

## מינהל הכנסות המדינה

### פעולות ביקורת

בנציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין ובשלושה משרדי שומה נבדקו: הכנת תכנית העבודה לביצוע שומות והפיקוח של הנציבות על ביצוע התכנית בידי משרדי השומה, השפעותיה של שיטת שכר העידוד הנהוגה על אופן ביצוע השומות, והתיאום בין יחידות השומה לבין יחידות הניכויים המטפלות בנישומים המנכים מס במקור.

בהנהלת אגף המכס ומע"מ נבדקו כמה עניינים הנוגעים למערכת משולבת לסחר חוץ (ממס"ח). בירורי השלמה נעשו עם כמה מעובדי חברה שממס"ח התקשרה אתה ועם נציגים של כמה מהמשתמשים במערכות הממוחשבות של ממס"ח.

בהנהלת אגף המכס ומע"מ ובשלושה בתי מכס נבדק נושא הפטור ממסים עקיפים על טובין לשימוש ביתי ועל כלי רכב, שזכאים לו עולים ותושבים חוזרים.

בנציבות מס הכנסה - במשרדי פקיד השומה בחיפה ובירושלים נבדק השירות למבקשי תיאומי מס (ראו "השירות לציבור" עמ' 111).

## ביצוע שומות מס הכנסה

### תקציר

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), מגדירה מהי ההכנסה החייבת במס הכנסה (להלן - מס) של יחיד ושל חבר בני אדם, ומאפשרת להפחית מההכנסה החייבת במס הוצאות שיצירת ההכנסה כרוכה בהן. על ההכנסה החייבת מוטל מס לפי שיעורים שנקבעו בפקודה.

בפקודה נקבע מי חייב להגיש דוח על הכנסותיו, והחייבים בדיווח מגישים מדי שנה בשנה למשרדי השומה ברחבי הארץ את הדוח על הכנסותיהם. רשויות המס מאשרות חלק מדוחות הנישומים ללא שינוי, וחלק אחר מהדוחות נבדקים לצורך קביעת שומה בדבר הכנסתו החייבת של הנישום. השומה היא הליך מינהלי שנסמך על הוראות הפקודה. אם פקיד השומה קובע בשומה לשנה מסוימת הכנסה הגבוהה מזו שעליה דיווח הנישום, מביא הדבר לא רק לחיוב נוסף במס על ההכנסות שנוצרו באותה שנה, כי אם גם להגדלת הבסיס שלפיו מחושבות מקדמות המס השוטפות ולהרתעה מהעלמת הכנסות.

למשרדי השומה מוגשים בכל שנה כ-500,000 דוחות של עצמאים וחברות. משרדי השומה אינם ערוכים לבדוק את כל הדוחות המוגשים להם, וכן מידע נוסף הקשור אליהם והנמצא בתיקי הנישומים. הדבר מחייב בחירה מיטבית של תיקי הנישומים שייבדקו. נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות) ממציאה לקראת כל שנת עבודה למשרדי השומה רשימה של תיקים שיש מקום לעשות בהם שומות. רשימת תיקים זו מכונה "בחירת המטה", והיא מתבססת על תבחינים שונים. רכזי החוליות במשרדי השומה צריכים גם הם לבחור תיקים, על פי שיקול דעתם, ולהוסיף אותם לרשימת הנציבות; בחירה זו מכונה "בחירת השדה". התיקים שנבחרו בשני מסלולי בחירה אלה מהווים את תכנית העבודה לביצוע שומות. המשרדים אינם מסוגלים לעשות שומות בכל התיקים הנכללים בתכנית העבודה בשל מספרם הגדול, ולכן עליהם לבחור מתכנית העבודה את התיקים שייבדקו בפועל. על פי הנחיות הנציבות, מחצית התיקים שייבדקו צריכה לנבוע מבחירת המטה והמחצית האחרת - מבחירת השדה.

1. רשימת תיקי בחירת המטה נמסרה למשרדי השומה, לפחות בשלוש השנים האחרונות, סמוך מאוד לתחילת שנת העבודה, ואף לאחר תחילתה. הדבר פגע בהיערכות המשרדים לביצוע השומות, שכן הם לא יכלו לרכז בעוד מועד חומר עזר הנדרש לביצוען.

2. אין מנגנון בקרה על בחירת השדה של תיקים לתכנית העבודה. עקב כך, פקידי השומה והנציבות אינם יכולים לעמוד על הסיבות להכללת כל תיק בתכנית העבודה, ולוודא שהן ענייניות.

3. לא נשמרה הנחיית הנציבות, שלפיה מחצית מהתיקים שייבדקו בפועל יהיו מבחירת המטה ומחציתם מבחירת השדה: מספר התיקים שנבדקו שמקורם בבחירת השדה עלה בהרבה על מספר התיקים שמקורם בבחירת מטה. הנציבות לא עמדה על כך שהמשרדים ישמרו על היחס שהיא קבעה.

4. השומות נעשות בכמה שיטות בדיקה, שהמבדיל העיקרי ביניהן הוא מידת ההתעמקות בבדיקת נתוני הדוחות. הנציבות לא בחנה את מידת תרומתה של כל אחת מהשיטות למימוש יעדי אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין.

5. רוב השומות (52.6%) מסתיימות בקבלת הצהרת הנישומים, ללא תוספת מס. גם השימוש בשיטות בדיקה מעמיקות המתמקדות בתיקים שיש בהם פוטנציאל לתוספת מס, הפיק מספר רב של שומות שלא הניבו תוספת מס.

6. שיטת שכר העידוד מגבירה את הנטייה לעשות שומות באופן שטחי בדרך של בדיקת נושא אחד, פשוט יחסית: האם ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת במס נעשה כחוק.

כדי להגיע להסכמים עם נישומים בעניין שומות של הכנסות מכמה שנים, יש ששויכו כלל התוספות להכנסה המוצהרת לאחת השנים שנבדקו - בדרך כלל השנה האחרונה - ובנוגע ליתר השנים אושרה ההכנסה המוצהרת. באופן זה סכומי הפרשי ההצמדה והריבית על הכנסות שנוצרו בשנים הקודמות ובהם חוייב הנישום, היו קטנים יותר.

7. בדיקת איכות השומה ואישורה הם באחריותם של רכזי החוליות במשרדי השומה. הרכזים אישרו את רוב השומות במרוכז - בעיקר לקראת סוף כל חודש, ובחודשים רבים נרשמו ביום אחד כל אישורי השומות שנעשו באותו חודש. מצב מעין

זה מעלה ספק בדבר איכות בדיקת השומה בידי רכזי החוליות, ומתעורר חשש כי אישור השומות הוא הליך פורמלי בלבד.

8. טיפול שלם ומעמיק בדוחות מחייב להביא בחשבון נתונים שמקורם בביקורות ניכויים שנעשו אצל הנישומים. אולם בשומות רבות לא נעשה שימוש בנתונים אלה.



פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה), מגדירה מהי הכנסה חייבת במס הכנסה (להלן - מס), ומאפשרת הכרה בהוצאות שונות שבהן כרוכה יצירת ההכנסה לצורך הפחתתן מההכנסה. מסכום המס מופחתים זיכויים שהנישום זכאי להם, והיתרה המתקבלת היא המס המתחייב. המס מוטל על הכנסה חייבת לפי שיעורים שנקבעו בפקודה. בפקודה נקבע מי הם החייבים בהגשת דוחות על הכנסתם ומהו מועד הגשתם של הדוחות. רשויות המס בודקות את הדוחות כדי לוודא שהם מביאים לידי ביטוי את כלל ההכנסות, כי מהסכום החייב במס לא נוכו הוצאות שאינן מוכרות, וכי נגזר מההכנסות המס המתחייב (להלן - שומה).

הדוח השנתי על ההכנסה שהנישום מגיש לפקיד השומה הוא שומה עצמית. בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח, רשאי פקיד השומה לאשר אותה, לתקן אותה או לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו. פקיד השומה יכול גם להגיע להסכם עם הנישום בדבר השומה שתיקבע לו. אם פקיד השומה קובע בשומה הכנסה גבוהה מזו שעליה דיווח הנישום, מביא הדבר לא רק לחיוב נוסף במס על ההכנסות שנוצרו באותה שנה, כי אם גם להגדלת הבסיס לחישוב מקדמות המס השוטפות שמשלמים נישומים. קביעת שומה כראוי תורמת גם להרתעה מהעלמת הכנסות.

אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - האגף) אחראי לקביעת השומה ולגביית המס מנישומים. קביעת המס וגבייתו נעשות באמצעות 26 משרדי שומה אזוריים; בראש כל משרד עומד פקיד שומה, ופועלות בו חוליות של מפקחים שבראש כל אחת מהן עומד רכז.

מספר הנישומים - עצמאים וחברות - שנוהלו להם תיקים בכל משרדי השומה בסוף 2001 היה, לפי נתוני נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות), 548,443 : 422,928 עצמאים ומנהלי חברות ו-125,515 חברות (נוסף על כך נוהלו 234,380 תיקים לנישומים שכירים). בשנים 1999-2001 נערכו שומות בכ-50,000 תיקי נישומים מדי שנה בשנה. ב-1.1.02 הועסקו בעבודת השומה במשרדי השומה 878 עובדים, מהם 537 מפקחים והיתר רכזים ומתמחים.

הנציבות ממציאה בכל שנה למשרדי השומה רשימת תיקי נישומים (בחירת מטה) שיש מקום לבדוק את דוחותיהם; משרדי השומה צריכים לבחור, לפי הנחיות הנציבות, תיקים של נישומים (בחירת שדה) לבדיקה, בשיעור זהה לזה שבחירה הנציבות; תיקי הנישומים נבדקים בכמה שיטות הנבדלות ביניהן בעומקן ובזמן המוקצב להן.

בנציבות מופעלת שיטה של שכר עידוד, המשולם למפקחים ולרכזים העוסקים בשומה. השיטה מבוססת על מספר התיקים הנבדק בזמן נתון והיא מאפשרת לקבל תוספת של עד 25% משכר הבסיס.

בשנת 2000 החלה הנציבות לתכנן מערכת ממוחשבת לבחירת תיקים הראויים להיכלל בתכנית העבודה. המערכת אמורה לספק, על סמך בדיקות ממוחשבות, מידע על הנושאים שכדאי להתמקד בהם בכל דוח.

משרד מבקר המדינה בדק בחודשים נובמבר 2001-יוני 2002, לסירוגין, כמה מהעניינים העיקריים הכרוכים בפעילות השומה בנוגע לחברות ועצמאיים: הכנת תכנית העבודה לביצוע שומות בידי

הנציבות, ביצוע תכנית העבודה בידי משרדי השומה ודרכי הפיקוח והמעקב של הנציבות על ביצוע התכנית בידי משרדי השומה. כמו כן נבדקו השפעותיה של שיטת שכר העידוד על בחירת התיקים לבדיקה ועל אופן ביצוע השומות. נבדק גם התיאום בין יחידות השומה לבין יחידות הניכויים המטפלות בנישומים המנכים מס במקור מעובדים ומספקים. הביקורת נעשתה בנציבות ובמשרדי השומה תל אביב 4, חיפה ורחובות.

## תכנית עבודת השומה

מטרתה של עבודת השומה היא בעיקרה איתור סכומי הכנסה שלא דווח עליהם, או איתור של סכומי הוצאות שאינם מותרים בניכוי. מטרה נוספת היא הרחעת נישומים מהעלמת הכנסות חייבות במס.

נוכח ריבוי תיקי הנישומים, מתחייבת בחירה מיטבית של הדוחות המיועדים לבדיקה. כאמור, הנציבות ממציאה למשרדי השומה, בכל שנה, רשימת תיקים שנבחרו לביצוע שומות (בחירת המטה). בצד הרשימה מופצת למשרדים הוראת ביצוע בדבר תכנית עבודת השומה לאותה שנה, המביאה לידיעתם, בין היתר, את התבחינים שעל פיהם היא בחרה את רשימת התיקים, כגון: השתייכות לענפים מועדפים, פיגור בתשלום המס המגיע ואי-בדיקה של תיק זה שנים. הרכיבים במשרדים צריכים לבחור תיקים נוספים, על פי שיקול דעתם, ולהוסיף אותם לרשימה. התיקים שמקורם ברשימת המטה והתיקים שמקורם ברשימת המשרדים מהווים את תכנית העבודה. כמות התיקים הנכללים בתכנית גדולה מכדי שהמשרדים יוכלו לבדוק את כולם, ולכן עליהם לבחור אילו תיקים ייבדקו בפועל. מחצית התיקים שייבדקו צריכים לנבוע מבחירת מטה ומחציתם מבחירת שדה.

1. מתברר, כי בקביעת התבחינים לבחירת התיקים שייכללו בתכנית עבודת השומה, לא הביאה הנציבות בחשבון את הרכב אוכלוסיית הנישומים במשרדי השומה השונים. עקב כך, משהוחלט להתמקד בבדיקת תיקי נישומים בענף כלכלי מסוים, אין זה מובטח כי בכל משרדי השומה ימצאו תיקים של נישומים השייכים לענף הכלכלי שנבחר.

בתשובתה מ-10.12.02 למשרד מבקר המדינה הודיעה הנציבות כי בתכנית העבודה לשנת 2003 יובא בחשבון הרכב אוכלוסיית הנישומים במשרדי השומה השונים.

2. הביקורת העלתה, שרשימת תיקי המטה נמסרת למשרדים סמוך מאוד לתחילת שנת העבודה, ולעתים אפילו לאחר תחילתה. לדוגמה: הרשימה לשנת 2001 נמסרה ב-21.01.01 ולשנת 2002 - ב-1.1.02. עקב כך, גיבוש רשימת התיקים לבדיקה וההיערכות לקראת הבדיקה שעיקרה ריכוז המידע הנדרש לביצוע השומות, כגון הצהרות הון ודוחות על ביקורות אצל הנישומים, מתחילים מאוחר, דבר המקשה את העמידה של משרדי השומה ביעדי תכנית העבודה השנתית. קיבוץ מידע בלחץ של זמן יכול שתהיה לו השפעה שלילית על טיב עבודת השומה, הוא עלול להביא לדחייה של הטיפול בתיקים ואף לגריעתם מטיפול, או לטיפול שאינו מבוסס על המידע הנדרש.

לדעת משרד מבקר המדינה, ראוי כי הנציבות תעביר למשרדים את רשימת תיקי המטה שייכללו בתכנית העבודה ואת הוראת הביצוע לפני תחילת שנת העבודה.

בתשובתה מסרה הנציבות כי היא "עושה מאמץ להקדמת בחירת התיקים".

3. רשימת תיקי המטה אינה כוללת ציון של סדרי העדיפות לטיפול בהם; הנציבות אף לא גיבשה הנחיות לרכזים בדבר אמות המידה הרצויות לבחירת תיקי השדה. היות שכך, בחירת התיקים מבוססת על ניסיונו והעדפותיו של כל רכז. במצב מעין זה דרוש מנגנון שיאפשר בקרה על הנימוקים לבחירת התיקים בידי המשרדים (ראו להלן בעניין זה), אך התברר כי בקרה כזאת אינה נעשית.

לדעת משרד מבקר המדינה, תכנית העבודה צריכה לכלול סדר עדיפויות לבחירת תיקים לבדיקה. יש גם ליצור כלי לבקרה על הבחירה של המשרדים שיתבסס על הנמקות של עובדי השומה בדבר הכללת התיקים בתכנית העבודה.

### היחס בין מספר התיקים מבחירת המטה לבין מספר התיקים מבחירת השדה

הנציבות קבעה שמספר תיקי הנישומים הנבדקים צריך להתחלק באופן שווה בין בחירת מטה לבין בחירת שדה. יחס זה נקבע, כיוון שלדעת הנציבות הוא יוצר תמהיל נכון בין מדיניות הנציבות המתבטאת בתבחינים שקבעה לבחירת התיקים, ובין בחירת תיקים על פי ניסיונם של הרכזים.

מתברר, כי במשך שנים לא הקפידו משרדי השומה לבדוק תיקים לפי יחס זה; מספר התיקים מבחירת השדה שנבדקו עלה בהרבה על מספר תיקים מבחירת המטה; כך לדוגמה: בשנת 2000 73.3% מהתיקים שנבדקו במשרדי השומה נבחרו בבחירת שדה ו-26.7% מקורם בבחירת מטה, וב-2001 77% תיקים מקורם בבחירת שדה ו-23% מבחירת מטה. כאמור, אין בנמצא מנגנון לבקרה המאפשר לעמוד על השיקולים לבחירת התיקים. הנציבות לא עמדה על כך שהמשרדים ישמרו על היחס המספרי שקבעה בין שני סוגי התיקים.

בבירורים שעשה משרד מבקר המדינה במשרדי השומה בעניין זה, ציינו פקידי שומה ורכזים כי על פי ניסיונם בחירת השדה עדיפה על בחירת המטה, כיוון שהיא נעשית כשהרוחות השנתיים של הנישום נמצאים לנגד עיני הרכז. תימוכין לטענה האמורה נמצאו במהלך הביקורת בנתונים של הנציבות על תשואת המס לשעת עבודה (תשואת המס מחולקת במספר שעות העבודה שהושקעו בעבודת השומה). מהנתונים עולה, כי במשרדים המדורגים בששת המקומות הראשונים מבחינת תשואת המס לשעת עבודה, היקף בחירת תיקי השדה גבוה ביותר - בין 75% ל-90%. מכאן, שלכאורה יש מתאם בין ריבוי תיקי השדה הנבדקים לבין תשואת מס גבוהה.

מנתונים של המחלקה הכלכלית בנציבות על תשואת המס לתיק לשנים 2000 ו-2001, עולה שלבחירת המטה יתרון בנוגע לתיקי חברות, ואילו לבחירת השדה יתרון בנוגע לתיקי עצמאים. עוד עולה מהנתונים, כי 80% בממוצע מתשואת המס מקורם בכ-5% מהתיקים שטופלו; רובם נבחרו בבחירת שדה.

ב-13.3.02 מינתה נציבת מס הכנסה ומיסוי מקרקעין ועדה פנימית בראשותו של פקיד שומה גוש דן לבחינת התבחינים לבחירת התיקים שייעשו בהם שומות. הוועדה המליצה, שבשנת 2003 יהיה שיעור התיקים מבחירת המטה 50% מכלל התיקים שייבדקו ושיעור זה יגדל בכל שנה ב-10% עד ל-80%. ב-31.7.02 דנה הנהלת הנציבות בהמלצות הוועדה והחליטה לאמצן.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח החשיבות המרכזית שיש לבחירת התיקים שיעשו בהם שומות, על הנציבות להמשיך ולבחון, לאורך זמן, את תוצאות החלטותיה בדבר מרכיבי תכנית העבודה וביצועה, כדי לעמוד על הדרך הטובה ביותר להשגת מטרתיה של הנציבות.

הנציבות הודיעה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי כאשר, על פי המתוכנן, תקבל מהנישומים דוחות ממוחשבים והם יטופלו באמצעות תכניות חישוב ובקרה משוכללות, יתאפשרו טיפול במספר גדול יותר של תיקים ובחירה טובה יותר של תיקים לתכנית העבודה.

## שיטות לביצוע שומות

### 1. פירוט השיטות

תכנית העבודה לביצוע שומות מבוססת על בדיקת תיקים בשיטות שונות ובזמן קצוב. היקף תשואת המס הוא, בדרך כלל, פועל יוצא של כמות המשאבים המושקעת בעבודת השומה, שעיקרה הזמן המושקע בבדיקת הנתונים על הכנסות הנישום. השומות נעשות בכמה שיטות, שהמבדיל ביניהן הוא בעיקר מידת ההעמקה בבדיקת הדוחות (פרטים על אפקטיביות השיטות השונות - ראו להלן בפרק בדבר תשואת המס הנובעת מהשימוש בשיטות אלה, ובפרק בדבר הטיפול בשומות). להלן פרטים על שיטות הבדיקה:

#### חוליות המדגם

בשנת 1975, בעקבות המלצות הוועדה לרפורמה במיסוי הישיר (ועדת בן-שחר), אימצה הנציבות את שיטת השומה המדגמית - באמצעות "חוליות מדגם". הנציבות החליטה כי פקידי השומה יבדקו ביסודיות רק מדגם מקרב הדוחות של הנישומים, ויתרת הדוחות יתקבלו כמוצהר. הבדיקה בשיטה זו היא מעמיקה ביותר, ומטרתה ליצור הרתעה אצל כלל הנישומים על ידי טיפול ממצה בתיק במישור השומה ובמידת הצורך גם במישור הפלילי.

במשך השנים, עם הנהגתה של שיטת הביקורת המקוצרת (ראו להלן), איבדו חוליות המדגם מחשיבותן. ההחלטה על המשך קיומה של חוליית מדגם בכל משרד נתונה לשיקול דעתו של פקיד השומה בלבד. לפי נתוני הנציבות, בדצמבר 2001 פעלו חוליות מדגם ב-12 מ-26 משרדי השומה; בשנת 2000 בדקו חוליות אלה 573 תיקים.

#### ביקורת מקוצרת

ב-1978 הונהגה שיטה לבדיקת שומות המבוססת על בדיקה מקוצרת של הדוחות. לפי הנחיות הנציבות, הבדיקה, עם כל היותה קצרה, צריכה להיות יעילה. המפקח אמור לבסס את ממצאיו, בעיקר, על דוחות ונתוני עזר (נתונים על ההון, על ממצאים מביקורות ניהול פנקסים ועל ממצאי ביקורות נכויים) המצויים בתיק הנישום. כיום נעשות רוב השומות (93%) בשיטה זו. לבדיקה המקוצרת מוקצב זמן מועט יחסית בהתאם לסוג הנישום (לגבי רוב הנישומים, מ-12 עד 27 שעות לתיק).

הנציבות מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, שבמסגרת שיטת שכר העידוד החדשה, האמורה להיות מופעלת בחודשים הקרובים, פרק הזמן המוקצב לטיפול בתיקים בשיטה של ביקורת מקוצרת יוארך במידה ניכרת, והוסיפה שהארכת פרק הזמן המוקצב תגרום לצמצום במספר התיקים שיטופלו.

**מדגם בחוליה**

השיטה אומצה ב-1996 ומטרתה למצות את הטיפול בתיקים, שבביקורת המקוצרת התגלו בהם ליקויים - על פי שיקול דעתו של הרכז. פרק הזמן המוקצב לטיפול בתיק בשיטה זו ארוך פי חמישה מפרק הזמן המוקצב לטיפול בתיק בשיטת הביקורת המקוצרת.

על פי הנחיית הנציבות, משנת 2000 חייב כל מפקח לטפל בשיטה זו לפחות בארבעה תיקים לשנה, אלא אם כן פטר אותו מכך פקיד השומה. בשנת 2000 נבדקו בשיטה זו רק 675 תיקים. יצוין, כי אילו טיפל כל אחד מהמפקחים המועסקים במערכת השומה, בארבעה תיקים בשנה, כנדרש, היה מספר התיקים הנבדקים בשיטה זו כ-2,000.

**שימוש בתכניות ביקורת שומות**

במטרה לשפר את איכות השומה הכינה הנציבות ב-1996 קובץ של תכניות ביקורת לפי נושאים ולפי ענפים, שעל פיהן יבוצעו שומות. התכניות מבוססות על דרכי בדיקה שנמצאו כיעילות. בתקופת הביקורת פעלו ב-14 משרדי שומה (בהם שניים מהמשרדים שנעשתה בהם ביקורת - תל אביב 4 וחפייה) חוליות המורשות לעבוד לפי השיטה של תכניות ביקורת. לבדיקת תיק באמצעות תכניות הביקורת הוקצבה מכסת שעות גדולה מזו המוקצה לביקורת מקוצרת - 40 שעות לעומת 12-27.

הנציבות ממשיכה לעדכן ולשכלל את הקובץ ומכינה תכניות ביקורת בנושאים ובענפים נוספים. בתקופת הביקורת היו 28 תכניות ביקורת בנושאים כלליים (כגון הוצאות מימון, הוצאות שכר עבודה והנפקה בבורסה) ו-32 תכניות ביקורת לענפי משק ספציפיים.

**2. בדיקה באמצעות תוכנות מחשב ייעודיות**

ב-1995 הוכן גם כלי עזר לשימוש בשיטות השונות לעריכת שומות - תוכנות מחשב ייעודיות. התוכנות מאפשרות, בין היתר, לבצע ניתוחים של נתוני דוחות הנישום ולאחר רישומים חריגים. עד אמצע 2002 הוכשרו 580 מפקחים ורכזים לביצוע ביקורות ממוחשבות. באותה שנה קבעה הנציבות שעל כל מפקח שעבר קורס לשימוש בתוכנות האמורות לבדוק בעזרתן לפחות שני תיקים לשנה.

הביקורת העלתה, כי בידי הנציבות אין נתונים על מידת השימוש בתוכנות מחשב ייעודיות. במשרדים שבהם נעשתה הביקורת נמצא, כי השימוש בביקורות ממוחשבות אינו נרחב. רק בשנת 2000 החלה הנציבות באיסוף נתונים מהמשרדים על היקף התיקים שנעשו בהם ביקורות ממוחשבות. עד מועד סיום הביקורת, יוני 2002, רק שלושה מהמשרדים מסרו נתונים בעניין זה, הנוגעים לשנת 2001. הנציבות לא עמדה על כך שכל המשרדים יגישו את הנתונים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות להמשיך בפעולה שבה החלה, ועליה לדרוש ממשרדי השומה נתונים על השימוש בתוכנות העזר כדי להסיק מסקנות בדבר התועלת שבשימוש בהן וכדי לגבש את מדיניותה בנושא זה.

בתשובתה הסבירה הנציבות, כי כל עובד המסיים קורס מפקחים משתתף בהשתלמות ובהכשרה בתחום הביקורת הממוחשבת. תהליך ההטמעה של השימוש בביקורת ממוחשבת במשרדים מורכב ואטי והנציבות מתכננת רישום ביקורות ממוחשבות במחשב שיאפשר בקרה על השימוש בהן.

### 3. תשואת המס בשיטות הבדיקה השונות

בתחילת שנת 2001 הכינה המחלקה הכלכלית בנציבות דוח לשנת 2000, הבוחן את תשואת המס הממוצעת לשעת עבודה בכל שיטת בדיקה. מהדוח עולה, שהתשואה הגבוהה ביותר הושגה בשיטת מדגם בחוליה - 4,978 ש"ח (יש להעיר כי הסיבה לכך היא שבשיטה זו נבדקים תיקים שפוטנציאל המס שלהם כבר אותר משנבדקו בבדיקה מקוצרת). התשואה הנמוכה ביותר הייתה בתיקים שטופלו באמצעות תכניות הביקורת והיא הסתכמה ב-3,028 ש"ח לשעת עבודה. ואילו התשואה שהושגה בשיטת הביקורת המקוצרת - 3,852 ש"ח לשעה - הייתה גבוהה מהתשואה שהושגה בביקורת של חוליות המדגם - 3,689 ש"ח לשעה - ומהתשואה שהושגה בשומות שנעשו על פי תכנית ביקורת.

יוצא שהשימוש בשיטת הבדיקה הבסיסית הפיק תשואת מס העולה על זו הנובעת משימוש בשיטות בדיקה מתוחכמות. למרות זאת, לא בדקה הנציבות את השיטות האמורות. נוכח מרכזיותן של שיטות אלה במערך המס, מן הראוי שהנציבות תעשה בדיקה מקיפה כדי לאתר את הסיבות לתוצאות אלה ולהסיק מסקנות. כמו כן, הבדיקה תאפשר לעמוד על יעילותן של כל אחת מהשיטות, לבדוק את תרומתן של השיטות להשגת יעדי האגף, ולקבוע מהו המשקל הרצוי שיש לתת לכל שיטה.

### הטיפול בשומות

הדוח לשנת 2001 של מינהל הכנסות המדינה עסק גם בהיקף ההון והנכסים שלא דווח עליהם לרשויות המס. לפי הדוח, שיטה מקובלת למדידת "הכלכלה השחורה" היא השוואה של ההכנסה הפרטית של הנישומים לפי החשבונות הלאומיים לבין ההכנסות המוצהרות שלהם לרשויות המס. בדוח הובאו ממצאים לשנים 1975-1992 של כמה מומחים, ועל פיהם הפער בין שתי מערכות הנתונים בממוצע שנתי הוא בין 5.2% ל-9.9%. עוד צוין בדוח, כי הפער הממוצע בין המע"מ הנגזר מנתוני החשבונות הלאומיים לבין המע"מ הנגבה בפועל, הוא כ-6%.

1. בעת ביצוע השומה נבדקים, בדרך כלל, דוחות כספיים העוסקים בכמה שנים, ולכל שנה נקבעת שומה. לפי נתוני הנציבות, רוב השומות בשנת 2000 (52.6%) הסתיימו בכך שדוח הנישום התקבל - ללא תוספת מס. קיום מספר רב של שומות ללא תוספת מס עולה גם מהנתונים לאותה שנה בדבר שיטות הבדיקה המעמיקות, שמלכתחילה אמורות לטפל רק בדוחות שיש בהם פוטנציאל לגידול בהכנסה החייבת; כך הסתיימו ללא תוספת מס כ-40% מהשומות שנעשו על פי תכניות ביקורת, כ-27% מהשומות שנעשו בחוליות המדגם וכ-20% מהשומות שנעשו במדגם בחוליה.

שיטת שכר העידוד הנהוגה מבוססת, כאמור, על מספר התיקים שבהם ייעשו שומות, ואינה נותנת עדיפות לתיקים שתושג בהם תשואת מס גבוהה. שיטה זו יוצרת נטייה לשלב בתכנית העבודה תיקים של נישומים שכבר בשלב המקדמי של הטיפול בדוחותיהם ברור שניתן לאשרם כפי שהם. שיטת שכר העידוד יוצרת גם תמריץ לבדיקה שטחית של הדוחות והגעה מהירה להסכם עם הנישומים על תוספת הכנסה. כל זאת כדי שיתאפשר לעמוד במכסות העבודה שעליהן מתבססת השיטה.



הנציבות ציינה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי שיטת שכר העידוד החדשה שהיא מגבשת אמורה להגביר את הפיקוח ולצמצם את מספר הבדיקות המסתיימות בשומות על פי דוח הנישום.

2. משרד מבקר המדינה בחר אקראית ובדק 44 תיקים של נישומים עצמאים שנעשו להם שומות בהסכם בשנת 2001. הועלה כי ב-17 תיקים (39%) מקורה של תוספת ההכנסה נבע מממצא בנושא אחד ברוח, פשוט יחסית: ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת במס ("תיאומי הוצאות") שלא כחוק. פעולה זו אינה כרוכה לרוב בניתוחים ובהתעמקות בפרטים. בדיקת התרשומות המלוות את השומות שנעשו בתיקים אלה העלתה, כי המפקחים לא התעמקו בפרטי הדוחות, אלא התרכזו בתיאום ההוצאות בלבד.

הנציבות מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, כי האגף פועל למחשוב התרשומות שעושים המפקחים בתום כל ביקורת שומה, ושמהלך זה יביא להגברת הפיקוח והבקרה על עבודת המפקחים.

3. כאשר נעשית שומה לכמה שנות מס, נקבעים נוסף על תוספת ההכנסה גם סכומי ההצמדה והריבית המתחייבים לכל שנה ושנה. הביקורת העלתה, כי ב-17 מ-44 התיקים שנבדקו (39%), הסכימו המפקחים לכלול את כל תוספת ההכנסה שמקורה בכמה שנות מס, בהסכם הנוגע לשנה אחת בלבד - בדרך כלל של השנה האחרונה. באופן זה הוקטנו סכומי הפרשי ההצמדה והריבית שבהם חויב הנישום<sup>1</sup>. נראה, כי המטרה הייתה להשיג את הסכמת הנישומים כדי לזרז את סיום הטיפול בתיק.

בתשובתה מסרה הנציבות כי תפתח כלים לצמצום תופעה זו.

4. בצד כל תכנית פעולה המבוססת על בדיקה של מספר נתון של פרטים בזמן שנקבע והכרוכה בתשלום פרמיה, נדרשת בקרה על טיב העבודה כדי למנוע פגיעה באיכות. לפי נוהלי האגף, על רכז החוליה לבדוק כל שומה שעשו מפקחי החוליה שעליה הוא מופקד ולאשרה. באגף אין נתונים על המועד שבו מעביר המפקח תיק שסיים את הטיפול בו לאישור הרכז, אלא רק על מועד אישור השומות בידי הרכז.

משרד מבקר המדינה בדק את מועדי אישור השומות בידי הרכזים בשלושת המשרדים שנבדקו. הבדיקה העלתה, שהרכזים אישרו את רוב השומות במרוכז - בעיקר לקראת סוף החודש: 4,694 (71%) מ-6,646 התיקים שהמשרדים סיימו את הטיפול בהם בשנת 2001 אושרו בידי הרכזים בסוף כל חודש. בחלק גדול מהחודשים נרשמו חלק גדול מאישורי השומות של אותו חודש בידי הרכזים באותו יום: 207 מ-437 התיקים שאושרו בינואר 2001 אושרו ב-31 בחודש; 151 מ-672 התיקים שאושרו בדצמבר 2001 אושרו ב-31 בחודש. נתונים אלה מעלים סימן שאלה גדול בדבר טיב הפיקוח, שכן אין זה סביר שמספר כה גדול של תיקים יבדק ויאושר תוך יום.



1 בעניין דומה ראו ברוח 50 של מבקר המדינה, עמ' 179, בפרק "מיסוי חברות ובעלי שליטה בהן".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לפעול באופן נמרץ נגד התופעה האמורה של שטחיות בעבודת השומה, הגורמת להפסד מס ולפגיעה בהרעה. הנציבות הודיעה, כאמור, בתשובתה, כי היא עושה לשינוי שיטת שכר העידוד הנהוגה. נוכח החשיבות הגדולה שיש לשינוי זה על מערך השומה, יש לבצעו מוקדם ככל הניתן.

## תיאום הטיפול השומתי עם ביקורות על ניכוי מס

טיפול שלם ומעמיק בדוחות מחייב בחינה של כלל המידע על הנישום המצוי במאגרי האגף, ובכלל זה בתיק הנישום. יחידות הניכויים במשרדי השומה עושות ביקורות אצל מעבידים, כדי לבדוק את נכונות הדיווח שלהם על סכומים שניכרו במקור מתשלומיהם לעובדים ולספקים. לנתונים המועלים בביקורות אלה יש חשיבות בעת ביצוע שומות מס הכנסה, משום שמקורו של המידע אינו בדיווח של בעלי הדבר אלא בביקורות שטח. הנציבות הורתה למשרדי השומה לדאוג לכך שיחידות השומה ויחידות הניכויים ישתפו פעולה ככל הניתן, ולפחות שביקורות הניכויים יוקדמו לביצוע השומות.

1. ברוב משרדי השומה קיימות חוליות נפרדות לביקורות ניכויים וחוליות נפרדות לשומת מס הכנסה, להוציא את משרד השומה נצרת, שבו אוחדו תיקי מס הכנסה ותיקי הניכויים והטיפול בהם בשני התחומים נעשה בידי אותו מפקח, ומשרד השומה גוש דן, שבו הוקמו חוליות מעורבות שבהן שתי הביקורות נעשות במשותף. ואולם הטיפול בתחום הניכויים בכלל הנישומים באזור תל אביב, שבו חמישה משרדי שומה, נעשה במשרד אחד (משרד השומה תל אביב 5). עקב כך יותר מ-20,000 תיקי ניכויים אינם נמצאים במשרד השומה שבו מתנהל תיק השומה ושיתוף הפעולה בין מערכי השומה והניכויים נפגע.

משרד מבקר המדינה בחר אקראית ובדק 12 תיקים שנעשו בהם שומות בשנת 2001, וקדמה להם ביקורת ניכויים. הועלה, כי בשומות בעשרה מתיקים אלה לא הובאו בחשבון ממצאי ביקורות הניכויים. בשבעה מהתיקים לא נמצאו כלל מסמכים הנוגעים לביקורות הניכויים שנעשו, כגון דוח ביקורת הניכויים, פרטים על הטיפול בתיק והעתקי הודעות על שומות ניכויים; ובשלושה היו נתונים, אך לפי התרשומות שהכינו המפקחים הם לא הביאו אותם בחשבון כשעשו את השומות. בחינת הליקויים שנמצאו בתיקים הנדונים בקשר לביקורות הניכויים העלתה, שלחלק מהם הייתה יכולה להיות השפעה על השומה, כגון נתונים על שווי כלי רכב ועל הוצאות שונות (מתנות, כיבודים וכד').

2. בסוף שנת 2000 הוסף בתוכנת מערכת המחשב של הנציבות המשמשת את כלל העובדים המקצועיים במשרדי השומה, שדה שבו יפורטו ליקויים שאותרו בביקורות ניכויים, במטרה לשפר את העברת המידע מיחידות הניכויים ליחידות השומה.

הביקורת העלתה, כי במשרדי השומה חיפה ותל אביב 4 לא הזינו את תוצאות הביקורות בשדה האמור. לדעת משרד מבקר המדינה, על הנציבות לרענן את ההוראות בדבר העברת מידע ממערך הניכויים למערך השומה.

הנציבות מסרה בתשובתה למשרד מבקר המדינה, בעניין הביקורת על מיקום תיקי הניכויים, כי היא תעשה מאמץ ל"מיקום נכון של התיקים"; כן הודיעה שהיא תנחה את משרדי השומה להעביר את דוחות ביקורת הניכויים לתיקי השומה וכי היא מדגישה בחוזרים ובימי עיון שעל מפקח השומה לבדוק במחשב את ממצאי ביקורת הניכויים.



ביצוע שומות מס הכנסה נועד להבטיח גביית מס מלא כחוק, על ידי איתור סכומי הכנסה שלא דווח עליהם וסכומי הוצאות שנוכו בלא הצדקה מההכנסה החייבת במס, אגב הגברת ההרתעה מהעלמת הכנסות חייבות במס בקרב אוכלוסיית הנישומים.

לבחירה נכונה של דוחות הנישומים שייבדקו ושל השיטה לבדיקת הדוחות יש חשיבות מכרעת להשגת המטרות האמורות לעיל. הביקורת העלתה ליקויים בשלבים השונים של עבודת השומה, החל בהכנת תכנית העבודה וכלה בביצוע התכנית. הנציבות לא בחנה את שיטות הבדיקה הנהוגות לעומקן וממילא לא יכלה לקבוע תמהיל מיטבי של מידת השימוש בכל אחת מהן בהסתמך על התועלת שהן מביאות. הביקורת העלתה גם, כי שיטת שכר העידוד הנהוגה באגף יוצרת נטייה לטיפול שטחי בתיקים.

לדעת משרד מבקר המדינה, עקב מרכזיותה של עבודת השומה במערכת המס, על הנציבות לבדוק ולנתח את עבודת השומה על כל מרכיביה כדי לתקן את הליקויים שהועלו בביקורת, ולהסיק מסקנות בדבר השיפורים הדרושים, בעיקר בנוגע לאופן יישום תכנית העבודה, יעילות שיטות השומה הנהוגות, הפיקוח על איכות השומות ושיטת שכר העידוד הנהוגה.

כבר לאחר הביקורת נעשה לתיקון כמה מהליקויים. בעקבות ממצאי הביקורת פנה ב-26.11.02 המשנה לנציבת מס הכנסה לפקידי השומה והורה להם לטפל בתיקים בתוך פרק זמן סביר; להימנע מקביעת שומה בהסכם בשנה האחרונה לטיפול ומקבלת דוחות הנישום לכל השנים שלפניה; לשמור על יחס שווה בין מספר התיקים הנבדקים שנבחרו בבחירת מטה ובין אלה שנבחרו בבחירת שדה; לצמצם את מספר התיקים המוכנסים לתכנית העבודה שבבדיקה מקדמית ניתן לראות שתוספת המס הצפויה מבדיקתם קטנה; להקפיד שכל מפקח יבדוק ארבעה תיקים לשנה במתכונת "מדגם בחוליה" ושני תיקים לפחות בביקורת ממוחשבת.