

# משרד האוצר – רשות המיסים

ועדות מקצועיות ברשות המיסים



# תקציר

## רקע כללי

מערכת המס בישראל היא הכלי הפיסקלי העיקרי שבאמצעותו הממשלה מממנת את פעילותה ואת הוצאותיה. נוסף על כך, באמצעות מערכת המס מיישמת הממשלה את מדיניותה בנושאים שונים כמו צמצום אי-השוויון; עידוד התעסוקה של קבוצות שונות בחברה הישראלית והכוונת התנהגויות של האזרחים (למשל, עידוד השימוש בכלי רכב מסוימים כדי להפחית את זיהום האוויר).

מדיניות המס של הממשלה היא מהיסודות המרכזיים בפעילות של הממשלה. מדיניות זו נקבעת על ידי הכנסת והממשלה. גוף מרכזי המופקד על גיבוש מדיניות המס הוא משרד האוצר.

רשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות) היא גוף הביצוע המופקד על הגבייה, על בדיקה מדגמית של נישומים ועוסקים ועל איתור עברייני מס באמצעות פעולות חקירה ומודיעין. רשות המסים גם יוזמת תיקונים ותוספות לחוקי המס, לרוב על פי בחירת מנהל הרשות מתוך היוזמות לתיקוני חקיקה שמעלים משרדי פקדי שומה, מטה הרשות, משרד האוצר ומשרדי ממשלה אחרים, נציגי נישומים וכיוצא באלו.

המציאות הכלכלית המשתנה מחייבת את התאמת המעטפת החוקית, הנורמטיבית והתפעולית של הרשות, וזו נעשית לרוב באמצעות ועדות מקצועיות לטיפול בסוגיות מס מסוימות. את הוועדות מקים מנהל הרשות, ובראש כל ועדה הוא מעמיד עובד בכיר ברשות. היוזמה להקמת הוועדה היא לעיתים חיצונית, לדוגמה - ועדות מס שהוקמו ביוזמת משרד האוצר או משרד המשפטים. חלק מהוועדות מוקמות לשם מציאת פתרונות לכשלים וליקויים הידועים מראש, וחלק מוקמות לשם מיפוי ואיתור של ליקויים בתחום פעילות מסוים נוסף על אלה שכבר ידועים.

הביקורת התייחסה גם לוועדות מקצועיות שרשות המסים הגדירה אותם "צוותי בחינה פרטניים", שהוקמו גם הם כדי לפתור ליקויים מקצועיים ותפעוליים מהותיים בהתנהלות הרשות.

ועדות אלו אמורות לשמש כלי מועיל לאיתור כשלים ולקביעת מסקנות והמלצות מערכתיות, הנוגעות לעיתים לכמה מערכים ברשות (מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין ומכס).

במקרים רבים ועדות מקצועיות של הרשות מוקמות על פי כתב מינוי, שהוא מסמך היסוד של הוועדה. כתב המינוי קובע את סמכויות הוועדה ואת הגבולות והמגבלות של מנדט פעילותה, ולעיתים גם את הגורמים שהוועדה אמורה לשמוע במהלך עבודתה. הוועדה מגישה את המלצותיה לבעל התפקיד החתום על כתב המינוי (שר האוצר, מנהל הרשות, סמנכ"ל ברשות

וכו'). דוח הוועדה מכיל בדרך כלל גם את הממצאים שהוועדה ביססה עליהם את מסקנותיה ואת המלצותיה.

להרכב הוועדה יש חשיבות רבה, משום שלצורך יישום המלצותיה נדרש שיתוף פעולה בין כמה גורמים ברשות (כמו הלשכה המשפטית, חטיבת השומה, החטיבה המקצועית ויחידת שירות עיבודים ממוכנים [שע"ם]) או מחוץ לרשות (למשל, משרד האוצר ובפרט אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, משרדי ממשלה אחרים, וכן נציגים מגופים מאסדרים). לאחר הגשת המלצות הוועדה מוקם לעיתים צוות ליישום המלצותיה.

לתוצרי הוועדות חשיבות רבה לקביעת מדיניות מס ראויה וליישומה. במקרים מסוימים אי-יישום של המלצות ועדה מסוימת או עיכוב ביישומן לאורך שנים עלולים להגיע עד כדי פגיעה משמעותית בהכנסות המדינה ממיסים.

בשנת 2016 הסתכמו הכנסות המדינה ממיסים ב-276.1 מיליארד ש"ח: 143.6 מיליארד ש"ח ממיסים ישירים ו-132.5 מיליארד ש"ח ממיסים עקיפים.

## פעולות הביקורת

בחודשים ספטמבר-נובמבר 2017 בדק משרד מבקר המדינה את הליכי העבודה ואת מימוש המלצותיהן של ועדות מקצועיות ברשות ושל ועדות מקצועיות בין-משרדיות. הבדיקה נעשתה ברשות המיסים. במסגרת הביקורת נסקרו נתונים בנוגע לפעילות של עשרות ועדות מקצועיות.

## הליקויים העיקריים

### היעדר גורם מתכלל של מדיניות המס במשרד האוצר

סדרי העדיפויות לביצוע שינויים במדיניות מס מסוימת או בפעילות הרשות נקבעים "באופן מתגלגל" משנה לשנה ולא על פי תוכנית עבודה סדורה רב-שנתית. גם בדוח מבקר המדינה אשר פורסם באוקטובר 2013, בנושא "החלטות בתחום המיסים - תהליך קבלתן והתאמתן ליעדי הממשלה"<sup>1</sup>, ציין המבקר: "במשרד האוצר יש כמה גופים העוסקים בגיבוש מדיניות המיסוי, לעיתים ללא כל תיאום ביניהם. בהיעדר גוף מתכלל שבו נצברים הידע והמומחיות בתחום המס, קשה לקיים תהליך תקין של קבלת החלטות, תכנון אסטרטגי לטווח ארוך והתאמת שינויים במיסים למדיניות הממשלה מתוך ראייה פיסקלית רחבה". ליקוי זה טרם תוקן.

## ליקויים בפעילות ועדות מקצועיות ברשות המסים וביישום המלצותיהן

**היעדר מעקב אחר עבודת הוועדות:** ברשות לא מתקיים מעקב אחר עבודת מרבית הוועדות המקצועיות הפנימיות, החל ממינוין ועד להשלמת עבודתן, על ידי גורם מרכזי בדרג מטה. עבודות מטה נקטעות באיבן ואינן מקודמות; לא קיימת מתודולוגיה לפעילות של ועדות מקצועיות ולטיפול בהמלצות מיסוי שלהן.

**אי-השלמת עבודתן של ועדות:** במשך השנים זיהתה הרשות נושאים שוטפים מהותיים בעבודתה המקצועית שקיימים בהם ליקויים מהותיים ושבעניינם הוקמו או הייתה כוונה להקים ועדות או צוותי עבודה. הועלה כי בנוגע לכמחציתם לא הוקמה לבסוף הוועדה או שהרשות לא איתרה אסמכתאות לקיומה ולפעילותה. לגבי כלל הנושאים, טרם הושלם הטיפול במרביתם, וזאת בשל הפסקת הטיפול בהם בשלב מסוים.

**אובדן "זיכרון ארגוני":** במקרים מסוימים הדיון בנושא בוועדה מסוימת לא הגיע לכדי סיום והנושא הועלה שוב לאחר כמה שנים. בהיעדר תיעוד מסודר של פעילות הוועדה הקודמת נדרשה הוועדה החדשה באותו נושא "להתחיל מאפס". באופן כזה יורדת לטמיון עבודת מטה רבת שנים של עובדים בכירים ברשות.

**אי-עמידה בלוחות זמנים:** חלק מהוועדות שהגישו המלצות סיימו את עבודתן חודשים ארוכים, ולעיתים קרובות שנים, לאחר תאריך היעד שהוגדר להן.

**אי-קידום יוזמות חקיקה נדרשות:** לעיתים קרובות אימוץ המלצות ועדה מסוימת ברשות או ועדה בין-משרדית מצריך יוזמות חקיקה, אולם לעיתים לא קודמו יוזמות חקיקה מתאימות.

## פרסום המלצות הוועדות

למרות פעולת עשרות רבות של ועדות לאורך השנים במסגרת רשות המסים, באתר הרשות מפורסמים רק עשרה דוחות של ועדות מקצועיות שפעלו בשנים 2002 - 2016 שרובן הן ועדות בין-משרדיות ששותפו בהן או עמדו בראשן נציגים של משרדי ממשלה אחרים.

## ההמלצות העיקריות

1. לנוכח ההשפעות הרחוביות של מדיניות המס גם על היבטים אחרים בניהול המדיניות הכלכלית בישראל (כמו השפעות על שוק הדיור, שוק

- ההון, תקציב המדינה וכו') ולנוכח הבעייתיות ביישום של רפורמות מס, מן הראוי שגוף מתכלל אחד במשרד האוצר ירכז את המידע הרלוונטי מהגופים השונים.
2. מן הראוי שהרשות תשקול להסדיר בנוהל את עבודת הוועדות המקצועיות הפנימיות ואת השתתפותה של הרשות בוועדות בין-משרדיות, לרבות הגדרת גורם מתכלל בתוך הרשות. על הרשות להגדיר בנוהל גם את משאבי שע"ם באופן שמסקנותיהן של ועדות מקצועיות וועדות בין-משרדיות יישענו בין השאר על תשתית עובדתית רחבה ככל האפשר, על ייצוג הולם של אגפי המס ועל שילוב של עובדי מטה ועובדי שטח.
3. מן הראוי שהרשות תנהל בנוגע לכל ועדה מקצועית "תיק ועדה" שבו ייכללו גם הנמקות מפורטות לקבלה או לדחייה של כל אחת מהמלצות הועדה.
4. על שר האוצר או מנהל הרשות, לפי העניין, לקיים דיון מעמיק בהמלצות כל ועדה מקצועית עם כל הגורמים הרלוונטיים, ובו יפרט המנהל את הטעמים לדחיית ההמלצות או לאימוצן ואת עמדתה של הרשות בדבר הסוגיות העיקריות שעמדו לפני הועדה.
5. על הרשות לפעול לכך שהוועדות המקצועיות יעמדו בלוחות הזמנים שנקבעו להן בכתב המינוי.
6. על משרד האוצר ועל רשות המיסים לדון בהמלצות של הוועדות המקצועיות וכן של ועדות בין-משרדיות בתחום המיסים ולפעול לקידומן.
7. מן הראוי שהרשות תשקול להקים במקרה הצורך צוות היגוי ליישום המלצות של ועדות מקצועיות שמנהל הרשות אישר אותן.
8. על הרשות למפות את כל הוועדות המקצועיות שפעלו והמלצותיהן אומצו בפורומים הרלוונטיים אך טרם יושמו או יושמו באופן חלקי, וזאת כדי לבחון את הרלוונטיות שלהן ואת אפשרות יישומן בנוסחן המקורי ולחלופין בנוסח המעודכן לפי המציאות הכלכלית הנוכחית.
9. בשל חשיבות הנושאים שהוועדות המקצועיות דנות בהם, ומאחר שמסקנותיהן עשויות להשפיע על ציבור רחב, מן הראוי שבנושאים המתאימים תפעל הרשות להגברת השקיפות ותשקול לפרסם לציבור המלצות של ועדות מקצועיות שאומצו, אף כשמדובר בוועדה פנימית. כך גם יגבר אמון הציבור ברשות, שהוא אחת מאבני היסוד לפעילותה.
10. בטיפול ביישום הרפורמה בדבר שיוך תיקים למשרדי השומה בכלל וביטול משרדי פקיד שומה למפעלים גדולים (פשמ"ג) ירושלים 1 וחיפה בפרט, אשר נדונה והומלץ עליה במסגרת הוועדה לשיוך תיקים, על הרשות לפעול להגדרת יעדים מדידים לבדיקת הצלחת הרפורמה ולהקמת מנגנון מעקב אחר יישומה.

## סיכום

קידום רפורמות מס הוא חלק מרכזי במדיניות הפיסקלית במדינת ישראל ובו יש לרשות חלק נכבד. כמו כן נבחנות ברשות רפורמות לשיפור תפעולי של מערכת המס בהיבטים של כוח אדם, אמצעים ושיטות עבודה. לרוב נעשית פעילות זו בתוך הרשות: לעיתים ב"צוותים", אשר פעילותם לא נקבעה מראש בכתב מינוי, ולעיתים בוועדות מקצועיות.

בדוח זה הועלו סוגיות המשליכות בין היתר על מדיניות המס בישראל. לסוגיות אלה יש השלכות על היבטים אחרים במדיניות הכלכלית כמו הגדלת הצמיחה, צמצום אי-השוויון והגדלה או הקטנה של הכנסות המדינה. מן הראוי כי סוגיות אלו ילובנו בכל הדרגים הרלוונטיים: רשות המסים, אגף התקציבים ואגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר והנהלת משרד האוצר, וייקבע גורם מתכלל לקביעת מדיניות המס במשרד האוצר. ממצאי הביקורת מעידים על ליקויים בהליכי העבודה ובמימוש ההמלצות של ועדות: אין תכלול של פעילות הוועדות המקצועיות ברשות המסים, קיים אובדן "זיכרון ארגוני" הנוגע לפעילותן, חלקן אינן עומדות בלוחות זמנים שנקבעו לסיום עבודתן, חסר תיעוד של ההנמקות לדחייה או לקבלה של חלק מההמלצות וכך חסר מעקב אחר יישום ההמלצות.

בוועדות המקצועיות ובצוותי העבודה הפנימיים הושקעו משאבים רבים: בכירי הרשות מקדישים עשרות ולעיתים מאות שעות מזמנם לוועדות אלו, זאת נוסף על אנשי מקצוע אחרים מהשירות הציבורי ומהמגזר הפרטי המזמנים לוועדות. מצב שבו המלצות של ועדות אינן נדונות או שהן נדונות בצורה ראשונית ולא מעמיקה מהווה בזבוז משאבים ופוגע בהשגת יעדי הרשות. מהיקף הנושאים והרפורמות שהיו אמורים להיות מטופלים במסגרת הוועדות ואשר הטיפול בהם הופסק בשלב מסוים, משתמע שהרשות אינה מייחסת חשיבות מספקת לנושאים שעמדו בבסיס הקמתן.

מן הראוי כי עבודת הוועדות המקצועיות תוסדר בכללותה: החל ממינוי ועד לדיון בהמלצותיהן, כולל פיקוח ובקרה על פעילותן ועל העמידה בלוחות הזמנים שנקבעו להן.

על שר האוצר, בתיאום עם מנהל הרשות, לנקוט צעדים ראויים כדי לקדם את הסדרתן של הסוגיות שעלו בדוח זה ושבגינן הוקמו הוועדות המקצועיות. לצורך זה מן הראוי שגוף מתכלל של מדיניות המס אשר יפעל במשרד האוצר יכין תוכנית עבודה מפורטת לבחינת המלצות הוועדות המקצועיות. על משרד האוצר והרשות לפעול לשקיפות ולפרסום דוחות הוועדות המקצועיות בתחום המיסים, שכן הדבר עשוי לתרום לקבלת החלטות מושכלת ולהגברת אמון הציבור בפעילות הרשות.

## מבוא

מערכת המס בישראל היא הכלי הפיסקלי העיקרי שבאמצעותו הממשלה מממנת את פעילותה ואת הוצאותיה. נוסף על כך, באמצעות מערכת המס הממשלה מיישמת את מדיניותה בנושאים שונים כמו צמצום אי השוויון; עידוד התעסוקה של קבוצות שונות בחברה הישראלית והכוונת התנהגויות של האזרחים (למשל, עידוד שימוש בכלי רכב מסוימים כדי להפחית את זיהום האוויר).

רשות המיסים בישראל (להלן - רשות המיסים או הרשות) היא גוף הביצוע המופקד על גביית המס; על בדיקה מדגמית של נישומים ועוסקים ועל איתור עברייני מס באמצעות פעולות חקירה ומודיעין. רשות המיסים גם יוזמת תיקונים ותוספות לחוקי המס - לרוב על פי בחירת מנהל הרשות מתוך היוזמות לתיקוני חקיקה המונחות לפתחו (יוזמות של משרדי פקידי שומה, מטה הרשות, משרד האוצר, משרדי ממשלה אחרים, נציגי נישומים וכיו"ב).

המציאות הכלכלית המשתנה מחייבת התאמת המעטפת החוקית, הנורמטיבית והתפעולית של הרשות, וזו נעשית מפעם לפעם באמצעות ועדות מקצועיות פנימיות לטיפול בסוגיות מס מסוימות<sup>2</sup> (להלן - הוועדות המקצועיות או הוועדות). את הוועדות מקים מנהל הרשות, והוא ממנה אחד מעובדי הרשות לעמוד בראש הוועדה. היוזמה להקמת הוועדה היא לעיתים חיצונית, לדוגמה ועדות מס שהוקמו ביוזמת משרד האוצר או משרד המשפטים. חלק מהוועדות מוקמות לשם מציאת פתרונות לכשלים וליקויים ידועים מראש, וחלקן מוקמות לשם מיפוי ואיתור של ליקויים בתחום פעילות מסוים נוסף על אלה שכבר ידועים.

ועדות אלו אמורות לשמש כלי מועיל לאיתור כשלים ולקביעת מסקנות והמלצות מערכתיות הנוגעות לעיתים לכמה מערכים ברשות (מס הכנסה, מע"מ, מערך מיסוי מקרקעין ומכס).

במקרים רבים ועדות מקצועיות של הרשות מוקמות על פי כתב מינוי, שהוא מסמך היסוד של הוועדה. כתב המינוי קובע את סמכויות הוועדה ואת הגבולות והמגבלות של מנדט פעילותה, ולעיתים גם את הגורמים שהוועדה אמורה לשמוע במהלך עבודתה. הוועדה מגישה את המלצותיה לבעל התפקיד החתום על כתב המינוי (שר האוצר, מנהל הרשות, סמנכ"ל ברשות וכיו"). דוח הוועדה מכיל בדרך כלל את הממצאים שהוועדה ביססה עליהם את מסקנותיה ואת המלצותיה.

חלק מהוועדות המקצועיות מוגדרות ברשות המיסים "צוותי בחינה פרטניים". הביקורת התייחסה גם לוועדות אלה, שהוקמו גם הן כדי לפתור ליקויים מקצועיים ותפעוליים מהותיים בהתנהלות הרשות.

להרכב הוועדה יש חשיבות רבה, משום שלצורך יישום המלצותיה נדרש שיתוף פעולה בין כמה גורמים ברשות (כמו הלשכה המשפטית, חטיבת השומה, החטיבה המקצועית ויחידת שירות עיבודים ממוכנים [שע"מ]) או מחוץ לרשות

2 למשל ועדות שעסקו בקשר בין חשבונאות לדיני המס; ועדות בתחום מיסוי ענפים כלכליים מסוימים; ועדות שעסקו ברפורמות ארגוניות ברשות המסים ועוד.



(משרד האוצר ובפרט אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר; משרדי ממשלה אחרים וכן נציגים מגופים מאסדרים). לאחר הגשת המלצות הוועדה מוקם לעיתים צוות ליישום.

לתוצרי הוועדות חשיבות רבה לקביעת מדיניות מס ראויה ולביצועה בפועל. במקרים מסוימים אי-יישום או עיכוב ביישום של המלצות ועדה מסוימת עלול להביא לפגיעה משמעותית בהכנסות המדינה ממיסים.

בשנת 2016 הסתכמו הכנסות המדינה ממיסים ב-276.1 מיליארד ש"ח: 143.6 מיליארד ש"ח ממיסים ישירים ו-132.5 מיליארד ש"ח ממיסים עקיפים.

## פעולות הביקורת

בחודשים ספטמבר-נובמבר 2017 בדק משרד מבקר המדינה את הליכי העבודה ואת מימוש המלצותיהן של ועדות מקצועיות ברשות וועדות מקצועיות בין-משרדיות. הבדיקה נעשתה ברשות המיסים. במסגרת הביקורת נסקרו נתונים בנוגע לעשרות ועדות מקצועיות.

## היעדר גורם מתכלל של מדיניות המס במשרד האוצר

מדיניות המס של הממשלה היא מהיסודות המרכזיים בפעילות של הממשלה בשים לב ליעדי הממשלה האחרים כמו העלאת הצמיחה, צמצום אי-השוויון בין האזרחים וכיוצא באלה. הגוף המרכזי המפקד מטעם הממשלה על גיבוש מדיניות המס הוא משרד האוצר.

במשרד האוצר יש כמה גורמים המעורבים בחקיקת מס: לשכת השר, לשכת מנכ"ל המשרד, היועץ המשפטי של המשרד, אגף התקציבים, אגף הכלכלן הראשי ורשות המיסים. קידום יוזמת המס למעשה חקיקה מוגמר מצריך שיתוף פעולה עם הגורמים האמורים לעיל, זאת בין היתר על מנת לשמר את מעמדו וסמכותו של משרד האוצר בכל הנוגע למדיניות הכלכלית של הממשלה. מנגנון מתכלל במשרד האוצר יתרום ליצירת מדיניות מס כוללת וקוהרנטית ויאפשר תיעודף ותזמון של יוזמות החקיקה בתחום המיסים בהתאם למדיניות המס שתיקבע.

במרבית המקרים רשות המיסים היא היוזמת את השינויים בתחום המס. במקרים רבים מוקמות ועדות מקצועיות במסגרת הרשות או כוועדות בין-משרדיות הנדרשות לעסוק בהיבטי מיסוי שונים ובהשלכותיהם הרחביות. הוועדות המוקמות נדרשות לא אחת לבחון סוגיות בתחומי מדיניות המס ואת אופן



בהיעדר גורם מתכלל  
 כאמור במשרד  
 האוצר, נקבעים סדרי  
 העדיפויות לביצוע  
 שינויים במדיניות מס  
 מסוימת או בפעילות  
 הרשות "באופן  
 מתגלגל" משנה לשנה  
 ולא על פי תוכנית  
 עבודה סדורה רב-  
 שנתית

פעילות הרשות למימוש מדיניות זו בלי שדרך פעולתן של הוועדות ותיעודן עבודתן נקבעים על ידי גורם מתכלל כאמור.

במסגרת החקיקה הפיסקלית, נדרשים בדיקות וסקרים כדי לאמוד את ההשלכות הישירות והעקיפות של חקיקת מס מסוימת. לדוגמה, העלאה או הורדה של מס מסוים עשויה להיתפס כצעד צודק מהבחינה החברתית, אך קודם קבלת החלטה מעין זו ראוי לערוך מחקר משווה, כמו השוואה בין-לאומית של מערכות מיסוי והשפעתן על אי-השוויון במשק ועל שווקים חשובים במשק (למשל, השפעת שינוי במיסי מקרקעין על שוק הדיור). בדיקות כאלו יכולות להיעשות באופן יעיל יותר באמצעות עבודת מטה משותפת של כל הגורמים הרלוונטיים. באופן זה, גם ניתן יהיה לבחון מדי פעם בפעם את היעילות המשקית של פטורים והנחות הניתנים לחברות ומגזרים ספציפיים, ובכך לשמש משקל נגד למעורבותם של שתדלנים וקבוצות אינטרסים חזקות.

בדוח מבקר המדינה מאוקטובר 2013 בנושא "החלטות בתחום המיסים - תהליך קבלתן והתאמתן ליעדי הממשלה"<sup>3</sup> ציין משרד מבקר המדינה כי "במשרד האוצר אין גוף שמרכז את ניתוח ההשפעות והתוצאות של החלטות מיסוי על מערכת המס והמשק, על חלוקת ההכנסות ועל משתנים כלכליים אחרים, ואת המעקב והבקרה אחריהן. בהיעדר תהליכים אלו, ספק אם הממשלה יכולה לדעת אם החלטות מיסוי שהתקבלו אכן השיגו את יעדן ואילו השפעות היו להן על המשק והחברה... במשרד האוצר יש כמה גופים העוסקים בגיבוש מדיניות המיסוי, לעיתים ללא כל תיאום ביניהם. בהיעדר גוף מטה מתכלל שבו נצברים הידע והמומחיות בתחום המס, קשה לקיים תהליך תקין של קבלת החלטות, תכנון אסטרטגי לטווח ארוך והתאמת שינויים במיסים למדיניות הממשלה מתוך ראייה פיסקלית רחבה. מן הראוי שגוף מתכלל אחד ירכז את המידע הרלוונטי מהגופים השונים, ינתחו ויכינו לדיוני הממשלה. תהליך התכנון חייב לכלול גם מבט רב-שנתי, דהיינו עמידה רב-שנתית בתקרת הגירעון וביחס החוב הממשלתי לתוצר, תוך אפשרות לבחינה שנתי של הנתונים בפועל ובניית תחזית מתאימה".

משרד מבקר המדינה מעיר למשרד האוצר על אי-תיקון הליקוי שבגללו, בהיעדר גורם מתכלל כאמור במשרד האוצר, נקבעים סדרי העדיפויות לביצוע שינויים במדיניות מס מסוימת או בפעילות הרשות "באופן מתגלגל" משנה לשנה ולא על פי תוכנית עבודה סדורה רב-שנתית. מן הראוי כי דרכי הפעולה של ועדות בתחום מדיניות המס ייקבעו במשרד האוצר, ודרכי הפעולה של ועדות בתחומים תפעוליים ייקבעו על ידי הרשות.



ברשות לא מתקיים  
מעקב אחר עבודת  
הוועדות המקצועיות  
הפנימיות, החל  
ממינוין ועד להשלמת  
עבודתן, על ידי גורם  
מרכז בדרג המטה

## ליקויים בפעילותן של ועדות מקצועיות ברשות המיסים וביישום המלצותיהן

### היעדר גורם מרכז של עבודת הוועדות בתוך רשות המיסים

ברשות המיסים מוקמות ועדות מקצועיות באופן תדיר (כמה ועדות מדי שנה). את הוועדות מקים מנהל הרשות או אחד מסגניו. עבודתה של ועדה מקצועית נמשכת חודשים ולעיתים אף שנים. בתקופה זו נעשים חילופי גברי בתפקידים שונים ברשות הרלוונטיים לעבודת הוועדה; חלק מחברי הוועדה עוברים לתפקידים אחרים ברשות וחלק פורשים מהרשות.


נמצא כי ברשות לא מתקיים מעקב אחר עבודת הוועדות המקצועיות הפנימיות, החל ממינוין וכלה בהשלמת עבודתן, על ידי גורם מרכז בדרג המטה.

משרד מבקר המדינה סקר עשרות ועדות מקצועיות שהוקמו, או שהוצהר על הקמתן ברשות, על ידי גורם בכיר ברשות או מחוץ לרשות (למשל, ועדה בין-משרדית שעסקה גם בהיבטי מיסוי של נושא רוחבי מסוים). הוועדות שנסקרו הוקמו או הוצהר על הקמתן בשנים 2007 - 2015. להלן נתונים על נושאים שהוחלט להקים לגביהם ועדה מקצועית:

#### לוח 1: ועדות מקצועיות

מועד מינוי הוועדה	שם הוועדה או הצוות	
מאי 2015	שיוך תיקים	1
ינואר 2014	בחינת שיטת "היפוך החיוב" במע"ם	2
אפריל 2014	מיכון ההתנהלות בתחום מלכ"רים ומוסדות כספיים	3
יוני 2013	בחינת תכנוני מס וסגירת פרצות מיסוי בחוק מיסוי רווחי נפט	4
יוני 2013	בחינת סעיף 16(4) לפקודה	5
אוקטובר 2013	בחינת פעילות העוסקים בתחום הצימרים ודירות הנופש	6
דצמבר 2011	בחינת דרכי הטיפול ביהלומים - 2012	7
נובמבר 2011	בחינת מיסוי חברות ארנק, חברות החזקה פרטיות ואופציות לעובדים	8
יוני 2011	בחינת שיעור הפחת וההפחתה הקבועים בחקיקת המס	9

מועד מינוי הוועדה	שם הוועדה או הצוות	
דצמבר 2010	טופס 6111	10
אוקטובר 2010	בחינת השלכות המיסוי של אימוץ תקני הדיווח הכספי הבינ-לאומי ליישויות קטנות ובינוניות	11
אוקטובר 2010	IFRS	12
מאי 2010	בחינת מיסוי קיבוצים - (2012)	13
ינואר 2010	בחינת אופן הפחתת נכסים בלתי מוחשיים	14
מרץ 2009	הפקת לקחים בעקבות "פרשת רשות המיסים"	15
2008	בחינת מערך ניהול הספרים ברשות המיסים	16
הוועדה לא הוקמה	בחינת מענקים אישיים ומענקי אי-תחרות	17
הוועדה לא הוקמה	בחינת בסיס דיווח לצורכי מס	18
הוועדה לא הוקמה	בחינה מחדש של המדיניות הרוחבית בנושא פיקדונות בבתי אבות	19
הרשות לא איתרה אסמכתאות לגבי נושא זה	קביעת פעולות החייבות בדיווח מע"ם	20
הוועדה לא הוקמה*	בחינת הסיווג והמיסוי של קבוצות כדורגל	21
הרשות לא איתרה אסמכתאות לגבי נושא זה	בחינת ענף חברות תעופה וסוכני נסיעות	22
פעילות ועדה זו הופסקה	בחינת דוחות סולו של חברות	23
הוקמה ועדה. הרשות לא מסרה פרטים פרט למצגת על פעילות הצוות בשנת 2013	בחינת הסדר המס של קרן השקעות במקרקעין (reit)	24
הוועדה לא הוקמה	תיקוני חקיקה חוק ההסדרים 2015 - 2016	25
הוועדה לא הוקמה	תיקוני חקיקה חוק ההסדרים 2017 - 2018	26
הוועדה הוקמה. לא נמצא כתב המינוי	בחינת שכר העידוד	27
הרשות לא איתרה אסמכתאות לגבי נושא זה	בחינת סיווגי מלכ"ר ומוסד כספי	28
הוועדה לא הוקמה	בחינת מדיניות רוחבית בנושא מיסוי עסקאות הסדרי זיכיון של המדינה	29
הרשות לא איתרה אסמכתאות לגבי נושא זה	בחינת דרכים לגיוס ולשימור עובדים מקצועיים	30
הוועדה לא הוקמה	שיתופי פעולה בין מע"ם למס הכנסה	31


  
 לגבי כמחצית
   
 מהנושאים לא הוקמה
   
 לבסוף הוועדה או
   
 שהרשות לא איתרה
   
 אסמכתאות לקיומה
   
 ולפעילותה. לגבי כלל
   
 הנושאים שהרשות
   
 ראתה צורך לבחון
   
 באמצעות ועדות -
   
 טרם הושלם הטיפול
   
 במרביתם, וזאת בשל
   
 הפסקת הטיפול
   
 בנושא בשלב מסוים

שם הוועדה או הצוות	מועד מינוי הוועדה	
32	בחירת הליכי השומה	הוועדה לא הוקמה
33	תכנון אסטרטגי בשומה	הוועדה לא הוקמה
34	מודל סיכונים, ניהול סיכונים ו-BI	הוועדה לא הוקמה
35	בחירת ההתמודדות עם תכנוני מס אגרסיביים	הוועדה לא הוקמה
36	מיסוי עסקאות פינני בינוי	הוקם צוות בין-משרדי
37	החרגת פעילות יצוא גז טבעי מחוק עידוד השקעות הון	הוועדה לא הוקמה
38	בחירת היבטי השימוש והמסחר בביטקוין	הוקם צוות בין-משרדי
39	שינוי מודל עסקי	הוועדה הוקמה. לא נמצא כתב המינוי
40	בחירת שווי ממכר קניין רוחני בעסקאות בין-לאומיות	הוועדה הוקמה. לא נמצא כתב המינוי
41	תמ"א 38	הוקם צוות בין-משרדי
42	בחירת הפרדת נכסים בעת גירושין	הוועדה לא הוקמה
43	מיסוי דו-שלבי	הוקמה הוועדה. לא נמצא כתב המינוי

\* הרשות ציינה כי פורסמה הנחיה מסוימת בעניין.

במשך השנים זיהתה הרשות נושאים שוטפים מהותיים בעבודתה המקצועית שקיימים בהם ליקויים מהותיים ושבגינם הוקמו או הייתה כוונה להקים ועדות או צוותי עבודה כמפורט לעיל. מהלוח עולה כי לגבי כמחצית הנושאים לא הוקמה לבסוף הוועדה או שהרשות לא איתרה אסמכתאות לקיומה ולפעילותה. בבחינת כלל הנושאים שהרשות ראתה צורך לבחון באמצעות ועדות - טרם הושלם הטיפול במרביתם, וזאת בשל הפסקת הטיפול בנושא בשלב מסוים<sup>4</sup>. ממצאים אלו מצביעים על כשלים בהליך קבלת ההחלטות ברשות בעניין הקמת ועדות, ועל הצורך לשוב ולבחון את אותם נושאים שבהם דנו הוועדות שפעילותן הופסקה.

מהיקף הנושאים והרפורמות שהיו אמורים להיות מטופלים במסגרת הוועדות ואשר הטיפול בהם הופסק בשלב מסוים משתמע שהרשות אינה מייחסת חשיבות מספקת לנושאים שעמדו בבסיס הקמתן.

4 בתשובת הרשות היא הסבירה בחלק מהמקרים את אי-השלמת פעילות הוועדה בשל תיקוני חקיקה או בהסדרת הנושא בדרכים אחרות.

בפסק דין של בג"ץ הודגשה החשיבות של קיום תהליך קבלת ההחלטות: "תהליך קבלת ההחלטה על ידי מי שהוקנתה לו סמכות על פי חוק מן הראוי שיהיה מורכב, בדרך כלל, ממספר שלבים בסיסיים חיוניים, אשר הם הביטוי המוחשי להפעלת הסמכות המשפטית תוך התייחסות לנושא מוגדר, ואלו הם: איסוף וסיכום הנתונים (לרבות חוות הדעת המקצועיות הנוגדות, אם ישנן כאלה), בדיקת המשמעויות של הנתונים... ולבסוף, סיכום ההחלטה המנומקת"<sup>5</sup>.

רשות המיסים ציינה בתשובתה על טיוטת דוח הביקורת ממאי 2018 (להלן - תשובת הרשות): "בסיסי ההגדרה לעצם קיומה של 'ועדה' שונים בין ראי המבקר לראי הרשות... אם בדיון מסוים ו/או בדוח כלשהו משתמשים בביטוי ועדה אין בהכרח הדבר מעיד על הקמת ועדה פורמלית".

מהלוח עולה כי בארבעה מקרים אין אסמכתאות של ממש לתוצרי עבודתן של הוועדות. התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם כללי מינהל תקין. מן הראוי כי כל ועדה או צוות שמונו ישבו על המדוכה, ינתחו את המצב הקיים ויציעו חלופות למצב הרצוי. עבודת מטה זו תבצע בהליך מוסדר שבו תתועד אותה עבודת מטה, יתקיימו דיונים בהמלצות ויתועדו וכיו"ב. מצב שבו חלק ניכר מדוחות הוועדות אינו נדון ובסופו של דבר נגזר מהווה בזבוז משאבים והוא עלול לפגוע באמון הציבור ברשות. כך, עולה חשש כי מחד גיסא הרשות מזהה ליקויים במערכת המס, ומאידך גיסא היא אינה פועלת לתיקונם בלוח זמנים סביר. מן הראוי כי כל בחינה של נושא מקצועי שהרשות סברה כי הוא ראוי לבחינה תיעשה בעבודת מטה מסודרת.

לדוגמה, בדוח פעילות החטיבה המקצועית ברשות לשנת 2015, צוין בקשר לוועדת "דוחות סולו"<sup>6</sup> כי "לאור הקושי הקיים בעריכת ביקורת לצרכי מס באמצעות דוחות כספיים של חבר בני אדם אשר בהתאם לכללי החשבונאות כולל בתוכו הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות של חבר בני אדם נוסף הקשור אליו (דוחות מאוחדים), הוקם צוות 'דוחות סולו' שיקבע את מתווה הגשת דוחות הסולו".

משרד מבקר המדינה פנה אל לשכת המנהל ולחטיבה המקצועית ברשות בבקשה לקבלת אסמכתאות הנוגעות לצוות זה ולתוצריו (כתב המינוי, פרוטוקולים של דיוני הצוות ודוח הצוות), אך לא נמצאו כאלה.

הרשות מסרה בתשובתה כי "הנושא נדון במסגרת ועדת IFRS ומתקיימים דיונים מול לשכת רו"ח להסדרת הנושא".

5 ע"א 297/82 ברגר נ' שר הפנים, פ"ד לז(3) 29, עמ' 49.

6 דוחות כספיים של תאגיד על פעילותו, מבוקרים על ידי רואה חשבון, שאינם כוללים את ההכנסות וההוצאות של תאגידים אחרים הקשורים לאותו תאגיד.

משרד מבקר המדינה מעיר כי לנוכח הזמן הרב שחלף מאז הוחלו בישראל תקני IFRS (International financial reporting standard)<sup>7</sup> על הרשות לקבוע תאריך יעד להשלמת הטיפול בנושא זה, על מנת לקבוע מתווה להגשת דוחות סולו.

עוד מעיר משרד מבקר המדינה כי על הרשות לשקול להגדיר בנוהל את עבודתן של הוועדות הפנימיות ואת השתתפותה של הרשות בוועדות בין-משרדיות ובכלל זה: לקבוע גורם מרכז ברמת המטה לצורך מעקב של לשכת המנהל בין היתר אחר עבודת הוועדות ולקבוע את החובה להגיש דוח מסכם.

רשות המיסים ציינה בתשובתה כי היא "מקבלת את הביקורת בנושא הליקוי המבני באשר לגורם המתכלל את עבודת הוועדות במטה, וכי הנושא ייבחן ויינתן מענה לכך לרבות תיעוד ההחלטות המתקבלות באשר להמלצות הוועדה".

#### אי-השלמת פעילותן של ועדות ואובדן זיכרון ארגוני

בהיעדר גורם מרכז של עבודת הוועדות, נושאים שהעיסוק בהם הוקפא או עוכב מסיבות שונות נדחקים לקרן זווית. קיים קושי באיתור דוחות ומסמכים הקשורים בפעילותן של ועדות גם כשמדובר בוועדות שפעלו בעבר הקרוב. לאחר שנים מספר הנושאים מועלים שוב, ואז נדרשת ועדה חדשה "להתחיל מאפס". זאת בשל היעדר ארכיוב ותיעוד של עבודת הוועדה הקודמת. באופן זה יורדת לטמיון עבודת מטה רבת שנים של עובדים בכירים ברשות היושבים באותן ועדות. עקב כך עלול להתעכב במשך שנים ביצוע שינוי בתחום המס שמשמעותו אובדן סכומי מס בהיקפים של עשרות ואף מאות מיליוני שקלים בשנה במהלך תקופת העיכוב. להלן דוגמה העוסקת באימוץ תקני IFRS.

כבר בדוח מבקר המדינה 67א שפורסם בנובמבר 2016<sup>8</sup> ציין משרד מבקר המדינה: "כעשר שנים לאחר שהוחלו תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים על חברות ציבוריות ולאחר שהרשות זיהתה את הצורך בקביעת מדיניות בנושא, עדיין לא עמדה הרשות ביעדים שקבעה: היא לא גיבשה הנחיות למשרדי השומה לגבי אופן הטיפול בחברות שאימצו את תקני ה-IFRS ולא קידמה את התיקון הנדרש לפקודת מס הכנסה בעקבות אימוץ תקני ה-IFRS". בדוח האמור צוין כי כבר בשנת 2006 הקים מנהל הרשות ועדה לבחינת השפעת התקינה הבין-לאומית החשבונאית החדשה (IFRS) על דיני המס בישראל.

7 תקנים אלו הוחלו בישראל על פי החלטת מועצת המוסד לתקינה חשבונאית מ-31.5.05 לאמץ תקנים אלה ולקבוע חובת דיווח החלה על כל החברות ציבוריות. חובת הדיווח תחול מהדוחות הכספיים של הרבעון הראשון של 2008, וניתנה האפשרות ליישום מוקדם כבר בדוחות הכספיים מ-31.7.16.

8 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 67א** (2016), בנושא "רשות המיסים בישראל - טיפול הרשות בתכנוני מס", עמ' 288.

הועלה כי הוועדה החלה את עבודתה אך פעילותה הופסקה בשלב מסוים<sup>9</sup>. להלן הפרטים:

ביולי 2006 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 29 בדבר "אימוץ תקני דיווח בין-לאומיים (IFRS)". התקן האמור קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, ומדווחות לפיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בין-לאומיים (להלן - תקני ה-IFRS) החל בתקופת הדיווח המתחילות ביום 1.1.08. התקן מאפשר גם לחברות פרטיות לערוך את דוחותיהן הכספיים לפי תקני ה-IFRS. עם זאת, חברה פרטית שאינה עוברת ליישום תקני דיווח כספי בין-לאומיים, מחויבת ליישם את כללי החשבונאות המקובלים בישראל, לרבות התקינה החשבונאית הישראלית.

בשנת 2009 הוקמה ועדה נוספת ברשות המיסים שמטרתה לבחון את הטיפול החשבונאי שנקבע בתקנים אלו ולדון בהיבטי המס הנוגעים להם, בייחוד במקום שבו אין התייחסות בדיני המס לסוגיה חשבונאית מסוימת.

לצורך הסדרת הנושא האמור הוקמו ברשות שתי ועדות שונות בהפרש של שלוש שנים. מאחר שהוועדה השנייה התחילה את עבודתה מ"נקודת האפס" ולא המשכה את עבודתה של הוועדה שקדמה לה, ירדו לטמיון משאבי כוח האדם והידע שנצבר בעבודת הוועדה הקודמת. הועלה כי גם פעילות הוועדה השנייה הופסקה בשלב מסוים<sup>10</sup>.

ביולי 2010 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 32 - "מתן אפשרות לאימוץ תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות" (SME's for ifrs). על פי תקן זה, ישויות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך יהיו רשאיות לאמץ את תקני הדיווח הכספי הבין-לאומי לישויות קטנות ובינוניות החל מהדוחות לשנת 2011. לפיכך, באוקטובר 2010 הקים הסמנכ"ל לעניינים מקצועיים דאז ועדה לבחינת השלכות המיסוי של תקני הדיווח הכספי הבין-לאומי לישויות קטנות ובינוניות, כדי ללמוד תקנים אלו ולגבש המלצות בנוגע לאופן הטיפול הרצוי לצורכי מס, תוך הבאה בחשבון של המלצות ועדת ה-IFRS שהזכרה לעיל. בראש הצוות עמד מנהל פקיד שומה למפעלים גדולים (פשמ"ג) דאז. הוועדה התבקשה בכתב המינוי לסיים עד אמצע דצמבר 2010 את השלב הראשון של עבודתה - בחינת השלכות המיסוי הצפויות מאימוץ התקינה הבין-לאומית בנוגע לישויות קטנות ובינוניות.

גם פעילותה של הוועדה הזו הופסקה. בפועל, עד מועד סיום הביקורת בנובמבר 2017 (להלן - מועד סיום הביקורת) לא הוסדר הנושא באופן ממשי.

הרשות מסרה בתשובתה כי "הוועדה סיימה את עבודתה ופורסם תזכיר חוק בנושא... לאור פרק הזמן שחלף מפרסום התזכיר, פורסם תזכיר חוק פעם נוספת במהלך חודש יולי 2014... אנו עדיין פועלים להבין את גודל ההשלכות לצרכי מס... בימים אלו נעשית עבודה מול הלשכות המקצועיות על מנת לבחון

9 לא ידוע בדיוק מתי הופסקה פעילותה של ועדה זו.

10 גם המועד המדויק שבו הופסקה פעילותה של ועדה זו אינו ידוע.





העיכוב של למעלה  
מעשור בהסדרת  
הנושא נובע בחלקו  
מאי-שימור הידע  
הנצבר בעבודת ועדות  
קודמות ומאי-קידום  
הדיון המקצועי  
בהמלצות הוועדות  
בלוחות זמנים סבירים

קידום חקיקה בנושא". בנוגע לוועדה שדנה בתקן חשבונאות מס' 32 השיבה הרשות כי "פעילות הצוות הוקפאה עד להשלמת החקיקה בנושא IFRS, כאמור לעיל".

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי העיכוב של יותר מעשור בהסדרת הנושא נובע בין היתר מאי-שימור הידע הנצבר בעבודתן של ועדות קודמות ומאי-קידום הדיון המקצועי בנושא. מקרה זה ממחיש את הצורך במעקב, פיקוח ובקרה של גורם מרכזי ברשות על עבודתן של הוועדות. על הרשות לפעול להסדרת הנושא.

עוד מעיר משרד מבקר המדינה כי יש צורך בפיקוח שיטתי וסדור על עבודת הוועדות כדי שראש הרשות יוכל לקיים מעקב אחר עבודתן, ובהתאם יוכל לשקול אם לבטל ועדות, להקים ועדות חלופיות, לערוך חילופי גברי בוועדות וכיו"ב.

#### אי-עמידה בלוחות זמנים

הועלה כי רוב הוועדות שהגישו המלצות סיימו את עבודתן חודשים ארוכים, ולעיתים קרובות אף שנים, לאחר תאריך היעד שהוגדר להן.

להלן דוגמה הנוגעת לוועדה לבחינת אופן הפחתת נכסים בלתי מוחשיים (להלן - הוועדה הנוכחית): הוועדה הוקמה לאור חשיבותו ההולכת וגוברת של עולם הקניין הרוחני בכלכלה הישראלית, וכן הצורך בהענקת ודאות בנוגע בדבר אופן המיסוי של עסקאות הקשורות בנכסים בלתי מוחשיים. עסקאות רבות מלוות בתמחור של נכסים בלתי מוחשיים כמו פטנטים, ידע, חוזי הפצה ועוד. סוגיה זו רלוונטית גם לעסקאות הקשורות לרישיונות לביצוע חיפוי גז, חיפוי נפט וחיפוי מחצבים.

העיכוב בטיפול בתחום זה מתמשך שנים רבות. הועלה כי כבר בשנת 2009 המליצה ועדה קודמת שפעלה ברשות המיסים, בנושא מכירת פעילות של גופים מוסדיים המנהלים קופות גמל, קרנות השתלמות וקרנות נאמנות, כי בעת רכישת פעילות כאמור, יוגדר ההפרש בין התמורה לנכסים המוחשיים הניתנים לזיהוי כ"עודף עלות", והוא ייוחס כדלקמן: (א) למוניטין - יופחת על פי הוראות הדין הקיימות<sup>11</sup>. (ב) לזכות חוזית לקבלת דמי ניהול על ניהול חשבונות. (ג) היתרה תיוחס לנכסים בלתי מוחשיים אחרים שלא יופחתו. עוד קבעה הוועדה הקודמת כי בעסקאות שנעשו בדרך של מכירת מניות לא ניתן לייחס תמורה כלשהי למוניטין. נוסף על כך, הוועדה הקודמת המליצה לקדם הליכי חקיקה לצורך קביעת שיעור הפחתה אחיד של נכסים בלתי מוחשיים.

לא נמצאו מסמכים המעידים על דיון של מנהל הרשות בהמלצות אלו וממילא הן לא יושמו.

את הוועדה הנוכחית הקים בינואר 2010 מנהל הרשות דאז ובראשה הועמד סמנכ"ל לעניינים מקצועיים דאז. כתב המינוי הנחה לבחון את הנושאים האלה: מהו נכס בלתי מוחשי לצורך מס, האם יש מקום למתן הטבת מס בעת מכירת נכסים בלתי מוחשיים, והאם יש צורך לערוך שינויים בנוסח סעיף 20א לפקודת המס (התרת הוצאות לביצוע מחקר מדעי). תאריך היעד להגשת המלצות הוועדה למנהל הרשות נקבע לסוף מרץ 2010.

במועד סיום הביקורת טרם סיימה הוועדה את עבודתה וטרם פרסמה את המלצותיה. על אף זאת, במסגרת חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2017 - 2018 הוצע ביוזמת הרשות תזכיר חוק בנושא, והוא פוצל מאוחר יותר מחוק ההסדרים.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות על העיכוב החריג בסיכום עבודתה של ועדה זו. יתרה מכך, לנוכח העובדה שהוועדה טרם סיימה את עבודתה, לא ברור מהי התשתית המקצועית שעל בסיסה פעלה הרשות לצורך קידום תזכיר החוק.

הרשות מסרה בתשובתה כי "הוועדה טרם סיימה את עבודתה וטרם פרסמה דוח, הנושא נבחן בהמשך במסגרת בחינת סתימת פרוצדורות ותכנוני מס שכן הגענו למסקנה שגם אם נתגבש הוועדה ותגיש מסקנותיה הדבר איננו נכון תפעולית ומעודד תכנוני מס ותשומות ביקורת גבוהות... לאור האמור, במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2016 - 2017 הוצע תזכיר חוק בנושא, שפוצל מאוחר יותר בחוק ההסדרים אשר מקודם כעת לחקיקה במסגרתו כלל הנכסים הבלתי מוחשיים יופחתו בכפוף לקריטריונים ברורים ופשוטים".

### היעדר תיעוד של ההנמקות לקבלה או דחייה של המלצות הוועדות המקצועיות

משרד מבקר המדינה העיר עוד בדוחות קודמים<sup>12</sup> כי לא נכון להסתפק בתוצרי העבודה הסופיים, ויש לתעד את תהליך העבודה, ובייחוד בצומתי קבלת ההחלטה. למשל, בעניין תהליך קבלת החלטות בענייני מיסוי והתאמתן ליעדי הממשלה, נכתב כי כללי המינהל התקין מחייבים את משרד האוצר לתעד את דיוניו, החלטותיו ופגישותיו ולשמר תכתובות גם באמצעים אלקטרוניים. מסמכי התיעוד צריכים לכלול את עיקרי הנושאים שנדונו וההחלטות שהתקבלו בעניינם.

לאחר סיום עבודת ועדה שמונתה ברשות, היא מגישה את המלצותיה למנהל הרשות. הועלה כי בנוגע לרוב הוועדות לא קיימים ברשות פרוטוקולים המעידים שהתקיימו דיונים בהמלצותיהן. לכן, לא ניתן לדעת אם מנהלי הרשות דנו בהמלצות הוועדות, ואם מנהלים שבאו אחריהם היו מודעים לעצם קיומה של ועדה שדנה בעבר בנושא מסוים והוציאה תחת ידה המלצות מפורטות. כמו כן,

## ברשות לא קיימת מתודולוגיה סדורה למעקב אחר השלכות יישום המלצות ועדות

אין מתנהל מעקב אחר קידום הנושאים שלשמם הוקמו הוועדות, שבחלקם יש כדי להביא להעמקת הגבייה ולמניעת אפליות מס.

נמצא כי לעיתים נערך דיון ראשוני בהמלצות ואין מתקיימים דיוני המשך, ולעיתים המנהל בוחר שלא לאמץ את המלצות הוועדה, כולן או חלקן. אולם הועלה כי אין לכך אסמכתאות המלוות בהנמקות מפורטות: מה הן המלצות הוועדה, אילו מהן התקבלו ואילו לא, ומה הם הנימוקים לדחייה או לקבלה של כל אחת מההמלצות.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי אם אין מתקיים דיון בהמלצות הוועדות השונות, המשאבים שהושקעו בפעולתן יורדים לטמיון ולא מושגת התוצאה המקצועית הראויה. כדי למנוע מצב שבו עצם הדיון בהמלצות ועדה מקצועית יהיה תלוי אך ורק במנהל הרשות, מן הראוי לקבוע בנוהל כי כל ועדה תגיש את המלצותיה למנהל הרשות ובנושאים מסוימים גם לאגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר; כמו כן, על מנכ"ל משרד האוצר לקבוע בנוהל באילו ועדות מקצועיות בתחום המיסים תהיה נציגות גם של אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר. זאת ועוד, מן הראוי שבנוהל ייקבע החובה לדון בהמלצות של ועדה מקצועית; הפורום שבו ייערך דיון בהמלצות של הוועדה וכן החובה לערוך פרוטוקול הכולל הנמקות מפורטות.

### אי-מעקב אחר יישום החלטות של ועדות

הועלה כי ברשות לא קיימת מתודולוגיה סדורה למעקב אחר השלכות יישום המלצות ועדות מקצועיות, שיאפשר לה ללמוד על הערך המוסף שצמח לרשות ולאוצר המדינה מכל ועדה. מעקב כזה מצריך מינוי של גורם מרכזי, הזמנת עיבוד סטטיסטי משע"ם (שירות עיבודים ממוכנים), ניתוח נתונים רוחבי ובדיקת התועלות שנצמחו, ולחלופין מכשולים שעלו בעקבות יישום המלצות אותה ועדה.

להלן דוגמה לחשיבות המעקב אחר יישום המלצות של ועדות מקצועיות: בשנת 2008 הקים מנהל הרשות דאז צוות לבדיקת מבנה מערך ניהול הספרים באגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין ופעילותו. בראש הצוות עמד מי שכהן אז כסמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת. מנהל הרשות קבע בכתב המינוי כי הוועדה תגיש לו את המלצותיה הסופיות עד סוף דצמבר 2008.

בדצמבר 2010 הגיש יו"ר הוועדה את דוח הוועדה למנהל הרשות. המלצות אלו כללו מתווה מפורט לשינוי מקיף במערך ניהול הספרים בהיבטים רבים.

לא נמצאו אסמכתאות לדיון בהמלצות הוועדה, והועלה כי חלק ניכר מהמלצותיה לא יושם: למשל, הוועדה המליצה שהיו ברשות כ-110 מבקרים, אך בשנת 2016 פעלו ברשות 82 מבקרים. למבקרים לא הותאמו אמצעים

נדרשים לתחום ניהול ספרים (כמו מחשבים ניידים מחוברים לרשת המחשוב של שע"ם, מצלמות דיגיטליות ומצלמות סמויות); וטרם נבנתה מערכת פרמיה המתבססת על כמות הביקורות ושעות העבודה הלא שגרתיות.

באוקטובר 2013 פרסם משרד מבקר המדינה דוח בנושא<sup>13</sup> ובו הועלו ממצאים רבים שנבעו ברובם מאי-יישום המלצות הוועדה האמורה לעיל: למשל, הרשות אינה יוזמת ביקורות על ניהול פנקסי חשבונות בענפים ובמקומות הפועלים בעיקר בסופי שבוע; חלה ירידה ניכרת 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; עד 2012 לא בוצעו שומות ל-37% מהנישומים (העצמאיים) שנתפסו בשנת 2008 באי-רישום תקבול או אי-ניהול פנקסי חשבונות, ודיווחי הנישומים הפכו לשומות סופיות וממילא לא הופעלו עליהם סנקציות כלשהן; אין די שיתוף פעולה בין אגף מס הכנסה ואגף המכס ומע"ם שברשות בתכנון ובתפעול של מערך היחידות לניהול פנקסים.

ממצאי ביקורת אלו מחדדים את הצורך בהגדרתם של גורמים ברשות המיסים ובמשרד האוצר שיתכללו את עבודת הוועדות המקצועיות. גורמים אלו יוכלו, בין השאר, לעקוב אחר יישום המלצות ועדות שאומצו ולעקוב אחר מימוש היעדים שנקבעו.

### אי-קידום יוזמות חקיקה נדרשות

אימוץ המלצות של ועדה מסוימת ברשות או של ועדה בין-משרדית מצריך לעיתים קרובות יוזמות חקיקה. אולם הועלה כי לפעמים לא קודמו יוזמות חקיקה מתאימות. כך לדוגמה עלה במקרים האלה:

1. ביוני 2013 שלח שר האוצר דאז מכתב אל מנהל הרשות ובו ביקש ממנו לעמוד בראש צוות לבחינת סעיף 16(4) לפקודת מס הכנסה. סעיף 16(4) לפקודת מס הכנסה קובע כי שר האוצר רשאי, בצו שיפרסם ברשומות, להורות כי ריבית שמשלם חבר בני אדם תושב ישראל בשל הלוואה שקיבל במטבע חוץ מתושב מדינת חוץ שאינו מנהל עסק או משלח יד בארץ, כאשר ההלוואה משמשת למטרה מהמטרות המפורטות בסעיף 1 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, תהא פטורה ממס כולו או חלקו. ביוני 2015 הגיש הצוות את המלצותיו לשר ובכללן המלצות לשינויי חקיקה כך שיעוגנו קריטריונים ברורים למתן ההטבות במס על פי סעיף 16(4) לפקודה. ביולי 2016 שלח השר מכתב קצר למנהל הרשות ובו ציין: "הריני לאשר המלצות הצוות שבנדון [הצוות לבחינת סעיף 16(4) לפקודה], ולאשר הסמכתך לבחינת הבקשות הפרטניות והוצאת האישורים בהתאם".

13 מבקר המדינה, דוח שנתי 64א (2013), "ביקורת על ניהול פנקסים - רשות המסים", עמ' 217.

במועד סיום הביקורת טרם החל משרד האוצר ביוזמת חקיקה על פי המלצות הצוות. כמו כן, הסמכתו של מנהל הרשות להוצאת האישורים פורסמה ברשומות רק בדצמבר 2017, יותר מארבע שנים לאחר הקמת הוועדה.

הרשות מסרה בתשובתה כי "בימים אלה מקודמת חקיקה בהתאם להמלצות הוועדה והצו נמצא בהליכי הכנה".

2. במסגרת המאבק בתופעת החשבונות הפיקטיביות הקים מנהל הרשות בינואר 2014 צוות לבחינת שיטת "היפוך החיוב" במע"מ<sup>14</sup> בנוגע לענפים מסוימים. בראש הצוות הועמדו מי שכיהנו אז בתפקידי סמנכ"ל בכיר אכיפה וגבייה וסמנכ"ל בכיר תכנון וכלכלה. בכתב המינוי צוין כי "תופעת החשבונות הפיקטיביות נחשבת למכת מדינה בישראל, גורמת לנזק כלכלי בהיקפים של מיליארדי שקלים בשנה ומרתקת תשומות עבודה רבות לשם מאבק בתופעה... נמצא כי מדינות שונות בהן בריטניה, אוסטרליה וגרמניה, אמצו את שיטת 'היפוך החיוב' (reverse charge) במגזרים מועדים, ובוחנות אפשרויות ליישום השיטה לגבי עסקאות גבוהות בכלל המגזרים... הצוות רשאי להוסיף המלצות גם לגבי שיטות נוספות... העשויות לשמוט את ההזדמנויות לביצוע עבירות של חשבונות מס פיקטיביות". הצוות נדרש להגיש המלצותיו עד סוף פברואר 2014. רק בדצמבר 2016 הגישה הוועדה את המלצותיה למנהל הרשות. בין היתר המליצה הוועדה על הטלת מע"מ בשיעור אפס על עוסקים בענפים שהם כר פעולה עיקרי לתופעת החשבונות הפיקטיביות, כמו אספקת כוח אדם בענפי הבניין, השמירה, החקלאות, הניקיון והגינון, וכן בתחום הסחר בזהב.

בינואר 2017 התקיים דיון בהמלצות הוועדה בהשתתפות הכלכלן הראשי במשרד האוצר, מנהל הרשות ובכירים נוספים מאגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר ומרשות המיסים. בדיון הוחלט לפעול לחקיקה זמנית כהוראת שעה לשנתיים כדי לבחון את אפקטיביות המהלך.

נמצא כי למרות החלטה זו הוראת שעה בנושא זה טרם חוקקה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי לנוכח חשיבות המלחמה בתופעת החשבונות הפיקטיביות וההון השחור, על הרשות לפעול לקידום המלצות הוועדה וההחלטה מינואר 2017 לפעול לחקיקה זמנית.

הרשות מסרה בתשובתה כי "מתקיימים דיונים פנימיים במשרד האוצר בראשות מנכ"ל המשרד כדי להגיע למסקנה אופרטיבית והדבר עדיין בעבודה בין האגפים. עם זאת, אושרו בשנת 2017 תקנות היפוך החיוב בתחום הזהב".

14 לפי טכניקה זו, תשלום המע"מ ייעשה במישרין על ידי רוכש הסחורות, והמוכר לא יחויב כלל בהעברת המע"מ.

3. היבטי מס של מגזר פעילות מסוים נדונים מפעם לפעם יחד עם היבטי רגולציה אחרים במסגרת ועדות בין-משרדיות. מדי פעם ההמלצות של ועדות אלו אינן מקודמות מסיבות שונות. כך גם נזנח הטיפול המיסוי באותו מגזר פעילות. ברשות המיסים אין גם גורם המוודא את קידום יישומן של המלצות מיסוי של ועדה בין-משרדית.

לדוגמה, צוות לבחינת היבטי השימוש ומסחר בביטקוין: בשנים האחרונות התגברה בעולם פעילות מטבעות וירטואליים מבוזרים (דוגמת ביטקוין), המבוססים על קובצי מחשב ומשמשים גם אמצעי תשלום וירטואליים המונפקים באמצעות מערכת מחשבים מבוזרת שאינה נמצאת בשליטת גורם מרכזי. "מטבעות" אלו אינם מונפקים בידי מדינה מסוימת, ואין בשמם כדי להעיד על מעמדם החוקי כ"מטבע". כדי להתמודד עם ההשלכות השונות של פעילות ב"מטבעות" כאמור, הוקם בשנת 2014 צוות בין-משרדי, בהשתתפות כמה גורמים רגולטוריים.

הצוות לא פרסם דוח והמלצות, אך בשנת 2014 פרסם הבהרה לציבור על הסכנות הטמונות בשימוש במטבע הווירטואלי. לאחר פרסום הבהרה, התקיימו במהלך השנים 2014 - 2017 עוד כמה מפגשים של הצוות, שבהם נשקל לפרסם הבהרות נוספות לציבור והוחלט שלא לעשות זאת.

הועלה כי רק בפברואר 2018 פרסמה רשות המיסים חוזר מקצועי<sup>15</sup> בנושא "מיסוי פעילות במטבעות וירטואליים (דוגמת ביטקוין)". יצוין כי חוזר כזה אינו מחייב את הנישומים כל עוד הוא אינו מעוגן בחקיקה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי במקרים המתאימים, על הרשות לפעול, לקידום חקיקה של היבטי המיסוי שנדונו במסגרת ועדה בין-משרדית, ולגבש בנוהל את דרכי הטיפול בנושאים שטופלו במסגרת עבודתן של ועדות בין-משרדיות שהרשות נטלה בהן חלק.

4. חלק מתוצרי הוועדות הם הצעות לשינויים בחקיקה. יישום שינויי חקיקה ראשית כרוך בדרך כלל בהתקנת תקנות. הוועדות המקצועיות מעורבות בניסוח התיקון לחקיקה הראשית, שאכן מוצא את מקומו לא פעם במסגרת הליכי חקיקה מהירים (לרוב, באמצעות חוק ההסדרים), אך הן אינן מעורבות בניסוח ובקידום של התקנות הרלוונטיות ליישומן.

הועלה כי לעיתים אין מבוצע מהלך של התקנת תקנות וממילא לא ניתן להפעיל את הסעיף שחוקק בחקיקה הראשית, ועבודת הוועדה שמונתה לבחינת נושא המיסוי הרלוונטי יורדת לטמיון.

לדוגמה, פעילותה של הוועדה למיסוי דו-שלבי שדנה בין היתר בטיפול ברווחים חשבונאיים: בחוק החברות, התשנ"ט-1999, נקבעו התניות מסוימות

הנוגעות לחלוקת נכסי חברה לבעלי מניותיה, בין בדרך של חלוקת דיבידנדים ובין בדרך של רכישה עצמית של מניות, כתבי אופציות, או איגרות חוב להמרה, שהחברה הנפיקה. בפקודת מס הכנסה אין התייחסות מפורשת למצבים אלו. הצורך בהתייחסות כזאת התחדד עם כניסתה לתוקף של התקינה החשבונאית הבין-לאומית (IFRS) במדינת ישראל, שהרחיבה במקרים רבים את ההכרה ברווחים חשבונאיים, ובין היתר היא מאפשרת למדוד נכסים מסוימים על פי שוויים ההוגן ולא על בסיס עלותם.

בשנת 2006 החלו חברות לאמץ את התקינה החשבונאית המאפשרת שיערוך של נדל"ן להשקעה לפי שווי ההוגן.

חברות רבות פעלו על פי כללים חשבונאיים כדי לשערך את נכסיהן (נדל"ן, ניירות ערך וכו') תוך יצירת רווח "תיאורטי", שחולק כדיווידנד לבעלי מניותיהן, וכך נוצר למעשה ניתוק של ממש בין הרווח החשבונאי של החברה לבין הרווח שלה לצורכי מס. דיבידנד זה, בצירוף הפחתות ההון (חלוקה שלא מרווח לבעלי המניות) שביצעו חברות אלו, הביא לידי הוצאת מיליארדי שקלים מהחברות העסקיות אל חברות ההחזקה של בעלי השליטה השולטות בהן.

בעקבות כך, בשנת 2007 הקים מנהל הרשות דאז את הוועדה למיסוי דו-שלבי, שנועדה לתת מענה לאופן הטיפול המיסוי הרצוי בכל אחד מהמצבים של "חלוקה" בחוק החברות (לרבות "רכישה" עצמית של ניירות ערך של התאגיד). וכן במצבים שבהם חולק לבעלי המניות רווח חשבונאי שבגיניו לא שולם מס חברות.

בשנת 2011 הוגשה טיוטת דוח של הוועדה, ומנהל רשות המיסים דאז לא אימץ את המלצותיה וגם לא הקים צוות המשך לבחינת הנושא. הרשות לא המציאה פרטים בנוגע לסיבות שהובילו להחלטה שלא לאמץ את המלצות הוועדה.

בשנת 2013, כשמונה שנים לאחר תחילת יישום התקינה החשבונאית הבין-לאומית החדשה בישראל, פעלה הרשות לייזום תיקון חקיקה בנושא. תיקון החקיקה היה חלקי ולא התייחס למכלול הנושאים שנדונו בדוח הוועדה, אשר התבסס על ניתוח מקיף של כל ההיבטים של מיסוי דו שלבי. לדוגמה, לא נקבעה הגדרה ברורה ל"דיבידנד" לצורכי מס ול"רווחים ראויים לחלוקה".

במסגרת חוק ההסדרים לשנים 2013 - 2014 חוקק סעיף 100א1 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי אירוע המס בעת חלוקת רווחי השיערוך יהיה בידי החברה מחלקת הדיבידנד, תוך קביעת עלות חדשה לנכס לצורכי הפחת. במועד החקיקה לא גובשה רשימת הרווחים שייחשבו כ"רווחי שיערוך", אלא נקבע בסעיף כי רווחי שיערוך יהיו "עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת...". כלומר, הוראות הסעיף לא ייכנסו לתוקפן כל עוד לא קבע שר האוצר מה הם הרווחים שייחשבו כ"רווחי שיערוך".

במועד סיום הביקורת, כארבע שנים מיום חקיקת סעיף 100א1, עניין זה טרם נקבע על ידי השר, כך שתיקון זה לא ניתן ליישום. בהיעדר כללים מחייבים, עדיין לא נסגרה פרצת המס בתחום המיסוי הדו-שלבי והדבר פוגע באוצר המדינה<sup>16</sup>.

עוד יש להעיר כי בדצמבר 2016 פרסמה הרשות רשימת "עמדות החייבות בדיווח" בנוגע לשנת 2016<sup>17</sup>. בפרסום זה, לגבי עמדה מס' 1 (עמדה מס' 1/2016) בנושא "דיבידנד שחולק מרווחי שיערוך", ציינה הרשות כי על חברה המקבלת דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, חלה חבות במס החברות, וזאת לפי סעיף 126(א) לפקודה. בעמדה זו הגדירה הרשות את המונח "רווחי שיערוך": "רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן".

משרד מבקר המדינה מעיר כי כדי למצות את המיסוי על רווחי השיערוך, על הרשות להמשיך ליזום ולקדם מול שר האוצר את תיקון התקנות להגדרת הרווחים האמורים, שיאפשרו את יישום התיקון לחוק.

הרשות מסרה בתשובתה כי "התקנות הובאו לאישור ועדת הכספים במרץ 2016 אך מעולם לא עלו לדיון הוועדה. כמו כן, עד אשר תאושר החקיקה בכנסת, ככל שתאושר, הרשות מטפלת בסוגיה הן במסגרת העמדות החייבות בדיווח שפורסמו ובניהול תיקים בסוגיה ולאחרונה אף אישר בית המשפט את עמדת הרשות בנושא".

## הקמה חלקית של ועדות המשך לצוות להגברת האכיפה והגבייה ולמאבק בהון השחור

בפברואר 2013 הגיש מנהל רשות המיסים דאז לשר האוצר דאז את הדוח המסכם של המלצות הצוות להגברת האכיפה והגבייה במאבק בהון השחור. הצוות, שהוקם בעקבות ועדת טרכטנברג, נועד להמליץ על הפעולות הנדרשות במסגרת פעילות רשות המיסים לשם העמקת גביית המיסים וטיפול בהון השחור.

16 בעניין הכשלים בקידום חקיקת משנה במדינת ישראל ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 65א** (2015), בנושא "הטיפול בתהליכי חקיקת משנה במערכת הממשלתית", עמ' 111.

17 הייתה השנה הראשונה שבה פרסמה הרשות רשימה כזאת. על פי תיקון 215 לפקודה. "עמדה החייבת בדיווח" היא עמדה של הנישום בנוגע לסוגיית מס מסוימת, העומדת בניגוד לעמדת הרשות באותה סוגיה.



בדוח המסכם ניתנו המלצות בדבר שורת תיקוני חקיקה, ועיקריהן אכן יושמו בשנים 2014 - 2017. עם זאת, לא כל הנושאים שהועלו הבשילו לכדי המלצות, משום שנדרש בהם דיון מעמיק יותר בוועדות מקצועיות ובצוותי משנה. בתקציר המלצות הצוות צוין כי "במסגרת שיפור שיטות העבודה הצוות ממליץ על דיון המשך בוועדות ובצוותי משנה, שכן במהלך עבודת הצוות, נתגלו סוגיות שונות הנוגעות לשיפור שיטות העבודה והמחייבות דיון ובחינה מעמיקים יותר של המלצות ליישום. כיוון שהמלצות רבות אחרות הבשילו לכדי יישום ולאור הצורך שלא לעכב יישום אותן ההמלצות, הוחלט להעביר את הנושאים המחייבים דיון מעמיק, להמשך דיון בוועדות ובצוותי משנה. בתוך כך הוקמו... הוועדות".

הועלה כי חלק מהוועדות לא הוקמו, וגם אלו שהוקמו והמלצותיהן אושרו - טרם בוצע נדבך מרכזי מהמלצותיהן. להלן הפרטים:

1. לא הוקמה ועדה לשיתופי פעולה בין מערכי מע"ם ומס הכנסה.
2. אשר לוועדה למודל אסטרטגי, ניהול סיכונים ו-BI<sup>18</sup> - הועלה כי מערכת BI בניכויים ובמע"ם עובדת. במערך מס הכנסה עדיין אין מערכת כזאת, ובמערך מיסוי מקרקעין הרשות צופה כי לאחר דצמבר 2017 עת יוגש דוח מקוון במיסוי מקרקעין, תיבנה מערכת כזאת גם באגף זה.

רשות המיסים ציינה בתשובתה בהתייחס לשיתופי הפעולה בין אגפי המס כי "בפן הפלילי - כל חקירה אשר כוללת היבטים של מס הכנסה ומע"ם הנובעים ממעשים שונים, נחקרת על ידי הקמת צוות חקירות מיוחד בין יחידת חקירות מס הכנסה ויחידת חקירות מאגף מכס ומע"ם. בפן האזרחי - כל דוח סיכום חקירה אשר נחתם במשרד חקירות מועבר הן לאגף מס הכנסה והן לאגף המכס והמע"ם על מנת לבצע את הגבייה בשני מערכי המס".

משרד מבקר המדינה מעיר כי עניינה של ועדת המשך זו היה ליצור שיתוף פעולה מובנה בכלל תיקי המס בכל השלבים, החל מקביעת תוכניות העבודה של האגפים ועד לתום הטיפול השומתי בכל אחד מהאגפים. יובהר כי רק שיעור מזערי מתיקי המס הנבדקים שומתיים בשני האגפים (אגף מס הכנסה ואגף מכס ומע"ם) הם תיקים שטופלו גם ביחידות החקירות.

משרד מבקר המדינה מעיר כי בשל הזמן הרב שחלף משנת 2013, שבה זוהו הבעיות המערכתיות והומלץ לבחון אותן באופן מעמיק כאמור, על הרשות לקבוע לוחות זמנים לבחינה זו במסגרת תוכנית עבודה רב-שנתית.

18 BI - Business Intelligence, ובעברית "כריית מידע" - הוא תחום בטכנולוגיית המידע העוסק בבניית מערכות מחשוב המסייעות לארגון להפיק מידע משמעותי מתוך מכלול הנתונים המצויים ברשותו.



הועלו ליקויים רבים  
בתחום פעילות  
הוועדות לאורך כל  
שלבי עבודתן, וזאת  
בהיבטים של הגדרת  
סמכויות הוועדה; אי-  
תיעוד עבודת הוועדה;  
אי-הצגת תוצרי  
עבודתה בדוח מסכם;  
היעדר תיעוד של  
דיונים בהמלצות  
הוועדות וממילא של  
הנמקות פרטניות  
לקבלה או דחייה של  
המלצה ועוד

## פרסום המלצות הוועדות

חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998, מעניק לתושבי המדינה זכות לקבל מידע מרשויות ציבוריות לפי הוראות חוק זה. מימושו של חוק זה תלוי כמובן בשיתוף הפעולה של הרשות המינהלית הרלוונטית. שיתוף הציבור במסקנות הוועדות עשוי לחזק את אמון הציבור במערכת המס.

הועלה כי למרות פעילותן של עשרות רבות של ועדות מקצועיות לאורך השנים במסגרת רשות המיסים, באתר הרשות מפורסמים רק עשרה דוחות של ועדות מקצועיות שפעלו בשנים 2002 - 2016, רובן ועדות בין-משרדיות ששותפו בהן או שעמדו בראשן נציגים של משרדי ממשלה אחרים.

משרד מבקר המדינה מעיר כי בשל חשיבות הנושאים שהוועדות ברשות דנות בהם, ומאחר שמסקנותיהן עשויות להשפיע על ציבור רחב, מן הראוי שבנושאים המתאימים, לאחר שהוגשו המלצות של ועדה מקצועית והוחלט לאמצן, גם אם היא ועדה פנימית, הרשות תשקול לפרסם את ההמלצות לידיעת הציבור. כך תפעל הרשות להגברת השקיפות, וגם יגבר אמון הציבור ברשות, שהוא אחד מאבני היסוד לפעילותה.



לסוגיות המס המקצועיות ולסוגיות התפעוליות ברשות המיסים יש השלכות על יישום המדיניות הכלכלית להגדלת הצמיחה, צמצום אי-השוויון, הגדלת הכנסות המדינה וכיו"ב. הועלו ליקויים רבים בתחום פעילות הוועדות לאורך כל שלבי עבודתן, וזאת בהיבטים של הגדרת סמכויות הוועדה, אי-תיעוד עבודת הוועדה, אי-הצגת תוצרי עבודתה בדוח מסכם, היעדר תיעוד של דיונים בהמלצות הוועדה וממילא של הנמקות פרטניות לקבלה או דחייה של כל המלצה ועוד.

## מקרה בוחן לפעילות ועדה - "הוועדה לשיוך תיקים" - הצעת רפורמה מקיפה בפעילות משרדי השומה

כדי לבחון את הצורך בארגון מחדש של משרדי השומה, מינה מנהל הרשות במאי 2015 את "הוועדה לקביעת קריטריונים לשיוך תיקים למשרדי השומה". בראש הוועדה עמד סמנכ"ל בכיר מס הכנסה, והצוות כלל ארבעה פקידי שומה ושלושה עובדי מטה בהנהלת הרשות.

בכתב המינוי של ועדה זו צוין כי "במשך השנים, נוצרו פערים גדולים בהיקף העבודה של המשרדים השונים... בין השאר, נוצרו פערים משמעותיים בעומס העבודה הנובע, בין השאר, מהיחס בין מספר התיקים למספר העובדים... תיקים קשורים לא מטופלים תמיד באופן אחיד כשהם שייכים למשרדים שונים".

הוועדה נדרשה בכתב המינוי להמליץ על חלוקת תיקים בין משרדי השומה השונים, "במטרה להגביר את היעילות ואת האפקטיביות של המשרדים, לצמצם את הפערים בעומס העבודה ולהביא לניצול נכון של המשאבים האנושיים והחומריים של המשרדים". הצוות נדרש להגיש את המלצותיו למנהל הרשות עד סוף יולי 2015, אך הוא עשה זאת רק בפברואר 2017. מנהל הרשות אישר את עיקרי ההמלצות והוקם צוות יישום.

יישום ההמלצות בכמה משרדי שומה (אילת, באר שבע, אשקלון ות"א 5) נקבע תחילה לדצמבר 2017 אך נדחה בשל בעיות טכניות הקשורות לשע"ם ואמור להתבצע בשנת 2018.

עיקר המלצות הוועדה כללו את הפעולות האלה: לנייד מייד 83,485 תיקים פעילים בין משרדי השומה ובסך הכול לנייד בין המשרדים כ-145,000 תיקים, לא כולל תיקים קשורים ותיקי ניכויים. לבטל את משרדי פשמ"ג חיפה וירושלים 1 ולרכז בפשמ"ג ת"א "מגה תיקים" (תיקי גופים שמחזורם השנתי יותר ממיליארד ש"ח) ותיקים בענפים כלכליים מסוימים של גופים בעלי מחזור שנתי של יותר מ-100 מיליון ש"ח.

1. הוועדה המליצה כי "ייקבע מנגנון שיציף, אחת ל-3 שנים, תיקים העונים להגדרת 'תיק פשמ"ג' ושמנהלים במשרדים אחרים או שחדלו לענות על ההגדרה, לצורך נידום בהתאם".

הועלה כי הרשות לא קבעה מנגנון למעקב אחר התיקים שיועברו בין המשרדים, שיאפשר לבדוק אם תיקים אלו אכן מטופלים במשרדים החדשים, לכל הפחות ברמה שבה טופלו במשרדים שמהם הועברו (לדוגמה, במשרדי הפשמ"ג בירושלים ובחיפה טופלו כל תיקי הפשמ"ג בכל שנה, ואילו במשרדי שומה אחרים הנורמה היא טיפול בכ-2% - 3% בלבד מתיקי המס מדי שנה. בשל כך לא ברור כמה מתיקי הפשמ"ג אשר יועברו למשרדי השומה האחרים אכן יטופלו על ידי אותם משרדים).

2. ברשות לא נבדקה הקיבולת של המשרדים בהיבט הפיזי, דהיינו, קיומו של ארכיון המתאים לקליטת אלפי התיקים שהם הגידול הצפוי נטו במצבת התיקים של משרדים מסוימים (לאחר גריעת התיקים שיועברו מהם).

משרד מבקר המדינה מעיר כי על החטיבה לארגון ומערכות מידע ברשות לבדוק את הצורך בהגדלת שטח הארכיונים במשרדים שצפוי בהם גידול במצבת התיקים, לשם אחסון התיקים המועברים אליהם.

3. הוועדה המליצה כי "תיקי מלכ"רים ישויכו לפקידי השומה, עכו, פתח תקוה, ת"א 5, ירושלים 3 ואשקלון, על פי החלוקה הקיימת".

הועלה כי הרשות לא הפיקה לקחים מהכישלון של רפורמת פיזור תיקי המלכ"רים<sup>19</sup>, שטופלו בעבר במשרד אחד - פ"ש ירושלים 3. תיקים אלו פוזרו בשנת 2008 בארבעה משרדי שומה נוספים ולמעשה כמעט שאינם מטופלים.

4. הרשות לא הגדירה "אבני דרך" של פרמטרים הניתנים למדידה לצורך בדיקת הצלחתה של הרפורמה בכלל ולגבי הרפורמה בתיקי פשמ"ג בפרט.

משרד מבקר המדינה מעיר כי ליקוי זה אופייני גם לדוחות אחרים של ועדות מקצועיות שעסקו בתחומים תפעוליים (לדוגמה, הוועדה לבדיקת מערך ניהול הספרים). על הרשות לקבוע בנוהל כי בכל רפורמה תפעולית יוגדרו מראש פרמטרים שלפיהם ניתן יהיה לבחון לאחר יישום הרפורמה, באמצעות מנגנון מעקב שיוגדר מראש, את יעילותה על ציר הזמן. בהקשר זה, בטיפול ביישום הרפורמה לשיוך תיקים במשרדי השומה בכלל ולביטול משרדי פשמ"ג ירושלים 1 וחיפה בפרט, על הרשות לפעול להגדרת יעדים כאלו.

5. הוועדה המליצה כי "בטרם ביצוע המהלך להעברת תיקים, על המשרדים לבצע פעולות מקדימות לטיוב וניקוי הרשת [ניקוי הרשת המשרדית מרישומים שגויים ורישומים לא עדכניים]".

הועלה כי הרשות לא קבעה לוחות זמנים מומלצים לביצוע הטיוב, כיצד הוא ייעשה ובידי איזה גורם.

רשות המיסים מסרה בתשובתה כי "לאחר אישור המלצות הוועדה... מונה צוות ליישום ההמלצות בשנת 2017, צוות היישום טרם השלים את עבודתו"; היא הוסיפה כי "בדיון אצל מנהל הרשות הוחלט שעל הוועדה לבחינת חלוקת תיקים להמשיך את עבודתה לבחון את דרכי היישום בהיבטי כוח אדם, שטח משרדי, מגבלות ההעסקה [של] וועדים בשילוב גורמי משאבי אנוש ובינוי, נכסים, אפסנאות ומשק".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות להשלים בהקדם את עבודתו של צוות היישום שיבחן את כל היבטי היישום שהועלו בדוח זה.

19 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 61ב** (2010), בנושא "מיסוי מוסדות ציבוריים ומוסדות ללא כוונת רווח", עמ' 631.

## סיכום

קידום רפורמות מס הוא חלק מרכזי במדיניות הפיסקלית במדינת ישראל ובו יש לרשות חלק נכבד. כמו כן נבחנות ברשות רפורמות לשיפור תפעולי של מערכת המס בהיבטים של כוח אדם, אמצעים ושיטות עבודה. לרוב נעשית פעילות זו בתוך הרשות: לעיתים ב"צוותים", אשר פעילותם לא נקבעה מראש בכתב מינוי, ולעיתים בוועדות מקצועיות.

בדוח זה הועלו סוגיות המשליכות בין היתר על מדיניות המס בישראל. לסוגיות אלה יש השלכות על היבטים אחרים במדיניות הכלכלית כמו הגדלת הצמיחה, צמצום אי-השוויון והגדלה או הקטנה של הכנסות המדינה. מן הראוי כי סוגיות אלו ילובנו בכל הדרגים הרלוונטיים: רשות המיסים, אגף התקציבים ואגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר והנהלת משרד האוצר, וייקבע גורם מתכלל לקביעת מדיניות המס במשרד האוצר. ממצאי הביקורת מעידים על ליקויים בהליכי העבודה ובמימוש ההמלצות של ועדות: אין תכלול של פעילות הוועדות המקצועיות ברשות המיסים, קיים אובדן "זיכרון ארגוני" הנוגע לפעילותן, חלקן אינן עומדות בלוחות זמנים שנקבעו לסיום עבודתן, חסר תיעוד של ההנמקות לדחייה או לקבלה של חלק מההמלצות וכן חסר מעקב אחר יישום ההמלצות.

בוועדות המקצועיות ובצוותי העבודה הפנימיים הושקעו משאבים רבים: בכירי הרשות מקדישים עשרות ולעיתים מאות שעות מזמנם לוועדות אלו, זאת נוסף על אנשי מקצוע אחרים מהשירות הציבורי ומהמגזר הפרטי המוזמנים לוועדות. מצב שבו המלצות של ועדות אינן נדונות או שהן נדונות בצורה ראשונית ולא מעמיקה מהווה בזבוז משאבים ופוגע בהשגת יעדי הרשות. מהיקף הנושאים והרפורמות שהיו אמורים להיות מטופלים במסגרת הוועדות ואשר הטיפול בהם הופסק בשלב מסוים, משתמע שהרשות אינה מייחסת חשיבות מספקת לנושאים שעמדו בבסיס הקמתן.

מן הראוי כי עבודת הוועדות המקצועיות תוסדר בכללותה: החל ממינוין ועד לדיון בהמלצותיהן, כולל פיקוח ובקרה על פעילותן ועל העמידה בלוחות הזמנים שנקבעו להן.

על שר האוצר, בתיאום עם מנהל הרשות, לנקוט צעדים ראויים כדי לקדם את הסדרתן של הסוגיות שעלו בדוח זה ושבגינן הוקמו הוועדות המקצועיות. לצורך זה מן הראוי שגוף מתכלל של מדיניות המס אשר יפעל במשרד האוצר יכין תוכנית עבודה מפורטת לבחינת המלצות הוועדות המקצועיות. על משרד האוצר והרשות לפעול לשקיפות ולפרסום דוחות הוועדות המקצועיות בתחום המיסים, שכן הדבר עשוי לתרום לקבלת החלטות מושכלת ולהגברת אמון הציבור בפעילות הרשות.

