

כ"ד כסלו תשפ"א
10 דצמבר 2020

לכבוד
רו"ח איריס שטרק, נשיאה
רו"ח אריה פונדק, יו"ר ועדת מיסים
לשכת רואי החשבון בישראל

הנדון: האם חייב נישום להציג לפקיד שומה חוות דעת מקצועית הנוגעת לחבות המס שלו?

נתבקשנו לחוות דעתנו בשאלה, האם במצבים בהם פונה מפקח מס לנישום בדרישה להמציא חוות דעת מקצועית הנוגעות לחבות המס של הנישום, חייב הנישום למסור לפקיד השומה, כי ברשותו חוות דעת מקצועית הנוגעת לחבות המס שלו, והאם חייב הוא למסור את חוות הדעת.

חוות הדעת ניתנת על פי מיטב ידיעתנו המקצועית, על פי הבנתנו את המצב המשפטי, והיא נוגעת לניתוח עקרוני של החובות המשפטיות המוטלות על הנישום, אולם איננה מתייחסת למציאות עובדתית מסוימת. לא ניתן להתחייב, כי עמדת שלטונות המס תעלה בקנה אחד עם מסקנות חוות הדעת.

הסמכות לדרוש הצגת חוות דעת מקצועית

1. סמכות פקיד שומה לדרוש מידע מנישום עוגנה ביסודה בהוראות סעיף 135 לפקודה, בזו הלשון:
"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם -

(1) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של בן-זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה, או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר;..."¹

¹ שלל הוראות עוסקות בסמכות פקיד השומה לדרוש מידע מאחרים – לא נידרש להיבטים אלו בחוות דעת זו. כמו כן נקבעו הוראות הנוגעות לתפיסת מסמכים בסעיף 135(2) ו-135(3) לפקודה, אולם אלו אינם מצבים אופייניים לדיון שלפנינו.

הוראה זו הינה תוספת לחובתו של הנישום למסור מידע במסגרת חובתו להגיש את הדו"ח השנתי, כפי שנקבע בהוראות סעיף 131 לפקודה, ופועלה העיקרי מתייחס לדרישת מידע בדרך של הגשת הצהרת הון, ובקשר עם דרישת מידע בשלב הליכי השומה.

2. אין חולק על הזכות העקרונית והרחבה של פקיד השומה לדרוש מן הנישום ידיעות ומסמכים כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם. עמד על כן בית העליון בע"פ 143/73 מדינת ישראל נ' מיכאל זיידל, פ"ד כח(2) 19:

"מטרתו של סעיף 135: לפקודת מס הכנסה נתבארה בבית-משפט זה ב-ע"פ 242/63 ולא מכבר נדון הדבר מחדש ב-ע"פ 524/72 פקיד השומה הוסמך לפעול "כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם", היינו, כדי לברר הכנסתו האמיתית. הנישום חייב, מכוח דין, לספק לפקיד השומה את הידיעות הדרושות לו למטרה זו, ... אכן, אם השתמש פקיד השומה בכוחו על-פי סעיף 135 הנ"ל שלא למטרה האמורה, אלא למטרה אחרת, כי אז לא נהג בתום-לב, ומעשהו יהא פסול וחסר-תוקף. כמו שכבר נרמז ב-ע"פ 524/72 הנ"ל. ונישום שלא השיב, לא יתחייב בדיון." (עמ' 23)

3. נמצא, כי נכון למקד את הדיון בשאלה, האם חוות דעת מקצועית שקיבל נישום הינה חלק מהבירור הנדרש לצורך "ידיעה בדבר הכנסתו". אין ספק, כי חוות דעת מקצועית איננה נדרשת על מנת לספק לפקיד השומה עובדות (להבדיל מספרי חשבונות, חוזים, וכל מסמך שיש בו לסייע בגיבוש התשתית העובדתית של השומה). מקורה בסיטואציה בה נישום מתלבט בנוגע לחבות המס שלו,² הוא פנה ליועץ על מנת לסייע לו לגבש עמדה מקצועית, ותשובתו של היועץ המגולמת³ בחוות הדעת, פורסת את עצם ההתלבטות ואת מבנה הטיעון (ואגב הדיון, גם מוצגות במקרים רבים גם העובדות שהוצגו ליועץ). תוצאות חוות הדעת מצויות ככלל בדו"ח המס שהגיש הנישום, אלא שבדו"ח השנתי הספק, במקרים רבים, "איננו מבצבץ" באופן מובהק מבין הנתונים. על כן מניח פקיד השומה (ובצדק), כי הצגת חוות הדעת תסייע לו לזהות את ההתלבטות ולבסס את טענותיו. במצבים אלו, פקיד השומה איננו מתעניין בטענותיו של הנישום ובתוכן חוות הדעת עצמה – די לו בעצם הידיעה לגבי קיומו של ספק והתלבטות, על מנת לבחון את האפשרות לגבש עמדה הפוכה.

² ההצגה כאן סכמאטית, הכוונה למקומות בהם מודע הנישום לחוסר בהירות במצב המשפטי בעניינו, ללא קשר עם השאלה מי עורר את הספק.

³ לדיון נרחב ראו י' עמית "קבילות, סודיות, חיסיון ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי", **ספר אורי קיטאי** (תשס"ח), 247, 250.

4. על רקע זה השאלה שלפנינו היא, האם הצגת ההתלבטות המקצועית – שהוא הנתון אליו נושא פקיד השומה את עיניו – **הינה ידיעה הנוגעת לקביעת הכנסתו של הנישום**⁴. ניתן להקביל עניין זה, במידה מסוימת לשאלת הרלוונטיות בקשר עם חובת גילוי מסמכים בין צדדים בהליך משפטי, כאשר כלל הגילוי, נסוג בפני עיקרון הרלוונטיות, ומסמך שאיננו רלוונטי להליך – איננו חייב בגילוי. בהתאמה, אין לחייב מסירת מסמך – שאיננו רלוונטי לגיבוש הידיעה הנוגעת לקביעת הכנסתו של אדם.⁵

5. לגופם של דברים, דיון עקרוני וישיר בסוגיה זו נערך בקשר עם הליכי החקיקה לקראת תיקון 215 לפקודה, אשר הוסיף את ההוראות הנוגעות לדיווח על חוות דעת מדף ועל עמדה חייבת בדיווח, כפי שעוגנו לימים בסעיפים 131 ו-131א לפקודה. כידוע, במסגרת הדו"ח השנתי חייב נישום להודיע על קבלת חוות דעת (להלן נכנה סוג זה של חוות דעת בשם הגנרי – **חוות דעת מדף**) בתנאים שנקבעו בסעיף, ואיננו חייב להודיע לפקיד השומה על חוות דעת אחרת שברשותו. הוראת הסעיף קובעת מפורשות, כי:

"(ב) מי שקיבל חוות דעת ידווח על כך בדוח שהוא חייב בו לפי סעיפים 131 ו-166, המוגש לשנת המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע המנהל, **ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים**; בדיווח כאמור יפורטו **כל אלה בלבד**:"

(1) עצם קבלת חוות הדעת;

(2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;

(3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת; בסעיף זה, "סוגיית המיסוי"

- ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל."

6. הוראות סעיף 131א לפקודה קובעות במפורש, כי אין חובה לצרף חוות דעת מדף לדו"ח השנתי, אולם הן אינן מסייגות את סמכותו של פקיד השומה לדרוש מהנישום שהצהיר על קיומה של חוות הדעת, ולא מסר אותה עם הגשת הדו"ח, למסור במסגרת הליכי השומה את חוות הדעת.

⁴ בדיון זה לא נבחנה שאלת חיסיון שעשויה לעמוד לחוות דעת מסוימת – על מנת להתייחס למכנה המשותף הרחב ביותר של כלל חוות הדעת המקצועיות.

⁵ שאלה מקבילה החורגת מגבולותיו של חוות דעת זו, משום שהיא עשויה להשתנות ממקרה למקרה בהתאם לנסיבות ספציפיות, נוגעת לשאלה האם חוסה חוות דעת מקצועית לנישום תחת הוראות חיסיון; בהקשר זה האם ניתן להעלות טענה, כי יש לראות בחוות הדעת מסמך שהוכנו לצורך הליך משפטי (או לצורכי מו"מ), בהיות הגשת הדו"ח צופה הליכי שומה (שיש בהם זיקה ודימיון להליכים משפטיים); לצד זאת צפויה טענה, כי קיים חיסיון יחסי על חוות הדעת, שמקורו בחובת הסודיות של היועץ כלפי הלקוח (כדוגמת כלל 5א) לכללי לשכת רואי חשבון) – והסרתו כרוכה איתה בהליך משפטי שיאזן בין השיקולים השונים. לדיון יסודי ראו עמית שם, וכן רע"א 4781/12 י.מ. עיני קונדיטוריה בע"מ נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (נבו, 6.3.13), בנוגע למסמכים שהוצגו במסגרת הליכי בוררות. סוגיה קרובה נוספת נוגעת לחסיון החל על תרשומות פנימיות, ולהחלת חיסיון זה על גורמים פרטיים (בשונה מהוראת סעיף 9(ב)(4) לחוק חופש המידע המעניק חיסיון לתרשומות פנימיות של רשויות המינהל (ראו עמית שם, ומנגד ת"א 2486/02 קבוצת כרמלטון בע"מ נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ (נבו 20.4.03), עמ' 5-6).

לכאורה ניתן היה לדחות פלפול משפטי זה כלאחר יד, ולטעון כי לא סביר להניח, שהמחוקק העניק חסינות ממסירת חוות הדעת במסגרת הגשת הדו"ח השנתי, אולם סבר, כי לאחר הגשת הדו"ח מתפוגגת החסינות, וניתן לחייב את הצגת חוות הדעת, שהרי יש בכך לעקר את הפטור מצירוף חוות הדעת לדו"ח – הנישום יגלה ופקיד השומה יפנה אליו מיד לאחר מכן, ומכח "סמכות שונה" ידרוש את חוות הדעת – ויעקר מתוכן את הוראתו המפורשת של המחוקק, כי אין למסור את חוות הדעת.

7. אלא שטענה פרשנית זו, עם הקושי הגלום בה, הועלתה על ידי רשות המיסים במסגרת דיוני ועדת הכספים לקראת תיקון 215 לפקודה. בדיון שהתקיים בעניין ביום 23.11.15 ניסתה רשות המיסים (על ידי מנהל הרשות משה אשר), לעמוד על טענה, כי בסמכותה לדרוש את חוות הדעת על אף שהצגתה איננה נדרשת בהגשת הדו"ח השנתי, במסגרת הליכי השומה. אולם, בדיון שהתקיים יומיים לאחר מכן, הוצגה עמדה מחודשת, ברורה וחד משמעית, כי רשות המיסים לא תדרוש את הצגת חוות הדעת לגביהן ניתן גילוי מכח סעיף 131ד לפקודה:

"משה אשר: גם לא יצטרכו למסור, לגישתנו, גם בהמשך. לגבי אותן חוות דעת שהציפו את קיומן, במסגרת הדיווח, ומבחינתנו זה גם מס הכנסה וגם מע"מ, כל הדבר הזה. את אותן חוות דעת לא יידרשו למסור אותן פיזית לרשות המיסים, כי למעשה, כבר נתת לגביהן אינדיקציה ודיווח על קיומן. יתר הדברים האחרים – לפי הדין הכללי" (עמ' 5).

9. נמצא, כי רשות המיסים הבהירה, שלא תדרוש מסירת חוות דעת מדף, לגביהן חלה חובת גילוי בדו"ח, גם בהליכי השומה.

10. המחלוקת נותרה בשאלה צרה יותר, האם ניתן לקבל עמדה פרשנית, לפיה דווקא חוות דעת מדף (לגבי קיומה ניתן גילוי) חסינה מהצגה לפקיד השומה במסגרת הליכי השומה, בעוד חוות דעת "אחרת", שאיננה חוות דעת מדף, ולא מתחייב לגביה גילוי במסגרת הדו"ח השנתי – רשאי פקיד השומה לדרוש גילוי על קיומה, או את הצגתה, מכח הוראת סעיף 135(1) לפקודה.

11. הכלל הוא, כי חוות דעת הינה התלבטות מקצועית של הנישום, הנעשית בשיח הפנימי בין הנישום לבין יועציו המקצועיים – מתוך שאיפה כי יישמר ביניהם שיח פתוח, הנישום יוכל להתלבט ולקבל עצה מקצועית ראויה, **מבלי לחשוש שעצם ההתלבטות תחשוף אותו לדיון מול פקיד השומה** (למעט חובת גילוי שנקבעה במקרים שהוגדרו היטב ובמשורה בחוק – כחוות דעת מדף). על רקע זה, אנו סבורים, כי הניסיון להבחין לעניין חובת הצגת חוות הדעת, בין חוות דעת שונות הינו מלאכותי, ואיננו מתיישב עם העקרונות והאיזונים הרלוונטיים.

12. משקיבלה רשות המיסים עמדה פרשנית, כפי שהצהיר מנהל הרשות במסגרת הליכי החקיקה, לפיה סעיף 135(1) לפקודה איננו חל על חוות דעת מדף, הרי שלא ניתן להצביע על הבחנה משפטית, מכוחה דווקא חוות דעת "אחרת" שאיננה חוות דעת מדף והעניין של רשות המיסים בה פחות מטיבה, תתחייב בגילוי. ההיפך הוא הנכון – ההצהרה המפורשת של מנהל רשות המיסים, כחלק מן האיזונים שעוצבו במסגרת הדיון, כי לא ניתן יהיה לדרוש הצגת חוות דעת מדף מגלמת תובנה (גם אם הוא טען אחרת בדיון), כי חוות דעת מקצועית איננה מייצרת את "ידיעה רלוונטית" לעניין סעיף 135(1) לפקודה, והיא איננה חוסה תחת הסמכות שניתנה לפקיד השומה בסעיף זה.

13. פרשנות לפיה הנישום איננו חייב בהצהרה על קיומן של חוות דעת אחרות במסגרת הגשת הדו"ח השנתי, אך חייב לעשות כן במסגרת הליכי השומה, נדמית כהתחכמות משפטית. הרי אם חפץ המחוקק שמידע זה יהיה גלוי בפני פקיד השומה, מדוע מנע את גילויי בשלב הגשת הדו"ח השנתי (ומרחב חוות הדעת החייבות גילוי בדו"ח צומצם, כאמור, עד מאד), ומנגד, כאשר קבע המחוקק, כי מידע על קיום חוות דעת שאיננה חייבת גילוי לא ימסר לפקיד השומה בעת הגשת הדו"ח, לא ניתן להניח, כי ערך הבחנה מכללא, כי במסגרת הדו"ח לא יימסר – אך במסגרת השומה יימסר.

14. ואם הגענו למסקנה לפיה, אין כל חובה לציין בפני פקיד השומה את קיומה של חוות דעת שאיננה חוות דעת מדף – חזרנו לנקודת המוצא, שהרי לא יתכן, שקיימת חובה למסור את חוות הדעת עצמה, שאת עצם קיומה לא חייב הנישום להציג.

סמכות לדרוש באופן גורף – את כלל חוות הדעת

15. לא למותר לציין, כי גם אם נניח (בניגוד לעמדתנו) שלפקיד השומה סמכות לדרוש הצגת חוות דעת מסויימת, הרי שבמצבים בהם הדרישה לנישום הינה, כללית בסגנון: "הצג לי את כל חוות הדעת שקיבלת, בעבר (הקרוב או הרחוק) ובכל נושא", מתעוררת שאלה נוספת הנוגעת לאיזונים החוקתיים, ולמתחם הסבירות בהפעלת הסמכות לפי סעיף 135 לפקודה.

16. באיזון זה עוסקת הנחיית היוהמ"ש בעניין "מסירת מידע מחברות הטלפון לגופים בעלי סמכות חקירה" (הנחיה מס' 4.2101, כנוסחה המעודכן מיום 14.9.03; להלן – **הנחית היוהמ"ש**). בהנחיה נדרש היוהמ"ש למצבים בהם רשויות חקירה מבקשות לקבל מידע מחברות הסלולר בנוגע לנתוני חיוג של נמענים מסוימים. אמנם, ההנחיה ניתנה בפרספקטיבה של ביצוע חקירה פלילית, אולם היא מתייחסת במפורש להפעלת סמכות לדרישת מידע על ידי רשות המיסים מכח סעיף 135 לפקודה, ודומה שיש בה להקרין גם על הדיון שלפנינו, בקשר עם הסמכות לפי

סעיף 135(1) לפקודה. במוקד ההנחיה ניצבת עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי נדרש איזון בין הזכות לפרטיות לבין הצורך במתן כלים לביצוע בדיקות בידי הרשויות, כפי שנוסחו הדברים שם בתמצית:

"גם כאשר יש לגופי החקיקה, סמכות פורמלית בחוק, אופן השימוש בה בכל מקרה ומקרה צריך להיעשות בסבירות ובמידתיות ולהיבחן על פי עקרונות היסוד של השיטה. קיומן של ההוראות המסמיכות כדין ספציפי אין פירושו איפוא שיש לפרשן באופן טכני, כמאפשרות קבלת כל מסמך או מידע ללא צו שיפוטי"

17. בכך מתמודדת ההנחיה עם שני היבטים, היבט מהותי והיבט פורמאלי; **בהיבט המהותי**, אין לראות בעצם ההסמכה הוראה ספציפית המתגברת על כוחם של עקרונות היסוד החוקתיים (בין אם מכח חוק יסוד כבוד האדם וחירותו ובין אם מכח חוק הגנת הפרטיות), אלא מכפיפה את ההסמכה הספציפית לעקרונות היסוד. **בהיבט הפורמאלי**, לעולם בידי הרשות פתוחה הדרך להעמיד את דרישת המידע לבחינה שיפוטית, ולבקש מראש מבית המשפט להוציא צו למסירת המידע, שיבחן את מערכת האיזונים הנדרשת להכרעה.

סיכום

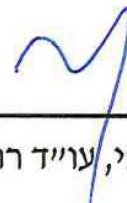
18. חוות דעת מקצועיות אינן חלק מהמידע הדרוש לרשויות המס כדי לקבוע את הכנסתו של הנישום, זהו מסמך פנימי שאיננו רלוונטי להליך הביקורת ותכליתו כניסה למרחב הפרטי שבין הנישום ויועציו. פגיעה במרחב ההתייעצות משמעותה כי לנישום יהיה תמריץ להימנע מקבלת ייעוץ מקצועי, והאינטרס הציבורי של דיווח מס אמת על בסיס בדיקה מקצועית איכותית, יהא נפסד.

19. בפועל, תיקון 215 לפקודה, לאחר "משא ומתן" ואיזון שנעשה בין האינטרסים השונים, עיגן עיקרון זה, למעט חריג ספציפי הנוגע לחובה להצהיר על קבלת חוות דעת מדף (אך לא למסור אותה). על כן, אין חובה במסגרת הליכי שומה, ליתן גילוי על קיומה של חוות דעת מקצועית (אלא אם מדובר בחוות דעת מדף), וכמובן שאין חובה למסור חוות דעת מקצועית לעיונו של פקיד השומה.

בכבוד רב,



אודי ברזלי, עו"ד (רו"ח)



משה מזרחי, עו"ד (רו"ח)