-8% מסך הגבייה של מס הכנסה. ראוי לסייג את ממצא זה: הוא מתייחס לגביית תוספת מס בגין מספר לא ידוע של שנות מס. כמו כן, לא כל תוספת המס אכן משקפת תוספת ריאלית לגביית המס, וחלקה נובע מסיבות כגון הקדמת מס או דחיית הוצאות, ולכן אינן תוספת ממשית ברמה כוללת.

עוד נמצא על פי נתוני הרשות כי העשירון העליון במדרג תשואת המס בגין שנת המס 2019 כלל 1,678 תיקים, ותשואת המס הכוללת בהם הייתה 12.03 מיליארד ש"ח - כ-90% מסך תשואות המס בשנה זו. מבין תיקים אלו, תשואת המס הנמוכה ביותר הייתה כ-700,000 ש"ח, ותשואת המס הגבוהה ביותר הייתה כ-520 מיליון ש"ח. עשרת תיקי המס אשר הניבו את תשואת המס הגבוהה ביותר בגין שנת המס 2019 הניבו תשואת מס כוללת של כ-2.45 מיליארד ש"ח - כ-18% מסך תשואות המס בשנה זו. תשואות המס בתיקים אלו נעו בין כ-176 מיליון ש"ח לכ-520 מיליון ש"ח, כאמור לעיל.

עלה כי, מחד, מספר מועט של תיקים מניב את מרבית תשואת המס, כך, העשירון העליון במדרג תשואת המס בגין שנת המס 2019 כלל 1,678 תיקים, ותשואת המס הכוללת בהם הייתה 12.03 מיליארד ש"ח - כ-90% מסך תשואות המס בשנה זו. ומאידך, אין אפשרות מעשית לבצע ביקורות על כלל סוגיות המס האפשריות בחלק משמעותי מהעסקים, כתוצאה ממגבלת משאבי הפיקוח

53 בשל הצגת התשואה באלפי שקלים, ישנה הטיה קלה בהצגת שיעור השינוי בין השנים.



העומדים לטובת הרשות. עלה כי הרשות לא גיבשה מודלים נפרדים לטיפול בנישומים בהתאם לגודלם, לתחומי פעילותם ולמאפייניהם, בדרך שתאפשר השאת תשואת מס מרבית לצד חיזוק הבקרה וההרתעה של הרשות כלפי כלל העסקים במשק.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "עושה שימוש רב במאגרי המידע באמצעות מערכות ה-BI על מנת להפיק ערך מוסף ותועלות מהנתונים". עוד מסרה הרשות כי "ברשות נעשה שימוש במידע הקיים אצלה, כולל הצלבת נתונים ומציאת חריגויות, ככל שניתן. לצורך כך מתקיים שיתוף פעולה בין המחלקה הכלכלית, מחלקת מערכות BI, יחידת הדאטה וגורמים מקצועיים נוספים ברשות".

מומלץ כי הרשות תגבש מודלים נפרדים כדוגמת מודלים לטיפול בעסקים לפי גודלם או לפי סוגי הפעילות שלהם, תוך השלמת מהלכים פנים-ארגוניים תומכי שומה, ובכללם שדרוג מערכות כריית המידע והידוק הקשר התפעולי בין אגפי המס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "בשנת 2022 הוקמה יחידת נהס"א (ניהול ספרים ארצית) להגברת הציות וההרתעה וטיפול משולב במישור ניהול ספרים והשומה במגזר העסקים קטנים. בשנת 2021 הוקם צוות לבחינת הטיפול בתיקי פשמ"ג, והוגש דוח למנהל הרשות וככל שהמסקנות בדוח יאושרו, הן ייושמו באופן מיידי".

שדרוג מערכות כריית המידע של הרשות יאפשר גם ליישם מודל "דיווח הצהרתי" שלפיו הרשות מבצעת בעצמה בצורה ממוחשבת הליך טרום שומה לכלל אוכלוסיית הנישומים - מקבלת את נתוני ההכנסות של כל הנישומים מכל הגופים הרלוונטיים, מעבדת אותם, מחשבת את סכום המס לתשלום או להחזר ושולחת את השומה לכאורה לנישום, והוא אמור להוסיף עליה הכנסות נוספות, שאינן מופיעות במאגרי הרשות, להשיג עליה או לאשרה.

טיפול שומה בתיקים שמטה הרשות הקצה לביקורת

על פי הנחיות הרשות, בתוכנית העבודה של משרדי השומה נכללים "תיקי מטה". עלה כי מספר התיקים שמכניס מטה הרשות (ולא משרדי השומה) לתוכנית העבודה של משרדי השומה הוא ביחס של פי שלושה ממספר "תיקי המטה" שהוא מצפה שהמשרדים יטפלו בהם בפועל⁵⁴. כך, מראש לא נדרש לטפל טיפול שומה בשני שלישים מתיקי המטה שהוכנסו לכאורה לתוכנית העבודה.

להלן נתוני הרשות על מספר תיקי המטה אשר הוכנסו לתוכנית העבודה בשנים 2017 - 2019:

בשנת 2017 - 17,322; בשנת 2018 - 16,489; בשנת 2019 - 14,559.

54 זאת להערכת הרשות, כפי שנמסרה למשרד מבקר המדינה ביוני 2021.



על פי הנחיות הרשות⁵⁵, "תיקי המטה" נדרשים להוות 20% מכלל התיקים שהמשרדים נדרשים לטפל בהם. עלה כי לרשות המיסים אין נתונים זמינים על תיקי המטה שטופלו בפועל במשרדי השומה, ואין לה מידע זמין על המידה שהטיפול בתיקי מטה עמד ביעדים; על תשואת המס בתיקי המטה ביחס לתיקי השדה וכיו"ב. לרשות גם אין נתונים זמינים על תיקי השדה שנכללו בתוכנית העבודה ולא טופלו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "לעניין נתונים אודות תיקי השדה אשר הוכנסו לתכנית עבודה ולא טופלו, מערכת תיק ביקורת ממוחשב תיתן מענה לנושא זה".

מומלץ כי הרשות תפתח מדד מחשובי למעקב אחר תיקי המטה, ובכלל זה אחר הכנסתם לתוכנית העבודה, טיפול השומה בהם הלכה למעשה ותוצאות הטיפול בתיקים אלו. בדרך זו, ניתן יהיה גם לבדוק את יעילות בחירת תיקי המטה.

קנס גירעון

סעיף 191 לפקודת מס הכנסה, מסמיך את פקיד השומה להטיל קנס גירעון בהתקיים תנאים מסוימים. "קנס גירעון" קבוע גם בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מסמ"ק) (סעיף 95) ובחוק מע"מ (סעיף 96).

לפי פקודת המס, "גירעון" הוא ההפרש שבין המס, כפי שחישב אותו הנישום בעצמו במסגרת שומתו העצמית, ובין המס שחישבה רשות המיסים, ואם לא הוגש דוח, סכום המס המתחייב על פי שומה לפי מיטב השפיטה.

קנס הגירעון יוטל בהתקיים שני תנאים: (א) סכום הגירעון עולה על 50% מסכום המס שהנישום חייב בו על פי שומה; (ב) הנישום לא הוכיח שלא התרשל בעריכת הדוח שהגיש או באי-מסירת הדוח. כלומר, נטל ההוכחה כי לא הייתה התרשלות - מוטל על הנישום.

בהתקיים שני התנאים לעיל, הנישום יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגירעון. אם לפקיד השומה יש סיבה להאמין כי הגירעון נוצר במזיד ומתוך כוונה של הנישום לחמוק מתשלום מס, יהיה הקנס בשיעור כפול - 30% מסכום הגירעון.

סעיף 191(ג) לפקודה מסמיך את פקיד השומה להטיל קנס על גירעון בשיעור של 30% מסכום הגירעון כאשר סכום הגירעון גבוה מ-500,000 ש"ח בשנה, אם הגירעון נובע מאחת הסיבות המנויות בסעיף זה.

כך, לדוגמה, אם המס שהנישום חייב בו לפי הדוח שהגיש הוא 200,000 ש"ח, ואילו המס שהוא חייב בו לפי השומה הסופית הוא 500,000 ש"ח, הגירעון הוא 300,000 ש"ח. במקרה זה, 50% מהמס שהוא חייב בו לפי שומה סופית הוא 250,000 ש"ח. הואיל וסכום הגירעון עולה על 50% מסכום המס שהנישום חייב בו לפי שומה, רשאית הרשות להטיל על הנישום, בכפוף למילוי התנאים המצטברים האמורים לעיל, קנס בגובה של 45,000 ש"ח (מכפלה של 15% ב-300,000).

55 הנחיות הרשות בתוכניות העבודה השנתיות של חטיבת שומה וביקורת.

עלה כי בהליך השומה המתבצע ברשות המיסים, מטה הרשות אינו מבצע בדיקות של היקף קנסות הגירעון בהשוואה להיקף הגירעונות ואינו בוחן את הסיבות שבגינן לא הוטלו הקנסות באותם מקרים שבהם התקיימו התנאים להטלת קנס גירעון.

כן עלה כי רשות המיסים לא קבעה הנחיות למפקחי המס ולכלל המייצגים והנישומים באילו מקרים תיחשב התנהלות הנישום כזאת העולה לכדי התרשלות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "לא ניתן לערוך בדיקה ממוחשבת לגבי כלל המקרים בהם קיים גרעון - אלא יש לבחון כל מקרה לגופו - האם קיימת התרשלות/מזיד או שמתקיימים התנאים בסעיף 191(ג) לפקודה".

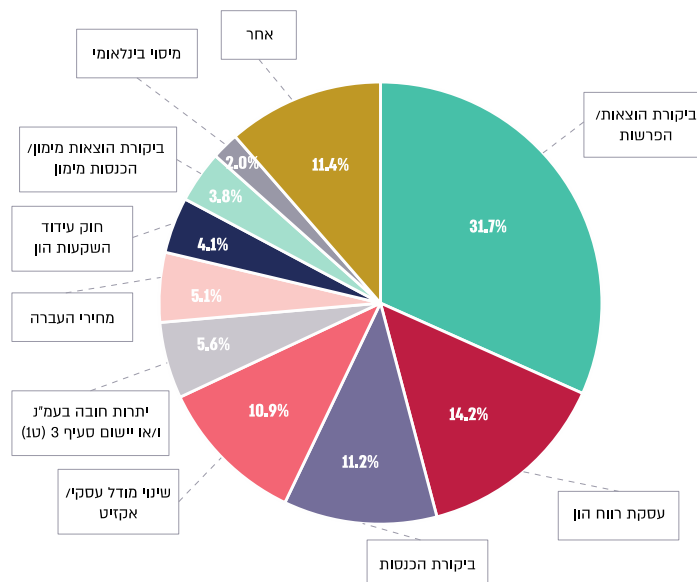
מומלץ כי הרשות תקבע ותפרסם הנחיות כאמור בנוגע להפעלת קנס הגירעון במקרים המתאימים ותפעל לפתח אמצעים ממוחשבים למדידת השימוש בסנקציה זו.

עוד מסרה הרשות כי "גובשה טיוטת הנחיה בנושא, הנמצאת בשלבים סופיים לפני הפצתה".

סוגיות עקרוניות בהליכי שומה

בשנת 2015 החל שלב בחינת תהליכי העבודה במשרדי השומה באמצעות חברת ייעוץ ששכרה הרשות. בתרשים 15 מוצגים נתונים על התפלגות תשואת המס בגין טיפול השומה בתיקי מס הכנסה.

תרשים 15: התפלגות התשואה על פי סוגיות מס



המקור: רשות המיסים בישראל.



מניתוח נתונים חלקיים שהזינו בשנת 2021 מפקחי המס מ-18 משרדי שומה למערכת הממוחשבת לניהול תהליך הביקורת הממוחשב, עולה כי עיקר הטיפול של מפקחי המס במשרדי השומה מתרכז בסוגיות כמו ביקורת הוצאות והפרשות חשבונאיות (31.7%), דיווח על עסקת רווח הון (14.2%), ביקורת הכנסות (11.2%), שינוי מודל עסקי / אקזיט (10.9%) וטיפול ביתרות חובה של בעלי מניות (5.6%).

בהקשר לטיפול השומתי נמצאו הליקויים הבאים:

- איכות השומות:** עלה כי בטופסי השומה המשמשים את מפקחי המס אין הבחנה בין גבייה ריאלית של מס ובין חיובי שומה שאינם משקפים בהכרח תוספת מס. כך, לדוגמה, הקדמת הכנסות מינואר לדצמבר בשנה הקודמת עשויה להסתכם בתוספת מינורית של ריבית והצמדה, ולעיתים אף בהפחתת מס בגין אותה הכנסה (אם לדוגמה מדובר בחברה בע"מ, ושיעור המס החל על חברה בדצמבר נמוך מאותו שיעור בינואר בשל העלאת מס החברות מינואר). לעיתים קיימות בדוחות הנישומים סוגיות "שוליות", כגון דרישה של הוצאות פרטיות או אי-פריסת הוצאה על פני כמה שנים. ומפקח המס מתמקד ב"סוגיות" אלו, ומסיים את הטיפול בשומה בפרק זמן קצר יחסית שהוקדש לאותו תיק, וכך מגדיל את הפרמיה שהוא זכאי לה על פי שיטת שכר העידוד; הנישום מצדו צולח את משוכת ביקורת השומה בלא להידרש לדיון בסוגיות עומק.
- שיך תוספות המס מכמה שנות מס לשנת מס אחת:** לעיתים, משויכות כלל התוספות בשומות ביחס להכנסות המוצהרות לאחת השנים שנבדקו - על פי רוב לשנה האחרונה. כך מוקטנים באופן מלאכותי סכומי ההצמדה והריבית על תוספת השומה שנקבעה בגין השנים הקודמות.
- מנגנון לאיתור שומות הדדיות:** עלה כי במערכי השומה אין בקורות אוטומטיות לאיתור שומות הדדיות. לדוגמה, אם מפקח המס הגדיל את הכנסות חברה א' בגין תקבול שניתן מחברה ב' ונרשם תחילה כמקדמה, הדבר עשוי להשליך על הגדלת ההוצאות בחברה ב' באותה שנת מס ולהקטין את חבות המס שלה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "ביקורת המס המבוצעת על ידי מפקחי המס ברשות המסים תלויה בין היתר באיכות תוצרי העבודה, במשאבים העומדים לרשות המפקחים ובידע המקצועי שלהם. על מנת להביא ולשמר את העובדים הטובים, המומחים והבקיאים, רשות המסים נדרשת להתמודד עם המגזר הפרטי העסקי בתחרות שבה המשאבים של רשות המסים מוגבלים לאור היותה מערכת ציבורית ועל כן פלח האוכלוסייה של מפקחי השומה בעלי ניסיון מצטבר מוגבל, וזאת מבלי לגרוע מאתגרי הגיוס של בעלי השכלה רלוונטית לשורותיה של רשות המסים לאור ההתפתחויות בשוק העבודה. עם זאת הרשות עושה מאמצים משמעותיים להכשיר ולהדריך את כוח האדם ולשמרו. לאור זאת יוצא שהטיפול בסוגיות המורכבות מצומצם ביחס לטיפול בסוגיות השוטפות והפשוטות. במסגרת תכנית העבודה השנתית, מוקדשים משאבים ואמצעים לטיפול גם בסוגיות ובתיקי המס המורכבים וגם באלה הפשוטים מתוך מטרה לגעת בכמה שיותר מסוגי האוכלוסייה והתיקים השונים הקיימים תוך ניצול והקצאה של כוח האדם באופן היעיל ביותר לצרכי המערכת. בנוסף, המחלקות השונות בחטיבה המקצועית, מעניקות ליווי במשרדי השומה



בטיפול בתיקים בין היתר ובעיקר בסוגיות המורכבות, על מנת לטפל גם בסוגיות ובתיקי המס המורכבים".

מומלץ כי הרשות תבחן הטמעת מנגנונים שיאפשרו לבדוק מדדים שונים הקשורים לאיכות השומות: גבייה ריאלית של תוספת מס, הקדמת מס, תיקון טעויות וכיו"ב אשר יסייעו בבחינת הטיפול בסוגיות האמורות על ידי מפקחי המס ותבחן דרכים להגברת הבדיקות של סוגיות מס מורכבות ע"י מפקחי המס, כמו חוק עידוד, מחירי העברה ושינוי מבנה, בהתאם לתיעדוף שיקבע על ידה. נוסף על כך, מומלץ כי הרשות תפעל לבנות מודל לאיתור אוטומטי של שומות הדדיות ולעיגון נוהל למעקב אחר הטיפול בשומות אלו.

מודל התגמול במשרדי מס הכנסה ובמשרדי מע"ם לייעול הליכי השומה

דוח סיכום בדיקה ארגונית שהוכן ע"י חברת ייעוץ חיצונית כלל, בין היתר, המלצות לשינוי בכל הקשור לתהליכי שומה וביקורת בקרב מפקחים במס הכנסה ומבקרי חשבונות במע"ם. בעקבות הדוח הוחלט לצאת למחקר ראשוני (להלן - פיילוט) שבו יוכנסו בהדרגה מפקחי המס ומבקרי החשבונות לפעילות מקצועית בהתאם למתווה. במהלך תקופת הפיילוט הוחל בבנייתו של מודל תגמול ותימרוץ עדכני (להלן - מודל התגמול החדש) אשר כולל בתוכו את מסקנות חברת הייעוץ ומיישם באמצעות מדדים תוצאתיים ואיכותיים את יעדי הרשות בכל הנוגע לפעילות המקצועית.

במטרה לאפשר שיתוף פעולה מלא מצד עובדי הרשות ולאפשר הטמעה מלאה של תהליכי העבודה החדשים בביקורת הוחלט על הקפאת מודל התגמול הקיים באותו המועד ומתן שכר עידוד מרבי בשיעור 25% למפקחי מס ומבקרי חשבונות שנכנסו לפיילוט עד למועד התחלת עבודתם במודל התגמול החדש.

מודל התגמול במס הכנסה

חברת הייעוץ זיהתה, בין היתר, את הליקויים האלה: (א) בתהליך עבודת השומה מבוצעות פעולות טכניות רבות שאינן מגדילות את תשואת המס, כגון מילוי טפסים, איסוף ותיוק מסמכים וכיו"ב. (ב) בתחום בחירת התיקים זוהו שתי בעיות עיקריות: בשל עומס עבודה טכנית ולבר שומה (הליכים מחוץ להליך קביעת השומה), רכזים אינם בוחנים תיקים בעלי פוטנציאל מס גבוה. בנוסף, בשל היעדר סטנדרטיזציה, רכזים פועלים באופן שונה בבחירת תיקים לעבודה, ניתוב תיקים למפקחים ובנושאים הנבדקים על ידם. כמו כן, רכזים חדשים מתקשים בניתוב ללא הנחיות והכוונה, אין נוהל המכוון את הרכזים כיצד לנתב את התיקים למפקחי המס, ולפיכך מוחמץ טיפול בתיקים בסוגיות שיש להן פוטנציאל מס; (ג) עבודת המפקחים והרכזים אינה נמדדת על פי מדדי הצלחה, בין השאר מפני שהרכז אינו מוגדר מנהל חולייה ואינו מתפקד ככזה; (ד) נראה כי מפקחים בוחרים להגיע לביקורות בבית העסק של נישומים כדי לעמוד בצורכי הפרמיה ולא לשם תרומה לתשואת המס בתיקי; (ה) שיעור הטיפול בתיקי שדה גבוה במידה רבה משיעור הטיפול בתיקי מטה, והמשרדים צובעים תיקים רבים כתיקי מטה אף שבמהותם הם תיקי שדה ואינם תיקים שנבחרו לבדיקה שומתית על ידי מטה הרשות.



החברה המליצה: (א) ליצור תוכניות עבודה מצומצמות למפקח המס ולבקר מעקב וניהול מצד רכז החוליה; (ב) לנתב תיקים, כולל הצפה מראש של סוגיית מס מרכזית לבדיקה; (ג) למנות נאמן בכל משרד שומה לצורך בקרה, שימור והובלת התהליך במשרד; (ד) לעבור לשיטת עבודה ממוחשבת; (ה) לתת להנהלת המשרד כלים - מערכת BI (מערכת אנליטית לכריית מידע) - לבצע בקרה אחר התיקים המטופלים; (ו) לקיים ישיבות סדורות בחוליה; (ז) להעביר פעולות טכניות ומינהליות שרצים ומפקחים מבצעים לידי כוח עזר.

הטמעת מודל התגמול החדש במשרדי השומה במס הכנסה כללה 3 שלבים: (א) בחינה שערכה חברת הייעוץ החיצונית, לשינוי שיטת העבודה במשרדי השומה, בין ינואר 2016 לספטמבר 2018.⁵⁶ (ב) פיילוט שיטת שכר העידוד החדשה שערכה רשות המיסים, בשנת 2019 בשישה משרדי שומה. (ג) הטמעת השיטה במשרדי השומה במס הכנסה במספר פעימות בין ינואר 2020 ועד ינואר 2021.

שלב א' - בחינה ופיילוט חברת הייעוץ החיצונית לשינוי שיטת העבודה במשרדי השומה: בינואר 2016 החלה חברת הייעוץ בבחינת ייעול עבודת השומה וגיבוש שיטת תגמול חדשה. הפיילוט החל בשני משרדים (ת"א 4 ורחובות). בספטמבר נוספו חמישה משרדים: ירושלים 1, רמלה, ירושלים 2, חיפה וכפר סבא. עובדי משרדים אלו קיבלו שכר עידוד קבוע (ללא מדידה) בשיעור מרבי של 25%. עבודת חברת הייעוץ הסתיימה בספטמבר 2018.

שלב ב' - בחינה ופיילוט רשות המיסים לגבי שיטת שכר העידוד: הרשות החליטה לבחון את השיטה ולבצע התאמות באמצעות פיילוט בשישה משרדים. שלושה משרדים אשר היו שותפים לפיילוט חברת הייעוץ (חיפה, רחובות וירושלים 1) ושלושה משרדים שלא היו חלק מתהליך זה (עפולה, ת"א 1 ואשקלון). לעובדי המשרדים שהיו חלק מפיילוט רשות המיסים שולם שכר עידוד לפי שיטת שכר העידוד החדש ותפוקתם במהלך הפיילוט, בשילוב מקדם הגנה שנועד להבטיח פגיעה פחותה בשכרם במרכיב שכר העידוד. עובדי ארבעת המשרדים שהיו חלק מפיילוט חברת הייעוץ אך לא היו חלק מפיילוט רשות המיסים המשיכו לקבל שכר עידוד קבוע (ללא מדידה) בשיעור מרבי של 25% (כפר סבא, רמלה, ירושלים 2 ות"א 4).

שלב ג' - הטמעת שיטת שכר העידוד בכלל משרדי השומה במס הכנסה: בינואר 2020 הפעילה רשות המיסים בהדרגה את שיטת שכר העידוד החדשה בקרב כל משרדי השומה של מס הכנסה. ארבעת המשרדים שהיו חלק מפיילוט חברת הייעוץ היו הראשונים להפעלת השיטה. בלוח 31 להלן מוצגים נתונים על גידול או קיטון בתוספת המס בשנת 2021 בשבעת המשרדים שנכנסו לפיילוט בהשוואה לשנת 2015, השנה שקדמה לשנת הפיילוט.

56 קדם לכך, שלב של תצפיות שערכה חברת הייעוץ בשנת 2015 במשרדים רחובות, ת"א 4 ורמלה.



לוח 31: תוספת מס בפועל במשרדי הפיילוט לשינוי הליכי העבודה בשומה (במיליוני ש"ח)

שם המשרד	2015	2021	השינוי בין 2015 ל-2019	שינוי ב-%
חיפה	996	1,619	623	63
ירושלים 1	1,765	1,349	-416	-24
ירושלים 2	88	130	42	48
כפר סבא	592	581	-11	-2
רחובות	368	524	156	42
רמלה	162	757	595	367
תל אביב 4	618	533	-85	-14
סך הכול	4589	5493	904	19.7

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הטבלה עולה כי בחלק מהמשרדים (4 מתוך 7) נרשמה עלייה ניכרת בתוספת המס שנאמדה בכ-1.4 מיליארד ש"ח בהשוואה בין שנת 2015 לשנת 2021, אולם במשרדים ירושלים 1, תל אביב 4 וכפר סבא חלה ירידה בתוספת המס שנאמדה ב-512 מיליון ש"ח. סה"כ הסתכמה תוספת המס ב-7 משרדים אלו בכ-904 מיליון ש"ח המהווים גידול של כ-19.7% בין השנים 2015 - 2021. עם זאת, יובהר כי הליכי העבודה בשומה אינם הגורם היחיד שהשתנה בין השנים, ויתכן שחלק מהגידול נעוץ בסיבות אחרות, כמו גידול בתוצר הלאומי הגולמי⁵⁷.

הרשות מסרה בתשובתה הנוספת כי "גובשה שיטת שכר עידוד חדשה על ידי צוות של עובדי שדה ומטה. השיטה מותאמת לתהליכי העבודה החדשים והוטמעה במלואה עד לסוף 2021".

הועלה כי מינואר 2016 ועד ינואר 2020, במשך 4 שנים, עובדי משרד ת"א 4 קיבלו שכר עידוד מרבי וקבוע (ללא מדידה) בשיעור של 25%. מספטמבר 2016 ועד ינואר 2020, במשך יותר משלוש שנים, קיבלו עובדי המשרדים כפר סבא, רמלה וירושלים 2 שכר עידוד מרבי וקבוע (ללא מדידה) בשיעור של 25%.

57 תוצר לאומי גולמי (תל"ג) הינו מדד להערכת הפעילות הכלכלית של משק לאומי המבטא חישוב ערך סך כל הסחורות והשירותים הסופיים המופקים במשק לאומי, בתוספת ההכנסות של תושבים מקומיים כתוצאה מפעילותם מחוץ לגבולות הארץ ומה מחסירים את ההכנסות של גורמי ייצור חיצוניים העובדים באותו משק.



עוד הועלה כי נכון ליולי 2022, טרם נקבע והוטמע מודל תגמול חדש במשרד השומה פשמ"ג תל אביב ויחידות פשמ"ג חיפה ופשמ"ג ירושלים שהן יחידות מרכזיות מבחינת ההיקפים הכספיים של התיקים המנוהלים ותשואת המס המופקת בהם ופועלים לפי מודל שכר העידוד הישן.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי משרד השומה פשמ"ג הצטרף למודל בחודש אוגוסט 2020 ועבר תהליך התייעלות מובהק הבא לידי ביטוי בעלייה בתשואת המס ובגידול של 100% בחציון תשואת המס כתוצאה מהתייעלות וטיפול בתיקים איכותיים יותר.

מודל התגמול במע"ם

חברת הייעוץ בחנה את תהליכי העבודה גם במשרדים האזוריים במע"ם, האמונים על עריכת ביקורות חשבונות בקרב עוסקים הרשומים במע"ם. להלן בלוח 32 מוצגים נתונים על מועדי כניסת משרדי מע"ם לפיילוט מודל התגמול החדש בין השנים 2016 - 2021.

לוח 32: מועדי תחילת הפיילוט במשרדי המע"ם, 2016 - 2021

התקופה בה קיבלו העובדים פרמיה מרבית (25%)	משרדי מע"ם בפיילוט				תאריך כניסה לפיילוט	שלב
	חיפה	ת"א מרכז	נתניה	פתח תקווה		
6 שנים			נתניה	פתח תקווה	1/2016	א'
5 שנים ו-3 חודשים	חיפה	ת"א מרכז	רמלה	ירושלים	10/2016	ב'
3 שנים ו-3 חודשים	אשדוד	עכו	ת"א 3	גוש דן	10/2018	ג'
2 שנים	ת"א 2	ת"א 1	רחובות	נצרת	1/2020	ד'
1 שנה ו-5 חודשים			באר שבע	פשעה חמורה	8/2020	ה'
3 חודשים			חדרה	טבריה	10/2021	ו'

המקור: רשות המיסים.

רשות המיסים הוסיפה את פיתוחה ובנייתה של מערכת חישוב תגמול ייעודית למבקרי חשבונות במע"ם בתוכנית העבודה השנתית לשנת 2021, ולאחר תהליך עבודה הכולל שת"פ מול צוות פיתוח בשע"ם, הוגדרה שיטת מודל התגמול החדש. באוגוסט 2020 המודל אושר מקצועית להפעלה במשרדי מע"ם.

ביום 24.8.21 עדכנה ראש צוות פיתוח המערכת בשע"ם על סיום תהליך בניית המערכת והעברתה לשלב בדיקות איכות ושהמערכת מתקרבת לשלב העלייה לאוויר. נכון למועד סיום הביקורת בינואר 2022, מקבלים כל העובדים במשרדי מע"ם פרמיה לפי מודל התגמול החדש.



הועלה כי העובדים במשרדי מע"ם שצורפו לפיילוט לפי שיטת מודל התגמול החדש, קיבלו ממועד צירופם לפיילוט ועד דצמבר 2021 פרמיה קבועה בשיעור מרבי ללא הלימה ליעדי הנהלת הרשות ותוצאות עבודתם. כך לדוגמה, בין השנים 2016 - 2021, העובדים במשרדי מע"ם בפתח תקווה ובנתניה שצורפו למודל התגמול החדש בינואר 2016, קיבלו פרמיה קבועה בשיעור מרבי של 25% במשך 6 שנים.

25% פרמיה מרבית

וקבועה (ללא מדידה), קיבלו העובדים שהוכנסו למודל התגמול החדש בתחנות מע"ם **נתניה ופתח תקווה**, בשנים 2016 - 2021.



על פי נתוני רשות המיסים, בעיבוד משרד מבקר המדינה.



ממצאי הפרק מעלים ליקויים בתהליך הטיפול השומתי במשרדי השומה, הן בשל חוסר בהנחיות של מטה הרשות, והן בשל אי-יישום הנחיות הרשות ודיני המס במשרדי השומה. כך לדוגמה: (א) הרשות לא גיבשה מודלים נפרדים לטיפול בנישומים בהתאם לגודלם, תחומי פעילותם ומאפייניהם. (ב) משרדי השומה אינם מטפלים במספר תיקי המטה שהועמדו לטיפולם בהתאם להנחיות הרשות. (ג) הרשות לא בוחנת את הטלת קנס הגרעון בכל השומות בהן נדרש להטיל קנס בהתאם לפקודה. (ד) הרשות לא העמידה לרשות מפקחיה, כלים המציפים חשש להעלמת מס בסוגיות מורכבות, ואלו מטפלים בסוגיות מס פשוטות שאינן מצריכות ידע והבנה מעמיקים ברזי הפקודה. (ה) בחלק ממשרדי הרשות חלה ירידה בתוספת המס בשומה, אך, הרשות לא בחנה את תהליכי השומה בכלל יחידותיה. (ו) הרשות לא הפעילה מודל שכר עידוד עדכני לכלל עובדיה ההולם את הפיילוט שערכה עד לסוף שנת 2021. מומלץ כי הרשות תפעל ליישום השיפורים הנדרשים בטיפול השומתי במשרדי השומה לשם הגברת יעילות פעילותה.



שער שלישי: הליכים מינהליים ומשפטיים בתיקי מס

התנהלות ההליכים המשפטיים בתיקי מס

משרד מבקר המדינה בחן מספר היבטים בנוגע להתנהלות ההליכים המשפטיים בתיקי מס, ובהם: (א) הקמת בתי דין והקצאת שופטים ייעודיים בתחום המס; (ב) הטיפול בתיקי מס בפרקליטות המדינה; (ג) ועדות ערר לענייני מיסוי מקרקעין; (ד) ועדות ערר לענייני קבילות פנקסי ניהול חשבונות; (ה) הטיפול בתיקי מס ברשות המיסים. להלן הממצאים:

הקמת בתי דין והקצאת שופטים ייעודיים בתחום המס בעולם

ארצות הברית: בארצות הברית שני בתי משפט עוסקים במיסים ברמה הפדרלית: הערכאה הראשונה נקראת "United States Tax Court", והערכאה השנייה נקראת "United States Court of International Trade".

הערכאה הראשונה היא בית משפט שנוסד בהתבסס על סעיף 1 לחוקה האמריקאית. מטרתה לאפשר בירור מחלוקות על החלטות רשות המס האמריקאית. ערכאה זו דנה רק במחלוקות בתחום המיסוי הישיר ולא בתחום המיסוי העקיף. בניגוד לבתי דין אחרים בארצות הברית, בערכאה זו הנישום אינו נדרש לשלם את המס השנוי במחלוקת בטרם בירור הערעור בבית המשפט. לבית משפט זה הסמכות לדון גם בפעולות של אכיפת גביית המיסים ולא רק בקביעת חבות המס.

הערכאה השנייה נוסדה מכוח סעיף 3 לחוקה האמריקאית, ובה נידונים ערעורים בנוגע לחוקי המכס והסחר הבין-לאומי.

אנגליה: בבריטניה יש ערכאה אחת, והיא דנה בנושאים של מיסוי ישיר, מיסוי עקיף ומכס. שמה: "First Tier Tribunal of Tax".

בחוות הדעת של הלשכה המשפטית של רשות המיסים צוין כי הפרקטיקה של בתי דין למיסים נהוגה במדינות רבות בעולם.

הליכים משפטיים בתחום המס בישראל

בהליכים האזרחיים, ההליכים השומתיים מתנהלים בפני הרשות. ככל שמוגש ערעור על החלטת הרשות פרקליטות המדינה מטפלת בתיק. היא מכינה את כתבי הדין לקראת הדיון בבתי המשפט ומייצגת את המדינה בערכאות המשפט עצמן (יצוין כי בערעורים על שומות מס הכנסה ההודעה המפרשת את נימוקי השומה מוגשת על ידי משרד השומה בליווי הלשכה המשפטית של הרשות). הליך מס אזרחי בו הנישום מערער על השומה נידון בבית המשפט המחוזי, ערעור עליו מוגש לבית המשפט העליון. בהליכים הפליליים, לאחר מיצוי החקירה הפלילית, הטיפול



בתיקים נעשה על ידי הפרקליטות והן על ידי רשות המיסים (תיקי מע"מ לרוב מטופלים על ידי הלשכה המשפטית ברשות ותיקי מס הכנסה לרוב על ידי הפרקליטות), הליכים פליליים של תיקי מס נדונים ברובם בבתי משפט השלום. בישראל פועלות ערכאות משפטיות ייעודיות ומקצועיות, כגון בתי המשפט לענייני משפחה, בית המשפט לנוער ובית הדין להגבלים עסקיים.

החטיבה המשפטית ברשות המיסים עוסקת בתחומי המיסוי העקיף והישיר, פרט לטיפול בהכנת כתבי דין לקראת הדיון בבתי המשפט, וכמו כן היא ממלאת תפקידים אחרים, ובכללם קידום הליכי חקיקה, ייעוץ וליווי משפטי, ייעוץ לדרג הניהולי ברשות, לרבות הכנת חוות דעת, הגשת המלצות לערעור לבית המשפט העליון ומתן הערות לסיכומים המוגשים לבתי המשפט.

במהלך השנים בדקו ועדות ממלכתיות את מערכת בתי המשפט. למשל, הוועדה "לבדיקת המבנה והסמכויות של בתי המשפט", בראשות השופט לנדוי, שהגישה את המלצותיה עוד בשנת 1980, ועודות אחרות, שפעלו לאחר מכן⁵⁸. ועדות אלו הצביעו על הצורך שהשופטים יתמחו ויתמקצעו כדי לייעל את ההליך המשפטי, לקצרו ולקדם את רמת האכיפה ואת האפקטיביות של תוצאותיו.

בשנת 2010 תוקן חוק בתי המשפט (תיקון מס' 59), ונקבע בו בסעיף 42ד כי "בבית המשפט המחוזי בתל אביב תוקם מחלקה כלכלית". בהמשך הסעיף נקבע כי למחלקה זו ימונו "שופטים של בית המשפט המחוזי שהם בעלי ידע וניסיון מקצועי בתחום".

בנייר עבודה שהוכן במאי 2015 בפרקליטות המדינה צוינו תועלות מהפעלת המחלקה הכלכלית בבית המשפט המחוזי בתל אביב והובעה "המלצה לריכוזו של הדיון האזרחי והפלילי בדיני המס, ולייחודו בפני ערכאה מיוחדת של התמחות, בין אם על דרך של הקמת בית משפט מתמחה למיסים, או הקמת מחלקה מיוחדת בבית המשפט המחוזי; ובין אם על דרך של הרחבת סמכויותיה של המחלקה הכלכלית, הפועלת כיום בבית המשפט המחוזי בתל אביב"⁵⁹.

חוות דעת דומה הציגה החטיבה המשפטית של רשות המיסים בדצמבר 2015: "אנו ממליצים על הקמת ערכאה ייחודית בתחום דיני המס". בנייר זה הציגה רשות המיסים נתונים על העומס הרב שיוצרים תיקי מס הנידונים בבתי המשפט: "בשנת 2012 נאספו נתונים לגבי ערעורים... לפי הפירוט הבא: מס הכנסה - 1,475, מיסוי מקרקעין - 874, מע"מ - 277, מכס, מס קניה ודיני יבוא - 145. סכום המס המצטבר השנוי במחלוקת לאותה תקופה בתיקים שפורטו לעיל עמד על כ- 16 מיליארד ש"ח".

באפריל 2016 התקיים דיון בראשות פרקליט המדינה בנוגע להקמת ערכאה ייעודית אשר תעסוק בכל ההליכים הקשורים בדיני מיסים. בדיון סוכם, בין היתר, כי תוצג ליועמ"ש לממשלה המלצה להקים ערכאות מיוחדות לענייני מיסים בתיקים פליליים, שכן הטיפול בתיקי מס דורש התמחות מיוחדת. כמו כן צוין כי בתחום הפלילי מטופלים בתיקים שופטים לא ייעודיים, שאינם מתמחים בנושא.

58 כך, למשל, הוועדה "לבדיקת מבנה מערכת בתי המשפט הרגילים בישראל" בראשות השופט תיאודור אור, שפעלה בשנת 1997.

59 בשנת 2018 הוספה מחלקה כלכלית גם בבית המשפט המחוזי בחיפה.



להלן נתוני הרשות נכון לחודש יוני 2020 בנוגע לניהול תיקים בבתי משפט בשנים 2012 - 2019: בתחילת שנת 2012 היה מספר השומות שהוציא אגף מס הכנסה לאחר תחילת הליך משפטי אזרחי (במהלך דיון בערעור שומות או לאחר מתן פסק דין, להלן - שומות 11) - 3,578 שומות; בתום שנת 2019 היו 2,207 שומות כאלו. סכום המס השנוי במחלוקת בשומות אלו היה כ-22.5 מיליארד ש"ח, ואילו בשנת 2012 הוא היה כ-16 מיליארד ש"ח.

ביוני 2020 נערכה פגישה בין נשיאת בית המשפט העליון, מנהל בתי המשפט ומנהל רשות המיסים, ובה סוכם: "רשות המיסים והנהלת בתי המשפט ישלבו כוחות על מנת להקטין את עומס תיקי המס על בתי המשפט, על ידי ייעול המערכת ועל ידי חתירה להוספת תקני שופטים ייעודיים". בדיון זה סוכם כי מנהל בתי המשפט יבדוק את פיזור תיקי המס בבית משפט השלום, אם הם מרוכזים אצל שופטים מסוימים או מפוזרים בין כלל השופטים, מתוך הבנה כי יעיל יותר לרכז תיקים.

ביולי 2021, כשנה לאחר הדיון האמור לעיל, שלח מנהל בתי המשפט אל מנהל רשות המיסים נייר עמדה מטעמו בנושא שופטים ייעודיים בתחום המיסים וציין במכתבו זה: "מדובר בנושא חשוב שיש מקום לקדמו". למכתב זה צורף נייר עמדה מפורט של סמנכ"ל תכנון ואסטרטגיה בהנהלת בתי המשפט. הנייר כלל נתונים שנאספו ממחוזות תל אביב ומרכז, ובו צוין בנוגע לתיקי מס:

בתי משפט השלום: רוב השופטים המטפלים בתיקי המס מטפלים במקביל בתיקים רבים אחרים. על פי הנתונים שנאספו⁶⁰, במחוז תל אביב חל גידול ניכר בהיקף התיקים - המספר כמעט הכפיל את עצמו בארבע שנים: בשנת 2017 כ-157 תיקים, ובשנת 2021 כ-300 תיקים. בשל כך ובשל ממצאים נוספים, הנהלת בתי המשפט גרסה כי יש להוסיף שני תקני שופטים ייעודיים לתיקי מיסים בבית משפט השלום בתל אביב ושופט ייעודי נוסף לבית משפט השלום מחוז מרכז.

עלה כי נכון למועד סיום הביקורת לא הוספו על ידי הנהלת בתי המשפט תקני שופטים ייעודיים לתיקי מיסים בבית המשפט השלום בתל אביב ושופט ייעודי נוסף לבית משפט השלום מחוז מרכז, ובהתאם ריכוז תיקי המס בבתי משפט אלה עלה.

הנהלת בתי המשפט מסרה בתשובתה כי היא "יחד עם מנהל רשות המיסים ניסתה לקדם מול משרד האוצר תוספת תקני שופטים ייעודיים לתיקי מיסים. לצערנו מהלך זה לא צלח".

בתי המשפט המחוזיים: נכון ליולי 2021 מכהנים בבית המשפט המחוזי בתל אביב שני שופטי מיסים ייעודיים ועוד שופט המטפל במספר מועט של תיקי מס. נכון לחודש נובמבר 2020, מלאי תיקי המיסים הפעילים במחלקת המיסים של בית המשפט המחוזי בתל אביב היה 231 ערעורי מס הכנסה, 56 עררי מע"מ ו-150 עררי מיסוי מקרקעין, ובסך הכול 437 תיקים⁶¹.

60 בשל היעדר מערכת ממוחשבת, הנתונים נאספו באופן ידני, ומשכך מדובר בהערכות בלבד.

61 אל צבר תיקים זה יש להוסיף גם כ-50 תיקי ערעור על היטלי השבחה וארנונה של עיריית תל אביב-יפו וכן תובענות ייצוגיות כנגד רשות המיסים.



עררים על החלטות רשות המיסים: להערכת הנהלת בתי המשפט, בשנים הקרובות צפויים בתי המשפט לדון באלפי עררים על החלטות רשות המיסים בהקשר של קבלת מענקי קורונה ובבקשות של הרשות להחזיר מענקי קורונה ששולמו לנישומים. בעניין זה צוין: "יש לצפות, כי חלק ניכר ביותר, אם לא רוב הערעורים, יהיו בסמכותו של בית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב".

על פי נתוני רשות המיסים, נכון ליוני 2021, סכום מס ההכנסה בלבד אשר שנוי במחלוקת והוא תלוי ועומד בהליכים משפטיים אזרחיים בבתי המשפט הוא כ-28.1 מיליארד ש"ח⁶². סכום זה נובע מהפער בין סכומי המס שהוצאו בצווי שומה לאחר מיצוי הליך השומה בשלבים א' ו-ב', בסך של כ-31.9 מיליארד ש"ח, ובגינם החליט הנישום לערער לבית המשפט, ובין סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בצוים אלו - כ-3.8 מיליארד ש"ח. עלה כי לרשות המיסים אין נתונים מרוכזים על האמור לעיל בנושאים, אשר יאפשרו לה לפקח ולבקר אחר תהליך הטיפול האזרחי. כך לדוגמה: מועדי הוצאת הצוים, משך ההתנהלות הממוצע של תיק בכל אחד מבתי המשפט המחוזיים, מספר התיקים שחל בהם עיכוב נוסף בשל ערעור נוסף של הנישום לבית המשפט העליון, וכיו"ב.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הנושא נמצא בתכנית העבודה של אפיון תיק ביקורת ממוחשב והוא יטופל בהתאם לסדרי עדיפויות".

עוד עלה כי בכלל הצוים האמורים לעיל נכללים תשעה צוים אשר הוצאו לאחת החברות הגדולות במשק בישראל, חברה הזכאית לשלם מס מופחת מתוקף החוק לעידוד השקעות הון, וזאת בגין השנים 2008 - 2016. סכום המס בצוים לחברה זו היה כ-7.3 מיליארד ש"ח, וממנו שולמו כמס שאינו שנוי במחלוקת רק כ-0.4 מיליארד ש"ח. היתרה - כ-6.9 מיליארד ש"ח, נידונה בבתי המשפט.

בלוח 33 להלן מוצגים נתונים על התפלגות שומות המס לפי השנים שלגביהן הוצאו הצוים האמורים לעיל.

62 במקרים הללו לא שודרו במערכת שע"ם, נכון ליוני 2021, שומות שלאחר סיום הליך המשפטי (שומות 11). ייתכן כי במעט מהמקרים ההליך הסתיים אך טרם שודרה שומה 11.



לוח 33: גיול המס השנוי במחלוקת התלוי ועומד בהליכים משפטיים, יוני 2021 (מלש"ח)

שנות מס	סכום המס התלוי ועומד בבתי משפט	מספר שומות מס הכנסה בערכאות
2000 - 1994	303	373
2006 - 2001	3,398	347
2010 - 2007	8,770	252
2015 - 2011	13,253	955
2019 - 2016	2,373	181
סך הכול	28,097	2,108

המקור: רשות המיסים.

יצוין כי ב-26 תיקי מס, סכום המס השנוי במחלוקת בכל תיק גבוה מ-100 מיליון ש"ח. בתיקים אלו סכום המס המצטבר התלוי ועומד בערכאות הוא כ-24.4 מיליארד ש"ח - כ-937 מיליון ש"ח לתיק בממוצע.

הנהלת בתי המשפט מסרה בתשובתה כי בדיקה עדכנית שביצעה העלתה כי נסגרו עשרה תיקים מאלו שהועברו לעיונה.

עוד יצוין כי נתוני השומות השנויות במחלוקת מתייחסות ל-678 תיקים, ומכאן נובע שבממוצע לכל תיק כזה יש שלוש שומות מס במחלוקת⁶³.

עלה כי נכון ליוני 2021 נדונים בערכאות משפטיות 2,108 צווי מס, בהם סכום מס הכנסה אשר שנוי במחלוקת בהליכים משפטיים אזרחיים הוא כ-28.1 מיליארד ש"ח, מתוכם 26 תיקי מס שבהם סכום המס המצטבר הוא כ-24.4 מיליארד ש"ח, ובהם 6.9 מיליארד ש"ח בגין תשעה צווים אשר הוצאו לחברה אחת גדולה במשק בישראל.

עוד עלה מגיול המס השנוי במחלוקת כי 13.2 מיליארד ש"ח הם בגין שנות המס 2011 - 2015, 8.8 מיליארד ש"ח בין שנות המס 2007 - 2010, ו-3.4 מיליארד ש"ח בגין שנות המס 2001 - 2006.

הנהלת בתי המשפט מסרה בתשובתה כי "תיקי המס האמורים נפתחו בהליך אזרחי וסגירתם תלויה באופן ובקצב ההליך עצמו. הנהלת בתי המשפט הינה יחידת מטה המופקדת על ניהולו הכולל של מערך בתי המשפט בישראל בפן המנהלי (ולא השיפוטי), וכנושאת סמכות מנהלתית זו היא אינה מוסמכת להתערב בהליכים התלויים ועומדים בפני בתי המשפט השונים, ניהול

63 בחלוקת מספר הצווים (2,108) למספר תיקי המס (678).



הליכי המשפט ובתוכנו של החלטות שיפוטיות, הנתונות לשיקול דעתו הבלעדי של השופט היושב בדין".

עיכוב בטיפול בצווי מס של עשרות מיליארדי ש"ח על פני שנים ארוכות גורם לפגיעה באוצר המדינה, ביכולת ההרתעה של רשות המיסים ואף עלול לפגוע ביכולת האכיפה של פסיקות בית המשפט - בפרט, בנסיבות בהם חברה נישומה עלולה להפסיק את פעילותה ברבות השנים.

מומלץ כי הנהלת בתי המשפט תבחן אפשרות של ריכוז מאמץ ומתן תעדוף ל-26 תיקי המס, בהם סכום המס השנוי במחלוקת גבוה מ-100 מיליון ש"ח ובהם סכום המס המצטבר ועומד בערכאות הוא כ-24.4 מיליארד ש"ח. כן מומלץ כי הרשות תקים מאגר מידע אשר תעקוב אחר "חיי התיק" של כל סוגי הטיפול בתיקים ביחידות הרשות ובערכאות המס השונות. מאגר מידע מעין זה יאפשר ללמוד באופן שוטף מהם "צווארי הבקבוק" במערכת המכתיבים טיפול מינימלי בתיקי מס.

הטיפול בתיקי מס בפרקליטות המדינה

באוקטובר ובנובמבר 2020 פנה מנהל המחלקה הפיסקלית במשרד המשפטים למנהל הרשות: "אני רואה חובה להתריע בפניכם מפני הסכנה הטמונה בכך על המשך העמידה של המחלקה הפיסקלית בפמת"א (פרקליטות מחוז תל אביב), במשימותיה ובכלל זאת ייצוג הרשות בבית המשפט באופן הולם ומקצועי. המחלקה הפיסקלית בפמת"א מטפלת כיום בכ-1,700 תיקי מס במחוז תל אביב ובמחוז מרכז... עובדה זו, לצד התקנון בחסר [של עובדי הפרקליטות], הופך את הפרקליטות לצוואר בקבוק קריטי בטיפול בתיק שנותן את אותותיו כבר היום - בקשת דחיות על כל הכרוך בכך בדחיית גביית המס, הצורך בתיעודף תיקים על חשבון אחרים, הכנת תגובות תחת לחץ באופן שפוגע בטיב העמדה וכו'. תוספת תקן שופט מיסים מהווה סיכון מוחשי ורב עוצמה בעבודתנו כזה שמקים חשש כבד לפגיעה בהולמות הייצוג, באיכות התוצרים, בהספקים, במענה הולם לבית המשפט ובעמידה במועדים שייקבעו תוך חשיפה לקבלת פסקי דין בהעדר 'הגנה'... בהקשר זה, יש לתת את הדעת לכך, כי בתיקים האזרחיים, גביית המס מתעכבת עד לאחר פסק הדין בבית המשפט המחוזי, ועל כן קיים צורך ברור לסיים את הטיפול בהם מוקדם ככל שניתן. ככל שחולף הזמן סיכויי הגבייה מתמעטים... לפי מיטב הבנתי, ידיעתי ואמונתי, כיום, אין צורך במימון שופט נוסף, בוודאי שלא לעת הזו. שכן, בניגוד לעבר, צוואר הבקבוק הוא בפרקליטות שנאנקת תחת העומס ולא בבית המשפט. ככל שבירור התיקים נדחה הוא נדחה בגלל בעיית העומס בפרקליטות ולא מטעמי בית המשפט. לא בכדי נדרשנו לאחרונה לפתרונות כמו - המתווה של חשבונות פיקטיביות וכן נתבקשת לממן תקנים אזרחיים, ולא בהשאלה לתקופה קצרה, כדי שנוכל לעמוד בעומס שנוצר בין היתר בשל ריבוי שופטי מיסוי במחוזות הנ"ל".

בלוח 34 להלן מוצגים נתונים על התיקים הפיסקליים האזרחיים בפרקליטות לפי מחוזות, על פי נתוני הפרקליטות, כפי שהוצגו בדוח השנתי שלה לשנת 2021:



לוח 34: נתוני תיקים פיסקליים אזרחיים בפרקליטות, לפי מחוזות, 2021

מחוז	מספר תיקים פתוחים	סכום המס (מיליוני ש"ח)	מספר פרקליטים	מספר תיקים לפרקליט (במוצע)
חיפה	211	481	6	35
ירושלים	260	575	4.7	55
דרום	121	366	4.5	27
צפון	165	567	5	33
תל אביב	1,290	15,000	27	50
סך הכול מחוזות	2,047	16,989	47.2	43
פיסקלית	155	3,000	7	23
סך הכול בפרקליטות	2,202	19,989	54.2	

המקור: נתוני המחלקה הפיסקלית במשרד המשפטים.

מנתוני הלוח עולה כי נכון לאוקטובר 2021 מטופלים במחוזות הפרקליטות 2,047 תיקים אזרחיים הנוגעים לסוגיות מס בתחומי מס שונים בהיקף של כ-17 מיליארד ש"ח. מרבית תיקי המיסים האזרחיים במחוזות מטופלים בפרקליטות מחוז תל אביב (63%), וההיקף הכספי הגלום בתיקים אלו 15 מיליארד ש"ח (88%).

מהמתואר לעיל עולה כי בפרקליטות קיים עומס עבודה העלול לגרום להימשכות הליכים. דבר זה, מביא לסכנה ביכולת ייצוג רשות המיסים בבית המשפט באופן הולם ומקצועי.



נוכח העומס הקיים בבתי המשפט ובפרקליטות ממליץ משרד מבקר המדינה לפרקליטות, לרשות המיסים, לנציבות שירות המדינה ולאגף התקציבים במשרד האוצר לבחון את מצב התקנים של המחלקה הפיסקלית בפרקליטות ואת מידת התאמתם לצרכים. עוד מומלץ כי הנהלת בתי המשפט תפעל להקצאת שופטים ייעודיים לתיקי מיסים לריכוז התיקים ביניהם בכדי לייעל הטיפול. ריכוז הטיפול בתיקי המס בידי שופטים שיתמחו בנושאי מס, ולפיכך גם ידונו בהליכים דומים ובסוגיות דומות וחוזרות, עשוי לקצר את משך זמן השמיעה של כל הליך ואת משך הזמן עד ההכרעה. הדבר עשוי להגביר את האפקטיביות של ההליך ואת היכולת להיתלות בו כתקדים במקרים דומים; קידום של הלכות מנחות; זירוז מתן פתרון לסוגיות משפטיות סבוכות ועוד.



פרקליטות המדינה (עניינים אזרחיים) מסרה בתשובתה מ-27.6.22 כי "במחלקה הפיסקלית בפמת"א אזרחי קיים עומס רב שיש בו כדי להשפיע על התמשכות הליכי המס האזרחיים שבטיפולנו.... עם זאת, קצב הטיפול בתיקים מוכתב על ידי בית המשפט ובשנים האחרונות, בשים לב שהתווספו שופטי מסים, הינו מהיר בהרבה ביחס למה שהיה בעבר". עוד מסרה הפרקליטות בתשובתה מ-21.7.22 כי "לנוכח מלאי התיקים והעומס הוסכם בעבר בין רשות המסים לבין הפרקליטות על תוספת תקנים למחלקה. בשנת 2016 החליט פרקליט המדינה דאז להעמיד את התקנים של המחלקה על 30 פרקליטים. בכל אופן, לנוכח האתגרים השונים שעומדים בפני המחלקה וברוח המלצות המבקר הפרקליטות בוחנת את הצורך בתגבור התקנים וחיזוק המחלקה".

נציבות שירות המדינה מסרה בתשובתה מ-25.5.22 כי היא "טרם קיבלה פנייה מהפרקליטות להסדרת התקינה בנושא".

הנהלת בתי המשפט מסרה בתשובתה מ-22.6.22 כי "לפני מספר חודשים אושר בכנסת תיקון לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984 המסמיך את המחלקות הכלכליות בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו ובבית המשפט המחוזי בחיפה לדון בתיקי פשיעה כלכלית, במטרה לייעל את הטיפול בתיקים אלה. בין היתר, הוגדרו בצו בתי המשפט (הוספת עניינים כלכליים), תשפ"ב-2021 כתבי אישום בעבירות מס בנסיבות מסוימות כתיקי פשיעה כלכלית (לדוגמה, כאשר שווי העבירה עולה על 10 מיליון ש"ח). לטובת הכשרתם של השופטים החדשים שמונו למחלקות הכלכליות במסגרת הרחבת סמכויותיה, נבנתה תכנית ייחודית ומקיפה שעסקה, הן בפן האקדמי והן בפן המעשי, בתחומי המשפט הכלכלי-מסחרי (בתכנית השתתפו גם שופטים ותיקים מבתי המשפט המחוזיים העוסקים בתחומים אלו). במסגרת התכנית, הובאו בפני השופטים הרצאות מקצועיות בתחומים שונים, כגון: תובענות ייצוגיות, תביעות נגזרות, עבירות כלכליות, עבירות מס ועבירות על חוק איסור הלבנת הון. ההרצאות הללו העשירו את ידיעותיהם של השופטים ונתנו להם כלים פרקטיים לניהול תיקים אשר יונחו על שולחנם חדשות לבקרים".

ועדות ערר לענייני מיסוי מקרקעין

בהתאם להוראות סעיף 87 לחוק מסמ"ק נישום רשאי להגיש השגה על שומה שקבע המנהל. לאחר החלטת המנהל בהשגה, רשאי הנישום להגיש ערר על ההחלטה לפני ועדת ערר. ועדת הערר יושבת בדין כערכאה שיפוטית ראשונה. ערעור על החלטת ועדת הערר מוגש לבית המשפט העליון.

הרכב ועדות הערר: החוק מחייב שוועדת ערר תכלול שופט אחד ושני נציגים נוספים, שאחד מהם הוא נציג ציבור⁶⁴. כלומר, שניים משלושת חברי כל ועדה אינם שופטים מקצועיים, והרוב עורכי דין, רואי חשבון ושמאי מקרקעין, שהם אנשי מקצוע פעילים בתחום מיסוי מקרקעין.

בחוות הדעת משנת 2015 של הלשכה המשפטית של רשות המיסים בנוגע לצורך להקים בתי דין למיסים צוין: "מינוי הדיינים שאינם שופטים מקצועיים מביא לניגוד עניינים מובנה, כאשר רוב חברי הוועדה הם לכל הפחות מייצגים בפטנציה, ובדרך כלל אף בפועל, בהליכים דומים מול

64 זאת בהתאם לסעיף 89 בחוק מסמ"ק.



רשות המיסים. ניגוד העניינים בולט לנוכח תקופת הכהונה הארוכה יחסית של חברי ועדת הערר, המתמנים לתקופה שבין עשר לעשרים שנים.

בדוח מבקר המדינה שהתפרסם בשנת 2008⁶⁵ עלה כי: "במכתב לשר המשפטים במרס 2004, כתבו היועצים המשפטיים של אגפי מס הכנסה ומע"ם ומנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה: 'עורכי הדין, השמאים ורואי החשבון שיושבים בוועדות אלה מייצגים, במקרים רבים, לקוחות בעלי אינטרסים דומים לאלה הנדונים בפניהם, וכל הניסיונות שנעשו לשמור על אי תלות, כנראה נדונו לכישלון מראש... אין כמעט בנמצא חבר ועדה אשר איננו נגוע בניגוד עניינים ישיר או עקיף... אשר על כן, בשל התקלות הנ"ל, המלצנו בעבר וגם כיום, להעביר את הדיונים בתיקי מס שבח לבית המשפט המחוזי".

בדוח זה המליץ משרד מבקר המדינה: "בנושא הרכב ועדות הערר וזהות חבריהן, משרד מבקר המדינה מותיר סוגיה זו בצריך עיון. על הרשויות המוסמכות לתת דעתן לנושא זה באורח מעמיק, על מכלול היבטיו, ואם סבורות הן שקיימת בעיה עליהן לפעול לפתרונה".

גם בפסיקת בית המשפט העליון נרשמה התייחסות לצורך ברפורמה בנושא ועדות הערר⁶⁶: "אין לטעמי סיבה ראויה מדוע ערעור זה צריך מהותית להישמע בבית משפט זה ולא בבית המשפט המחוזי, ומדוע לא ישונה הדין לעניין זה... קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו... במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29[3]) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוקק פתרונים".

הועלה כי סוגיות החשש לניגוד העניינים המובנה בפעילות ועדות הערר, כפי שהועלו בפסיקה האמורה לעיל ובדוחות הביקורת הקודמים, לא הוסדרו.

משרד מבקר המדינה ממליץ למשרד המשפטים, הנהלת בתי המשפט ורשות המיסים לבחון את מנגנון הערעור על הכרעות של משרדי מיסוי מקרקעין ואת הדרכים לשיפור פעולתו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הנושא ידוע. הייתה כבר הצעת חקיקה לשנות את הרכב הוועדה" או להעביר את המשך הטיפול "לבית המשפט המחוזי כמו במס הכנסה אך ללא הצלחה".

משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה (ציבורי-מינהלי) מסרה בתשובתה מ-20.6.22 כי "גובשה הצעת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 73) (בית דין לעררים), התשע"ב-2012. במסגרת הצעת חוק זו, הוצע לשנות את הרכבה של ועדת הערר שלפי החוק מהרכב שלושה לדין יחיד שיהיה שופט מכהן או שופט בדימוס של בית המשפט המחוזי. הצעת החוק עברה קריאה ראשונה במהלך כהונתה של הכנסת ה-18 ובמהלך כהונתה של הכנסת ה-19 הוחל עליה דין רציפות, אך הליך החקיקה שלה לא התקדם. בשנת 2016 נעשה ניסיון מחדש לקידום הצעת החוק, במתכונת דומה. הצעת החוק אושרה בשנת 2017 בקריאה ראשונה במליאת הכנסת, אך

65 מבקר המדינה, דוח 58 (2008), "מיסוי עסקאות מקרקעין".

66 ע"א 7759/07, רות כספי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה (פורסם במאגר "מיסים און-ליין", אפריל 2010).

הליכי חקיקתה לא הושלמו". עוד הוסיף משרד המשפטים כי "עתה נבחנת האפשרות לשוב ולקדם תיקון לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) במתכונת דומה".

הנהלת בתי המשפט מסרה בתשובתה מ-26.6.22 כי "בעקבות דוח קודם של מבקר המדינה ובמטרה לייעל את הטיפול בעררי מיסוי מקרקעין, הנהלת בתי המשפט פעלה יחד עם משרד המשפטים לקידום הצעת חוק ממשלתית שבמסגרתה הוצע לבטל את ועדות ערר מיסוי מקרקעין ותחתן להסמיך את בית המשפט המחוזי לדון בעררי מיסוי מקרקעין (בדומה לערעורי מיסים אחרים כגון ערעורי מע"ם וערעורי מס הכנסה)". עוד מסרה הנהלת בתי המשפט כי "הצעת החוק הממשלתית הגיעה בעבר לשולחנה של ועדת הכספים ולצערנו לא קודמה. מכל מקום, בימים אלה פועלת הנהלת בתי המשפט יחד עם משרד המשפטים לקידום מחדש של ההצעה האמורה בתקווה שהפעם יושלם הליך החקיקה".

ועדות ערר לענייני קבילות פנקסי ניהול חשבונות

ועדת הערר לענייני קבילות פנקסי ניהול חשבונות מוסמכת בעיקר לדון בערר על החלטה שלא לקבל דוח כיוון שלא התבסס על פנקסים קבילים או בשל סטיות מהותיות מההוראות שקבע המינהל לניהול פנקסים. בלוח 35 להלן מוצגים נתונים על מספר העררים, הוועדות וההחלטות שהתקבלו בשנים 2016 - 2020:

לוח 35: פעילות ועדות הערר לניהול פנקסים, 2016 - 2020

שנה	מס' עררים שהוגשו	מס' דיוני ועדות בשנה	מס' החלטות בשנה	פרק זמן שאורך תיק (ממוצע) בשנים	מס' פשרות	מס' מחיקות
2016	36				5	11
2017	18				6	9
2018	25	24		2	11	4
2019	14	20	9	2	10	9
2020	22	12	4	2	15	10

המקור: רשות המיסים.

עלה כי ועדת הערר לא פעלה בשנים 2016 - 2017 ומשנת 2018 פועלת במידה חלקית, זאת בשל העיכוב בהליך הנדרש לאיש הוועדות. כמו כן, בשנים 2018 - 2020 התנהלו בממוצע שני דיונים בכל תיק שנידון בוועדות לקבילות פנקסים.

הרשות מסרה לצוות הביקורת ביולי 2021 כי "ועדות הערר הוקמו... [בשנת 1975] במסגרת רפורמה במיסוי הישיר... במסגרת התיקון נקבעה חובה כללית של ניהול פנקסי חשבונות, והמחוקק חשש שמא חובה חדשה זו תגרור חיכוכים רבים בין הפרט לרשויות... לאחר למעלה מארבעים וחמש שנים שבהן מופעלות הוועדות בפועל, נדמה כי קיום ועדות הערר כערכאות



ייחודיות הדנות בקבילות פנקסים, כבר אינו מוצדק. בפועל, בתי המשפט דנים בנושאי קבילות פנקסים מכוח סמכותם המקבילה, והינם בעלי מומחיות מספקת לדון בנושאים כאלה. כמו כן, מספר התיקים המתנהלים בפני הוועדה הולך ופוחת מדי שנה, וייתכן כי אינו מצדיק הפעלת ערכאה שיפוטית ייחודית בנושא זה. מנתוני רשות המיסים מתברר שמבחינת היקף הפעילות של הוועדה, מאז שנת 2017, מדובר על כ-20 עררים המוגשים לוועדה בכל שנה בנוגע לפסילת פנקסים, וכשש החלטות שהתקבלו ע"י הוועדה בממוצע בשנים 2019 - 2020".

עוד מסרה הרשות כי היא תקדם, במסגרת יוזמתה לקדם הצעת חקיקה לאיחוד פסילות במס הכנסה ובמע"ם, בין היתר הצעה לבטל את ועדות הערר לקבילות פנקסים הפועלות מכוח סעיף 146 לפקודה ומכוח סעיף 127 לחוק מע"ם, ולהעביר את כל סמכויותיהן לבית המשפט המחוזי. מנהל רשות המיסים אישר את הצעת החקיקה, אך במועד סיום הביקורת היא לא הועברה למחלקת החקיקה במשרד המשפטים.

סמכויות ועדות הקבילות - המחוקק נתן לוועדות הקבילות סמכויות נרחבות ביותר, והן יכולות, כפי שנקבע בסעיף 146(ד)(2) לפקודה, "לבטל את החלטת פקיד השומה ולהורות לו לקבל את הפנקסים בין משום שלא היו בהם ליקויים או סטייה מהוראות הנציב ובין משום שהליקויים או הסטייה הם בלתי מהותיים לעניין קביעת הכנסתו של הנישום". כלומר, ועדות הקבילות אמורות לבדוק לא רק שאלות עובדתיות בנוגע לקיום ליקויים אלא גם את שיקול הדעת של פקיד השומה בנוגע למהותיות ליקויים אלה לצורך קביעת ההכנסה. בסעיף 146(ה) לפקודה נקבע: "החלטתה של הוועדה בערר... תהא סופית".

לפי סעיף 130(ד)(1) לפקודה, אפשר להגיש ערר לוועדות הקבילות בתוך שלושים יום ממועד החלטת פקיד השומה, או, על פי האמור בסעיף 130(ח) לפקודה, לערער על החלטת פקיד השומה בנושא קבילות הפנקסים בבית המשפט המחוזי לצד ערעור על השומות.

לעניין חוק מע"ם, על פי סעיף 74 וסעיף 95 לחוק, אפשר לערער על החלטת המנהל בדבר פסילת הפנקסים לבית המשפט המחוזי או להגיש ערר לוועדת הערר, ועל החלטת ערכאת הערעור אפשר לערער. לחלופין, אפשר להגיש ערעור על פסילת הפנקסים במסגרת הערעור על השומה.

כלומר, כאשר נושא קבילות הספרים נידון לפני ועדת הקבילות, ההחלטה המתקבלת סופית, וכאשר אותו נושא נידון לפני בית המשפט המחוזי (כפי שהדבר אפשרי לפי סעיף 130[ח] לפקודה), אפשר לערער על ההחלטה לפני בית המשפט העליון.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "החלטת הוועדה לגבי פסילת ספרים לכאורה סופית, אולם ניתן לעתור לבג"צ במקרים הקשורים לפעילות של השלטונות או של גופים ממשלתיים, ראה בג"צ ברגר".

המטרות העיקריות של חוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992 (להלן - "החוק") הן "קביעת הלכות כלליות המסדירות את הקמתם ופעילותם של בתי הדין, האחדת ההוראות הנוגעות למערכת בתי הדין"⁶⁷.

67 כך נכתב במבוא להצעת חוק זה, כפי שהוגשה לכנסת.



בסעיף 4(א) לחוק נקבע מפורשות כי החוק יחול רק על בתי הדין המנויים בתוספת, שאינה כוללת את הוועדות לקבילות פנקסים של מס הכנסה. עם זאת, הוועדות לקבילות פנקסים הפועלות מכוח סעיף 127 לחוק מע"ם נכללות באותה תוספת.

הקמת בתי דין למיסים: באותה חוות דעת של הלשכה המשפטית בנוגע לצורך בהקמת בתי דין למיסים פורטה סוגיית ניגוד העניינים וצוין: "בעיה דומה [של ניגוד עניינים מובנה]⁶⁸, קיימת בנוגע לוועדות לניהול פנקסים לפי סעיף 146 לפקודת מס הכנסה. הוועדה מורכבת משלושה חברים כאשר אף לא אחד מהם נדרש להיות שופט ורק אחד מהם נדרש להיות עובד מדינה. יתר על כן, נישום אשר פנקסיו נפסלים רשאי לערער על החלטה זו בשני דרכים חלופיות: האחת, יחד עם הערעור שמוגש על השומה לבית המשפט המחוזי. השנייה, באופן עצמאי לוועדה לקבילות פנקסים. בצורה זו נוצר מעין פורום שופינג בו הנישומים השונים בוחרים את דרך הערעור על פי התוצאה השונה הצפויה במסגרת הליכים אלו".

עלה כי נכון ליולי 2021, מכהנים חמישה יושבי ראש בוועדות ערר לענייני קבילות פנקסי ניהול חשבונות - כולם אינם עובדי מדינה, ובסך הכול - 21 חברים פעילים, מהם שלושה עובדי מדינה, ו-18 חברי ועדה העוסקים בפעילות עסקית במגזר הפרטי כיועצי מס, כעורכי דין וכרואי חשבון פעילים. עוד עלה כי הפעם האחרונה שמונו חברי ועדה הייתה לפני יותר משני עשורים, למעט מינויים של חברי ועדה עובדי מדינה.

בשנים 2006 - 2007 הוציאה רשות המיסים שני פרסומים לאיתור מועמדים למינוי הוועדה לקבילות פנקסים. באחד מהם (2007) צוין: "לא יתקבלו מועמדים אשר משמשים במשרות או בעקיפין, כמייצגים ברשות המיסים, כהגדרתם בסעיף 236 לפקודה, וכן עובדי רשות המיסים". גם לאחר פרסומים אלו לא אותרו מועמדים רלוונטיים, ועד כה לא מונו חברי ועדה נוספים (למעט עובדי מדינה).

בסעיף 9 לחוק נקבעו סייגים בנוגע למינוי חבר בית דין: (א) לא יתמנה ולא יכהן כחבר בית דין מי שעלול להימצא, במשרות או בעקיפין, במצב של ניגוד עניינים, בין תפקידו כחבר בית דין לבין עניין אחר שלו. (ב) לא יתמנה כחבר בית דין מי שנמצא, באופן תדיר בקשר מקצועי או אחר, עם הרשות המינהלית שעל החלטותיה ניתן לערור בפני אותו בית דין".

בהקשר של סוגיית ניגוד העניינים, התייחס בג"ץ לעניין סעיף 9 לחוק⁶⁹: "יש לדרוש - ברוח הפסיקה - שהקשר בין המועמד לבין הרשות המנהלית, אם בכלל, לא יהיה קשר מהותי, משמעותי ותכוף". במילה "מועמד" כיוון בית המשפט למועמד לכהן בתפקיד חבר בית הדין.

בסעיף 20(א) לחוק יסוד השפיטה נקבע: "הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו". באין ערכאת ערעור אין הלכות מנחות, וכך יכולה ועדת הקבילות להחליט החלטות שונות בעררים שונים, הכול בהתאם לשיקול הדעת של ההרכב הפרסונלי שבאותו דיון. ואכן, גם בחוק בתי הדין המנהליים, סעיף 45, נקבע: "החלטה סופית של בית דין ניתנת לערעור בזכות בפני בית משפט מחוזי בדרך יחיד".

68 זאת אף שלאחר מינויים ובטרם החלו לפעול, י"ר וחברי הוועדה חתמו על טופס הצהרה על היעדר ניגוד עניינים.

69 בג"צ 7152/97 עמותת נ.מ.ר. נ' שר האוצר ואח', "מיסים" יג, 5 (ספטמבר 2005).



עלה כי ביולי 2015 החליט מנהל הרשות דאז לבטל את ועדות ערר לקבילות פנקסים ולהעברת דיונים אלו לבתי המשפט, אולם הנושא לא קודם.

משרד מבקר המדינה ממליץ למשרד המשפטים ורשות המיסים לבחון את פעילות ועדות הערר לקבילות פנקסים ומתכונת איושם הנוכחית ולפעול להסדרת הליכי הערעור על קבילות פנקסים בהתאם לתוצאות בחינתם.

רשות המיסים מסרה בתשובתה בנוגע לוועדות ערר לקבילות פנקסים ולהעברת הדיונים לבית המשפט כי "הוגשו המלצות ועדה [פנימית ברשות המיסים] בנושא שיהוו בסיס לשינוי מסגרת הערעור".

משרד המשפטים, מסר בתשובתו כי "במועד סיום הביקורת הצעת החקיקה שרשות המיסים מבקשת לקדם, טרם הועברה למחלקת ייעוץ וחקיקה במשרד המשפטים. כשתועבר טיוטת החוק והמלצת רשות המיסים, ייבחן הנושא לגופו".

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות המיסים לקדם הסדרת נושא זה.

הטיפול בהליכים משפטיים ברשות המיסים

הטיפול בתיקי מס פלייליים

בשנת 2010 פרסם היועץ המשפטי לממשלה הנחיה בדבר "משך טיפול התביעה עד להגשת כתב אישום"⁷⁰, ובה ציין: "בבסיס הוראות חוק סדר הדין הפלילי... הקובעות תקופת התיישנות לגבי רוב רובן של העבירות, שלאחריה לא ניתן להעמיד לדין חשוד בביצוע עבירה, עומדים רציונליים שונים, משפטיים וחברתיים: זכותו של חשוד או נאשם לסיום מהיר של ההליך, והקושי להביא ראיות בחלוף זמן. זאת לצד מחילה והתקוות שיקולי הגמול עם חלוף הזמן ומתן אפשרות לשיקום. שיקולים אלה, בצד שיקולים נוספים הנוגעים לתביעה, לחשוד או לנאשם ולנפגע העבירה, הם שעומדים גם בבסיס החשיבות בתוך תקופת התיישנות בקיצור משך הזמן הנדרש לחקירה המשטרתית של חשודים בעבירה, להחלטה אשר להכנת כתב אישום על-ידי המשטרה או פרקליטות המדינה או לגניית תיק החקירה, ולדיון בבית המשפט עד להכרעת הדין. הליכים פלייליים מהירים, הממחשים היטב את הקשר בין העבירה לבין העונש, יש להם חשיבות רבה כגורם מחנך ומרתיע, כלפי נאשמים ואף כלפי הציבור. ניהול יעיל של פעולת מערכת האכיפה הוא בעל פוטנציאל לתרום לאמון הציבור במערכת".

בהנחיית היועמ"ש הוצבו לפני התביעה הכללית מגבלות זמן עד החלטה בדבר הגשת כתב אישום או סגירת התיק תוך קביעת מנגנוני פיקוח ובקרה על קצב הטיפול של התביעה בתיקים המגיעים לטיפול. מעבר לקביעת פרקי הזמן המרביים לטיפול התביעה בתיקי חקירה המגיעים לפתחה: (א) בעבירות מסוג חטא יש לפעול לסיום הטיפול בתיק בתוך 6 חודשים; (ב) בעבירות מסוג עוון ובעבירות מסוג פשע שדיןן עד עשר שנות מאסר יש לפעול לסיום הטיפול בתיק בתוך

70 הנחיה מס' 4.1202.

18 חודשים; (ג) בעבירות מסוג פשע שדין עשר שנות מאסר ויותר יש לפעול לסיום הטיפול בתיק בתוך 24 חודשים.

במסמך שהוכן במשרד המשפטים בפברואר 2019 ונשלח למשרד מבקר המדינה נרשם:

מספר התיקים הפליליים ברשות המיסים - הממתינים לבירור דין (כלומר, נמצאים בטיפול הלשכה המשפטית ברשות), נכון לינואר 2019 הוא כ-1,800. מהם, כ-700 תיקי חקירות ממתינים יותר משלוש שנים.

בנוגע לחלופת הכופר - כאמצעי להתגבר על ה"גיבנת" של התיקים הישנים, לחלופה זו עלולות להיות השלכות רחב מזיקות הואיל ואין היא נותנת מענה לתיקים שהועלם בהם סכום מס גבוה. זאת ועוד, כאשר מדובר בתיקי חקירה שנפתחו לפני שנים רבות, החשודים לא יסכימו לשלם כופר משמעותי הואיל וברור להם שיש רק סיכוי נמוך שיוגש כנגדם כתב אישום לאחר שנים רבות. "מבצע" לסגירת תיקים בכופר עלול גם לעורר טענה מוצדקת שהאכיפה בררנית. בהקשר זה צוין במסמך: "טענת האכיפה הבררנית קיבלה פרשנות מרחיבה והיא חלה גם במצבים שבהם פעלה הרשות על פי דין, אך תוצאת הדברים עשויה לעורר תחושת אי צדק".

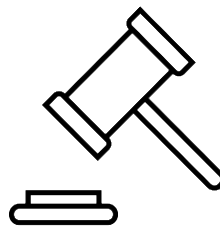
עוד צוין במסמך: "מוצע כי הרשות תפעל לעבות את כוח האדם שיעסוק בניהול תיקים אלה [התיקים הממתינים לבירור דין]... שכן אין טעם שתיקי חקירות ייערכו, אם אף גורם לא יטפל בהם".

עלה כי שלא בהתאם להנחיית היועמ"ש לממשלה משנת 2010 לפעול לסיום הטיפול בתיקים בתקופות של עד 24 חודשים, בהתאם לחומרת העבירה, נכון לינואר 2019 כ-700 תיקים מתוך 1,800 ממתינים יותר משלוש שנים.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "...נכון לינואר 2021 כ-700 תיקים מתוך 1,400 ממתינים יותר מ-3 שנים". עוד מסרה הרשות כי נכון ליוני 2022 "חל שיפור משמעותי העומד על כ-300 תיקים מתוך 800 הממתינים יותר מ-3 שנים". כמו כן מסרה הרשות בתשובתה הנוספת כי "הלשכה המשפטית ברשות המסים מטפלת מידי שנה בין 900 לבין 1200 תיקים".

300 תיקים

מתוך 800 (38%)
ממתינים לטיפול הלשכה המשפטית
ברשות מעל 3 שנים, נכון ליוני 2022.



עוד מסרה הרשות בתשובתה כי "מאז תיקון 87 לחוק סדר דין פלילי, אשר נכנס לתוקף ביום 10.10.2019 שהפנה בסעיף 57 א' בחוק להנחיית היועץ המשפטי לממשלה, בה נקבע משך התקופות לטיפול בתיקים הלשכה המשפטית ברשות המסים פועלת בהתאם להנחיית היועץ המשפטי לממשלה".



על רשות המיסים לעמוד בהנחיית היועמ"ש לממשלה בדבר משך זמן הטיפול בתיקי מס ולפעול להשלמתם, בתקופה הרלוונטית בהתאם לחומרת העבירה עד 24 חודשים. מומלץ כי רשות המיסים תבחן את הקצאת כוח האדם הנדרשת ללשכה המשפטית למול היקף התיקים המטופל על ידה וכן חלופות אכיפה אחרות, במקרים המתאימים, עפ"י תבחינים שייקבעו, על מנת לצמצם התמשכות תהליכי הטיפול בתיקי עבירות מס ולעמוד בהנחיית היועמ"ש לממשלה בדבר משכי הטיפול המרביים.

הלשכה המשפטית של רשות המיסים מלווה, בין היתר, את יחידות החקירות בטיפול בחקירות מס ומייצגת את המדינה בבתי המשפט בתיקי מע"ם. בלוח 36 להלן מוצגים נתונים על טיפול בכתבי אישום בנושאי מיסוי ישיר מצד הלשכה המשפטית בשנים 2015 - 2020.

לוח 36: טיפול בכתבי אישום בנושאי מיסוי ישיר מצד הלשכה המשפטית, 2020 - 2015

שנה וסוגי תיקים	כתבי אישום שהמחלקה הפלילית, (מיסוי ישיר), הגישה לבתי משפט ⁷¹
2015 - מהותיים	טופלו רק על ידי פרקליטויות
2015 - טכניים	664
2016 - מהותיים	טופלו רק על ידי פרקליטויות
2016 - טכניים	553
2017 - מהותיים	4
2017 - טכניים	259
2018 - מהותיים	14
2018 - טכניים	293
2019 - מהותיים	9
2019 - טכניים	371
2020 - מהותיים	5
2020 - טכניים	244

המקור: רשות המיסים.

יצוין כי חלק מהתיקים המועברים לתביעות נסגרים בכופר לפני הגשת כתב אישום. תיקים אלו אינם מוצגים בטבלה לעיל. בלוח 37 להלן מפורטים נתונים על מספר כתבי האישום (ובכלל זה התייחסות למספר תיקי החקירה הכלולים בכתבי אישום אלה) שהגישה הלשכה המשפטית במע"ם בשנים 2015 - 2020.

71 כתב אישום אחד לעיתים כולל מספר תיקי חקר.



לוח 37: טיפול בכתבי אישום בנושאי מע"מ מצד הלשכה המשפטית בשנים 2015 - 2020

שנה	מספר כתבי אישום שהוגשו מטריאליים	כמות תיקי החקר הכלולים בכתבי האישום המטריאליים	מספר כתבי אישום שהוגשו בסיסיים	כמות תיקי החקר הכלולים בכתבי האישום הבסיסיים
2015	147	231	325	327
2016	141	220	273	280
2017	131	187	289	298
2018	156	192	340	357
2019	168	296	370	399
2020	189	292	307	329
סך הכול	932	1,418	1,904	1,990

המקור: רשות המיסים (יולי 2021).

מהלוח עולה כי בין שנים 2015 ו-2020 חל גידול במספר התיקים הפליליים המטריאליים שטיפלה בהם הלשכה המשפטית של מע"מ⁷², 231 תיקים בשנת 2015 לעומת 292 תיקים ב-2020 (גידול של 26.4%) וגידול של 28% בהגשת כתבי אישום בין שנים אלו. עוד עלה כי לרשות המיסים אין נתונים בדבר כמה מכתבי האישום המטריאליים, המוצגים בלוח לעיל, כוללים עבירות של חשבוניות פיקטיביות, אך על פי הערכת הרשות, מדובר ברובם של תיקים אלו.

בנוסף, עולה כי בשנים 2015 - 2020 הגישה רשות המיסים מדי שנה בין כ-414 - 538 כתבי אישום בגין עבירות מס, רובם בגין עבירות מס בסיסיות⁷³, שהן עבירות שמרביתן מוגדרות עבירות מינהליות. הטיפול בהן אינו דורש רמת מיומנות גבוהה כמו זו הנדרשת לטיפול בתיקי מס מטריאליים.

מומלץ כי רשות המיסים תגבש מדיניות אחיפה וטיפול לשילוב מגוון עבירות מס במע"מ אשר יגבירו את ההרתעה בקרב העוסקים מעלימי המס, במקביל לטיפול בעבירות של חשבוניות מס פיקטיביות.

72 שנת 2020 אינה מייצגת בשל משבר הקורונה שהיה בשיאו באותה שנה.
73 מכוח סעיף 117(א) לחוק מס ערך מוסף וסעיפים 215 - 219 לפקודת מס הכנסה.



רשות המסים מסרה בתשובתה הנוספת כי יש אצלה "הנחיות מסודרות בכל הנוגע לטיפול בעבירות מס בסיסיות. מרבית כוח האדם והמשאבים מופנים לתיקים המטריאליים אשר הינם תיקים גדולים וחלקם אף מגה תיקים. מדובר בתיקים מורכבים אשר מטבעם דורשים טיפול ממושך ומיומנות גבוהה".

משרד מבקר המדינה פנה לרשות בבקשה לקבל נתונים על מספר כתבי אישום בנושאי מע"מ הכוללים גם עבירות מס הכנסה. בעניין זה השיבה הרשות כי יש לה נתונים כאלו בנוגע לשנים 2019 - 2020. להלן הנתונים:

בשנת 2019 הוגשו עשרה כתבי אישום בסיסיים הכוללים עבירות מע"מ ומס הכנסה. באותה שנה הוגש עוד כתב אישום אחד הכולל עבירות בסיסיות במס הכנסה ועבירות מהותיות במע"מ והוגש עוד כתב אישום אחד הכולל עבירות מהותיות גם במע"מ וגם במס הכנסה.

בשנת 2020 הוגשו ארבעה כתבי אישום בסיסיים הכוללים עבירות מע"מ ומס הכנסה. הוגש עוד כתב אישום אחד הכולל עבירות בסיסיות במס הכנסה ועבירות מהותיות במע"מ, והוגשו עוד ארבעה כתבי אישום הכוללים עבירות מהותיות גם במע"מ וגם במס הכנסה.

אשר לחוק איסור הלבנת הון: במחלקה המשפטית במע"מ הוגשו משנת 2016 16 כתבי אישום הכוללים עבירות הלבנת הון, מהם עשרה כתבי אישום שעבירות המס בהם הן עבירות מקור, מהם שני כתבי אישום שעבירות המקור בהם הן עבירות שהוספו בתיקון 14 לחוק איסור הלבנת הון.

מנתונים אלו עולה כי בשנים 2019 - 2020 הוגשו 14 כתבי אישום משולבים (מע"מ ומס הכנסה) בעבירות בסיסיות בשני מערכי המס מתוך 677 כתבי אישום בעבירות בסיסיות שהוגשו בשנים אלו, המהווים כ-2.1%. עוד עלה כי בשנים אלו הוגשו 5 כתבי אישום משולבים בעבירות מהותיות בשני מערכי המס, מתוך 377 כתבי אישום בגין עבירות מהותיות שהוגשו בשנים אלו. דבר המהווה 1.4% מכתבי האישום בעבירות מהותיות בשנים אלו.

מומלץ כי רשות המיסים תבחן את הצורך להגביר את הביצוע של חקירות מס משולבות מס הכנסה ומע"מ, לשם ייעול פעילות החקירות, מיצוי המס ויצירת הרתעה בקרב נישומים "מתוחכמים".

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "קיימת טיטוט נוהל לקביעת מדיניות לחקירות משותפות של מס הכנסה ומע"מ, שנמצאת בסבב אישורים, להגברת ההרתעה". עוד מסרה הרשות כי "בחטיבה המשפטית ישנה הנחיה פנימית לגבי הגשת כתבי אישום משולבים, במצב בו בוצעה חקירה בשני מערכי המס".

הטיפול בתיקי מס אזרחיים

מס שנוי במחלוקת בעררי מס הכנסה ניכויים - היקף המס השנוי במחלוקת נגזר מסוג המס עליו נסובה המחלוקת. באופן טבעי, היקף המס האמור הגבוה ביותר הינו במערך מס הכנסה, בין השאר בשל היותו רכיב המס הישיר המרכזי ובשל מורכבות דיני מס זה. עם זאת, גם ביחס למיסים פשוטים יחסית, כמו מיסי הניכויים, קיים היקף משמעותי של מיסים שנויים במחלוקת



כפי שיפורט להלן⁷⁴. בלוח 38 להלן מוצגים נתונים לשנים 2006 - 2019 על סכום המס השנוי במחלוקת בעררי מס הכנסה ניכויים וקנס בגין אי-הניכויים (ש"ח):

לוח 38: סכום מס שנוי במחלוקת בעררי מס הכנסה ניכויים וקנס בגין אי-הניכויים (ש"ח)

שנה	מספר השומות	סך קנס אי-הניכויים	סך סכום המס השנוי במחלוקת	שיעור כספי	שיעור כספי מצטבר
2006	1	816,779	5,202,644	0.3%	0.3%
2007	4	6,655,657	44,049,777	2.8%	3.1%
2008	4	1,342,721	9,226,982	0.6%	3.7%
2009	7	2,881,469	18,638,128	1.2%	4.9%
2010	8	10,092,796	66,746,749	4.3%	9.2%
2011	14	11,038,347	73,136,349	4.7%	13.8%
2012	18	14,690,819	98,384,323	6.3%	20.1%
2013	33	64,480,857	433,090,206	27.6%	47.7%
2014	36	96,055,881	641,246,956	40.8%	88.5%
2015	65	12,550,953	84,809,415	5.4%	93.9%
2016	59	8,053,682	69,175,942	4.4%	98.3%
2017	11	2,059,207	14,004,662	0.9%	99.2%
2018	4	1,827,897	12,273,471	0.8%	100.0%
2019	1	0	109,000	0.0%	
סך הכול	265	232,547,065	1,570,094,604	100.0%	

המקור: רשות המיסים.

74 בהקשר של המס השנוי במחלוקת בעררי מס הכנסה ניכויים מסרה הרשות לצוות הביקורת באוגוסט 2021: "בהמשך לבקשתכם ולאחר קשיים באיתור המידע... אני חייבת להסתייג ולציין שהקובץ הופק במגבלות מה שניתן היה להפיק במחשבי שע"ם ולאחר בדיקות נוספות שערכנו על מנת להשתדל ולדייק כמה שיותר, כך שיתכן שישנם תיקים נוספים".



בלוח לעיל מוצגות 265 שומות מס שהוצאו ב-102 תיקי מס. סך המס בערר וקנס אי-הניכויים המצטבר הוא כ-1.8 מיליארד ש"ח, אולם כ-1.4 מיליארד ש"ח מתוכם (כ-78%) נובע משישה תיקים, שהמס בהם בערר היה כ-1.23 מיליארד ש"ח במצטבר, והקנס היה כ-185 מיליון ש"ח במצטבר. עררי שש חברות אלו מתייחסים בעיקר לשנים 2007 - 2014.⁷⁵ כך, בתיק אחד היה ערר המס כ-530 מיליון ש"ח, והקנס כ-79 מיליון ש"ח בגין השנים 2013 - 2014. ב-26 מתוך 102 תיקי המס (כרבע מהתיקים) סכום המס בערר היה פחות מ-100,000 ש"ח, וסכום המס בערר המצטבר בהם הוא כ-1.9 מיליון ש"ח ערר מס וקנסות בגין השנים 2011 - 2016. בחמישה תיקי מס המתייחסים במצטבר ל-15 שנות מס⁷⁷ וסכומי הערר המצטברים היו כ-21 מיליון ש"ח, לא הוטלו קנסות בגין אי-ניכויים. מנתונים אלו אפשר ללמוד כי האצת ההליכים המשפטיים במספר מועט של תיקים עשויה להאיץ את גביית מיליארדי הש"ח ממס התלויים ועומדים בהליכים אלו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי התקדמות ההליך המשפטי אינה תלויה ברשות המיסים.

מס שנוי במחלוקת בעררי מע"ם - להלן נתוני רשות המיסים בנוגע לתיקי מע"ם התלויים ועומדים בבתי המשפט נכון ליולי 2021. על פי נתונים אלו 264 תיקים תלויים ועומדים בהליכים אזרחיים בבתי המשפט בהם סכום המס המצטבר השנוי במחלוקת עומד על כ-1.73 מיליארד ש"ח ובמוצע כ-6.5 מיליון ש"ח לתיק. בלוח 39 להלן מוצגים נתונים על תיקי מע"ם התלויים ועומדים בבתי המשפט נכון ליולי 2021:

לוח 39: תיקי מע"ם התלויים ועומדים בבתי המשפט, יולי 2021

שנה	מספר תיקים	סכום המע"ם בערעור	שיעור (באחוזים)	שיעור מצטבר (באחוזים)
2013	1	5,116,954	0.30%	0.30%
2014	5	14,284,178	0.82%	1.12%
2015	6	72,663,968	4.19%	5.31%
2016	2	58,893,498	3.40%	8.71%
2017	11	38,691,560	2.23%	10.94%
2018	30	310,128,226	17.89%	28.83%
2019	45	266,385,551	15.37%	44.20%
2020	95	532,963,981	30.75%	74.95%
2021	69	434,308,847	25.05%	100.00%
סך הכול	264	1,733,436,763	100.00%	

המקור: נתונים שהתקבלו מרשות המיסים (יולי 2021).

75 פרט לכ-38 מלש"ח בגין השנים 2015 - 2016.

76 מהם קנסות - כ-235 אלפי ש"ח.

77 בשנים 2008 - 2016, פרט לתיק מס אחד משנת המס 2019, שבו סכום המס בערר הוא כ-109,000 ש"ח.

עלה כי נכון ליולי 2021 לא הסתיים הטיפול ב-100 תיקי מע"ם לשנים 2013 - 2019 שסכום המס בערערים אלו מסתכם בכ-1.73 מיליארד ש"ח.

מס שנוי במחלוקת בעררי מיסוי מקרקעין

על פי נתוני רשות המיסים, נכון ליוני 2021 מתנהלים 1,592 עררי מיסוי מקרקעין בוועדות הערר למסמ"ק. בלוח 40 להלן מוצגים נתונים על מס שנוי במחלוקת בעררי מיסוי מקרקעין נכון לחודש יוני 2021⁷⁸:

לוח 40: מס שנוי במחלוקת בעררי מיסוי מקרקעין, יוני 2021

מספר העררים	מתוכו - מס שנוי במחלוקת	סך המס על פי קביעת הרשות	משרד המסמ"ק
181	31,605,032	51,525,408	מרכז
102	100,824,641	184,601,339	ירושלים
102	23,184,509	31,651,354	חיפה
242	307,062,825	425,887,256	תל אביב
86	11,980,286	12,397,769	חדרה
1	30,000	30,000	טבריה
122	40,999,991	43,450,898	נצרת
493	46,383,736	67,571,092	נתניה
126	43,088,655	65,552,353	רחובות
137	134,268,905	152,128,803	באר שבע
1,592	739,428,580	1,034,796,272	סך הכול

המקור: רשות המיסים.

מתוך כ-739.4 מיליון ש"ח מס שנוי במחלוקת בעררי מסמ"ק, כ-597 מיליון ש"ח נובע משומות מס שבח וכ-142 מיליון ש"ח נובע משומות מס רכישה⁷⁹.

78 נתונים אלו אינם כוללים עררי מיסוי מקרקעין המתנהלים בבית המשפט העליון. להערכת הרשות יש מעט מאוד עררים כאלו.

79 נוסף על כך, כ-0.4 מל"ח נובע משומות מס מכירה.



מתוך סך של 739.4 מיליון ש"ח מיסי מקרקעין שנויים במחלוקת, כ-307 מיליון ש"ח (כ-41%) נובע משומות שנערכו במשרד אחד בלבד - משרד מסמ"ק תל אביב. כ-439 מיליון ש"ח (כ-59%) נובע משומות שנערכו בשלושה משרדים - תל אביב, מרכז וירושלים.

עוד עלה כי נכון ליוני 2021, לא הסתיים הטיפול בתיקי מסמ"ק בסכום של כ-34 מיליון ש"ח, הנמצאים בהליך של ערעור, בהם המס שנוי במחלוקת ונובע משומות שנערכו בגין עסקאות מקרקעין שנעשו בשנים 1987 - 2010, וכ-327 מיליון ש"ח נובע מעסקאות שנערכו בשנים 2011 - 2016.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "יצוין, כי משרד מסמ"ק תל אביב לבד, גבה בשנת 2021 כ-24% כרבע מסך הגבייה השנתית ובשנת 2020 כ-21.8%. בנוסף, שווי העסקאות במשרד זה הוא מאוד גבוה וכך גם תוצאת המס, מה שיכול להסביר את היקף הכספי של התיקים בערר ואת התמריץ של הנישומים לנהל יותר תיקים במחוז זה ובמחוזות דומים (לעניין שלושת המשרדים תל אביב + מרכז + ירושלים הם מהווים כ-47% מסך הגבייה השנתית). במיסוי מקרקעין אין התיישנות על עסקה שלא דווחה... ישנם מקרים שמוציאים שומות על עסקאות מלפני עשרות שנים שלא דווחו, לעיתים כתוצאה ממידע חדש ולעיתים הנישום מבקש להצהיר".



מומלץ כי רשות המיסים תבחן את קידום הטיפול בתיקים גדולים בהם סכום המס השנוי במחלוקת בין הנישום לרשות המיסים הוא גבוה במיוחד, בין היתר, בתיקים הכוללים עבירות מע"מ, עבירות מס הכנסה או בתיקי מיסוי מקרקעין. זאת, על מנת להשיא את תוספת המס הנגבית, ולהגביר את ההרתעה.

הליך הכופר

כאמור לעיל, היקף הכלכלה השחורה נאמד בעשרות מיליארדי ש"ח מדי שנה. דרך ההתמודדות העיקרית עם עבריינות מס, כמו עם שאר סוגי העבירות, היא באמצעות הדין הפלילי, המלווה בהליכי חקירה שעושים עובדי הרשות. עבירת מס עלולה להסתיים בעונש הנע בין קנס עד מאסר של עשר שנים.

הליך כופר הכסף הוא הליך חלופי לדין הפלילי. הליך זה מאפשר⁸⁰ לחשודים בעבירות מס להימנע מהליך פלילי ומהעונש הצפוי בתומו, וזאת בתמורה לתשלום סכום כסף. להלן ריכוז נתונים על הליכי כופר ברשות המיסים.

80 בהתאם לסעיף 221 לפקודת מס הכנסה, סעיף 121 לחוק מע"מ וסעיפים מקבילים בחוקי מס נוספים.



<p>843 בקשות כופר</p>	<p>4.1 מיליון ש"ח</p>	<p>20.15 מיליון ש"ח</p>
<p>הגישו נישומים ועוסקים לרשות המיסים. בשנים 2016 - 2018.</p>	<p>מע"ם, העלימו עוסקים ב-7 תיקי מס, שהוסדרו בהליך של "כופר מס". בשנת 2018.</p>	<p>הכנסה, העלימו נישומים ב-16 תיקי מס, שהוסדרו בהליך של "כופר מס". בשנת 2018.</p>
<p>97 בקשות נישומים</p>	<p>21 תיקים (22%)</p>	<p>55 כתבי אישום</p>
<p>לתשלום "כופר מס" דחתה רשות המיסים, בשנים 2016 - 2018.</p>	<p>של נישומים נסגרו מחוסר ראיות לאחר שהרשות דחתה את בקשת הנישום לתשלום "כופר מס". בשנים 2016 - 2020.</p>	<p>הגישה רשות המיסים, לאחר שלא קיבלה את בקשת הנישום לתשלום "כופר מס". לגבי השנים 2016 - 2020.</p>

בישראל, מוסד הכופר ייחודי לדיני המיסים ולעוד מספר עבירות כלכליות⁸¹. אם החליטה הרשות לפתוח בחקירה כנגד נישום מסוים, עומדת לפניה האפשרות להיעתר לבקשה מצדו של החשוד להפעיל את הליך הכופר. הסמכות נתונה לשיקול דעתן של ועדות הכופר ברשות המיסים, והנישום נדרש להסכים לגובה הכופר שהחליטה ועדת הכופר, וכך יימנע מפתחת תיק פלילי בעניינו או שיעצרו ההליכים בתיק הפלילי שכבר נפתח כנגדו.

בהתאם להחלטת ה"ועדה לקביעת שיקולים מנחים בהטלת כופר בעבירות מס" מאוקטובר 2004 אשר הייתה משותפת לרשות המיסים ופרקליטות המדינה, השיקולים להיעתר לבקשת הכופר הם, בין השאר: (א) חומרת העבירה (לפי ההיקף הכספי של העבירה ומידת אשמתו של מבצעה לכאורה); (ב) מצב אישי, רפואי או משפחתי; (ג) העומס המשפטי והעומס על אגפי החקירות ברשות המיסים.

יוער כי מסלול הכופר אינו רלוונטי לעבירות שנקבעו כ'עבירות מינהליות' בהתאם לחוק העבירות המינהליות⁸². כך, עבירה שנקבע בתקנות⁸³ שהיא 'עבירה מינהלית', תשא בדרך כלל עונש בדמות הקנס הקבוע בגין אותה עבירה, וזאת בלי הצורך להישפט לגביה. בתוספת לתקנות העבירות הפליליות (קנס מינהלי - חיקוקי מיסים), התשמ"ז-1987, נקבעו מהן 'עבירות מינהליות' בתחום המיסים⁸⁴. בדומה למסלול הכופר, גם ביחס לעבירה מינהלית רשאית הרשות או נציג התובע להחליט בכל זאת להגיש כתב אישום ביחס לעבירה - ואף הנישום עצמו זכאי לדרוש להישפט בגין העבירה במקום לשלם את הקנס.

81 לדוגמה, סעיף 55 לחוק היטלי סחר ואמצעי הגנה, התשנ"א-1991; סעיף 38 לחוק פיקוח על מחירי מצרכים ושירותים, התשנ"ו-1996.

82 חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, ס"ח 31.

83 תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי-חיקוקי מיסים), התשמ"ז-1987.

84 לדוגמה, נישום שלא הודיע על פתיחת עסק, או לא הגיש דוח שנתי למס, או לא התייצב לדיון שנקבע לו על ידי הרשות וכי"ב.



יצוין, כי בפקודת מס הכנסה אין התניה של תשלום המס או הסרת המחדל כתנאי להסכמה להליך הכופר. עם זאת, תשלום המס מהווה שיקול בהסכמת הוועדה להטלת כופר במס הכנסה ובמע"מ.

יצוין כי בדיון⁸⁵ על דוח מבקר המדינה בעניין הטלת כופר⁸⁶ בשנת 2006, הביע מנהל רשות המיסים דאז עמדה בעד ביטול הליך הכופר: "אנחנו גם בעד ביטול הליך הכופר... היה ונגיע למצב האוטופי הזה שמיום סיום חקירת מס ההכנסה עד ליום גזר הדין יעברו רק 4 שנים, אנחנו ביום הזה נתמוך... בביטול הליכי הכופר".

מחקר משווה: הליכי כופר⁸⁷

הכופר במשפט האמריקאי: רשות המס בארצות הברית הוסמכה בחוק (להלן - קוד המיסים)⁸⁸ להגיע לפשרה (Offer in Compromise - OIC). פשרה כזאת עשויה לפטור אדם מהליך פלילי. המשפט האמריקאי מגביל את סמכות הרשות בעניין הפשרה לעבירות שאינן ברף העליון של החומרה ואינן עבירות שיש בהן יסוד נפשי לעבירת מס חמורה. למעשה, בעבירות חמורות הרשות רשאית לקבוע סנקציות אזרחיות שיתווספו על המשפט הפלילי כנגד העבריין, ולא כתחליף לו, וכך היא מאפשרת להחמיר ביחס כלפי עבריין מס קשים כדי להגביר את כושר ההרתעה.

בקוד המיסים נקבע כי הרשות תוכל להציע פשרה רק בהתקיים אחד משלושת המצבים האלה: (א) **ספק בנוגע לאחריות (Doubt as to Liability)**: החשוד מציג ספק סביר בנוגע לכך שהוא אחראי למעשה; (ב) **ספק בנוגע לגבייה (Doubt as to Collectability)**: אם לדעת הרשות אין החשוד יכול לשלם את המס במלואו, היא מוסמכת להציע לו פשרה כספית; (ג) **ניהול מס יעיל/ראוי (Effective Tax Administration)**: במקרים הומניטריים, כמו אדם נכה או קשיש, וגביית המס במלואו תיחשב "לא הוגנת ולא צודקת" ("Would be unfair and inequitable").

הכופר במשפט האנגלי: בשיטת המשפט האנגלי⁸⁹ אין הליך דומה למוסד הכופר אלא הליך של קנס מינהלי, והוא מוחל כחלופה להליך הפלילי במקרים האלה: (א) **עבירות רשלנות:** תוטל סנקציה אזרחית בלבד, דוגמת הטלת ריבית גבוהה יחסית על המס שלא שולם; (ב) **עבירות רשלנות חמורות:** תוטל הריבית הנהוגה בעבירות הרשלנות, ונוסף על כך יוטל קנס קבוע, שלא ניתן לשינוי, בשיעור של 30% מהפרש המס; (ג) **התחמקות ממס (Evasion Tax)** **שלא בזדון:** יוטל קנס קבוע בשיעור של 100% מהמס שדווח בחסר. אם העבריין שיתף פעולה באופן מלא הרשות רשאית להפחית את הקנס עד 50%.

85 דיון בוועדה לענייני ביקורת המדינה בנושא דוח מיוחד של מבקר המדינה על הטלת כופר בענייני מס הכנסה, 28.2.2006.

86 מבקר המדינה, **דוח מיוחד**, "הטלת כופר בגין עבירות מס הכנסה", (2006).

87 מחקר משווה זה מבוסס על מאמרו של אור כהן ששון, "כופר הכסף בעבירות המס: תחליף ראוי להליך הפלילי או מס שפתיים?" (פורסם ב"מיסים און לייף", אפריל 2014).

88 Internal Revenue Code, 26 U.S.C. § 7122 (1986).

89 Inheritance Tax Act, 1984, c.51 (Eng); Income Tax Act, 2007, c.3 (Eng); Value Added Tax Act, 1994, c.23 (Eng); The Taxes Management Act, 1970, c.9 (Eng).



עלה כי בארה"ב ובאנגליה אי אפשר להשתמש בחלופת קנס להליך פלילי המתנהל בנוגע לעבירות מס חמורות, וכי באנגליה שיעור הקנס קבוע מראש⁹⁰.

ניהול ממוחשב של הליכי הכופר

רשות המיסים נדרשת מידי שנה לטפל במאות בקשות המועברות מצד נישומים להמרת ההליך הפלילי בתשלום כופר, ובין היתר, בריכוז וניהול של מסמכים שחלקן מגיעים בצורה ידנית לביסוס הבקשה, או של תכתובות עם מייצגי הנישום והפרקליטים המלווים את הטיפול.

הועלה כי המסמכים הנוגעים להליכי הכופר מנוהלים ידנית ובהיעדר מערכת ממוחשבת, לא נסרקים המסמכים הרלוונטיים בכל תיק כופר ולעיתים אף אינם נמצאים בתיק הפיזי. בכך, קיים קושי בהשוואה שוטפת בין בקשות כופר שנדחו לאלו שהתקבלו לפי סכום ההכנסה שהועלמה, נסיבות ההעלמה, קיומן או היעדרן של נסיבות מקלות, סכום הכופר במקרים שהתקבלה בקשת הכופר וכיו"ב.

נוכח היקף ורגישות המסמכים האמורים ובדומה לניהול מסמכים במסגרת הליכי שומה ברשות, מומלץ כי רשות המיסים תפעל לנהלם במסגרת מערכת ממוחשבת ייעודית לנושא, שתוכל, בין היתר, להוות תשתית ראייתית להחלטות וועדות הכופר שהתקבלו ואף בסיס לוועדות כופר שיעסקו במקרים דומים בעתיד.

משרד מבקר המדינה פנה לרשות בבקשה לקבל נתונים על הבקשות שנדחו בשנים 2016 - 2020, על ההנמקות לדחיית כל אחת מהבקשות ואם בגין העבירה נשואת תיק הכופר הוגש לאחר מכן כתב אישום לבית המשפט. בנוסף, התבקשו נתונים על כל עסקאות הכופר שבוטלו החל משנת 2018, על הסיבות לביטול כל אחת מהעסקאות (אי-הסרת המחדל האזרחי, אי-תשלום הכופר או חלק ממנו וכיו"ב) ואם הוגש בסופו של דבר כתב אישום.

עלה כי בהיעדר בסיס נתונים ממוחשב, אין לרשות דרך ממוחשבת להמציא את הנתונים האמורים, ולכן אי אפשר לדעת מה היקף התופעה של עסקאות כופר שבוטלו או שלא שולמו באופן מלא או חלקי, ובכמה מהן הוגש כתב אישום כנגד הנישום.

לנוכח המשמעות הרבה שיש להליך הכופר כתחליף להליך הפלילי והצורך להגביר את השקיפות של ההליך ואת יעילותו, מומלץ כי רשות המיסים תפעל למחשוב הליך הכופר באופן שיכלול את כל המידע הרלוונטי על עסקאות הכופר ובכלל זאת מידע על עסקאות כופר שבוטלו.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "מערכת ממוחשבת שתאפשר מעקב אחר נוהל משך זמן הטיפול בוועדות כופר בשני מערכי המס, מס הכנסה ומס ערך מוסף, פותחה ותופעל עד תחילת שנת 2023".

90 למעט מקרים חריגים שפורטו בחקיקה.



פרסום בקשות כופר

רשות המיסים מפרסמת מדי שנה את החלטות ועדות הכופר בתיקי מס הכנסה, מכס ומע"מ. פרסום זה נעשה לראשונה בגין החלטות ועדת כופר שנתנו בשנת 2009, זאת לאחר פסיקת בית המשפט העליון בנושא⁹¹ שהתבסס על דוח מבקר מדינה בעניין הטלת כופר, שהמלצתו העיקרית נגעה לצורך לפרסם את שמות משלמי הכופר. פרסום הנמקה רחבה יאפשר לנישומים ולמייצגיהם להבין כיצד עסקה כזאת או אחרת עשויה לשמש תקדים בהליכים דומים המתנהלים כנגדם וכן תשמש להגברת השקיפות לפני הציבור בהבהרת השיקולים להליך מיטיב זה (לדוגמה, קושי ראייתי לבסס הרשעה בבית המשפט).

פרסום הרשות הינו של בקשות כופר שאושרו והוא כולל את שמו ומקצועו של החשוד בעבירה, סעיף וסכום העבירה, שנות מס רלוונטיות, החלטת הועדה ותמצית נימוקיה. על פי נתוני הרשות, בחמש השנים 2016 - 2020 נדחו לכאורה 97 בקשות לעסקת כופר. בנוגע לבקשות שהתקבלו, נכון לספטמבר 2021 פרסמה הרשות את החלטות ועדות הכופר עד וכולל שנת 2018. בלוח 41 להלן מוצגים נתונים על בקשות הכופר שהתקבלו ושנדחו בשנים 2016 - 2018:

לוח 41: בקשות כופר שהתקבלו ושנדחו, 2016 - 2018

שנה	בקשות שהתקבלו	שיעור	בקשות שנדחו	שיעור	סך הכול
2016	272	89.2%	33	10.8%	305
2017	283	93.1%	21	6.9%	304
2018	216	92.3%	18	7.7%	234
סך הכול	771	91.5%	72	8.5%	843

המקור: רשות המיסים.

עלה כי הרשות אינה מפרסמת הנמקות מפורטות להסדרי הכופר שאושרו, והנמקותיה המתפרסמות מסתכמות בכמה שורות לקוניות, ללא הסבר מפורט.

עוד עלה כי יש שיהיו של כשנתיים בפרסום החלטות ועדות הכופר. כך לדוגמה, קובץ החלטות ועדות הכופר לשנת 2017 התפרסם רק בנובמבר 2019; קובץ החלטות ועדות הכופר לשנת 2018 התפרסם רק במרץ 2021.

מומלץ כי החלטות הכופר יפורסמו בצירוף הנמקות מפורטות.

עוד מומלץ שההחלטות יפורסמו לציבור בסמוך למועד קבלת החלטות ועדות הכופר, וזאת גם כדי לא לפגוע בזכותו של נישום לקבל מידע על טיפול הרשות בסוגיות דומות להליך המתנהל לגביו.

91 רעור ע"מ 398/07 התנועה לחופש המידע ורביב דרוקר נ' רשות המיסים, פורסם ב-"מיסים און לייך" ביום 23.9.08.



רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הסדר הכופר נכנס לתוקף רק לאחר תשלום הכופר וככלל הסרת המחדל האזרחי. ככל שהמבקש אינו משלם את הכופר שנקבע, הרי שהליך הכופר מבוטל והתיק חוזר למסלול הפלילי. במצב זה, אין כמובן מקום לפרסם את ההסדר... במקרים רבים בעבר, רשות המיסים נעתרה לבקשות של פריסת תשלום הכופר למספר תשלומים וכך עשתה גם ביחס לתשלום המחדל האזרחי. ככל הנראה, זה מקור פער הזמן בין מועד החלטה של הוועדה למועד הפרסום של הסדר הכופר".

עוד מסרה רשות המיסים כי "טרם קבלת טיוטת דוח הביקורת, הוחלט על שינוי נהלי העבודה בנוגע למועד פרסום החלטות הכופר, כך שהפרסום ייעשה לפי מועד סיום ההליך לגבי כל תיק ותיק באופן ספציפי כך שכל התיקים שבגינם שולם הכופר והוסרו המחדלים, יפורסמו בפרסום לאותה שנה שבה הסתיים הטיפול, ללא קשר למועד ועדת הכופר". עוד מסרה הרשות כי "ביום 27.1.2021 נכנס לתוקף נוהל חדש לעבודות ועדת הכופר, שבין היתר, מגביל את משך הזמן שלגביו ניתן לפרוס את תשלום הכופר. הנוהל גם מגביל את משך הזמן שעומד למבקש להגיע להסדר אזרחי לצורך הסרת המחדל. לכן, בעתיד גם פער הזמן בין החלטת הכופר לפרסום יצטמצם".

מקרה בוחן - החלטת ועדת הכופר 84/16

הוועדה דנה בבני זוג שנחקרו בשנת 2014 בחשד להעלמת הכנסות מחשבון בנק בחו"ל במסגרת העלמות מס של עשרות 'תושבי ישראל' שהחזיקו חשבונות בבנק האמור ולא דיווחו על ההכנסות שצברו בו. בשנת 2016 החליטה ועדת הכופר לסגור את התיק בתשלום כופר של 600,000 ש"ח.

בהחלטה שפורסמה⁹² צוין: "אי דיווח על חשבון בנק ולא על הכנסות פסיביות שצמחו בו בסכום לא ידוע, בשנים 2010 - 2013. עבירות עפ"י סעיף 220 לפקודת המס". בפרסום ההחלטה נומקה כך: "המלצת הפרקליטות, סכום העבירה ומצב בריאותי".

עם זאת, מבחינת נימוקי הוועדה המלאים עלה כי הם התבססו גם על פרישת הנישום מכהונה בתפקיד ציבורי וכי אין התאמה מלאה בינם ובין ההנמקות אשר הוצגו לציבור הרחב בפרסום החלטת ועדת הכופר.

עסקת כופר זו הוזכרה בשנת 2018 בבית המשפט השלום בתל אביב, במקרה אחר, שהוגש בו כתב אישום כנגד נאשמת שטענה שהופלטה לרעה בהשוואה למקרה הנידון. השופטת ציינה בהחלטתה: "עיינתי בהחלטת ועדת הכופר ונימוקיה, כפי שנקבעו בוועדה ואף השווייתי ביניהם לבין החלטת הכופר אשר פורסמה שמספרה 84/16. הפניתי את בא כוח המאשימה לפערים בין השניים בפרט בנוגע להנמקה". בין היתר הדגישה השופטת את ההבדל בדין בהקשר של שיתוף פעולה בחקירה: "וכפי שפירטתי בהחלטתי עוד מהדיון הקודם, ההגנה הניחה את התשתית הנדרשת לקיומה של אכיפה בררנית".



בנוסף, צוות הביקורת בחן פרסום של 10 מקרים בהם התקבלו החלטות וועדות כופר. נבחנו שיקולי הוועדה בדיוניה אל מול פרסומי הרשות את שיקולי הוועדה. נמצא כי ב-5 מקרים⁹³ שיקולי הוועדה שפורסמו היו חלקיים ולא כללו את כלל שיקולי הוועדה שהופיעו בפרוטוקול הישיבה, כגון: סכום מס נמוך, חומרת העבירה או מדיניות האגף, כוונה ותחכום, ואף נסיבות מיוחדות שלא נכללו בפרסום הוועדה על אף שנכללו בשיקוליה⁹⁴. בשני מקרים נוספים⁹⁵ הפרסום לא תאם את שיקולי הוועדה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "ככלל על כל המידע שנמסר לרשות המיסים חל חיסיון. אחד החריגים לכך הוא פרסום הליך הכופר שנעשה בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון. באיון בין הצורך להימנע מפרסום פרטים חסויים (בין היתר בשל צנעת הפרט) לצורך בפרסום דבר הסדר הכופר, החליטה רשות המיסים על פרסום תמציתי של ההחלטה. כך פעלה רשות המיסים ממועד פרסום פסק הדין שחייב בפרסום שמות הנישומים איתם נעשה הסדר כופר".

מומלץ כי ככלל ועדת הכופר תפרסם לציבור את מכלול שיקוליה למעט במקרים חריגים.

הנמקת ועדת הכופר בעת דחיית בקשה

בהתאם לסעיף 2א חוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), תשי"ט-1958 במקרים בהם רשות מתבקשת להשתמש בסמכות שניתנה לה על פי דין והיא מחליטה לסרב לעשות שימוש בסמכות זו, עליה להודיע למבקש בכתב מהם הנימוקים לסירובה.

במאמר שפורסם בנושא הכופר⁹⁶, ובו נכללה התייחסות לחלות חובת ההנמקה על דחיית בקשת כופר כסף, נכתב: "כל החוקים המסמיכים את הרשויות להמיר עבירות בכופר כסף נוקטים לשון 'רשאי'. לפיכך נראה כי אם ביקש אדם בכתב מאת רשות, שהוסמכה להמיר עבירה בכופר, להשתמש בסמכותה, והרשות מסרבת לעשות כן, מחויבת היא על פי סעיף 2 לחוק לתיקון סדרי המינהל (הנמקות), התשי"ט-1959, לנמק את סירובה".

עלה כי ההודעה שהרשות שולחת למגיש הבקשה על דחיית בקשתו אינה מנומקת.

בלוח 42 להלן מוצגים נתונים לשנים 2016 - 2020 על תוצאות הטיפול ב-97 תיקי מס שרשות המיסים סירבה תחילה לבקשת הנישום להסדיר אותם באמצעות תשלום "כופר מס".

93 1/18, 3/18, 99/18, 1/16 ו-2/16.

94 במקרים אחרים הוועדה לא רשמה את פירוט הנסיבות אך ציינה את קיומן של נסיבות אלו.

95 102/18 ו-104/18.

96 שמעון שטרית, "כופר הכסף - ענישה פלילית בידי המנהל", (ינואר 2018).



לוח 42: תוצאות הטיפול בתיקי מס בהן רשות המיסים סירבה לבקשת הנישום לתשלום "כופר מס", 2016 - 2020

שיעור	כמות	תוצאות הטיפול ב-97 תיקים שהרשות סירבה לבקשת הנישום לכופר מס
56.7%	55	כתבי אישום
21.6%	21	נסגר מחוסר ראיות
12.4%	12	כתב אישום בוטל והוסדר תשלום כופר
7.2%	7	בטיפול הפרקליטות
2.1%	2	לא הוגש כתב אישום
	97	סך הכול

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הלוח עלה כי מתוך 97 הבקשות שנדחו בשנים 2016 - 2020, ב-55 (כ-57%) הוגשו כתבי אישום לבתי המשפט. 21 תיקים אחרים נסגרו מחוסר ראיות (כ-22%); ב-12 תיקים נוספים (12.4%) כתב האישום בוטל, לאחר מכן בוטלה ההחלטה שלא להגיש עסקת כופר, והתיק אכן נסגר בכופר; שבעה תיקים נמצאים בשלבי טיפול בפרקליטות; בשני תיקים ציינה הרשות כי לא הוגש כתב אישום.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "פעלה בעניין בהיקש מהאופן שבו פרקליטות המדינה פועלת בבקשות לעיכוב הליכים"^[97]. החלטת היועץ המשפטי לממשלה, או מי שהוסמך על-ידו, נמסרת ללא נימוקים, בהתאם לנוסח שנקבע בנספח להנחיה. ככל שהנאשם מבקש את נימוקי ההחלטה, אלה נמסרים לו בהמשך. כך פועלת גם רשות המיסים".

מומלץ כי הרשות תנמק לנישום את הסיבה לדחיית בקשתו לתשלום כופר.

אחידות סכום החלטות הועדה

במסמך שהועבר לצוות הביקורת מפרקליטות המדינה (להלן - מסמך הפרקליטות) ואשר עסק בקריטריונים להגשת כתב אישום בתיקי מיסים על בסיס דיונים שנערכו מול רשות המיסים צוין כי "סכום הכופר שיוטל יעמוד על כ-20%-30% מסכום ההעלמה".

97 הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 4.3031 - עיכוב הליכים בעבירות כלכליות ופיסקאליות.



בבדיקת 50 פרסומים של החלטות וועדות כופר בשנת 2018 נמצא כי ב-37 מקרים שיעור הכופר על עבירות של העלמת מס עסקאות או ניכוי מס תשומות שלא כדין הוא בין 20% ל-30%⁹⁸ מסכום העבירה. עם זאת, מנימוקי הוועדה לא ניתן להבין מדוע במקרים מסוימים נקבע 20% ובמקרים אחרים 30%. כמו כן נמצא כי ב-13 מקרים שיעור הכופר היה נמוך מ-20% או גבוה מ-30%. בשישה ממקרים אלו צוין כי מדובר ב"נסיבות מיוחדות" ושיעור הכופר היה בין 10%-13% בשלושה מקרים ובין 38% ל-90% בשלושה מקרים נוספים. בשבעה מקרים אשר חרגו משיעור הכופר של 20%-30% לא צוינו "נסיבות מיוחדות", במקרים אלו שיעור הכופר היה 14%-15% בארבעה מהם ו-33%-35% בשני מקרים נוספים.

עולה כי בארבעה מקרים מתוך ה-50 ישנו פער שאינו מוסבר במסגרת הפרסום של עד יותר מפי 2 מהשיעור המקסימאלי של מרבית התיקים אף לא בנימוק לקוני⁹⁹. בנוסף, הועלה כי ועדת הכופר אינה מתבססת על עקרונות כתובים ומחייבים אלא על נורמה שהשתרשה במהלך השנים.

מומלץ כי הרשות תקבע עקרונות לצורך הבניית שיקול הדעת בעת קביעת סכום הכופר או שיעורו ביחס לחומרת העבירה ולסוג העבירה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "בימים אלה הרשות מעלה על הכתב את המדיניות שנהוגה לאורך השנים".

עבירת המס כבסיס להשתת כופר

כאמור, עסקת כופר הינה חלופה לניהול הליך פלילי כנגד נישום ומשכך חייבת להתקיים וודאות לקיום עבירת מס שבגינה מלכתחילה יש עילה להעמיד את העבריין לדין פלילי.

משרד מבקר המדינה בדק את פרסומי הרשות בנוגע ל-12 החלטות כופר שניתנו בבקשות של נישומים שנחקרו על העלמת הכנסות בבנק בשוויץ בשנים 2017 - 2018.

הועלה כי בשלוש מתוך 12 ההחלטות צוין כי סכום העבירה אינו ידוע ובכל זאת הוחלט לאשר עסקת כופר. כלומר, רבע מעסקאות הכופר בפרשה זו נחתמו בשל היעדר שיתוף פעולה מצד הנחקר מצד אחד, והיעדר מיצוי אפשרויות חקירה מן הצד האחר. כגון פניה לממשלת שווייץ לשם קבלת מידע על הכנסות ויתרות חשבון בבנק השווייצרי.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "החלטות ועדת הכופר לשנים 2017 ו-2018 כוללות חקירות לגבי שנות מס מוקדמות יותר. באותם שנים לא הייתה אמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ. ככלל, שווייץ סירבה להעביר מידע לצרכי חקירות מס לשנים המוקדמות למועד חתימת אמנת המס... מעבר לכך, בקשת מידע בחיקור דין, הנו הליך שלוקח זמן רב דבר שעלול לגרום

98 בשני מקרים מתוכם שיעור הכופר עמד על 19% ובמקרה אחד על 31%.

99 כך לדוגמה בהחלטה 37/18 נקבע שיעור כופר בסך 35% בגין עבירה של העלמת עסקאות בגובה 101,384 ש"ח ואילו בהחלטה 41/18 נקבע שיעור מס של 15% בגין העלמת עסקאות בסך 111,426 ש"ח.



להארכת משך זמן החקירה, לעיתים שלא לצורך. לכן, יש לבחון כל תיק לגופו ובהתאם לנסיבותיו".

מומלץ כי הרשות תפעל למיצוי אפשרויות החקירה העומדות לרשותה, במקרים הרלוונטיים.

תנאי סף לאישור עסקת כופר

מבירור שנעשה עם פרקליטות המדינה בנוגע לשיקולים בנושא המשך טיפול פלילי בתיקי מס עלה כי השיקולים להגשת כתב אישום בתיקים אלה אינם שונים מהשיקולים המובאים בחשבון בכל תיק פלילי אחר.

ועדת הכופר של רשות המיסים פרסמה בשנת 2004 את התבחינים להמרת הליך פלילי בתשלום כופר כסף. תבחינים אלו מבוססים על הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 4.3031 - עיכוב הליכים בעבירות כלכליות ופיסקליות.

הגורם המוסמך להחליט להמיר הליך פלילי בתשלום כופר כסף הוא רשות המיסים. בעניין זה הפרקליטות היא גורם ממליץ, כאשר נציג של פרקליטות המדינה הוא חבר בוועדת הכופר של רשות המיסים.

במסמך הפרקליטות צוין כי "ככלל הפרקליטות לא תמליץ להטיל כופר בעבירות שעולות על העלמה בהיקף של 750,000 ש"ח... בעקבות הדיונים עם רשות המיסים סוכם, כי ככלל לא יוטל כופר בתיקי מע"מ בהם סכום העלמת המס עולה על סך של 450,000 ש"ח".

משרד מבקר המדינה בדק את יישום ההמלצות לתנאי סף אלו בהחלטות הכופר שניתנו בשנת 2018. בשנה זו ניתנו 216 החלטות: 127 בתחום מע"מ (שלוש מתוכן מכס ומע"מ) ו-89 בתחום מס הכנסה ומיסוי מקרקעין. עלה כי ב-23 החלטות, מתוכן שבעה בתחום מע"מ¹⁰⁰ ו-16 בתחום מס הכנסה, חרג סכום ההעלמה או סכום המס מהכלל שקבע פרקליט המדינה.

בלוח 43 להלן מוצגים נתונים לשנת 2018 על פירוט החריגות מהכלל שקבע פרקליט המדינה בנוגע להחלטות כופר בתחום מס הכנסה.

100 שני מקרים נוספים בהם החריגה הייתה נמוכה מ-5,000 ש"ח לא נכללו בחישוב.



לוח 43: פירוט החריגות מהכלל שקבע פרקליט המדינה בנוגע להחלטות
כופר בתחום מס הכנסה¹⁰¹, 2018

מס'	סך ההכנסה שהועלמה בש"ח	חריגה בש"ח	שיעור החריגה
1	930,000	180,000	24%
2	966,000	216,000	29%
3	819,000	69,000	9%
4	1,100,000	350,000	47%
5	800,000	50,000	7%
6	890,000	140,000	19%
7	782,000	32,000	4%
8	1,500,000	750,000	100%
9	3,500,000	2,750,000	367%
10	1,250,000	500,000	67%
11	1,900,000	1,150,000	153%
12	907,000	157,000	21%
13	1,000,000	250,000	33%
14	800,000	50,000	7%
15	2,000,000	1,250,000	167%
16	1,000,000	250,000	33%
סך הכול	20,144,000	8,144,000	

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הלוח עולה כי ב-11 מתוך 16 המקרים (כ-69%) בהם הייתה חריגה מהכלל שנקבע ביחס להחלטות כופר בתחום מס הכנסה שיעור החריגה מהכלל היה גבוה מ-20%.

בלוח 44 להלן מוצגים נתונים לשנת 2018 על פירוט החריגות מהכלל שקבע פרקליט המדינה בנוגע להחלטות כופר בתחום מע"מ.

101 בתחום זה נכללו גם החלטות כופר בתחום מס שבח. בחלק מהמקרים ציינה הוועדה כי ישנן נסיבות מיוחדות.

לוח 44: פירוט החריגות מהכלל שקבע פרקליט המדינה בנוגע להחלטות כופר בתחום מע"ם¹⁰², 2018

מס'	סך המס שהושמט בש"ח	חריגה בש"ח	שיעור החריגה
1	644,130	194,130	43%
2	508,010	58,010	13%
3	489,000	39,000	9%
4	565,197	115,197	26%
5	773,909	323,909	72%
6	517,692	67,692	15%
7	608,976	158,976	35%
סך הכול	4,106,914	956,914	

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הלוח עולה כי ב-4 מתוך 7 המקרים (כ-57%) שבהם הייתה חריגה מהכלל שנקבע ביחס להחלטות כופר בתחום מע"ם שיעור החריגה מהכלל היה גבוה מ-20%. סכום החריגה ב-4 מקרים אלו עמד על 792,212 ש"ח ומהווה כ-83% מסכום החריגות ב-7 המקרים שעמד על 956,914 ש"ח.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות לבחון עיגון כללים בדבר היקפי המס שהושמט הנידונים בוועדה לאישור עסקאות כופר ופרסום כללים אלו לציבור. גיבוש ופרסום כללים אלו יתרמו לשקיפות כלפי הפונים לוועדות הכופר וליצירת מדיניות עקבית לסכומי הכופר בהקשר של היקף העלמת המס ונסיבות הביצוע של עבירת המס. עוד מומלץ כי חריגות מכללי פרקליט המדינה תלווה בהנמקה שתשולב בפרסום החלטת הוועדה לציבור.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "מדיניות ועדת הכופר עקבית והיא פועלת בשוויוניות. כך למשל חלק מהתיקים... הינם על עבירות של השמטת הכנסות שכר דירה למגורים שלגביה נערך מבצע מיוחד באותה תקופה ונקבעה מדיניות ספציפית ביחד עם הפרקליטות. שאר ההחלטות שצוינו ניתנו ברובן לאחר קבלת חוות דעת מהפרקליטות המצדיקה סטייה מכללי ההמלצה של הפרקליטות בשל נסיבות מיוחדות, סעיף עבירה וכיוצא בזה. בימים אלה הרשות

102 בחלק מהמקרים ציינה הוועדה כי ישנן נסיבות מיוחדות.



מעלה על הכתב את המדיניות שנהוגה לאורך השנים. כמו כן, הרשות תבחן אפשרות למתן נימוקים מפורטים יותר לגבי החלטות עתידיות".

שער רביעי: היבטים תפעוליים בפעילות הרשות

מערכות מחשוב

תיק ביקורת ממוחשב

בביקורת שומה באמצעות תיק אלקטרוני גלומים יתרונות רבים: מיצוי ידע בנושאי שומה וגבייה, הקמת "זיכרון ארגוני" של שומות ותרשומות; הקמת מערכות ביקורת דיגיטליות; ארכוב אלקטרוני של ניירות עבודה ושל המסמכים עליהם מתבססת השומה; הצלבת מידע בין נתונים ממערכי המס השונים; בניית מאגר "מילות מפתח" המאפשר לאתר מידע רלוונטי בעת עריכת שומה.

בעת ביצוע עבודת ביקורת השומה, עובד השומה נדרש לידע נרחב בנושאים מקצועיים וללימוד מתמיד של שינויי חקיקה, פסיקות תקדימיות ותקדימים שנוצרו בעת חתימת הסכמי שומה ברשות העשויים להיות רלוונטיים לעבודתו.

תיעוד עבודת הביקורת של המפקח נשמרת בקלסר ניירות עבודה ובתיק הקבע של הנישום, והתיק מועבר לארכיון לאחר כמה שנים. שמירת מסמכים בניירת אינה מאפשרת לאתר תיקים על סמך הסוגיות שעלו בשומות לצורך הפקת לקחים והסקת מסקנות לפי סוגיות שומה החוזרות על עצמן, בדיקה של יישום תיקוני חקיקה, פילוח סוגי ביקורת ועוד.

בשנת 2005 הוקמה ברשות ועדה "לפיתוח תיק אלקטרוני מעטפת נכונה לעבודת המפקח". על ועדה זו הוטל לבחון הצעות לפיתוח תיק אלקטרוני שיכלול בנוגע לכל תיק שומה, בין היתר, מידע כללי, תרשומת ממוכנת והערות ביקורת משנים קודמות וממשקי עבודה. ועדה זו הגישה את המלצותיה באותה שנה שעיקרן היה פיתוח תיק ביקורת אלקטרוני אשר יכלול את כל המסמכים המבססים את השומה ואת כל ניירות העבודה הרלוונטיים.

בשנת 2014 מינה מנהל הרשות דאז ועדה פנימית לצורך גיבוש מתווה לפיתוח "תיק ביקורת ממוחשב" במס הכנסה (להלן - התיק).

בדצמבר 2015 הגישה ועדה זו את מסקנותיה והמלצותיה למנהל הרשות. הוועדה המליצה בין היתר כי התיק יאפשר: (א) תכנון מצד רכז החוליה של תוכנית עבודה למפקח המס והקצבת לוחות זמנים למימושה; (ב) מידע מקיף על התיק ועל תיקים הקשורים לו, מידע ממערכי מס אחרים, ממצאים חריגים, בניית "מערכת התראות" הרלוונטיות לעבודת השומה (למשל, אם הנישום הגיש הצהרת הון) ועוד; (ג) יצירת קוהרנטיות לעבודת השומה באמצעות בנייה של "תיק ניירות עבודה", ובו דפוסים אחידים של מסמכים פנימיים ושל מכתבים לסיכום הטיפול בתיק, של תרשומות שומה ושל הסכמי שומה, כולל רישום ההנמקות לסעיפי השומה; (ד) בניית "תיק בית משפט", ובו כל המידע הנדרש למפקח לצורך הטיפול בתיק בכל ההליך המשפטי; (ה)



יצירת אפשרות לשלוף תיקים על פי תבחינים בהתאם להחלטת משרדי השומה או המטה ולהפיק סטטיסטיקות ברמת האגף, משרד השומה, רכו החוליה או מפקח המס.

עלה כי במועד סיום הביקורת, תיקי הנישומים מנוהלים בצורה ידנית. תהליך הפיתוח של מערכת תיק ביקורת ממוחשב במס הכנסה החל ב-1.1.19. נכון לחודש ינואר 2022 הושלם פיתוח של כ-64% מהפרויקט ותאריך השלמתו נדחה ליוני 2023.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "נכון לחודש 11/2021 הסתיים הפיתוח של שלב א' של המערכת במלואו. וביום 10.11.2021 החל בביצוע הפיילוט. בימים אלו במקביל לביצוע הפיילוט והמשך הטמעה ממשיך גם האפיון והפיתוח של שלב ב' של המערכת, שסימומתוכנן בחודש יוני 2023".

מומלץ כי רשות המיסים תפעל להשלמת מיזם תיק ביקורת ממוחשב ולהטמעתו.

קישור למערכת של הצהרות הון מקוונות

הצהרת הון עשויה לשמש את מפקח המס ככלי בקרה מרכזי לשליפת תיקים לתוכנית העבודה ובהליך השומה עצמו. הבדיקה נעשית בדרך של השוואה בין הצהרות הון שהוגשו בפער של כמה שנים זו מזו, שממנה אפשר ללמוד אם הונו של הנישום גדל במידה סבירה, כזאת התואמת את הדיווחים שהגיש בדוחות השנתיים למס.

מלבד בדיקת טופסי הדיווח על הצהרת הון, נדרש מפקח המס להסתייע ב"טבלאות מחייה" סטטיסטיות, המשקפות ממוצע של הוצאות מחייה התואמות למגיש ההצהרה לפי נתוני האישים. נוסף על כך, הוא נדרש לבדוק מידע המצוי במערכת שע"מ, כמו מספר הנסיעות לחו"ל, אחזקה בנדל"ן ובכלי רכב ומידע מודיעיני אחר.

אם מפקח המס מגיע למסקנה כי הונו של הנישום גדל במידה בלתי סבירה והסבריו של הנישום לא הניחו את דעתו, הוא אמור לחייב אותו במס בהתאם.

כיום, אם מפקח המס מבצע בדיקות אלו, הוא עושה זאת ידנית, והן גוזלות ממנו זמן רב. הוועדה הפנימית המליצה לקשר בעתיד מערכת "הצהרת הון מקוונת" (מערכת אשר תמחשב את כל ההליך של הצהרת ההון) לתיק הביקורת הממוחשב.

עלה כי הליך בחינת הצהרת הון נעשה באופן ידני וכי מסמך האפיון ל"הצהרת הון מקוונת" הוכן בשנת 2015 אך לא הושלם. עוד עלה כי פיתוח המערכת נכלל משנת 2016 בתוכנית העבודה של מערך השומה ושע"מ, אך לא מומש במהלך השנים.

הרשות מסרה לצוות הביקורת במהלך הביקורת כי מהלך זה "נדחה כל שנה, בשל מחסור במפתחים בשע"מ ומשיקולי סדר עדיפויות. גם השנה בכוונתנו לכלול את הפרויקט בתוכנית העבודה לשנת המס 2022, בתקווה שיהיו משאבים לפיתוח".

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הליך האפיון הושלם במלואו נכון לסוף שנת 2015. המיזם טרם הושלם משיקולי תעדוף".



מומלץ כי הרשות תפעל להשלמת פרויקט "הצהרת הון מקוונת" ולהטמעתו.

מסמכים המתקבלים מהמייצג או מהנישום

במסגרת דוח מבקר מדינה שהתפרסם בשנת 2018 הועלה הצורך בתייעוד עבודת השומה ובו צוטטה המלצת "הוועדה להפקת לקחים בעקבות פרשת רשות המיסים", בראשותו של היועץ המשפטי דאז של רשות המיסים (מעורבות של גורמים בעלי עניין מחוץ לרשות במינויים). הוועדה הגישה את מסקנותיה למנהל הרשות במרץ 2011, ובאפריל 2011 הודיע מנהל הרשות דאז על אימוץ כל המלצותיה: "הוועדה המליצה על בניית מערכת לעריכת תרשומת ממוחשבת. מערכת זו יכולה לשמש בסיס לבניית מערכת "תיק ממוחשב" שירכז את כל הנתונים הקיימים בכל מערכי המס (כמו גבייה, מודיעין ושומה) הנוגעים לכל נישום הרשום במערכת הממוחשבת של הרשות. בקשר לשומה תכלול המערכת בין השאר תרשומות, הסכמי שומה ופרוטוקולים של דיונים. חברי הוועדה המליצו לקדם נושא זה ולתת לו עדיפות במסגרת תוכניות העבודה של הרשות". בעניין זה ציינה אז הרשות בתשובתה לממצאי אותו דוח: "בתאריך 16.11.14 הוקמה ועדה בנושא 'תיק ביקורת שומה ממוחשב' אשר בחנה את מכלול תהליך עריכת השומות והביקורת וגיבשה אפיון של מערכת 'תיק ביקורת שומה ממוחשב' אשר כולל, בין היתר, תרשומת ממוחשבת, התייחסות לנתיב ביקורת ובקרה, מערך ממוכן של מכתבים ועוד. הוועדה הציגה את המלצותיה בפני מנהל הרשות בתאריך 13.5.2015 והוא קיבל את המלצותיה. הוועדה המשיכה את עבודה והכינה אפיון מפורט של המערכת אך בשל סדרי עדיפויות מול שע"ם פיתוח המערכת נדחה".

הוועדה לבחינת תיק ביקורת ממוחשב המליצה בדצמבר 2015 כי התיק יתממשק לדוח השנתי המקוון, וכך מפקח המס יקבל גישה מידית לכל המסמכים הנלווים שצירף הנישום לדוח השנתי.

עלה כי ממשק הגישה לכל המסמכים הנלווים שצירף הנישום לדוח השנתי הוכנס לשלב השני של הפיתוח ונכון למועד סיום הביקורת בינואר 2022 לא הסתיים.

רשות המיסים מסרה לצוות הביקורת כי היא השלימה לאחר מועד סיום הביקורת, יצירת ממשק מתיק ביקורת ממוחשב, למערכת "תיק נישום דיגיטלי". כך, שמפקח המס יכול "לצפות ישירות ממערכת זו בדוחות השנתיים המקוונים של הנישום והמסמכים הרלוונטיים".

ניתוח נתונים חשבונאיים ונתונים משלימים אחרים

טופס 6111 (להלן - הטופס או טופס 6111) הוא נספח מקוון לדוח השנתי המקוון, ובו מוצגים נתונים מדוחותיה הכספיים של החברה: מאזן, דוח רווח והפסד ודוח התאמה לצורכי מס. נתונים אלו מוצגים בטופס באופן אחיד, מפורט ומקודד, וכך נוצר בסיס נתונים רחב על פעילות הנישומים. הטופס אינו מחליף את הדוחות הכספיים הערוכים והמבוקרים על ידי מייצגים אלא נוסף עליהם.

בסעיף 240 לפקודה נקבע כי החל משנת המס 2010 חלה חובה להגיש טופס 6111 באופן מקוון. עם זאת, בהוראת מנהל הרשות ניתן פטור מהגשת הטופס לאוכלוסיות האלה: בעלי עסקים שמחזור עסקיהם אינו עולה על 300,000 ש"ח בשנה (כולל מע"ם); "מוסדות ציבוריים",



כהגדרתם בפקודה; בנקים; חברות ביטוח; שותפויות נפט; נאמנויות; חקלאים. בלוח 45 להלן מוצגים נתונים על הגשת טופס 6111 בשנים 2017 - 2019:

לוח 45: נתונים על הגשת טופס 6111, 2017 - 2019

שיעור הגשה ממוצע	2019	2018	2017	
	992,782	928,149	862,957	חייבים בהגשת דוח שנתי (יחידים ותאגידים גם יחד) ¹⁰³
96.7%	939,257	899,781	850,109	מתוכם: הגישו את הדוח (הדוחות שודרו לשע"ם)
32.3%	295,378	290,557	282,069	מתוך אלו ששודרו: סך פוטנציאל חייבים בהגשת דוח 6111
84%	245,431	246,096	237,760	מתוכם: חייבים ששודרו בפועל לשע"ם את טופס 6111

המקור: רשות המיסים.

הפער בין מספר החייבים בהגשת דוחות ובין מספר הדוחות ששודרו ישירות לשע"ם נובע מכך שחלק מאוכלוסיית הנישומים הופטר על פי חוק מהגשת דוחות בצורה מקוונת. נישומים אלו מגישים את הדוח בצורה ידנית, זאת בשל מחזור עסקים נמוך או אם הנישום ובן זוגו בגיל פרישה¹⁰⁴.

מנתוני הלוח לשנים 2017 - 2019 עולה כי כשליש מהחייבים בהגשת דוח שנתי חייבים בהגשת הטופס, וכי מקרב אלו החייבים בהגשת הטופס, כ-16% במוצע אינם מגישים אותו.

טופס 6111 אינו דורש חתימת מייצג, ונוסף על כך, אי-הגשה שלו אינה גוררת סנקציות על הנישום. מסיבות אלו שיעורי הגשת טופס זה מכלל החייבים בהגשתו נמוכים במידה ניכרת משיעורי הגשת הדוח השנתי מכלל החייבים בהגשתו.

כך נפגעת יכולת הרשות לאתר חריגות הן בהכנת תוכניות העבודה לשומה הן בעבודת השומה עצמה הן בעבודת יחידת השומה בהתכתבות.

לדוגמה, אפשר להפיק מנתוני הטופס נתונים על עסקאות עם צדדים קשורים, לאתר דוחות כספיים שחוות הדעת של רואה החשבון בהם אינה בנוסח האחיד, לזהות יתרות חובה של בעלי מניות וצדדים קשורים ולהצליב בין הנתונים המדווחים בטופס ובין נתונים שדווחו לרשות בטפסים אחרים.

103 ללא שכירים, החייבים בהגשת דוח שנתי למס הכנסה.

104 ראו תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התש"ע-2010.



מהטופס אפשר גם ללמוד על יחסים פיננסיים חשובים, ובהם על יחסי רווחיות של החברה: רווח גולמי, רווח תפעולי, רווח נקי, שיעורי רווח במשך תקופה ורווח בהשוואה למקובל בענף.

מומלץ לרשות לבחון דרכים להגביר את היקף הגשת טופס 6111 כחלק מנספחי הדוח השנתי. נוסף על כך, מומלץ כי הרשות תשקול לבנות כלי עזר ממוחשבים לניתוב ממוחשב לעובדי השומה ולהגדיר בדיקות ממוחשבות קבועות כבסיס לניתוח התיק, לעבודת המפקח בעת הביקורת ולבדיקת חריגות, ככל שיש כאלה.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "ברשות נבחנות כל העת הדרכים לטיוב דיווחי 6111, לרבות הגשה של טופס 6111 ובוצעו פעולות לשם הגברת הציות להגשה". עוד מסרה הרשות כי "פותרת מערכת BI לניתוח הנתונים אשר אנשי השומה משתמשים בה כבר משנת 2021. כיום קיימת מערכת סטטיסטיקה של טופס 6111 ובה עובדי השומה יכולים לבצע חיתוכים בהתאם להרשאה הניתנת לעובד. לדוגמא: רכו חוליה יכול לבצע חיתוך של כל התיקים השייכים לחוליה שלו ולהפיק רשימה של דוחות בהם יתרת חובה מנהלים מעל 1 מיליון ש"ח".

מחשוב של קווי ההנחיה הכלכליים של רשות המיסים

לעיתים "שומה לפי מיטב השפיטה" מבוססת על הערכות ואומדנים כלליים של פעילות העסק, לרבות כאלו שנקבעו על ידי כלכלני המחלקה הכלכלית ברשות המיסים ומפורסמים באתר של חברה פרטית, הפועלת כזכיינית של הרשות, כ-"קווי ההנחיה הכלכליים לבחינת סבירות ההכנסה של רשות המיסים". הגישה לקבלת מידע זה פתוחה למנויי האתר¹⁰⁵.

בית המשפט העליון קבע¹⁰⁶ כי השוואה בלבד בין ההכנסה המוצהרת ובין המקובל בתחשיב או בענף היא כשלעצמה אינה מספקת לקביעה שהכנסה מוצהרת אינה סבירה. כלומר, לא כל הכנסה מוצהרת שהיא נמוכה מהתחשיב הכלכלי לענף כולו תאפשר התעלמות מפנקסי החשבונות של הנישום, אלא יש לדון בכל מקרה לפי נסיבותיו לאחר בדיקה לעומק של העובדות הרלוונטיות.

הנה כי כן, כל השומות, ובכללן שומות לפי מיטב השפיטה, אמורות להתבסס גם על הנתונים הפרטניים של עסקי הנישום וגם על המקובל בענף שאליו הוא משויך.

עלה כי קווי ההנחיה לבחינת סבירות ההכנסה אינם ממוחשבים, ואינם מתממשים אוטומטית לתיק הביקורת הממוחשב ולטופס 6111.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הנושא בבחינה בשנה האחרונה, וייבחר בהתאם לזמינות משאבי שע"ם".

105 מנוי זה הינו בתשלום.

106 עמ"ה 265\01 מסעדת הודית רון פיתה בע"מ נ' פקיד שומה עכו, 2003.



מומלץ כי הרשות תבחן את האפשרות ליצור מאגר ממוחשב של נתונים כלכליים מתוך התדריכים של "קווי ההנחיה הכלכליים" הקיימים בידיה, וכך לתרום לעבודת השומה ולבחירת תיקים מושכלת לתוכנית העבודה, תוך הצפת חריגות בין השאר באמצעות השוואה בין נתוני קווי ההנחיה לנתונים החשבונאיים המוצגים בדוחות הנישומים הרלוונטיים.

מודל שומה בהתכתבות

ביולי 2017 הוגש להנהלת רשות המיסים דוח שהכינה חברת ייעוץ חיצונית בנושא "מודל שומה בהתכתבות". שמהותו היא תיקוני שומה הנעשים בהסכמת הנישום לאחר שנשלח אליו מכתב בנדון.

בדוח זה צוין כי בבדיקת נתונים מביצוע שומות מס הכנסה וניכויים נמצא כי "אחוז הכיסוי", כלומר שיעור ביקורות השומה המבוצע בעסקים שהכנסותיהם נמוכות, נמוך יחסית לאלו המבוצעות ברשויות מס אחרות בעולם או בעסקים ושכירים שהכנסותיהם גבוהות יחסית. בדוח צוין גם כי תשואת המס הממוצעת בתיקים שבוצעה ביקורת שומה היא גבוהה יחסית והיא מרכיב משמעותי מסך ההכנסות. נתון זה מצביע על פוטנציאל מס גדול אם יוגדל "אחוז הכיסוי". באמצעות יישום מודל השומה בהתכתבות הרשות תוכל לטפל נקודתית ובצורה רוחבית בסוגיות מס מסוימות, וכך לאפשר למפקחי המס להתעמק, במסגרת טיפול השומה המקיף, בתיקי מס גדולים ומורכבים, אלו שגלום בהם עיקר הפוטנציאל לתשואת מס.

הדוח פירט על המודל האמור והמליץ ליישמו. הנהלת הרשות אימצה את ההמלצה. בהמשך לכך הוקמה בחודש אפריל 2019 היחידה הארצית לשומה בהתכתבות - יחידת מטה מרכזית הכפופה לסמנכ"ל שומה וביקורת (להלן - יחידת השומה בהתכתבות). היחידה פועלת באופן עצמאי מהמשרדים האזוריים ועל פי תוכנית עבודה מרכזית.

מודל השומה בהתכתבות מבוסס על השאלה נקודתית של תיקים מהמשרדים המקומיים לצורך טיפול בסוגיה ספציפית. מלבד פרק הזמן שהתיק מטופל ביחידה מרכזית, הוא נמצא באחריותו של משרד אזורי. יחידת השומה בהתכתבות מיועדת לבנות מודל עבודת שומה לתיקים שיש בהם פוטנציאל לתוספת מס ושאיין הם מטופלים במסגרת של שומה מלאה. כלומר, אינם מוכנסים לתוכנית עבודת השומה של מס הכנסה, ניכוי מס הכנסה ומע"ם.

בבדיקות אלו אפשר לאתר דיווחי מס שנדחו בשל טעויות בהזנת נתונים לטופס הדיווח (לדוגמה, אי-דיווח על הכנסות משוק ההון) או בהזנת נתון אינפורמטיבי דרוש (לדוג' - נתונים נדרשים על בן הזוג). כן אפשר לאתר טעויות חישוב או נתוני דיווח הסותרים נתונים אחרים על הנישום המצויים ברשות.

מודל השומה בהתכתבות נותן מענה לתיקים שיש בהם ממצאים נקודתיים, שאינם מטופלים במשרדים במסגרת שומה מלאה, ומאפשר להגדיל את תשואת המס הכוללת. עבודת היחידה מבוססת על מערכות מידע אוטומטיות המאתרות תיקים חריגים ועל שכבת בקרי מס המבצעת הליכי טיפול טכניים ומוגדרים מראש לצורך בירור החריגות. לאחר מיצוי הבירור על ידי מערכות המידע ובקרי המס, אנשי מקצוע - מפקחי שומה ורכזי שומה - מבצעים הליך שומה ממקד.



תוספת המס הנובעת מפעילות היחידה היא תוצאה של הסכמת הנישומים לתיקון הדוחות. במקרים שאין הסכמה ויש פוטנציאל מס מהותי, התיק מועבר לטיפול שומה מלא במשרד שהתיק מתנהל בו. בשנים 2019 - 2020 העבירה היחידה 48 תיקים (מתוך כ-7,000 תיקים שטופלו בשנים אלה) לטיפול שומה במשרדים שהתיקים התנהלו בהם.

מודלים דומים בעולם

מודל השומה בהתכתבות מבוסס על מודלים שפותחו ברשויות מס בעולם. לדוגמה, בארצות הברית דווח כי מודל זה הביא להגברת שיעור הדיווח באמצעות הגברת ההרתעה, זאת הואיל והנישום יודע שבעצם הפעלת המודל גדלים הסיכויים שהרשות תבדוק אותו. בארצות הברית מודל זה אפשר לרשות המס להתמקד בסוגיות פשוטות יחסית, כאלה שתוספת המס הממוצעת לשומה בגינן אינה גדולה, אך הן נפוצות במספר רב של שומות. בשוודיה, למשל, יישום המודל הביא להגברת הציות; לצמצום ההסתברות לטעויות או להשמטות בדיווחי המס; לצמצום המאמץ והזמן הנדרש ממשלמי המיסים בשלב הדיווח ואף לאפיון מחדש של מדיניות מס, נהלים ומסמכים.

במסגרת המחקר המשווה שכלל 59 מדינות שפרסם ארגון OECD בספטמבר 2021 תוארו כמה מקרי בוחן בנושא, ובכללם במדינות אוסטרליה והולנד:

אוסטרליה: בתוך יומיים ממועד הגשת הדוח, לאחר שדוחות המס המוגשים מוצלבים עם כלל המידע העומד לפני רשות המס במדינה, הרשות מפעילה כשגרה, מדי שנה, מהלך לתיקון אוטומטי של כל שומות הנישומים. לאחריו נשלחת השומה המתוקנת לנישום, ובה פירוט של כל תיקוני השומה. לצורך זה הוקם מערך של שירות טלפוני העומד לרשות הנישומים. אם הנישום אינו מסכים לתיקון השומה ולא הציג לרשות הסבר המניח את דעתה, יועבר תיק המס לבדיקת שומה נרחבת יותר.

מהלך זה, שהחל ביולי 2017, הוביל מאז לתיקוני שומה בכ-1.4 מיליון דוחות מס ולתוספת מס של כ-684 מיליון דולר אוסטרלי. רק כ-17% מהנישומים שתוקנו דוחותיהם פנו למרכז הטלפוני, ורק בכ-2% מהמקרים שתוקנו שומות נדרשה הרשות להרחיב את הביקורת בעקבות מחלוקת עם הנישום.

הולנד: מאז שנת 2015 רשות המס שולחת הודעות לנישומים אשר הגישו דוחות מס שזוהתה בהם לכאורה טעות בדיווח. הדוחות השגויים לכאורה מאותרים באמצעות מערכת טכנולוגית לניהול סיכונים. נישומים שלא סיפקו הסברים סבירים או לא ענו להודעות - נבדקים ידנית.

מאז השקת המיזם, כ-70% - 75% ממקבלי ההודעות תיקנו את דוחות המס שלהם, וכך, להערכת רשות המס ההולנדית, נחסכו בין 16,800 ל-18,000 שעות עבודה של מפקחי מס.

איוש כוח האדם ביחידה הארצית לשומה בהתכתבות

היחידה הארצית לשומה בהתכתבות מורכבת משתי קבוצות: מפקחי מס בתחום ביקורת השומה; בקרי מס האחראים לבצע תהליכי ביקורת ביחידה ומטלות משרדיות שוטפות התומכות את פעולות הביקורת בעזרת יחידות מטה רלוונטיות (ייעוץ משפטי, הדרכה וכיו"ב).



בדוח חברת הייעוץ הומלץ להקים 15 - 20 צוותי עבודה ביחידה, ובהם 85 - 115 עובדים. הערכה זו דומה להערכת מנהל היחידה משנת 2021, שלפיה הפעלה מלאה של היחידה דורשת כ-105 איש: 80 סטודנטים ו-25 קבועים.

עלה כי שלא בהתאם להמלצת חברת הייעוץ, על הגדלת מספר העובדים ביחידה הארצית לשומה בהתכתבות, נכון למרץ 2022, היחידה מונה 20 עובדים - חמישה סטודנטים ו-15 עובדים קבועים, מהם שלושה עובדים מקצועיים שאינם בתפקידי ניהול.

עוד עלה כי כיום לא מועסקים אנליסטים ביחידה הארצית לשומה בהתכתבות, זאת אף שחברת הייעוץ המליצה לבסס את עבודת היחידה על ארבעה אנליסטים ולמנותם לשלוף מידע איכותי ממאגרי הנתונים של ש"ח. בהיעדר אנליסטים, לסוגיות מס שונות לא נעשית אנליטיקה, ולכן הן אינן מטופלות, וסוגיות שנעשתה בנוגע להן אנליטיקה (למשל, זקיפת שווי רכב) אינן מטופלות בשל האיחוס החסר במספר עובדי היחידה.

רוב בקרי המס ביחידה הם סטודנטים, והעסקתם תלויה בתקופות הלימודים האקדמיות. בקרי המס מוכשרים ביחידה, בהתאם למערך שהם משובצים בו. תשואת המס הממוצעת לשעת עבודה של בקר מס הייתה כ-5,000 ש"ח, וכ-4,400 ש"ח בשנים 2019 ו-2020, בהתאמה. אף על פי כן, ביחידה יש תקני סטודנטים רבים שאינם מאוישים עקב קושי בגיוס. גם סטודנטים שגויסו אינם שקולים לעובדים במשרה מלאה, זאת כיוון שהם מתגייסים לתקופה קצרה יחסית, אינם זמינים בתקופות מבחנים, ותקופת עבודתם הקצרה מגבילה את האפשרות לפתח את "עקומת הלמידה" שלהם.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות לבחון את היקף כוח האדם המאייש את היחידה ובפרט אם מודל ההעסקה של סטודנטים במשרה חלקית מתאים לצורכי היחידה.

תשואת המס ביחידה הארצית לשומה בהתכתבות

עלה כי בשנת 2018 הייתה תשואת המס של היחידה כ-12 מיליון ש"ח; בשנת 2019 - כ-34 מיליון ש"ח; בשנת 2020 - כ-56 מיליון ש"ח. נכון לנובמבר 2021, סך הגבייה ביחידה בארבע שנות פעילותה היה כ-203 מיליון ש"ח.

דוח חברת הייעוץ כלל אומדנים לפוטנציאל המס במודל שומה בהתכתבות לפי סוגי מס וסוגיות מס רלוונטיות. אומדני פוטנציאל המס שהוצגו בדוח חברת הייעוץ היו גבוהים יותר משמעותית מהגבייה בפועל, ונראה כי הוערכו ביתר.

לדוגמה, בדוח חברת הייעוץ הוערך פוטנציאל המס מהפעלת המודל לצורך מיצוי גביית מס שכר ממלכ"רים בכ-400 - 450 מיליון ש"ח, זאת באמצעות משלוח של 1,500 מכתבי שומה בשנה. בפועל היחידה שלחה 1,527 מכתבים בשנתיים (בשנים 2019 ו-2020), והטיפול בהם העלה גבייה בפועל של כ-24 מיליון ש"ח¹⁰⁷. להערכת היחידה, פוטנציאל המס בסוגיה זו הוא 28 מיליון ש"ח בלבד, כ-7% מפוטנציאל המס המינימלי שהעריכה חברת הייעוץ.

107 נכון לספטמבר 2021, כ-19 מלש"ח נגבו בפועל ועוד כ-5 מלש"ח עדיין בטיפול.



להערכת חברת הייעוץ, ב-32 סוגיות מס שנדגמו, סך פוטנציאל המס המצרפי בתיקי מס גדולים הוא כ-1.4 - 1.7 מיליארד ש"ח מדי שנה, מתוכם הפוטנציאל לתיקוני שומה בתיקי מס גדולים הוא כ-1.1 - 1.3 מיליארד ש"ח, ובתיקי מס קטנים ובינוניים כ-0.3 - 0.5 מיליארד ש"ח. עיקר הפוטנציאל נובע משתי סוגיות מס שבהן הפוטנציאל המצרפי הוא 750 - 850 מיליון ש"ח¹⁰⁸.

פער זה בהערכת הפוטנציאל נובע בחלקו מפוטנציאל המס הגלום בתיקי מס גדולים. חברת הייעוץ התייחסה בסוגיה האמורה לעיל לכלל המלכ"רים, כולל המלכ"רים הגדולים, ובהם משרדי ממשלה. היחידה התייחסה רק לפוטנציאל הגלום בתיקי מס קטנים ובינוניים, שרק בנוגע להם הוענקה סמכות ליחידה.

מהאמור לעיל עולה כי תשואת מס שכר בפועל ממלכ"רים (24 מיליון ש"ח) מהווה כ-6% מפוטנציאל המס המינימלי אותו ציינה חברת הייעוץ, הנאמד בכ-400 מיליון ש"ח בגין מיצוי גביית מס שכר.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הטיפול בתיקים גדולים אינו מתאים לטיפול נקודתי ומהיר על ידי היחידה לשומה בהתכתבות... בתיקים גדולים נדרש טיפול שומתי מלא ומקיף בשל המורכבות, גם אם מדובר בסוגיה ספציפית".

מומלץ כי רשות המיסים תבחן את מיצוי הפוטנציאל לגביית מיסים, הגלום ביחידה הארצית לשומה בהתכתבות בשים לב להמלצות חברת הייעוץ.

עוד מומלץ כי רשות המיסים תוודא כי סוגיות מס בתיקים גדולים, שאינן מטופלות מלכתחילה במסגרת היחידה הארצית לשומה בהתכתבות, מטופלות במשרדי השומה האזוריים.

מערכות המידע שבשימוש היחידה הארצית לשומה בהתכתבות

מדוח חברת הייעוץ עולה כי שיפורים במסדי הנתונים עשויים להביא את עיקר תוספת המס בתיקי המס הגדולים. לצורך כך נדרש להגדיר נוהל לטיפול בתיקוני שומה בתיקי מס גדולים. בלוח 46 להלן מוצגים כמה דוגמאות לפוטנציאל המס השנתי בסוגיות מס שציינה חברת הייעוץ וטרם הוטמעו במערכת כריית המידע:

108 בשאר הסוגיות פוטנציאל המס הממוצע המצרפי הוא 487 מלש"ח בתיקי מס גדולים ו-353 מלש"ח בתיקי מס קטנים ובינוניים.

לוח 46: דוגמאות לפוטנציאל המס השנתי בסוגיות מס שציינה חברת הייעוץ וטרם הוטמעו במערכת כריית המידע

סוגיות	פוטנציאל המס בתיקים גדולים	פוטנציאל המס בתיקים קטנים ובינוניים	סך פוטנציאל המס
סיווג מלכ"ר כקרן פנסיה	890 - 880	30 - 20	920 - 900
סיווג מלכ"ר כמבצע פעילות דואלית	890 - 880	30 - 20	920 - 900
חיוב מעסיקים לפרט בטופס 126 את מספר הרכב הצמוד לעובד	170 - 160	30 - 20	200 - 180

המקור: רשות המיסים.

כל רכוז חוליית מס, בכל משרד שומה, יכול להיכנס למערכת ה-BI ולאחר חריגות בדיווחי המס, כפי שהגדירה אותן היחידה לשומה בהתכתבות כחריגות שאפשר להסדיר באמצעות תיקוני שומה.

הועלה כי תיקוני שומה כתוצאה מחריגות אותן הציפה מערכת ה-BI, והנעשים באמצעות משלוח מכתב ממוקד לנישום - כמעט ולא מבוצעים. התברר כי הדבר נעשה היות שסכום החריגה הממוצע לתיק קטן יחסית לזמן הטיפול הנדרש, ואין מדובר בטיפול אוטומטי כגון שליחת מכתבים אלא בטיפול ידני. בנוסף, הפעולה הנדרשת מן המפקח אינה באה לידי ביטוי בשיטת שכת העידוד למפקחי המס.

חשיבותו של מודל שומה בהתכתבות נעוצה בהיותו כלי מרכזי ליצירת קשר שוטף עם הנישום בבחינת שלמות ותקינות דוחות המס שלו, גם כשהוא לא כלול במדגם התיקים הנבדקים שומתית ובכך הוא עשוי להגדיל את גביית המס לא רק מתיקוני השומה הנובעים ממנו ישירות, אלא מעצם ההרתעה הנובעת מקשר שוטף כזה. מכאן נגזרת חשיבות איש היחידה, העמדת המשאבים הראויים לתפקודה, ופיתוח הכלים הטכנולוגיים הנדרשים שבעקבותיהם ניתן יהיה בעתיד להרחיב את המודל.

משרד מבקר המדינה ממליץ כי לאור הניסיון הבין-לאומי וכיוון שעיקר פוטנציאל המס בתיקוני שומה מצוי בתיקי המס הגדולים, אשר אינם נבדקים ביחידת השומה בהתכתבות ואינם מעוגנים בתוכנית העבודה במשרדי השומה במודל של תיקוני שומה, מומלץ לבחון את האפשרות להרחיב את מודל תיקוני השומה בהתבסס על כלים טכנולוגיים. הדבר אף עשוי לחסוך שימוש בשעות מפקח. נוסף על כך, מומלץ כי הרשות תפעל לאייש את התקנים החסרים ביחידה, ובכלל זה לגייס אנליסטים קבועים, לוודא שהוכשרו בהתאם, ולאחר מכן לקלוט אותם ביחידה.



חיובי שומה במע"ם

מס ערך מוסף הוא הרכיב המרכזי בגביית מיסים עקיפים, וסך גבייתו נטו (בניכוי החזרי מע"ם) היה כ-98 מיליארד ש"ח בשנת 2018 וכ-101 מיליארד ש"ח בשנת 2019. סך תשואת משרדי מע"ם בגין עבודת השומה הייתה כ-4.35 מיליארד ש"ח בשנת 2018 וכ-4.89 מיליארד ש"ח בשנת 2019. כ-4.4% וכ-4.8% מסך גביית מע"ם בכל אחת מהשנים, בהתאמה.

להלן בלוח 47 מוצגים נתונים על התפלגות חיובי השומה במשרדי מע"ם לשנים 2018 - 2019.

לוח 47: התפלגות חיובי השומה במשרדי מע"ם, 2018 - 2019

שם המשרד	2018	שיעור	2019	שיעור
פשיעה חמורה	2,798,619,169	64.3%	1,955,083,747	40.0%
טבריה	35,530,775	0.8%	80,601,278	1.6%
נוף הגליל	47,104,911	1.1%	71,309,515	1.5%
עכו	51,004,168	1.2%	114,540,436	2.3%
חיפה	69,843,183	1.6%	81,215,079	1.7%
חדרה	43,098,653	1.0%	92,025,492	1.9%
נתניה	83,244,003	1.9%	53,397,357	1.1%
פתח-תקוה	177,182,401	4.1%	457,310,178	9.3%
רמלה	97,354,938	2.2%	48,990,576	1.0%
רחובות	45,104,636	1.0%	41,857,614	0.9%
תל-אביב מרכז	198,094,174	4.5%	754,108,035	15.4%
תל-אביב 1	101,849,933	2.3%	66,496,790	1.4%
תל-אביב 2	19,481,693	0.4%	14,002,232	0.3%
תל-אביב 3	52,480,757	1.2%	726,902,133	14.9%
גוש דן	80,953,786	1.9%	62,939,864	1.3%
ירושלים	107,233,560	2.5%	124,073,322	2.5%
אשדוד	180,450,313	4.1%	85,934,727	1.8%



שם המשרד	2018	שיעור	2019	שיעור
באר שבע	164,660,179	3.8%	60,903,333	1.2%
אילת	1,316,380	0.03%	2,072,194	0.04%
סך הכול	4,354,607,612	100.0%	4,893,763,902	100.0%

המקור: רשות המיסים.

מניתוח נתוני התפלגות חיובי השומה במע"ם לפי משרדי מע"ם לשנים 2018 - 2019 עולה: עיקר תשואת המס נובעת ממשרדי מע"ם נובעת מטיפול שומה בתיקי פשיעה חמורה (64.3% בשנת 2018 ו-40% בשנת 2019) במשרד ייעודי לכך. תשואה זו נובעת בעיקרה מתיקי חשבונות פיקטיביות של מפיצי חשבונות כאלו או מקזיחה. חלק ממפיצי החשבונות עסקו בכך לאורך שנים. כלומר, תשואת מס זו אינה מתייחסת לשנים שנבדקו במסגרת תקופת ההתיישנות אלא למספר שנים גדול יותר¹⁰⁹.

סך תשואת המס בכל אחד ממשרדי מע"ם¹¹⁰ נע בין כ-19 מיליון ש"ח לכ-198 מיליון ש"ח בשנת 2018, וכ-14 מיליון ש"ח לכ-754 מיליון ש"ח בשנת 2019. לעיתים יש פער של מאות אחוזים בתשואת המס בין השנים (לדוגמה, באחד ממשרדי מע"ם בתל אביב תשואת המס גדלה מ-52 מיליון ש"ח בשנת 2018 ל-727 מיליון ש"ח בשנת 2019). נתונים אלו מעידים כי בדומה למשרדי מס הכנסה, גם מיקומם של משרדי מע"ם וחלוקת התיקים ביניהם, אשר נעשתה לפני שנים רבות, אינם בהכרח מתאימים באופן מיטבי לפעילות הנוכחית במשק בישראל. כן הם ממחישים את הצורך לבחירת התיקים לביקורת באמצעות מערכת משוכללת לכריית מידע, אשר עשויה להפחית את האקראיות בבחירת תיקים ולהפחית הפערים בתשואה בין השנים.

עלה כי קיימים פערים בין התפלגות חיובי השומה במשרדי מע"ם השונים, כך שב-13 משרדים נגבים עד 2% (בכל אחד מהמשרדים) מסך החיובים לשנת 2019 ואילו ב-3 משרדים הוצאו באופן מצרפי כ-70% מסך החיובים שהוצאו ע"י מע"ם לשנת 2019. משכך, פריסת המשרדים אינה משקפת את פוטנציאל הגבייה המיטבי.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "תיקי העוסקים במע"ם נרשמים על פי המיקום הגאוגרפי של העסק, באזור תל אביב והמרכז נמצאים רוב התיקים במחוזות הגדולים".

עוד עלה כי ככלל, הליכי השומה ובחירת התיקים אינם מבוצעים על בסיס מערכת לכריית מידע.

109 למנהל מע"ם סמכות להוציא שומה בתוך חמש שנים ממועד שהוגש הדוח התקופתי של מע"ם. במקרה של הרשעה פלילית בעבירת מע"ם, מוארך המועד להוצאת השומה לעשר שנים.

110 פרט למשרד מע"ם אילת, הבולט בתשואת המס הוניהה שלו ביחס לסך התשואה של אגף מע"ם, והוא פועל, בין היתר, משיקולי שירות לציבור.



רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "בשנים האחרונות הוכנסו לשימוש מאגרי מידע ושימוש בתוכנות לצורך יעול הטיפול בתיקי ביקורת ובחירה מיטבית של תיקים. לדוגמה: שימוש במערכת ה-BI, שימוש בדוח המפורט".

מע"ם הוא מס המוטל על מחזור ההכנסות שממנו מקוזה המע"ם הגלום בחשבונות ההוצאה. כיוון שכך, הגבייה ממנו עשויה לעלות מאוד בעזרת טכנולוגיות לאיתור חריגות, וככל שנעשית בקרה דיגיטלית בבדיקת חשבונות ההכנסה או חשבונות ההוצאה. לצד חיזוק הבקרה הדיגיטלית, מומלץ לבחון מחדש שיוך תיקי מע"ם למשרדים האזוריים בשים לב לשינוי במיקום הגיאוגרפי של מוקדי הפעילות הכלכלית מאז שהוקמו משרדים אלו.

איחוד אגפי המס

בשנת 2003 התקבלה החלטת ממשלה¹¹¹: "לאחד את ניהול נושא גביית המיסים תחת מנהל ראשי אחד, להסמיך אותו על פי חוק להפעיל את חוקי המס הרלוונטיים, אשר תוך 90 יום יכין הצעה לתהליך איחוד הפעילות של אגף המכס והמע"ם, נציבות [אגף] מס הכנסה ושע"ם תוך איחוד מטות הניהול, לרבות התקורות של האגפים הנזכרים בסעיף זה".

בעקבות החלטה זו הוקמה בשנת 2004 רשות המיסים, ובה אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, אגף המכס והמע"ם ושע"ם, שעד אותה עת פעלו בנפרד.

חוסר התיאום בין מערכי המס עלה בכמה דוחות של משרד מבקר המדינה. כך, לדוגמה, בדוח בנושא "טיפול רשות המיסים בתכנוני מס" מ-2016¹¹² צוין: "נמצא כי הקשר בין מערכי המס השונים - אגפי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, המכס, מע"ם ושע"ם (שירות עיבודים ממוכנים) - לקוי", ו"בהיעדר נוהל מסודר בנושא העברת מידע בנוגע לעסקאות, לרבות תכנוני מס, בין מערכי המס השונים, אין תיאום בין מערכי המס השונים והדבר עלול לגרום לגביית מס בחסר".

בנוסף להיבטי שירות של טיפול בנישום בנקודה פיזית אחת, היבט אחר של הצורך באיחוד פונקציונלי הוא הצורך למנוע כפילויות במשאבי הביקורת ולהגביר שיתוף מידע, שיתוף ידע ושיטות עבודה. אלו אמורים להביא להגברת יעילות מערכת המס בכללותה, להגברת את כושר ההרתעה ולהקטנת החיכוך בין ציבור הנישומים למשרדי המס השונים.

השוואה בין-לאומית: איחוד אגפי המס בעולם

בדוח שפרסם ארגון ה-OECD בשנת 2006¹¹³ עלה כי מרבית המדינות שנבדקו מיזגו לגוף אחד את מינהל המס הישיר עם מינהל המס העקיף. בחלק מהמדינות אותן רשויות מס מופקדות על משימות נוספות, כגון גבייה של חיובים שאינם מס, ואף ביצוע תשלומים כגון קצבאות ילדים והלוואות לסטודנטים.

111 החלטת ממשלה מס' 779/14.

112 מבקר המדינה, דוח 67א' (נובמבר 2016).

113 Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series



ב-30 מתוך 44 מדינות שנסקרו בדוח, רשות המס פועלת כגוף אחד המטפל בכל סוגי המיסים, בין אם כגוף אוטונומי ("יחידת סמך") ובין אם כגוף המנוהל כאגף בתוך משרד האוצר. בשאר 14 המדינות כל אחד מאגפי המס מנוהל בנפרד. לעיתים בין השר ובין רשות המס יש גוף נוסף, בדמות "ועד מנהל", שבעצם קיומו מהווה מעין מועצת מנהלים לרשות המס. ב-26 מתוך 44 מערכי המס מערכת המכס פועלת בנפרד, ואיננה חלק ממערכת המס.

מצבת עובדי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

בשנת 2017 הגישה ועדה מקצועית¹¹⁴ למנהל הרשות דאז דוח בנושא שיוך תיקי מס למשרדי השומה, ובו נבחנה, בין היתר, מצבת מפקחי המס שנדרשה אז בכלל משרדי השומה. הוועדה קבעה כי נכון לאותו מועד הכמות המומלצת הייתה 598 עובדים. להלן בלוח 48 מוצגים נתונים על מצבת מפקחי המס ברשות המיסים בשנים 2012 - 2021.

לוח 48: מצבת מפקחי המס ברשות המיסים, 2012 - 2021

שנה	מפקחים שעברו לחוליות אחרות ¹¹⁵	מפקח מס הכנסה	מפקח מסמ"ק	מפקח ניכויים	מפקחים במוקד פיננסי מענקי קורונה	סך הכול
2012		467	149			616
2013		537	142			679
2014		496	133			629
2015		615	138			753
2016	69	428	121	75		693
2017	73	452	118	67		710
2018	73	415	136	61		685
2019	64	471	139	58		732
2020	57	371	150	69	17	664
2021	47	338	138	47	25	595

המקור: רשות המיסים.

114 ועדה פנימית ברשות בנושא שיוך תיקים.

115 כגון: מוקד פיננסי מלחמה ומרכזי מידע, שירות ומשאבים (מש"מ).



הנתונים מצביעים כי בין השנים 2012 - 2020 חלה ירידה של 4.2% בסך מספר מפקחי מס הכנסה, ניכויים ומיסוי מקרקעין. זאת אף שבשנים אלו הייתה עליה של כ-71% בדוחות שמגישים חייבי דיווח למס הכנסה (חברות, עצמאים, שכירים ועוד כמצוין לעיל) וכן גדלה הפעילות במשק והתל"ג, הורחבה חקיקת המס, חל גידול דמוגרפי באוכלוסייה וכיו"ב. כן, עלה כי מספר מפקחי מס הכנסה (ללא ניכויים ומסמ"ק) בשנת 2020 היה 371, וזאת ביחס ל-467 מפקחים בשנת 2012 (ירידה של 20.6%), ולכמות המוצעת של ה-600 מפקחים שנכללה בהמלצת הוועדה המקצועית ב-2017.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "פרסמה השנה מכרז לגיוס 140 מפקחי מס הכנסה, בנוסף, מתוכנן קורס ל-40 מפקחי חקירות וקורס ל-40 מפקחי מיסוי מקרקעין. ועם תום המכרזים כנזכר לעיל, מתוכננת היערכות לקורס מפקחי מס הכנסה נוסף. יצוין, כי בשנתיים האחרונות הייתה השפעה משמעותית של מגבלות העבודה בתקופת מגפת הקורונה על הליכי המכרזים".

מצבת עובדי מע"ם

בלוח 49 להלן מוצגים נתונים בנוגע למספר מבקרי חשבונות ביחידות מע"ם¹¹⁶ בשנים 2012 - 2020:

לוח 49: מספר מבקרי חשבונות ביחידות מע"ם, 2012 - 2020

שנה	כמות מבקרים
2012	153
2013	174
2014	161
2015	146
2016	185
2017	174
2018	162
2019	149
2020	173

המקור: רשות המיסים.

116 נתונים אלו חושבו לפי כמות הביקורות שבוצעו בכל שנה (ללא תחנת מתמחים), והמדד לספירת מבקר בחישוב הוא מבקר שהזין לפחות שישה תיקים בשנה.

מנתונים אלו עולה כי לאורך השנים 2012 - 2020, מספר מבקרי החשבונות עלה וירד חליפות, וכי מספר מבקרי החשבונות בשנת 2020 כמעט זהה למספר המבקרים ב-2013 הגם שהיקף התמ"ג עלה מ-2013 ל-2020.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "פרסמה במהלך שנת 2021, מכרז פנימי ופומבי לגיוס מבקרי חשבונות לעיבוי יחידות המע"ם במבקרים, ונקלטו כ-46 מבקרים שכעת נמצאים בתקופת התמחות מעשית לאחר הקורס העיוני. בנוסף, מתוכנן פרסום מכרז נוסף לקליטת מבקרים ברבעון האחרון של שנת 2022 ולכל המאוחר ברבעון הראשון של שנת 2023".

מצבת עובדים ביחידות הרשות

עלה כי, נכון למועד סיום הביקורת מטות האגפים אינם מאוחדים. בפועל למעט מנהל הרשות ודרג סמנכ"לים הממונה על התחומים השונים, יתר הדרגים בכלל מערכי המס הינם נפרדים ומתנהלים מקצועית בצורה עצמאית.

בלוח 50 להלן מוצגים נתונים על מצבת העובדים ביחידות רשות המיסים נכון לינואר 2022.

לוח 50: **מצבת העובדים בהנהלת רשות המיסים וביחידותיה (פרט לשע"ם), ינואר 2022**

שיעור העובדים מכלל מצבת העובדים	עובדי מודיעין	עובדי גביה	עובדי הנהלה ומטה	מס' עובדים	כמות משרדים	האגף
29.9%	18	288		646	18	יחידות שדה מע"ם
40.0%	16			863	10	יחידות שדה מכס
9.1%	45			196	5	חקירות מכס ומע"ם
21.0%	6	21	453	453	2	הנהלה - מטה
100.0%	85	309	453	2,158	35	סך הכול אגף מע"ם
46.4%				1490	25	מס הכנסה
9.2%				296	10	מיסוי מקרקעין
2.2%				72	1	משרד משולב
5.4%				175	5	חקירות מס הכנסה
1.4%				46	4	הוצאה לפועל



האגף	כמות משרדים	מס' עובדים	עובדי הנהלה ומטה	עובדי גבייה	עובדי מודיעין	שיעור העובדים מכלל מצבת העובדים
הנהלה	30	690	690			21.5%
גבייה	39	396	19	396		12.3%
חוליות שטח מודיעין	29	49			49	1.5%
סך הכול מס הכנסה ומסמ"ק	143	3,214	709	396	49	100.0%
סך הכול רשות המסים	178	5,372	1,162	705	134	

המקור: רשות המיסים.

ניתוח הנתונים מעלה כי: (א) עובדי יחידות המכס הם כ-40% מאגף המכס והמע"ם וכ-16% מכלל עובדי הרשות. התרומה המשמעותית של המכס אינה מצויה בגבייה, שהיא זניחה ביחס לכלל גביית המס (כ-1%), אלא באכיפת חוקי הייבוא והייצוא באופן שוויוני ומניעת פעולות בלתי חוקיות (הונאות, סמים, וכן בנושאים הקשורים בייבוא המסחרי לרשות הפלסטינית); (ב) 705 מעובדי הרשות עוסקים בגבייה בשני האגפים (מס הכנסה ומיסוי מקרקעין ומע"ם); (ג) מספר עובדי המודיעין באגף מע"ם גבוה בכ-70% ממספר עובדי המודיעין באגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין; (ד) מבין 690 עובדי הנהלה באגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, 99 עובדים במרכזי שירות אזוריים ובפיצויים.

איחוד יחידות שדה

במסגרת הסכם קיבוצי שנחתם בשנת 2017 בין הרשות להסדרות נקבע כי יוקם משרד אזורי של רשות המיסים אשר יכלול את כל הפעילויות והממשקים המבוצעים כיום במס הכנסה ומע"ם. לצורך הקמת המשרד הראשון אשר אמור להוות "פיילוט" לבחינת המשך הקמת משרדים דומים, הוקמה בדצמבר 2017 ועדת היגוי פנימית שאמורה הייתה להתוות, בין היתר, את הסמכויות, ההכשרות הנדרשות ותהליכי העבודה הנגזרים מאיחוד של מערכי מס שונים ביחידה ארגונית אחת (להלן - משרד משולב). לצורך תכלול פרויקט הקמת המשרדים המאוחדים, הוקמה באישור נש"ם "מנהלת רשות המיסים" שכפופה במישרין למנהל הרשות.

עלה כי במועד הביקורת ברמת השטח, יחיד הפותח תיק מס נדרש לפתוח אותו בשני משרדים אזוריים לפחות - במס הכנסה ובמע"ם - ולעיתים הוא נדרש לפתוח את תיק הניכויים במשרד מס שלישי. כך גם במהלך השוטף של פעילות העסק - הגשת דוחות מס ודיוני שומה נעשים בנפרד אל מול שלושת מערכי המס האמורים לעיל. כך גם מתנהלים בנפרד מהלכי גבייה ועיקולים, דיוני שומה וסגירת תיק המס.



עוד הועלה כי הרשות לא כללה את איחוד יחידות השדה במסגרת התכנית האסטרטגית שלה ולמעשה, פרט להקמת משרד משולב בעיר רעננה בינואר 2021, לא הוקמו יחידות נוספות הפועלת במתווה דומה. יתר על כן, עד למועד סיום הביקורת לא הוצג מסמך להצגת תוצרי הפיילוט שבהקמת המשרד המשולב כדי שישמש כתשומה להמשך פריסה של משרדים משולבים נוספים.

במענה לפניית מבקר המדינה ציינה מנהלת המשרד המשולב אשר שימשה כיו"ר המינהלת טרם הקמת המשרד כי "לא ידוע לי על כוונה להקים משרדים משולבים נוספים... נדרש שיתוף פעולה של ההסתדרות והסכם קיבוצי... המשרד המאוחד, פועל כמשרד עצמאי לכל דבר ועניין, כמו כל משרד אזורי מס הכנסה/מע"ם בכל תחומי הפעילות - שומה וביקורת, גבייה, אכיפה ושרות לקוחות וכפוף ניהולית לסמנכ"ל מס הכנסה. באשר למנהלת, פעילותה במסגרת הקמת המשרד המאוחד הסתיימה. פגישות העבודה האחרונות של המנהלת התקיימו לפני כשנה בערך".

בהקשר זה יצוין כי הרשות פנתה לנש"ם בנובמבר 2021 לקבל את אישורה לפרסום מכרז בין-משרדי לתפקיד יו"ר המינהלת ברשות ואף קיבלה ביום 5.12.21 את אישורה לכך, הגם שמנהלת המשרד המשולב אשר שימשה כיו"ר המינהלת ציינה, כאמור, שלא ידוע לה על כוונה להקים משרדים משולבים נוספים.

משכך, נמצא כי על אף החלטת הממשלה מ-2003, לא הושלם איחוד של יחידות השדה וכי השירותים לנישום מפוצלים בין יחידות הרשות (מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"ם).

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "הקמת המנהלת נועדה לצורך הקמת משרד פיילוט במתכונת של משרד מאוחד של מע"ם ומס הכנסה, תחת משרד אחד. ראש המנהלת שימשה בתפקיד עד לחודש אוקטובר 2020 ולאחר מכן, עם הפעלת המשרד, משמשת כמנהלת משרד אזור השרון. למעשה, ממועד זה התפקיד לא אויש".

יצוין כי בהמשך לביקורת ובתשובה נוספת שמסרה הרשות בנוגע למשרת ראש המינהלת, היא ציינה כי ביקשה ב-7.6.22 מנציבות שירות המדינה לבטל המשרה האמורה, לאחר שבחנה את נחיצות המשרה. עוד מסרה הרשות כי ב-9.6.22 ביטלה נציבות שירות המדינה את המשרה.

נציבות שירות המדינה מסרה בתשובתה כי "אכן הוקם משרד משולב ברעננה אשר ישמש כתכנית הרצה ניסיונית 'פיילוט' ברשות, דבר אשר נציבות שירות המדינה רואה בחיוב. טרם הוגשה בקשה לנציבות להקמת משרדים משולבים נוספים".

מומלץ כי הרשות תפעל להפקת לקחים מהקמת המשרד המשולב שהינו שלב משמעותי במסגרת איחוד אגפי המס, ותפעל לקדם בהתאם פעולות לאיחוד כלל יחידות השדה.

הגברת שיתוף הפעולה בין מערכי המס

מטה הרשות פועל באמצעות חטיבות שבראש כל אחת מהן עומד סמנכ"ל, אולם החטיבות עצמן מפוצלות ליחידות מטה נפרדות - מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"ם ומכס. פיצול זה מצריך



שיתוף פעולה הדוק בין החטיבות השונות, על מנת למקסם את גביית המיסים ולייעל את עבודת הרשות.

בשנת 2018 הקימה סמנכ"לית שומה וביקורת ברשות ועדה פנימית בנושא "הגברת שיתוף הפעולה והידוק הממשקים בין מערכי המס: מס הכנסה, מע"ם ומיסוי מקרקעין". בנובמבר 2019 הגישה הוועדה את מסקנותיה לסמנכ"לית האמורה, והיא קיבלה את המלצותיה. בדוח הוועדה צוין: "הוועדה בחנה רעיונות והצעות וגיבשה המלצות שיש בהן כדי להדק, לייעל ולשפר את הממשקים בין המערכים השונים הדורשות, בין היתר, שינוי בתהליכי עבודה קיימים - הן במטה והן בשדה, פיתוחים טכנולוגיים ועוד". בין המלצותיה: פיתוח מערכת קשר בין מס הכנסה, מע"ם ומסמ"ק, מינוי רפרנטים משרדיים ופרסום נוהל עבודה משותף.

עלה כי נכון לנובמבר 2021, שבע מתוך 15 המלצות הוועדה יושמו במלואן. שאר המלצות נמצאות בתהליכי יישום, יושמו חלקית או לא יושמו. בין היתר, לא הושלם יישום המלצות הועדה בנושאים הקשורים למתן אפשרות צפייה בשאלות או לפרסום הוראות ביצוע, הרלוונטיות להגברת שיתוף הפעולה בין מערכי המס.

מומלץ כי הרשות תיישם את כלל המלצות הוועדה, לרבות בנושאים הקשורים למתן אפשרות צפייה בשאלות או לפרסום הוראות ביצוע הרלוונטיות להגברת שיתוף הפעולה בין מערכי המס.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "כל המלצות שטרם יושמו נמצאות בתהליכי יישום בהתאם לסדרי עדיפויות, כאשר חלקם בתהליכי יישום מתקדמים מאוד".

היבטים מקצועיים

הגברת שיתוף פעולה בהיבטים מקצועיים באמצעות ביצוע ביקורת משולבות של יחידות מע"ם, מס הכנסה, מסמ"ק ומכס, עשוי להגביר את גביית המס בה מחויב הנישום לגבי אותה עבירת מס. כך לדוגמה בתחומים הבאים:

חשבונות פיקטיביות: ביקורת שאגף מס הכנסה עושה בחברה מסוימת עשויה לחשוף שימוש בחשבונות פיקטיביות, לפסול הכרה בהוצאות מסוימות או להגדיל את מחזור ההכנסות המדווח למס. ביקורת כזאת משליכה באופן ישיר על הגדלת חבות המע"ם של החברה.

שינוי ברווח מדווח: ביקורת במערך מס הכנסה אשר לא הכירה ברישום הוצאה בדוח רווח והפסד יכולה להביא להקטנת התשומה שנדרשה בדיווח למערך מע"ם, ובכך להגדיל סכום המע"ם בו יחויב העוסק.

ביקורת חלקית: נוכח היעדר תיאום והעברת מידע בין האגפים השונים, יכול שחברה אחת תבוקר בפרק זמן קצר כמה פעמים, ואילו חברה אחרת לא תבוקר כלל במשך תקופה ארוכה.

עסקאות בין צדדים קשורים: פערי ידע ושיטות עבודה בין מערכי המכס ומס הכנסה בעסקאות בין-לאומיות המבוצעות בין חברות קשורות¹¹⁷ יכול להביא, בין היתר, לאובדן מס.

117 בהן עסקאות ייבוא וייצוא טובין, נכסים בלתי מוחשיים, שירות ואשראי.



רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "בעקבות הוועדה להגברת שיתוף הפעולה בין המערכים השונים, גובש נוהל עבודה משותף לכל מערכי המס אשר פורסם בתאריך 9.1.2020. במסגרת הנוהל, מפורטות סוגיות מקצועיות נבחרות בהן קיימת סבירות גבוהה לקיומן של השלכות על המערכים השונים, ומוסבר תהליך העבודה ודרך העברת המידע בין המערכים. בנספח לנוהל, ישנן הרחבות והסברים מקצועיים אודות הסוגיות המקצועיות".

מומלץ כי רשות המיסים תבחן דרכים לעידוד ביצוע ביקורות משולבות בתחומים הרלוונטיים.

היבטי הדרכה

עובדי האגפים השונים מוכשרים בהתאם לחוקי המס הייעודיים לכל אגף. כדי ליצור תנאים לעבודה משותפת על תיקי מס, הן בפן השומה הן בפן הגבייה, יש להתאים לכך את הכשרת העובדים. משרד מבקר המדינה בדק את קיומן של תוכניות הדרכה הדדיות בין אגפי המס השונים - מכס, מס הכנסה, ניכויים, מע"ם וכו'.

נמצא כי בשנים 2017 - 2019 נערכו שבעה קורסים למפקחי מס הכנסה חדשים. השתתפו בהם במצטבר 228 עובדי אגף מס הכנסה, והועברה בהם השתלמות בנושאים מע"ם ומיסוי מקרקעין. עם זאת, פרט למפקחי המס החדשים, לא נערכו השתלמויות כאלו למאות מפקחי מס הכנסה. באופן דומה, על פי נתוני הרשות, באותן שנים עברו 19 מפקחי מסמ"ק חדשים השתלמות בסיסית בנושאי מס הכנסה ולא בנושאי מע"ם. הכשרת מבקרי חשבונות במע"ם בשנים אלו לא כללה השתלמויות בנושאי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין. עוד עלה כי בכלל ההכשרות לעובדים חדשים של אגפי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"ם לא נכללה הכשרה בנושאי מכס.

על פי נתוני הרשות לשנים אלו, פרט להכשרות האמורות לעיל לעובדים חדשים, לא נערכו הדרכות במסגרת ימי עיון והשתלמויות לעובדים מקצועיים של אגף מסוים (מס הכנסה, מסמ"ק ומע"ם) בנושאים הקשורים לאגף אחר ברשות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי: "החל משנת 2017... הועברו הדרכות והרצאות לכל אוכלוסיית הלומדים בהתאם לתכנים הרלוונטיים לתפקידם". עוד מסרה הרשות כי "בין השנים 2017 - 2022 התקיימו עשרות פעילויות הדרכה שונות בנושאי מס הכנסה מסמ"ק לעובדי מכס ומע"ם ולהפך". כמו כן מסרה הרשות כי "בשנת 2021 התחיל קורס "עומק במסים" לסמנכ"לים הלומדים בקורס את נושאי מס הכנסה והן את נושאי מסמ"ק ומע"ם".

בנוסף מסרה הרשות בתשובתה כי "במסגרת הנוהל שפורסם במסגרת הוועדה להגברת שיתוף הפעולה והידוק הממשקים בין מערכי המס, מפורטות סוגיות נבחרות בהן קיימת סבירות גבוהה לקיומן של השלכות על המערכים השונים ומוסבר תהליך העבודה ודרך העברת המידע בין המערכים".



משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות להכין ולממש תוכנית הדרכה רב-שנתית במכלול מערכי המס ולכלל עובדי הרשות, בהמשך להכשרות שנכללו בתשובת הרשות. זאת בשם לב לראייה הוליסטית של הרשות כמכלול אחד, בו כל אחד מעובדי הרשות, הבוחן התנהלות נישום בהיבט מס מסוים במסגרת מערך מס מסוים, אמור לדעת את השלכות המיסוי של אותה בחינה גם במערכי מס אחרים ולהפנות את תיק המס להמשך טיפול, בהתאם, ככל שיידרש.

היבטי גבייה

עלה כי אף שכל אגפי המס פועלים מכוח אותו מקור סמכות חקיקה - פקודת המיסים (גבייה), ברשות המיסים מתנהל תהליך גבייה עצמאי של כל אחד ממערכי המס: מס הכנסה, ניכויים, מע"מ, מיסוי מקרקעין ומכס, הנישום עשוי לקבל בה בעת כמה פנקסי תשלום: פנקס מקדמות מס הכנסה, פנקס ניכויים מס הכנסה ופנקס מע"מ. עוד עלה כי תהליכי הגבייה והסדרי התשלום באגפי המיסים השונים נעשים בנפרד מול המשרדים השונים.

פיצול גביית המיסים בין יחידות ארגוניות שונות מביא להכבדה בירוקרטית של ממש כלפי הנישום, כיוון שהוא נדרש להתנהל בנפרד מול מערכי המס השונים. כמו כן, הדבר יוצר תמריץ לכל יחידת מס להגיע עם הנישום להסכם שייטיב עמה, ולא בהכרח ימקסם את סכום המס הכולל מכלל האגפים.

הליכי גבייה נפרדים יוצרים לעיתים כפל מהלכי גבייה. כך, לדוגמה, עיקול המוטל על פי חוק מע"מ אינו חל על חובות למס הכנסה. כך מתחייבת עבודה כפולה של הרשות כדי להטיל עיקול נוסף גם במס הכנסה ולהפך. כך גם מאמצי גבייה אחרים: כפילות בשיחות טלפון לחייבים, פעולות הוצאה לפועל, טיפול פרונטלי מול החייב, פריסת תשלומי החוב וכיו"ב.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "לכל מערך מס, קיים חוק ו/או פקודה ספציפיים שבו נקבעים מקור ההכנסה ו/או החיוב ובהתאמה נקבעו מועדי החיוב, הדיווח והתשלום ומאידך הליכי גבייה בהתאם. לכן נדרש להנפיק, לכל מערך מס, פנקס ייעודי לדיווח ותשלום בהתאם למהות הדיווח ולקבוע בחוק".

עוד מסרה רשות המיסים בתשובתה כי באופן בו פועלות מערכות המחשוב נכון להיום, לא ניתן להימנע מפעילות כפולה מהסיבות המנויות להלן: (א) מערכות מחשוב נפרדות בכל התחומים. (ב) תיק נישום נפרד לכל מערך מס. (ג) בכל מערך מס, יש התנהלות שונה מול האזרח בהתאם לקבוע בחוקי המס הספציפיים של אותו מערך מס. (ד) האכיפה מבוצעת בגין כל חוב של כל מערך מס בנפרד, בתנאי שהחוב עומד במועדים הקבועים בחוק הספציפי ועוד. בנוסף מסרה הרשות כי אין מקום לאיחוד מערך האכיפה וביצוע האכיפה לכל החובות במערכי המס, שכן התועלת נמוכה מאוד, לעומת הנזק שיגרם הן לרשות המסים והן לכלל הציבור.



איחוד אגפי המס יאפשר לרשות המיסים לייעל את עבודתה, לחסוך משאבים, לצמצם הליכים כפולים בפנייה אל נישומים ומייצגים, לבסס את השומה על מידע הנמצא בשני מערכי המס. כמו כן, מבחינת האזרחים, ראוי כי הטיפול בעניינם מול אגפי הרשות ייעשה בנקודת שירות אחת, יצמצם עבורם את הנטל הבירוקרטי בניהול הליכי שומה מקבילים, יחסוך זמן ומשאבים ויצמצם את אי-הוודאות שלהם מבחינת סופיות הליכי השומה.

מומלץ כי הרשות תזום עבודת מטה לבחינת התועלות הגלומות במיזוג פעילות הגבייה: ייעול המערכת והאחדת הטיפול וגם חיסכון בבירוקרטיה ובנטל המינהלי המוטל על משלמי המיסים. מהלך מעין זה יאפשר גם להקצות חלק מעובדי הגבייה לטיפול ביעדים אחרים שנקבעו לרשות, ובכללם אכיפת החוק על איסור השימוש במזומן, תגבור מערכי בקרת ניהול ספרים, תגבור כוח העזר ליחידת שומה בהתכתבות, תגבור מערכי השירות וכיו"ב.

היבטים תפעוליים: פעילות נציגי רשות המיסים בחוץ-לארץ

ככלל, מטרת עבודת המודיעין ברשות המיסים היא לאסוף מידע כדי לגלות, בין היתר, תופעות וממצאים על נישומים העוסקים בפעילות כלכלית ואינם מדווחים עליה. פעילות נציגויות הרשות בחו"ל עשויה לתרום לקבלת מידע על פעילות 'תושבי ישראל' בחוץ-לארץ, זאת בפרט לאור המגמה השוררת בעולם היום - הגברת שיתופי הפעולה וחילופי המידע בין המדינות בתחום המס.

לרשות המיסים שלושה נציגים בחו"ל - בבלגיה (בבריסל), בארצות הברית (בניו יורק) ובסין (בביג'ין). לנציגי הרשות בחו"ל אוריינטציה מכס הואיל ועיקר ניסיונם המקצועי הוא בתחום זה. תפקידם כולל גם קבלת מידע ממדינות העולם לרשות המיסים בישראל ולרשויות אכיפה אחרות בישראל.

בדוח של הצוות להגברת האכיפה והגבייה והמלחמה בהון השחור¹¹⁸ מ-2013 צוין: "מסיבות היסטוריות, הנציגים מופעלים בעיקר על ידי יחידות המכס וחקירות המכס שברשות המיסים ומעט על ידי החטיבה לתכנון ולכלכלה והחטיבה המשפטית. כיוון שהיחידות המפעילות מקבלות תועלת רבה מהפעלת הנציגים, ראוי לבחון הפעלת הנציגים גם על ידי הגורמים האחרים שברשות המיסים ובעיקר בתחומי המיסוי הישיר, אשר תרומתם של הנציגים עשויה להיות קריטית לשם איסוף מידע וקידום שיתופי פעולה עם רשויות מיסים ואכיפה רלוונטיים בנקודות מפתח ברחבי העולם".

משרד מבקר המדינה פנה לרשות בבקשה לקבל נתונים על טיפול הנציגויות בחו"ל בבקשות לסיוע המופנות אליהם מאגפי המס השונים בשנים 2017 - 2020. בלוח 51 להלן מוצגים נתונים על טיפול הרשות בבקשות של אגפי המס מצד נציגויות רשות המיסים בחוץ-לארץ כפי שהתקבלו בדצמבר 2021.

118 דוח של צוות בין-משרדי בראשות מנהל רשות המיסים דאז אשר הוגש לשר האוצר דאז (ינואר 2013).



לוח 51: טיפול בבקשות של אגפי המס מצד נציגויות רשות המיסים בחוץ-לארץ, 2017 - 2020

הנציגות	מכס פלילי	מכס אזרחי	מיסוי עקיף פלילי	מיסוי עקיף אזרחי	מיסוי שיר פלילי	מיסוי שיר אזרחי	אחר	סך הכול
ארצות הברית	0	0	15	19	0	1	0	35
סין	14	22	1	3	5	0	0	45
בלגיה	110	63	1	21	14	0	2	211
סך הכול	124	85	17	43	19	1	2	291

המקור: רשות המיסים.

מנתוני הטבלה עולה כי עיקר הטיפול בבקשות (72%) מתבצע בנציגות האירופיות.

עלה כי עיקר הבקשות שטופלו ב-3 הנציגויות בחו"ל (92%) נגעו לסוגיות של מכס ומע"ם. בשנים 2017 - 2020, רק 20 בקשות נגעו לבקשות לקבל מידע בתחום המיסוי הישיר. תחום המכס אכן נדרש להיכלל במסגרת של שיתופי פעולה בין-לאומיים. עם זאת, גביית המכס הניבה סך של 3.9 מיליארד ש"ח (כ-0.98%) מתקבולי המס לשנת 2021, וסוגיות מיסוי ישיר אשר מניב כ-237 מיליארדי ש"ח בשנה זו, לא נכללו בתחומי העיסוק של הנציגויות בחו"ל.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "ככלל, נציגי רשות המיסים פועלים באזורי הכיסוי שלהם מתוקף האמנות וההסכמים הבין-לאומיים והבילטרליים, שעיקרם שיתופי פעולה בנושאי מכס שנחתמו בין ישראל לבין כל מדינה/גוש הסחר... כמו כן, למיסוי הישיר ישנם מנגנונים ודרכי שיתוף פעולה נוספים (כגון נציג ישראל ב-OECD) שלרוב אינם מצריכים התערבות מנהלית/אופרטיבית. יחד עם זאת, ככל שעולים צרכים לטיפולם של נציגי רשות המיסים, על ידי כל גורם מכל מחלקה ברשות המיסים (מחלקה כלכלית/מס הכנסה ועוד), הנציגות פועלות במגבלות הסמכות לספק את המענה הטוב ביותר לפנייה".

מומלץ לבחון את האפשרות להגביר את פעילות הנציגויות בחו"ל גם לתחומי המיסוי הישיר, שזו ליבת הפעילות של רשות המס ושל מקבילותיה ברחבי העולם, זאת בפרט לאור תהליכי הגלובליזציה, הדיגיטציה והפוטנציאל לשיתופי פעולה עם רשויות מס זרות.





ממצאי פרק זה מעלים כי במועד סיום הביקורת, קרוב ל-20 שנה לאחר החלטת הממשלה, איחוד המשרדים האזוריים וחזון "שירות בנקודה אחת" רחוק ממימוש ושונה מהמקובל ברשויות מס במדינות מובילות בעולם. בפועל, האגפים שאוחדו לרשות אחת ממשיכים למעשה לפעול בנפרד במרבית ההיבטים התפעוליים, ולא מופקת התועלת המיטבית מן האיחוד, לא בהיבטים תפעוליים, לא בהיבטי שיפור גביית המס ולא מבחינת שיפור השירות לנישום וצמצום הנטל הבירוקרטי המוטל עליו במסגרת ניהול הליכים כפולים מול מערכי המס השונים. רשות המיסים ומשרד האוצר לא הכינו תוכנית למימוש בפועל של איחוד האגפים, כולל יעדי האיחוד ושלבי יישומו. בפועל, רשות המיסים אינה עוסקת כיום בהמשך איחוד אגפי המס, ולמעט הקמת משרד משולב יחיד בעיר רעננה, לא ננקטים צעדים ממשיים לקידום הקמת משרדים נוספים.

מימוש "איחוד אגפי המס" הלכה למעשה מחייב התייחסות למספר רב של היבטים בתחום דיני המס, התפעול והשירות לנישום. מומלץ כי הרשות תערוך עבודת מטה ותוכנית רב-שנתית לצורך השלמת מימושם של יעדי החלטת הממשלה בתחום איחוד אגפי המס, על מנת שתוכל לשפר את השירות לנישום, ולהפיק מכך שיפור תפעולי והעלאה של רמת גביית המיסים.

ניהול סיכונים

הוראת תכ"ם¹¹⁹ משנת 2012 מחייבת לערוך סקרי סיכונים. בהוראה זו צוין: "על משרדי הממשלה לזהות ולהעריך את הסיכון התפעולי המובנה בכל הפעילויות, התהליכים והמערכות המהותיים ולוודא שלפני הפעלת פעילויות, תהליכים ומערכות חדשים, הסיכון התפעולי המובנה בהם יהיה נתון לנוהלי הערכה נאותים".

רשות המיסים פועלת במקביל בכמה מערכי מס, בעשרות יחידות אזוריות, אל מול מיליוני נישומים ובסכומים מצטברים של מאות מיליארדי ש"ח בשנה. הרשות חשופה לסיכונים רבים ומגוונים אשר התממשותם עלולה לגרום נזקים (כספיים ואחרים) לרשות, לאוצר המדינה, וכן לאיכות השירות הניתן לנישומים.

כדי לאפשר לרשות להיערך מבעוד מועד ולתכנן את כל הפעילות תוך התייחסות לסיכונים ולמצוא דרכים לבטל את הסיכונים או למזערם ובה בעת לאפשר להתמודד עם התממשותם, על רשות המיסים להטמיע תהליך כולל של ניהול סיכונים תפעוליים על פי מתודולוגיה סדורה.

כדי לאפשר ניהול מושכל, השלב הראשון בתהליך ניהול סיכונים הוא ביצוע סקר סיכונים - תהליך לאיתור, ניתוח והערכת הסיכונים שהארגון חשוף להם באמצעות מיפוי הסיכונים ודירוגם לפי רמת ההשלכה הפוטנציאלית שלהם על הרשות (על פי מכפלת נזק והסתברות) - רמה שורשית ורמה שירית¹²⁰.

119 תכ"ם, הוראה 5.2.2, "ביצוע ותחזוקת סקר סיכונים תפעוליים". בתוקף מיום 1.1.12.

120 "סיכון שורשי" - מוגדר כרמת הסיכון שרמתו מובנית מעצם הפעילות שמקיים הארגון. בהתעלם מהבקורות הקיימות והמאפיינים הייחודיים לארגון או לתהליך. "סיכון שירי" מוגדר כרמת הסיכון לה הארגון חשוף בפועל, בהתחשב בבקורות הקיימות ובמאפיינים הייחודיים לארגון.



עלה כי על אף הוראת תכ"ם משנת 2012 המחייבת את משרדי הממשלה לערוך סקרי סיכונים בכל תחומי פעילויותיהם, הרשות ערכה סקר כזה לראשונה במחצית השנייה של שנת 2018, על פעילויותיה ותהליכי העבודה המרכזיים בה, באמצעות חברת ייעוץ.

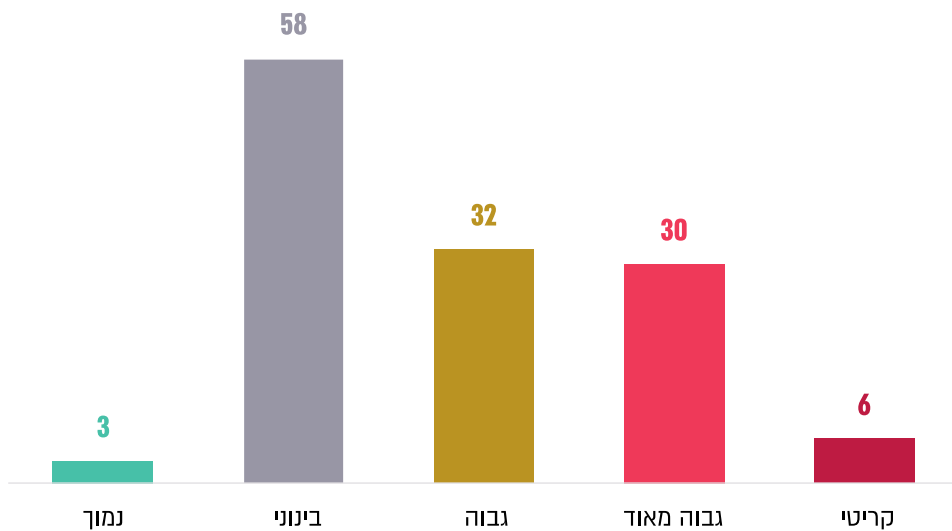
הסקר נערך גם בהתאם לדרישת ארגון ה-OECD לבצע סקר סיכונים כולל, על בסיס מתודולוגיות מקובלות ובין-לאומיות לניהול סיכונים, ולפי המסגרת שנקבעה בהוראת תכ"ם האמורה לעיל. הסקר התבסס על תשאול הגורמים המקצועיים הרלוונטיים והיה תלוי ברמת שיתוף הפעולה והמידע מצדם. ככל שגורמים אלו לא הציפו נושאים, ייתכן שנושאים אלו לא קיבלו ביטוי בסקר.

במצגת של חברת הייעוץ במרץ 2019 לסיכום הסקר צוין: "הסקר מצומצם והינו ברמת על בלבד ונדרשת הרחבה והעמקה בנושאים מסוימים. תוצרי הסקר אושרו על ידי כל סמנכ"ל בהתייחס לפעילות היחידה שלו... הסקר לא כלל את החטיבות להלן: חשבונאות, תכנון וכלכלה, יועמ"ש, חטיבה למנהל, דוברות. בנוסף, לאור ייחודיות פעילות המכס הוחרגה פעילות זו מתכולת הסקר".

בסקר מופו 129 סיכונים, לרבות סיכוני רוחב. מהתפלגות הסיכונים עולה כי 36 סיכונים שורשיים הם ברמה גבוהה מאוד או קריטית. ניתוח רמת הבקרה מעלה כי 18 מתוך 36 הסיכונים נשארים ברמה גבוהה מאוד או קריטית כסיכון שיורי, ומכאן אפשר להסיק כי יש להכין תוכנית להפחתת סיכונים מהם ולקבוע לשם כך יעדי תפעול ולוחות זמנים ליישומם.

בתרשים 16 להלן מוצגים נתונים על התפלגות הסיכון השורשי.

תרשים 16: התפלגות הסיכון השורשי



המקור: מצגת סקר סיכונים של חברת הייעוץ, מרץ 2019.



הועלה כי מעבר למהלך מיפוי הסיכונים האמור לעיל, לא בוצע ברשות מהלך המשך לביטול או להפחתת הסיכונים. עוד עלה כי מאז שנת 2018, לא ביצעה הרשות סקר סיכונים מעודכן.

משרד מבקר המדינה ממליץ לרשות לערוך סקר סיכונים באופן עיתי ולהטמיע תהליך מובנה של ניהול סיכונים בכל מערכי הרשות, ובכלל זה לקבוע בכל מערך את הגורמים האחראים לניהול הסיכונים. גורמים אלו יפקדו על איסוף ודיווח של מידע באמצעות כלי ניהול ובקרה מתאימים, ובכלל זה מאגרי מידע, לצורך בקרה שוטפת ובחינת העמידה במגבלות הסיכונים התפעוליים שתקבע הנהלת הרשות.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי היא "רואה חשיבות רבה בכינון פונקציית ניהול סיכונים. בתקופה האחרונה, הרשות ביצעה עבודה פנימית ביחד עם חברת ייעוץ חיצונית ובהתאם להמלצות שגובשו, פועלת לגיבוש מתודולוגיה סדורה והטמעת תהליכים של ניהול סיכונים תפעוליים".



סיכום

יעילותה ומועילותה של מערכת המס נקבעות על פי יעדיה: גביית מס אמת; אכיפה ראויה; קידום השירות לציבור והפחתת בירוקרטיה; מניעת הפליית מס; קידום יעדי מדיניות חברתית ועוד. ליקויים במערכת המס משפיעים ישירות על כלל הציבור.

דיני המס בישראל הם מורכבים וכוללים הרבה הוראות חוק, תקנות ותקדימים. הדבר מחדד את הצורך לבסס את כללי המס על עקרונות קצרים, חד-משמעיים וקלים ליישום באופן שימעיט את הצורך בפרסום הנחיות מינהליות משלימות. כמו כן יש צורך לאחד את אגפי המס מעבר לרמת המטה; לקדם תהליכי דיגיטציה, ובכללם ליצור תיק ביקורת ממוחשב ושומות מקוצרות עבור עסקים קטנים יחסית; לקצר הליכי ערעור על שומות מס; לקדם את האכיפה השווינונית בין נישומים.

בנוגע לכלכלה השחורה, עלה כי אומדני הפעילות בענפי הכלכלה הלא חוקיים, אינם מפורסמים באופן שוטף. מומלץ כי הרשות ומשטרת ישראל ישתפו פעולה לצורך עריכת אומדנים כאלו ובחינת הדרכים לטיפול ממוקד, זאת כדי למקסם את גביית המס ואת החילופים מפעילויות כלכליות לא חוקיות.

סכום המס השנוי במחלוקת שנידון בעררים בבתי המשפט הוא עשרות מיליארדי ש"ח. נתון זה מחייב בחינה מחדש של יישום ההמלצות של ועדות מקצועיות אשר דנו לאורך השנים בעומס עררי המס ובצורך ליחד שופטים ייעודיים לשם כך.

עוד מומלץ לרשות לערוך סקר סיכונים באופן עיתי ולהטמיע תהליך מובנה של ניהול סיכונים בכל מערכי הרשות, ובכלל זה לקבוע בכל מערך את הגורמים האחראים לניהול הסיכונים.

בדוח גם מובאים ממצאים על הטבות מס שניתנות לאורך השנים ללא בדיקה עיתית של הלימה ליעדי המחוקק. מומלץ כי משרד האוצר, ורשות המיסים בשיתוף פעולה עם המועצה הלאומית לכלכלה ומשרד הכלכלה והתעשייה, יבצעו הערכה מפעם לפעם, של ההטבות השונות הניתנות במסגרת דיני המס בישראל והחלופות אפשריות, ככל שיש כאלה, במטרה לבחון את השפעת ההטבות במשך השנים על השגת יעדי הממשלה בראייה של התועלת לכלל המשק ובהתאם יגבשו הצעות לשינוי מדיניות ככל שאלו נדרשים.

עוד מומלץ לרשות המיסים לשקול להקים ועדת קבע לבחינה סדורה של כל דיני המס, התקנות, ההוראות, נוהלי הרישום, הדיווחים, הביצוע וכל הכרוך במערכת המס, זאת כדי לקדם הליכים לפשט את מורכבות דיני המס ולהבהירם. ועדה מעין זו, ככל שתכלול נציגים ממשרדי הממשלה הרלוונטיים לנושאים הנידונים, עשויה לסייע ליצור מדיניות מס אשר תשתלב בכלל יעדי הממשלה בנושאים החברתיים-הכלכליים.