

הנמקת שומה - זכות יסוד

מאת

דני נתנזון, יועץ מס

מבוא

פרק שומת הכנסה וערעורים בפקודת מס הכנסה כולל בתוכו סעיף הדין בשמיעת טענות ומתן נימוקים. סעיף בודד, רב משמעות לנישום, אך נשכח, ובמידה רבה לא מיושם, ע"י פקיד השומה.

מאמר זה דן בסעיף 158א לפקודת מס הכנסה, בחשיבותו ובמשמעויותיו, ומציג את מעמדו הייחודי ואת הצורך ליישמו ככתבו וכלשונו.

סעיף 158א בפקודת מס הכנסה

סעיף זה מטיל סייגים על פקיד השומה ומפרט את הדרך בה עליו לנקוט בשעה שהחליט לערוך לנישום שומה לפי מיטב השפיטה.

המחוקק קבע שלבי פעולה כדי שפקיד השומה ייצא ידי חובתו, ועשה זאת באופן מצטבר. משמע, על כל אלה להתקיים, בזה הסדר, כדי שפקיד השומה יעמוד בהוראות החוק:

1. לתת לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

2. לתת נימוקים לאי קבלת הדו"ח.

3. לפרט את הדרך שלפיה נעשתה השומה.

מאלה עולה, כי מהלך הדיון, אין בו כדי לפטור את פקיד השומה מחובת הנמקה ופירוט עריכת השומה.

טיעונים העולים מעת לעת בפני בית המשפט - כאילו ניתנו לנישום הסברים במהלך הדיון, שמהם עליו להסיק את אופן בניית השומה ע"י פקיד השומה - אינם עולים בקנה אחד עם קביעתו המפורשת של המחוקק.

הטיעונים, השיחות, חילופי הדברים בין פקיד השומה והנישום, כל אלה שייכים למתן ההזדמנות הסבירה להשמעת טיעוני הנישום.

הנמקה ופירוט אופן עריכת השומה הם שני שלבים אחרים נוספים אותם קבע המחוקק כדי ששומה לפי מיטב השפיטה לא תוצא באופן שרירותי ומבלי שתהיה מנומקת. פירוט הדרך שלפיה נעשתה השומה נועד כדי לתת גילוי מלא ונאות של הנתונים שביססו את הנימוקים שהביאו להוצאתה של שומה זאת.

כל הקלה אותה מבקש לקבל, או בפועל נוטל לעצמו, פקיד השומה, מעידה לכאורה על זלזול ועל אי קיום חובה מפורשת שנקבעה ע"י המחוקק.

אל מול השומה העצמית של הנישום מציב המחוקק את "השומה לפי מיטב השפיטה" של פקיד השומה. שומת הנישום מבוססת על ניהול ספרים ודו"חות כספיים, "שומתו" של פקיד השומה צריכה להיות מבוססת על נימוקים מפורטים ופירוט הדרך שלפיה נעשתה השומה.

הזכות לטיעון ולקבלת הנמקה - זכות יסוד

מגילת זכויות הנישום, שפורסמה בספטמבר 1991 ונחתמה, בין היתר, ע"י שר האוצר ונציב מס הכנסה, מפרטת את מגוון הזכויות הבאות לשמור ולהגן על משלם המס.

בפתח המגילה נאמר: "... הרינו מוצאים לנכון להביא לידיעתך חלק מכללי היסוד שנועדו לשמור על זכויותיך".

מגילה זאת אין לה לכאורה תוקף שמעבר לחוק קיים, גם אינה באה להחליפו.

אם כן, לשם מה פורסמה אם אינה מחדשת דבר ולמעשה אין לה כל תוקף חוקי?

נראה לי, כי המגילה סוכמה, נחתמה ופורסמה כדי להדגיש כללי עבודה נאותים וכדי להיטיב את מערכת היחסים בין הרשות והאזרח הנישום בפני פקיד השומה. יש לה תוקף הצהרתי המעיד על הכוונה של הרשות, ועל האופן בו יש לפרש וליישם את החוק, וכן להדגיש ולחזק כללים על פיהם חייבים לנהוג עובדי אגפי המס (שהממונה עליהם חתם על המגילה ופרסם אותה), להציג באופן ברור וחד משמעי את זכויותיו של הנישום כדי לשמור ולהגן עליו.

מעניין שלשון המגילה הינה "... לשמור ולהגן על משלם המס". לשמור ולהגן? בפני מי? בפני פקיד השומה?

ומדוע מצאו השר הממונה ונציב מס הכנסה לפרסם מידע שנועד לשמור ולהגן על הנישום משלם המס? כנראה מתוך שסברו, כי פקודת מס הכנסה על כל סעיפיה ותקנותיה אין בה די: לא לעובדי האגף אשר לכאורה שכחו חלק מסעיפיה, לא לנישומים אשר לא מיצו את כל הזכויות אשר הפקודה מקנה להם.

ולכן, על אף שאין למגילה תוקף של חוק, הרי שיש לה תוקף בכך שבחרה להדגיש מספר כללים וזכויות אשר בולטים מחובות וזכויות אחרות הקיימות בפקודה.

משמע, הזכויות עליהן עמדה המגילה - יש להקפיד עליהן הקפדת יתר, והן מאושיות הפקודה, עליהן תקום או תיפול ביחסה לנישום ולמיצוי זכויותיו.

סעיף 7 של מגילת זכויות הנישום מפרט כלהלן:

"... אם החליט פקיד השומה שלא לאשר הדו"ח שהגשת על הכנסותיך ולערוך לך שומה לפי מיטב השפיטה, על שומה זאת להיות מנומקת, תוך פירוט הדרך שלפיה נעשתה".

לכאורה אין בכך כל חידוש. דו"ח יוגש עפ"י סעיף 131 לפקודה, שומה לפי מיטב השפיטה תוצא עפ"י סעיף 145 לפקודה, שומה תנומק עפ"י סעיף 158א לפקודה.

אלא שמגילת זכויות הנישום מדגישה זכויות מסוימות על פני אחרות. המגילה יצרה לנישום את מה שאני מכנה **זכות יסוד**, זכות עקרונית ובסיסית שבלעדיה אין.

על פקיד השומה לנמק שומה שתוצא לפי מיטב השפיטה, אך לא רק לנמק: עליו לפרט את הדרך בה ערך את השומה.

כך הפכה חובת ההנמקה לזכות יסוד, לה זכאי הנישום, לה מחויב פקיד השומה.

חובת ההנמקה וסייגים לה

על מעמדה של חובת ההנמקה והפירוט אפשר ללמוד מסעיף 158א(ג), שם מפורטים המקרים בהם יהיה פקיד השומה פטור מחובת ההנמקה והפירוט. ואלה הם:

1. הנישום לא הגיש דו"ח על הכנסותיו (סעיף 131).
2. הנישום לא הגיש הצהרת הון שנדרש להגיש (סעיף 135).
3. הנישום לא ניכה מס במקור מריבית ו/או דיבידנד (סעיף 161).
4. הנישום לא שילם במועד מס שניכה במקור (סעיף 166).
5. הנישום לא שילם במועד ולא דיווח על ניכוי מס במקור לתושב חוץ (סעיף 171).
6. הנישום לא שילם מקדמה בשל הוצאות עודפות (סעיף 181ב).

אך אם לא כשל הנישום, והוא שרוי במחלוקת עם פקיד השומה, חלה על פקיד השומה חובת ההנמקה ופירוט אופן עריכת השומות, שהרי יש לו לפקיד השומה מבחנים רבים בהם יוכל להסתייע, כדי שיוכל "לחמוק" מחובה זאת. אך משעמד הנישום בכל הדרישות המפורטות לעיל, עומדת לו זכות היסוד לקבל את שמקנה לו סעיף 158א לפקודה.

עוד ניתן ללמוד על חובת ההנמקה, על חשיבותה ועל הצורך לשמור ולהגן על הנישום, אם נבחן את הפעולות בהן רשאי לנקוט פקיד השומה אם יוציא שומה לפי מיטב השפיטה, עליה ישיג הנישום. רשאי הוא (עפ"י סעיף 151) לדרוש פרטים, מסמכים ותעודות, להזמין כל אדם, לחקור בשבועה, ולערוך חקירות לפי כל דין אחר. אין הכוונה לצו שהוצא ו/או לחקירה של המחלקת החקירות. הכוונה הינה לשומה בהשגה בלבד (שומה 03).

כנגד כל אלה, וכדי להגן ולשמור על הנישום, עומדות לו חובת ההנמקה החלה על פקיד השומה ופירוט אופן עריכת השומה.

חשיבותן של הנמקה ופירוט השומה

ידוע, כי רב המרחק בין המילה הנאמרת לזאת הנכתבת. מקובל, כי לגבי זאת הנכתבת, נקט, לפני שנכתבה, שיקול דעת נוסף. אם לא בשלב כתיבתה, הרי לפני שנחתמה. אלה עומדים בבסיס הצורך במתן הנמקה בכתב, מלבד הצורך הברור והקבוע בפקודה של מתן הודעה בכתב, של אי קבלת דיווחיו של הנישום. אלא שהמחוקק קבע, כי לנישום יימסר גם פירוט לגבי הדרך שלפיה נעשתה השומה.

מה משמעות הביטוי "הדרך שלפיה נעשתה השומה"?

כאן אפנה לדו"ח אשר מגיש הנישום. עליו לפרט (סעיף 131ב) את ההכנסה שהיתה לו בשנת המס, פרטים מלאים עליה, מאזן וחשבון רווח והפסד - אם נוהלה הנהלת החשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, פירוט החישוב עליה בוססה ההכנסה המוצהרת (דו"ח רווח והפסד) - אם מערכת הנהלת החשבונות לא מבוססת על שיטת החשבונאות הכפולה.

אלה מבוססים על ניהול פנקסים עפ"י כללים שקבע נציב מס הכנסה.

אל מול אלה, שנוהלו בקפידה והוגשו באופן מפורט ומסודר לפקיד השומה, עומד סירובו של פקיד השומה לאשר את הדו"ח שהוגש.

האם יוכל לעשות זאת ללא הנמקה מפורטת? אם יעשה כך, יעיד מעשהו על התעלמות מקיום חובת ניהול ספרים והגשת דו"ח ע"י הנישום. האם מהלכו של הדיון מספיק כדי למסור הנמקה לאי אישור הדו"ח שהוגש? המחוקק קבע שדרך זאת אינה מספקת. עליו למסור לנישום נימוקים לאי קבלת הדו"ח. מגילת זכויות הנישום הפכה חובה זאת של פקיד השומה לזכות יסוד של הנישום.

ולגבי אופן הדרך בה נעשתה השומה?

משלא נפסלו ספרי הנישום, הרי חובת סתירת דיווחי הנישום רובצת על פקיד השומה. אל מול דו"חות כספיים אשר נערכו עפ"י כל הכללים והוגשו במועד, חלה חובה להציג בכתב ובאופן מפורט חישובים נגדיים, מעין דו"ח המפרט את כל נקודות המחלוקת ואופן חישובן. כבר עמדתי על הפער בין הנאמר והכתוב. לעניין זה של פירוט אופן החישוב, רק דרך של כתיבה מפורטת, תוך שיקול דעת מעמיק, תוכל לעמוד אל מול דיווחי הנישום.

מהפרקטיקה, אנו מכירים שומות שהוצאו כשהן מנופחות וכוללות תוספות הכנסה ניכרות. אם היו ממשיות, היו מחייבות ריצוי תקופת מאסר ממושכת. את הפער בין אלה ובין השומות שהוצאו לאחר הסכם, כולנו מכירים. אם היה נאלץ פקיד השומה לפרט בכתב את האופן בו ערך חישובים אלה, ואחר כך להגן על אופן עריכתם, אני מניח שידו היתה לפחות רועדת לפני חתימתו על אופן החישוב.

זאת ועוד, הרי הנישום המבקש להשיג על שומות שהוצאו לו נדרש לפרט את הטעם להשגתו. טיעוניו חייבים להיות מנומקים ומפורטים. איך יוכל לעשות זאת אם לא קיבל באופן מפורט ומנומק את הסיבות לאי אישור הדו"ח שהגיש לפקיד השומה? הרי לא ראוי שייתקל בפעם הראשונה בתחשיב כלשהו רק בבית המשפט. אני מאמין שזאת לא הדרך, להבנתי גם לא כוונת המחוקק.

סיכום

סעיף 158א מטיל על פקיד השומה נטל רב. עליו לנמק ולפרט את אופן החישוב בו נקט, במידה שלא אישר דו"ח שהגיש נישום. אין זה נטל בלתי סביר, אלא טבעי ומובן.

דו"ח, שהגיש נישום אשר ניהל ספריו עפ"י הוראות ניהול פנקסים ועמד בכל דרישות הפקודה, יכול להידחות רק אם נתן פקיד השומה נימוקים מפורטים ומלאים לכך.

לנישום נוצרה זכות יסוד לקבל הנמקה מפורטת הכוללת את פירוט הדרך בה נקט פקיד השומה בעת עריכת החישובים עליהם הסתמך כשהחליט לדחות ולא לאשר את הדו"ח שהוגש לו.

אני סבור, שראוי שנישומים לא ימחלו על הנטייה שלא ליישם סעיף זה, ויעמדו על כך שבכל מקרה שבו תוצא שומה לפי מיטב השפיטה, יימסרו לנישום הנימוקים המלאים לכך וכן פירוט הדרך שלפיה נעשתה השומה. כך ישמור הנישום על זכויותיו, כך תמצא הכוונה במילים "לשמור ולהגן על משלם המס" את מקומה הנכון והראוי.