

"כללי הצדק הטבעיים"

בעניין דנקנר²⁷ פסק השופט הגין:

"יש חשיבות רבה לשמירת כללי הצדק הטבעי ומניעת הפרת זכויות האזרח".

"כללי הצדק הטבעיים" הם חלק מהזכויות הבסיסיות של האזרח, אלא מול ה"מינהל". בתחום ה"משפט המנהלי" יש חשיבות רבה שהמינהל/המדינה תנהג באופן הוגן אלא מול האזרח.

אין הגדרה ל"כללי הצדק הטבעיים" וכל הכללים הללו הן פרי הפסיקה בלבד. בתי-המשפט מפתחים הלכות רבות בקשר לזכויותיו של האזרח, ובעיקר ליחס של פקיד ממשלתי לאזרח/לנישום.

בעניין "דנקנר" קבע בית-המשפט כי אומנם ההליך השומתי כפוף ל"כללי הצדק הטבעיים", אך לא כל חריגה מהם תביא אוטומטית לבטלות השומה.

ככלל, בתי המשפט ממעטים לבטל את השומות, גם כאשר פקיד השומה חרג באופן חד ובוטה מהתנהגות ראויה של פקיד ממשלתי, ובוודאי מקיום של "כללי הצדק הטבעיים".

מן הראוי, שבתי המשפט יבטלו את השומות אשר נעשו תוך חריגה מכללי מינהל תקינים, ובכך ימנעו להבא התנהגות שאינה ראויה מצד

²⁷ עמ"ה 105/86 חב' דנקנר השקעות נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים ג/1 (ינואר 1989), ה-13.

פקידי השומה. יש לזכור כי אחוז התיקים המגיעים לפתחו של בית המשפט הוא מנורי לעומת אחוז התיקים המתנהלים. במידה ובתי המשפט "ישדרו" לפקידי השומה מסר לפיו גם במצב שבו פקידי השומה חורגים באופן בוטה מכללי מינהלי תקינים עדיין השומות שהם מוציאים שרירות וקיימות, המשמעות היא הרסנית כלפי מאות אלפי תיקים המתנהלים אצל פקידי השומה ולא מגיעים לפתחו של בית המשפט.

השופטת וסרקרוג בעניין "פלאפל אוריון"²⁸ נהגה באופן שונה, ובצדק רב שינתה את החלטתו של פקיד שומה חיפה אשר חריג מכללי מינהל תקינים.

בעניין "פלאפל אוריון", פקיד שומה חיפה קיים "שימוע" לפני פסילת ספרים עקב "אי רישום תקבול" לאחר 4 שנים. השופטת וסרקרוג קבעה שמדובר בשיהוי בלתי סביר. אומנם הפקודה לא קבעה תוך כמה זמן פקיד השומה צריך לקיים "שימוע", אך זמן זה חייב להיות סביר, כדי לא לפגוע בזכויותיו של הנישום. נישום שנערך לו "שימוע" בגין עניין שקרה לפני 4 שנים, יהיה לו קשה לזכור וקשה להתגונן ולעלות טיעונים בנושא זה. הפקודה מחייבת את הנישום לבקש עריכת "שימוע" תוך 30 יום מקבלת הודעה על כוונת פקיד השומה לפסול את ספריו, אבל הפקודה לא קובעת תוך כמה זמן פקיד השומה יערוך "שימוע" בנושא זה.

כאמור לעיל, "כללי הצדק הטבעיים" אינם הוראת חקיקה כתובה, והם נקבעים בפסיקה, כל מקרה לגופו.

²⁸ ע"מ 821/08 פלאפל אוריון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כד/2 (אפריל 2010), ה-32.

להלן יובאו מספר כללים, הנגזרים מפסקי הדין בנושא זה.

כלל: לא משנה התוצאה (השומה). משנה ההליך (הדרך).
אם ההליך פסול – יש לבטל גם את התוצאה שלו (גם אם התוצאה בפני עצמה היא ראויה ונכונה).

כלומר, מבחינת כללי מינהל תקינים – משנה "הדרך" וההתנהגות של פקיד השומה. גם אם בסופו של דבר ה"שומה" שפקיד השומה קבע היא נכונה, אבל כדי להגיע לאותה תוצאה פקיד השומה חרג מסמכויותיו, והתנהג בדרך שאינה תקינה ואינה הולמת – אזי יש להתעלם גם מהתוצאה.

רשות המיסים כפופה לעקרונות חוקתיים, מנהלתיים, ובניהם: עקרון השוויון וההגינות.

כמו כן, **ישנה חשיבות גם לעקרון ההסתמכות של הנישום.** במידה והנישום הסתמך על "שומה" ו/או נתונים מסוימים, יש צורך בשיקולים כבדי משקל כדי לחרוג ולשנות את מצבו לרעה.

למשל: בעניין **עמי חזן**²⁹ קבע בית המשפט העליון כי כאשר יצאה שומה סופית במס שבח, פקיד השומה יוכל להוציא שומה, בגין אותה עסקה,

²⁹ ע"א 9412/03 עמי חזן ואח' נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יט/2 (אפריל 2005), ה-10.

רק במקרים "כבדי משקל", שכן ישנה פגיעה באינטרס ההסתמכות של הנישום.

כלומר, בית המשפט העליון לא קבע כי לפקיד השומה אין סמכות להוציא שומה, על אותה עסקה שדווחה והוצאה שומה סופית במס שבח, אלא בית המשפט העליון קבע כי פקיד השומה יוכל להשתמש בסמכות זו רק במקרים "כבדי משקל", ולא כדבר שבשגרה, לאור העובדה שיש בכך פגיעה באינטרס ההסתמכות של הנישום (הנישום הסתמך על כך שהשומה סגורה, ולמעשה בעניין זה יש כבר סופיות של הדיון).

כלל נוסף שנגזר מכללי הצדק הטבעיים: אין לקיים הליך משפטי/שומתי מבלי להודיע לנישום על קיום ההליך.

כלומר, אם פקיד השומה עורך בדיקה/חקירה של הכנסתו של הנישום – עליו להודיע וליידע את הנישום (חריג לכך זה "חקירה פלילית" שכדי לא לפגוע בהליך החקירה, יש צורך שחלק מהחקירה תהיה סמויה).

כלל: יש חובה לאפשר לנישום להיות נוכח בדיונים, ולאפשר לו להשמיע את דבריו ("זכות שימוע") בטרם יוציאו את השומה.

ישנה חשיבות, גם מבחינת "מראית פני הצדק" שפקיד השומה ייתן זכות טיעון לנישום, ויערוך את השומה, מבלי שיש לו "דעה קדומה" בנושא.

כלל: יש לשקול את דבריו של הנישום, ולדון בהם לגופו של עניין.

כלומר, לא מספיק באופן "טכני" לשמוע את דבריו של הנישום, אלא יש לדון בדבריו של הנישום לגופם. אם סובר פקיד השומה שאין לקבל את דבריו של הנישום, החלטה שכזו צריכה להיות לאחר שהוא בחן לעומק את דבריו הנישום והגיע למסקנה שאינם אמת או אינם מדויקים. במקרה שכזה, יהיה על פקיד השומה לנמק ולהסביר מדוע אינו מקבל את דבריו של הנישום.

כלל: אסור לפקיד השומה (או המפקח שפועל בסמכות של פקיד השומה) להיות מראש עם "דעה קדומה"/"החלטה, ולהתעלם מדבריו של הנישום.

³⁰ כלל: יש לקיים גילוי מלא כל "חומר הראיות".

כלל: לעורך השומה אסור שיהיה "עניין אישי" בהליך.

כלל: עורך השומה חייב להכריע לגופו של עניין, באופן בלתי מוטה ובתום לב.

³⁰ ראה להלן דיון בנושא זה, בעניין: רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יח/3 (יוני 2004), ה-3.