

משרד האוצר - רשות המיסים בישראל

הטמעת המלצות הוועדה להפקת לקחים

בעקבות פרשת רשות המיסים

תקציר

רקע כללי

פרשת רשות המיסים בישראל (להלן - הרשות) שנחשפה בינואר 2007 העלתה מעורבות של גורמים בעלי עניין מחוץ לרשות במינויים, ובכללם מינויו של ראש הרשות דאז, שנאלץ לפרוש מתפקידו בעקבות חשיפת הפרשה. בין השאר הורשעו ארבעה מבכירי רשות המיסים, ובהם מנהל הרשות דאז וסמנכ"ל משאבי אנוש דאז, שהורשעו בעבירות של מרמה והפרת אמונים (מנהל הרשות דאז הורשע גם בעבירה של סיוע למתן שוחד). פרשת רשות המיסים פגעה קשות בתדמיתה של הרשות ובאמון הציבור בה.

במרץ 2009 מונה היועץ המשפטי דאז של הרשות לעמוד בראש ועדה להפקת לקחים בעקבות גילויים שעלו מפרשת רשות המיסים (להלן - הוועדה או הוועדה להפקת לקחים). אגב הדיון הציבורי בפרשה זו הועלה כי תהליכי העבודה ברשות אינם מאפשרים להתחקות אחר כל הגורמים המעורבים בתהליך קביעת מס לנישום (נתיב הביקורת), וזאת כדי לאתר טעויות בשיקול דעת או הפעלת שיקולים זרים בקביעת השומה.

הוועדה הגישה את המלצותיה למנהל הרשות במרץ 2011. באפריל 2011 דנה הנהלת הרשות בהמלצות הוועדה. מנהל הרשות דאז הודיע כי הוא מאמץ את ההמלצות.

פעולות הביקורת

בחודשים ספטמבר-נובמבר 2017 בדק משרד מבקר המדינה את יישום המלצות הוועדה. הבדיקה נעשתה ברשות המיסים.

הליקויים העיקריים

פתיחה והעברה של תיקים בין משרדי השומה ובתוכם

הוועדה המליצה לבחון את הצורך בעדכון נוהלי העברת תיקים ממשרד שומה אחד למשרד שומה אחר. הועלה כי בהוראת הביצוע¹ שפורסמה בהמשך

בעקבות המלצות הוועדה אין התייחסות להעברת תיק ממשד למשרד או מחוליה לחוליה באותו משרד.

תהליכי שומה

בנוגע לתהליכי השומה ציינה הוועדה בסקירתה כי ייתכן כי שומות שהן אישור הדו"ח המוגש (שומה 01) או שומה בהסכם שלב א' (שומה 02) יאושרו בפועל רק על ידי המפקח שערך אותן. הועלה כי בקביעת השומה מעורבים לעיתים גורמים הן מהדרג המבצע (למשל, רכז החוליה) הן מהדרג המאשר (למשל, סגן פקיד השומה). ללא בקרה על קביעת השומה לא ניתן יהיה לאתר שומות שנעשו בשגגה.

חובת היועצות במטה

בהתאם להמלצת הוועדה ולהנחיה שיצאה בעקבותיה אם מתעוררות אגב עבודת השומה והביקורת סוגיות עקרוניות מהותיות שיש להן השלכות רחב, ולגביהן אין פסיקה סופית או הנחיית הנהלה מפורשת, יש להביאן לפני הלשכה המשפטית או החטיבה המקצועית. הדבר נכון גם בנוגע לכלל תיק שבו מתעוררת סוגיה בעלת השלכות מס בסכומים ניכרים. הועלה כי ברשות אין נוהל המחייב לתעד באופן מלא בתיק הנישום היועצויות עם הרפרנט המקצועי ועם הרפרנט המשפטי בתהליכי השומה.

קביעת מדרג הסמכויות במשרדי השומה

הוועדה המליצה לקבוע מדרג סמכויות בתוך משרדי השומה לצורך אישור שומות. לא נמצא כי הרשות החלה לבנות תוכנית להטמעת מדרג הסמכויות בכל המשרדים האזוריים. עוד הועלה, כי למרות המלצת הוועדה עדיין לא הוגדר קוד מחשב שבו תסומן מעורבות פקיד השומה בעריכת השומה של נישום מסוים.

ניגוד עניינים של עובדי הרשות בנושא מתן הרצאות

הוועדה המליצה כי בנוגע לעובדים המשמשים מרצים או מתרגלים במוסדות אקדמיים ייערך הסדר ניגוד עניינים, ובמסגרתו יתחייבו להימנע מלטפל בעניינים או בתיקים הקשורים למייצג שהוא מרכז הקורס או המרצה בקורס או מי שאחראי לשיבוץ המרצים בקורס. הועלה כי המלצה זו לא יושמה,

וברשות אין נוהל המחייב כל עובד רשות המשמש גם מרצה במוסד אקדמי לחתום על הסדר ניגוד עניינים כאמור.

שימור ההון האנושי ברשות

הוועדה להפקת לקחים המליצה לפעול לשיפור תנאי השכר של "עובדים מקצועיים ואיכותיים" כך שיוותרו ברשות לאורך זמן ויראו בעבודה ברשות דרך חיים, ולא "קרש קפיצה" לשוק הפרטי. נמצא כי עדיין נבחנות ברשות הדרכים לשימור ההון האנושי.

ההמלצות העיקריות

על הרשות לפעול לעיגון נוהל בנוגע להעברת תיקים ממשרד למשרד ומחוליה לחוליה בתוך אותו משרד ולוודא את יישומו. נוסף על כך, מן הראוי למחשב את טופס העברת התיקים, להרחיב אותו ולכלול בו הנמקות מפורטות לבקשה להעברת תיק.

על מטה הרשות לעקוב באופן שוטף אחר שומות שאושרו באופן אוטומטי ללא בקרה של גורם מאשר או של רפרנט משפטי ואחר הסיבות לכך ולהסיק מסקנות כדי לייעל את התהליך ולמנוע טעויות ורשלנות.

מן הראוי שהרשות תשקול לקדם בניית מערכת לעריכת תרשומות ממוחשבות בהקדם האפשרי כדי לתעד את תהליך השומה. מערכת כזאת תאפשר מעקב אחר הנימוקים להחלטות השומה ושלביה בכל הדרגים, תשפר את השירות לציבור ותייעל את התהליך.

על הרשות, בתיאום עם נציבות שירות המדינה, להשלים תוכנית רב-שנתית לשימור ההון האנושי ובה יגובשו יעדים מוגדרים כמו העלאת תוחלת השירות ברשות של בוגרי קורס מפקחים לפני פרישתם למגזר הפרטי ובניית מסלול התמחות מגוון לעובד בכמה תפקידים כדי להפחית את שחיקתו בעבודה.

סיכום

הוועדה להפקת לקחים הוקמה על רקע פרשה קשה של פגיעה בטוהר המידות ברשות המיסים, ובמטרה למנוע הישנות של מקרים כאלה בעתיד ולהשיב לרשות המיסים את אמון הציבור בה. מצבור הליקויים שנחשפו בתפקוד הרשות בעת חקירת הפרשה זימן לקברניטי הרשות שעת כושר לערוך ברשות בדיק בית אמיתי. מן הביקורת עולה, כי חלק ניכר מהמלצות הוועדה לא יושמו.

על הרשות לנהוג באחריות המצופה ממנה וכנדרש בכללי מינהל תקין ולפעול למניעת הישנותם של מקרים דומים; עליה לשוב ולבחון את המלצות הוועדה ולפעול ליישומן כדי לשפר את תפקודה בתחומים שנבדקו.

מבוא

פרשת רשות המיסים בישראל (להלן - רשות המיסים או הרשות) שנחשפה בינואר 2007 העלתה מעורבות של גורמים בעלי עניין מחוץ לרשות במינויים, ובכללם מינויו של ראש הרשות דאז, שנאלץ לפרוש מתפקידו בעקבות חשיפת הפרשה. בין השאר הורשעו ארבעה מבכירי רשות המיסים, ובהם מנהל הרשות דאז וסמנכ"ל משאבי אנוש דאז, שהורשעו בעבירות של מרמה והפרת אמונים (מנהל הרשות דאז הורשע גם בעבירה של סיוע למתן שוחד). פרשת רשות המיסים פגעה קשות בתדמיתה של הרשות ובאמון הציבור בה.

במרץ 2009 מונה היועץ המשפטי דאז של הרשות לעמוד בראש ועדה להפקת לקחים בעקבות גילויים שעלו מפרשת רשות המיסים (להלן - הוועדה או הוועדה להפקת לקחים). אגב הדיון הציבורי בפרשה זו הועלה כי תהליכי העבודה ברשות אינם מאפשרים להתחקות אחר כל הגורמים המעורבים בתהליך קביעת מס לנישום (להלן - נתיב הביקורת), וזאת כדי לאתר טעויות בשיקול דעת או הפעלת שיקולים זרים בקביעת השומה.

הוועדה הגישה את המלצותיה למנהל הרשות במרץ 2011. באפריל 2011 דנה הנהלת הרשות בהמלצות הוועדה. מנהל הרשות דאז הודיע כי הוא מאמץ את ההמלצות.

פעולות הביקורת

בחודשים ספטמבר-נובמבר 2017 בדק משרד מבקר המדינה את יישום המלצות הוועדה להפקת לקחים. הבדיקה נעשתה ברשות המיסים.

פתיחה והעברה של תיקים בין משרדי השומה ובתוכם

עד 2011 פתיחת התיקים והעברתם בין משרדי השומה נעשתה לפי הנחיות הקבועות ב"מדריך לפתיחת תיקים" ובהוראות הביצוע שעניינן מיקום תיקים והעברת תיקי נישומים בין משרדי השומה².

בשנת 2011, בעקבות אישור המלצות הוועדה, הופצה למשרדי השומה הוראת ביצוע 8/2011 בנושא "פתיחת תיק ברשות המסים". הוראה זו החליפה את המדריך לפתיחת תיקים האמור ונועדה לקבוע כללים אחידים לפתיחת תיקי מס הכנסה וניכויים ולפתיחה מקוונת של תיקי מע"ם.

ככלל, ההוראות הקודמות והוראת הביצוע 8/2011 (להלן - ההנחיות) קובעות כי יש לשמור על העיקרון שלפיו תיק נישום ייפתח במשרד השומה שבתחום

2 לדוגמה, הוראת ביצוע 12/91 - פתיחת תיקים לתושבי חוץ - אחידות במערכי המס; הוראת ביצוע 15/95 - פתיחת תיק במס הכנסה ותיק ניכויים; הוראת ביצוע 48/91 - העברת תיקי נישומים בין משרדי השומה.

אחריותו הגיאוגרפי פועל הנישום, למעט במקרים של התמחות ענפית³ או במקרים שבהם יש כמה תיקים הקשורים לאותו נישום.

המציאות בשטח הומחשה בפסק דין שניתן נגד מר יהושע ויטה, שכיהן כפקיד שומה גוש דן, ובתפקידו זה לכאורה חרג מסמכותו וטיפל בתיקים שאינם בתחום השיפוט הגיאוגרפי של משרדו - משרד שומה גוש דן⁴. בהליך המשפטי טענה המדינה כי לפי המדריך לפתיחת תיקים מאוגוסט 1983 לא היה צריך לפתוח לנישום מסוים תיק במשרד שומה גוש דן. אולם מנהל רשות המיסים לשעבר מר ג'קי מצא העיד בבית המשפט כי "פקידי השומה מתעלמים ביודעין במשך שנים מהנחיות בדבר העברת תיקים לפי מיקום גיאוגרפי, עקב התחרות ביניהם ומדידתם כל הזמן לפי גבייה". נציבת מס הכנסה לשעבר גב' טלי ירון אלדר ציינה בעדותה כי בתקופתה נעשה ניסיון לתקן מצב זה ולהשליט סדר בנושא מיקום התיקים, אך כל אחד מפקידי השומה רצה לשמור את התיקים הגדולים וה"טובים" אצלו. היא הוסיפה כי "מייצגים בוחרים לפנות לפקיד שומה מסויימים שיודעים לקבל החלטות ולפתוח אצלם את התיק. תופעה זו קיימת ולא ייחודית לנאשם".

הוועדה המליצה לבחון את הצורך בעדכון נוהלי העברת תיקים ממשרד למשרד, שנקבעו לפני שנים רבות. עוד המליצה כי בטופס העברת תיקים ממשרד למשרד ינמק המשרד המבקש באופן מפורט את הבקשה להעברת התיק.

הועלה כי בהוראת הביצוע 8/2011 אין התייחסות להעברת תיק ממשרד למשרד או מחוליה לחוליה באותו משרד. ראוי לציין גם שהוראת ביצוע זו אינה מופיעה באתר המרשלת של רשות המיסים ולא פורסמה לקהל הנישומים והמייצגים⁵.

במסגרת דיוני הוועדה נדונה התופעה שבה מייצג פונה (לעיתים באופן אנונימי) לפקיד שומה מסוים בשם נישום שאין לו תיק אצל אותו פקיד שומה, במקום לפנות לפקיד השומה שאצלו אמור היה התיק להתנהל לפי ההנחיות, או לפקיד השומה שאצלו מתנהל תיקו של הנישום. הפנייה נעשית לפקיד שומה שהמייצג מעדיף לכאורה להתנהל דווקא מולו.

בדוח הוועדה צוין כי "לעמדת חברי הוועדה, יש לחזור ולהבהיר באופן חד משמעי, כי פקיד השומה רשאי לפתוח תיקים במשרדו אך ורק על פי הנהלים, ואינו רשאי לטפל בתיקים אשר על פי הנהלים אינם שייכים למשרדו. במקרה בו קיבל פקיד השומה פניה מנישום שתיקו אמור להתנהל במשרד שומה אחר (או מתנהל כבר בפועל במשרד אחר), יש להפנות את המייצג הפונה לפקיד השומה האמור ולעדכן את אותו פקיד שומה בדבר הפנייה. ככל שקיימת אי בהירות בשאלת המיקום הנכון לפתיחת התיק, יופנה המייצג ו/או הנישום לסמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת, אשר יכריע בעניין. עד להכרעה כאמור, פקיד השומה

3 לעניין חלוקת הענפים בין המשרדים השונים, ראו חוזר מס הכנסה מס' 1/95.

4 ת"פ 40778-12-09, **מדינת ישראל נ' יהושע ויטה ויעקב ויינרוט** (פורסם במאגר ממוחשב, 31.10.11).

5 בהוראת הביצוע צוין כי בנוגע לבקשה מקוונת לפתיחת תיק הוצא פרסום למייצגים. כמו כן, קיימת הדרכה באתר רשות המיסים במרשלת ובפורטן השירותים והמידע הממשלתי www.gov.il.

שקיבל את הפנייה לא יטפל בה". הוועדה המליצה שמטה הרשות יטמיע הוראה זו בקרב עובדי הרשות על כל יחידותיה.

משרד מבקר המדינה בדק באופן מדגמי את טופסי העברת התיקים במשרד שומה ת"א 4. הועלה כי משרד זה מעביר מדי שנה בין 300 ל-400 בקשות לקבלת תיקים ממשרדים אחרים (לצמיתות או באופן זמני). אולם מאחר שכל התהליך אינו ממוחשב לא ניתן לעקוב אחר הבקשות, למשל כדי לדעת כמה בקשות סורבו ומה היו ההנמקות לסירוב, וכמה מהבקשות לא זכו להתייחסות ויש לשלוח תזכורת בגינן. כמו כן, לא ניתן לעקוב אחר רשימת התיקים שלגביהם התקבלה בקשה ממשרדים אחרים להעברת התיקים אליהם ואחר הטיפול בבקשות אלו.

על הרשות לפעול לעיגון נוהל בנוגע להעברת תיקים ממשרד למשרד ומחוליה לחוליה בתוך אותו משרד ולוודא את יישומו. נוסף על כך, מן הראוי למחשב את טופס העברת התיקים, להרחיב אותו ולכלול בו הנמקות מפורטות לבקשה להעברת התיק.


תהליכי שומה

בראש משרד שומה עומד פקיד שומה ותחתיו סגן פקיד שומה. עבודת השומה נעשית בחוליות השומה הבנויות מרכז חוליה וממפקחים הכפופים לו המוסמכים לערוך שומות. כל חוליה אחראית לתיקים לפי סיווגם (חברות, עצמאים וכו') ולפי הענף הכלכלי. תפקיד הרכז הוא בין היתר לאשר את השומה.

אישור השומה הוא מהותי וניתן לאחר הפעלת שיקול דעת. הגורם המאשר יכול להחליט שהוא אינו מאשר את השומה ולהנחות את המפקח לתקן אותה. בהוראות הביצוע בנושא תוכניות העבודה קבועות הנחיות מפורשות בעניין מעורבותם של רכז החוליה ושל פקיד השומה במהלך הטיפול בשומה. הנחיות אלו מעודכנות ומופצות מדי שנה. לפי ההנחיות האמורות על פקיד השומה ועל רכזי החוליות לוודא כי תיק לא יטופל בידי מפקח מיוזמתו, אלא יוכנס לטיפול על פי הנחיות הממונים לאחר ששילבו בתוכנית העבודה דיווח במחשב. רכז החוליה צריך להיות מעורב בכל שלבי הטיפול בתיק החל מקביעת תוכנית הביקורת וכלה בהוצאת השומות.

הבקרה התפעולית על אישור השומה פועלת באופן האמור: בעת שידור שומה בידי המפקח היא נקלטת במרשמי המחשב כ"שומה בהמתנה". רק לאחר שהגורם המוסמך מאשר את השומה במחשב (בשאלתה ISHR) השומה נקלטת. המערכת אינה מאפשרת למי ששידר את השומה לאשר אותה, כך שגם מהבחינה התפעולית חייבים להיות שני גורמים מעורבים בשומה: גורם משרד וגורם מאשר.

בנוגע לתהליכי השומה ציינה הוועדה בסקירתה כי ייתכן כי שומות שהן אישור הדו"ח המוגש (שומה 01) או שומה בהסכם שלב א' (שומה 02) יאושרו בפועל רק על ידי המפקח שערך אותן. זאת אם הגורם המאשר לא התייחס במחשב



 לעיתים מעורבים

 בקביעת השומה הן

 הדרג "המבצע"

 (למשל, רכז החוליה)

 והן הדרג האמור

 לאשר את השומה

 (למשל, סגן פקיד

 השומה).

לשומה בהמתנה תוך 45 יום, ואז השומה מאושרת באופן אוטומטי. בדוח הוועדה להפקת לקחים לא הוצגו נתונים על מספר השומות שאושרו באופן אוטומטי, הן בשלב א' הן בשלב ב', וממילא לא נותחו הסיבות לכך. בינואר 2015 פרסמה סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת דאז מכתב בנושא זה ובו ציינה כי יש לשים לב לשומות המאושרות באופן אוטומטי לאחר 60 יום מיום שידורן.

בקביעת השומה מעורבים לעיתים גורמים הן מהדרג המבצע (למשל, רכז החוליה) הן מהדרג המאשר (למשל, סגן פקיד השומה). ללא בקרה על קביעת השומה לא ניתן יהיה לאתר שומות שנעשו בשגגה, ובמקרים מסוימים אף ברשלנות⁶.

משרד מבקר המדינה מעיר כי על מטה הרשות לעקוב באופן שוטף אחר שומות שאושרו באופן אוטומטי ללא בקרה של הגורם המאשר או של הרפרנט המשפטי ואחר הסיבות לכך, ולהסיק מסקנות כדי לייעל את התהליך ולמנוע טעויות ורשלנות.

בתשובתה מסרה הרשות כי "במכתב [של סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת דאז] נכתב במפורש כי יש לשים לב לשומות המאושרות באופן אוטומטי **לאחר 60 יום** מיום שידור השומה... כמו כן, בהוראת ביצוע תכנית העבודה בתחום השומה... ישנו סעיף המתייחס לנושא אישור השומות... לעניין מעקב שוטף על שומות שאושרו באופן אוטומטי - חטיבת השומה תבחן הזמנת עיבוד משע"ם ועל פי הנתונים שיתקבלו בעיבוד, תבחן את הנושא" (ההדגשה במקור).

חובת היועצות במטה

הוועדה ציינה כי "במסגרת עבודת השומה והביקורת במשרדים מתעוררות באופן תדיר סוגיות מקצועיות ומשפטיות. לעיתים הסוגיה המתעוררת הינה סוגיה מהותית, ויש להניח, כי היא מתעוררת גם במשרדי שומה נוספים. מקרים אלו, מובאים לעיתים על ידי המשרד לבחינת ההנהלה ולעיתים לא. כידוע, דיני המס מורכבים ביותר ובסוגיות מסוימות יתכנו פרשנויות שונות. ככל שסוגיה מהותית לא מועלית למטה ומוכרעת בצורה רוחבית, כל משרד מחליט על פי שיקול דעתו, ובכלל זה חותם על הסכמי שומות. כך יוצא, שסוגיה זזה מטופלת באופן שונה על ידי פקידי שומה שונים, דבר הפוגע בשיוויון, באחידות ובצדק".

הוועדה המליצה להורות למשרדים לקבוע בנוהל כי אם מתעוררות אגב עבודת השומה והביקורת סוגיות עקרוניות מהותיות שיש להן השלכות רחב, ולגביהן אין פסיקה סופית או הנחיית הנהלה מפורשת, יש להביאן לפני הלשכה המשפטית או החטיבה המקצועית. הדבר נכון גם בנוגע לכל תיק שבו מתעוררת סוגיה בעלת השלכות מס בסכומים ניכרים.

6 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי א65** (2014), "מיסוי רבנים, 'מקובלים' ובד"צים - רשות המסים בישראל", עמ' 303.



משרד מבקר המדינה מעיר כי אין ברשות נוהל המחייב לתעד באופן מלא בתיק הנישום היועצויות עם הרפרנט המקצועי והרפרנט המשפטי בהליכי השומה. כך לא ניתן לדעת בין השאר אם נסקרו תקדימים של הסכמי שומה קודמים או פסיקה רלוונטית וכיו"ב

באוגוסט 2011 יצאה הנחיה כזאת למשרדי השומה. עם זאת, התברר כי הנחיה זו אינה מתועדת במערכת האינטרנטית הפנימית של רשות המיסים המיועדת לעובדיה (מערכת האינטראמס), ועובדים שנקלטו מאז ברשות לא נחשפו להנחיה זו בשגרת עבודתם.

משרד מבקר המדינה מעיר כי אין ברשות נוהל המחייב לתעד באופן מלא בתיק הנישום היועצויות עם הרפרנט המקצועי ועם הרפרנט המשפטי בתהליכי השומה. ככלל, בתהליכים אלו מתעוררות בכל תיק כמה סוגיות מס, וללא תיעוד כאמור לא ניתן לדעת בין השאר באילו מהן נדרשה דעת הרפרנטים ומה הייתה עמדתם; אם הייתה מחלוקת כלשהי בין עמדת המשרד האזורי לעמדת הרפרנט המשפטי או לעמדת הרפרנט המקצועי, ואם הייתה מחלוקת - איזו עמדה אומצה בסופו של דבר ומה היו הנימוקים לאימוצה; ואם נסקרו תקדימים של הסכמי שומה קודמים או פסיקה רלוונטית.

בדוח שנתי 67א שפורסם בנובמבר 2016 התייחס משרד מבקר המדינה לחשיבות התיעוד של עמדות החטיבה המקצועית בתהליכי השומה⁷: "היחידה למיסוי בין-לאומי אינה מסתייעת בפעילותה במערכת מידע ממוחשבת, לשם ניהול בסיס הידע של עובדי היחידה ותמיכה בתהליכי העבודה השוטפים של היחידה. במכתב ששלח מנהל החטיבה המקצועית ברשות למנהל שע"ם בנובמבר 2014⁸ צוין כי 'נדרש ליצור כלי משלים אשר יוכל לתעד את הליכי העבודה... של הרפרנט בביקורו במשרד'".

כך, בדומה להמלצת הביקורת האמורה לעיל הנוגעת ליחידה למיסוי בין-לאומי, מן הראוי שלכל היחידות המקצועיות בחטיבה המקצועית יוענק אותו כלי משלים לתיעוד תהליכי עבודתן. כמו כן, יש להעניק כלי משלים כזה לתיעוד עבודת הרפרנטים של הלשכה המשפטית.

בתשובתה ציינה הרשות כי "בהוראת הביצוע [של] תכנית העבודה לשנת 2019 חטיבת השומה תוסיף ותחדד כי יש לתעד באופן מלא בתיק הנישום גם התייעצויות עם הרפרנט המקצועי והרפרנט המשפטי בהליכי השומה".

קביעת מדרג הסמכויות במשרדי השומה

הוועדה המליצה לקבוע מדרג סמכויות בתוך משרדי השומה לצורך אישור שומות. כל פקיד שומה יקבע לפי שיקול דעתו, על פי אופי המשרד, מצבת כוח האדם ופרמטרים אחרים, ובאישורו של סמנכ"ל לשומה וביקורת, את התיקים שיובאו לאישורו לפני עריכת השומות, ויביא את מדרג הסמכויות שקבע לידיעת עובדי המשרד.

7 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 67א** (2016), "מיסוי הכנסות של תושבי ישראל בחו"ל", עמ' 195.

8 כותרת המכתב: "צרכי החטיבה המקצועית מול שע"ם - תכנית העבודה לשנת 2015".

הועלה כי ביוני 2012 אומנם הועברה לכל משרדי השומה הנחייתו של סמנכ"ל שומה וביקורת דאז, שעסקה בין היתר בנושא מדרג הסמכויות, אך בשל נושאים נוספים שנכללו בהנחיה זו ועמדו במחלוקת בתוך הרשות הוחלט על עיכוב יישום ההנחיה על כל נושאייה. ביוני 2014 יצא מכתב נוסף של סמנכ"ל לית בכירה שומה וביקורת דאז, בנושא מדרג הסמכויות. במכתב זה ציטטה הסמנכ"ל לית את הוראת ביצוע 2/2014, שבה נקבע כי כל אחד ממשרדי השומה יקבע נהלים פנימיים לתיקים שיובאו לאישור פקיד השומה או סגנו, זאת, נוסף על מקרים שצוינו במפורש בהוראת הביצוע (לדוגמה, שומות בתיקים שקיימות בהם מחלוקות בסכומים גבוהים מאוד ושומות בתיקים עם סוגיות רוחב). להוראה זו צורפה דוגמה למדרג סמכויות אפשרי הכולל פירוט של סמכויות אישור, בין היתר לפי סוג התיק (עצמאי, חברה או תיק ניכויים) ועל פי היקף תוספת המס הצפויה בתיק.

בשנת 2016 בדקה חטיבת ביקורת פנים את יישום ההנחיות שנקבעו במכתבה של הסמנכ"ל לית. הביקורת הפנימית העלתה בין השאר כי רכזי החוליות במשרדים, האמורים להעביר את התיקים לפי הקריטריונים שנקבעו, לא תמיד ידעו מהו מדרג הסמכויות שנקבע במשרדם⁹. ברוב תיקי הנישומים שנבדקו לא נמצא מסמך המעיד על מעורבות או אישור כלשהו של פקיד השומה או סגנו, אף שהיה עליהם לאשרם, על פי המדרג שנקבע.

ביולי 2017 שלחה סמנכ"ל לית שומה וביקורת דאז עוד מכתב לפקדי השומה בעניין מדרג הסמכויות, ובו ציינה את ממצאי הביקורת הפנימית בעניין וביקשה מפקדי השומה ליידע גם את עובדי המשרדים בנוגע למדרג הסמכויות. אולם לא נמצא כי הרשות החלה לבנות תוכנית להטמעת מדרג הסמכויות בכל המשרדים האזוריים.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי עליה לבנות תוכנית להטמעת מדרג הסמכויות בכל המשרדים האזוריים. נוסף על כך, מן הראוי לעגן את מדרג הסמכויות במערכת המחשוב באופן ששומה לא תוכל להיות משודרת במחשב ללא אישורו של הגורם המאשר.

בתשובתה של הרשות צוין כי נושא מדרג הסמכויות מובא לפני פקדי השומה גם במסגרת הרצאות הניתנות לרכזים ולמפקחים בתחום השומה וגם בהוראות ביצוע תוכנית העבודה בתחום זה. כמו כן צוין, "לעניין מחשוב מדרג הסמכויות המשרדי, מאחר שהמדרגים שנקבעו שונים בין פקיד שומה אחד לאחר, וגם ניתנים לשינוי בכל עת על פי החלטת פקיד השומה, ישנה מורכבות באפיון הנושא מבחינה ממוחשבת... לאור המורכבות שפורטה לעיל וגם משיקולי עלות מול תועלת לא מצאנו לנכון להוסיף בקרה ממוחשבת... ולהסתפק בחתימת הגורם המאשר על פי מדרג הסמכויות על גבי התרשומת".

9 הביקורת הפנימית מצאה כי נקבעו מדרגי סמכויות ב-25 משרדי השומה. פקיד השומה אוטונומיה לא קבע מדרג במשרדו משום שהמשרות של רכזי חוליות ושל סגן פקיד שומה במשרדו אינן מאוישות.

קביעת שומה על ידי פקיד השומה עצמו: במסגרת דיוני הוועדה נדונה סוגיה שעלתה בדוח ביקורת של מבקר הפנים של הרשות, הנוגעת למקרים שבהם פקיד השומה עצמו הוא שערך את הסכמי השומה, כך שלא הייתה יכולת לבקר אותו.

הוועדה ציינה כי קיימים תיקים המעוררים סוגיות מורכבות שממילא אינן יכולות להיות מוכרעות ללא שיתופו של פקיד השומה, ובתיקים אלו ראוי שהוא יהיה מעורב באופן אישי. הוועדה סברה כי במקרים כאלה, אם פקיד השומה עצמו ערך את השומה ייעשה תהליך השומה, לרבות הדיונים, בתיאום ובשיתוף עם גורם נוסף במשרד השומה (סגן פקיד שומה או רכז חוליה). על פקיד השומה להיוועץ עם הרפרנט המקצועי או הרפרנט המשפטי ולהקפיד על עריכת תרשומות מפורטות של ההיוועצויות. עוד המליצה הוועדה כי יוגדר קוד מחשב שבו יסומן שהשומה נערכה בידי פקיד השומה עצמו.

הועלה כי עדיין לא הוגדר קוד מחשב שבו תסומן מעורבות פקיד השומה בעריכת השומה של נישום מסוים.

על הרשות לפעול להסדיר בנוהל מפורט את דרכי הסימון של מעורבות פקיד השומה, או גורם בכיר ממנו, במאגר הממוחשב שלה.

הרשות מסרה בתשובתה כי "לעניין הגדרת קוד מחשב שיתעד את עצם מעורבות פקיד השומה בעריכת השומה של נישום מסוים, הנושא יבחן במסגרת מערכת 'תיק ביקורת ממוחשב'".

הטיפול בפניות אנונימיות

הוועדה ציינה כי "לעיתים פונה מייצג למשרד שומה שבו מתנהל תיק הנישום, ומפרט בפני פקיד השומה עובדות מסוימות במטרה להגיע להסכם עקרוני לגבי סוגיה כלשהי, מבלי לציין את שם הנישום. פקידי השומה מתחבטים בשאלה האם ראוי לקיים עם אותו מייצג דיונים ולהגיע לסיכום עקרוני טרם זיהויו של הנישום".

בעניין זה המליצה הוועדה כי ככלל יש לפעול בדרך המלך הקבועה בפקודת מס הכנסה והיא הגשת דוח על ידי הנישום וביקורת של פקיד השומה לאחר הגשתו. חברי הוועדה סבורים כי על פקיד השומה להימנע מלטפל בפניות אנונימיות. באותם מקרים נדירים שבהם יש הצדקה לטיפול בדרך אחרת יופנה המבקש למוסד להחלטות מיסוי בחטיבה המקצועית ושם יוחלט אם וכיצד לטפל בפנייה. במקרים שבהם יחליט המוסד להחלטות מיסוי כי יש להעביר את הטיפול למשרד השומה ולטפל בפנייה שלא בדרך החלטת מיסוי, כאמור בסעיף 158ג(ב) לפקודה, הפנייה תטופל בידי פקיד השומה בליווי המטה.

בדיון בהנהלת הרשות באפריל 2011 הנחה מנהל הרשות דאז להוציא מכתב למשרדים האזוריים, בין השאר בנושא טיפול בפניות אנונימיות, ואכן באוגוסט 2011 יצא מכתב ברוח המלצות הוועדה.

בביקורת עלה כי הטיפול בפניות אנונימיות בנושאים שונים ברשות המיסים הוא תופעה נפוצה שהשתרשה וממשיכה להתקיים ברשות זה שנים רבות. הבעייתיות בתופעה זו נובעת מכך שבעצם הפנייה האנונימית נעשה סוג של "מכרז" בין משרדי השומה כדי להשיג לנישום את תוצאת המס המינימלית. מצב עניינים זה אינו ראוי, ועל הרשות לפעול למיגור תופעה פסולה זו.

מייצגים לשעה

על פי סעיף 236 לפקודה וסעיף 143 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הזכות לייצוג נישום מול אגפי מס הכנסה ומע"מ מוקנית לרואה חשבון או ליחיד הראוי לערוך ביקורת על פנקסי אגודה שיתופית או ליועץ מס. המונח "מייצג לשעה" מתייחס לרואה חשבון, לעורך דין או ליועץ מס שאינם רשומים במרשם המייצגים ברשות המיסים כמייצגים של הלקוח, אלא מייצגים את הנישום או את העוסק מול רשות המיסים באופן חד-פעמי או מזדמן במסגרת עניין מסוים או בשל תחום מומחיות ספציפי.

הוועדה המליצה להנחות את פקידי השומה כי במקרה שבו פונה אליהם מייצג שאינו המייצג הרשום במרשם המייצגים ברשות המיסים, יש לוודא כי המייצג מחזיק בייפוי כוח מתאים ואף לתעד כראוי את עובדת הייצוג בתרשומת מתאימה. עוד המליצה הוועדה לקדם ולפתח אפשרות לתיעוד ממוחשב, וכשיתאפשר הדבר, לחייב את פקידי השומה להזין במחשב את נתוני הייצוג.

בדוח שנתי א68 שפורסם באוקטובר 2017 ציין משרד מבקר המדינה בעניין זה¹⁰: "הביקורת העלתה כי נכון ליוני 2016, הושלם פיתוח המערכת, אך היא טרם הוכנסה לשימוש ונמצאת בשלב של בקרת איכות. יש לציין כי גם אחרי שתושלם הכנת המערכת, היא לא תאפשר לסרוק את ייפוי הכוח שהוצג".

במרץ 2017 עלתה לאוויר מערכת "מייצג לשעה", ולמשרדי השומה הופצה הוראת ביצוע 3/2017 בנושא "תפעול מערכת 'מייצג לשעה' במס הכנסה ובמע"מ". בהוראה זו הונחו עובדי המשרדים להזין במערכת כל אירוע של ייצוג באמצעות "מייצג לשעה".

על פי נתוני הרשות, ממרץ 2017 ועד מועד סיום הביקורת השתמשו במערכת כ-198 פעמים בלבד, דהיינו ממוצע של כשמונה פעמים למשרד שומה, כאשר ברוב משרדי השומה מתקיימים מאות דיוני שומה מדי חודש, ולעיתים בדיון שומה אחד יש כמה "מייצגים לשעה".

משרד מבקר המדינה פנה אל הרשות בעניין זה, והיא השיבה לו באוקטובר 2017 כי "זמן מה אחרי עליית המערכת הסתבר כי קיימת בה בעיה טכנית ולכן לא ניתן היה להשתמש בה. לפיכך הוחלט לפתח אותה מחדש בהתאם לאפיון הקיים. סיום הפיתוח אמור להיות עד סוף הרבעון הראשון של שנת 2018".

10 ראו מבקר המדינה, דוח שנתי א68 (2017), "החלטות מיסוי מקדמיות", עמ' 133.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי עליה להשלים בהקדם את פיתוחה של מערכת זו וכן לבנות תוכנית להטמעת השימוש בה הן במשרדים האזוריים הן ביחידות המטה.

בתשובתה מסרה הרשות: "לגבי מייצג לשעה ביצענו שינוי מן היסוד במערכת, והיא שוכתבה. אנחנו לקראת סוף הפיתוח שלה, ומצפה לנו בדיקת איכות לאחר מכן. לוח זמנים הנוכחי הוא הפעלה בכל משרדי המס במהלך הרבעון השני של 2018".

בהקשר זה יוער כי בבדיקת השלמה שערך משרד מבקר המדינה ביולי 2018 הועלה כי מערכת זו טרם הושלמה.

תיעוד תהליכי שומה

תרשומת מסודרת ומעמיקה בתיק שומה נועדה לדברי הוועדה להפקת לקחים "בין היתר, לסייע לבחינת טיב הטיפול של המפקח בנקודות הראויות לביקורת והטענות עיון ובירור; לאפשר טיפול נכון בהשגה או בערעור; לספק למפקחים חומר נאות להסתמך עליו, כאשר יטפלו בעתיד באותו תיק; ולאפשר לממונים בכל הדרגים לפקח על העבודה ולהנחותה. הוראות בדבר חובת הנמקה ועריכת תרשומת קבועות בהוראות הביצוע¹¹ של הרשות".

בפרשת קרן¹² השמיע בית המשפט ביקורת חריפה על התנהלות הרשות בעניין עריכת פרוטוקולים במהלך דיוני השומה הנערכים בה: "המדינה מבקשת מבית המשפט לקבל את דברי המפקח, על דברים שנאמרו בעל פה שנים קודם לעדותו, כאשר המפקח נוהג לערוך מאות דיונים מסוג זה... לטעמי אין זה ראוי שהמדינה תעלה טענות מסוג זה, כאשר ניתן ללא כל מאמץ, לערוך פרוטוקול בישיבה, או לחלופין להקליט את הישיבה, כאשר המערער או נציגיו יאשרו את הפרוטוקול בחתימת ידם, כפי שנעשה בחקירות במשטרה, ואף בחקירות מס הכנסה". בית המשפט הוסיף כי "ראוי גם לקבל אישור או הסתייגות לדברים בכתב או באמצעות חתימה על אותה תרשומת או פרוטוקול, ולתת העתק בידי האזרח, כדי שיהיה בידי תיעוד ככל שזיקק לדברים... כן יש צורך בכך כדי שניתן יהיה לבחון את הפעלת שיקול הדעת של פקיד השומה".

בדצמבר 2015, כארבעה חודשים לאחר פרסום פסק הדין האמור, הפיצו היועץ המשפטי של הרשות וסמנכ"לית שומה וביקורת דאז הנחיה לפקידי השומה שעניינה עריכת תרשומות מדיונים ומסירת העתק התרשומת למייצגים או לנישומים או לעוסקים. הנחיה זו הופצה למייצגים (באמצעות לשכת רואי החשבון) רק באוקטובר 2017.

11 לדוגמה, הוראת ביצוע 9/91 - עריכת שומות נאותות וביסוסן. כמו כן, ראו סעיף 15.8 להוראת ביצוע 6/2010 שבה מוטלת על המפקח החובה לדאוג כי תיק הקבע יכלול בין היתר את התרשומת, לרבות דוח ביקור בעסק.

12 ע"מ 1191-09, פרופ' גד קרן נ' מדינת ישראל - פ"ש גוש דן (פורסם במאגר ממוחשב, 15.7.15).

הועלה כי הנחיה זו אינה מתועדת במערכת האינטראמס של רשות המיסים ולכן היא אינה חלק מנוהלי הקבע שאליהם מתוודע כל עובד חדש ברשות.

הוועדה התייחסה לכמה נקודות שחשוב להדגישן ולטפל בהן כדי לטייב את תהליך השומה:

1. **חובת עריכת פרוטוקולים:** הוועדה ציינה כי ראוי להסב את תשומת הלב לחובת עריכת פרוטוקול מסודר של דיונים המתקיימים בכל נושא הנוגע לתיק השומה, לרבות דיונים עם הנישום, ישיבות פנימיות ושיחות טלפוניות בעניין התיק. היעדרם של פרוטוקולים כאמור מתיק השומה מקשה את המעקב אחר אופן קבלת ההחלטות בתיק.

הוועדה המליצה על ריענון והבהרה של ההנחיות בנוגע לחובת עריכת פרוטוקול מפורט ושמירת פרוטוקולים ותרשומות; לדבריה יש להדגיש את החובה לערוך תרשומת מפורטת של כל החלטה בתיק, לרבות שם הגורם המאשר ותאריך האישור, ויש להוסיף לאישור של הגורם המאשר הנדרש במערכת שע"ם גם אישור לכך שהוא בדק ומצא שנערכו תרשומות מפורטות בתיק; על המטה להטמיע הוראה זו בקרב עובדי הרשות על כל יחידותיה ולוודא שההוראה מיושמת.

נמצא כי עדיין לא הוגדר במערכת שע"ם שהגורם המאשר שומות יאשר במערכת המידע כי בדק ומצא שנערכו תרשומות מפורטות בתיק.

בתשובתה של הרשות צוין כי ההנחיה בדבר עריכת תרשומות של דיונים ידועה לכל המפקחים, והיא מופיעה באתר האינטראמס ובהוראות ביצוע תוכנית העבודה בתחום השומה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי במציאות שבה כל מפקח מס מנהל מדי חודש עשרות שעות של דיוני שומה, מן הראוי לבחון את המלצות בית המשפט כפי שצוטטו לעיל בדבר דרך עריכת התרשומות וביצוע הקלטות, לפחות בדיוני שומה חשובים ועקרוניים, ובדבר תהליכי בקרה ופיקוח על מילוי הנחיות אלה בידי עובדי משרדי השומה, בכל הדרגים.

2. זאת ועוד, הוועדה המליצה על בניית מערכת לעריכת תרשומת ממוחשבת. מערכת זו יכולה לשמש בסיס לבניית מערכת "תיק ממוחשב" שירכז את כל הנתונים הקיימים בכל מערכי המס (כמו גבייה, מודיעין ושומה) הנוגעים לכל נישום הרשום במערכת הממוחשבת של הרשות. בקשר לשומה תכלול המערכת בין השאר תרשומות, הסכמי שומה ופרוטוקולים של דיונים. חברי הוועדה המליצו לקדם נושא זה ולתת לו עדיפות במסגרת תוכניות העבודה של הרשות. לצורך הקמת המערכת המליצה הוועדה כי יוקם צוות שיכין אפיון של המערכת, לרבות התייחסות לנתיב הביקורת.

בדיון בהנהלת הרשות באפריל 2011 הנחה מנהל הרשות דאז את סמנכ"ל שומה וביקורת דאז להכין כתב מינוי לוועדה שתדון בנושא "תרשומת ממוחשבת" ותגיש את המלצותיה עד סוף יולי 2011.

הועלה כי ועדה כזו כזאת לא הוקמה בסופו של דבר, וממילא לא הוקמה מערכת "תיק ממוחשב".

הרשות ציינה בתשובתה: "לעניין ועדה שתדון בנושא 'תרשומת ממוחשבת', בתאריך 16.11.14 הוקמה ועדה בנושא 'תיק ביקורת שומה ממוחשב' אשר בחנה את מכלול תהליך עריכת השומות והביקורת וגיבשה אפיון של מערכת 'תיק ביקורת שומה ממוחשב' אשר כולל, בין היתר, תרשומת ממוחשבת, התייחסות לנתיב ביקורת ובקרה, מערך ממוכן של מכתבים ועוד. הוועדה הציגה את המלצותיה בפני מנהל הרשות בתאריך 13.5.2015 והוא קיבל את המלצותיה. הוועדה המשיכה את עבודה והכינה אפיון מפורט של המערכת אך בשל סדרי עדיפויות מול שע"ם פיתוח המערכת נדחה".

מן הראוי שהרשות תשקול לקדם בניית מערכת לעריכת תרשומות ממוחשבות בהקדם האפשרי כדי לתעד את תהליך השומה. מערכת כזאת תאפשר מעקב אחר הנימוקים להחלטות השומה ואחר שלביה, וזאת בכל הדרגים: במשרדי השומה - החל מרמת המפקח וכלה ברמת פקיד השומה, ובמטה הרשות בכל דרגי הניהול. מערכת כזאת גם תשפר את השירות לציבור ותייעל את התהליך.

בקרת איכות על תהליך השומה

בקרת האיכות על תהליך השומה מתבססת על תהליכי הבקרה ואישור השומות כפי שפורטו לעיל. פירוש הדבר הוא שהבקרה מתמצה ברמת משרד השומה.

הוועדה המליצה להרחיב את תהליך הבקרה ולקיים תהליך בקרה נוסף שיבוצע במטה. במסגרת תהליך הבקרה המורחב, לפני אישור השומה במחשב בידי הגורם המאשר, תיבדק השומה לפי קריטריונים שייקבעו לצורך איתור שומות חריגות. תיקי שומות חריגות יועברו לבקרת המטה, והוצאת השומה תתאפשר באופן ממוחשב רק לאחר אישורו של המטה. חילוקי דעות בנוגע לשומה בין המטה ובין משרד שומה יוכרעו באמצעות המחלקה המשפטית או החטיבה המקצועית, לפי העניין.

מאחר שתהליך הבקרה שהציעה הוועדה מצריך בחינת התהליך וגיבושו, ובין היתר קביעת קריטריונים, הנגשת אמצעי מחשוב והקצאת כוח אדם איכותי, המליצה הוועדה על מינוי צוות שיקדם את התהליך האמור.

בדיון הנהלת הרשות בהמלצות הוועדה להפקת לקחים שהתקיים באפריל 2011 הנחה מנהל הרשות דאז את סמנכ"ל שומה וביקורת דאז להכין כתב מינוי

לא קיים מנגנון לבקרת איכות על השומות

לוועדה שתדון ותגבש המלצות בנושא בקרת האיכות על תהליך השומה. בכתב המינוי לא נקבע תאריך יעד.

הביקורת העלתה כי טרם מונתה ועדה כזאת, וממילא לא נקבע מנגנון לבקרת איכות על השומות.

חשיבותו של תהליך בקרה שיבוצע גם בידי המטה הועלתה גם בדוח הוועדה להפחתת סיכונים תפעוליים במיסוי מקרקעין, שהגישה את המלצותיה למנהל הרשות דאז באפריל 2012. בדוח זה הגדירה הוועדה כסיכון קריטי את עצם היעדר חוליית בקרה במטה: "במשרדים האזוריים [של מיסוי מקרקעין] קיימים תיקים גדולים וייחודיים שלהם השלכות רוחביות על אופן המיסוי. בעבר הייתה קיימת חולייה במטה שבצעה בקרה נוספת על תיקים אלו במטרה לבחון את תקינות השומות המבוצעות... [להלכה] קיימת מערכת בקרה ברמת המטה שהוגדרה בתהליך העבודה, אולם בשל מחסור בכוח אדם היא אינה מבוצעת". הועלה כי בדומה לתהליכי שומת מס הכנסה גם במשרדי מיסוי מקרקעין אין מתנהל תהליך בקרה של המטה.

משרד מבקר המדינה מעיר כי על רשות המיסים לבחון, בהתאם להמלצות הוועדה, עריכת בקרת איכות על השומות במקרים המתאימים ולתעד את החלטותיה.

העברת ידע ומידע לכל עובדי הרשות

מערכת המס במדינת ישראל מסועפת, שינויי החקיקה והפסיקה תכופים, הפרשנות לחקיקה ולפסיקה רחבה, וההוראות המקצועיות בעניינים מהותיים ותפעוליים רבות מאוד. כמו כן, הדינמיות הרבה בעולם העסקים והכלכלה המודרנית דורשת כל העת בחינה והתייחסות מחדשות של רשות המיסים. כדי שכל עובדי הרשות יהיו מעודכנים בשינויי חקיקה ופסיקה ובמדיניות הרשות בנושאים השונים, יש חשיבות מרבית לקידום וייעול של התהליכים שבאמצעותם יגיע לכל עובד ועובד הידע המעודכן בתחום הרלוונטי לו. חשיבות העברת הידע מתעצמת לנוכח העובדה שרשות המיסים, ככל רשות מינהלית אחרת, כפופה לעקרון השוויון בהתנהלותה כלפי הנישומים. ברשות המיסים כמה דרכים להעברת ידע ומידע לעובדיה בתחומים השונים:

חוזרים מקצועיים והוראות ביצוע

החוזרים המקצועיים והוראות הביצוע שרשות המיסים מפרסמת הם אמצעי חשוב המאפשר לה להביא לידיעת עובדיה ולידיעת ציבור הנישומים והמייצגים את עמדתה בסוגיות מקצועיות או תפעוליות, וכן עדכונים בנוגע לשינויי חקיקה ופסיקה וכל מידע רלוונטי אחר.

הוועדה ציינה כי בנושאים רבים שבהם יש אי-בהירות משפטית או מקצועית לא הוצאו הוראות ביצוע. כמו כן, בנושאים שונים שבהם ניתנו פסקי דין עקרוניים לא הוצאו הנחיות המבהירות את המצב המשפטי לאור הפסיקה שניתנה.

הוועדה המליצה להאיץ את קצב הכנתם ופרסומם של הוראות הביצוע והחוזרים המקצועיים ולפעול לכך שקובצי ההנחיות במיסים העוסקים במערכי המס השונים יתעדכנו באופן תכוף ויכללו את כל ההנחיות היוצאות מטעם המטה.

הועלה כי המלצה זו לא יושמה, והרשות אינה מעדכנת את קובצי ההנחיות במיסים, שהם קובצי הפרשנות למדיניות המס בכללותה ולא רק לחוזרים שהוציאה בנושאים מסוימים. עניין זה נובע גם מהעומס המוטל על החטיבה המקצועית¹³.

בתשובתה מסרה הרשות כי "משנת 2014 פורסמו כ-50 חוזרים מקצועיים בעקבות תיקוני חקיקה, פסיקה והתאמות שונות למצב המשתנה בכלכלה הישראלית והגלובלית והזרוע עוד נטויה, כמו כן מבוצעות הדרכות מקצועיות יומי עיון".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות להשלים בהקדם את מיפויים של קובצי ההנחיות ולפרסם קובצי הנחיות מעודכנים בכל מערכי המס - מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין - ולהשלים בהם הוראות חסרות.

הנחיות סמנכ"לים

תהליך הוצאת חוזר מקצועי נמשך זמן רב, ולפיכך כאשר מתעורר צורך דחוף בהוצאת הנחיה למשרדים, הסמנכ"ל הרלוונטי מוציא מכתב למנהלי המשרדים ובו הוא מנחה אותם בנוגע לדרך הפעולה בעניין מסוים ומוגדר. יצוין כי הנחיות אלו הן על פי רוב הנחיות תפעוליות, אם כי לעיתים יוצאות גם הנחיות מקצועיות או משפטיות¹⁴. הנחיות אלו מועלות על פי רוב לאתר האינטראנט בדף של החטיבה הרלוונטית¹⁵, ולעיתים גם לאתר רשות המיסים במרשתת, לאחר אישור מנהל הרשות.

הוועדה המליצה לפעול לקידום בניית מערך ממוחשב שיכלול את כל הנחיות הסמנכ"ל המועברות למשרדים. במערך המוצע ימוספרו ההנחיות וייבנה אינדקס מסודר, ברור וידידותי למשתמש. הוועדה המליצה גם לרענן את הנוהל שעל פיו תועבר כל הנחיה של סמנכ"ל ללשכת מנהל הרשות לפני הפצתה, ולאחר אישורו היא תפורסם ותועלה לאתר רשות המיסים במרשתת. בדיון בהנהלת הרשות על המלצות הוועדה להפקת לקחים הנחה מנהל הרשות את לשכתו להכין מכתב הנחיה לחתימתו בנושא זה, וזאת עד סוף יולי 2011. כמו

13 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 68א** (2017), "החלטות מיסוי מקדמיות", עמ' 116.

14 למשל, הוצאת הנחיה בעקבות פסק הדין בעניין ורד פרי (הוצאות מטפלת); הנחיה בנושא חלוקת דיבידנד מרווחי שיערוך; הנחיה בנושא חישוב מס מאוחד או נפרד.

15 למשל, הנחיות של היועץ המשפטי לרשות המיסים יופיעו בדף של הלשכה המשפטית.

כן, הוא הנחה את סמנכ"ל משאבי אנוש דאז לבנות מערך ממוחשב במחשוב הפנימי (אתר האינטראמס), שבו ייקלטו ההנחיות, לרבות אינדקס מסודר, וגם זאת עד לאותו המועד.

הועלה כי חלק מהמלצות אלו לא יושמו, וברשות לא קיים מערך ממוחשב לקליטת ההנחיות, לרבות אינדקס מסודר, אלא הן מפורסמות בסדר כרונולוגי לכל מחלקה במסגרת האינטראמס.

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות לבנות מערך ממוחשב הכולל אינדקס כאמור. מערך כזה עשוי לתרום ליעילות הטיפול בתיקים ולאחידות ההחלטות המתקבלות, וכן לעקביות בעריכת השומות במשרדים השונים בנוגע לאותן סוגיות מס.

שיתוף ידע בתוך יחידות השדה והמטה - פורומים

שיתוף בידע הנצבר בתוך יחידות השדה והמטה מביא לידי הפריה הדדית של עובדי השומה והביקורת. בעקבות התפתחות הטכנולוגיה ניתן כיום להשתמש באחד התוצרים של מהפכת המרשתת בשנים האחרונות - מערכת לניהול, הצגה ושיתוף של מידע (פורום) באתר האינטראמס - המאפשרת למשתמשים לשתף משתמשים אחרים במידע וידע אישיים באופן קל ונוח.

ברשות המיסים מופעלים כיום ארבעה פורומים: פורום לעניינים מקצועיים, פורום רכזי חוליית תיאומי מס והחזרי מס (חוליה 17), פורום חוליות שומה במיסוי מקרקעין ופורום רכזי חוליות מרכזיות - חברות ועצמאים. כמו כן מתקיים תהליך הטמעה של פורומים נוספים: פורום מרכזי רשת ומודיעין, פורום גובים ראשיים במס הכנסה ומיסוי מקרקעין ופורום לאמרכלים ביחידות מס הכנסה.

מטרת הפורומים היא לאפשר העברת מידע ושיתוף ידע בין עובדים בחלוקה לקבוצות או לנושאים בעלי עניין משותף, יצירת אחידות בטיפול בסוגיות מקצועיות, מתן תשובות מקצועיות מטעם ההנהלה בזמן אמת, והיזון חוזר מהשדה בנוגע לבעיות מקצועיות ותפעוליות שיאפשר למטה לקבוע תוכנית הדרכה מותאמת ולהכין הנחיות מקצועיות לפי הסוגיות המועלות.

הוועדה המליצה כי הרשות תפעל לקידום הקמת פורומים נוספים ותפעל גם למסד את ניהול הפורומים והליווי שלהם, בין היתר באמצעות מינוי גורם האחראי באופן בלעדי לקידום הנושא.

בדיון בהנהלת הרשות על המלצות הוועדה להפקת לקחים קבע מנהל הרשות כי על הסמנכ"ל לעניינים מקצועיים לקדם את הנושא של הקמת פורומים מקצועיים. באוקטובר 2014 הוציא הסמנכ"ל דאז מכתב לפקדי השומה ובו הודיע שהוחלט על פתיחת פורום ממוחשב לעניינים מקצועיים לשימוש כל עובדי השומה, לשם העלאת סוגיות מקצועיות ולשיתוף ידע. במכתבו ציין כי "במקום בו יעלו סוגיות שהמענה עליהן יצריך דיון רחב יותר, הן יופנו לצוות היגוי... בשיתוף עם החטיבה המשפטית... במקום בו ימצא לנכון, הסוגיה

וההתייחסות אליה יפורסמו לכלל הציבור במסגרת נייר עמדה או חוזר מקצועי" (ההדגשה אינה במקור).

נמצא כי לא הוקם צוות היגוי כאמור.

בשנת 2017 התבקש צוות פנימי בחטיבה המקצועית לבחון את מידת הצלחתו של הפורום לעניינים מקצועיים. הצוות ערך סקר בארבעה משרדי שומה¹⁶ שבו התבקשו עובדי השומה לענות על כמה שאלות הנוגעות לשימוש שלהם בפורום, ונערך ניתוח סטטיסטי של מידת השימוש בפורום בתקופות שונות. להלן חלק מממצאי הצוות:

1. הרוב המוחלט של משתתפי הסקר העידו כי הם מודעים לקיומו של הפורום ומשתמשים בו לקריאה לפי הצורך; חלקם משתמשים בו גם לצורך העשרת הידע שלהם.
2. אין מעקב אחר זמני התגובה בפורום. מנהל הפורום פונה לפי הצורך למנהלי המחלקות השונים כדי לקבל מענה לסוגיות העולות בפורום. זמן התגובה תלוי במידת שיתוף הפעולה של כל מנהל מחלקה, ולעיתים חולף זמן רב מזמן הפנייה עד זמן התגובה.
3. אשר לשדרוג איכות המידע בפורום, בפורום האינפורמטיבי מפורסמים פרסומים רשמיים בלבד של עמדת החטיבה המקצועית.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי עליה לבדוק את השימוש בכל הפורומים המקצועיים, ולבחון גם את הצורך בהקמת צוות היגוי לביור סוגיות עקרוניות העולות בפורומים או מקרים מסוימים שנדונו במשרדי השומה, למשל מקום שבו קיימת מחלוקת בין משרדי שומה בדבר יישום תהליך שומתי מסוים.

ניגוד עניינים של עובדי הרשות בנושא מתן הרצאות

עובדי הרשות מעבירים מפעם לפעם הרצאות בלשכות המקצועיות (כמו לשכת רואי החשבון, לשכת יועצי המס ולשכת עורכי הדין). להופעות עובדי הרשות בכנסים הנערכים מטעם הלשכות המקצועיות יש טעם מקצועי משום שבין היתר מטרתן היא להציג את עמדת הרשות לציבור המשתתפים. את שכרם של עובדי הרשות עבור הופעות אלו משלמת הרשות. את הקורסים או את הכנסים המקצועיים מרכזים בדרך כלל רואי חשבון או עורכי דין מהשוק הפרטי, המתמחים בתחום המיסים, וכחלק מעבודתם הם גם מייצגים נישומים מול רשויות המס. נוסף על כך, חלק מעובדי הרשות משמשים מרצים בתחום דיני

המיסים גם במוסדות אקדמיים שונים, שלא במסגרת עבודתם ברשות, ועבודה זו מוגדרת "עבודה פרטית".

מצב דברים זה שבו עובד רשות המיסים המעוניין בהעסקתו כמרצה תלוי במייצג המרכז את הקורס או הכנס, ולעיתים אף כפוף לאותו מייצג באופן כזה או אחר, עלול להעמיד את עובד הרשות במצב של ניגוד עניינים בהתנהלותו מול אותו מייצג. מצב זה מעלה חשש למתן הקלות ולמראית עין של אפליה מול מייצגים אחרים בטיפול בלקוחותיהם.

יוער כי עובדי הרשות המרצים במוסדות שונים חייבים, כמו כל עובדי המדינה, לבקש אישור לעבודה פרטית ולעמוד בכל הכללים שנקבעו בנושא "עבודה פרטית, עבודה נוספת ופרקטיקה פרטית", לפי פרק משנה 42.4 לתקנון שירות המדינה (התקש"ר). עם זאת, במסגרת בקשה לאישור עבודה פרטית לא נדרש העובד לציין פרטים העשויים להצביע על קיומם של יחסי תלות מהסוג האמור.

חטיבת משאבי אנוש ברשות מטפלת מדי שנה ביותר מ-100 בקשות לקבלה או חידוש של היתר לעבודה פרטית עבור עבודה במוסדות אקדמיים.

הוועדה המליצה להורות כי מי שמשמש מתרגל או מרצה במוסד אקדמי לא יוכל לטפל בתיק שהמייצג בו הוא מרכז הקורס או המרצה בקורס או מי שאחראי לשיבוץ המרצים בקורס. לפיכך המליצה הוועדה להוסיף לטופס הבקשה לאישור עבודה פרטית עוד פרטים שיהיה על העובד למלא - זהות מרכז הקורס שבו הוא מבקש להרצות או המרצה בקורס שבו הוא משמש מתרגל, זהות הפונה בהצעה לשמש מרצה או מתרגל, זהות האחראי לשיבוץ המרצים או המתרגלים בקורסים.

הוועדה המליצה כי לעובדים המשמשים מרצים במוסדות אקדמיים ייערך הסדר ניגוד עניינים, ובמסגרתו יתחייבו להימנע מלטפל בעניינים או תיקים הקשורים למייצגים כאמור או מיוצגים על ידם.

הועלה כי המלצה זו לא יושמה, וברשות אין נוהל המחייב כל עובד רשות המשמש גם מרצה במוסד אקדמי לחתום על הסדר ניגוד עניינים כאמור.

בדיון בהנהלת הרשות באפריל 2011 קבע מנהל הרשות כי באחריות סמנכ"ל משאבי אנוש לפעול ליישום המלצות הוועדה בנושא הרצאות הניתנות במוסדות אקדמיים ולהוציא הנחיות מתאימות לכל העובדים, וזאת עד לסוף ספטמבר 2011.

בביקורת עלה כי המלצות הוועדה בעניין מתן הרצאות במוסדות אקדמיים לא יושמו. באתר המרשתת של רשות המיסים אומנם קיים "קובץ נוהלי מינהל ומשאבי אנוש", שאחד מפרקיו עוסק ב"משמעת וטוהר המידות", אך אין בו התייחסות לכפיפות ולקשר תעסוקתי הנוצרים עם מייצגים במוסדות אקדמיים, וממילא לא נקבעו הנחיות ברורות בעניין ולא תוקן טופס הבקשה לעבודה פרטית. בהיעדר מידע על קשרים תעסוקתיים עם מייצגים לא ניתן גם לערוך הסדרים מתאימים לניגוד עניינים.

הרשות ציינה בתשובתה: "כאשר יש בפנינו מידע קונקרטי לפיו עובד מרצה בקורס במוסד להשכלה גבוהה ובאותו מוסד, הגורם אשר אחראי על קבלת העובד כמרצה הינו מייצג נישומים, ניתנות לעובד הנחיות לפיהן הוא אינו רשאי לטפל בנישומים אשר מיוצגים על ידי אותו גורם".

משרד מבקר המדינה מעיר כי על הרשות להשלים את ההנחיות הנוגעות לכפיפות וקשר תעסוקתי עם מייצגים, לתיקון טופס הבקשה ולעריכת הסדרי ניגוד עניינים במקרים המתאימים.

שימור ההון האנושי ברשות המיסים

הכשרת מפקח מס אורכת לפחות כשנה (כולל קורס מפקחים), ופעמים רבות מפקחי מס פורשים מהרשות לאחר פחות מחמש שנים בתפקיד. ברבים מהמקרים פרישת עובדים גורמת לאובדן ידע רב שאינו מתועד ולבזבז כספי ציבור שהוקדשו להכשרתם. רשות המיסים כגוף מקצועי מעניקה ידע והיכרות מקצועית עם מערכת המס המבוקשים מאוד במגזר הפרטי. בתחום המיסים קיימים פערי שכר גבוהים בין המקובל בשוק הפרטי למקובל במגזר הציבורי. לדוגמה, מסקר שערכה חברת קודקס¹⁷ בנוגע לשכר עורכי דין בשנת 2015 עולה כי עורך דין בתחום המיסוי בעל ותק של חמש עד שבע שנים משתכר בממוצע בשוק הפרטי בין 17,500 ל-22,000 ש"ח בחודש. על פי נתוני הממונה על השכר לאותה שנה¹⁸, השכר הממוצע של אקדמאים ברשות המיסים עומד על 15,461 ש"ח לחודש.

הוועדה להפקת לקחים, שכאמור הגישה בשנת 2011 את המלצותיה למנהל הרשות דאז, כללה בין שאר המלצותיה גם המלצה לשיפור תנאי השכר: "חברי הוועדה סבורים, כי ככל שהרשות מעוניינת שעובדים מקצועיים ואיכותיים יוותרו ברשות לאורך זמן, ויראו בעבודה ברשות דרך חיים, ולא 'קרש קפיצה' לשוק הפרטי, מוטלת על המערכת לתגמל את העובדים בהתאם. מתן תגמול ראוי ישרת בראש ובראשונה את מערכת המס ואת האינטרס הציבורי". יצוין כי גם בדוח של הצוות להגברת האכיפה והגבייה ומלחמה בהון השחור, שהוגש לשר האוצר בינואר 2013, הומלץ בין השאר כי הרשות תקים צוות המשך לבחינת דרכים לגיוס עובדים מקצועיים לרשות ושימורם במערכת.

נמצא כי עדיין נבחנות ברשות הדרכים לשימור ההון האנושי.

17 ראו קישור: <https://www.codex.co.il/Batch/VisitorEmails/salary-survey-results-2015.htm>

18 ראו מצגת לשנת 2015 באתר הממונה על השכר, עמ' 9.



משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי עליה להשלים, בתיאום עם נציבות שירות המדינה, תוכנית רב-שנתית לשימור ההון האנושי ובה יגובשו יעדים מוגדרים כמו העלאת תוחלת השירות ברשות של בוגרי קורס מפקחים לפני פרישתם למגזר הפרטי ובניית מסלול התמחות מגוון לעובד בכמה תפקידים כדי להפחית את שחיקתו בעבודה.

בתשובתה מסרה הרשות כי "במהלך שנת 2017 התקיימה עבודת מטה בשיתוף... [חברה פרטית], אשר בצעה ניתוח ואפיון של מרכיבי ההון האנושי ברשות המסים. בעקבות עבודת מטה זו הוחלט על קידום יוזמות מרכזיות בתחום ההון האנושי ברשות המסים. הנושאים מטופלים ומופיעים כחלק מתכנית העבודה של חטיבת מנהל ומשאבי אנוש לשנים הקרובות".

הפקת לקחים בתחום המכס

בסיכום הדיון של הנהלת הרשות בהמלצות הוועדה באפריל 2011 ציין מנהל הרשות כי "הוועדה לא דנה במערך המכס. על כן, מוטל על ראש מינהל המכס לבחון את המלצות הוועדה ולהעביר למנהל הרשות נייר עמדה כיצד ניתן ליישם את המלצות הוועדה גם במינהל המכס. במסגרת זו, יש לבחון גם את נהלי העבודה הקיימים ברוח המלצות הוועדה". תאריך היעד להגשת נייר העמדה נקבע לסוף אוקטובר 2011.

הועלה כי הנחיית מנהל הרשות לא יושמה.

סיכום

הוועדה להפקת לקחים הוקמה על רקע פרשה קשה של פגיעה בטוהר המידות ברשות המיסים, ובמטרה למנוע הישנות של מקרים כאלה בעתיד ולהשיב לרשות המיסים את אמון הציבור בה. מצבור הליקויים שנחשפו בתפקוד הרשות בעת חקירת הפרשה זימן לקברניטי הרשות שעת כושר לערוך ברשות בדיק בית אמיתי. מן הביקורת עולה כי חלק ניכר מהמלצות הוועדה לא יושמו.

על הרשות לנהוג באחריות המצופה ממנה וכנדרש בכללי מינהל תקין ולפעול למניעת הישנותם של מקרים דומים; עליה לשוב ולבחון את המלצות הוועדה ולפעול ליישומן כדי לשפר את תפקודה בתחומים שנבדקו.

