

ביקורת על ניהול פנקסים

תקציר

סעיף 130 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), מעניק סמכות לרשות המסים בישראל (להלן - הרשות או רשות המסים) לחייב נישומים¹ בניהול פנקסי חשבונות של הכנסתם הנובעת מעסק או ממשלח יד. הפקודה כוללת הוראות בנוגע לצעדים מינהליים וצעדי ענישה שיש לנקוט כלפי מי שאינו מנהל פנקסים כנדרש. בשנת 2012 כ-450,000 עצמאים וכ-190,000 חברות היו חייבים לנהל פנקסי חשבונות.

פעולות הביקורת

בחודשים אפריל עד דצמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה את טיפול הרשות בביקורות על ניהול פנקסי חשבונות ואת פעולותיה בעקבות ממצאיהן. הבדיקה נעשתה ביחידת המטה שברשות: מחלקת פיקוח ובקרה - שומה, במשרדי השומה באשקלון וברמלה, בתחנת מע"ם ובמשרד השומה באילת.

עיקרי הממצאים

- ב-2011 עשתה הרשות כ-30,000 ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות (להלן - הביקורות); בכ-8% מהביקורות מצאה אי-רישום תקבול, וב-36% מהן התגלו ליקויים משניים וטכניים. אולם רבות מהביקורות היו אצל נישומים בעלי עסקים קטנים, שעריכת השומות בתיקיהם אינה מוסיפה הכנסות של ממש לקופת המדינה. יחידת המטה ברשות לא פיקחה על ביצוע תכנית העבודה בידי משרדי השומה.
- הרשות אינה יוזמת ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות בענפים ובמקומות הפועלים בעיקר בסופי שבוע, אף על פי שביקורות שנעשו בסופי שבוע העלו ממצאים בשיעור גדול יותר מביקורות שנעשו בימי חול.
- בשנים האחרונות חלה ירידה הדרגתית ומתמשכת במספר העובדים ביחידות הביקורת על ניהול פנקסי חשבונות (להלן - היחידות לניהול פנקסים), וחלקם הועסקו גם בתפקידים אחרים; כתוצאה מכך, חלה ירידה משמעותית במספר הביקורות הנערכות בשנה, מכ-100,000 ביקורות בשנת 1995 לכ-30,000 ביקורות בשנת 2011; זאת לעומת עלייה במספר החייבים בניהול פנקסי חשבונות, מכ-359,000 לכ-640,000 בהתאמה.
- באילת הרשות לא עשתה בדיקות כדי לאתר רוכלים שאינם רשומים ברשות המסים; רק 46 מ-71 הרוכלים רשומים כעוסקים פעילים. במשרד השומה באילת אין צוות לביקורת על ניהול פנקסי חשבונות, והמשרד מסתמך על גיוס מבקרים ממשרדי

1 יישום מוגדר בסעיף 1 לפקודה כאדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס.

שומה אחרים. כך נפגעת הגמישות התפעולית של המשרד. המשרד לא תמיד הכין שומות לנישומים שנמצאו אצלם ליקויים בביקורת ניהול הפנקסים.

5. הרשות לא קבעה פרק זמן מרבי שבו על פקיד השומה להחליט בעניין טענות הנישום במקרים שבהם קבעה כי פנקסיו אינם קבילים. פעמים רבות חלפו חודשים ובכמה אף יותר משנה עד קבלת ההחלטה.

6. אותרו ליקויים תפקודיים: במקרים מעטים נעשו ביקורות חוזרות; בעת הזנת נתוני הדוח השנתי למחשב, הרשות לא הטילה סנקציות על נישומים בגין פסילת ספרים בשל פנקסים בלתי קבילים; לא תמיד הוגדל להם שיעור המקדמות על אף הקבוע בהוראות הפקודה; במספר מקרים שבהם נתפסו נישומים באי-רישום תקבול ודיווח לאחר מכן על הכנסה חייבת, המפקחים במשרדי השומה שבדקו את הדוחות השנתיים פעלו בניגוד לחוק ולא תיקנו את סיווג ההכנסה כדי שהמס יחושב לפי השיעורים המוגדלים; במשרד השומה רמלה לא הטילו כלל קנסות מינהליים.

7. עד 2012 ל- 37% מהנישומים (העצמאים) שנתפסו ב-2008 באי-רישום תקבול או אי-ניהול פנקסי חשבוניות לא בוצעו שומות והן הפכו לסופיות² וממילא לא הופעלו נגדם הסנקציות. יחידות השומה, בעת עריכות השומות, לא הקפידו להפעיל את הסנקציות שנקבעו בפקודה לגבי נישומים שפנקסיהם נקבעו בלתי קבילים.

8. הועלה כי אין שיתוף פעולה מספק בין אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"ס שברשות בתכנון ותפעול של מערך היחידות לניהול פנקסים. אף שממצאי עבודת הביקורת של כל אחד משני האגפים הללו זמינים גם לאגף האחר, אין הם משתמשים בדרך כלל במידע הנוסף שעומד לרשותו.

9. אגף שירות עיבודים ממוכנים ברשות (להלן - שע"ס) אינו מספק באופן שוטף מידע על ביקורות ניהול פנקסי חשבוניות למטה שומה וביקורת בהנהלת הרשות.

סיכום והמלצות

הביקורות על ניהול פנקסי חשבוניות חשובות, שכן הן נועדו לאכוף ניהול מערכת חשבוניות אצל נישומים ולמנוע העלמת הכנסות.

להשגת פעולה יעילה בתחום זה יש להגביר את הביקורות אצל תאגידיים גדולים, בענפים ובמקומות הפועלים בעיקר בסופי שבוע; על הרשות להנחות את יחידות השומה להקפיד להפעיל את ההחמרות שנקבעו בפקודה לגבי נישומים שנמצאו אצלם ליקויים, ובעיקר אלה שנקבע כי פנקסיהם בלתי קבילים. על שני האגפים ברשות - אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"ס - לשתף פעולה בתכנון ותפעול של מערך היחידות לניהול פנקסים תוך שימוש במערכת הממוחשבת.

2 רוב הנתונים בדוח זה מתייחסים ל-2008. הסיבה להצגת נתונים מוקדמים אלה נעוצה בכך, שפקודת מס הכנסה קובעת כי שומה הופכת להיות סופית בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לרשות. על כן הנתונים בדוח מתייחסים לפעולות שבוצעו ב-2008 ושהשומות בגינן הפכו להיות סופיות ב-2012.



מבוא

ניהול פנקסי חשבונות על ידי נישומים מאפשר ביסוס ענייני לקביעת שומות ויש בו כדי למנוע העלמת הכנסות. ממחקר שפרסם הבנק העולמי ב-2010³ עולה כי ממדי "הכלכלה השחורה"⁴ בישראל הם כ-23% מהתוצר המקומי הגולמי⁵, וחלק נכבד מכלכלה זו הוא פעילות חוקית שאינה מדווחת. סעיף 130 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), קובע את סמכות רשות המסים בישראל (להלן - הרשות או רשות המסים) לחייב נישומים לנהל פנקסי חשבונות. בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, קבע נציב מס הכנסה ומס רכוש דאז שחובת ניהול מערכת [פנקסי] חשבונות חלה על כל הנישומים אשר להם הכנסה מעסק או ממשלח יד, למעט נישומים שלהם הכנסות שהתקיימו בהן הנסיבות המנויות בהוראות.

פקיד השומה רשאי לקבוע כי פנקסי החשבונות של הנישום אינם קבילים⁶ בשל סטיות וליקויים מהותיים שנמצאו בהם⁷. אם פקיד השומה סירב לקבל פנקסי חשבונות או קבע כי הפנקסים אינם קבילים, עליו לשלוח לנישום הודעה על כך ולפרט את נימוקי החלטתו; הנישום רשאי לערער על ההחלטה. פקיד השומה יכול לסרב להתיר לנישום ניכוי הוצאות ולשום אותן לפי מיטב שפיטתו. לנישום לא יותרו ניכוי פחת וניכוי הפסדי שנים קודמות, ויוגדלו שיעורי המס שעליו לשלם⁸. נישום שבשנת מס אחת או בשנים עשר חודשים רצופים בשתי שנות מס לא רשם פעמיים או יותר תקבול שהוא חייב לרשמו⁹ - חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם פעמיים תקבול כאמור, אף אם דוחותיו התקבלו והשומות נקבעו לפיהם. זאת למעט מקרה שבו שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לאי-רישום התקבול¹⁰. בפקודה נקבע גם כי מי שלא ניהל פנקסי חשבונות בהתאם להוראות מינהל רשות המסים ואין לו סיבה מספקת - דינו עונש מאסר שנה או קנס או שני העונשים גם יחד¹¹.

הפיקוח על ניהול פנקסי החשבונות מוטל על יחידות הביקורת על ניהול פנקסי חשבונות שבמשרדי השומה (להלן - היחידות לניהול פנקסים), הכוללות חוליות של מבקרי חוץ. בעת הביקורת הועסקו ביחידות לניהול פנקסים 59 מבקרים ו-19 ממונים¹². ביחידת המטה לתחום זה ברשות יש חמישה עובדים. יחידת המטה יוזמת מדי פעם בפעם מבצעים מיוחדים, אזוריים וענפיים, שבהם משתתפים מבקרי חוץ ממשרדי שומה אחרים.

3 ראו:

Friedrich Schneider, Andreas Buehn & Claudio E. Montenegro "Shadow economies all over the world - new estimates for 162 countries from 1999 to 2007", (July 2010).

4 כינוי לפעילות כלכלית המתבצעת מחוץ למסגרת הרגולטורית של המדינה אשר אינה מדווחת לרשויות המס.

5 תוצר מקומי גולמי (תמ"ג) הוא מונח כלכלי המציין את הערך הכולל של סחורות ושירותים שיוצרו במדינה במהלך תקופה מסוימת.

6 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מגדירה "פנקסים קבילים" כפנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא פסל אותם, למעט אם התקיימו הנסיבות המנויות בהגדרה.

7 סעיף 3(ד) להוראות פנקסי חשבונות.

8 סעיף 191ב לפקודה.

9 מהן פעם אחת לפחות לאחר שהזהירו פקיד השומה בכתב.

10 סעיף 145ב(2)(א) לפקודה.

11 סעיף 216 לפקודה.

12 מעורבן לפברואר 2012.

בשנת 2012 כ-450,000 עצמאים וכ-190,000 חברות היו חייבים בניהול פנקסי חשבונות. בשנת 2011 נעשו כ-30,000 ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות; בכ-8% מהן נמצא אי-רישום תקבול, וב-36% מהן התגלו ליקויים משניים וטכניים.

בחודשים אפריל עד דצמבר 2012 בדק משרד מבקר המדינה את טיפול הרשות בביקורות על ניהול פנקסי חשבונות ואת פעולותיה בעקבות ממצאיהן. הבדיקה נעשתה ביחידת המטה שברשות: מחלקת פיקוח ובקרה - שומה (להלן - יחידת המטה), במשרדי השומה באשקלון וברמלה, בתחנת מע"ם ובמשרד השומה באילת.

תכנון ובקרה

לביקורות על ניהול פנקסי חשבונות עלות נמוכה והתועלת מהן רבה; ממצאיהן מסייעים בבחירת הנישומים שמן הראוי לבדוק את הדוחות שלהם ולנהוג זהירות בהכרה בשומות העצמיות שלהם. קיום ביקורות חשוב גם לצורך הרתעה. כדאי אפוא לעשות ביקורות אלה בהיקף רחב ותוך בחירה מושכלת של אוכלוסיית היעד, אזורית וענפית. לצורך כך על יחידת המטה לבצע עבודת תכנון יעילה וערכנית.

1. מדי שנה בשנה מכינה יחידת המטה ברשות רשימות ממוחשבות של נישומים שבכוונתה לקיים אצלם ביקורת על ניהול פנקסי חשבונות; אלה הם בעיקר נישומים שכלולים בתכנית העבודה לבחינת דוחותיהם והוצאת שומות ונישומים שנתפסו באי-רישום תקבול ב-12 החודשים שקדמו להכנת הרשימות.

על פי נתוני הרשות¹³, בשנת 2008¹⁴ היא עשתה 28,313 ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות לנישומים, ובהן נתפסו 1,233 (כ-4%) נישומים (עצמאים) באי-רישום תקבול או אי-ניהול פנקסי חשבונות. ל-315 מ-933 הנישומים שנתפסו באי-רישום תקבול (כ-34%) היה מחזור הכנסות של פחות מ-100,000 ש"ח בשנה ורובם אינם חבים במס¹⁵, שכן במקרים רבים נעשו הביקורות בעסקים קטנים (נהגי מוניות, דוכנים וכד'). לביצוע הביקורות במקרים אלה יש אפקט הרתעה, אולם הוא אינו מוסיף הכנסות של ממש לקופת המדינה. בהקשר זה יצוין כי אחד ממרכיבי שכר העידוד לעובד ביקורת ניהול פנקסי חשבונות הוא מספר הביקורות שהוא מבצע.

בתשובת הרשות למשרד מבקר המדינה מפברואר 2013 (להלן - תשובת הרשות) הודיעה הרשות כי בחירת האוכלוסייה לביקורת ניהול פנקסים נעשית על פי תבחינים מובנים כגון אלה: עסק שבוקר בעבר לא יבוקר שוב בתוך 24 חודשים; מחזור מינימום בכל עסק שיבוקר (מעל 300,000 - 500,000 ש"ח). נוסף על כך במהלך שנת הפעילות נעשית ביקורת ממוקדת בענפים עונתיים שבהם יש פעילות רבה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי בניגוד לתשובת הרשות ממצאי הביקורת מצביעים על כך ששליש מהביקורות נעשו אצל נישומים בעלי מחזור הכנסות שפחות מ-100,000 ש"ח.

13 נכון ל-25.10.12.

14 רוב הנתונים בדוח זה מתייחסים ל-2008. הסיבה להצגת נתונים מוקדמים אלה נעוצה בכך, שפקודת מס הכנסה קובעת כי שומה הופכת להיות סופית בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לרשות. על כן הנתונים בדוח מתייחסים לפעולות שבוצעו ב-2008 ושהשומות בגינן הפכו להיות סופיות ב-2012.

15 נישומים שהיה להם הפסד מפעילות עסקית או הכנסה שלא חייבת מס.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי שתכנית העבודה השנתית של הרשות תתמקד בביקורות בעסקים בענפים כלכליים מהותיים, תוך מתן עדיפות לכאלה הצפויים להיכלל בתכניות עבודת השומה בשנים הבאות. כך התוצאות של ביקורות אלה יובאו בחשבון בעת ביצוע השומות. יש מקום שהרשות תבדוק את השפעת הנוסחה לקביעת שכר העידוד על הביקורות.

2. במאי 1993 הורתה הרשות כי במקרים גבוליים, כתחליף לקביעה כי פנקסיו של נישום שנתפס באי-רישום תקבול אינם קבילים, יכול פקיד השומה להסתפק במתן אזהרה בלבד. באזהרה יכתוב פקיד השומה כי הוא משהה את החלטתו לתקופה של עד 12 חודשים, ואם בתקופה זו לא ייתפס הנישום פעם נוספת באי-רישום של תקבול, פנקסיו יוכרו קבילים. לפיכך אחת המשימות שנכללו בתכניות העבודה השנתיות של הרשות הייתה ביצוע ביקורות חוזרות בעסקים שבעליהם נתפסו באי-רישום תקבול והוזהרו. ביקורת חוזרת בתוך 12 חודשים, נוסף על היותה אמצעי הרתעה, מאפשרת לקבוע אם הנישום נמנע באופן שיטתי מרישום תקבולים. אם הנישום שוב נתפס באי-רישום תקבול ניתן לפסול את פנקסיו לא רק לשנה שבה נתפס, אלא גם לשנתיים הקודמות¹⁶.

בבדיקת 49 מ-120 מקרים שבהם נתפסו נישומים באי-רישום תקבול במשרדי השומה באשקלון וברמלה בשנת 2008 נמצא כי רק אצל שישה נישומים עשתה היחידה לניהול פנקסים ביקורת חוזרת. כמו כן מתוך ארבעה נישומים שלגביהם החליטו משרדי השומה שלא לפסול פנקסים (לא נקבע שפנקסיהם אינם קבילים) ולהסתפק במתן אזהרה, רק אצל נישום אחד בוצעה ביקורת חוזרת.

לדעת משרד מבקר המדינה, יש להגדיל במידה ניכרת את מספר הביקורות אצל נישומים שהתגלה אצלם אי-רישום תקבול, ובעיקר כאלה שנרשמה להם אזהרה, ולכלול אותם בתכנית העבודה, על מנת להגביר את האפקטיביות של ביקורת הפנקסים.

3. אחד ממוקדי העלמות המס הוא בפעילות העסקית שבסופי שבוע. הנתונים מעידים על כך ששיעור הביקורות שהעלו העלמות גדול בהרבה בביקורות שנערכו בסופי שבוע מביקורות בימי חול. מכאן שרצוי להרחיב את היקף הביקורות בסופי שבוע. אולם הביקורת העלתה כי הרשות אינה יוזמת ביקורות ניהול פנקסי חשבונות בסופי שבוע בעסקים הפעילים.

בתשובתה הודיעה הרשות כי עקב מגבלות חוקי העבודה לא ניתן לקיים ביקורות באופן שוטף בסופי שבוע. עם זאת בכוונתה לבחון את נושא מועדי הביקורות, לרבות פעילות בימי חול המועד, ימי שישי וסופי שבוע בעסקים הפעילים באותם מועדים, ולהפיץ הנחיות בנושא.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לבחון פתרונות בכפוף להוראות הדין כדי להגביר את פעילותה באזורים ובענפים הפועלים בעיקר בסופי שבוע.

4. בקרת איכות היא מרכיב חשוב באמצעי הפיקוח של ההנהלה, שכן היא מספקת לה משוב על אפקטיביות התכנון והביצוע של ביקורות פנקסי חשבונות. ואכן אחד מתפקידיה של יחידת המטה הוא לעקוב אחר הפעולות של חוליות הביקורת במשרדי השומה ברחבי הארץ.

הועלה כי היחידה לא הנחתה את המשרדים בהכנת תכניות עבודה, לא קבעה מספר מזערי של נישומים שאצלם יש לעשות ביקורת ולא ביקשה נתונים רלוונטיים הנוגעים לביצוע הביקורות, כגון

הכללה בתכנית העבודה של יחידות השומה. המדד היחיד הנבדק הוא כמות הביקורות שנעשו בכל משרד ואחוז הביקורות שנמצא בהן שהנישום לא רשם תקבול או ליקוי אחר. בשל כך נפגעה יכולת הבקרה של יחידת המטה על האפקטיביות של התכנון והביצוע של ביקורות פנקסי חשבונות.

בתשובתה הודיעה הרשות כי "בחיטבת השומה אופיינה שאילתא ממוחשבת אשר תסייע לעקוב אחר הטיפול בתיקים תוך יצירת התרעות לפקדי השומה. בשל חוסר כוח אדם וסדר עדיפויות באגף שירות עיבודים ממוכנים ברשות שאחראי על המיחשוב האפיון עדיין לא בוצע".

לדעת משרד מבקר המדינה, על יחידת המטה ברשות להנחות את משרדי השומה בגיבוש תכניות העבודה ולעקוב אחר יישומן.

5. מדי שנה בשנה מארגנת יחידת המטה ארבעה מבצעים מיוחדים, אזוריים וענפיים בכל אחד מארבעת המחוזות בארץ, שבהם משתתפים מבקרי חוץ מכמה משרדי שומה. מבצעים אלו מאופיינים באחוזי תפוסת גדולים יותר, בין היתר בשל נוכחותם של עובדי היחידות לניהול פנקסים בעסקים שונים במקביל, אשר מונעת התרעות מראש, ובשל העובדה שעובדים אלו אינם מוכרים באזור המבוקר. כך לדוגמה ב-27.05.11 התקיים מבצע מחוזי באשקלון שהשתתפו בו 41 עובדים. במבצע בוצעו 55 ביקורות ובהן נתפסו 15 נישומים (כ-27%) באי-רישום תקבול או באי-ניהול פנקסי חשבונות.

משרד מבקר המדינה ציין לפני הרשות כי פעילות מיוחדת זו חשובה, אך הוסיף כי מדובר בפעילות מצומצמת ואין בה משום פתרון או תחליף לתכנון ולביצוע של ביקורות באופן שוטף על ידי היחידות לניהול פנקסים (ראו להלן בפרק "כוח אדם").

כוח אדם

בשנים האחרונות, בשל שינויים במבנה הרשות ובתפיסה התפעולית, חלה ירידה הדרגתית ומתמשכת במספר העובדים ביחידות לניהול פנקסים, וחלקם הועסקו גם בתפקידים אחרים. במשרדי השומה חולון, תל אביב 4 ואילת אין יחידה לניהול פנקסים, ובמשרד השומה בפתח תקווה מועסקים עובד אחד וממונה. במידה רבה מצב זה הביא לירידה ניכרת במספר הביקורות: בשנת 2011 נעשו כ-30,000 ביקורות לעומת כ-100,000 ביקורות שנעשו ב-1995 (ירידה של כ-70%). זאת למרות העלייה במספר החייבים בניהול פנקסי חשבונות: בשנת 1995 היו כ-294,000 עצמאים וכ-65,000 חברות חייבים בניהול פנקסי חשבונות לעומת כ-450,000 עצמאים וכ-190,000 חברות במועד הביקורת.

בתשובתה ציינה הרשות כי אכן בשנים האחרונות חלה ירידה הדרגתית ומתמשכת במספרי עובדי היחידות לניהול פנקסים. עם זאת, בשנת 2012 גויס כוח אדם נוסף ליחידות אלה. הרשות ציינה כי "בתקופה הקרובה יוקם צוות פנימי אשר ינתח את מתווה פעילותן של היחידות לניהול פנקסים, האפקטיביות של פעילותן ותפיסת הפעלתן וזאת תוך מציאת האיזון הנדרש בין פעילות זו ובין יכולות הטיפול של עובדי השומה בממצאי הביקורות ותוך יצירת תמהיל נכון לעבודת השומה בין שלל העילות לכניסת התיקים לביקורת שומה".

ביקורת על ניהול פנקסים אצל הרוכלים באילת

בחלק המערבי של הטיילת הצפונית באילת התמקמו רוכלים, רובם פועלים ללא הרשאה להפעלת דוכן רוכלות¹⁷.

1. רק 46 מ-71 הרוכלים באילת רשומים ברשות המסים כעוסקים פעילים. אוכלוסיית הרוכלים לא נכללה במבצע שקיימה הרשות במרץ 2012 לאיתור של עוסקים שאינם רשומים במערכת המס.

2. אין במשרד השומה באילת צוות לביקורת על ניהול פנקסים. בשל כך נדרשת הקצאת עובדים למשרד באילת מיחידות אחרות מפעם לפעם. כך נפגעת הגמישות התפעולית של המשרד.

3. בדיקת משרד מבקר המדינה העלתה כי בביקורות על ניהול הפנקסים שנעשו אצל כלל העסקים באילת בשנים 2010 ו-2011 נתפסו 68 נישומים באי-רישום תקבול. עד ספטמבר 2012 סיים משרד השומה באילת את הטיפול השומתי ב-12 מהנישומים בלבד.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה ממרץ 2013 כתבה רשות המסים כי "תיקים בהם קיים אי רישום תקבול יטופלו בהתאם לכוח האדם במשרד. יודגש כי משרד פקיד השומה אילת סובל ממחסור במפקחים... הטיפול השומתי הוא תלוי כוח אדם ויש לקחת בחשבון כי ישנם היבטים נוספים בקביעת התיקים המטופלים... אנו מקווים שבחודשים הקרובים יימצא מפקח שיסכים לעבור לעבוד בפקיד שומה אילת".

לדעת משרד מבקר המדינה, על רשות המסים לנקוט את הצעדים הנדרשים כדי לאפשר למשרד השומה אילת לעמוד במשימות המוטלות עליו ולגבות מכל העסקים את המסים המתחייבים לפי החוק.

הליך השימוע

לנישום זכות להשיג (בהליך של שימוע) לפני פקיד שומה או סגנו על כך שפנקסי חשבוניותיו נמצאו בלתי קבילים. פקיד השומה או סגנו יכולים להחליט בדבר העברת התיק לטיפול שומתי או להשהות את ההחלטה עד להגשת הדוח השנתי או עד לאחר עריכת שומות. יצוין כי הרשות חפצה בסיום מהיר של ההליך כך שהטיפול יהיה יעיל ובגבייה מוקדמת של מסים בעקבות הטיפול השומתי במקרים המתאימים.

הועלה כי הרשות לא קבעה פרק זמן מרבי שבו על פקיד השומה או סגנו להחליט בעניין טענות הנישום נגד הקביעה כי פנקסיו אינם קבילים.

משרד מבקר המדינה בדק במשרדי השומה שנכללו בביקורת כמה זמן נמשך הטיפול בעניינם של 27 נישומים (מתוך 49 המקרים שנתפסו באי רישום תקבול המוזכרים לעיל) שערערו על הקביעה שפנקסיהם אינם קבילים וטענותיהם נדחו. הבדיקה העלתה שההחלטה לדחות את הטענות של חמישה מהנישומים התקבלה לאחר שנה ויותר. מבדיקה במשרד השומה באשקלון עולה כי לשלושה נישומים שנתפסו באי-רישום תקבולים בשנת 2011 לא התקיימו שימועים עד מועד הביקורת, אף שהם הגישו השגות כבר בשנת 2011.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי מבדיקה שעשתה, בתיקים שבהם לא התקיים שימוע, העיכובים נבעו מבקשות מצד הנישומים ומייצגיהם. עם זאת מסרה הרשות כי תפעל לסיום הטיפול בשימועים.

17 ראו מבקר המדינה, דוח ביקורת על הרוכלות בטיילת החוף הצפונית באילת (אוגוסט 2010).

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לפעול לקיום השימועים סמוך ככל האפשר להגשת ההשגות ולקבל החלטה בפרק זמן קצר.

נקיטת סנקציות

כמפורט לעיל, יש בידי הרשות אמצעים להטלת מגוון של סנקציות על נישומים עבריינים. לקראת קליטת הדוחות השנתיים של הנישומים על הכנסותיהם הרשות מעבירה למשרדי השומה נתונים הכוללים רישומים בדבר ממצאי ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות.

בבדיקה שנעשתה במשרדי השומה אשקלון ורמלה נמצא כי בעת הזנת נתוני השומה למחשב לא הטילה הרשות סנקציות על 40 מ-49 נישומים (כ-82%) בשל פנקסים בלתי קבילים.

הגדלת המקדמות

בסעיף 191ב לפקודה נקבע כי נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות והוא לא ניהל פנקסים או ניהל פנקסים באופן חלקי, תיתוסף למס ההכנסה שלו תוספת מס. עוד נקבע כי נישום שבשנת מס פלונית חויב בתוספת מס, יוגדלו לו המקדמות לשנה שבה נעשתה השומה.

הרשות קבעה נוהל ולפיו לאחר שדוחות הביקורת על ניהול פנקסי חשבונות נבדקו על פניהם ונמצא שקביעת הליקוי הייתה מוצדקת, על היחידה לניהול פנקסים לערוך רשימה של הנישומים שנתפסו ולהעבירה עוד באותו יום למדור הגבייה. מדור הגבייה נדרש שלא להמתין לסיום הטיפול בשומות, אלא להגדיל מיד את המקדמות לתשלום, קודם לקביעת שומות. בפעולה מידית זו טמון בין היתר כוח ההרתעה של הביקורת על פנקסי חשבונות.

נמצא כי היחידות לניהול פנקסים לא נהגו להעביר מיד למדור הגבייה רשימות של נישומים כאמור לעיל. עקב כך במקרים רבים נדחתה הגדלת המקדמות לזמן רב, לעתים עד חלוף שנת המס במלואה, ובמקרים אחרים המקדמות לא הוגדלו כלל.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי בכוונתה לרענן את הנוהל בנושא.

שיעורי מס מוגדלים

בסעיף 121(ב)(2) לפקודה נקבע כי על הכנסה שבגינה חייבים בניהול פנקסי חשבונות ולא נוהלו לגביה פנקסים קבילים לא יחולו שיעורי מס מופחתים (המתחילים ב-10% על ההכנסה), אלא שיעורי מס מוגדלים המתחילים ב-30% על ההכנסה בשנת המס שבה נתפס הנישום.

מנתוני הרשות עולה כי ב-41 מתוך 679 מקרים שבהם נתפסו נישומים באי-רישום תקבול בשנת 2008 ודיווחו לאחר מכן על הכנסה חייבת, המפקחים שבדקו את הדוחות השנתיים של הנישומים לא תיקנו את סיווג ההכנסה כדי שהמס יחושב לפי השיעורים המוגדלים; זאת בניגוד להוראות החוק ותוך גרימת אבדן הכנסות למדינה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי בכוונתה לרענן את הנוהל בנושא.

קנסות מינהליים

על פי תקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987, ניתן להשית קנסות מינהליים, בין היתר בגין אי-ניהול פנקסים ובגין אי-רישום תקבול¹⁸. תקנות אלה מאפשרות לרשויות המס להטיל סנקציות בדרך פשוטה ומהירה. הרשות הורתה לפקידי השומה להטיל קנסות מינהליים על נישומים שנתפסו באי-רישום תקבולים אלא אם מדובר בעברות ובהעלמת הכנסות בהיקף המצדיק העברת הממצאים לטיפול משרדי החקירות והגשת כתבי אישום.

בבדיקה שנעשתה במשרדי השומה באשקלון וברמלה עלה כי במשרד השומה רמלה לא הטילו כלל קנסות מינהליים, ואילו במשרד השומה אשקלון לא הטילו קנסות מינהליים על כל הנישומים שנתפסו באי-ניהול פנקסים.

בתשובתה ציינה הרשות שיש מקום לעשות שימוש רב יותר בקנסות המינהליים בנושא ליקויים בניהול פנקסים. נושא זה נבחן ואושר בהנהלת הרשות כחלק מיישום המלצות דוח הוועדה לטיפול בקנסות מינהליים. כמו כן ציינה הרשות כי בכוונתה לרענן את הנהלים בנושא זה.

תפיסה וחילוט של מחצית מסכום התקבול שלא נרשם

על פי סעיף 145ב(ד) לפקודה, "מצא פקיד שומה, כי תקבול לא נרשם, כאמור בסעיף זה, בסכום העולה על סכום שקבע שר האוצר [הסכום במועד הביקורת - כ-22,000 ש"ח], רשאי הוא לתפוס ולחלט מחצית מסכום התקבול שלא נרשם, כאמור בסעיף זה, זולת אם שוכנע כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום".

אולם הרשות אינה עושה שימוש בסעיף זה, שכן לרוב התשלום לבעל העסק מתבצע באמצעות כרטיס אשראי או המחאה. במקרה זה היא יכולה לשקול הטלת קנס מינהלי בסכום קבוע (גובה הקנס במועד הביקורת - 4,390 ש"ח), אך כאמור לעיל, על פי נתוני הבדיקה בשלושה משרדי השומה, מספר המקרים שבהם הטילה הרשות קנס מינהלי הוא קטן ביותר.

על הרשות לבחון דרכים חלופיות לביצוע החילוט ולהרחיב את השימוש בהטלת קנסות מינהליים.

עריכת שומות

בסעיף 33 לפקודה נקבעו סנקציות נוספות נגד נישומים שלא ניהלו פנקסים קבילים. בין היתר, נקבע כי לנישום כזה לא יותר קיזוז הפסדים משנים קודמות כנגד הכנסתו באותה שנת מס ולא יותרו לו באותה שנה ניכויים וקיזוזים של פחת וריבית. על פי קריטריונים שקבעה הרשות, יש לוודא כי

18 תקנה 5(א)(2) לתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987.

תיקים שבהם קיימת פסילת פנקסים לגבי שנת מס שעומדת להתיישן¹⁹ ייבדקו עד ה-30 ביוני של אותה שנת עבודה.

1. הועלה כי אם נישום הגיש את הדוח השנתי לשנה שבה הוא נתפס באי-רישום תקבול, אך טרם נקבע שפנקסיו אינם קבילים מאחר שעדיין לא נשמעו טענותיו, פנקסיו נרשמו כקבילים כשהוצאה לו שומה לאותה שנה והוא לא חויב בשיעורי מס מוגדלים. לעתים שומה זו הייתה לשומה הסופית. משמעותה של שומה סופית²⁰ בהקשר זה היא כי אם לא יהיו סיבות יוצאות דופן לבחינתה מחדש היא לא תיבחן שוב.

על פי נתוני הרשות, בשנת 2008 ביקרו עובדי היחידות לניהול פנקסים אצל 28,313 נישומים וחברות, ומהם נתפסו 1,233 עצמאים (כ-4.4%) ו-133 חברות (כ-0.4%) באי-רישום תקבול או אי-ניהול פנקסי חשבונות. עד 2012 ל-37% מהנישומים (העצמאים) שנתפסו באי-רישום תקבול או אי-ניהול פנקסי חשבונות (והגישו דוחות כספיים לשנת 2008) לא בוצעו שומות: השומות הפכו לסופיות וממילא לא הופעלו נגדם הסנקציות; לדוגמה, באשקלון לא נערכו שומות ל-49 נישומים מתוך 87 שנתפסו (56%), ובפתח תקווה לא נערכו שומות ל-41 נישומים מתוך 78 שנתפסו (53%). רובן ככולן של אלה הפכו לשומות סופיות.

2. מהבדיקה שנעשתה במשרדי השומה אשקלון ורמלה עולה כי הרשות חתמה הסכמי שומה עם נישומים ב-22 תיקים (מתוך 49 התיקים שנבדקו); תוספות המס בתיקים אלה הסתכמו בכ-447,000 ש"ח. יחידות השומה לא תמיד עשו שימוש בממצאי הביקורת לניהול פנקסים, התירו ניכוי פחת, ריבית וזיכויים שונים, והכירו בהפסדים המועברים משנים קודמות, אף שכאמור בפקודה נקבע כי לא יותרו קיזוזים, ניכויים וזיכויים מעין אלה.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להנחות את יחידות השומה להקפיד להפעיל את הסנקציות שנקבעו בפקודה לגבי נישומים שפנקסיהם נקבעו בלתי קבילים. כך, גם במקרים שהחליט רכז החוליה ביחידת השומה שאין מקום לטיפול שומתי בתיק, עליו לנמק בכתב את החלטתו לפקיד השומה או לסגנו, על מנת שאלה יוכלו להתחקות אחר שיקול הדעת שהופעל, לבחון את ההחלטה ולבקרה במידת הצורך.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי בכוונתה לרענן את הנהלים.

שיתוף פעולה עם אגף המכס ומע"ם

חובת ניהול פנקסי חשבונות חלה, בשינויים מסוימים, גם על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. שימוש של אגף מס הכנסה ושל אגף המכס ומע"ם זה בנתוניו של זה יתרום למסקנות מושכלות בדבר הצורך בסנקציה ושיעורה.

הועלה כי לא קיים שיתוף פעולה מספק בין שני אגפי המסים. הממצאים של שני האגפים בדבר ניהול הפנקסים אמנם מוזנים למחשב וכל אגף יכול לצפות בממצאי האגף האחר, אך מעבר לתיאום על מנת שלא ייווצר מצב שבו שני האגפים מבקרים אצל אותם נישומים באותה תקופה, כל אחד

19 פקיד השומה רשאי בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדוח - ובאישור מנהל הרשות, בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור - לבדוק את הדוח.

20 ראו הערה 14.

משני האגפים אינו משתמש בדרך כלל במידע שהעלה האגף האחר לצורך ביצוע ביקורת והטלת סנקציות.

לדעת משרד מבקר המדינה, מן הראוי ששני האגפים ברשות - אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"ם - ישתפו פעולה וינצלו את ממצאיהם העומדים זה לרשות זה.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי קיימים הבדלים בביקורת ניהול הפנקסים על ידי שני האגפים: קיים שוני בזהות העובדים המבצעים את הביקורת במערכים השונים, ופסילת פנקסים במערך אחד אינה מהווה אוטומטית פסילה במערך השני בשל שוני אפשרי במהות הליקוי והשלכותיו. יחד עם זאת מסרה הרשות כי בימים אלו עובדים במטה הרשות על האחדת הוראות וסמכויות כך שפסילת פנקסים במערך אחד (במקרים המתאימים) תחול גם במערך השני.

שימוש במערכת הממוחשבת

מערכת ממוחשבת למערך ניהול פנקסי חשבונות תעזור לנתח את תוצאות הביקורות ולהפיק מהן לקחים. פיתוח ותחזוקה של מערכות ממוחשבות במשרדי הממשלה יש לעשות בהתאם לנוהל מסגרת פיתוח ותחזוקה (להלן - נוהל מפת"ח) שקבע החשב הכללי במשרד האוצר ואשר קיבל תוקף של החלטת ממשלה. מערך המחשוב של הרשות מנוהל באמצעות אגף שירות עיבודים ממוכנים (להלן - שע"ם).

בשנת 2009 החליטה הרשות שעובדי היחידות לניהול פנקסים יזינו למחשב את הנתונים על ביקורות הפנקסים במהלך הביקורות בעסקים. כן החליטה לשפר ולפתח את המערכת הממוחשבת המשמשת את היחידות כך שיתאפשר להפיק באמצעותה מידע באתגרים שונים. בשנת 2009 החלה הרשות בתהליך ורכשה מחשבים ניידים לעובדי היחידות.

הועלה כי שע"ם אינו מספק באופן שוטף מידע על ביקורת ניהול פנקסי חשבונות, וכי בקשות של עובדי המטה למידע ממוקד ומנותח נענות לאחר זמן רב.

כמו כן הועלה כי הרשות ושע"ם לא דאגו ליישום נוהל מפת"ח. כך, לא נקבעו כנדרש נוהלי עבודה בתחום ניתוח פערים בין דרישות מזמיני המידע ובין ביצועי המערכת ולא גובשו כללים להערכת מערכת המידע בנוגע למיכון עבודת היחידות לניהול פנקסים. אי-יישום הנוהל גורם לחוסר יעילות, לאי-עמידה בלוח הזמנים ולאי-התאמה לדרישות המזמינים.

בתשובתה למשרד מבקר המדינה הודיעה הרשות כי ביצוע העבודה בשע"ם נעשה בהתאם לתכנית העבודה הרבעונית והשנתית שקובעים מנהלי היחידות לניהול פנקסים ובכפוף לכוח האדם המוקצה לנושא בשע"ם.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ושע"ם לפתח את המערכת הממוחשבת כך שיהיה אפשר להפיק באמצעותה מידע בהתאם לדרישות המטה ועובדי היחידות לניהול פנקסים ולפי נוהל מפת"ח.

סיכום

חשיבותן של ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות רבה, שכן הן נועדו לאכוף ניהול תקין של מערכת החשבונות, וכך ליצור הרתעה מהעלמת הכנסות. מאחר שמדובר בציבור נישומים גדול, יש לתכנן בקפידה את הביקורות כדי להפיק מהן את מרב התועלת.

נמצא כי מערך התכנון והבקרה לגבי ניהול הפנקסים אינו מיטבי. על יחידת המטה ברשות לעקוב אחר עבודת היחידות לניהול פנקסי חשבונות. על הרשות לשפר את תעדוף התיקים לביקורת ניהול פנקסי חשבונות; על הרשות להגביר את פעילות היחידות באזורים ובענפים שבהם נעשית פעילות בסופי שבוע; על הרשות להנחות את יחידות השומה להקפיד להפעיל את ההחמרות שנקבעו לגבי נישומים שנמצאו אצלם ליקויים, ובעיקר כאלה שפנקסיהם נקבעו בלתי קבילים. על שני האגפים ברשות - אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"ם - לשתף פעולה לתפעול מערך היחידות לניהול פנקסי חשבונות ולתכנון פעילותן; על הרשות ושע"ם מוטלת החובה לפתח ולשפר את המערכת הממוחשבת המשמשת לניהול ביקורות על פנקסי חשבונות, בהתבסס על נוהל מפת"ח.