

# סעיף 194 החיפזון מהשטן

## כיצד מלכדה הלכת ד.נ.ד את סעיף 194

### מאת

ד"ר חיים גבאי\*

### א. מבוא

לעיתים תקופות מתעורר הצורך במהלך חקירתם של חשודים בעברות מס שונות, להפעיל נגדם הליכי גבייה מהירה לאחר שבמהלך חקירתם התגלה מקור הכנסה מועלם או רכוש ונכסים שלא הובאו לידיעת רשויות המס. לעיתים, בתיקם של חשודים אחדים קיים חוב מס שכנגדו יפעלו שלטונות המס, אולם, במקרים אחרים שבהם לנישום המצוי בחקירה פלילית אין חוב, נעזרים אנשי רשות המיסים בהליכי שומה מזורזים ומוקדמים המאפשרים להם יצירת חוב. מיד לאחר היווצרות החוב מופעלים אותם הליכי גבייה מהירים לגבי ההכנסה, או, הרכוש שהתגלו ולא הוצהרו לשלטונות המס.

סעיפים 194 בפקודת מס הכנסה<sup>1</sup> ו-112א לחוק מע"מ<sup>2</sup> שכותרתם גביית מס במקרים מיוחדים, מפרטים ומסבירים את התנאים והדרכים הנמצאים בפניו של פקיד השומה בבואו לנקוט בהליך זה. דא עקא, סעיפים אלה שמאפשרים לפקיד השומה או למנהל מע"מ לנקוט בהליך שומתי, מצויים בפרק העוסק בתשלומים וגבייה ולא בפרק המתאר את הליכי השומה.<sup>3</sup> מכאן, שהליכי השומה המבוצעים על-פי סעיפים אלה שונים מהליכי שומה רגילים, מאחר והם בעיקרם צופים פני גבייה מהירה וממילא גם ההשגה על החוב שנוצר על-פיהם יהיה בהתאם לתנאי הסעיף.

סעיפים אלה מעוררים שאלות חוקתיות מהותיות לגבי זכויותיו של הנישום בכל הנוגע לקניינו,<sup>4</sup> חירותו האישית,<sup>5</sup> חופש יציאתו מהארץ,<sup>6</sup> וכן בשאלות שומתיות ובמרכזן שאלת הזכות להשמיע טענות טרם קביעת השומה כפי שזו נתונה בכל הליך שומה אזרחי שגרתי,<sup>7</sup> וזכות ההשגה והערעור המתלווה להליך הוצאת השומה. שאלות אלה העסיקו לא אחת את בית-המשפט, כך לדוגמה בפרשת בן ארויה נדונה הפגיעה המתבקשת בחירותו ובפרטיותו של האזרח, פגיעה המעוגנת בחוק

\* תודתי נתונה לרו"ח יובל כהן, על נכונותו לסייע ללא לאות ולהעיר את הערותיו המושכלות אשר האירו את עיני לגבי מסקנות חיבור זה ושיבחו את המוצר הסופי.

<sup>1</sup> פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961. סעיף 194.

<sup>2</sup> חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. סעיף 112א.

<sup>3</sup> כידוע, סעיף 194 מצוי בסימן ד (אכיפת התשלום) לפרק השני (הדן בגבייה) שבחלק י לפקודת מס הכנסה - העוסק ב"תשלומים וגבייה" ולא בחלק ט העוסק בהליכי שומה. בדומה, סעיף 112א בחוק מע"מ, מצוי בפרק טו לחוק שכותרתו "סמכויות לביצוע" ולא בפרק יב "קביעה, שומה, השגה וערעור".

<sup>4</sup> ראו חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, סעיף 3.

<sup>5</sup> שם, סעיף 5.

<sup>6</sup> שם, סעיף 6.

<sup>7</sup> ראו סעיף 158א(א) לפקודה הקובע: "לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו."

ומושתתת על האמנה החברתית של נכונות האזרחים במדינה דמוקרטית לפגיעה מוגבלת בזכויות אלו.<sup>8</sup>

מסגרת דיון זו אינה מתיימרת לתת מענה לכל השאלות שסעיפים אלה מעוררים אלא תתמקד לכל היותר בבעיית ההשגה והערעור והקושי שנוצר להליכים אלה בשל הלכת ד.נ.ד.<sup>9</sup> יש כאלה שטענו<sup>10</sup> כי סעיף 194 יוצר מלכוד לנישום מכיוון שהליכי ההשגה והערעור חסומים בפניו. ברשימה זו אטען כי במצבים אחדים השומה על-פי סעיף 194 ממלכדת את פקיד השומה דווקא. מצבים אלה הם כל אותם המקרים אשר נופלים במצודותיה של הלכת ד.נ.ד. במילים אחרות, כאשר השומה על-פי סעיף 194 מתבססת על מידע שהגיע לפקיד השומה ממשרדי החקירות - במקרים כאלה אטען כי עדיף לו לפקיד השומה שימנע מהוצאת השומה מאחר ונזקה רב מתועלתה.

### **ב. יחסי-גומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי**

ככלל, אין סיבה מעשית או חוקית המונעת טיפול מקביל במישור האזרחי באותם תיקים פליליים בהם מטפלים משרדי החקירות. שלטונות המס מעודדים הליכים משולבים אלה מתוך הנחה כי לא ייתכן שהעובר עברות מס ייצא נשכר כתוצאה מהליכים פליליים הננקטים נגדו והנמשכים לעיתים זמן רב. על-כן, לדעת השלטונות, יש למצות את ההליכים הפליליים כמו גם את הטיפול האזרחי המתחייב בתיק סמוך ככל האפשר למועד ביצוע העבירה. לשיטתם, טיפול פלילי ואזרחי יעיל במקביל, יביא להגברת ההרתעה וליתר ציות מצד הנישומים. לפיכך, הסדירו שלטונות המס בנוהלי עבודה מפורטים את יחסי-הגומלין בין הליכי השומה האזרחית לבין ההליכים הפליליים, החל מקבלת המידע והשימוש בו, הטיפול הפלילי במשרדי החקירות בתיקי העלמת הכנסות ובתיקי סרבנים, הטיפול האזרחי כמתחייב מההליך הפלילי, הסמכויות הנלוות ושיתוף הפעולה בין ההליך הפלילי לאזרחי.<sup>11</sup>

הטיפול במישור הפלילי מתחיל עם העברת תיק השומה לחקירות, ניהול חקירה והגשת דו"ח גמר סיכום חקירה. הטיפול הפלילי בתיק מסתיים באחת משלושת האפשרויות הבאות:

**א.** סגירה ללא סנקציות - לא מתאים לטיפול פלילי.

**ב.** סיום ההליכים הפליליים בכופר.

**ג.** העברת התיק לפרקליטות לשם הגשת כתב-אישום.<sup>12</sup>

עם סיום החקירה מעביר פקיד השומה לחקירות דו"ח סיכום חקירה, המתאר את מהלך החקירה, ממצאיה, מסקנותיה והמלצותיה לטיפול אזרחי לידי של פקיד השומה האזרחי. על-פי

<sup>8</sup> ראו עמ"ה 1089/03, 1090/03 בן ארויה ובניו (1989) חברה תעשייתית בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חולון, מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-222.

<sup>9</sup> רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יח/3 (יוני 2004) ה-78.

<sup>10</sup> ראו דב נייגר "הוראות לפי סעיף 194 לפקודה גביית מס במקרים מיוחדים" מיסים א/4 (יולי 1987), א-3. וכן, דוד פיקאז "זכות הערעור על שומות לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה" מיסים יד/1 (פברואר 2000), א-66.

<sup>11</sup> ראו הוראת ביצוע 12/93 "יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי", מיום 1.3.93. וכן, הוראת ביצוע המתייחסת לחקירת עברות על חוק מיסוי מקרקעין, ראו הוראת ביצוע 10/2004 "יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לבין הטיפול האזרחי במיסוי מקרקעין", מיום 6/6/04.

<sup>12</sup> התייחסותי תהיה בעיקר לאפשרות השלישית והקושי שנוצר לפקיד השומה לחקירות ולפקיד השומה האזרחי במצבים מסוימים, על רקע יחסי הגומלין הקיימים ביניהם ובעקבות הלכת ד.נ.ד.

ההנחיות,<sup>13</sup> פקיד השומה האזרחי אחראי לטיפול מיידי בממצאי הדו"ח בגמר חקירה תוך כדי עריכת שומות בפרק זמן סביר והגדלת המקדמות בהתאם לממצאי החקירה. עריכת השומה תעשה על-פי הממצאים שהתגלו על-ידי היחידה החוקרת. לפיכך, ההכנסה שתקבע בשומה תהיה זהה, או, גבוהה יותר מזו המופיעה בדו"ח בגמר החקירה, אך בכל מקרה לא פחותה מממצאי הדוח.<sup>14</sup>

לעיתים, הטיפול השומתי מסתיים בהסכם בין פקיד השומה לנישום, אולם במקרים רבים אחרים נאלצים שלטונות המס להשתמש בסמכותם לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה -<sup>15</sup> שומה הנקבעת על-פי ממצאי החקירה הפלילית שנערכה לנישום כאמור, ומתבססת על ממצאים שאין באפשרות פקיד השומה האזרחי לחשוף מאחר וטרם הוגש כתב אישום.<sup>16</sup> מאחר וכך, מתקיים מעין מרוץ זמנים שבמהלכו מחויבת הפרקליטות להגיש כתב אישום נגד החשוד ולחשוף בפניו את חומר החקירה, או, שפקיד השומה האזרחי התלוי בהליך הפלילי ייאלץ לוותר על הליך הוצאת השומה בכדי לא לפגום בהליך הפלילי.<sup>17</sup> הקושי הוא, שבשל מחסור במשאבים בפרקליטות השונות, או בשל בקשות הפרקליטות להשלמת החקירה בנקודות אחדות, או מכל סיבה אחרת, מתעכבת הגשת כתב-אישום נגד החשוד וממילא נוצר הקושי שעליו הצבעתי לעיל. בשורות הבאות, אתמקד במלכוד העומד בפני פקיד השומה האזרחי בעת הוצאת שומות המתבססות על הממצאים הפליליים תוך כדי הטיפול בהליך הפלילי ובמקביל אליו - דיון שיתייחס לקביעת שומה לפי סעיף 194, ושקרוב לוודאי יציג את הדילמה במלוא חריפותה.

## ג. הצגת הדילמה

חקירות המס המתנהלות כנגד עברייני מס מגלות מקור הכנסה מועלם, חשבון בנק נסתר או רכוש אחר שלא הוצהר עליו לשלטונות המס. במקרים רבים לעברייני המס אין תיק במס הכנסה ובמקרים אחרים לעברייני קיים תיק בו לא נוצר חוב כלשהו. שלטונות המס המסרבים להיפרד מההזדמנות הנדירה שנקרתה להם - לעקל את הכספים או את הרכוש השייכים לעברייני ובדרך זו להיפרע ממנו בגין כל שנות התחמקותו, ממהירים ליצור חוב בדרך מהירה שהמחוקק אפשר להם, היינו, דרך ההליכים המפורטים בסעיף 194. כידוע סעיף זה מאפשר להם גביית החובות שיצרו באופן מיידי.

יש לזכור כי ביצירת החוב פקידי השומה הסתמכו על הידיעות המודיעיניות והחומר החקירתי שהיווה בסיס להוצאת שומה זו.

<sup>13</sup> ראו הוראת ביצוע 12/93 לעיל, הערה 11, בסעיף 9.1.

<sup>14</sup> עקב סף ההוכחה הנדרש בפלילי, מניחים ברשות המסים, כי ממצאי החקירה הפלילית עברו רף גבוה זה. לפיכך, ההנחה קובעת כי ההכנסה שתקבע בשומה לא תפחת מסכום הממצאים בדוח.

<sup>15</sup> שומה לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה.

<sup>16</sup> אני ער לעובדה כי במקרים אחרים נחתם הסכם בין הנישום לבין פקיד השומה האזרחי, וזאת בכדי שהנישום/החשוד יגיע למשפטו הפלילי לאחר שהסיר את המחזלים שבגינם הוא מואשם, ולאחר ששילם את המס המתחייב ממנו. במקרים כאלה, שבהם חושש הנישום במהלך הטיפול השומתי מ"הפללה עצמית" עקב השומה המוסכמת, יש אפשרות לציין על-גבי ההסכם כי "הסכם זה ישמש אך ורק לצורך השומה האזרחית".

<sup>17</sup> שלטונות המס שהיו ערים לקושי שבטיפול מקביל - פלילי ואזרחי, הנחו את עובדיהם כי במקרים בהם סבור פקיד השומה לחקירות שהמשך הטיפול בשומה האזרחית עלול לפגוע בהמשך ההליכים הפליליים, או מנימוקים אחרים, יעכב את העברת דוח החקירה עד למועד מתאים אחר. מכל מקום הם הדגישו שאין לעכב העברת הממצאים לאחר שהוגש כתב אישום, או ששולם כופר. ראו הוראת ביצוע 12/93 לעיל, הערה 11, סעיף 8.3.

עם קבלת השומה פונה הנישום לבית-המשפט בדרכים שונות<sup>18</sup> ומבקש לקבל לידי את כל החומר בעניינו ששימש את פקיד השומה בהוצאת השומה. במצב עניינים זה פקיד השומה נאלץ לעמוד בפני הדילמה הקשה מבחינתו - חשיפת החומר החקירתי הכולל חומר מסווג שלא בשל עדיין לידי גיבוש כתב אישום נגד העברין, עניין שבדאי יפגע ויפגום בהליכי החקירה עד כדי שיבושה מצד אחד, או, להמשיך את המהלך הפיזי שהביאו לכך. במילים אחרות, הלכת ד.נ.ד. מחייבת את פקיד השומה לגלות לנישום את כל החומר ששימש להחלטה בעניינו, טרם שתינתן ההחלטה בהשגה,<sup>19</sup> וכי רק במקרים חריגים ישתמשו רשויות המס בחסיון מפני הנאשמים וישמרו על סודיות.<sup>20</sup>

קושי זה מחריף את הקושי הקיים ממילא ביחסי הגומלין וההזנה ההדדית הקיימים תדיר בין פקיד השומה לחקירות לבין פקיד השומה האזרחי, אשר אצלו מתנהלים הליכי השומה אותם תיארתי בהרחבה לעיל.

#### ד. סעיף 194 - גביית מס במקרים מיוחדים

סעיף 194, המאפשר גביית מס מנישום, הינו הסעיף היחיד בפקודת מס-הכנסה המאפשר הליכי עיקול וגביית מס שנוי במחלוקת. פקיד השומה רשאי להשתמש בסמכותו על-פי סעיף 194 אם, **"הייתה לפקיד השומה סיבה לחשוד כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת..."**<sup>21</sup>.

המחוקק לא הגדיר מהו אותו "חשש" עליו מסתמך פקיד השומה, ולכן יש לבדוק כל מקרה לגופו.<sup>22</sup> אולם, על-פי מילות הסעיף, החשש מתייחס לשני דברים שונים לחלוטין, שבגינם לא ישלם אותו אדם את המס:

א. יציאה מישראל ב. סיבה אחרת.

מפאת קוצר היריעה, ובשל הטריטוריאליזם הקיימת בחלופה הראשונה - "יציאה מישראל",<sup>23</sup> אתמקד בשורות הבאות בחלופה השנייה: "סיבה אחרת".

<sup>18</sup> בפרשת נדב בית המשפט ציין כי "אין מחלוקת שזכותו של אדם להביא עניינו בפני כל ערכאה שיפוטית מוסמכת וחובתו של בית המשפט לשומעו ולתת לו יומו בפניו, וכי זכות זו כוללת מצב שלא יונחו בדרכו מכשולים שימנעו מימושה המעשי". ראו, עמ"ה 1054/99 יואב נדב נ' פקיד השומה ת"א 3, מיסים טז/4 (אוגוסט 2002) ה-21. בעמ' ה-128. ואכן מבדיקת המקרים שנדונו בפסיקה עולה כי לעיתים קרובות פונה הנישום לבית-המשפט בהמרצת פתיחה, ראו המ' (ת"א) 5098/87, חב' הפניקס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים א/4, (יולי 1987), ה-20. בדרך של ערעור מס הכנסה, ראו עמ"ה 1054/99, לעיל. בדרך של בקשות שונות, ראו בש"א 6981/02, 9181/02, ברזאני אילן נ' פ"ש גוש דן, מיסים 6/ז (דצמבר 2002), ה-38. בדרך של פניה לבג"ץ, ראו בג"צ 1221/99, 1848/99, ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יח/3, (יוני 2004), ה-3. או בדרך אחרת, ראו ת"א (ת"א) 12735/88, אברהמוב עמנואל נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים ג/3, (מאי 1989), ה-13.

<sup>19</sup> לפסק-דין זה ולהשלכותיו מרחיקות הלכת על פעולותיו של פקיד השומה, וכן על יחסי הגומלין במסירת מידע שבינו לבין הנישום, אעמוד בהרחבה בפרק ה, להלן.

<sup>20</sup> ראו המ' (ת"א) 5098/87 לעיל, הערה 18.

<sup>21</sup> ראו פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 1. בדומה, סעיף 112(א) לחוק מס ערך מוסף מנוסח באופן דומה, ומקנה סמכויות דומות למנהל המע"מ. ראו חוק מס ערך מוסף לעיל, הערה 2.

<sup>22</sup> ראו אלתר אברהם ופלדמן זאב, "קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה", החבק, נציבות מס הכנסה (הוצאת רונן - תל-אביב).

חשש ל"סיבה אחרת" שבגינה לא ייגבה המס נמצא במקרים אשר בהם לנישום החשוד במעשים פליליים אין תיק במשרדי המס, וכל פעילותו הנחקרת במשרדי החקירות הועלמה מעיניהם של שלטונות המס. בדומה, כאשר במהלך חקירתו של חשוד מתברר כי אינו משלם את חובותיו במשך תקופה ממושכת, ובעבר אף הצהיר שאין ביכולתו או בכוונתו לשלם את המס, כמו גם כאשר מתברר במהלך חקירתו כי קיימים הפרשי הון גדולים בין שתי הצהרות הון שהגיש בעבר, הפרשים הנובעים כתוצאה מגילויי החקירה הנערכת כנגדו. כך לדוגמא, בפרשת אברהמוב<sup>24</sup> קבע בית-המשפט כי

**"שומה לפי סעיף 194 שהוצאה על בסיס של הפרשי הון ועל תנועה בלתי מוסברת בחשבונות הבנק, כולל חשבון של "איש קש", מצדיקה את חששו של פקיד השומה כי המס לא ייגבה "מחמת סיבה אחרת" כנאמר בסעיף".**

ברור ששיקולים ל"חשש אחר" יכולים להיות מבוססים הרבה פחות מאשר ביחס לחשש שהמס לא ייגבה בגין יציאה לחו"ל. אולם, כאשר קיימות בתיק ראיות מוצקות וחד-משמעיות, יש לפקיד השומה מלוא הלגיטימציה להפעיל את סמכויותיו ולנקוט בכל ההליכים שהוראות הסעיף מקנות לו.<sup>25</sup> בעניינו של יורם אינגביר,<sup>26</sup> קבעה השופטת ברכה אופיר-תום כי

**"עצם העובדה שבעת פתיחת החקירה נגד הנישום הוא עדיין גילגל מיליוני שקלים, ולפתע בלא הסבר לכך, הוא הפך להיות חסר-רכוש, היא המגבשת את חשש פקיד השומה בדבר אי-תשלום המס על-ידי הנישום".<sup>27</sup>**

ובפרשת צין דוד,<sup>28</sup> נפסק כי

**"העובדה שהחשוד נתפס כשהוא מחזיק בכיסו סכום כסף גדול, ניהל חשבונות בנק שלא נשאו את שמו אלא כמיופה-כוח בלבד, העביר דרך חשבונות אלה סכומי כסף גדולים שלא הובהר מקורם, לא דיווח ולא הגיש דו"חות על הכנסותיו במשך שנים - יש בכל אלה כדי לבסס חשד כי בכוונת הנישום לעזוב את הארץ במטרה לסכל ולהתחמק מתשלום המס".**

יחד עם זאת, בתי-המשפט הגבילו ותחמו את הסמכויות שניתנו לפקיד השומה על-פי סעיף 194 רק למקרים מוחשיים ומוצקים, שבהם התשתית העובדתית הקיימת מספקת לחיוב במס. כך

<sup>23</sup> חשש ליציאה מישראל קיים, בין היתר, באירועים הבאים - כל אחד לחוד או אף מספר אירועים במצטבר: האדם מימש או עומד לממש את רכושו; האדם מחסל את עסקיו; האדם נותן מתנות יקרות-ערך; האדם מכר או העביר את נכסיו לבני משפחתו; האדם פשט רגל או עושה מעשה פשיטת-רגל; האדם קנה כרטיס לחו"ל, חידש את דרכו או ביקש תעודת יושר מהמשטרה. רשימת אירועים אלה כמובן אינה רשימה סגורה, ויש לבדוק כל מקרה מבחינה עניינית.

<sup>24</sup> ת"א 12735/88, 11724/88 לעיל, הערה 18.

<sup>25</sup> יש לזכור כי כאשר הראיות בתיק אינן חד-משמעיות, והתשתית העובדתית נגד החשוד אינה מספקת לחיוב במס, הגם שהחשד שעל-פיו פעלו אנשי החקירות היה חשד מבוסס, פקיד השומה אינו יכול לעשות שימוש בסעיף 194. כך לדוגמא, בפרשת חכמי קבע בית-המשפט כי סעיף 194 הינו סעיף דרסטי, וכי יש צורך בתשתית עובדתית מספקת לחיוב במס. בפרשה זו נקבע כי התשתית העובדתית בנויה על תביעה שהגישו מפרקי חברה מסוימת נגד דוד ויוסף חכמי, שלא נידונה עדיין, וזו לא נראתה לבית-המשפט מספקת. ראו ע"א 416/87, דוד חכמי ויוסי חכמי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים א/5, (ספטמבר 1987), ה-6.

<sup>26</sup> ראו המר' (ת"א) 210400/97, פקיד השומה ת"א 3 נ' יורם אינגביר, מיסים יד/2, (אפריל 2000), ה-15.

<sup>27</sup> שם, בעמ' ה-152.

<sup>28</sup> בש"א (ת"א) 17977/01, פקיד שומה גוש דן נ' צין דוד, תקליטור מיסים.

לדוגמא, בעניין רצאבי נפסק כי "חשד להעלמת הכנסות אפילו בקנה-מידה נרחב אין בו לבדו להקים תשתית עובדתית שממנה ניתן להסיק קיומו של חשש, כי המס לא ייגבה "מחמת סיבה אחרת",<sup>29</sup> ושמעות בלבד אין בהן ליצור חשש סביר כי המס לא ייגבה.<sup>30</sup>

אדגיש כי מקום שקיימת סיבה לחשש שחוב המס לא ייגבה, כמצויין לעיל, ניתן להפעיל את הסעיף על חוב מס, בין שהגיע מועד תשלומו ובין שטרם הגיע מועד תשלומו.

סעיף 194 בעיקרו מתייחס כאמור לגביית מס במקרים מיוחדים בדרך מהירה ולצורך כך יש לרשות פקיד השומה שני סעדים: א. עיכוב יציאה מהארץ ב. עיקול נכסים. גביית המס יכולה להיות מאדם חייב שהוא נישום או מאדם שחייב במקדמות לגבי ההכנסה,<sup>31</sup> או, מאדם שטרם נישום.<sup>32</sup> כפי שצוין לעיל, סעיף 194 אוצר בתוכו גם סמכות שומתית מובהקת אשר על-פיה רשאי פקיד השומה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה אם לא הוגש דו"ח, או שהדו"ח אינו מניח את דעתו.<sup>33</sup> במילים אחרות, הסעיף חל הן על דו"ח או שומה עצמית שאינם מניחים את דעת פקיד השומה, והן לגבי נישום שטרם פתח תיק ודיווח לשלטונות המס על הכנסה כלשהי. במקרה זה, פקיד השומה ישום את הנישום על-פי סכום סביר, היינו, שומה לפי מיטב השפיטה. החריג שבסעיף זה הוא, שהוא קושר בין תשלום המס או הערובה לתשלומו ובין זכותו של הנישום להשיג על השומה ולערער עליה לבית המשפט, ועל כך קמה לסעיף ביקורת קשה. הביקורת התמקדה בעיקר לגבי הפגיעה שיוצר הסעיף בכל הקשור לזכויותיו הבסיסיות של הנישום להתגונן כנגד שומת המס שנערכה לו.

נייגר סבור שבהליך מזורז שכזה קשה להאמין כי בידי פקיד השומה הזמן לערוך שומה סבירה ונכונה מאחר והוא נתון בצבת הזמן, כשהוא חושש, שהנישום עומד לנקוט באמצעים שיסכלו את גביית המס. לפיכך, על-פי סברתו, השומה שתקבע במסגרת סעיף זה תהיה שרירותית ומופרכת, על-פיה חייב הנישום בסכומי כסף גדולים שאינו יכול לשלם וממילא אינו יכול לספק בגינם ערובה שתניח את דעתו של פקיד השומה.<sup>34</sup> לשיטתו, המלכוד לנישום הוא שמאחר והליכי ההשגה והערעור חסומים בפניו הרי שאינו יכול להוכיח כי המס שנקבע לו, אם בכלל נמוך בהרבה ממה שנקבע לו ועל כן אינו יכול ואינו חפץ לשלמו וכי כל השומה מופרכת בעיקרה. ומאידך, עוכבה יציאתו מהארץ ועוקל רכושו.<sup>35</sup>

נדמה, כי הגם שסעיף 194 לא תוקן ולא שונה מאז חקיקתו, ביקורתו של נייגר וביקורות אחרות דומות, מקומם טוב לכל היותר למועד בו נכתבו. כיום לאחר התקבלותם של חוקי היסוד המגינים על זכויותיו של הפרט,<sup>36</sup> וחוקים אחרים<sup>37</sup> ופסקי דין שבאו בעקבותיהם, שינו את יחסי הכוחות

<sup>29</sup> ע"א 994/88 פקיד השומה נ' רצאבי, פד"א טז, 16, 243, (1988).

<sup>30</sup> ראו 416/87 לעיל, הערה 25.

<sup>31</sup> החובות יכולות להיות על-פי שומה שנערכה לנישום בעבר מכה סמכותו של פקיד השומה על-פי הפקודה. ויכול שהחובות יהיו כתוצאה ממקדמות שנקבעו לנישום. ראו פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 1, סעיף 194(א)(1).

<sup>32</sup> שם, בסעיף 194(א)(2) או (3).

<sup>33</sup> שם, שם.

<sup>34</sup> ראו נייגר לעיל, הערה 10, בעמ' א-5.

<sup>35</sup> שם, שם.

<sup>36</sup> חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. וכן, חוק יסוד: חופש העיסוק

שבין הנישום לרשויות המס עד כדי העברת המטוטלת ממגרשם של רשויות המס לשטחם של הנישומים. מהפך זה חל לאחר שתובנות אחדות מהמשפט החוקתי והציבורי, כמו זכויותיו של הפרט לקבל מידע שהוכרו ככלי אפקטיבי לעיצוב התנהגות ראווה של רשויות השלטון וכאמצעי פיקוח המגביר את תחושת האמון שבין האזרח לשלטון, חדרו גם לדיני המס. במילים אחרות, השתנה היחס בין הזכויות המתנגשות, זכותו של הנישום לרכוש, לקניינו, לחירותו וזכותו לקבל מידע מחד, אל מול אינטרסים מתחרים, כגון סודיות, הזכות לפרטיות, אינטרסים כלכליים, ופעילות התקינה של רשויות המס, מאידך.

אדגיש שגם עוד טרם חקיקתם של חוקי היסוד ובעיקר אחריהם, לא ניתן לפרש את סעיף (ד) להוראת סעיף 194 כך שיכול למנוע את עצם זכות הערעור בפני בית-המשפט טרם ששולם המס במחלוקת. הטעם העיקרי לכך ניתן בפרשת בפרשת הנדסה בניה ופיתוח<sup>38</sup>

**"הזכות לפנות לבית המשפט שיבחן ויבקר החלטה של רשות מנהלית היא זכות יסוד וכזו הייתה עוד טרם חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. אין ספק שזכות זו קיבלה משנה תוקף לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וספק רב אם הוראה המצויה בסעיף 194(ד) הייתה עומדת בביקורת לו נחקקה לאחר חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו"**<sup>39</sup>

פרשת ד.נ.ד. ופרשיות אחרות שנדונו במקביל<sup>40</sup> הרחיבו את הדיון סביב סעיף 194, ותרמו לדעתי לשינוי שחל ביחסי הכוחות שבין שלטונות המס לנישום.

## ה. חופש המידע והלכת ד.נ.ד.

זכותו של הפרט לקבל מידע מהרשות נובעת מהעיקרון הכללי המצוי בחוק חופש המידע והקובע,

**"לכל אזרח ישראלי או תושב הזכות לקבל מידע מרשות ציבורית בהתאם להוראות חוק זה"**.<sup>41</sup>

סעיף זה הוא למעשה נשמת אפו ומהותו של החוק, ומרכז את זכויות הפרט בכל הנוגע לקבלת מידע בענייני מהרשות הציבורית. למרות זכותו העקרונית ורחבת ההיקף של האזרח לקבל מידע מהרשויות ובכללן רשויות המס, החוק קובע מספר מקרים בהם הרשות הציבורית אינה רשאית למסור מידע, או שאינה חייבת במסירת מידע. בין יתר המקרים שהחוק אוסר גילוי מידע הוא לגבי מידע שנאסר לגילוי על-פי כל דין.<sup>42</sup> דיני המס כידוע כוללים הוראות המגבילות מסירת מידע, ומטילות חיסיון על מידע המגיע לרשויות המס, ובכלל זה הוראות סעיפים 231 עד 235 לפקודת מס הכנסה,<sup>43</sup> ולפיכך לכאורה, קיימת חקיקה המונעת גילוי מידע כאמור. מקרה נוסף המגביל את חובת הגילוי הקיימת על השלטונות היא לגבי גילוי העלול לשבש את התפקוד התקין של הרשות

<sup>37</sup> חוק חופש המידע, התשנ"ח-1998.

<sup>38</sup> בש"א (ב"ש) 2259/99, 2260/99 פקיד שומה ב"ש נ' הנדסה בניה ופיתוח בע"מ, מיסים יד/1 (פברואר 2000) ה-39. על זכות הגישה החופשית לבית-המשפט והיקפה ראו בהרחבה, יורם רבין, זכות הגישה לערכאות כזכות חוקתית (בורסי – ת"א, 1998).

<sup>40</sup> כידוע במסגרת הדיון בתיק ד.נ.ד. נדונו תיקים נוספים שהעלו שאלות ובעיות הדומות לאלה שהועלו בתיק ד.נ.ד. משום מה זכתה ההלכה לשם זה הגם שתיקים אחרים שנדונו בו העלו סוגיות חריפות יותר. ראו 291/99 לעיל, הערה 9.

<sup>41</sup> ראו חוק חופש המידע לעיל, הערה 37, סעיף 1.

<sup>42</sup> ראו חוק חופש המידע לעיל, הערה 37, סעיף 9(א)(4).

<sup>43</sup> ראו פקודת מס הכנסה לעיל, הערה 1, סעיפים 231-235.

הציבורית, או את יכולתה לבצע את תפקידיה.<sup>44</sup> כך גם הגבלת חובת הגילוי המצויה בסעיף 9(ב)(8)(ב), הפגיעה שתיגרם להליכי חקירה או משפט שתגרם עקב הגילוי.<sup>45</sup> אולם, יש לזכור כי גישת המחוקק הינה כי מדובר בזכות יסודית ובסיסית, המשרתת אינטרסים ראשוניים במעלה. לאור כל זאת, יש לתת לזכות המידע מעמד ומשקל ראויים, ולבחון באילו מקרים של התנגשות תיסוג הזכות. במילים אחרות, בדומה לאיזונים אחרים, הנעשים בין ערכים מתחרים במשפט הישראלי, ראוי שגם בעניין זה ייעשה האיזון על בסיס נסיבותיו של כל מקרה, תוך בחינת שלושה משתנים עיקריים:

- א. מהו המשקל שיש לייחס לזכות המידע.
- ב. מהו המשקל שיש לייחס לאינטרס המתחרה.
- ג. מבחן האיזון - מהי הדרך הנכונה לאזן בין האינטרסים המתחרים.

אציין כי מקום בו מדובר בנישום המואשם בפלילים, קבלת המידע מהרשויות כרוכה למעשה במתן האפשרות לנאשם להוכיח חפותו ולהגן על חירותו, זכות בסיסית אשר בהתקיימה יגדל משקלה של הזכות לקבלת מידע עוד יותר.

חוק סדר הדין הפלילי הסדיר את זכות העיון בחומר החקירה שבידי התובע והעתקתו.<sup>46</sup> על-פי החוק אם הוגש כתב-אישום בפשע או בעוון, רשאים הנאשם וסנגורו, וכן אדם שהסנגור הסמיכו לכך, לעיין בכל זמן סביר בחומר החקירה שבידי התובע ולהעתיקו. בית המשפט הדגיש כי **"זכות העיון וההעתיקה על-פי חוק קמה אפוא עם הגשת כתב האישום בלבד. אין בחיקוק כלשהו הוראה, המקדימה את מועד היווצרותה של הזכות החוקית האמורה לעיון בחומר למועד בו טרם הוגש כתב אישום"**<sup>47</sup>

בית המשפט היה ער לכך כי זכות זאת המעוגנת אצלנו בחוק, מגבילה בנסיבות מסוימות את כוחה של התביעה להביא ראיות בעת המשפט, והוא ציין כי בשיטות משפט הדומות לזו שלנו הזכות האמורה מצומצמת יותר.<sup>48</sup> הטעם לעיון בחומר החקירה רק לאחר הגשת כתב אישום הוא בחשש שמא יוודעו מהלכי החקירה לחשוד והוא יבצע מהלכים אחדים לסיכולה.<sup>49</sup>

<sup>44</sup> ראו חוק חופש המידע לעיל, הערה 37, סעיף 9(7)(1).

<sup>45</sup> שם, סעיף 9(ב)(8)(ב).

<sup>46</sup> ראו חוק סדר הדין הפלילי (נוסח משולב), תשמ"ב-1982, סעיף 74.

<sup>47</sup> בג"צ 47/91 און ניימן נ' פרקליטות המדינה פ"ד מה(2) 872, 874 (1991).

<sup>48</sup> שם שם.

<sup>49</sup> הנחיות היסטוריות של היועץ המשפטי לממשלה, אפשרו לחשוד או לבא כוחו בתנאים מסוימים, לעיין בחומר החקירה עוד טרם הגשת כתב אישום נגדו. על-פי ההנחיות בקשות לעיון מצד נאשמים או בא כוחם לפני שהוגש כתב אישום יענו בחיוב במקרים בהם שוכנע פרקליט המחוז כי התקיימו שלושה תנאים:

- א. בדעת החשוד להגיש בקשה לפרקליטות או ליועץ המשפטי לממשלה שלא להגיש כתב אישום כלל.
  - ב. יש נסיבות מיוחדות המצדיקות הגשת בקשות כאמור, כבר בשלב זה, כדי למנוע נזק שאיננו ניתן לתיקון.
  - ג. אין בעיון כדי לגרום להשפעה על עדים, או להפריע להכנתו של המשפט.
- הנחיות אלה מיום 1/5/1970 (הנחיה 51.015) הוסרו מקובץ ההנחיות המעודכן, הוחלפו ועודכנו בתאריך 1/7/91 ו-9/11/03 בהנחיה 4.3001 שנושאה "טיעון לפני הגשת כתב אישום פלילי" המכילה בסעיף 7 התייחסות לסעיף 74 לחסד"פ. בדומה סעיף 6.1 להנחית פרקליט המדינה שכותרתה "עיון הנאשם בחומר החקירה לאחר הגשת כתב אישום נגדו" מיום 2/1/94 מנחה לגבי עיון הנאשם בחומר החקירה לאחר הגשת כתב אישום נגדו.



נראה כי בפרשת ד.נ.ד.<sup>50</sup> בית המשפט כירסם בהלכה זאת והביא למפנה בזכות העיון בחומר החקירה עוד טרם שהוגש כתב אישום. בפרשה זו איחד בית המשפט העליון שני ערעורים אזרחיים ושתי עתירות לבג"צ בכדי לדון בשאלות הנוגעות לזכויותיו של הנישום. הפרשה מתייחסת לארבע חברות אשר בעניינן נפתחה חקירה פלילית בגין חשד לניכוי מס תשומות מחשבוניות אשר הינן פיקטיביות. עם סיום חקירתן, ומאחר ולא הוסכם על גובה השומות, קבע מנהל מע"מ שומות לפי מיטב השפיטה. כל ארבע החברות השיגו על השומות שהוצאו להן, והכחישו את השימוש בחשבוניות פיקטיביות. כמו-כן, כדי שיוכלו לבסס השגותיהן כראוי, דרשו החברות כי המנהל ימסור להן את חומר החקירה שנאסף בעניינן. דרישה זו נדחתה על-ידי מנהל המע"מ אשר הבהיר בתשובותיו כי למס ערך מוסף מדיניות קבועה לפיה אין מוסרים לנישום בשלב ההשגה את חומר החקירה בענייננו. השאלות המשפטיות שבית המשפט העמיד במרכז הדיון הן: האם חייב מנהל מס ערך הון בהשגה על שומה לפי מיטב השפיטה למסור לנישום את חומר החקירה בענייננו? ואם התשובה לשאלה זו שלילית באיזה שלב בהליך הערעור, שמגיש הנישום לבית המשפט כשהשגתו נדחתה, נדרש מנהל מס ערך מוסף לחשוף את חומר החקירה שבידיו?

לאחר שבית המשפט תיאר את הליך המס המבוסס על שיתוף הפעולה שבין הנישום לשלטונות-שיתוף פעולה שמתקיים למרות שאין יחסי שוויון כוחות, מאחר והמיסוי הוא פעולה מנהלית המתבצעת תוך הפעלת סמכויות חקירה ואכיפה שבכוחן לפגוע בזכויות הפרט. בית המשפט קבע כי פעולותיהן של רשויות המס כפופות לדינים הכלליים של המשפט החוקתי והמשפט המנהלי, ומחובת האמון לאזרח נגזרת כפיפותה של רשות המס לעקרונות חופש המידע וזכות העיון. לפיכך קובע בית-משפט,

**"זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי רשות מנהלית ושימשו אותה להחלטה בענייניו היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי, וכי רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה אפקטיבית ותמצה את זכותו של המשיג לטעון טענותיו ולתקוף באופן ישיר את המידע ששימש נגדו".**

באשר לאיזון הזכויות, בית המשפט מציין כי זכות העיון של הפרט במסמכי רשות הנוגעים לענייניו, נכנסת תחת כנפיה של הזכות הכללית לגישה למידע שבידי המנהל כפי שמצהיר כיום סעיף 1 לחוק חופש המידע. ואילו הסודיות הקיימת בדיני המס, הסותרת את כלל הגילוי, הרי שזכות זו נדחית מול זכות העיון הקיימת לנישום. זכות זו קיימת לנישום גם לגבי חומר חקירה הקיים בענייניו, ועל כך קבע ביהמ"ש:

**"המנהל, ככל רשות מנהלית, אינו חופשי להניח בעלמא שכל המשיגים על שומות במס ערך מוסף הם רמאים, ושהתרת הגילוי תביא בהכרח לשיבוש ראיות ולתפירת גרסאות. רק אם יש בפני המנהל בסיס של ממש לחשדות כי הגילוי מבוקש לצרכים פסולים, יותר לו להימנע ממסירת אותו פרט מידע שהיוודעות אליו צפויה לאפשר שיבוש. באשר לחשש המנהלי כי התרת הגילוי בשלב ההשגה תביא לסיכול חקירות**

<sup>50</sup> ראו רע"א 291/99 לעיל, הערה 9.

**פליליות, הרי שבכוחו של המנהל לדחות את מתן השומה לפי מיטב השפיטה עד להשלמת החקירה הפלילית.<sup>51</sup>**

ככלל, לאחר הגשת השגה, ומשנתבקש גילוי החומר על-ידי המשיג, נדרש המנהל למסור כל חומר חקירה ששימש לפסילת השומה העצמית ולעשיית השומה לפי מיטב השפיטה, למעט התכתבויות ורישומים פנימיים של הרשות. המנהל רשאי להחליט כי מידע מסוים לא יימסר לעיונו של המשיג, וזאת בהחלטה נקודתית, עניינית ומנומקת אשר תעמוד לביקורת שיפוטית בפני בג"צ או בפני בית המשפט המחוזי. את החומר הנוטר, שלא נמסר בשלב ההשגה אך בכוונת המנהל להגיש במסגרת הערעור, ימסור לעיון המערער כבר בראשית ההליך.<sup>52</sup>

## **1. סיכום**

זכויות היסוד של הפרט, כמו גם "מהפכת השקיפות" האמורה לחול על פעולת הרשויות הציבוריות הביאו את בתי-המשפט בסדרה של פסקי-דין ובראשם פרשת ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים לקבוע הלכות תקדימיות אשר להן השלכות מיסוי רבות. לענייננו, הלכת ד.נ.ד. איזנה בצורה שונה את זכות הנישום לקבל מידע מרשויות המס ששימש אותן בהחלטה בענייננו, זכות הנגזרת מזכות העיון, לבין זכותם של השלטונות לקיים חקירה שהליכיה חסויים מחשש שמא ישובשו ההליכים והחקירה תסוכל, באם ייודעו מהליכיה לחשוד. בית המשפט שינה למעשה את האיזון שבין האינטרסים המתנגשים והציע פתרון לפקיד השומה שבמקרים בהם קיים חשש כי התרת הגילוי בשלב ההשגה תביא לסיכול חקירות פליליות, שימנע מלקבוע שומה לפי מיטב השפיטה עד לאחר הגשת כתב האישום.<sup>53</sup>

ככל שמדובר בתשתית החקיקתית הקיימת בפקודת מס הכנסה ובחוק מס ערך מוסף, אני סבור, כי יש לאמץ את הצעת בית המשפט ועל פקיד השומה האזרחי שנחשף לממצאים חקירתיים מודיעיניים, הגם שמדובר בסכומי העלמה גבוהים שלגביהם קיים חשש כי יועלמו מעיניו הבוחנות, אך טרם גובשו לכתב אישום, להימנע מלקבוע שומה לפי מיטב השפיטה ובודאי לא להפעיל את סמכויותיו לפי סעיף 194 ולקבוע שומה "לפי סכום סביר בעיניו", שומה הנקבעת ללא דיונים מוקדמים עם הנישום ועל סמך חומר חקירתי בלבד. למסקנה זאת אני מגיע מאחר ונזקה של שומה זאת גדול מתועלתה, ועל פקיד השומה לקחת את הסיכון באי קביעת שומה לפי מיטב השפיטה, מול סיכון סיכול החקירה הפלילית.

אולם, מתוך ההכרה כי הנוסחה המקובלת והמסורתית, שלפיה החיסיון הוא הכלל והגילוי הינו החריג לכלל שונתה, ומעתה הגילוי הינו הכלל וטענת חיסיון מצידו של פקיד השומה תנומק ותעמוד לביקורת בית המשפט כחריג לכלל. אני סבור, כי הגיעה השעה לתקן את הוראות סעיף

<sup>51</sup> שם, בעמ' ה-87.

<sup>52</sup> שם, בעמ' ה-88.

<sup>53</sup> ראו לעיל, הטקסט המתייחס להערת שוליים 52.

150 לפקודה,<sup>54</sup> ולייחד הליכי השגה וערעור נפרדים לשומה שנקבעת לפי סעיף 194 ובכך לנתק את הליכי ההשגה והערעור שיהיו בעלי מועדים שונים מהקבוע לגבי שומות רגילות. תיקון זה יאפשר מחד, מתן צו לגביה המיוחדת שמבקש פקיד השומה האזרחי לבצע, מבלי לחשוש מפני חשיפת החומר המודיעיני אשר נאסף במסגרת החקירה הפלילית המתנהלת, ומאידך, תינתן לנישום הודאות באשר לפרק הזמן בו תתגבש סופית ההחלטה באם להגיש נגדו כתב אישום, שאז ממילא תקום החובה לחשוף את מכלול הראיות שבתיק, או, אם לאו. פרק זמן מוגדר זה צריך להיות חריג מתקופת השומה הנתונה לפקיד השומה האזרחי, לצורך הטיפול בהשגה שיגיש הנישום על השומה שנקבעה במסגרת סעיף 194 לפקודה, ויעכב את גילוי המסמכים הנדרש.

נראה, שהתיקון המוצע לעיל אף ישרת את אינטרס החשוד בעבירות המס, שכן קביעת שומה תוך שימוש בהוראות סעיף 194 לפקודה, תביא למעשה להכרזה על מסגרת זמן לקביעת גורל החקירה התלויה כנגדו, וכל זאת במחיר מתן האפשרות לפקיד השומה לגבות באופן מהיר את חוב המס אשר עשוי לנבוע מאותן עבירות ולמנוע בכך מניפולציות אחדות בכספי המס.

---

<sup>54</sup> סעיף 150 (א) לפקודת מס הכנסה, הינו הסעיף העוסק בהשגה בפני פקיד השומה על שומה שנקבעה לנישום בהעדר הסכם בין הנישום לבין פקיד השומה לגבי הכנסותיו. סעיף זה מסדיר למעשה את הליכי ההשגה והערעור גם לגבי שומה שנקבעה לפי סעיף 194. ראו, פקודת מס הכנסה **לעיל**, הערה 1, סעיף 150 (א).