



על המישור האזרחי בגילוי מרצון

גלעד ברון, עו"ד נעם שרעבי, עו"ד ורו"ח

רבות נכתב על התפקיד החשוב שיש לכלי ה"גילוי מרצון" אשר נהוג ברשות המיסים, בהקניית חסינות פלילית על מעשיו של אדם.

ביום 15.11.2011 פירסמה רשות המיסים "נוהל גילוי מרצון על נכסים והכנסות מחוץ לישראל לתקופה שבין 15.11.2011 ועד 30.6.2012" (להלן: "הוראת השעה").

הוראת השעה מהווה מקרה ספציפי של נוהל הגילוי מרצון שהיה קיים מזה שנים ובמסגרתה ניתנת אפשרות לתושבי ישראל המחזיקים כספים, רכוש, הון וכו' מחוץ לישראל, לבצע מהלך של "גילוי מרצון" על נכסים אלו, אשר יקנה להם חסינות מהליך פלילי וכן יעניק להם הקלות במישור הגבייה – ביטול ריבית, קנסות והקלות בהפרשי הצמדה.

הוראת השעה אינה חלה על גילוי נכסים בישראל, אשר ההכנסות בגינם לא דווחו ולגביהם ימשיך לחול הנוהל שהיה קיים ערב הוראת השעה.

אין ספק שהכוונה העומדת מאחורי הוראת השעה שפרסמה רשות המיסים הינה כוונה טובה, אולם קיימות מס' סוגיות במישור האופרטיבי, אשר במקרים רבים יוצרות קושי של ממש, ואף מכשילות את קיום ההליך דווקא במישור האזרחי. אנו סבורים, שראוי ומתבקש שרשות המיסים תתן דעתה לקשיים אלו כמפורט במאמר קצר זה.

גישת רשות המיסים, כפי שזו אף באה לידי ביטוי ביום עיון שנערך לאחרונה ביוזמת לשכת עורכי הדין מחוז מרכז, היא שהוראת השעה באה לטפל אך ורק במישור הפלילי ואילו במישור האזרחי לא יחולו הקלות כלשהן ואו התיישנות.

לגישתם, על מגיש הבקשה לשלם את מלוא המס האזרחי בגין ההכנסות הנובעות מהכספים המדווחים במסגרת הגילוי מרצון, ונטל ההוכחה, הן באשר למקור הכסף, והן באשר לתקופה, חל עליו.

יותר מכך, גם אם הנישום לא עומד בתנאי הוראת השעה ולא ניתנת לו חסינות, אין מניעה מפקיד השומה להשתמש במידע שהתקבל במסגרת הוראת השעה, במסגרת המישור האזרחי.

גישה גורפת וחד משמעית זו יוצרת מצב של חוסר וודאות מצד הפונה לגילוי מרצון, ואנו ניגע בחלק מהסוגיות אשר משקפות את הבעייתיות הרבה אשר במקרים רבים מסכלת את הליך הגילוי מרצון ולכאורה מחטיאה את מטרת הוראת השעה, לפחות מנקודת מבטה של רשות המיסים.

- **מקור הכסף** – במקרים רבים קיימת בעיה אובייקטיבית לספק אסמכתאות בדבר מקור הכספים.

כך למשל, ילדים שקיבלו בירושה מאביהם כספים המוחזקים בחשבון בנק בחו"ל, ואשר הופקדו בו בשנות השמונים. ברוב המקרים, הילדים לא ידעו להסביר מה מקור הכספים שהפקיד אביהם, האם מדובר בכספים שאביהם שילם עליהם מס או לא, הואיל ולא נשמרו ו/או שאין ברשותם אסמכתאות.

דוגמה נוספת היא כספים שמקורם בהכנסות מחו"ל בתקופה שהכנסות אלו היו פטורות ממס ומוסו בישראל, רק בשל עילת "נתקבלה". כספים אלו הופקדו ישירות בחשבונות בנק בחו"ל, אולם לא תמיד נשמרו כל האסמכתאות באשר לאופן ומקום הפקת ההכנסה.

במקרים דוגמת אלה, יכול להיווצר מצב בו הפונה לגילוי מרצון אינו יכול לספק את האסמכתאות הנדרשות ולהוכיח ברחל ביתך הקטנה את מקור הכספים. במקרים אלה, ידרוש פקיד השומה מס על כל הכספים שלא הוכח מקורם.

- **סיווג ההכנסה** – בהעדר אסמכתאות, עולה שאלת סיווג ההכנסה על ידי פקיד השומה. ברירת המחדל של הרשות היא, כי מקור הכספים המופקדים, באין יכולת להוכיח אחרת, הוא מעסק ומשכך יבקש פקיד השומה למסות את מלוא הכספים המופקדים, שלא הוכח מקורם, במס שולי. ברירת מחדל זו מחמירה וייתכן שאף מוטעית, במקרים רבים, באשר אינה מתחשבת ברווחי הון, הפסדים, הכנסות פטורות וכו'.

- **המצאת מסמכים** – יותר ויותר לקוחות מדווחים על סירוב ו/או קושי מהותי בקבלת פרטים ואסמכתאות מבנקים זרים באשר לחשבונות הבנק לתקופה העולה על 10 שנים. במקרה כזה קיימת בעיה להצביע גם על מקור הכספים המופקדים בחשבון הבנק מזה תקופה, ועל החלוקה בין הקרן לריבית שנצברה לאורך השנים ואשר ללא ספק היתה פטורה ממס עד ליום 31.12.2002.

לדוגמא, במצב בו הופקדו כספים בחשבון בנק בשנת 1990 וצברו ריבית לאורך השנים, יתרת חשבון הבנק ליום 31.12.2001 תכלול בתוכה מרכיב גבוה של ריביות בנק אשר היו פטורות ממס באותה התקופה, אולם כתוצאה מחוסר יכולת לקבל אסמכתאות לשנים קודמות ולהגיע ל"מקור הקרן" יבקש פקיד השומה למסות את כל יתרת הכספים המופקדים בבנק ליום 31.12.2001, במס.

- **התיישנות** – לטענת רשות המסים, לא תחול התיישנות בגילוי מרצון. לטעמנו, טענה זו לא תעמוד במבחן בית המשפט בבוא יום, בפרט כאשר מדובר בנישום המגיש דוחות שנתיים באופן שוטף. אנו סבורים, כי חלה התיישנות על תשלום המס בגין ההכנסות שנוצרו בשנים "סגורות" לפי סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961.

בית המשפט העליון בפס"ד חנני (ע"א 552/02, איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה) קובע, כי "עקרון סופיות השומה עקרון מרכזי ובסיסי הוא במשפט המס ויש לשמור עליו. וכך, משהופכת השומה להיות שומה סופית, ראויה הסתמכותו של הנישום על אותה סופיות להגנה. אם כך על דרך הכלל, לא-כן-שכן מקום שהשומה הפכה סופית וחלפה תקופת הזמן המתירה לרשויות המס לפתוח את השומה".

כאמור, גישה זו של רשות המסים, של תשלום מס מלא, על כל סכום שלא ניתן להוכיח את מקורו, ובפרט כאשר מדובר ב"כסף ותיק", תוך התעלמות מכלל הסוגיות העולות ובפרט מסוגיית ההתיישנות, מחטיאה את מטרת הליך הגילוי מרצון, יוצרת מצב של חוסר וודאות בדבר סכום המס שישולם במסגרת הגילוי מרצון ועלולה לגרום לנישומים רבים להירתע מלבוא ולדווח על כספים אלו.

אנו סבורים, כי טוב תעשה רשות המסים אם תקבע הנחייה גורפת וברורה בדבר גובה ושיעור המס שיחול על הכספים המוסדרים במסגרת הגילוי מרצון, הנחייה שיכול ותיעשה על ידי קביעת שיעור מס אחיד על הקרן, בנסיבות מסוג זה ובכך תפתח את הדלת בפני נישומים רבים ה"יושבים על הגדר" ולא מבצעים את הגילוי מרצון, מחשש לענין גובה החבות במס במישור האזרחי.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד גלעד ברון ו/או לעו"ד ורו"ח נעם שרעבי משרד ברון ושות' עורכי דין.