

התאמתה של ההכנסה ע"י המייצג

מאת

דני נתנזון, יועץ מס

פתח דבר

סבירותה של ההכנסה החייבת עומדת לבחינה ודיון במהלך המגעים השוטפים בין הנישום לבין שלטונות המס.

סעיף 145(א)(2) לפקודה נותן לפקיד השומה סמכות לשום את הנישום ולקבוע לפי מיטב שפיטתו את הכנסתו, אם יש לו טעמים להניח, שהדו"ח שהגיש אינו נכון.

אני מניח, כי דו"ח שאינו נכון, הינו גם דו"ח שלדעתו של פקיד השומה התוצאה העסקית העולה ממנו אינה סבירה.

משמעותה של הכנסה שאינה סבירה היא הכנסה אשר:

1. הרווחיות העסקית המדווחת בעסק הנדון שונה מהמקובל בענף.
2. השוואה לעסקים דומים באותו ענף, שנבחנו ע"י פקיד השומה, מעידה לכאורה על אי סבירות התוצאה העסקית.
3. ניתוח נתוני ההכנסות וההוצאות העסקיות מעוררים ספקות לגבי היקף הדיווח.
4. גידול הון בלתי מוסבר שיש לנישום ואשר לא יכול היה להיווצר ללא מקורות הכנסה גדולים יותר מאלה אשר עליהם דיווח.

מבחינתו של פקיד השומה, הכנסה בלתי סבירה משמעותה, כי בעסק הנדון לא נרשמו כל התקבולים או שההוצאות שנתבעו בדו"ח נופחו.

במקרה שבו לא יכול היה פקיד השומה לפסול את ספרי הנישום, חלה עליו חובת ההוכחה, כי ההכנסה שדווחה אינה נכונה.

המחוקק קבע, כי רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב השפיטה את סכום ההכנסה של הנישום, אם מצא שהדו"ח אינו נכון. מקובל, כי גם הנישום וגם פקיד השומה מבקשים זה למסור וזה לקבל - דו"ח סביר.

פקיד השומה אינו מתיימר לקבל דו"ח נכון, גם הנישום מגיש לכל היותר דו"ח אשר ההכנסה העולה ממנו הינה סבירה.

הנושא אשר אני מבקש לבחון במאמר זה הינו, האם רשאי המייצג, בעת הכנת הדו"ח השנתי, לתאם דיווחיו של נישום, כדי שהדו"ח שיוגש לפקיד השומה יהיה דו"ח סביר.

דברי הסבר

המחוקק נתן בידי פקיד השומה את הסמכות לשום את הכנסתו של אדם. אולם גם מייצגים, מטבע הכשרתם המקצועית, יכולים באותם כלי ניתוח לקבוע, כי הכנסת הנישום אותו הם מייצגים - אינה סבירה.

מהיכרות שוטפת עם ספרי הנישום ומהיכרות עסקית עמו, יכול המייצג לנתח את סבירות ההכנסה המדווחת. יכול הוא גם להגיב בזמן אמת על רישומי ההכנסות וההוצאות אותם מדווח הנישום. מהפרקטיקה אנו מכירים את התופעה, שבדרך כלל, לאחר מפגש מקצועי עם המייצג, חלה "התאוששות כלכלית" אצל הנישום.

פס"ד צ'רשניה (ע"פ 6016/93, 6072/93) מפרט חלק מחובותיו של המייצג ואומר כלהלן:

"... יועץ מס ... נושא חובת זהירות של נותן שירות ... ועיקרה של חובה זו נעוץ בנקיטת אמצעים סבירים להבטחת אמיתותם ודיוקם (ההדגשה שלי, ד.ג.) של הנתונים המוצגים בדו"ח והעומדים בבסיסו".

למה התכוון בית המשפט כשאמר, שעל יועץ המס להבטיח את אמיתותם ודיוקם של הנתונים? האם התכוון לכך, שכל סכום שיירשם יתבסס על אסמכתאות ומסמכים (דבר שהוא לכאורה ברור מאליו), או שהתכוון לכך שאל לו ליועץ המס להיות רשם של מסמכים בלבד, אלא שעליו גם לבחון את התוצאות העולות מן הספרים והדו"חות הכספיים, ולהבטיח את אמיתותם ודיוקם.

מפרט כב' השופט גולדברג ואומר:

"... אין יועץ המס זרועו הארוכה של פקיד השומה, ואין עליו לרשת לחקר האמת... מאידך גיסא, אין יועץ המס בגדר מחשב, המוזן בפרטים ופולטם לאחר מכן בפלט. על יועץ מס סביר ליתן דעתו למהות הפרטים ולתוכן המסמכים שנמסרים לו, ולא לעצום עיניו מהם. כך יהא בידו לגלות מה שעל פניו (ההדגשה במקור) אינו ראוי להיכלל בדו"ח".

ואני שואל, מה על הוצאות אשר קשה למיין, כמו קניות מזון של בעל מסעדה או מזנון, דלק של נהג מונית או מורה לנהיגה, תיקוני רכב וכד'. האין בית המשפט מעמיד את יועץ המס כממייין הוצאות אשר יש בהן בכדי להשפיע על התוצאות העסקיות ועל סבירות ההכנסה? הרשאי הוא שלא לכלול את כל המזון והדלק, לשם דוגמא?

ואיך יידע המייצג, מה ראוי ומה לא ראוי להיכלל כהוצאה. האם לא עפ"י התוצאות העסקיות וסבירותן? משמע, בחינת ההוצאות ועריכת הדו"חות הכספיים אמורה להתבסס גם על סבירותן של התוצאות העסקיות אותן מציג הנישום לשלטונות המס. במיוחד אמור הדבר לגבי הוצאות אשר מיונן אינו חד וחלק והן יכולות להיות גם עסקיות וגם פרטיות.

מאלה עולה, כי במהלך עבודתו ממיין המייצג מסמכים ומקבל החלטות לעניין הרלוונטיות של ההוצאות בעסקו של הנישום. בכך הוא יכול להשפיע על שיעורה ועל סבירותה של ההכנסה המדווחת.

מובן, כי עליו לנקוט בזהירות ראויה למען לא ייכשל ויהפוך שותף להכללת הוצאות ו/או השמטת הוצאות אשר ראויות או שאינן ראויות להיכלל בהוצאות העסקיות, והוא אמור לעשות זאת תוך בדיקתן עם הנישום.

אפשר לסכם חלק זה ולקבוע, כי מעבר לרישום סתמי של הוצאות והכנסות אשר דווחו ע"י הנישום במהלך עסקיו, וכפי שמסר למייצגו, עורך המייצג במהלך עבודתו עיבוד של המסמכים למערכת הנהלת החשבונות. את מערכת ניהול החשבונות הוא הופך לדו"חות כספיים המוגשים לשלטונות המס ובאמצעותם הוא בוחן את התוצאות העסקיות. הוא יכול לנתח את סבירותה של ההכנסה המדווחת. במידה מסוימת, הוא נדרש לעשות זאת.

תיאום ההכנסה על מנת שתהיה סבירה

התוצאות העסקיות המתקבלות בעת עריכת הדו"ח השנתי מנותחות, לפני הגשתן לשלטונות המס, ע"י המייצג, בכדי לבחון את סבירות ההכנסה העולה מהם. למיטב הבנתי, נדרש המייצג לעשות זאת מעצם הכשרתו, חובתו המקצועית ומעמדו, ואסביר בהמשך.

במידה שאין התוצאה העסקית סבירה, עומדות בפניו האפשרויות הבאות:

1. הגשת דו"ח שאינו סביר עפ"י ניתוח כלכלי;
2. התאמת הדו"ח לדו"ח סביר.

האפשרות הראשונה, לפיה יגיש המייצג בשם הנישום דו"ח שאינו סביר, הינה הדרך הקלה מבחינתו. פקיד השומה יחלוק, ככל הנראה, על הדיווח ויבקש לתאם את ההכנסה במהלך הדיווח בתיק. החיכוך יהיה בין הנישום ובין שלטונות המס. המייצג יתפקד, למעשה, כרשם של הוצאות והכנסות. לטעמי, אם ינקוט בדרך זאת לא ימלא את תפקידו. אמנם אין הוא נדרש להיות זרועו הארוכה של פקיד השומה, גם לא "כלב צייד", אך מאידך גיסא גם לא יוכל לתפקד כמכונת קלט-פלט מבלי שטביעות אצבעותיו המקצועיות יורגשו וישפיעו על דיווחי הנישום.

יתר על כן, מעמדו כנהנה מאמונם של המיוצג מחד גיסא, ושלטונות המס מאידך גיסא, מחייב אותו לטפל בדו"ח באופן מקצועי, ובלשונו של בית המשפט " ...לנקוט אמצעים סבירים להבטחת אמיתותם ודיוקם של הנתונים המוצגים בדו"ח ...".

אלה מביאים אותי לאפשרות השנייה העומדת בפני המייצג, והיא הגשת הדו"ח כשהוא מתואם לדו"ח סביר.

הכוונה היא לתוספת הכנסה, שתירשם בספרי העסק ותדווח לשלטונות מס הכנסה, מס ערך מוסף וביטוח לאומי, בעת עריכת הדו"ח השנתי. אם יידרשו תוספת או הפרשים למס ערך מוסף, הם ישולמו.

היתרון רב מבחינתם של כל הצדדים: שלטונות המס יזכו לקבל דו"ח סביר; יימנע החיכוך בין הנישום ובין שלטונות המס, וייווצר בסיס מס לדו"חות של שנות המס הבאות.

שלטונות מס ערך מוסף יזכו בתשלום מס ערך מוסף בגין ההכנסה הנוספת.

הנישום ישלם את המגיע ללא חיכוך עם שלטונות המס, בדרך כלל ללא קנסות וריבית הנדרשים בעת דיווח מאוחר. הדו"ח שיגיש הנישום לפקיד השומה יהיה דו"ח סביר מבחינת התוצאות העסקיות העולות ממנו. יש להניח, שיעשה זאת מתוך הבנה בנחיצות המהלך, לעיתים אפילו ברוח טובה, ודאי טובה יותר מאשר בעימות מתמשך עם שלטונות המס.

בעבר ביקשה נציבות מס הכנסה להנהיג, כי יחד עם הדו"ח השנתי יוגש "דו"ח ע"י מייצג" (הוראת ביצוע 10/93 - שומה, מ-21 בפברואר 1993). בדברי ההסבר לדו"ח מבקשת נציבות מס הכנסה, כי המייצג יחווה דעתו על סבירותה של ההכנסה המדווחת, ואצטט:

"בסעיף 5.2, יצהיר המייצג על סבירות ההכנסה המוצהרת. קביעת סבירות ההכנסה המוצהרת תעשה בהתייחס לתדריכים הכלכליים שפורסמו על ידי נציבות מס הכנסה או בהשוואה לשומה סופית שנערכה בתיק הנישום בשנים קודמות."

עם פרסומה של הוראת ביצוע זאת פניתי לנציב מס הכנסה במכתב ובקשתי לדעת, אם רשאי יועץ מס לתאם הכנסת נישום להכנסה סבירה, כמובן תוך כדי מתן גילוי נאות. שאלותי היו:

1. האם רשאי יועץ מס לבצע מהלך כזה בעת הכנת הדו"ח השנתי?
2. האם רשאי יועץ המס להגיש דו"ח מייצג לנישום כזה?
3. האם יהפכו ספרי הנישום - הפדיון הנוסף - להכנסה כ-"חייב ולא ניהל", או שתימחל לו העבירה עקב הלבנת הכנסות?

מכתבי שנשלח לנציב מס הכנסה באותה עת, מר משה גביש, נענה ע"י היועץ המשפטי מר דורון לוי שענה לי כלהלן:

"בנסיבות עליהן הנך מצביע בפנייתך, בהן המייצג סבור כי הכנסת הנישום איננה סבירה, כמו גם אין בידיו הסברים סבירים לכך, ההנחה היא כי מערכת ספרי הנישום איננה כוללת את סך כל הכנסותיו של הנישום. יוצא אפוא, כי מייצג של נישום כאמור לא יוכל להצהיר ולדווח באופן שלם, מקיף ואמין אודות מערכת החשבונות, שהרי זו בודאי לא נוהלה בהתאם להוראות המחייבות, בדבר יישום הוראות דיני המס השונות וכו'."

במהלך של דו"ח על ידי מייצג במצורף לדו"ח השנתי, אין ולא הייתה כל מגמה וכוונה להעביר את שיקול הדעת המסור לפקיד השומה על פי פקודת מס הכנסה, ולקבוע כי הדו"ח של הנישום אינו נכון וכן לקבוע לפי מיטב שפיטה את סכום ההכנסה החייבת של אותו נישום.

אין מניעה להגיש דו"ח על ידי מייצג גם לנישום כזה, כמובן תוך ציון כי ההכנסה אינה סבירה ולכן הוגדלה ע"י המייצג בתיאום עם הנישום. ברור כי פקיד השומה והרפרנט המקצועי של המשרד יפעלו לפי שיקול דעתם בנסיבות אלו."

מהתשובה עולה, כי לא היתה בנציבות מס הכנסה התנגדות למהלך כזה. מאליו מובן, כי הסמכות לשום את הנישום נותרה בידי פקיד השומה, וכי הדו"ח "הסביר" שהוגש לו, יוערך על ידו מבלי שיתחייב לקבל את הדו"ח "ככזה ראה וקדש".

אופן הרישום והדיווח

איך תירשם ההכנסה כאמור?

אם תירשם ההכנסה כפדיון נוסף, הרי שתהיה בכך משום הודאה של הנישום ו/או מייצגו לפיה לא נרשמו תקבולים. בכך תהפוך ההכנסה כולה לבלתי קבילה בגין אי רישום תקבול. לקביעה זאת יתווספו צעדי הענישה הקבועים בפקודה, כמו גם חישוב מס שונה לחלוטין עקב אי קבילותם של ספרי הנישום והכנסתו המדווחת.

אם תירשם ההכנסה כהכנסה נוספת ולא כפדיון נוסף, יוכל פקיד השומה לראות בסכום הנוסף המדווח כעין הכנסה לגביה בלבד לא נוהלו ספרים, מבלי שההכנסה לגביה כן נוהלו ספרים תהיה בלתי קבילה.

אומנם אין כל תיעוד להכנסה הנוספת, וודאי שאפשר להסיק כי נבעה מאותם מקורות הכנסה רגילים של הנישום, ואולם אין בדיווח הנוסף משום הודאה מפורשת בכך. לכן יוכל פקיד השומה לתקצר הכנסה זאת כהכנסה החייבת בדיווח, שלגביה לא נוהלו ספרים ("חייב ולא ניהל").

תגובתו של פקיד השומה

הסמכות לשום את הכנסתו של אדם נתונה עפ"י פקודת מס הכנסה לפקיד השומה ולא למייצג. לפיכך, גם אם הוגש לו דו"ח סביר, אין פקיד השומה מחויב לאשרו. ואולם, הוא רשאי לעשות זאת, אם מצא שהדו"ח שתואם והוגש לו עונה על הקריטריונים הנדרשים כלכלית ועולים בקנה אחד עם אלה שהיה מפעיל בעצמו, ואלה אשר מאפשרים מחיה הוגנת לנישום.

פקיד השומה יכול גם לדחות את הדו"ח שהוגש לו. אם יעשה זאת, הנישום אשר תיאם את הכנסתו ימצא עצמו במצב מביך. הדיון יחל בהכנסה שתואמה, ולא בזאת המקורית.

אפשר שאילולא תיאם את הכנסתו, היה מצליח להגיע עם פקיד השומה להסכם בדבר הכנסה נמוכה מזו לה הגיע עם מייצגו.

מובן, שלאחר שהגיש דו"ח מתואם - סביר, לא יוכל הנישום לחזור בו מהתיאום, וההכנסה עליה דיווח היא שומתו העצמית אשר חלק ממנה דווח כהכנסה לגביה לא נוהלו ספרי חשבונות. יתר על כן, דיווח מתואם יש בו כדי להציג באור חדש דו"חות של שנים קודמות, ויכול גם לגרום לפתיחת שומות ע"י הנציב.

כפי שכבר ציינתי, יכול פקיד השומה למצוא יתרונות בכך שיאשר את הדו"ח המתואם, אשר המרכזי שבהם הוא העדר חיכוך עם הנישום.

גם לנישום יתרונות בשיטת התיאום, כפי שפרטתי בתחילת המאמר.

חד פעמיות השיטה

תיאום ההכנסה כפי שהצעתי יכול להיעשות רק פעם אחת במחזור חי הנישום. תוספת הכנסה של יותר מפעם אחת מעיד על שיטתיות באי דיווח על הכנסה, וודאי שראוי שיגרום לאי קבילות דיווחי הנישום. "תיקון חד-פעמי", כפי שהצעתי, אינו מעיד על נישום אשר נוהג שלא לרשום את הכנסותיו.

מעמדו של המייצג

לכאורה הופך המייצג ל"שותף" לדיווחיו המתוקנים של הנישום. אפשר גם שהתיאום שערך להכנסה מגלה טפח ומכסה טפחים. משמע, תיאום ההכנסה מאפשר שלא לדווח על סכומי הכנסה ניכרים שלא דווחו במהלך הדיווחים השוטפים. בתיאום המבוצע בסיועו של המייצג, יכול המייצג להפוך לכאורה לשותף לדבר עבירה. יכול להיות, כי הכנסה סבירה שדווחה הינה רחוקה ושונה מאוד מההכנסה האמיתית. במצב כזה, סיועו של המייצג מהווה שותפות למסירת דיווחים כוזבים ו/או פעולות הגורמות להתחמקות מתשלום מס ו/או פעולות סיוע לנישום להגיש דו"ח הכולל ידיעות לא נכונות (סעיפים 217, 220, 224 לפקודה).

אם נניח, כי למייצג לא היתה כל כוונה לסייע לנישום להתחמק מתשלום מס במזיד, אלא להיפך, עדיין יעמוד בפני מצב בו ייאלץ להציג ראיות אשר יעידו על הצדק סביר שהיה לו לערוך דו"ח שאינו נכון. והרי אי אפשר לטעון, כי הדו"ח המתואם נכון. אפשר לטעון, כי הוא סביר, עונה על קריטריונים כלכליים, מתאים לפרופילים מקצועיים - אך נכון? ודאי שלא. ובשפתו של בית המשפט -

"על פי לשונו של סעיף 217 לפקודה אין עניינה של העבירה רק בנישום עצמו ... אלא גם בכל אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות." (ע"פ 6016/93)

ואפשר, שתיאום ההכנסה בסיועו של המייצג עונה על דבריו של בית המשפט והופך את המייצג לשותף שהיתה לו יד בעיבודם של הנתונים.

לכן, מעמדו של המייצג עדין, ודרך פעולתו עוברת כחוט השערה בין כוונה ראויה לשותפות לדבר עבירה. רק פרשנותו של פקיד השומה, המוניטין המקצועי שלו ועברו כמייצג, יעמדו לו בצד הזכות להסביר את כוונתו הראויה להגיש בשם הנישום, דו"ח סביר.

סיכום

אין לראות במאמר זה משום הטפה או הצעה לנקוט בדרך זאת של תיאום ההכנסה. כל כוונתי היתה להעלות לדיון הצעה אשר ראוי שתידון בין נציבות מס הכנסה לבין המייצגים. הייתי אפילו מעז וכותב, שראוי שלא ננהג כבנות יענה ונכיר בכך, כי הדרך המוצעת ננקטת מעת לעת ע"י מייצגים ("מיסים" יד/3, ע"ש 5719/97), אלא שהיא ננקטת ללא גילוי נאות, תוך סיכון מעמדו של המייצג, מבלי שפקיד השומה ייתן דעתו עליה באופן הראוי.

אני מציע, כי בנציבות מס הכנסה יגובש נוהל אשר ימסד את הצעתי תוך בחינת היתרונות הגלומים בה לכל הצדדים, והסדרת מעמדו של המייצג.