

## זכות העיון של נישום במסמכי רשויות המס



שקל ושות' עו"ד

סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

ביום 14/4/04 נפסקה ההלכה חדשה בביהמ"ש העליון במסגרת פסה"ד ברשות ערעור אזרחי 291/99 אשר אוחדה עם תיקים נוספים (להלן - "פסה"ד"). מדובר בהלכה הנוגעת לזכויות הפרט ביחסיו עם השלטון, ומתייחסת ספציפית לזכות העיון של הפרט במסמכי הרשות השלטונית עליהם התבססה היא במתן החלטתה.

חשיבותה של ההלכה החדשה, מעבר לחיזוק זכויות הפרט ושיפור עמדתו ביחסו עם השלטון, כפי שנרחיב להלן, היא בהביאה אל קיצה את ההלכה הקודמת שנפסקה בערעור אזרחי 428/82, ואשר הגבילה את זכות העיון של הפרט, נשוא רשימתנו זו, כך שמדובר בשינוי המצב המשפטי, ולא רק בהבהרתו וביסוסו.

זאת ועוד, בהלכה החדשה יש סקירה ופירוט מקיפים של מקור הטלת המס, בסיס הסכמת הפרט להטלת המס, ועקרונות משפטיים העומדים ביסודה של השיטה, והרלבנטיים לתיחום העקרוני של יחסי הנישומים מול רשויות המס והחורגים מעברו של תחום מס אחד.

השאלה העיקרית אשר עמדה בפני ביהמ"ש היתה האם חייב מנהל מס ערך מוסף, הדין בהשגה על שומה לפי מיטב השפיטה, למסור לנישום את חומר החקירה בעניינו. ביהמ"ש אף מתייחס לזכויות וחובות העיון בשלב הערעור בפני ביהמ"ש על החלטת מנהל מע"מ בהשגה, אך רשימה זו תתייחס לפאן זה רק בסיכום הדברים.

בפנייתו של ביהמ"ש למסגרת הדיון החקיקתית, מוצא הוא מקור יחיד בדמות סעיף 82 לחוק מע"מ הקובע את זכות ההשגה על שומת מע"מ, אך אינו כולל הוראה מפורשת בעניין גילוי חומר החקירה לנישום בשלב ההשגה.

יוער, כי הקביעה הקודמת של ביהמ"ש העליון בע"א 428/82, לפיה אין למנהל מע"מ חובות כלפי העוסק מלבד הדיון בהשגתו וההחלטה בה, נסמכה על העדר הוראה מפורשת הקובעת אחרת בחוק מע"מ. ויובהר, כי חרף אי התייחסותו של ביהמ"ש בהלכה הקודמת לזכות העיון של העוסקים בפרט, היוו דבריו את הבסיס של בתי המשפט המחוזיים בעת ששללו זכות העיון בחומר המצוי בידי מנהל מע"מ.

ביהמ"ש העליון בדרכו לשינוי ההלכה, מתחשב בשינויים הנורמטיביים שחלו מיום מתן ההחלטה הקודמת. חשוב לענייננו אזכור חוק חופש המידע (שנכנס לתוקפו לאחר קרות עובדות הפרשות הנדונות) המחיל חובת גילוי כללית על רשויות המנהל, כחוק שיש בו כדי לשמש "מורה דרך" פרשני בסוגיה הנדונה. נראה גם, כי ביהמ"ש העליון נעזר רבות בהוראות החוק האמור, בבואו לקבוע את ההלכה החדשה, לרבות היקפה ופרטיה.

זאת ועד, ביהמ"ש אינו פוסח על הביקורת שנמתחה על ההלכה הקודמת, שעיקרה, כי העיון בחומר שבידי הרשות כבר בשלב של ההשגה בפניה, ולא רק בשלב הערעור לביהמ"ש על החלטתה, עשוי לסייע בידי העוסק להחליט אילו ראיות וטענות להביא ולהשמיע בפני הרשות, וליתר, לעיתים, את הצורך להתדיין בפני בית המשפט.

לא זו אף זו, במסגרת כלל השיקולים העומדים בפני ביהמ"ש לגיבוש החלטתו מדגיש הוא את ייחודה של סמכות המיסוי, המתירה לשלטון לפגוע בקניינו של הפרט, ואף מקנה לו סמכויות מרחיקות לכת של חקירה

ואכיפה, לשם השגת מטרה זו. אם כן, מדובר בחיווי דעה של ביהמ"ש בדבר הסמכויות הדרקוניות של המנהל הציבורי בגביית המס, דעה שיש בה לקדם את מעמד הנישומים, במיוחד לאור הכלים שנוספו לאותן רשויות במסגרת חוק תכנית הבראת כלכלת ישראל, אשר חיזקו, לכל הדעות, את עמדת רשויות המס אל מול הפרט הנישום, ולאור הקשיחות היתרה המתגלית לאחרונה על ידי הרשויות המס, שנדמה כי חורגת מהמטרה לגביית מס אמת בהליך הוגן, ומתאימה יותר לגביית מס ללא קיום הליך הוגן וכתוצאה סיכון מטרת גביית המס האמיתי.

ביהמ"ש מתייחס אף לעיקרון המונח ביסוד הטלת המס, לפיו ניתן להטיל מס רק בחוק או מכוחו, כאמור בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה, כאשר נכונותם של הפרטים, בני החברה הדמוקרטית, לפגיעה עמוקה וקבועה כזו בזכויותיהם, בלשון ביהמ"ש העליון, נובעת מן "האמנה החברתית" המשוערת, "שלפיה מסכימים האזרחים שפעילות המדינה תמומן מכיסם של יחידיה". ביהמ"ש מוסיף ומבהיר, כי הליך המס מיוסד על שיתוף פעולה בין המדינה לפרט, אשר מטרתו השגת שומת אמת, שתחייב את הנישום בדיוק בשיעור אותו עליו לשלם בדין. צדדיו של שיתוף הפעולה הנם, מן הצד האחד, הנישום המחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על הכנסותיו ועסקאותיו, ומן הצד האחר רשויות המס, החייבות לשום את האזרחים באופן נכון, יעיל, הוגן ושוויוני.

ברם, ביהמ"ש העליון מדגיש, כי אף בהתקיים שיתוף פעולה שכזה, היחסים בין רשות המס לנישום אינם יחסים של שוויון כוחות. המיסוי אם כן הוא, עדיין, פעולה מנהלית, ועל כן ככל רשות שלטונית אחרת, אף רשות המס חבה חובת אמון לאזרח. מחובת אמון זו נגזרת, למשל, חובת המנהל לנמק את החלטותיו, וכפיפותו לעקרונות חופש המידע וזכות העיון. האמור נכון הואיל ורק ידיעה כזו תבטיח, שהשגתו של הנישום על החלטת הרשות תהא עניינית, אפקטיבית וממוקדת. זאת ועוד, אומר ביהמ"ש כי זכות העיון מהווה גם אמצעי ביקורת על הרשות, שנדרשת לבסס את החלטותיה כראוי, בחומר ראיות סביר ומשכנע. אבל זאת יש לומר, ביהמ"ש מזכיר כי זכות העיון אינה זכות מוחלטת, והרשות רשאית לסרב למסור חומר מסוים, אך זאת רק אם ביססה סירובה בנימוקים סבירים ומשכנעים.

לשאלת זכות העיון בפני רשות מע"מ, קובע ביהמ"ש, כי בהיות רשות המס רשות מנהלית, הנחת המוצא היא שחל כלל הגילוי, כך שעל מנהל מע"מ מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו, טרם שתינתן החלטה בהשגה. במסגרת זו, דוחה ביהמ"ש את טענת מנהל מע"מ, לפיה בדיני המס נסתת כלל הגילוי, נוכח חובת הסודיות החקוקה, האוסרת על מי שהגיע לידיו מידע אגב ביצוע חוק המס, לגלות את אותו מידע (סעיף 142(א) רישא לחוק), וקובע כי תכליתו העיקרית של החיסיון בדיני המס היא הגנה על הנישום ועל זכותו לפרטיות. מטבעה, תכלית זו אינה מצדיקה סודיות כלפי הנישום עצמו.

יודגש, כי ביהמ"ש אינו שולל תכליות נוספות לחובת הסודיות, אך ביהמ"ש מבהיר כי אין הצדקה לנטיית רשויות המס בכלל, לרבות מנהל מע"מ, לעשות שימוש מרחיב ומוגזם בחובת הסודיות, מקום שתכליתיה אינן מחייבות זאת. החיסיון אינו מיועד להקנות יתרון טקטי לרשות המס במחלוקתה עם האזרח. ברוב המקרים אין סתירה בין תכליות החיסיון לבין זכות העיון של הנישום בחומר הנוגע לו. כך, תוצאת האמור היא כי הכלל הוא, איפוא, כלל הגילוי גם בדיני המס.

למנהל מע"מ היתה טענה נוספת כנגד חובת הגילוי, לפיה מסירת החומר בידיו תאפשר לנישום "לתפורר" גרסה, ולהציג בהשגה (ואחריה בערעור) טיעון שקרי, התואם את חומר הראיות שנחשף בפניו. ביהמ"ש, משיב לטענה זו בדחייתה, וקובע כי ככל רשות מנהלית, מנהל מע"מ אינו חופשי להניח בעלמא, שכל המשיגים על שומות במס ערך מוסף הם רמאים, ושהתרת העיון תביא בהכרח לשיבוש ראיות ול"תפירת" גרסאות. גישה כזו אינה סבירה ואינה הוגנת. כדי להצדיק את הגבלת זכות העיון, מוטל על המנהל לבסס בראיות משכנעות את חשדותיו כי העיון מבוקש לצרכים פסולים. יוער כאן, כי גישה דומה הובעה זה מכבר על ידי ביהמ"ש במשור מיסוי מקרקעין.

בנוסף, הביע מנהל מע"מ בפני ביהמ"ש את חששו כי גילוי החומר בשלב ההשגה יביא לסיכול חקירות

פליליות, המתנהלות לעתים נגד עוסקים במקביל להליך המס, כנימוק לדחיית חובת הגילוי בהליך המס. ביהמ"ש לא שינה את דעתו לאור חשש זה, אלא קבע כי ככל שיש ממש בטענה זו, הרי שבכוחו של המנהל לדחות את מתן השומה לפי מיטב השפיטה עד להשלמת החקירה הפלילית, שכן למנהל מוקצבות חמש שנים לעשיית שומה לפי מיטב השפיטה.

סיכום ההלכה החדשה, בלשון בימה"ש, הוא כי בשלב ההשגה, מחויב מנהל מס ערך מוסף למסור לעיון הנישום - המשיג - לפי בקשתו - את המידע ששימש לדחיית השומה העצמית ולעשיית השומה לפי מיטב השפיטה. מידע זה אינו כולל תרשומות והתכתבויות פנימיות של רשות המס. כן רשאי המנהל לקבוע, כי פרט-מידע מסוים, כזה או אחר, לא יימסר לעיון המשיג. על החלטה כזו להיות נקודתית ומנומקת בטעמים ענייניים, והיא תעמוד לביקורת שיפוטית. בשלב הערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת המנהל בהשגה, ממילא יימצא עיקר החומר בפני הנישום-המערער. את החומר הנותר - שלא נמסר בשלב ההשגה אך שבכוונת המנהל להגיש במסגרת הליך הערעור - נדרש המנהל למסור לעיון המערער כבר בראשית ההליך. בית המשפט מוסמך לקבוע, לגופם של עניינים או פריטי-מידע מסוימים, הליכים אחרים של גילוי ועיון, ככל שהדבר יועיל לעשיית צדק.