



זכויות וחובות הנישום במסגרת הליכי שומה

מרצה:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים

סמכויות פקיד שומה וחובות הנישום

סמכויות פקיד שומה

סעיף 135 - סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות, פנקסים

הצהרת הון

פקיד שומה רשאי לדרוש מנישום בהודעה בכתב למסור לו - כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונו ונכסיו 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.

התייצבות

פקיד השומה רשאי לדרוש שהנישום יתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו.

זכות הייצוג

ע"א 8077-08 אוניברסיטת חיפה נ' לירן בן הרוש:

"בכל הנוגע למקור הראשון לכך מקובלנו, "כי חירותו של כל אדם - פרי האוטונומיה של הרצון הפרטי - היא למנות לעצמו שלוח כרצונו" (עניין פנחסי, עמוד 717).

זכותו של אדם להיות מיוצג על ידי שליח לפי בחירתו "היא זכות יסוד, המגשימה את החירות המוקנית לו למנות לעצמו שלוח כרצונו" (בג"צ 1437/02 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' השר לביטחון פנים),

והגבלתה נתפסת כפגיעה "באוטונומיה של הרצון הפרטי" המעוגנת כיום בהגנה החוקתית על כבוד האדם (בג"צ 4330/93 גאנס נ' הועד המחוזי של לשכת עורכי הדין)"

סמכויות פקיד שומה

התייצבות אישית

אולם, רק פקיד השומה - למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם.

הערות

- התייצבות יחד עם המייצג.
- ביקורת בעסק ותשאול בעל העסק ללא מייצג.
- שיחה טלפונית של המפקח עם הנישום.

סמכויות פקיד שומה

כניסה למקום העסק

פקיד שומה רשאי להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק: מלאי עסקי, קופה, מכונות, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד.

כמו כן, רשאי פ"ש לדרוש מבעל-העסק לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדקם...

סמכויות פקיד שומה

תפיסת מסמכים

פקיד השומה, במסגרת הביקורת בעסק רשאי לתפוס: ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות הנוגעים לאותו עסק, או משלח-יד, אם הוא משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה...

חקירת אנשים שקשורים לעסק

פ"ש רשאי להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום והיכול, לפי דעתו, להעיד בענין ההכנסה, שיתייצב לפניו **ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה**, ולדרוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים הנוגעים לאותה הכנסה

למעט: עובד ואדם אחר על בסיס מהימנות אישית, בן זוג, ילדים, הורים.

עובדים לשעבר ???

סמכויות פקיד שומה

סעיף 135א - סמכות לדרוש ידיעות על ספקים ולקוחות

בעל עסק או משלח-יד חייב, אם דרש זאת ממנו פקיד השומה, למסור לפקיד השומה ידיעות ומסמכים בנוגע לקשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו או מי שיש לו אתו קשרים עסקיים, אף-על-פי שידיעות ומסמכים אלה אינם דרושים לבירור הכנסתו הוא.

סייג: אם הודיע לפקיד השומה תוך 15 יום מיום קבלת הדרישה, כי הדבר כרוך בעבודה מנהלית רבה, חייב הוא לאפשר לפקיד השומה לאסוף בעצמו את הידיעות והמסמכים האמורים.

האמור בסעיף זה, אין בו כדי לחייב עורך דין, רופא או פסיכולוג לגלות ידיעות או מסמכים שלגביהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי כל דין.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 136 - סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו

כל מעביד חייב, אם נדרש לכך על ידי פקיד השומה בהודעה, להכין ולמסור תוך הזמן שנקבע בהודעה, דו"ח לשנה פלונית שיכיל שם ומקום מושבם של בני-אדם המועבדים אצלו והתשלומים והקצובות שניתנו להם בשל עבודתם אצלו; על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים על ידי פקיד שומה.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 137 - סמכות לדרוש דו"ח על הכנסה המתקבלת או המשתלמת לאחר

מקום שאדם - ואין נפקא מינה בתור מה - מקבל רווחים או הכנסה שחלה עליהם פקודה זו והם שייכים לפלוני, או שהוא משלם רווחים או הכנסה כאמור לפלוני או לפקודתו, רשאי פקיד השומה למסור לאותו אדם הודעה שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל גילוי אמיתי ונכון של כל אותם רווחים והכנסה ואת שמו ומענו של אותו פלוני.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 138 - סמכות לדרוש דו"ח מתופס בית

פקיד השומה רשאי למסור לכל אדם התופס אחוזת-בית, קרקע או בנין תעשייתי, הודעה בכתב שבה יידרש להגיש תוך זמן סביר דו"ח המכיל את שמו ומענו של בעל אחוזת-הבית, הקרקע או הבנין התעשייתי, וכן גילוי אמיתי ונכון של דמי השכירות המשתלמים וכל תמורה אחרת הניתנת בעדם.

סעיף 139 - סמכות לדרוש דו"ח על מתגוררים ודיירים

פקיד השומה רשאי למסור לאדם הודעה בכתב שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל את שמו של כל מתגורר או דייר היושב בביתו, במלונו או במוסדו ביום ההודעה והיה יושב שם כל שלושת החדשים שקדמו לאותו יום, חוץ מהעדריים זמניים.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 142 - סמכות לדרוש מילואים או הוספות

פקיד השומה רשאי למסור לאדם – כל שעה וכל כמה שיראה צורך בכך – הודעה בכתב שבה יידרש לספק תוך זמן סביר שנקבע באותה הודעה, דו"חות מלאים יותר או נוספים בכל ענין שעליו הוא נדרש או חייב על פי פקודה זו למסור דו"ח.

סעיף 131ב – דו"ח מרואה חשבון ופקיד ברית פיקוח

פקיד השומה רשאי, אם ראה טעם סביר לכך, לדרוש בכתב מרואה חשבון, או מפקיד ברית פיקוח, שאישר מאזן או תיאם ואישר חשבון התאמה לחבר בני אדם לפי סעיף 131, שימסור לו דו"ח על היקף הביקורת שערך וממצאיה, לגבי אותם פרטים שצוינו בדרישה כאמור של פקיד השומה.

סנקציות

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 215א – אי הודעה על התחלת ההתעסקות או על שינוי בה

סעיף 215ב – אי הודעה על תכנון מדף

סעיף 216 – אי קיום דרישות מסוימות

סעיף 216ב – העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס.

סעיף 217 – דו"ח וידיעות לא נכונים.

סעיף 218 – אי ניכוי מס.

סעיף 219 – אי העברת מס שנוכה.

סעיף 220 – מרמה

זכויות הנישום

כללי המשפט המנהלי

כללי

דיני המשפט המנהלי הינם מערכת של כללים שנועדו להתוות את הכללים אשר חלים על רשות שלטונית במגעיה עם האזרח הקטן. **הצורך בכללי משפט מנהלי נולד עקב כוחה העודף של הרשות השלטונית ביחס לפרט.**

בג"צ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ ואח', פ"ד נב(1) 289 מקובל היום על הכל, כי השלטון חב חובת הגינות כלפי הפרט. חובה זו מוטלת על כל מי שבידו סמכות שלטונית. היא מוטלת כלפי כל פרט באשר הוא אדם והיא חלה כלפי כל פונקציה שלטונית.

כללי המשפט המנהלי

הזכויות הבסיסיות מכוח כללי המשפט המנהלי:

- החובה לשמוע את הצד שכנגד ;
- החובה ליתן נימוקים ;
- החובה לנהוג בסבירות וללא שרירות ;
- אסור למדינה להפלות, לפעול מתוך שרירות או חוסר תום לב או להימצא במצב של ניגוד עניינים [בג"צ 840/79 מרכז הקבלנים והבוניס בישראל];
- עקרון ההגינות.

כללי המשפט המנהלי

חובת ההגינות [בג"צ 669/86 רובין נ' ברגר]

מדוע מוטלת חובת הגינות כללית על השלטון כלפי הפרט ?

התשובה הינה, כי חובה זו נובעת מהתפיסה, שהרשות השלטונית אינה פועלת למען עצמה אלא למען הציבור. הרשות השלטונית נתפסת בשיטת המשפט שלנו כנאמן של הציבור, החב לציבור חובת הגינות.

"...אכן, גישתנו הינה, כי השלטון הוא נאמנו של הכלל. עמדתנו הינה כי לשלטון אין משלו ולא כלום, וכל שיש לו, למען הציבור יש לו"

מגילת זכויות הנישום

מגילת זכויות הנישום

1. הזכות לשירות הוגן ואדיב

זכותך לקבל מידע ושירות נאותים והוגנים מעובדי משרד השומה. הינך זכאי ליחס אדיב ומנומס ממערכות מס הכנסה גם כאשר הינך מתבקש למסור מידע...

2. הזכות להתלונן

אם לדעתך נגרמה פגיעה בזכויות המוקנות לך עפ"י חוק, אלה המפורטות במסמך זה ואחרות, הינך רשאי להפנות השגותיך לממונים במשרד השומה בו מתנהל תיקך, עד לדרג פקיד שומה או מבקר האגף.

מגילת זכויות הנישום

3. הזכות ליחס של אמון

הנך זכאי ליחס של אמון מצידנו כלפי הספרים שניהלת וכלפי הדיווחים, כל עוד אין בידנו מידע, נימוק סביר או ראיה המצדיקים הטלת ספק בנכונותם.

4. הזכות לתשובות בזמן

זכותך לקבל תשובה על פניותיך תוך זמן סביר. אם התשובה היא שלילית עליה להיות מנומקת.

מגילת זכויות הנישום

5. הזכות לשמירה על סודיות

לא יעשה כל שימוש במידע הנמצא בתיקך אלא למטרות המותרות בחוק.

6. הזכות הנובעת מניהול ספרים כחוק

ניהול ספרים כחוק יביא לכך שספריך יחשבו כקבילים לצרכי פקודת מס הכנסה.... אם קיבלת הודעה על פסילת ספרים, זכותך לערער על החלטת הפסילה.

מגילת זכויות הנישום

7. הזכות לטיעון ולקבלת הנמקה

אם הגשת דוח על הכנסותיך, לא תערך שומה לפי מיטב השפיטה, מבלי שתינתן לך הזדמנות סבירה להשמיע טענותיך. אם החליט פקיד השומה שלא לאשר הדוח שהגשת ולערוך לך שומה לפי מיטב שפיטה, על שומה זו להיות מנומקת, תוך פירוט הדרך שלפיה נעשתה.

8. הזכות להשגה על שומה ולערעור על צו

9. הזכות לעיכוב תשלום מס השנוי במחלוקת

מגילת זכויות הנישום

10. הזכות להקטנת ניכויים במקור ומקדמות

11. הזכות לסיוע ולהדרכה בהגשת הדוח השנתי

12. הזכות להחזרי מס

הזכות להליך הוגן

הזכות לעיון במסמכים

הזכות לעיון במסמכים

פס"ד ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים (עליון רע"א 291/99)

1. זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי.
2. רק ידיעה כזו תבטיח שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית.
3. על המנהל מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו טרם שתינתן החלטה בהשגה.

הזכות לעיון במסמכים

פס"ד ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים (עליון רע"א 291/99)

4. מסקנתי היא, איפוא, שגישתו הגורפת של המנהל - לפיה החיסיון הוא הכלל והגילוי הנו, אם בכלל, החרिג - אינה יכולה לעמוד.
5. לעוסק זכות לעיין בחומר ששימש להחלטה נגדו, ולא רק זכות לפירורי-מידע, הפזורים בין שורותיה של הנמקה לאקונית.
6. על המנהל לקבוע את מבנה ההליכים, באופן שיבטיח התדיינות הוגנת ותוצאה נכונה ככול האפשר.

החובה להציג חוות דעת מקצועית לפקיד השומה

שאלות משנה:

א. החובה להצהיר על קיומה של חוות דעת.

ב. החובה להציג את חוות הדעת.

מקור הסמכות לדרישת מסמכים מנישום

סעיף 135(1)(א) לפקודה - סמכות לדרוש דוחו"ת, ידיעות פנקסים וכו'

"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

1(א) 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; ... כל דו"ח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה ... וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך; "

האם חוות דעת מקצועית נדרשת כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר "הכנסתו של אדם"?

- שאלת היסוד עוסקת ברלוונטיות. האם חוות הדעת רלוונטית לקביעת ההכנסה?
- חוות דעת מקצועית איננה מקור לקביעה עובדתית. אין מדובר בחוזה, בקבלות, בתשקיף, או בכל מסמך שיש בו לסייע לתשתית העובדתית של השומה.
- פקיד המס אינו מתעניין בתוכן חוות הדעת או בנימוקיה.
- פקיד השומה מתעניין בעצם קיום ספק או בהתלבטות המקצועית של הנישום.

תיקון 215 לפקודה וסעיף 131ד

➤ קביעת חובה להצגת חוות דעת מסוימות ("חוות דעת מדף") במסגרת הגשת הדוח השנתי.

➤ הוראה מפורשת – אין חובה למסור את חוות הדעת עצמה

"(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.

(ג) אדם שלא דיווח כאמור בסעיף קטן (ב), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 אג¹⁶⁶, לפי העניין."

האם יש חובה למסור על קבלת חוות דעת

מדף בהליכי השומה?

- לכאורה ניתן לטעון כי אין חובה במסגרת הגשת הדו"ח, אבל לא בוטלה הסמכות במסגרת הליכי השומה (סעיף 135(1) הני"ל).
 - במסגרת הליכי החקיקה הסכימה רשות המיסים, לאחר לחצים ובמסגרת מו"מ שהתקיים, כי לא ניתן לדרוש חוות דעת מדף גם במסגרת הליכי השומה.
 - משה אשר (מנהל רשות המיסים) בדיון ביום 25.11.15 :
- "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).

ומה לגבי חוות דעת שאיננה חוות דעת מדף?

- לא ניתן לדרוש להודיע על קבלתה במסגרת הדו"ח – שהרי חובה זו הוטלה בחוק במפורש רק על סוג מסוים של חוות דעת (חוות דעת מדף).
- לא ניתן לדרוש להודיע על קיומה במסגרת הליכי השומה – שהרי זו תהיה עקיפה והתחכמות עם ההוראות שמחייבות הודעה אך ורק על חוות דעת מדף.
- לא ניתן לדרוש להציג חוות הדעת שאיננה חוות דעת מדף מכח קל וחומר. אם הסכימה רשות המיסים לוותר על הצגת חוות דעת מדף – שהן המעניינות אותה במיוחד - בהבנה שיסוד הרלוונטיות איננו מתקיים, לא ניתן לחייב הצגה של חוות דעת "אחרות".
- מכיוון נוסף – אם אין חובה להציג את קיום חוות הדעת – ברור שלא ניתן לחייב את הצגתה.

דרישות גורפות וענייני חסיונות

- הנחת המוצא לדיון שלפנינו – שחוות הדעת איננה חסויה. חסיונות מעלים שאלות נוספות, הדורשים בחינה פרטנית.
- דרישות גורפות בסגנון "הצג לי את כל חוות הדעת שקיבלה החברה מיום היווסדה..." מעלות גם שאלות של מידתיות וסבירות בהפעלת הסמכות המינהלית.
- הנחית היוהמ"ש - מסירת מידע מחברות הטלפון לגופים בעלי סמכות חקירה" (הנחיה מס', 4.2101; לרבות סמכות לפי סעיף 135 לפקודה):

"גם כאשר יש לגופי החקירה, 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"



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

תודה על ההקשבה