

פעילות המערכת החדשה לאיתור חשבוניות פיקטיביות

תקציר

חשבונית מס שהוצאה שלא כדין - בגין שירות או מכירה שנעשו למראית עין - קרויה "חשבונית פיקטיבית". קניית חשבונית פיקטיבית ודיווח עליה כתשומה משמעותן הקטנת סכום מס ערך מוסף (להלן - מע"מ) שעל העוסק לשלם, והן הקטנת התשלומים למס הכנסה ולמוסד לביטוח לאומי, שכן פירושה הגדלת ההוצאות הרשומות והקטנת ההכנסה החייבת במס. השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות גורמים לאוצר המדינה נזק של מיליארדי ש"ח בשנה. בשנת 2010 הקימה רשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות), גם בעקבות ביקורת שפורסמה בדוח מבקר המדינה 57¹, מאגר חשבוניות מס המתבסס על דיווחים חודשיים מפורטים שמגישים עוסקים באופן מקוון (להלן - מערכת הדיווח המפורט). מערכת הדיווח המפורט מגדילה במידה ניכרת את הכנסות המדינה ממסים, משום שהיא מגבירה את הסיכוי לגלות טעויות בדיווחי העוסקים, מאתרת חשבוניות פיקטיביות, ויוצרת הרתעה משימוש בחשבוניות פיקטיביות.

פעולות הביקורת

בחודשים אוגוסט עד דצמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה את טיפול רשות המסים בהקמת מערכת הדיווח המפורט ואת הפעלתה. הביקורת נעשתה במשרדי מע"מ האזוריים בבאר שבע, ברחובות, בפתח תקווה ובנתניה, וכן בהנהלת הרשות. בירורי השלמה נעשו במשרדי השומה באותם אזורים ובשירות עיבודים ממוכנים (שע"מ) - האגף ברשות המסים האחראי למחשוב והקולט את הנתונים מדיווחי העוסקים.

עיקרי הממצאים

1. בתחילת שנת 2012 רק כ-55,000 מכ-460,000 העוסקים הפעילים הרשומים במע"מ היו חייבים בדיווח במערכת הדיווח המפורט. כ-10% מהעוסקים החייבים בדיווח מפורט לא המציאו את הדוחות המפורטים², והרשות לא נקטה נגדם את אמצעי האכיפה הקבועים בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ); יש לציין כי לרשות אין סמכות להטיל קנסות מינהליים על סרבני הדיווח המפורט.
2. הנהגת הדיווח המפורט הביאה לאיתור אי-התאמות (להלן - חריגויות) בדיווחי העוסקים בהיקף גדול מאוד. ביולי 2012 היה מספר החריגויות בכל המשרדים האזוריים יותר ממיליון, וסכום החשבוניות שבהן מדובר - יותר מ-31.5 מיליארד

1 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), בפרק "ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות", עמ' 295.

2 ביולי 2012 סכום העסקאות בדוחות המפורטים שלא הוגשו לרשות היה 5.9 מיליארד ש"ח.

ש"ח. חלק מהחריגויות נבעו מטעויות טכניות שונות בחשבוניות, אולם לגבי חלק אחר יש להניח במידה רבה של ודאות כי ניתן להפיק שומות ולגבות את המס. הרשות באמצעות תחנות המע"ם האזוריות לא עשתה די לטיפול בחריגויות שאיתרה מערכת הדיווח המפורט, ובשל כך נגרם נזק רב לאוצר המדינה. כך לדוגמה, באותו מועד סכום העסקאות שעוסקים לא דיווחו עליהן כנדרש היה כ-3.9 מיליארד ש"ח.

אי-הטיפול של הרשות בחריגויות העולות מהדיווח המפורט הוא כשל ניהולי מהותי.

3. עד אפריל 2012 הוזנו למערכת הדיווח המפורט חשבוניות בסכום כולל של 327 מיליארד ש"ח; מהן איתר הממונה על תחנת המע"ם באר שבע חשבוניות החשדות כפיקטיביות בסכום מצטבר של עשרות מיליארדי ש"ח. התברר כי בשל חוסר משאבים טיפלה מחלקת החקירות ברשות רק בחלק מחשבוניות אלה.

4. עד מאי 2012 לא מינתה הרשות את אחד הסמנכ"לים לאחראי לפרויקט מערכת הדיווח המפורט, והפרויקט לא קודם קידום של ממש במשך כשנתיים.

5. חלק מתחנות מע"ם שלחו לחייבי הדיווח המפורט מכתבי התראה על אי-דיווח שנוסחו ללא יד מכוונת של הנהלת הרשות ושל הלשכה המשפטית בה.

6. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, והתקנות שהותקנו מכוחה מטילות על משלמים לנכות מתשלומים מסוימים מס במקור, בשיעורים קבועים³. לעוסקים החשודים בהפצת חשבוניות פיקטיביות היו אישורים שהנפיקו פקידי השומה ובהם פטור מניכוי מס במקור. פטור כזה עלול לפגוע פגיעה של ממש בהכנסות המדינה, שכן אם המס אינו מנוכה במקור מעוסקים אלה, גדל הסיכון שהוא לא ייגבה כלל.

7. הרשות טרם סיימה את הטיפול בהרשאות הגישה של עובדיה למערכת הדיווח המפורט. נוסף על כך, במשך תקופה ארוכה לא עמד המחשב המרכזי בשע"ם בעומסי המערכת בשל הדיווח המפורט, ועקב כך לא פעלו שאילתות חיוניות למניעת הונאות מס. כמו כן הוגשו לרשות דוחות בלי שנחתמו בחתימה אלקטרונית כנדרש על פי החוק. בשל כל אלה נפגעו הכנסות המדינה ממסים.

סיכום והמלצות

השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות והשמטת ההכנסות הנובעות מכך גורמים לאוצר המדינה נזק של מיליארדי ש"ח בשנה. הנהגת חובת הדיווח המפורט לרשות על כלל העסקאות והתשומות של עשרות אלפי עוסקים באמצעות מערכת ממוחשבת היא מהלך בעל חשיבות לאומית שיסייע באופן מהותי להתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות. נוסף על כך יביא מהלך זה לאיתור טעויות בדיווח בהיקף גדול מאוד. המשמעות המצרפית של איתור החשבוניות הפיקטיביות והטעויות בדיווח היא פוטנציאל לגביית מסים בהיקף של מיליארדי ש"ח.

ממצאי הביקורת מצביעים על כך שרשות המסים לא נערכה באופן המיטבי להוצאת חובת הדיווח המפורט מן הכוח אל הפועל במלואה ולהקמת מערכת ממוחשבת לטיפול בחריגויות שעולות מן הדיווחים.

על משרד האוצר ובכלל זה רשות המסים להכיר בכך שמערכת הדיווח המפורט היא מערכת בעלת חשיבות מהמעלה הראשונה להתמודדות עם עברייני המס ולהגדלת הכנסות המדינה במידה ניכרת, ולשקול להקצות לה משאבים בהתאם. מצופה מן הרשות להשתמש במאגר המצוי במערכת כדי להביא להקטנת תופעת ההשתמטות ממסים, וממילא להגברת השוויון בנטל של ציבור משלמי המסים.

בכל עת שהמדינה שוקלת להעלות את שיעורי המס, עליה להביא במכלול השיקולים את האפשרות להטיל על הרשות לפעול בנחרצות רבה יותר נגד מי שאינם נושאים בנטל המס כחוק ולגבות מהם את הסכומים הנדרשים, ובמסגרת זאת יש חשיבות מהותית לתפעול מיטבי של מערכת הדיווח המפורט.



מבוא

לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ או החוק), מוטל מס ערך מוסף (להלן - מע"מ) בשיעור של 17% (מ-1.9.12) על עסקאות בארץ ועל יבוא טובין. על העוסקים לשלם לאוצר המדינה את המע"מ שגבו על מכירות הטובין ומתן השירותים (מס עסקאות) על פי החשבוניות שהנפיקו, בניכוי המע"מ ששילמו על רכישותיהם בשוק המקומי ועל יבוא טובין לצורכי העסק (מס תשומות). תשלום המע"מ נעשה עם הגשת הדיווח התקופתי של העוסקים, שרואים בו שומה עצמית, בדרך כלל בתוך 15 יום ממועד סיום תקופת הדוח⁴. בשנת 2012 היו רשומים ברשות המסים בישראל (להלן - הרשות) כ-460,000 עוסקים פעילים. הכנסות המדינה ממסים בשנת 2011 הסתכמו ב-206.2 מיליארד ש"ח, מהם כ-103 מיליארד ש"ח הכנסות ממסים עקיפים. ההכנסות ממע"מ באותה השנה הסתכמו ב-68.8 מיליארד ש"ח. על פי אומדן של המחלקה הכלכלית ברשות, אבדן הכנסות המדינה ממסים בשל חשבוניות שהוצאו שלא כדין (להלן גם - חשבוניות פיקטיביות) מסתכם בכ-8 מיליארד ש"ח בשנה.

בדוח 57 של מבקר המדינה, בפרק על "ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות"⁵ (להלן - דוח 57), צוין שהשימוש בחשבוניות פיקטיביות והסחר בהן גורמים למדינה נזק של מיליארדי ש"ח בשנה. בעקבות הביקורת וכחלק מחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 (להלן - חוק ההתייעלות הכלכלית), תוקן חוק מע"מ והוקם מאגר חשבוניות מס, שנועד בין היתר לאפשר הצלבה ממוחשבת של חשבוניות תשומות ועסקאות ואיתור חשבוניות פיקטיביות (להלן - מערכת הדיווח המפורט). על פי התיקון לחוק מע"מ⁶ (להלן גם - תיקון 37 לחוק מע"מ), נדרשים משנת 2010 חלק מהעוסקים, חלק מהמלכ"רים (מוסדות ללא כוונת רווח) וחלק מהמוסדות הכספיים (בנקים וחברות ביטוח) להגיש באמצעות מערכת זו באופן מקוון דיווח חודשי מפורט על עסקאותיהם ותשומותיהם.

המערכת האמורה גם מביאה לאיתור אי-התאמות (להלן - חריגות) שונות בדיווחי עוסקים, וכך מקטינה נזקים הנגרמים לאוצר המדינה, כגון אלה: (1) אי-דיווח לרשויות מע"מ ומס הכנסה על חשבונית מס (שאינה פיקטיבית). (2) תשומות כפולות - ניכוי סכום של חשבוניות מס כמה פעמים

4 למדווחים ולמשלמים באמצעות האינטרנט מועד הגשת הדוח הוא עד 19 בחודש שלאחר סיום תקופת הדוח.

5 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), עמ' 295.

6 סעיף 171 לחוק ההתייעלות הכלכלית, ס"ח 2203, 273 (תיקון עקיף לחוק מע"מ).

על ידי אותו עוסק או על ידי כמה עוסקים בשוגג או בכוונה להגדיל את התשומות. (3) ניכוי סכום של חשבונות מס שאסורות בניכוי, למשל חשבונות על הוצאות רכישה לשימוש אישי. (4) השמטת קניות - חשבונות מס תשומה שהעוסק לא דרש לנכותה, ייתכן שבעקבותיה תיעשה מכירה לצרכן סופי שלא תדווח לרשויות המס ("מכירה בשחור"). (5) הסטת הוצאות מחברות מפסידות לחברות רווחיות - חשבונות מס שהוצאה על ידי ספק לעסק מפסיד ומדווחת כהוצאה בעסק מרוויח המנוהל על ידי אותו מנהל (לחשבונות כזאת יש השפעה בעיקר בעניין מס הכנסה).

מערכת הדיווח המפורט אמנם מטילה עול כספי וארגוני על העוסקים, אך מסייעת להם בארגון ספרי הנהלת החשבונות ומונעת מהם כך נזקים שיכולים להיגרם להם, כמו תשלום כפול לספק וקבלת חשבונות פיקטיביות מעוסקים חשודים או מעוסקים שאינם רשאים להוציא חשבונות מס.

בחודשים אוגוסט עד דצמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה את טיפול הרשות בהקמת מערכת הדיווח המפורט, וכן את הפעלתה של המערכת ואת תרומתה להתמודדות עם תופעת החשבונות הפיקטיביות וההשתמטות מתשלום מס. הביקורת נעשתה במשרדי מע"ם האזוריים בבאר שבע, ברחובות, בפתח תקווה ובנתניה, וכן בהנהלת הרשות. בירורי השלמה נעשו במשרדי השומה באותם אזורים ובשירות עיבודים ממוכנים (שע"ם) - האגף ברשות האחראי למחשוב והקולט את הנתונים מדיווחי העוסקים.

הקמת מאגר הדיווח המפורט

משנת 2010, בעקבות תיקון 37 לחוק מע"ם, שולחים העוסקים או מייצגיהם במסגרת הדיווח המפורט את כל נתוני החשבונות באמצעות מחשב, ואלה נקלטים במערכת הממוחשבת בשע"ם. בדיווח המפורט נדרשים העוסקים לדווח לרשות אחת לחודש על כל פרטי חשבונות המס שהוציאו ללקוחותיהם (מע"ם העסקאות) ועל כל פרטי חשבונות המס שהוצאו להם (מע"ם התשומות). לפני הדיווח המפורט הוגשו למע"ם רק דוחות תקופתיים חודשיים או דו-חודשיים, שבהם היו הנתונים המצרפיים של העסקאות והתשומות.

ואלה יתרונות הדיווח המפורט: (1) העשרת מאגר המידע על החשבונות - הדיווח המפורט מעשיר את מאגר המידע על החשבונות. המאגר משקף כיום יותר מ-85% מסך העסקאות במשק ומאפשר להצליב בין הדיווחים של העוסקים ולאתר את החשבונות החריגות. (2) דיווח מסודר ושקוף, המסייע למערכת השומה - היות שכל נתוני ההכנסות והתשומות של העוסקים נקלטים במערכת הממוחשבת, ניתן להיעזר בהם לביצוע שומות. (3) סיוע למערכת אכיפת הגבייה - במערכת יש מידע על העסקאות בין העוסקים ללקוחותיהם. המערכת מסייעת להטיל עיקולים (ג') על הלקוחות שבידם יש כספים המגיעים לעוסקים החייבים כספים לרשות. (4) חיסכון בניירת ובהוצאות דואר - המערכת המקוונת תייתר את הצורך במשלוח פנקסי דיווח לעוסקים. כתוצאה מכך, הוצאות הדואר יצומצמו במידה ניכרת, ולא יהיה עוד צורך בטיפול בדואר חוזר.

חובת הדיווח המפורט

על פי חוק ההתייעלות הכלכלית, הייתה חובת הדיווח המפורט אמורה לחול בארבעה שלבים. בשלב הראשון, בינואר 2010, הייתה החובה אמורה להיות מוטלת רק על עוסקים בעלי מחזור עסקאות שנתי הגדול מ-4 מיליון ש"ח, החייבים לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות

הכפולה⁷; ובשלב האחרון, בתחילת ינואר 2012, היו אמורים כלל העוסקים, המלכ"רים והמוסדות הכספיים להיות חייבים בדיווח המפורט.

ואולם בפועל נדחתה החלת החובה על רוב העוסקים. בינואר 2012 אף תוקן חוק ההתייעלות הכלכלית, ועל פי התיקון צומצם מאוד מעגל החייבים בדיווח המפורט⁸, לעומת הקבוע בחוק זה לפני התיקון. ממועד זה לא חלה חובת הדיווח המפורט על כלל העוסקים, אלא רק על עוסקים שמחזור עסקאותיהם בשנת 2011 היה גבוה מ-2.5 מיליון ש"ח, כולל מע"ם; על כל עוסק חייב בניהול מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה; על מלכ"רים שהמחזור השנתי שלהם בשנת 2010 היה גבוה מ-20 מיליון ש"ח; ועל מוסדות כספיים שהמחזור השנתי שלהם בשנת 2010 היה גבוה מ-4 מיליון ש"ח.

1. יוצא כי הנקבע בחוק ההתייעלות הכלכלית משנת 2009, שלפיו עד 1.1.12 על כל העוסקים, המלכ"רים והמוסדות הכספיים להגיש דוחות מפורטים, לא יושם. על פי נתוני הרשות, בשנת 2010 היו רשומים כ-22,000 עוסקים חייבי דיווח; בשנת 2011 - כ-40,000 עוסקים חייבי דיווח; ובשנת 2012 היו רשומים כ-55,000 עוסקים חייבי דיווח בלבד. זאת מכ-460,000 עוסקים פעילים שהיו רשומים במע"ם בשנת 2012. כלומר חובת הדיווח המפורט חלה רק על כ-12% מהעוסקים. צמצום מעגל החייבים בדיווח המפורט מאז תיקון 37 לחוק המע"ם נעשה בעקבות התנגדותם של ארגונים כלכליים במשק להחלה גורפת של חובה זו.

בתשובת הרשות למשרד מבקר המדינה ממרץ 2013 (להלן - תשובת הרשות) נאמר כי אמנם רק כ-10% מהעוסקים חייבים בדיווח מפורט, אך היקף עסקאותיהם הוא יותר מ-85% מהיקף עסקאותיהם של כלל העוסקים הרשומים.

משרד מבקר המדינה מעיר כי יעילות מערכת הדיווח המפורט נפגעת, כיוון שהמערכת אינה מצליחה את נתוני החשבוניות של אותם עוסקים שאינם חייבי דיווח.

2. הועלה כי עד חודש מאי 2012 לא מינתה הרשות את אחד הסמנכ"לים שיהיה אחראי ליישום הפרויקט של מערכת הדיווח המפורט, והפריקט לא קודם קידום של ממש במשך שנתיים.

בפרק זמן זה לא נתנה הנהלת הרשות לתחנות מע"ם ולמשרדי מס הכנסה הנחיות מפורטות בדבר השיטות והאמצעים להטמעת מערכת הדיווח המפורט, אלא נתנה להם הנחיות כלליות בלבד. תחנות מע"ם פעלו אפוא ללא יד מכוונת של הנהלת הרשות, והדבר גרם למצב שבו שלושה מנהלי תחנות מע"ם שהיו שותפים לפרויקט השתמשו במערכת הדיווח המפורט שימוש מלא, ואילו מנהלי תחנות מע"ם אחרות השתמשו בה שימוש חלקי.

רק במאי 2012, עם כניסתו של מנהל הרשות מר דורון ארכלי לתפקידו, הוא מינה את הסמנכ"ל הבכיר לגבייה ואכיפה מר זאב פורת לאחראי לפרויקט. לאחר המינוי החלה הרשות בפעולות לקידום מערכת הדיווח המפורט. מנהל הרשות אף ביקש מיחידת הביקורת הפנימית ברשות לבצע ביקורת בנושא הדיווח המפורט למע"ם ולהגיש את המלצותיה בהקדם. בנובמבר 2012 הגישה יחידת הביקורת הפנימית למנהל הרשות דוח ביקורת ובו המלצותיה.

7 חשבונאות המבוססת על רישום כל פעולה חשבונאית באופן שבו חשבון אחד מחויב וכנגדו חשבון אחר מזוכה. כך נשמר תמיד האיזון בין יתרות החובה ובין יתרות הזכות.

8 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010) (תיקון מס' 10), התשע"ב-2012, ס"ח 2334, 147.

לדעת משרד מבקר המדינה, היעדר יד אחראית ומכוונת במשך פרק זמן ממושך בשלבים הראשוניים של הפרויקט לא אפשר הפעלה מיטבית שלו, והדבר הביא לאבדן של הכנסות לא מבוטלות ממסים, שהיה אפשר לגבותם בעזרת המערכת.

3. הועלה כי עוסקים רבים לא המציאו את הדוחות המפורטים, ולמרות זאת לא ננקטו נגדם אמצעי אכיפה. להלן הפרטים:

בינואר 2010 היו רשומים 21,234 עוסקים החייבים בהגשת דוחות מפורטים, אולם 943 (4.5%) מהם לא הגישו את הדוח המפורט שלהם לחודש זה עד מאי 2012; בינואר 2011 היו רשומים 36,513 עוסקים החייבים בהגשת דוחות מפורטים, אולם 1,995 (6%) מהם לא הגישו את הדוח המפורט לחודש זה עד מאי 2012; בינואר 2012 היו רשומים 50,749 עוסקים החייבים בהגשת דוחות מפורטים, אולם 8,229 (15%) מהם לא הגישו את הדוח המפורט לחודש זה עד מאי 2012.

הרשות כתבה בתשובתה כי "הפרויקט נתקל בהתנגדויות רבות בכל שלביו על ידי הלשכות השונות [הכוונה היא ללשכת רואי החשבון, לשכת עורכי הדין וארגונים כלכליים שונים] ומצד לוביסטים בכנסת אשר פעלו לסכל את קיומו ואת קידומו של הפרויקט. מתוך מטרה להטמיע את הפרויקט בקרב ציבור העוסקים נקטה הרשות מדיניות ליברלית ביישום התיקון לחוק, הן בבחינת היענות לבקשות העוסקים לדחיית הדיווח עד להשלמת שדרוג מערכות המחשוב והדיווח שבידם, והן בריסון ואיפוק כנגד האיחורים במועדי הדיווח הקבועים בחוק. רשות המסים נקטה ביודעין יד מקלה בשנה הראשונה של הפרויקט ולא הטילה סנקציות על אי-דיווח וזאת מתוך מטרה לרתום את המשק לפרויקט ולעודד את העסקים לדווח". עוד ציינה הרשות כי יותר מ-90% מחייבי הדיווח המפורט ממלאים את חובתם, והוסיפה כי היא מפעילה אמצעי אכיפה נגד סרבני דיווח שיטתיים.

משרד מבקר המדינה מעיר כי הרשות לא הפעילה נגד סרבני הדיווח המפורט את אמצעי האכיפה העומדים לרשותה, כגון חקירות וביצוע ביקורות (בעניין זה ראו בהמשך).

4. בסעיף 175 לחוק ההתייעלות הכלכלית נקבעה ענישה פלילית לעוסקים שלא הגישו דוח מפורט למע"ם, אף שהיו חייבים להגיש אותו. בסעיף זה נקבע כי "עוסק שלא פירט בדוח כאמור בסעיפים 173 או 174, פרט שהיה עליו לפרט לפי הסעיפים האמורים, דינו מאסר שנה".

הועלה כי הרשות אינה מגישה כתבי אישום נגד סרבני דיווח. יש לציין כי לרשות אין סמכות להטיל עליהם קנסות מינהליים. באפריל 2011 פנה שר האוצר לשר המשפטים בבקשה לתקן את תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987 וצו העבירות המינהליות, כפי שדרשה הרשות, על מנת להסמיך אותה לנקוט אמצעי אכיפה מינהליים נגד סרבני הדיווח. במאי באותה השנה פנה שר המשפטים לוועדת החוקה, חוק ומשפט של הכנסת, על מנת שתאשר את התקנות והצו המוצעים⁹. במועד סיום הביקורת טרם אושרו התקנות והצו.

בתשובתה כתבה הרשות כי נוסף על הקביעה כי אי-הגשת דוח היא כאמור עברה פלילית, היא פועלת לחקיקת חוק שלפיו יעוכבו החוזרי מס לסרבני הדיווח, וכי הצעת חוק בנושא¹⁰ כבר הוגשה.

9 התקנות והצו המוצעים הם אלה: תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים) (תיקון), התשע"א-2011, וצו העבירות המינהליות (שינוי התוספת לחוק), התשע"א-2011.

10 ה"ח הממשלה 740 - העמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה והוראת שעה), התשע"ג-2012.

5. הביקורת שנעשתה בחלק מתחנות מע"ם העלתה כי אין אחידות בדרישה להגשת הדיווח המפורט הנשלחת לסרבני הדיווח, וכי כל תחנה מנסחת על דעת עצמה מכתבי התראה לחייבי הדיווח, ללא יד מכוונת מהנהלת הרשות והלשכה המשפטית בה.

הרשות מסרה בתשובתה כי היא מודעת למכשולים הקיימים לעיל בשל מחסור בכוח אדם ובתשתיות מחשוב, וכי היא התריעה על כך [משרד האוצר], לפני תיקון 37 לחוק המע"ם ולאחר התיקון. עוד מסרה הרשות כי עד להסרת המכשולים האמורים במלואם, היא עושה כמיטב יכולתה באמצעים העומדים לרשותה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על שר האוצר, שר המשפטים והרשות לפעול בנחישות לנקיטת אמצעי אכיפה נגד עוסקים החייבים בדיווח שאינם מגישים את דוחותיהם, כדי להגביר את ההרתעה כלפיהם.

דיווחים חריגים

את הדיווחים המפורטים על העוסקים לשלוח באמצעות המחשב ולחתום בחתימה אלקטרונית. המערכת מצליכה את דיווחי התשומות והעסקאות של הספקים עם אלה של הלקוחות לפי חמישה פרמטרים: מספר הספק, תאריך החשבונית, סכום העסקה, מספר החשבונית וסכום המע"ם.

1. ביולי 2012 היה מספר החריגויות במערכת הדיווח המפורט בכל המשרדים האזוריים יותר ממיליון, והסכום של החשבוניות שנמצאו חריגות עמדה על מעל ל-31.5 מיליארד ש"ח. חלק מהחריגויות נבעו מטעויות טכניות שונות בחשבוניות, אולם בגין חלק אחר ניתן, קרוב לוודאי, להפיק שומות ולגבות את המס. הרשות באמצעות תחנות המע"ם לא עשתה די טיפול בחריגויות אלה. כך לדוגמה:

(א) **דיווח חסר על עסקאות**: מערכת הדיווח המפורט מאתרת כל עוסק שדיווח בדוח התקופתי על סכום עסקאות כולל הנמוך מסך סכומי התשומות שעליהם דיווחו לקוחותיו. הדבר מעיד כי העוסק הוציא ללקוחותיו חשבוניות מס בסכום גדול מהסכום שעליו דיווח לרשות. הועלה כי ב-30.7.12 היה הסכום הכולל של עסקאות שעליהן לא דיווחו עוסקים כנדרש כ-3.9 מיליארד ש"ח.

(ב) **תשומות כפולות**: מערכת הדיווח המפורט מאתרת את כל העוסקים שדיווחו על תשומות כפולות, ומכאן שדיווחו באותן חשבוניות מס כמה פעמים. הדיווח הכפול מביא להקטנת תשלומי המע"ם שעל העוסק לשלם לפי הדוח התקופתי, דבר שישפיע בהמשך על הכנסתו החייבת במס הכנסה. הועלה כי ב-30.7.12 היה הסכום הכולל של תשומות כפולות כ-180 מיליון ש"ח.

(ג) **ספק שאינו רשאי**: מערכת הדיווח המפורט מאתרת עוסקים שדיווחו על תשומות בגין חשבוניות מס שהוציאו ספקים שאינם רשאים להוציא חשבוניות כאלה, כגון חברות שנסגרו או עוסקים פטורים. הועלה כי ב-30.7.12 היה הסכום הכולל של חשבוניות מס שהוצאו ללא הרשאה כ-200 מיליון ש"ח.

(ד) **אי-התאמת הנתונים המצוינים ברשימוני היבוא**: יבואנים מגישים למכס רשימון יבוא¹¹, שעל פיו משולמים מסי היבוא, כולל המע"ם. סכום המע"ם ששולם על פי רשימון היבוא הוא סכום מס התשומות שעל היבואן לציין בדיווח התקופתי למע"ם. מערכת הדיווח

11 רשימון יבוא הוא מסמך שמגיש היבואן לרשות המכס ובו פירוט הטובין החייבים במסים (כולל מס תשומות). רשימון היבוא משמש בין היתר חשבונית מס להחזר מס התשומות ששולם ביבוא.

המפורט בוחנת את ההתאמה בין רשימוני היבוא בדיווח המפורט ובין הדיווח שהתקבל ממערכת סחר חוץ של המכס (מל"ס). אי-התאמה מעידה כי היבואנים הגדילו את סכום מס התשומות בדיווחים שלהם דיווחו בדיווח המפורט על מס תשומות גדול מזה ששילמו, ובכך הקטינו את סכום המע"ם שעליהם לשלם. הועלה כי ב-30.7.12 היה הסכום הכולל של התשומות שעליהם דיווחו היבואנים בדוח המפורט ששלחו למע"ם, גדול בכ-400 מיליון ש"ח מסך סכומי מס התשומות ששילמו אותם היבואנים לפי רשימוני היבוא.

2. להלן כמה דוגמאות להצלחות שהושגו בעקבות הקמת המערכת:

(א) בתחנת מע"ם חיפה: (1) חברה כללה בדוח המפורט בקשה להחזר מס תשומות בסך כ-11 מיליון ש"ח. ואולם המערכת מצאה כי החברה התבססה על רשימוני יבוא ותשומות שכבר הציגה.

(2) המערכת איתרה קניות בסכום של יותר מ-8 מיליון ש"ח, שהמע"ם בגינם הוא כ-1.4 מיליון ש"ח - שביצע אדם שלא נרשם במע"ם כעוסק. בזכות מידע זה פעלה הרשות לרישומי של אותו אדם במע"ם כעוסק, והוצאה לו שומה על פי הערך המוסף המקובל בענף שבו הוא עוסק.

(ב) בתחנת מע"ם פתח תקווה: עוסק גדול הגיש חשבונית מס בסכום של כ-15 מיליון ש"ח כתשומות שרכש מספק שלא היה רשום כמה שנים במע"ם כעוסק פעיל ולא הגיש דוחות. המערכת איתרה אותו, והוא חויב במע"ם בסך של כ-5 מיליון ש"ח, כולל כפל מס.

(ג) בתחנת מע"ם רמלה: עוסק השמיט מהדיווח על העסקאות שביצע סכום של כ-100 מיליון ש"ח. מערכת הדיווח המפורט מצאה כי לקוחותיו דיווחו על סכומים אלו כתשומות, ולעוסק נקבעה שומה בסך של כ-17 מיליון ש"ח.

3. ביולי 2012 שלח האחראי למערכת הדיווח המפורט מר זאב פורת לכל תחנות מע"ם נוהל זמני לטיפול בחריגויות. בנוהל צוין כי נוכח החריגויות הרבות ובשל חוסר אחידות בטיפול בעניינן במשרדי המע"ם האזוריים, על כל משרד אזורי למנות צוות של שני עובדים לטיפול בחריגויות, ועל כל עובד בצוות לטפל בעשרה עוסקים בכל יום. זאת במטרה לצמצם את מספר העוסקים שיש להם חריגויות, ובמקרים שהחריגויות אינן טכניות - לפעול להוצאת שומות מס.

הועלה כי משרדי המע"ם האזוריים לא עמדו במשימה. בתחנות מע"ם שנבדקו (רחובות, באר שבע, פתח תקווה ונתניה) אמנם מוננו צוותים, אך הצוותים מסרו לעובדי משרד מבקר המדינה שהם אינם עומדים בהספק שנדרש בשל הזמן הרב הכרוך בבדיקות.

באוגוסט 2012 מסר מר פורת לכל 18 מנהלי תחנות מע"ם את פרטי שני העוסקים הגדולים באזורם אשר סכום החריגויות המצטבר שנמצא בדיווחיהם היה הרב ביותר. מדובר בחלק מהחברות הגדולות ביותר במשק, שסכום החריגויות בדיווחיהן הוא כ-7.3 מיליארד ש"ח. מר פורת דרש ממנהלי התחנות לזמן את נציגי העוסקים לבירור הסיבות להיווצרות החריגויות.

הועלה כי חלק ממנהלי תחנות המע"ם האזוריות לא פעלו בנחרצות נגד חברות גדולות שיוצרות חריגויות טכניות במיליוני ש"ח. לעומת זאת, מנהל תחנת מע"ם באר שבע איתר כבר בשלבים הראשונים של הפעלת המערכת חריגויות במאות מיליוני ש"ח בכל קבוצת החברות של חברה גדולה ופעל מיד ובאופן אישי עם אנשי הכספים של הקבוצה לצמצום החריגויות ולתשלום המס במקרים המתחייבים.

4. משנת 2012 חייבים בדיווח מפורט מלכ"רים שהמחזור השנתי שלהם לשנת 2010 היה יותר מ-20 מיליון ש"ח, ומוסדות כספיים שהמחזור השנתי שלהם לשנת 2010 היה יותר מ-4 מיליון ש"ח. דיווח זה נועד לסייע באיתור עוסקים הנותנים לגופים אלה חשבוניות מס אך אינם מדווחים על העסקאות לרשויות המס, וכן להעשיר את בנק החשבוניות.

בביקורת נמצאו ליקויים בדיווחים המפורטים של משרדי הממשלה, העיריות והמוסדות הכספיים למע"ם: (א) 842 דוחות שהגישו 117 מלכ"רים ומוסדות כספיים לתחנת המע"ם בירושלים היו חסרים. (ב) 813 דוחות שהגישו 96 מלכ"רים ומוסדות כספיים לתחנת מס קנייה ומע"ם בתל אביב היו חסרים. (ג) 370 דוחות שהגישו 34 מלכ"רים ומוסדות כספיים לתחנת המע"ם בפתח תקווה היו חסרים.

לדעת משרד מבקר המדינה, אי-הטיפול של הרשות בחריגויות העולות מהדיווח המפורט הוא כשל ניהולי מהותי. מן הראוי היה כי הפעולות הדרושות לצמצום היקפן של החריגויות יבוצעו כבר בשלבים הראשונים של הפעלת המערכת, בשנת 2010. כך היו נמנעות חריגויות מצטברות בעשרות מיליארדי ש"ח שברובן הן טכניות או שמקורן בטעות, והיו נותרות בעיקר החריגויות שהם תוצאה של העלמות מס. על הרשות לפעול בהקדם לבידוד חריגויות שמקורן בעברה מכלל החריגויות ולטפל בהן, כדי למנוע מהמדינה הפסד של סכומים גדולים וכדי להגביר את השוויון בתשלום המסים. לשם כך על הרשות להמשיך את פיתוחה של מערכת הדיווח המפורט ולהקצות לכך משאבים.

הטיפול בחשבוניות הפיקטיביות

בדוח 57¹² (בעמ' 295) צוין כי השימוש והסחר בחשבוניות פיקטיביות גורם למדינה נזק של מיליארדי ש"ח בשנה, וכי במאגר הנתונים של הרשות יש מעט מאוד נתונים על חשבוניות פיקטיביות שאותרו. כאמור לעיל, בעקבות הדוח הוחלט בין היתר על הקמת מערכת הדיווח המפורט.

חשבונית מס שהוצאה שלא כדין קרויה "חשבונית פיקטיבית". חשבוניות פיקטיביות הן בין היתר חשבוניות מס שמונפקות למראית עין עבור מכירה או שירות שלא סופקו בפועל. קניית "חשבונית פיקטיבית" ושימוש בה כתשומה משמעותה היא הקטנת הסכומים של מס ערך מוסף שעל העוסק לשלם, וגם הקטנת התשלומים של מס הכנסה ושל התשלומים לביטוח לאומי, שכן כך גדלות ההוצאות המדווחות וקטנה ההכנסה החייבת במס. לרוב מוכרי החשבוניות הפיקטיביות אינם מדווחים על מס העסקאות בדוח התקופתי שהם מגישים למע"ם ואינם מדווחים על הכנסה החייבת במס הכנסה. על פי אומדן של יחידת תכנון וכלכלה ברשות משנת 2012, בכל שנה נעשה שימוש בחשבוניות פיקטיביות בסכום של כ- 8 מיליארד ש"ח.

מבירורים שעשו עובדי משרד מבקר המדינה עם עובדים בתחנות מע"ם עולה כי מפיצי חשבוניות פיקטיביות נוהגים להקים חברות חדשות או לרכוש חברות קיימות. הם משתמשים בכמה חברות, ובאמצעותן הם מבצעים שרשרת של חשבוניות מס פיקטיביות באותן החברות. החברות גם נרשמות כעוסק מורשה בתחנות מע"ם שונות, כדי להקשות על עובדי תחנות מע"ם להתחקות אחר שורשי העסקה. מערכת הדיווח המפורט נותנת מענה למצב זה, שכן היא מאפשרת לעובדי מע"ם להתחקות אחר שרשרת החשבוניות בין החברות השונות.

עד אפריל 2012 שודרו למערכת הדיווח המפורט חשבוניות בסכום כולל של 327 מיליארד ש"ח. מזה הוצלבו חשבוניות מס בסך 277 מיליארד ש"ח. ההפרש נובע מעוסקים שחייבים בדיווח מפורט ולא הגישו אותו ומעוסקים שאינם חייבים בדיווח.

12 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 57 (2007), בפרק "ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות", עמ' 295.

בחודש מאי 2012 שלח הממונה על תחנת המע"ם באר שבע מכתב למנהל הרשות מר דורון ארבל, ובו פירוט של חשבוניות שאותו במערכת הדיווח המפורט שמצביעות על חשד לכאורה לעברות בתחום ההפצה והקיוז של חשבוניות פיקטיביות בסכום מצטבר של עשרות מיליארדי ש"ח¹³.

התברר כי בשל חוסר משאבים טיפלה מחלקת החקירות ברשות רק בחלק מחשבוניות אלה.

עם זאת, מערכת הדיווח המפורט תרמה לגידול בחשיפת העלמות המס בגין חשבוניות פיקטיביות. מנתוני מחלקת החקירות ברשות עולה כי בשנת 2010 היה סכום החיוב בתיקי חקירות מע"ם 1.035 מיליארד ש"ח; בשנת 2011 - 1.25 מיליארד ש"ח; ובשנת 2012 - 1.775 מיליארד ש"ח. 75% מתיקי החקירה עסקו בנושא החשבוניות הפיקטיביות, ומשנה לשנה היקף העלמות המס הנחשפות גדל.

בתשובתה ציינה הרשות כי הדיווח המפורט למע"ם מייצל את איסוף המודיעין בעניין החשבוניות הפיקטיביות וכן מסייע במיקוד החקירה בעניין ובקיצור משך הזמן שלה. כמו כן ציינה הרשות כי בעתיד, כשתדע המערכת לסנן טוב יותר את החריגויות, ניתן יהיה לעשות בה שימוש רחב יותר.

לדעת משרד מבקר המדינה, הגידול בחשיפות העלמות המס אכן מצביע על החשיבות של הדיווח המפורט.

פעולות משלימות למלחמה בחשבוניות הפיקטיביות

בצד פיתוח מערכת הדיווח המפורט, יש לנקוט פעולות משלימות למיגור השימוש בחשבוניות פיקטיביות.

1. בחוק ההתייעלות הכלכלית נעשה תיקון לסעיף 47 לחוק מע"ם, שיחול מ-1.1.17. לפי התיקון, עוסק מורשה יהיה רשאי לתת בעסקה החייבת במס רק חשבונית מס שהרשות הקצתה לה מספר; הממוספרת באופן חד-ערכי מטעם רשות המסים. כך יהיה אפשר להתמודד טוב יותר עם זיוף חשבוניות מס ועם שימוש בחשבוניות פיקטיביות; יקטן מספר החריגויות הטכניות במערכת הדיווח המפורט, ותשופר יעילותה באיתור חריגויות מהותיות שקרוב לוודאי מצביעות על העלמות מס, שכן חשבונית מס מקודדת מאפשרת לרשות שליטה ובקרה טובה יותר.

עוד בדוח שנתי 2012 של מבקר המדינה¹⁴ ציין משרד מבקר המדינה כי כדי להתמודד עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות הוקמו באגף מע"ם שתי ועדות: ועדה א' הגישה את מסקנותיה בדצמבר 2000, ובספטמבר 2002 מונתה ועדה ב', ועליה הוטל לבחון את דרכי יישום ההמלצות של ועדה א'. אחת החלופות שעליה המליצה ועדה א' הייתה כי בעסקאות גדולות (בסכומים שייקבעו) ייעשה שימוש רק בחשבוניות שיקודדו על ידי רשות המסים ויודפסו בבתי דפוס מורשים. על ידי כך יהיה אפשר לאתר באופן ממוחשב אי-התאמות ובכלל זה חשבוניות פיקטיביות.

13 סכום של 5 מיליארד ש"ח - ספקים החייבים בדיווח מפורט ולא הגישו אותו (מס התשומות נוכה על ידי לקוחותיהם); סכום של 20 מיליארד ש"ח - ספקים שהגישו דוח מפורט, אבל בהצלבה שנעשתה לא נמצאה התאמה עם הדוחות שהגישו לקוחותיהם. סכום של 25 מיליארד ש"ח - ספקים שלכאורה אינם חייבים בדיווח מפורט (מס התשומות נוכה על ידי לקוחותיהם).

14 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2012 (2007), בפרק "ההתמודדות עם תופעת החשבוניות הפיקטיביות", עמ' 300.

באוקטובר 2004 גיבשה ועדה ב' טיוטה לצו ונהלים הנדרשים ליישום ההמלצות, אולם עד מועד סיום הביקורת האמורה באוקטובר 2006 לא יושמו ההמלצות. משרד מבקר המדינה העיר ברוח 57 כי התשתית ליישום הפתרון שעליו הומלץ כבר קיימת ומופעלת בהצלחה יותר מעשר שנים בפעילות הכלכלית בין ישראל ובין הרשות הפלסטינית.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי כי הרשות תקדם ללא דיחוי את הקצאת החשבוניות המקודדות לעוסקים, בד בבד עם חיובם בדיווח מפורט. חשבוניות מקודדות יקטינו את תופעת הסחר בחשבוניות פיקטיביות והשימוש בהן, ובעקבות זאת ייגבו מסים רבים יותר מעברייני המס.

בתשובתה מסרה הרשות כי "לאור דיונים עם הארגונים הכלכליים במשק ולאור הבעיות הטכנולוגיות הצפויות הן בהיערכותם של העוסקים והן של זרוע המחשוב באוצר, שע"מ, התובע אינטראקציה מורכבת וחדשה אל מול העוסקים, הוחלט כי הקצאת החשבוניות תידחה עד להשגת יציבות המערכת".

משרד מבקר המדינה שב ומעיר כי יש להנהיג חשבוניות מקודדות שתנפיק רשות המסים; כך תשובר באופן מהותי הבקרה על החשבוניות וניתן יהיה להפנות משאבים לטיפול בעברייני המס.

2. על פי סעיף 52 לחוק מע"מ, אדם שהוכיח לפי שיקול דעתו של מנהל תחנת מע"מ שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק. המנהל רשאי שלא לרשום עוסק, אם יש לו יסוד סביר לחשוש שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות. עוד זכאי המנהל לדרוש, לפי שיקול דעתו, ערובות מעוסק שהורשע בעבר בעברות מע"מ¹⁵. מכוח החוק ועל פי נוהל פנימי ברשות, בכל פתיחת תיק עוסק של חברה במע"מ בודקים עובדי הרשות את בעלי המניות של החברה. נוהל זה מאפשר למנהל תחנת המע"מ לאתר גורמים אשר הורשעו בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות ואשר חשודים כי ימשיכו בכך, ולא לפתוח להם תיקי עוסק.

חלק ממפצי חשבוניות הפיקטיביות מצאו דרך לעקוף בדיקה זו - הם רוכשים מניות של חברות שיש להן תיק עוסק ואישור לפטור מניכוי מס במקור, ומבצעים אצל רשם החברות החלפת בעלי מניות. נמצא כי הרשות לא הנחתה את תחנות מע"מ ואת משרדי השומה במס הכנסה לגבי הדרך שבה יש לנהוג בחברות הרשומות באזורם שבוצעה בהן החלפת בעלי מניות. יצוין כי לעובדי מע"מ ולעובדי מס הכנסה יש גישה לנתוני רשם החברות, אך הם אינם מקבלים מידע המתריע על החלפת בעלי המניות בחברות הרשומות בתחנות שבאחריותם. מידע כזה מוצג רק לגבי חברות שבוצעה בהן בדיקה פרטנית.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ושע"מ לבחון פיתוח יישום המאפשר למנהל תחנת מע"מ ולפקיד השומה לקבל, כל אימת שמתחלפים בעלי מניות, את פרטי בעלי המניות החדשים, כדי שיוכלו לבצע בדיקה בנוגע אליהם, כמו שהיו עושים אילו נרשמה החברה לראשונה.

3. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - פקודת מס הכנסה), והתקנות שהותקנו מכוחה מחייבות את המשלם תשלום למקבל הכנסה (להלן - הנישום) לנכות מתשלומים

15 סעיף 52(ד) לחוק מע"מ.

מסוימים מס במקור, בשיעורים קבועים¹⁶. פקיד השומה מוסמך להקטין עבור הנישום את שיעור הניכוי הקבוע ואף לתת פטור מניכוי מס במקור. מטרת ניכוי המס במקור הן אלה: (א) להבטיח את גביית המס ותשלומם בסמוך למועד התקבול; (ב) לתת בידי פקיד השומה כלי שבו יוכל להשתמש כדי לאכוף על הנישום לציית לחוקי המס.

הועלה כי לעוסקים החשודים בהפצת חשבוניות פיקטיביות היו אישורים שהנפיקו פקידי השומה, ובהם פטור מניכוי מס במקור.

בהוראת ביצוע מס הכנסה שפרסמה הרשות בפברואר 2012¹⁷, צוין כי נישום שנמצא לגביו ליקוי במערכי המס (מס הכנסה, מס הכנסה ניכויים ומע"מ) לא יהיה זכאי לפטור מניכוי מס במקור או להקטנת שיעור הניכוי. בהוראת הביצוע מפורטים מצבים שונים של ליקויים מעין אלה. כמו כן נקבע שיש להקפיד על כך ששיעור ניכוי מס במקור לעוסקים חדשים לא יקטן ככלל מ-5%.

בהקשר זה יצוין, כי המשלם חייב להעביר לפקיד השומה שהתיק שלו מתנהל באזורו את המס שניכה במקור מהתשלום המגיע ממנו לנישום. זאת לעומת מסים שמשלם הנישום עצמו (בין באמצעות מקדמות ובין בדרך אחרת), אשר מועברים לפקיד השומה שתיק הנישום מתנהל באזורו (להלן - פקיד השומה של הנישום). ההחלטה אם להעניק לנישום אישור לפטור מניכוי מס במקור או להקטין את שיעור המס היא בסמכותו של פקיד השומה של הנישום. יוצא אפוא כי פקיד השומה של הנישום הוא אשר קובע בפועל את שיעור המס שינוכה במקור עבור הנישום ואשר יועבר לפקיד השומה שהתיק של המשלם מתנהל באזורו. תפוקתם של פקידי השומה ברשות נמדדת לפי סכומי המס שהצליחו לגבות מהנישומים שלהם לעומת שנים קודמות ולפי עמידתם ביעדים שקבעה הנהלת הרשות. לפיכך לפקיד השומה של הנישום יש עניין שהמס לא יועבר לפקיד שומה אחר, אלא ישולם לו, ולכן הוא עשוי להעדיף שתשלום המס לא ייעשה באמצעות ניכוי במקור אלא באמצעות קביעת שיעור המקדמות¹⁸ למס הכנסה או באמצעות חישוב המס על פי השומה השנתית (השומה העצמית). הדבר יכול לפגוע פגיעה של ממש באינטרס הציבורי, שכן ככל שגדל היקף המס שאינו מנוכה במקור, גדל גם הסיכון שאותו מס לא ייגבה כלל.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להקפיד על כך שפקידי השומה יקבעו שיעורים מזעריים, הן של מס אשר ינוכה במקור והן של מקדמות שישלמו הנישומים ישירות. זאת כדי להקטין את כדאיות המסחר בחשבוניות מס פיקטיביות. בדרך זו גם יובטח כי אוצר המדינה יקבל לידיו כספים (מהמנכים במקור) שאחרת לא ייכנסו לאוצר המדינה (ממפייזי החשבוניות הפיקטיביות). עוד מומלץ לבחון את האפשרות לשנות את אמות המידה שעל פיהן נמדדת תפוקתם של פקידי השומה.

4. אגף מע"מ ואגף מס הכנסה מפעילים מבחנים שונים להתרת ניכוי של חשבוניות מס. לפי חוק מע"מ, ניתן לנכות מס תשלומים רק מחשבונית מס שהוצאה לעוסק כדין. לעומת זאת, מס הכנסה בודק את המהות הכלכלית של העסקה ומתיר לנישום לנכות הוצאה על פי כל חשבונית מס שהוצאה לו, ובלבד שההוצאה האמורה אכן שימשה לצורך ייצור הכנסתו. לפיכך אפשר שסכום חשבונית מס מסוימת תיחשב הוצאה לצורכי מס הכנסה אך לא לצורכי מע"מ.

16 סעיף 164 לפקודה.

17 הוראת ביצוע 1/2012 מ-1.2.12 בנושא אישור ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת 2012.

18 על פי סעיף 175 לפקודת מס הכנסה, נישומים במס הכנסה משלמים מקדמות על חשבון המס לאותה השנה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון אם יש דרך, לרבות באמצעות תיקוני חקיקה בפקודת מס הכנסה, לצמצם עד כמה שניתן את האפשרויות שחשבוניות מס פיקטיביות ישמשו בסיס לניכוי הוצאות עבור נישומים במס הכנסה. זאת, כדי לתת בידי הרשות אמצעי ענישה נוסף במלחמה שהיא נדרשת לנהל נגד התופעה של החשבוניות הפיקטיביות.

הרשות כתבה בתשובתה כי לדעתה אף שראוי להילחם בתופעת החשבוניות הפיקטיביות, אין מקום לעשות זאת באמצעות תיקון חקיקה בפקודת מס הכנסה, אשר ישלול, בדומה לנקבע בחוק מע"מ, ניכוי הוצאות בגין חשבוניות מס פיקטיביות, מכיוון שמדובר בשתי שיטות מס שונות, שההבחנה ביניהן אף הוכרה בפסיקה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי נוכח התפשטות התופעה של החשבוניות הפיקטיביות ואבדן ההכנסות ממסים בשל השימוש בהן; ולנוכח הרצון של המדינה להלחם בהן השחור, מן הראוי שהרשות תפעל בכלים שלובים במלחמה זו נגד אותם הנישומים המנכים הוצאות באמצעות חשבוניות מס פיקטיביות. לדעת משרד מבקר המדינה, יש מקום שהרשות תבחן שוב, בשיתוף גורמים רלוונטיים אחרים, אם יש דרך לקבוע אמצעי אחר - ואולי אפקטיבי יותר - למניעת ניכוי הוצאות באמצעות חשבוניות פיקטיביות, אף שייתכן שחלק מחשבוניות אלה ניתנו על הוצאות שהוציאו העוסקים בפועל כחלק מייצור הכנסתם.

תפעול מערכת הדיווח המפורט

לצורך הקמתה והפעלתה של מערכת הדיווח המפורט קיבל שע"מ תוספת כוח אדם ותקציב לשדרוג מערכות המחשב. הרשות דרשה משע"מ להיערך לקליטת כל הדוחות גם אם כל העוסקים (מאות אלפי עוסקים) ישדרו אותם למערכת בו בזמן, אף על פי שחובת הדיווח הייתה בשלבים, ולא כל העוסקים חייבים בדיווח, מערכת שע"מ לא עמדה בעומס.

בדוח ביקורת פנימית של הרשות על הדיווח המפורט מנובמבר 2012 צוין כי זמן תגובת המערכת בתחנות העבודה שבמשרדי מע"מ הוא ארוך ומקשה את ביצוען של פעולות שוטפות, וכי יש לא אחת ניתוקים מהמערכת. עוד צוין כי מערכת הדיווח המפורט תומכת רק בדפדפן אינטרנט מסוים, והדבר מקשה את השימוש בה ועלול להפחית את הנכונות לדווח באמצעותה.

המחשב המרכזי בשע"מ לא עמד בעומסי המערכת במשך תקופה ארוכה, ובעקבות זאת לא פעלו שאליות שהן חיוניות למניעת הונאות מס. בפגישה שקיימו עובדי משרד מבקר המדינה בנובמבר 2012 עם מנהל שע"מ, ציין המנהל כי על מנת לשדרג את מערכת המחשבים המרכזית יש צורך באישור תקציבי, וכי הבקשה לאישור זה נבחנת. עוד ציין המנהל כי שע"מ רכש מערכת בינה עסקית לסינון חריגות¹⁹, ולאחר הטמעתה והפעלתה יסוננו החריגות הטכניות ויוצגו החריגות המהותיות, כלומר החריגות שעולה מהן חשד להעלמות מס. לדבריו, המערכת תחל לפעול בתוך חמישה חודשים.

בפגישה נוספת שקיימו עובדי משרד מבקר המדינה עם מנהל שע"מ פברואר 2013, מסר המנהל כי בעקבות הביקורת של משרד מבקר המדינה קיבל שע"מ את התקציב לשדרוג מערכת המחשבים, וכי לאחר השדרוג תבוא על פתרונה בעיית העומס של הדיווחים על המחשב המרכזי. בעניין מערכת

הבינה העסקית מסר המנהל כי חל עיכוב נוסף בהפעלתה, וכי עד סוף שנת 2013 אמורה המערכת להתחיל לפעול.

משרד מבקר המדינה מעיר, כי נוכח חשיבות מערכת הבינה העסקית לאיתור עוסקים החשודים בהעלמות מס, יש לפעול להפעלתה בהקדם האפשרי ולשלבה במערכת הדיווח המפורט.

שימוש עובדי הרשות במערכת הדיווח המפורט

בנובמבר 2012 ביקש משרד מבקר המדינה משע"ם נתונים על השימוש במערכת הדיווח המפורט בשנים 2010 עד 2012 לצורכי ביקורת או שומה, על פי חלוקה לתחנות מע"ם ולמשרדי השומה במס הכנסה. בדיקת הנתונים העלתה את הממצאים האלה:

1. מספר השימושים (כניסות למערכת הדיווח) במערכת בתחנות המע"ם היה בשנת 2010 - 439,452, בשנת 2011 - 5,501,124 ובשנת 2012 - 28,101,726. חלק מתחנות המע"ם עשו במערכת שימוש רב, וחלקן עשו בה שימוש חלקי בלבד. בשנים 2010 ו-2011 בלטו לחיוב בנוגע לשימוש במערכת תחנת מע"ם רמלה (71,449 שימושים בשנת 2010 ו-982,532 שימושים בשנת 2011) ותחנת מע"ם באר שבע (39,221 שימושים בשנת 2010 ו-718,297 שימושים בשנת 2011). בתחנת מע"ם רחובות לעומת זאת היה מספר השימושים במערכת בשנת 2010 - 25,438 ובשנת 2011 - 186,804, אף שמספר העוסקים הרשומים בתחנת מע"ם רחובות גבוה יותר ממספר העוסקים הרשומים בתחנת מע"ם רמלה ובתחנת מע"ם באר שבע.

2. אף כי מערכת הדיווח המפורט יועדה לנושאי המע"ם ברשות, היא גם מהווה תרומה חשובה בנושאים הקשורים למס הכנסה בביצוע שומות מס. השימוש שנעשה במערכת הדיווח המפורט במשרדי השומה במס הכנסה היה דל. בשנת 2010 נעשו במערכת 77 שימושים, בעיקר של הנהלת מס הכנסה, בשנת 2011 - 106,985 שימושים, מהם 101,291 של הנהלת מס הכנסה, ובשנת 2012 - 162,894 שימושים.

מהנתונים עולה כי מערכת הדיווח המפורט לא הוטמעה, וכי לא ניתנו הנחיות בנוגע לשימוש בה. על הנהלת הרשות להטמיע את המערכת ולהנחות את תחנות המע"ם ואת משרדי השומה בנוגע לשימוש בה.

הרשאות גישה למערכת הדיווח המפורט

1. בעלי תפקידים רבים במע"ם עדיין לא קיבלו גישה למערכת, אף שהיה עליהם לקבלה לפי הגדרות שגובשו בדוח ועדה מיוחדת ממרץ 2011. לפיכך לא יכלו יחידות השדה וההנהלה לממש את הפוטנציאל שבמערכת.

2. הסמנכ"לים ופקידי השומה, קיבלו רק הרשאות מוגבלות למאגר המידע. לפקידי השומה אין אפשרות לראות את רשימות העוסקים ממוינות לפי סוגי החריגות - והדבר פוגע ביכולתם לאתר תיקי נישומים לבדיקה ולבצע שומה.

התברר כי הרשות לא דרשה ממפתחי שע"ם שתכננו את המערכת לתת לפקיד השומה אפשרות כזאת. הדבר מצביע על אי-שיתוף גורמים ממס הכנסה בהחלטות הנוגעות למערכת.

על הרשות ושע"ם לפתור את בעיות הגישה למערכת הדיווח המפורט לעובדים ברשות בכלל ולעובדי מס הכנסה בפרט. כך יתאפשר שימוש יעיל של מערך השומה במאגר המידע המצוי במערכת, הן לבחירת תיקי הנישומים שייבדקו והן לביצוע השומה.

חתימה אלקטרונית

בסעיף 72 לחוק מע"ם נקבע כי "דוחות לפי סעיפים 67א(א), 70(א) ו-71(ב), 71-א, יוגשו באופן מקוון, כשהם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת או בחתימה מאובטחת, כפי שיוורה המנהל".

הביקורת העלתה כי כ-95% מהדוחות המוגשים באמצעות מערכת הדיווח המפורט אינם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת, בשל בעיות טכנולוגיות שונות. נוסף על כך, עוסקים שחותמים בחתימה אלקטרונית מאושרת (כ-5% מהעוסקים החייבים בדיווח המפורט) אינם נדרשים לחתום חתימה אלקטרונית כזאת על קובץ הנתונים הראשוני המכיל את הנתונים המוגשים למע"ם. אי-חתימה אלקטרונית על דוחות מע"ם באינטרנט פותחת פתח לרמאויות שונות, שכן אין זיהוי ודאי באינטרנט בלי חתימה אלקטרונית, וממילא יש קושי לנקוט הליך משפטי נגד עוסקים עבריינים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ושע"ם לפתור בהקדם את סוגיית החתימה האלקטרונית.

סיכום

הנהגת חובת הדיווח המפורט על כלל העסקאות והתשומות של עשרות אלפי עוסקים היא מהלך בעל חשיבות לאומית שיסייע באופן מהותי למדינה בהתמודדותה עם טעויות וחריגות מסוגים שונים בדיווחים למע"ם, ועם תופעת החשבוניות הפיקטיביות. מערכת הדיווח המפורט תוכננה בדרך שתאפשר לרשות לצמצם במידה ניכרת את החריגויות הרבות לסוגיהן בדיווחי עוסקים; ולצדן את הסחר בחשבוניות פיקטיביות, שמשמעותן השמטת הכנסות מהדיווח והגדלת ההוצאות המדווחות ללא בסיס, ולמנוע נזק של מיליארדי שקלים בשנה לקופת המדינה. מלבד הנזק לקופת המדינה, הדבר גורם לחלוקה לא שווה של נטל המס, וכן גורם תסכול למשלמי המסים הנושאים בעול ופוגע במוסר תשלומי המס.

על הרשות להביא להשלמה של פיתוח מערכת הדיווח המפורט ולקדם ביתר שאת את הטמעתה המלאה, וכן להאיץ את הקצאתן של החשבוניות המקודדות. כמו כן, על הרשות לנקוט פעולות מניעה אחרות שהוזכרו בדוח במלחמה בחשבוניות הפיקטיביות, לרבות אי-הכרה בהוצאות של נישומים שנוכו באמצעות חשבוניות פיקטיביות, וכן קביעת שיעור מזערי של ניכוי מס במקור. הדיווח המפורט יכול גם לשמש כנדבך, לסוגיה התלויה ועומדת בדבר הטלת חובת דיווח כללי.

על משרד האוצר ובכלל זה רשות המסים להכיר בכך שמערכת הדיווח המפורט היא מערכת בעלת חשיבות מהמעלה הראשונה להתמודדות עם עברייני המס, שכן היא בעלת פוטנציאל להגדלת הכנסות המדינה במיליארדי שקלים בשנה, ולכן יש לשקול להקצות לה משאבים בהתאם. מצופה מן הרשות להשתמש במערכת כדי להביא להקטנת תופעת ההשתמטות ממסים, וממילא להגברת השוויון בנטל של ציבור משלמי המסים.

בכל עת שהמדינה שוקלת להעלות את שיעורי המס, עליה להביא במכלול השיקולים את האפשרות להטיל על הרשות לפעול בנחרצות רבה יותר נגד מי שאינם נושאים בנטל המס כחוק ולגבות מהם את הסכומים הנוספים, וכן לטפל בחריגות בסכומים של מיליארדי ש"ח המתגלות בדיווחים המפורטים.