

רשות המסים בישראל

הטבות המס הניתנות מכוח החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959

תקציר

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - החוק), נחקק במטרה לעודד יזמה כלכלית והשקעות כספים בישראל. זאת לשם פיתוח כושר הייצור של המשק; ניצול יעיל של אוצרות המדינה ויכולותיה וניצול מלא של כושר הייצור של מפעלים קיימים; שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא; קליטת עלייה; פיזור האוכלוסייה על פני שטח המדינה; ויצירת מקומות עבודה חדשים. בשנת 2005 נחקק תיקון 60 לחוק, ולפיו הועברה האחוריות למסלול הטבות המס לרשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים). משנת 2008 עלה היקף הטבות המס ביותר מ-5 מיליארד ש"ח בכל שנה. בשנת 2010 הוקמה "ועדת שני", והיא בחנה את התמריצים הקבועים בחוק והציעה שינויים שמטרתם לייעל את השימוש במשאבים להשגת צמיחה בת קיימא במגזר העסקי והתעשייתי ופיתוח הזדמנויות תעסוקה בפריפריה. בעקבות מסקנות הוועדה, בשנת 2011 נחקק תיקון 68 לחוק; התיקון עשה בחוק שינויים נרחבים ופישט את מנגנון הטבות המס.

בשנת 2012 נחקק תיקון 69 לחוק (להלן - חוק הרווחים הכלואים), ולפיו חברות שצברו רווחים פטורים והן אינן מחלקות אותם בשל המיסוי בעת החלוקה (להלן - רווחים כלואים), יקבלו הנחה במס אם ישלמו אותו בתוך שנה מפרסום התיקון, גם אם לא יחלקו את הרווחים.

פעולות הביקורת

בחודשים אוגוסט עד נובמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה סוגיות הנוגעות להטבות המס הניתנות מכוח החוק, ואת עבודת המטה שנעשתה לקראת חקיקת חוק הרווחים הכלואים. הבדיקה נעשתה במשרד האוצר - ברשות המסים ובאגף כלכלה והכנסות המדינה. בדיקות השלמה נעשו במשרד התעשייה, המסחר והתעסוקה¹ (להלן - משרד התמ"ת) ובמשרד המשפטים.

1 ב-14.13.14 החליטה הממשלה על שינוי שמו של המשרד ל"משרד הכלכלה" (החלטה מס' 29). בדוח זה יכונה המשרד "משרד התמ"ת".

עיקרי הממצאים

1. חברות העומדות בתנאי הסף הקבועים בחוק זכאיות לקבל הטבות מס. סך הטבות המס שניתנו מכוח החוק עלה מ-2.3 מיליארד ש"ח בשנת 2003 ל-5.6 מיליארד ש"ח בשנת 2010, אף על פי שבתקופה זו ירד שיעור מס החברות מ-36% ל-25%. משרד האוצר ומשרד התמ"ת (להלן - המשרדים האחראים) העלו כי חלק ממטרות החוק אינן מושגות, כי רוב הטבות המס ניתנות לחברות אחדות² אשר משלמות מס חברות נמוך מאוד, וכי אין כלל ודאות לגבי הערך המוסף של הטבות לפיתוח התעשייה.

2. המשרדים האחראים לא הציבו יעדים בני מדידה אשר יאפשרו לוודא שמטרות החוק מושגות. כמו כן לא קבעו המשרדים מי הם הגופים האחראים למעקב אחר נתוני הטבות המס, לא הגדירו קריטריונים לבחינה שיטתית וסדורה של הנתונים ולא יצרו מנגנון בקרה אפקטיבי אשר יבחן באופן שוטף את מתן הטבות המס ויסייע בהקצאתן לחברות, כדי להביא להשגת יעדי החוק.

3. למרות ההיקף הנרחב של הטבות המס, הגידול הניכר בהן והסרת המגבלה התקציבית עם העברת האחריות ליישום החוק לרשות המסים, לא קבעו המשרדים האחראים מנגנון המאפשר בקרה על עלותו של יישום החוק³ למשק המדינה.

4. רשות המסים העריכה את סך הרווחים הכלואים בכ-122 מיליארד ש"ח⁴. אולם היא לא ביצעה פילוח של הרווחים הכלואים שעליהם יחול חוק הרווחים הכלואים ולא אפיינה אותם על פי השימוש שנעשה בהם⁵. בהיעדר מידע מלא נפגעה היכולת של מקבלי החלטות להעריך אם חקיקת חוק הרווחים הכלואים תהיה כדאית, ומה מידת התועלת שתופק ממנו. זאת ועוד, לאחר קבלת חוות דעת משפטית אשר מאפשרת לחברות שרכשו חברות בנות ליהנות מן ההנחה שנקבעה בחוק הרווחים הכלואים, לא נמצאו מסמכים המעידים שהרשות העריכה את סך הרווחים הכלואים אשר שימשו לרכישת חברות בנות וכן את תוחלת המס שיתקבל מהוצאת שומות לחברות אלו, שייכתן שיסתכם במיליארדי ש"ח, לעומת המס שיתקבל אם ינצלו את ההנחה שנקבעה בחוק הרווחים הכלואים.

גם לאחר שוועדת הכספים של הכנסת והמשנה ליועץ המשפטי לממשלה פנו לרשות המסים, היא לא אספה נתונים בדבר אופן חלוקת הרווחים הכלואים ובדבר החברות אשר הרשות נוקטת נגדן הליך משפטי בנושא זה, ולא העבירה נתונים אלה לוועדה ולמשנה ליועץ המשפטי לממשלה.

2 שיעור הטבות המס שניתנו לארבע חברות גדולות מכלל הטבות המס עלה מ-35% בשנת 2003 ל-70% בשנת 2010. סך הטבות המס שקיבלו ארבע החברות בשנת 2010 היה כ-4 מיליארד ש"ח.

3 הטבות המס מחושבות כהפרש בין המס התאורטי החל על הכנסות חברה רגילה ובין המס ששולם בפועל על הכנסות החברה. במונח "עלות" הכוונה לווייתור על המס שהיה חל לולא הטבת המס.

4 שיעור הרווחים הכלואים שנוצרו בארבע חברות גדולות בסך הרווחים הכלואים עלה מ-31% בשנת 2003 ל-73% בשנת 2010.

5 הרווחים הכלואים שימשו לרכישת נכסים יצרניים בישראל ולהשקעה בנכסים כספיים בארץ ובח"ל, וכן הועברו לצדדים קשורים.

סיכום והמלצות

מדי שנה בשנה מעניקה מדינת ישראל הטבות מס במיליארדי ש"ח, כדי לעודד צמיחה ולחזק את הפריפריה. מתן הטבות המס מעביר את נטל המס מהחברות המקבלות אותן לכלל הציבור. הציבור נושא בנטל בציפייה כי האחראים למתן הטבות המס בוחנים את התועלת הצומחת מהן לכלל המשק ומוודאים כי הן יינתנו אך ורק למי שמתן הטבות לו יביא להשגת תועלת זו, וכי מצבו של הציבור לא יורע בשל מתן הטבות. משרד מבקר המדינה מצא כי המשרדים האחראים לא יצרו מנגנון אשר ינתב את הטבות המס לפי מטרות החוק⁶ ולא קבעו מגבלה על השימוש בהן. בשל כך התאפשר מתן הטבות לחברות ללא בחינה אם הכספים משמשים למטרות שאליהן יועדו, ומטרות החוק אינן מושגות במלואן. כך למשל, חברות ספורות נהנות מהטבות של מיליארדי שקלים, וחלק מהן אינן משקיעות את רווחיהן במפעליהן בישראל בניגוד לתכלית החוק. על המשרדים האחראים ליצור את המנגנונים הנדרשים, על מנת להגן על האינטרס של כלל הציבור ולוודא כי מטרות החוק יושגו.

לדעת משרד מבקר המדינה, על העובדים המקצועיים הבכירים בשירות המדינה להציג לדרג הנבחר, מקבל החלטות, באופן שלם את כלל המידע הנדרש לקבלת החלטותיו. על הדרג המקצועי להגיש מידע מורכב ומסובך, להבהירו למקבלי החלטות ולהציג לפניהם, נוכח מידע זה, את מכלול היתרונות והחסרונות של החלופות הנשקלות, על מנת שיוכלו להפעיל את שיקול הדעת הנדרש.



מבוא

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - החוק או חוק העידוד), הוא כלי מרכזי במדיניות הממשלה לפיתוח התעשייה ולעידוד הצמיחה הכלכלית בישראל בכלל ובפריפריה בפרט. החוק נחקק כדי למשוך משקיעים זרים ומשקיעים ישראלים להקים את מפעליהם בישראל תוך מתן עדיפות להקמת המפעלים בפריפריה. בחוק נקבע כי לצורך הגשמת מטרותיו יוענקו תמריצים, ובהם מענקים, פטורים, הנחות, הקלות והיתרים.

בסביבה התחרותית הקיימת בעולם, שבה מציעים לחברות גלובליות הטבות שונות, ובהן שיעורי מס נמוכים, כדי למשוך השקעות, יש חשיבות לחוק הן לשם הגברת הצמיחה ועידוד התעסוקה והחדשנות והן לשם צמצום הפערים בין המרכז לפריפריה. אין ספק שבעקבות הטבות המס נוצרו למדינה הכנסות ממסים (מס חברות ומס על שכר העובדים) הנובעים מהשקעות שביצעו החברות השונות. עם זאת, משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה (להלן - התמ"ת)⁷ ומשרד האוצר העלו במשך השנים כשלים ביעילות החוק ובהצלחתו להגשים חלק מיעדיו. בביקורת שממצאה פורסמו בדוח שנתי 61⁸ נבדקו סוגיות הנוגעות למסלול מענקים בחוק העידוד.

6 כגון מבחנים וקריטריונים נוספים, התחייבויות לעמוד ביעדים ובדיקות מעמיקות יותר.
7 ב-14.4.13 החליטה הממשלה על שינוי שמו של המשרד ל"משרד הכלכלה" (החלטה מס' 29). בדוח זה יכונה המשרד "משרד התמ"ת".
8 מבקר המדינה, דוח שנתי 61 (2011), בפרק "מרכז ההשקעות", עמ' 1247-1269.

בחודשים אוגוסט עד נובמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה סוגיות הנוגעות להטבות המס הניתנות מכוח החוק ואת עבודת המטה שבוצעה לקראת חקיקת "חוק הרווחים הכלואים"⁹. הבדיקה נעשתה במשרד האוצר, ברשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים) ובאגף כלכלה והכנסות המדינה (להלן - מינהל הכנסות המדינה). בבדיקות השלמה נעשו במשרד התמ"ת ובמשרד המשפטים.

התשתית הנורמטיבית

בחוק נקבע כי שר האוצר ושר התמ"ת¹⁰ הם הממונים על ביצועו, והם שיקבעו כללים לשם כך. לצורך ביצוע החוק הוקם במשרד התמ"ת מרכז ההשקעות, ומונתה לו מינהלה. תפקידה העיקרי של מינהלת מרכז ההשקעות (להלן - המינהלה) הוא לאשר, במסגרת התקציב שהוקצה לביצוע החוק, בקשות לקבלת מענקים והטבות לשם ביצועה של תכנית להקמת מפעל או הרחבתו (להלן - תכנית). המינהלה קבעה בנהליה את אופן הגשת הבקשות ואת אמות המידה לקבלת המענק או ההטבה. מפעל שתכניתו אושרה זכאי לקבל מענק ששיעורו הוא אחוז מסוים מהשקעתו של בעל המפעל וכן הטבות מס כפי שנקבעו. בעבר יכול בעל המפעל לוותר על המענק ולקבל הטבות מס נרחבות יותר, על פי הטבות המס במסלול החלופי. הטבות המס במסלול החלופי הוגבלו באמצעות תקציב הרשאה להתחייב¹¹. תקציב זה הוגדר "תקציב וירטואלי" ונוהל בידי מרכז ההשקעות¹². תקציב זה לא הגביל את גובה הטבות המס¹³, אך הגביל את מספר המפעלים הזכאים להן.

באפריל 2005 נחקק תיקון 60 לחוק, כדי לייעל את הפעלתו. בתיקון נקבעו תנאי זכאות לקבלת הטבות מס שיאפשרו ליותר חברות לנצל אותן ללא אישור מקדמי ממרכז ההשקעות. עם כניסת התיקון לתוקף עברה האחריות למסלולי הטבות המס לרשות המסים, והם הפכו ל"מסלולים ירוקים", דהיינו בוטלה המגבלה התקציבית ונקבע כי כל חברה שעומדת בתנאים שנקבעו בחוק זכאית להטבות מס בלא כל הגבלה. התנאים שנקבעו בחוק הם אלה: חברה¹⁴ שבבעלותה מפעל יצרני שלפחות 25% מהכנסתו היא ממכירות לשוק המונה יותר מ-12 מיליון איש, ושלשם הקמתו נעשתה השקעה מזערית שנקבעה. לשם קבלת ההטבה על החברה לציין בדוח השנתי שהיא מגישה לרשות המסים את סך ההכנסות הזכאיות להטבות מס בשנה החולפת.

בינואר 2011 נחקק תיקון 68 לחוק, זאת בעקבות מסקנות ועדת שני¹⁵, אשר בחנה את התמריצים הקבועים בחוק והציעה בו שינויים, על מנת לייעל את השימוש במשאבים להשגת צמיחה בת קיימא במגזר העסקי והתעשייתי ולפיתוח הזדמנויות תעסוקה בפריפריה. על פי מסקנות הוועדה עודכנו מטרות החוק, בוטלה ההבחנה בין השקעות חוץ להשקעות פנים, ובוטלה התניית הטבות המס בויתור על המענק. החלת תיקון 68 הפכה את מנגנון הטבות המס לפשוט יותר: הפטורים שניתנו לפני החלתו בוטלו, ונקבעו שיעורי מס מופחתים על פי אזור הפיתוח שבו מוקם המפעל. כמו כן,

-
- | | |
|----|---|
| 9 | תיקון 69 לחוק העידוד, ראו להלן. |
| 10 | למעט בעניינים הנוגעים למפעל תיירותי. |
| 11 | הסכום המרבי שהממשלה רשאית להתחייב במשך השנה להוציאו, גם אם ההוצאה תתבצע בשנים הבאות. |
| 12 | כל אישור השקעה הפחית את התקציב בסכום מכפלת שיעור המענק בסכום ההשקעה. |
| 13 | אלו נקבעות לפי הרווחים העתידיים של החברות. |
| 14 | שהתאגדה בישראל, והשליטה והניהול על עסקיה מופעלים מישראל. |
| 15 | ועדה בין-משרדית שמינו בינואר 2010 שר האוצר דאז ושר התמ"ת דאז לבחינת מדיניות הטבות המס והמענקים לפי חוק העידוד, ובראשה עמד מנכ"ל משרד האוצר דאז מר חיים שני. הוועדה הגישה את המלצותיה באוקטובר 2010. |

נקבע כי שיעור מס החברות המופחת יחול על כלל ההכנסות שהופקו או נצמחו בישראל, כל עוד המפעל עומד בתנאי הזכאות. בהתאם לכך בוטל הצורך בהשקעה מזערית ובוטלה המגבלה על תקופת ההטבות.

בנובמבר 2012 נחקק תיקון 69 לחוק (להלן - חוק הרווחים הכלואים או הוראת השעה). בחוק הרווחים הכלואים נקבע כי חברות שצברו רווחים פטורים, והן אינן מחלקות אותם בשל המיסוי בעת החלוקה, יקבלו הנחה במס אם ישלמו אותו בתוך שנה מפרסום חוק זה, גם אם לא יחלקו את הרווחים.

מעקב ובקרה אחר השגת מטרות החקיקה

בסעיף 1 בחוק העידוד, בנוסחו לפני תיקון 68, נקבע כך:

”מטרת חוק זה היא משיכת הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון חוץ והון מקומי לשם -

1. פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולתה הכלכלית וניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים;
2. שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת יבוא והגדלת יצוא;
3. קליטת עליה, חלוקה מתוכננת של האוכלוסייה על פני שטח המדינה ויצירת מקורות עבודה חדשים.”

ועדת שני ציינה במסקנותיה כי מטרות החקיקה אינן תואמות את האתגרים העומדים לפני המשק והמליצה לשנותן. ואכן, בתיקון 68 נקבע כך:

- ”מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ופעילות באזורי פיתוח, לשם -
1. פיתוח כושר הייצור של משק המדינה;
 2. שיפור יכולת המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים;
 3. יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא.”

ועדת שני גם ציינה כי מסלולי המענקים והטבות המס נועדו להשיג שתי מטרות עיקריות - קידום הצמיחה וחיווק הפריפריה.

1. בפרק העוסק ב”כשלים ובעיות” ציינה ועדת שני בין היתר את הממצאים האלה:

(א) הטבות המס ניתנות בעיקר למפעלים במרכז הארץ ולמפעלים שעוסקים בענפי הטכנולוגיה העילית.

(ב) ההטבות ניתנות בעיקר למפעלים גדולים.

(ג) בשנת 2007 נוצלו קרוב ל-90% מהטבות המס על ידי 10% מהחברות, ובהן חברה שכמעט אינה משלמת מס חברות אך נהנית מהטבות מס בסך יותר ממיליארד ש”ח - סכום גדול מההכנסות הנובעות ממנה למדינה, בכלל זה מסים על שכר העובדים.

(ד) ההטבות המיועדות להשפיע על חברות להקים את מפעליהן דווקא בארץ ניתנות גם לחברות שהחלטה אינה נתונה לשיקול דעתן, כגון חברות לכריית מחצבים וחברות ממשלתיות.

(ה) אופן חלוקת הטבות המס מהווה הקצאת משאבים בלתי יעילה הנעשית בלא בקרה ושליטה מספקת.

(ו) לא ברור הערך המוסף של ההטבות לפיתוח התעשייה.

(ז) "המסלול האסטרטגי" ו"מסלול אירלנד", אשר נועדו למשיכת השקעות חוץ לישראל¹⁶, לא הוכיחו את האפקטיביות שלהם, אלא הביאו לירידה חדה בהכנסות המדינה ממסים, בשל שימוש שעושות בהם חברות ענק ישראליות.

2. מינהל הכנסות המדינה מפרסם משנת 2003 בדוח הכנסות המדינה ממצאים שנתיים על חברות שקיבלו הטבות מס ומענקים לפי חוק העידוד. בדוח לשנים 2011-2012 בחן המינהל ממצאים מהשנים 2003-2010 (להלן - התקופה הנבחנת) והעלה את המסקנות האלה:

(א) בתקופה הנבחנת היה גידול חד בסך הטבות המס¹⁷ למרות הקיטון במס החברות, אשר מקטיין את הטבת המס על כל שקל של רווח. הגידול נובע הן מגידול ניכר בסך ההכנסות המוטבות והן מגידול ניכר בשיעורן בסך הכנסות החברה, ובייחוד גידול ניכר בשיעור ההכנסות הפטורות ממס¹⁸. רוב הגידול בסך ההכנסות המוטבות ובשיעורן נובע מהגידול בסכום הטבות המס שניתנו לארבע חברות גדולות. שיעור ההטבות שקיבלו ארבע חברות אלה בהטבות שניתנו לכלל החברות עלה מ-32% בשנת 2003 ל-70% בשנת 2010. סך ההטבות של ארבע החברות בשנת 2010 היה כ-4 מיליארד ש"ח, ושיעור המס האפקטיבי שלהן בשנה זו היה 3.3% בלבד.

(ב) פילוח הטבות המס על פי מקום מגורי העובדים מעלה כי במחוזות הדרום והצפון יחדיו ניתנים רק 28% מסך הטבות המס, וכי מרבית ההטבות ניתנות במחוזות המרכז ותל אביב.

(ג) בחינת סך המס הנובע מהחברות שחוק העידוד חל עליהן (מס חברות ומס על שכר העובדים) לעומת סך הטבות המס שניתנו להן העלתה כי בשנים 2003-2009 היה סך המס הנובע מהן גדול מסך הטבות המס שהן קיבלו, ואילו בשנת 2010 היה הסך הנובע קטן מסך ההטבות בכ-80,000 ש"ח. היחס בין המס הנובע מארבע החברות הגדולות ובין סך הטבות המס שהן קיבלו ירד מ-100%¹⁹ בשנת 2006 ל-29%²⁰ בשנת 2010. בשנת 2010 היה סך המס שנבע מארבע החברות כ-1.1 מיליארד ש"ח, והן קיבלו הטבות מס בסך כ-4 מיליארד ש"ח, ואילו יתר החברות שילמו מסים בסך כ-4.4 מיליארד ש"ח וקיבלו הטבות מס בסך של כ-1.6 מיליארד ש"ח בלבד.

(ד) "אמנם, תיקון 68 לחוק עידוד... יש בו כדי לצמצם את הריכוזיות בהטבות המס, בעיקר ע"י קביעת שיעור מס מינימלי הגבוה משיעור המס של החברות הגדולות... יחד עם זאת, לא צפוי שינוי דרמטי בריכוזיות ההטבות... לפיכך נדרשת בחינה מחודשת של חוק זה."

16 תנאייהם של כל אחד מהמסלולים מפורטים בחוק העידוד.

17 היקף הטבות המס עלה בתקופה הנבחנת מ-2.3 מיליארד ש"ח ל-5.6 מיליארד.

18 שיעור ההכנסות הפטורות ממס מכלל הכנסות החברות בתקופה הנבחנת עלה מ-17% ל-77%.

19 סכום תקבולי המס שווה לסך ההטבה במס.

20 סכום תקבולי המס נמוך מסך ההטבה במס.

הממצאים דלעיל מצביעים על גידול חד בעלות החוק למשק ומלמדים כי משרד האוצר ומשרד התמ"ת (להלן - המשרדים האחראים) זיהו כי: חלק ממטרות החוק אינן מושגות; רוב הטבות המס ניתנות למספר מועט של חברות גדולות אשר משלמות מס חברות נמוך מאוד; אין כלל ודאות בדבר הערך המוסף של ההטבות לפיתוח התעשייה, בייחוד בפריפריה; מסלולים שנועדו למשיכת משקיעי חוץ מנוצלים להפחתת מסים שמשלמות חברות ישראליות. כדי להבטיח כי חוק העידוד ישיג את מטרותיו כפי שהוגדרו בחוק, על האחראים לביצועו להציב יעדים ברורים ומדידים, לאסוף נתונים עדכניים הנדרשים לצורך מעקב אחר השגת מטרות החוק ולכונן מנגנון בקרה אשר יאפשר לבצע שינויים כאשר הדבר נדרש.

נמצא כי עם הסרת המגבלה התקציבית על הטבות המס וקביעת "המסלול הירוק" בתיקון 60 לחוק, לא הציבו המשרדים האחראים יעדים בני מדידה למסלול הטבות המס אשר יסייעו בהערכת האפקטיביות של ההטבות, לצורך השגת מטרות החוק.

משרד התמ"ת מסר בתשובתו למשרד מבקר המדינה מפרברואר 2013 כי סוגיה זו תועלה לדיון בין משרד התמ"ת למשרד האוצר.

מעקב אחר מסלול הטבות המס

במשרד האוצר יש שני גופים האוספים נתונים בדבר הטבות המס והמפעלים הזכאים להן: 1. רשות המסים - החברות שבבעלותן מפעלים הזכאים להטבות לפי חוק העידוד מגישות לרשות המסים דוחות שנתיים שבהם מצוין בין היתר פירוט בנוגע להכנסותיהן, נכסיהן ועובדיהן לשם קביעת השומה והמס הנגזר ממנה. הרשות היא גוף תפעולי אשר מתמקד ביישום החוק. בפועל היא אינה אוספת נתונים מצרפיים או פרטניים ואינה מבצעת ניתוחים שוטפים לשם מעקב ובקרה על השגת מטרותיו של חוק העידוד.

2. מינהל הכנסות המדינה - גוף העוסק בין היתר בגיבוש מדיניות המסים בישראל ומרכז את הטיפול בכל הנושאים הקשורים לכלכלת מסים, אך לא הוטלה עליו במפורש האחריות למעקב אחר האפקטיביות של חוק העידוד. עם זאת, הוא עוקב אחר החברות הזכאיות להטבות לפי החוק ונעזר במאגר המידע הממוחשב של רשות המסים. לצורך זה מוקצה עובד יחיד, שיש לו מטלות נוספות. המינהל בחן משנת 2006 את התפלגות הטבות המס במסלולים השונים, את התפלגות העובדים במפעלים מקבלי ההטבות לפי אזוורי מגורים, את ההפרש בין שכרם של עובדים במפעלים בפריפריה לשכרם במפעלים במרכז ואת התפלגות המפעלים על פי מקומם - בפריפריה או במרכז.

בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי אף שבידי רשות המסים יש מידע בנושא, ואף שמינהל הכנסות המדינה מבצע בדיקות כאמור, אין גורם העוקב אחר האפקטיביות של הטבות המס מעקב סדור ושיטתי ועל פי אמות מידה מוגדרות²¹. על משרד האוצר בשיתוף משרד התמ"ת לקבוע מי הם הגופים האחראים למעקב אחר הנתונים הנוגעים לאפקטיביות של הטבות המס.

21 בעניין זה ראו גם דוח זה, בפרק "החלטות בתחום המסים - תהליך קבלתן והתאמתן ליעדי הממשלה", עמ' 145.

מנגנוני בקרה על מסלול הטבות המס

לגבי מסלול המענקים קבע משרד התמ"ת נהלים אשר מסדירים את הקצאת התקציב בין החברות, את אופן הגשת הבקשה למענק, את הליך אישורה ואת אמות המידה להעדפת בקשות. משנת 2008 נקבעו תקרות לסכום המענקים ולשיעור המענקים שיינתנו לחברות גדולות מסך התקציב. עד אותה שנה היה תקציב נפרד למפעלים קטנים ותקציב נפרד למפעלים גדולים, וחברה שביקשה לקבל מענק או הטבת מס במסלול החלופי נדרשה להמציא תכנית המפרטת את ההשקעות המתוכננות במפעל, את מספר העובדים שיועסקו בו ואת הגידול הצפוי בהיקף המכירות שלו. התכנית מאפשרת למינהלה לבחון את היתכנות פעילותו של המפעל, את תרומתו למשק ואת חוסנו הפיננסי ולבצע בדיקות לאישור סופי של כל תכנית. אם לא עמד המפעל ביעדים, רשאית המינהלה לבטל את כתב האישור או לדרוש החזר הטבות.

בשנת 2008 קבעה המינהלה אמות מידה מדידות, אשר מאפשרות לה לדרג את הבקשות המוגשות לה לפי מטרת החוק. אמות המידה הן בין היתר אלה: מקומו הגאוגרפי של המפעל, היציבות הפיננסית שלו, הדרגה החברתית-כלכלית של היישוב שבו הוא שוכן, עלות השכר הממוצעת של העובדים בו, יכולת מוכחת להצלחה בביצוע התכנית, עמידה ביעדי תכניות קודמות, תוספת העובדים הצפויה במפעל והמידה שבה הוא מעסיק קבוצות אוכלוסייה ששיעור השתתפותן בכוח העבודה נמוך.

נוסף על הבדיקות של מרכז ההשקעות בחנה רשות המסים את העמידה בקריטריונים אלו לצורך בדיקת הזכאות למסלול ההטבות במס. בשנת 1992 פרסמה רשות המסים הוראת ביצוע שבה נקבע בין היתר כי על פקידי השומה לבדוק את העמידה בכתבי האישור ובתנאים הנוספים אשר קבעה מינהלת מרכז ההשקעות. בהוראה נקבע כי על חברות במסלול החלופי יוטלו חובות דיווח נוספות על אלה המוטלות על חברות רגילות.²²

עם העברת האחריות להטבות המס לרשות המסים בשנת 2005 בוטל המסלול החלופי במרכז ההשקעות, ונוהלי המינהלה חלים מאז רק על מפעלים מאושרים במסלול המענקים. העמידה בתנאי הזכאות שנקבעו בחוק מעניקה לחברות את הזכות להטבת המס ללא הגבלה (לגבי אותה השקעה), בלא בחינה על פי אמות מידה נוספות.

ועדת שני גם נדרשה ליצור מנגנוני הערכה ובקרה בדבר האפקטיביות של התמריצים הניתנים לפי החוק במשך פרק זמן. אף על פי שהוועדה העלתה כי הקצאת המשאבים במסלול הטבות המס אינה יעילה ונעשית בלא בקרה ושליטה מספקת, היא לא המליצה על מנגנוני הערכה ובקרה בדבר האפקטיביות של התמריצים. משרד האוצר ציין בתשובתו למשרד מבקר המדינה ממרץ 2013, הכוללת את תשובת רשות המסים, מינהל הכנסות המדינה ואגף התקציבים, כי פעילותה של ועדת שני, אשר בחנה את האפקטיביות של החוק ואף תיקנה אותו בהתאם, יש בה משום בקרה על הטבות המס.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח הסרת החסמים התקציביים והביורוקרטיים במסלול הטבות המס ונוכח ממצאי המשרדים האחראים, אין להסתפק בתיקון החוק בעקבות המלצות ועדת שני, ועל משרדים אלה ליצור מנגנון מעקב ובקרה אשר יבחן באופן שוטף את מתן הטבות המס ויסייע בהקצאתן לחברות, כדי להביא להשגת יעדי החוק.

22 החברות נדרשות להגיש דוח על ביצוע התכנית ודוח שנתי על עמידתן בתנאי האישור.

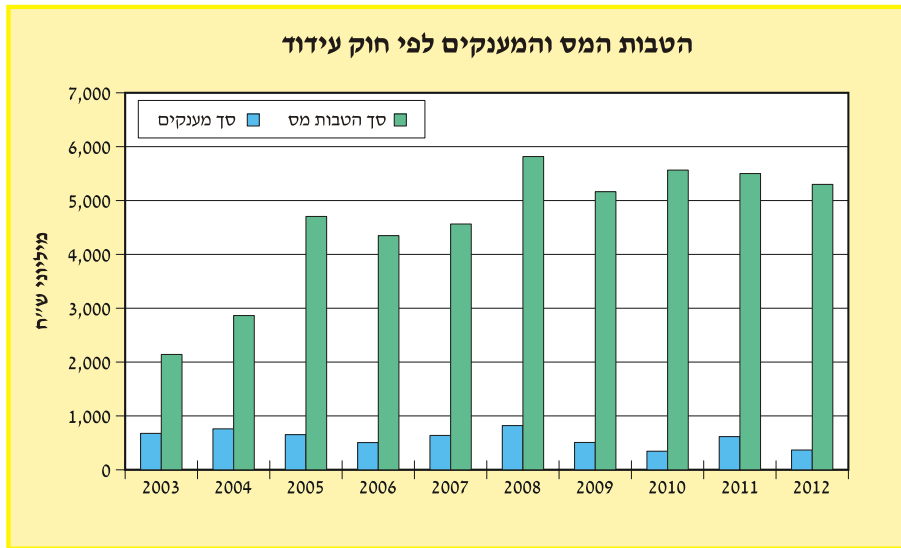
עלות הטבות המס

הטבות המס, הניתנות באמצעות פטורים או הנחות ממסים, הן בבחינת ויתור על הכנסות של המדינה. קיטון בהכנסות המדינה מקטין את סך ההוצאה המותרת לפי מגבלת הגירעון²³. פרופ' סטנלי סורי (Stanley Surrey) ממשרד האוצר האמריקאי טבע משום כך את המונח "הוצאות מס" כמונח חלופי להטבות מס. בשנת 1974 חייב הקונגרס האמריקאי את הממשל הפדרלי לדווח על הטבות המס שהוא מעניק, ורוב מדינות ה-OECD מפרסמות תקציב "הוצאות מס". בישראל קבע חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, מתכונת דיווח החל משנת 1986²⁴. עם זאת, חוק זה אינו כולל את הטבות המס בכלל ההוצאות התקציביות ואף אינו מחייב לקבוע להן מסגרת תקציבית. לכן אין מגבלה תקציבית על סכומן, והן אינן מובאות לאישור תקופתי של הכנסת או הממשלה²⁵.

בדוח מינהל הכנסות המדינה המתפרסם מידי שנה בשנה צוין, כי רצוי שהדיווח על הטבות המס יכלול פירוט של ההטבות, עלות כל הטבה²⁶, אפיון הנהנים ממנה, מטרתה, מידת השגת המטרה ויעילות השגת המטרה, ויצוין בו אם שלטונות המס פועלים כדי למנוע שימוש לרעה בהטבה. עוד צוין בדוח כי "החיסרון הגדול של הטבות המס נובע מהעדר דיון ציבורי אודות התועלת שבהן - ומכך שמרביתן אינן זוכות לאישור תקופתי, להבדיל מתקציב ההוצאות של הממשלה, המאושר בחוק הכנסת מידי שנה. לרבים נדמה, שניתן להשיג באמצעותן 'יש מאין' - כיוון שעלותן אינה ידועה לכל. יש אף שיטענו, כי אין להן עלות כלל... תקציב הוצאות המס נועד, אפוא, לכמת עלויות אלה ולפרסמן, על מנת שניתן יהיה להשוות בין הטבת מס לבין הוצאה תקציבית ישירה. אולם... מטרה זו טרם הושגה... הטבת מס מיטיבה אומנם עם מקבליה, אך היא מעבירה את נטל תשלום המס אל שאר האוכלוסייה ובכך מרעה את מצבה... הניסיון הבין-לאומי והישראלי מלמד, שקשה לבצע ביטול הטבות ולהתמיד בו, זאת כיוון שקבוצות לחץ העלויות להפסיד ממהלך זה חזקות דיין כדי לצמצם את ההפסד, ואף להחזיר לעצמן את ההטבה שאבדה. לעומת זאת, לכלל הציבור הנפגע מההטבות המסוימות אין, בדרך כלל, שדולה או אמצעי לחץ".

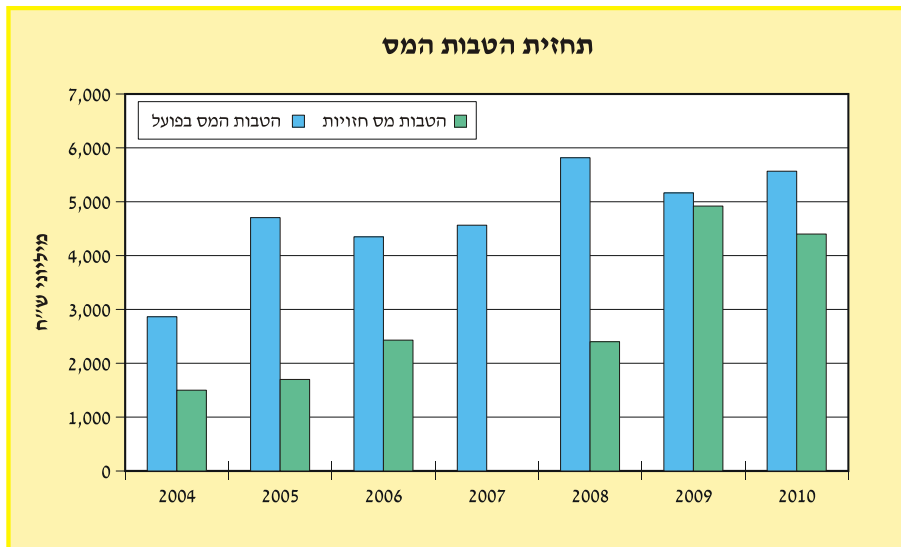
מינהל הכנסות המדינה מפרסם בכל שנה אומדן של הטבות המס לשנה העוקבת. האומדן לשנת 2012 היה כ-39.6 מיליארד ש"ח²⁷ (מהם כ-5.3 מיליארד ש"ח מכוח חוק העידוד), שהם כ-17% מאומדן סך הכנסות המדינה ממסים לשנה זו. התרשים שלהלן מציג את סך הטבות המס שניתנו בפועל בשנים 2003-2010, את אומדן ההטבות לשנים 2011-2012 ואת תקציב המענקים²⁸ לפי חוק העידוד לשנים 2003-2012.

-
- | | |
|----|---|
| 23 | מגבלת הגירעון קובעת גבול לפער המותר בין הכנסות המדינה להוצאותיה. חריגה ממגבלה זו מחייבת הקטנת ההוצאות או הגדלת ההכנסות. |
| 24 | מתוך דוח מינהל הכנסות המדינה 2009-2010, פרק ד'. חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, קובע כי לחוק התקציב השנתי יצורפו תחזיות בדבר סכומים שלא ייגבו בשל הטבות מס. |
| 25 | חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, מחייב אישור של הכנסת לכל שנת תקציב, אך כאמור אינו כולל את הטבות המס. |
| 26 | הטבות המס מחושבות כהפרש בין המס התאורטי החל על הכנסות חברה רגילה ובין המס ששולם בפועל על הכנסות החברה. במונח "עלות" הכוונה לויתור על המס שהיה חל לולא הטבת המס. יצוין כי אין זהות בין סכום ההטבה לסכום המס שהיה מתקבל, בין היתר מאחר שייתכן שעצם ההטבה מעודדת השקעות אשר בלעדיה היו מתבצעות באופן חלקי. |
| 27 | האומדן כולל בין היתר, הטבות מס בגין פעולות הנוגעות לקופות גמל, קרנות השתלמות, שוק ההון, חוק העידוד ומס שבח, וכן פטור ממע"ם על פרות וירקות. |
| 28 | הנתונים הם של התקציב המאושר (התקציב השנתי על בסיס מזומנים לאחר השינויים שאישרה ועדת הכספים במשך השנה). |



כפי שניתן לראות בתרשים, עלה סכום הטבות המס מכוח חוק העידוד מ-2.3 מיליארד ש"ח בשנת 2003 ל-5.6 מיליארד ש"ח בשנת 2010, אף על פי שבתקופה זו ירד שיעור מס החברות מ-36% ל-25%. לעומת זאת, קטן תקציב המענקים מכ-676 מיליון ש"ח בשנת 2003 לכ-368 מיליון ש"ח בשנת 2012. עוד עולה מהתרשים כי עיקר העלייה הוא משנת 2005, שבה נכנס תיקון 60 לתוקף.

להלן תרשים המציג את תחזיות מינהל הכנסות המדינה בדבר סכום הטבות המס מכוח חוק העידוד ואת סכומן בפועל לפי חישוביו²⁹:



29 הממצאים המעודכנים שבידי מינהל הכנסות המדינה הם לשנת 2010.

מהתרשים עולה כי למעט שנת 2009, היה סכום הטבות המס לפי אומדני מינהל הכנסות המדינה נמוך במידה ניכרת מסכומן בפועל, וכי בשנת 2007 לא ניתנה תחזית בדבר סכום הטבות המס. ברוח מינהל הכנסות המדינה לשנת 2008 צוין כי בהיעדר בסיס נתונים מפורט וערכני על ניצול ההטבות, יש באומדנים אלו אי-ודאות רבה, שכן הם מחושבים על פי נתונים חלקיים ובפיגור של כמה שנים, ומקודמים לערכי שנת התחזית בהנחה שלא יהיו שינויים בהתנהגות החברות. ואולם הנחה זו אינה מתממשת, עקב שינויים ניכרים שנעשו בחוק העידוד. משרד האוצר מסר בתשובתו כי הפער בין אומדן ההטבות ובין הטבות המס בפועל בשנים 2008 ו-2010 נובע ברובו מגידול חד ברווחים של חברות או מכניסה של חברות בודדות המצויות במאון העליון לתחולת ההטבות.

1. מדוח ועדת שני ומחישוברים שביצע מינהל הכנסות המדינה עבור הוועדה עולה כי שיעורי המס המופחתים בתיקון 68 לחוק נקבעו בדרך שתביא לכך שהכנסות המדינה ממסים לא ישתנו שינוי ניכר לעומת שנת 2007. הוועדה קבעה כי חלק מהחברות, כגון חברות ממשלתיות וחברות העוסקות בכריית מחצבים, לא יהיו זכאיות להטבות מכוח החוק. ועדת שני לא נדרשה לקבוע וממילא לא קבעה מגבלה תקציבית ליישום מסלול הטבות המס, ולא יצרה מנגנון המאפשר בקרה על עלות יישומו למשק.

היחס אל הטבות המס כאילו הן חסרות עלות תקציבית גורם לכך שהן אינן "מתחרות" בהוצאות תקציביות אחרות ואינן נבחנות מולן. ועדת שני לא נדרשה לבחון וממילא לא בחנה אם עלות הטבות המס כדאית בהתחשב בתועלתן, ואף לא בחנה את תרומת מתן ההטבות לעומת תרומתן של דרכים חלופיות, כגון השקעה בתשתיות, בחינוך ובתחבורה, להשגת יעדי החוק.

משרד התמ"מ מסר בתשובתו כי התנגד להעברת מסלול הטבות המס לרשות המסים, אך עמדתו נדחתה. המשרד ציין כי התקיימו מגעים בינו ובין רשות המסים בניסיון להגיע למתכונת מוסכמת למעקב ובקרה. עם זאת, לאחר העברת המסלול לרשות המסים, היא הגורם האחראי לבקרה. עוד ציין בתשובתו כי יש מקום להקים מנגנון קבע אשר יבחן מדי פעם בפעם את התועלת של ההטבות לעומת עלותן.

לדעת משרד מבקר המדינה, בשל היקפן הניכר של הטבות המס, העלייה החדה בהיקף זה, אי-הוודאות שבאומדנים וחוסר מגבלה על ניצול ההטבות, על המשרדים האחראים, מתוקף אחריותם ליישום החוק³⁰, לפעול ליצירת מנגנון שיאפשר בקרה על עלות יישומו של מסלול הטבות המס למשק המדינה.

משרד האוצר הבהיר בתשובתו כי עלות ההטבות היא נגזרת של הרווחים העתידיים של החברות ומושפעת מגורמים רבים, וכי לא ניתן לחזות או לבודד את השפעת החוק על הכנסות המדינה ממסים. יתר על כן, אין כל כוונה להגביל חברות לרווח מרבי על מנת לעמוד בתחזית של עלות החוק. כמו כן, אילו לא הייתה חברה רב-לאומית פועלת בישראל וזוכה בהטבות מס, היה היקף הטבות המס יורד וגם הכנסות המדינה ממסים, שכן תוספת ההכנסה מהעסקת פעילות החברה לישראל לא הייתה מתקבלת אילו היו שיעורי המס בישראל גבוהים לעומת המקובל בעולם. זאת ועוד, קביעת דרגה מרבית לפטור תביא להסטה של לפחות חלק מהרווח העודף מישראל למדינות אחרות. מסיבות אלו יש קושי רב לקבוע אם צמצום ההטבות או ביטולן יביאו לגידול בהכנסות המדינה ממסים. עוד ציין בתשובתו כי מדי שנה בשנה בעת בניית התקציב בוחנת הממשלה את כלל הדרכים להגדלת הכנסות המדינה, ובהן צמצום הטבות המס הניתנות מכוח החוק.

משרד מבקר המדינה מציין כי החברות המנצלות את הטבות המס הן חברות מגוונות אשר שוקלות שיקולים שונים בבחירת מקום מפעליהן, ושיקול המס הוא חשוב אך לא בלבד. חוסר היכולת של משרד האוצר לקבוע אם צמצום ההטבות או ביטולן יביאו לגידול בהכנסות ממסים, אין פירושו שאפשר וצריך לתת הטבות ללא מגבלה על היקפן וללא בקרה מספקת על ניצולן. הבחינה שמבצעת הממשלה בנוגע לצמצום הטבות המס אל מול חלופות מיסוי אחרות נועדה להגדלת הכנסות המדינה בלבד. אין נעשית בחינה מול דרכים חלופיות להשגת מטרות החוק. כאשר הממשלה נותנת הטבות מס לפיתוח והקמה של מפעלים, היא מצפה להשיג מטרות ולהפיק ממתן ההטבות תועלת למשק. לכן עליה לבצע הערכה שיטתית של עלות מסלול הטבות המס ולבחון את תרומתו להשגת מטרות החוק לעומת עלות יישומו ואת יעילותו לעומת זו של חלופות אחרות. מתן הטבות בהיקף בלתי מוגבל, ללא בחינת העלות אל מול התועלת וללא בחינת חלופות אחרות הוא התנהלות לא כלכלית הפוגעת באינטרס הציבורי.

2. משרד מבקר המדינה כבר העיר³¹ כי "גוף שלטוני נדרש בכפוף למגבלות מסוימות, להקפיד על שקיפות פעולותיו והחלטותיו. רעיון זה נובע מעקרונות היסוד של המשטר הדמוקרטי בדבר חובת הנאמנות של רשויות השלטון כלפי הציבור, זכות הציבור לדעת וכללי השידור". פרסום לציבור הוא גם אמצעי בקרה על פעולות הרשויות. בכל שנה מפרסם מרכז ההשקעות במשרד התמ"ת רשימות שמיות של החברות הזכאיות למענק או להטבות במסלול החלופי, סך ההשקעה המאושרת להן ותוספת המועסקים הצפויה בהן.

לעומת זאת, בשל חובת הסודיות רשות המסים אינה מפרסמת את רשימת החברות הנהנות מהטבות המס ואת סכום הטבות המס הניתן לכל חברה. חובת הסודיות מעוגנת בפקודת מס הכנסה, והמפר אותה עובר עברה פלילית שעונש מאסר בצדה. חובה זו נועדה לשמור על חיסיון פרטי ההכנסה והשומה של החברות הנישומות. פגיעה בחיסיון זה עלולה לגרום לחברות להימנע מדיווח אמת וכן לפגיעה כלכלית בהן ואף במשק המדינה. עם זאת, רשות המסים מפרסמת תמצית של החלטות מיסוי שקיבלה, זאת ללא פרסום שמם ומספרם המזהה של החברה או של האדם שבעניינם התקבלה החלטת המיסוי. מינהל הכנסות המדינה מידע מצרפי על חברות שקיבלו הטבות מס.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שמשרד האוצר יבחן לשנות את מדיניותו בדבר פרסום מידע בנוגע לחברות הנהנות מהטבות המס ולסכום ההטבות הניתנות. על משרד האוצר לקבוע את נקודת האיזון בין השקיפות הנדרשת ובין השמירה על חובת הסודיות החלה על רשות המסים, בהתחשב בתועלת ובנזקים האפשריים.



משרד האוצר ומשרד התמ"ת העלו כי מטרות החוק אינן מושגות במלואן, וכי חברות גדולות מנצלות הטבות מס בסכומים של מיליארדי שקלים ואילו המס המתקבל מהן מועט מאוד. היעדר גורם העוקב באופן שיטתי אחר האפקטיביות של הטבות המס, היעדר מנגנון בקרה הבוחר תחום זה באופן שוטף והיעדר מנגנון בקרה על עלות יישום מסלול הטבות המס תרמו ליצירת מצב זה.

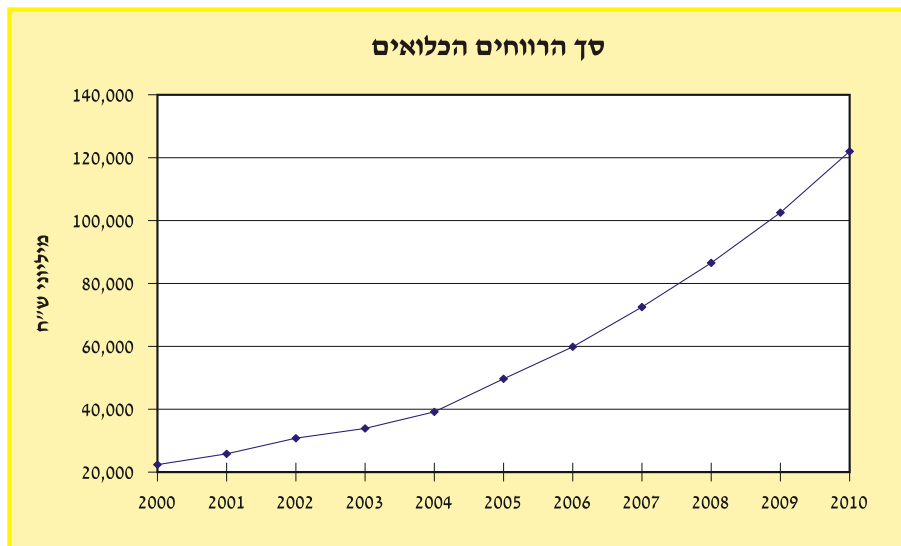
31 מבקר המדינה, דוח ביקורת על הטלת כופר בגין עבירות מס הכנסה (2006), עמ' 12.

חוק הרווחים הכלואים

התשתית הנורמטיבית

מסלול המענקים ומסלול הטבות המס שנהגו עד לתיקון 68 לחוק כללו שיעורי מס מופחתים ופטורים ממס חברות, לפי המסלול, שיעור ההשקעה של גורמים מחו"ל בחברה ומקומו של המפעל. כדי לתמרץ חברות להשקיע את רווחיהן במפעלים בישראל נקבע כי פטור ממס כאמור יחול כל עוד רווחים אלו אינם מחולקים כדידידנד. עם חלוקת הרווחים כדידידנד יחויבו החברות לשלם עליהם מס חברות מופחת, וזאת נוסף על המס על הדיבידנד (בישעור של 15%). חברות רבות נמנעו במשך השנים מלחלק רווחים אלו כדידידנד, כדי שלא לשלם את מס החברות החל בעת חלוקת הרווחים. רווחים אלו שלא חולקו מכונים "רווחים כלואים". יובהר כי החברות יכולות לחלק רווחים אלו בכל עת, אם ישלמו עליהם את המס, שהוא מופחת מלכתחילה. ההטבה שנקבעה בחוק היא אפוא בעלת שני שלבים: הטבת מס מופחת לחברה אשר עומדת בתנאי הזכאות שנקבעו בחוק; והטבה נוספת (פטור ממס) לחברה אשר משקיעה את רווחיה במפעל בישראל (חלוקת הרווחים שוללת רק את ההטבה הנוספת).

מנתוני רשות המסים עולה כי סך הרווחים שניתן לגביהם פטור ממס בשנים 1988-2010 הוא כ-125.5 מיליארד ש"ח. מהם חולקו כדידידנד כ-3.5 מיליארד ש"ח, וסך המס ששולם בגינם עד היום הוא כ-600 מיליון ש"ח בלבד. יתרת הרווחים הפטורים שלא חולקו היא כ-122 מיליארד ש"ח, והמס המחושב עליהם הוא כ-21 מיליארד ש"ח³². להלן תרשים המראה את הרווחים הכלואים שהצטברו בכל אחת מהשנים 2000-2010:



מהתרשים ניתן לראות כי משנת 2005, עת נכנס לתוקף תיקון 60 לחוק, שיעור הגידול ברווחים הכלואים עולה משנה לשנה.

32 בהנחה ששיעור המס הממוצע הוא 17%, ושכל הרווחים הצבורים מחולקים.

מנתוני מינהל הכנסות המדינה עולה כי בדומה לריכוזיות הרבה בהטבות המס, גם מרבית הרווחים הכלואים מתרכזים במספר חברות מצומצם: בשנים 2003-2010 נוצרו כ-55% מהרווחים הכלואים (כ-52 מיליארד ש"ח) בארבע חברות גדולות בלבד, ושיעור הרווחים הכלואים שנוצרו בארבע חברות אלה בסך הרווחים הכלואים עלה מ-31% בשנת 2003 ל-73% בשנת 2010.

בשנת 2011 החלה רשות המסים להכין את הוראת השעה (חוק הרווחים הכלואים), כדי לנסות ולהתגבר על בעיית הרווחים הכלואים. על פי דברי ההסבר להוראת השעה, "ההסדר האמור שלפיו ניתן פטור מותנה ולאחר מכן חל מס בשיעור גבוה אינו משיג את מטרתו ואף יוצר תמריץ שלילי לשלם מס בגין הרווחים הפטורים". הוראת השעה מאפשרת לחברה שתשלם את מס החברות על הרווחים הכלואים בתוך שנה מפרסום ההוראה לקבל הנחה במס, גם אם לא תחלק את הרווחים. נקבע כי תשלום המס המופחת לפי ההוראה ייעשה מרצון, וכי לא ניתן לחייב את החברות לנצל את הנחת המס. עוד נקבע שההנחה תהיה גדולה יותר ככל שהחברה תשלם מס על חלק גדול יותר של רווחיה הכלואים. על פי הערכות רשות המסים, מס החברות שאמורה הוראת השעה להכניס לקופת המדינה מסתכם במיליארד עד 3 מיליארד ש"ח. יודגש כי הוראת השעה חלה רק על מס החברות שמוטל בעת חלוקת הרווחים הפטורים, ואין היא מחייבת את החברות לחלק את הרווחים בפועל, פעולה שבגינה יתחייבו גם במס דיבינד.

תהליך איסוף הנתונים וקבלת ההחלטה

שלוש מחלקות בהנהלת רשות המסים היו השותפות העיקריות בעבודת המטה לקראת הכנת הוראת השעה: המחלקה הכלכלית בראשות מר ערן יעקב, סמנכ"ל בכיר לתכנון וכלכלה; המחלקה המקצועית בראשות מר אהרון אליהו, סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים; והמחלקה המשפטית בראשות עו"ד אורי קלינר, היועץ המשפטי לרשות המסים. המחלקה הכלכלית הכינה את אומדן הרווחים הכלואים ופוטנציאל המס; המחלקה המקצועית בנתה את מנגנון ההנחה בחוק; והמחלקה המשפטית ניסחה, בשיתוף המחלקה המקצועית, את תזכיר החקיקה וכן עסקה, בשיתוף המחלקה המקצועית, בסוגיות משפטיות העולות מהוראת השעה. הנהלת רשות המסים הייתה שותפה בתהליך על כל שלביו. העבודה נעשתה בשיתוף היועץ המשפטי של משרד האוצר עו"ד יואל בריס וצוותו; מינהל הכנסות המדינה בראשות הגב' פרידה ישראלי; והמשנה ליועץ המשפטי לממשלה עו"ד אבי ליכט (להלן - המשנה ליועמ"ש).

בדוח מבקר המדינה משנת 2003 נקבע כי "קבלת החלטות בממשלה מצריכה כמה פעולות בסיסיות חיוניות של הגורמים השלטוניים המוסמכים: (א) איסוף מידע ונתונים במטרה להציב תשתית עובדתית אמינה בטרם קבלת החלטה...; (ב) הצגת הצעות החלטה חלופיות ובחינתן; (ג) הצבעה על החלופה המועדפת והנימוקים לבחירתה"³³.

במסגרת עבודת המטה פנתה המחלקה המקצועית לפקידי השומה המטפלים ב-20 החברות שהיו להן הרווחים הכלואים הגדולים ביותר בשנים 2005-2009, לשם קבלת מידע על סך הרווחים הכלואים הצבורים, שיעור המס המשוקלל והבעלות על החברה. נוסף על כך נבחנו לגבי 8 חברות היחס בין נכסיהן בחו"ל לנכסיהן בישראל וכן נזילות הנכסים שלהן, על מנת לוודא כי יש ביכולתן לשלם את המס הנדרש ללא מכירת נכסים או חברות בישראל. המחלקה הכלכלית אספה נתונים מדיווחי החברות לשנים 2000-2010 לשם אומדן הרווחים הכלואים. היא הסתמכה בעניין זה על נתונים מצרפיים לשנים 2000-2008 ועל קובץ ובו נתונים פרטניים של החברות לשנים 2009-2010. לא היו בידיה נתונים בדבר ההכנסות הפטורות של החברות לפני שנת 2000, ולכן היא ביצעה אומדן

33 מבקר המדינה, דוח שנתי 2010, בפרק "עבודת המטה במשרדי הממשלה", עמ' 5.

בדבר הכנסות אלה בשנים 1988-1999. האומדן בדבר כלל השנים נעשה על סמך דיווחי החברות על הכנסותיהן השנתיות הפטורות כפי שהופיעו בשומות המוצהרות.

משרד מבקר המדינה בדק 19 חברות שרווחיהן הכלואים נכללו בהערכת רשות המסים³⁴, ולהלן עיקר הממצאים:

אומדן הרווחים הכלואים

1. רווחים ממפעל אסטרטגי³⁵: חברה מסוימת דיווחה בשנים 2007-2010 על הכנסות בסך של כ-3.4 מיליארד ש"ח ממפעל אסטרטגי. הוראות חוק העידוד קובעות כי מפעל הזכאי להטבות מס במסלול האסטרטגי יקבל פטור על הכנסותיו שאינו מותנה באי-חלוקת ההכנסות, ואף לא חלה עליו חבות במס דיבידנד. בשל היעדר שדה מתאים במערכת הממוחשבת של רשות המסים רשמו החברות הכנסות אלו בשדה הכנסות פטורות. מכיוון שהדיווח הוא ממוחשב והמחלקה הכלכלית הסתמכה על נתוני המחשב, נכללה הכנסה זו בהערכת סך הרווחים הכלואים, אף על פי שאין חבות מס בעת חלוקת הרווחים.

2. רווחים שאינם פטורים או שחולקו: במשך השנים הוציאו פקידי השומה לחלק מהחברות שומות שגרמו לשינויים ניכרים בסכום הרווחים הכלואים שלהן, והדבר לא הובא בחשבון באומדן. הוראת השעה אינה חלה על רווחים שבשומה הסופית³⁶ נקבע שהם אינם פטורים או שיש לראותם כאילו חולקו. נוסף על כך, לגבי חלק מהרווחים יש מחלוקת בין פקידי השומה לחברות, ולכן אפשר שהם לא יוגדרו בסופו של דבר רווחים כלואים. בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי רווחים בסך כ-7.3 מיליארד ש"ח שהוגדרו תחילה רווחים פטורים אך בשומות הסופיות הוטל עליהם מס, נכללו באומדן הרווחים הכלואים שהכינה המחלקה הכלכלית, וכי יש להפחית סכום זה מהאומדן. כמו כן נכללו באומדן רווחים בסך של כ-19 מיליארד ש"ח שנכללו בשומות לא סופיות³⁷, ואשר יש מחלוקת בעניינם ואין ודאות כי הוראת השעה תחול עליהם. נוסף על כך, חברה א' רכשה חברות בנות בכ-51 מיליארד ש"ח, סכום שחלקו מומן³⁸ ככל הנראה מרווחים פטורים. לדעת פקיד השומה מדובר בחלוקת דיבידנד, אך עדיין לא הוצאו לחברה שומות.

בתשובת משרד האוצר צוין כי אין ודאות לגבי גביית החוב בשומות אשר הוצא בעניינן צו ונדון בבית המשפט, ועל כן הן יכולות להיכלל במסגרת הוראת השעה, ומכאן שאין מקום לתקן את אומדן הרווחים הכלואים. חברות אשר הוצאו להן שומות אשר אינן סופיות יכולות גם הן להיכלל בהוראת השעה, ועל כן גם כאן אין לתקן את אומדן הרווחים הכלואים. לגבי חברה א', מכיוון שהחוק חל על השקעה בחברות בנות, אין מקום לכלול אותה ברווחים אשר כבר חולקו.

34 חלקן מקרב ה-20 שבדקה המחלקה המקצועית.
 35 מפעל הזכאי להטבות במס על פי ה"מסלול האסטרטגי" - מסלול המעניק הטבות מס לחברות אשר לשם הקמת מפעלן נדרשת השקעה מזערית גבוהה, וכן נדרש כי למפעל יהיה מחזור הכנסות גבוה - הכול לפי הנקבע בחוק.
 36 שומה סופית לעניין זה - שומה שנקבעה בהסכם עם החברה או בצו שהוציא פקיד השומה.
 37 שומה לא סופית לעניין זה - שומה שיש לגביה זכות השגה נוספת לפני פקיד השומה וכן סוגיות השנויות במחלוקת עוד לפני הוצאת שומה.
 38 יש קושי להעריך את הסכום, אך מדובר לכל היותר ב-21 מיליארד ש"ח.

משרד מבקר המדינה מציין כי על פי חוות דעת משפטיות פנימיות ברשות המסים, הוראת השעה אינה אמורה להשפיע על תיקים אשר הוצאו בעניינם צווים, וכי עמדת רשות המסים בנוגע לתיקים אלו היא שמדובר בחלוקת דיבידנד. כמו כן, עולה מהצגת הדברים בוועדת הכספים של הכנסת ב-6.9.12 על ידי משרד האוצר כי הוראת השעה תחול על חברות אשר המצב החוקי אינו מאפשר לגבות מהם כספים. על כן, לדעת משרד מבקר המדינה, היה על הרשות לתקן את אומדן הרווחים הכלואים בהתאם. לגבי חברות אשר הוצאו להן שומות אשר אינן סופיות, בסמכות פקיד השומה להחליט אם הן ייכללו בהוראת השעה, ועל הרשות היה להביא זאת בחשבון בעת ביצוע האומדן. לגבי חברה א', האומדן בוצע טרם התיקון בהוראת השעה המאפשר לחברות שביצעו השקעה בחברות בנות ליהנות מההנחה שנקבעה בהוראת השעה, והיה מקום להתחשב בכך בעת ביצוע האומדן.

פילוח הרווחים הכלואים על פי השימוש שנעשה בהם

בחוק נקבע כי חברה שאינה מחלקת את רווחיה זכאית לפטור ממס. בחוק אמנם אין הגבלה על השימוש שתעשה החברה ברווחים כל עוד הם נשארים ברשותה, אך תכלית הפטור שניתן בו היא לעודד השקעה במפעלים יצרניים בישראל. בחוק הוגדרו פעולות שונות אשר לצורך תשלום מס החברות ייחשבו חלוקת דיבידנד וישללו את הפטור, לרבות העברת הרווחים לצדדים קשורים. יצוין כי לגבי חבות במס בעקבות פעולות שונות, שוררות מחלוקות בין פקידי השומה לחברות. הביקורת העלתה כי חברות עשו שימושים שונים ברווחים הפטורים ממס. להלן השימושים שנעשו וההשפעה האפשרית של הוראת השעה על שימושים אלה בעתיד:

1. השקעה בנכסים יצרניים בישראל: חברות השקיעו את הרווחים בנכסים יצרניים בישראל בהתאם למטרות החוק. ההנחה הניתנת בהוראת השעה עשויה לתמרץ חברות אלו לחלק רווחים בניגוד למטרות החוק, כדי לנצל את הנחת המס כאמור. ייתכן שהחברות אף יצטרכו למכור נכסים אלה לשם מימון חלוקת הרווחים.

2. השקעה בנכסים כספיים בארץ או בחו"ל: החברות לא השקיעו את הרווחים בנכסים יצרניים, אך גם לא הוציאו את הכספים מרשותן, ולכן לא ניתן לפעול נגדן באמצעות הוצאת שומה. הוראת השעה עשויה לתמרץ את החברות לשלם מס מופחת בגין הרווחים הללו.

3. העברת כספים מרשות החברה לצדדים קשורים³⁹: חברות פעלו בדרכים מגוונות להוצאת כספים מרשותן, ובהן חלוקת דיבידנד, מתן הלוואות, רכישת חברות והשקעה בחברות בנות. מאחר שמרשותן של חברות אלה הוצאו רווחים שלא לפי תכלית החקיקה, התעוררו מחלוקות בינן ובין פקידי השומה, ולחלקן אף הוצאו שומות. נמצא כי בחברות שבדק משרד מבקר המדינה איתרו פקידי השומה סכום של כ-20 מיליארד ש"ח שמקורם ברווחים פטורים, אשר הוצאו מרשותן של החברות והועברו לצדדים קשורים. סכום נוסף שהועבר לצדדים קשורים מסתכם בכ-21 מיליארד ש"ח, אך במועד סיום הביקורת עדיין לא היה ידוע כמה ממנו מקורו ברווחים פטורים⁴⁰.

בתשובת משרד האוצר נמסר כי אין זה משנה כמה חברות העבירו כספים מרשותן לצדדים קשורים, מכיוון שהחוק קבע, עקב חוות דעת משפטית של המשנה ליועמ"ש, כי הוראת השעה תחול עליהן. עם זאת ציין משרד האוצר כי רשות המסים העריכה בכשליש את שיעור ההשקעה בחברות בנות מסך הרווחים הכלואים.

39 כגון: בעלי מניות, חברות אחיות וחברות בנות.

40 סכומים אלו כלולים ברווחים שאינם פטורים או שחולקו, שצוינו בסעיף 1(ב) לעיל.

משרד מבקר המדינה מציין כי עבודת המטה בוצעה לפני השינוי בהוראת השעה המאפשר לחברות שביצעו השקעה בחברות בנות ליהנות מההנחה שנקבעה בהוראת השעה, ועל כן היה מקום לבצע פילוח כאמור. עוד מציין משרד מבקר המדינה, כי הרשות לא המציאה מסמכים המעידים על ביצוע הערכות כאמור.

עוד מסר משרד האוצר בתשובתו כי אין אפשרות מעשית לבצע ניתוח דוחות כספיים לכלל החברות שחוק העירודר חל עליהן. יתר על כן, גם אם היה מתבצע ניתוח מדויק יותר הוא לא היה צפוי להשפיע על קבלת ההחלטה לקבוע את הוראת השעה במתכונתה הנוכחית. כמו כן, הערכה שמרנית של 100 מיליארד ש"ח בנוגע לרווחים הכלואים עדיין הייתה מביאה לאותה המסקנה - שיש לחוקק את הוראת השעה.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות המסים כי עבודת המטה שעשתה אינה מספיקה - היה עליה לפעול לאיסוף נתונים מבוססים, מדויקים ועדכניים יותר ולבצע פילוח של הרווחים הכלואים על פי השימוש שנעשה בהם. היה ניתן להגיע לממצאים של ממש לגבי הוצאת כספים מרשות החברות בדרכים המקובלות ברשות המסים, ולא היה צורך לבצע לשם כך ניתוח של כלל הדוחות הכספיים. פילוח הרווחים הכלואים על פי השימוש שנעשה בהם היה מאפשר לאמוד אומדן מבוסס יותר את סך הרווחים הכלואים שהוראת השעה חלה עליהם ואת המס הצפוי מהם, וכך להציג תמונת מצב מהימנה הכוללת את המחלוקות העיקריות, לצורך קבלת ההחלטה בדבר חקיקת הוראת השעה. כמו כן, גם אם לדעת משרד האוצר היה ניתוח מדויק של הנתונים מביא לאותה מסקנה, היה עליו להציג את הנתונים למקבלי ההחלטות.

אחד מתפקידי הדרג המקצועי בשירות המדינה הוא ליצור תשתית הולמת לדרג הנבחר, מקבל ההחלטות, המבוססת על הידע, הניסיון, העובדות והשתלשלות העניינים בעבר ועל השיח העיוני הרלוונטי. תשתית כזו נדרשת כדי שהדרג הנבחר יוכל לבסס את החלטתו על אדנים מוצקים של ידע מקצועי, עדכני ושלם, וכדי שיובטח שיונחו לפניו כל העובדות והשיקולים הרלוונטיים, חלופות אפשריות, יתרונותיהן וחסרונותיהן. לפיכך, לדעת משרד מבקר המדינה, על העובדים המקצועיים הבכירים בשירות המדינה להציג לדרג הנבחר, מקבל ההחלטות, באופן שלם ומלא את כלל המידע הנדרש לקבלת ההחלטות, ועליהם להנגיש למקבלי ההחלטות מידע מורכב ומסובך ולהבהירו להם, על מנת שיוכלו להפעיל את שיקול הדעת הנדרש.

הצגת הנושא לוועדת הכספים של הכנסת

ההצעה לחקיקת הוראת השעה הובאה לאישור ועדת הכספים של הכנסת ב-6.9.12. משרד האוצר הציג לוועדה את הוראת השעה וציין לפניו כי חברות צברו רווחים פטורים ממש בסך של כ-125 מיליארד ש"ח ושילמו מס בגין חלוקתם בסך של כ-600 מיליון ש"ח בלבד. משרד האוצר הוסיף כי חלק מהחברות השקיעו את הרווחים בישראל, לפי כוונת המחוקק; חלקן ביצעו פעולות שונות, כמו העברת הרווחים לחברות בנות; וחלקן לא השקיעו את הרווחים בישראל, אך השאירו אותם בחברה. ואולם לא הוצג פילוח של הסכום האמור לפי השימושים שצוינו.

בתום ישיבת ועדת הכספים העיר יו"ר הוועדה דאז כי אין בידי ובידי חברי הוועדה האחרים הנתונים הנדרשים לקבלת החלטה. היו"ר ביקש ממנהל רשות המסים נתונים לגבי מספר החברות שהשקיעו את הכספים בישראל והסכומים שהשקיעו; לגבי מספר החברות שביצעו פעולות שונות, כמו העברת הרווחים לחברות בנות, ושיש בעניינן הליכים משפטיים, והסכומים שבהם מדובר;

ולגבי מספר החברות שהשאירו בידיהן את הכסף, שאליהן לדבריו מתייחסת הוראת השעה, והסכומים שהשארו בידיהן.

מן המסמכים עולה כי ב-12.9.12 ביקשה גם היועצת המשפטית של ועדת הכספים מהנהלת רשות המסים הבהרות ומידע בעקבות שאלות שעלו בוועדה. מתשובת רשות המסים עלה כי אין לה נתונים מדויקים בדבר מספר החברות שהוצאו להן שומות בסוגיית הרווחים הכלואים. הרשות השיבה עוד כי חלק מהרווחים מושקעים בישראל וחלק בחו"ל באפיקי השקעה שונים, וכי היא פועלת כאשר היא סבורה כי יש לראות בהשקעה חלוקת דיבידנד. ואולם הרשות לא הציגה נתונים כמותיים בעניין זה.

בישיבת ועדת הכספים שהתכנסה ב-23.9.12 הציג המשנה ליועמ"ש את עמדת משרד המשפטים. לדבריו, "יש מין תחושה שכל הכסף 'יושב' באיזה חשבון בנק ומחכה להצעת החוק הזאת, אז כנראה שהמצב רחוק מכך. חלק מהחברות הללו הוציאו כבר את הכסף החוצה, הוא לא 'יושב' בשום מקום". כמה מחברי הוועדה ביקשו לדעת כיצד מתחלקים הרווחים הכלואים בין השימושים השונים ומהו סכום הרווחים הכלואים שיצאו מרשות החברות. המשנה ליועמ"ש הסביר כי אף הוא ביקש מרשות המסים נתונים בעניין זה, אך לא קיבל אותם.

בתשובת משרד האוצר נמסר כי רשות המסים העבירה לוועדת הכספים ולמשנה ליועמ"ש את הערכתה כי כשליש מסך הרווחים הכלואים הושקע בחברות בנות. עוד נמסר בתשובה כי כל הנתונים הרלוונטיים בעניין פילוח ההשקעות של החברות שחוק העידוד חל עליהן הוצגו לפני היועצת המשפטית של ועדת הכספים.

היועצת המשפטית של ועדת הכספים מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה מאפריל 2013 כי לא נמסרו לה נתונים בדבר פילוח השקעות החברות שחוק העידוד חל עליהן או פירוט שימושים שעשו חברות אלה ברווחים הכלואים. לדבריה, נמסרו לה בתחילת הדיונים נתונים כלליים למדי, ולאחר כמה התכתבויות עם נציגי רשות המסים נמסר לה ערב הדיון השני והאחרון בוועדת הכספים מסמך שבו לא היו נתונים בדבר פילוח ההשקעות או פירוט השימושים שנעשו ברווחים הכלואים.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות המסים כי נוכח אי-הבהירות שנוצרה והפניות האמורות היה עליה לפעול להשגת מידע מפורט ומדויק בנוגע לרווחים הכלואים, ולהכין על פיו הערכה של סכום הרווחים הכלואים שהשאירו החברות ברשותן ושל השימוש שנעשה בהם, וכן הערכה של מספר החברות שהוציאו מרשותן את כספי הרווחים הכלואים ושל סכום הכסף שהוצא - ולהציג את כל אלה לפני מקבלי ההחלטות.

חוות דעת משפטית של המשנה ליועמ"ש

כחלק מעבודת המטה ולצורך אישור הוראת השעה הכין המשנה ליועמ"ש חוות דעת אשר דנה בחוקיות הוראת השעה. חוות הדעת צורפה למסמכים שהוגשו לדיון הממשלה בהצעת החוק ביום 5.8.12. המשנה ליועמ"ש קבע בחוות דעת זו כי יש קושי משפטי בהוראת השעה, שכן היא פוגעת בעקרון השוויון, אך ציין כי אפשר ליישב את הקושי באמצעות כמה המלצות לשינויים⁴¹, שאותן לא

41 המשנה ליועמ"ש המליץ כדלהלן: (א) לחייב את החברות להשקיע את כל הטבת המס הנוספת בהתאם לתכלית החוק. (ב) לקבוע שיעור מס מזערי של 7.5%. (ג) לקבוע כי תנאי לקבלת הטבה המוצעת בהוראת השעה הוא מעבר למשטר מס שבו תשלם החברה את המס בשנת הפקת ההכנסה לפי שיעור המס החל כאילו חולקה ההכנסה כדיבידנד או על פי מתווה המס בתיקון 68 לחוק - הנמוך מביניהם.

הגדיר המלצות מחייבות. ואולם רשות המסים לא אימצה את המלצות המשנה ליועמ"ש, והוראת השעה לא תוקנה לפיהן.

נוסף על כך, באוגוסט וספטמבר 2012, סמוך לחקיקת הוראת השעה בכנסת, הוכנה חוות דעת שנייה אשר דנה בין היתר בשאלה אם השקעה של חברה בחברת בת או רכישת חברת בת מפקיעה את הפטור, ועל כן חייבת במס. בסיכומה של חוות הדעת קבע כי:

א. הפטור המותנה נועד להביא להשאת ההכנסות המוטבות בחברה המוטבת לשם פיתוחו של המפעל המוטב.

ב. ככלל, הוצאת הכנסות מוטבות לגוף קשור בין אם ניתן לראות בה דיבידנד ובין אם לאו מפקיעה את הפטור המותנה. זאת ללא קשר לשאלה האם ההוצאה היא לבעלי המניות או לגופים קשורים אחרים.

ג. מן האמור עולה, בין היתר, כי השקעה בחברת בת מפקיעה את הפטור המותנה. אין אבחנה לעניין זה בין השקעה בחברת בת קיימת לבין רכישה של חברה ההופכת לחברה בת. לכלל זה יכולים להיות חריגים מצומצמים.

ד. אין מניעה להחיל עקרונות אלו על שומות פתוחות.

סמוך לגיבוש חוות הדעת השנייה פנו בכירים מהנהלת רשות המסים, מהמחלקה המשפטית ומהמחלקה המקצועית למשנה ליועמ"ש וטענו שיש קושי בהוצאת השומות לחברות שביצעו השקעה בחברות בנות או שרכשו חברות כאלה, בין היתר מכיוון שבמשך השנים הייתה לרשות המסים פרשנות שונה בסוגיה זו (להלן - הפרשנות האחרת), וכי ככלל לא הוצאו שומות בשל פקיעת הפטור עקב השקעה בחברות בנות או רכישת חברות כאלה. לדברי הבכירים, הדבר בא לידי ביטוי גם בשיחות עם מייצגים ובשומות פרטניות. המשנה ליועמ"ש כתב בחוות דעתו כי "בעקבות דברים אלו נוצרה אי בהירות מסוימת לגבי פרשנות הדין. אי בהירות טומנת בחובה סיכון משפטי מסוים לגבי העברות כספים שבוצעו בעבר. לכן, מבחינה משפטית, ניתן לקבל גם מהלכים שמטרתם לצמצם את הסיכון ובכלל זה גם מהלך חקיקתי שיקשור את חוות הדעת להצעת החוק, כפי שמוצע עתה בנוסח שאישרה ועדת הכספים לקראת קריאה שנייה ושלישית". בעקבות חוות דעת זו שונה תזכיר החוק שהוצג בכנסת ב-6.9.12, כך שחברות שהשקיעו את הרווחים הכלואים בחברות בנות או שרכשו חברות מצד ג' יכולות ליהנות מן ההנחה שנקבעה בהוראת השעה.

המשנה ליועמ"ש הדגיש בתשובתו למשרד מבקר המדינה מפברואר 2013 כי חוות הדעת לא קבעה כי ראוי או נכון להכליל במסגרת הוראת השעה גם חברות שהשקיעו בחברות בנות, אלא התייחסה להיתכנות המשפטית של מהלך כזה.

ממסמכים רשמיים שפרסמה רשות המסים, כגון הוראת ביצוע וכן החלטות מיסוי שניתנו בשנים 2008-2011, עולה כי הרשות הציגה עמדה ברורה, ולפיה העברת כספים לחו"ל מותרת רק בתנאים מגבילים, וכי רכישת חברות בחו"ל היא פעולה שהרשות רואה בה חלוקת דיבידנד, ועל כן היא חייבת במס. נוסף על כך הוציאה הרשות צווים ושומות לא סופיות לחברות מסוימות בעניין זה. גם ממסמכים של המחלקה המקצועית עולה כי עמדת הרשות ברורה. מבירורים שעשה משרד מבקר המדינה עם כמה פקידי שומה עולה כי הפקידים פועלים להוצאת שומות כאשר הם מעלים כי הוצאת רווחים מרשות החברה אינה עולה בקנה אחד עם מטרת החוק, או שהחברה התנתקה מהרווחים או מהפעילות המוטבת.

עם זאת נמצא כי ברשות המסים יש גם דעות אחרות, ועל אף זאת הוצאו הצווים והשומות לחברות האמורות לעיל. במסמך היחיד המעיד על הפרשנות האחרת של החוק הייתה אמירה של בכיר לשעבר ברשות המסים בישיבת ועדת הכספים של הכנסת בשנת 2005, ולפיה השקעה בהון מניות של חברת בת אינה נחשבת חלוקת דיבידנד. המשנה ליועמ"ש ציין כי זוהי עמדתו האישית של הדובר ולא עמדה מחייבת של רשות המסים, וכי דבריו אינם חד-משמעיים.

משרד מבקר המדינה מעיר כי קודם קבלת ההחלטה על הכללת החברות בהוראת השעה, היה על רשות המסים להציג למשנה ליועמ"ש הערכה של סך הרווחים הכלואים ששימשו לרכישת חברות כאמור. וכן היה עליה להציג את תוחלת המס מהוצאת שומות בתיקים נדונים או בסוגיות פתוחות, שאפשר שתסתכם במיליארדי ש"ח, לעומת סכום המס שיתקבל אם ינצלו החברות את ההנחה הקבועה בהוראת השעה.

עוד מעיר משרד מבקר המדינה כי רשות המסים לא הציגה למשנה ליועמ"ש שומות ומסמכים המצביעים על הפרשנות האחרת שנקטה, וכן על אי-הבהירות שהייתה לדבריה בעניין הפקעת הפטור בשל רכישת חברות בנות. לדעת משרד מבקר המדינה, היה על רשות המסים, אף שלא התבקשה לכך, לחמוך טענתה זו במסמכים המתאימים.

סיכום

תיקון 60 לחוק נועד בין היתר להקל על חברות המעוניינות לקבל מענקים והטבות מס, באמצעות צמצום ההליכים הביורוקרטיים הכרוכים בכך. לשם כך בוטל הצורך באישור המקדמי על כל תנאיו, ובוטלה המגבלה התקציבית במסלול הטבות המס. עם זאת, הסרת החסמים התקציביים והביורוקרטיים לא לוותה במנגנון מעקב ובקרה. ממצאי המשרדים האחראים מצביעים על ניצול הטבות המס בסך מיליארדי שקלים בידי חברות אחדות, וזאת ללא דרישות מיוחדות מאותן החברות וללא בחינה אם מתן ההטבות אכן מגשים את מטרות החוק.

על המשרדים האחראים להגדיר יעדים בני מדידה להשגת מטרות החוק וליצור מנגנון אשר יאפשר מעקב ובקרה אחר השגת מטרות אלה. כמו כן, על המשרדים האחראים ליצור מנגנון שיאפשר בקרה על עלות יישום החוק למשק.

נמצאו ליקויים בעבודת המטה שביצעה רשות המסים לקראת חקיקת חוק הרווחים הכלואים. זאת ועוד, הביקורת העלתה כי הצגת הנושא לפני ועדת הכספים של הכנסת לקתה בחוסר בהירות ובחוסר דיוק, וכי נתונים חשובים לא הוצגו. על רשות המסים להקפיד לבצע עבודת מטה שלמה על מנת למנוע את הישנות הליקויים שהועלו בדוח זה.