

## עמדות מס חייבות בדיווח והחשיפה הפלילית הנלווית להן

בשבוע שעבר פרסמה רשות המסים 11 עמדות חייבות בדיווח לשנת המס 2020, אשר מצטרפות ל-112 (!) עמדות חייבות בדיווח שפורסמו בשנות המס 2016-2019 (מתוכן 90 מתייחסות למס הכנסה, והיתר למע"מ, מכס ובלו).

"עמדות החייבות בדיווח" הן פרשנויות לחקיקת מס, אשר רשות המסים סבורה שאינן נכונות. סעיף 131 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אשר חוקק בשנת 2015 במסגרת תיקון 215 לפקודה, מאפשר לרשות המסים לפרסם בכל שנה עד 50 עמדות חייבות בדיווח. נישומים אשר נקטו בעמדה פרשנית המנוגדת לעמדה חייבת בדיווח שפרסמה הרשות, באופן אשר העניק להם יתרון מס בסכומים המפורטים בפקודה, **חייבים** להגיש דוח מיוחד אשר בו עליהם להבהיר זאת במפורש.

לכאורה, העובדה כי רשות המסים מפרסמת עמדה חייבת בדיווח, אין משמעותה כי בית המשפט יסרב לקבל את פרשנות המס לה מתנגדת הרשות, או את העמדה שבה נקט הנישום. בוודאי שאין משמעות הפרסום כי עמדה פרשנית מסוימת למילות החוק היא עבירה על החוק או העלמת מס, רק מן הטעם שרשות המיסים חולקת עליה. שהרי, עניין לנו במחלוקות פרשניות על דברי חקיקה.

חרף זאת, אין ספק כי מדובר בהעלאה משמעותית של הסיכון לנישום. קודם-כל, כאשר נישום מודיע – כפי שהוא חייב להודיע – כי הוא נקט עמדה שונה מזו של רשות המסים, הוא מגדיל מאד את ההסתברות לכך שרשות המסים תבוא עמו חשבון, במישורים השונים של הדין. גם מי שעמדו עשויה להתברר כנכונה בהליך משפטי, לא בהכרח ירצה במאבק ובכל הכרוך בו במישור החשיפה, העלות והסיכון.

יותר מכך, ובעייתי לא פחות: הפרת החובה להגיש דוח במועד, ביחס לעמדה חייבת בדיווח שנקט נישום, היא עבירה **פלילית**, בדומה לעבירה של אי הגשת דוח שנתי במועד. סוגיה זו אינה טכנית, וכרוכה בה חשיפה ממשית לנישומים.

נזכיר כי רשימת העמדות החייבות בדיווח שפרסמה רשות המסים מונה כבר היום יותר מ-100 עמדות שונות במגוון נושאים: החל בענייני מיסוי נאמנויות, דרך מיסוי בינלאומי, וכלה בסוגיות הנוגעות לשוק ההון ולניצול הפסדים לצרכי המס. רשימה כה ארוכה של מקרים ואירועים, אשר צפויה להתארך בכל שנה עם פרסום עמדות נוספות מצד הרשות, שהרי היד נטויה, מחייבת את הנישום, ובמיוחד את מייצגיו, לבחון בדקדקנות את דוח המס המוגש אל מול כל עמדה ועמדה, ולוודא שהנישום לא נקט בעמדה הסותרת את עמדת הרשות. טעות בעניין זה עלולה להביא את הנישום לכלל אחריות פלילית בגין אי-הדיווח.

זו חובה שלא תמיד קל לעמוד בה. רשימת העמדות החייבות בדיווח נקבעת על ידי רשות המסים, באמצעות המחלקות המקצועיות המתמחות במס הכנסה ובמסים העקיפים, מבלי שהיא עוברת הליך חקיקה מסודר. הרשות אמנם מחויבת על פי דין להעביר את טיוטת רשימת העמדות שהיא מתכוונת לפרסם בכל שנה לעיון הלשכות המקצועיות – לשכת עורכי הדין, לשכת רואי החשבון ולשכת יועצי המס – והן מצדן רשאיות לטעון טענות ביחס לפרטי הרשימה טרם פרסומה; אך רשות המסים אינה מחויבת לקבל עמדות אלה, וברור כי בסופו של דבר היא שקובעת לבדה את תוכנה של רשימת העמדות החייבות בדיווח. רשות המסים היא גם זו שתבוא חשבון עם מי שאינו מדווח על מקרים אשר לדעתה ועל פי פרשנותה היו חייבים בדיווח.

הוספה מצטברת של עמדות פרשניות החייבות בדיווח, לרשימה ההולכת ומתארכת, מעלה שאלה רבת חשיבות ביחס לחוקיות ההוראה שנקבעה בסעיף 131 לפקודה. בחסות ההוראה זו מרחיבה רשות המסים, בקלות רבה מדי וללא מנגנוני ביקורת משמעותיים, את יריעת האיסור הפלילי בדיני העונשין. לא רק במחלוקת על פרשנות החוק מדובר, אלא גם בהיקף החובה לדווח ובפרשנותה – ובעניין זה חשוף הנישום לאחריות פלילית, שעצם קיומה ישלול במקרים רבים, הלכה למעשה, את חירותו לנקוט בעמדה אחרת מזו של רשויות המס ולהביא לבירורה בפני בית המשפט, במידת הצורך.

על תקלה זו ראוי שהמחוקק ייתן את דעתו.

לפירוט העמדות החייבות בדיווח שפורסמו בשבוע שעבר, ראו:

[עמדות חייבות בדיווח שנוספו בשנת 2020 בנושא מס הכנסה](#)

[עמדות חייבות בדיווח שנוספו בשנת 2020 בנושא מכס](#)

לפרטים נוספים ולייעוץ ניתן לפנות לעו"ד בועז פינברג ועו"ד חן כהן.