

קביעת שיעור ניכוי מס במקור על ידי פקיד השומה – בסבירות ומידתיות

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
אחת הדרכים הוותיקות שקובעת פקודת מס הכנסה לגביית המס הינה בשיטת הניכוי במקור על ידי הלקוחות של הנישום. היתרון הבולט לשיטה זו הוא העובדה שגביית הניכוי במקור שהוא בעצם מקדמה על חשבון המס השנתי של הנישום, נעשית בסמוך לקבלת כספי התקבולים בעסקו, דבר שעשוי למנוע מצב בו יהיו בעתיד קשיי גביה מהנישום, עת יגיש את הדו"ח השנתי לפקיד השומה.

בהעדר לפטור מניכוי מס במקור או קביעת שיעור ניכוי מופחת אחר על ידי פקיד השומה, ברירת המחדל הקבועה בתקנות היא שיעור מס במקור של 30%!

נישומים רבים במשק המתנהלים באופן תקין ומסודר זוכים לקבלת אישור פטור מניכוי מס במקור משירותים ונכסים במהלך מרוכז ואוטומטי (אליו נלווה גם "אישור ניהול פנקסים").

לא למותר לציין, כי אישורים כאמור מהווים מעין "תעודת יושר" לתקינות התנהלותו של העסק כלפי כולי עלמא, מקל על העסק בהתנהלותו שלו מול לקוחותיו, מקל על הנהלת החשבונות ואף מהווה בדרך כלל תנאי סף להשתתפות במכרזים ממשלתיים ועוד.

עם זאת, ועל פי הוראות נוהל של רשות המיסים, נישומים אשר נמצאו אצלם ליקויים בהגשת הדוחות, ליקויים בניהול ספרים, בעיות גבייה לרבות חשד לעבירות פליליות על פי הוראות המס השונים – לא זוכים לפטור מניכוי מס המיוחל, ואף לשלילת האישורים הנ"ל.

בהחלטת בית המשפט המחוזי בירושלים שהתקבלה ביום 12.4.2022 בעניין חברת לי עוז שמש (להלן – החברה) (ע"מ 26743-04-21) מצינו ניתוח די נדיר ומעניין של בית המשפט בשיקולים שעל פקיד השומה לבחון בקשת נישום לפטור או הקלה בשיעור ניכוי מס במקור, ובמקרה של קביעת שיעור ניכוי מס במקור לא מנומקת – דחיית שיעור הניכוי שנקבע על ידי פקיד השומה, וקביעת שיעור ניכוי מופחת אחר לתקופה קצובה!! החל משנת 2015 ועד 2020 העניק פקיד השומה אישור לניכוי מס במקור לתקופת קצובות בשיעורים שבין 3% עד 7%.

באחרונה סירב פקיד השומה לקבוע שיעור מופחת כבעבר, דרש מהחברה העמדת ערבות על מנת לקבוע השיעורים המופחתים כבעבר, ולפנים משורת הדין קבע שיעור של 12%.
על כך עתרה החברה לבית המשפט לסעד זמני כנגדו.

מסתבר מהמתואר בהחלטה כי כבר בשנת 2016 נפתחה כנגד החברה חקירה פלילית של מס הכנסה ומע"מ, אשר בעקבותיה הוגש נגדה כתב אישום בשנת 2020 (המתייחס לשנת המס 2015-2016) בנושא של שימוש בחשבוניות מזויפות ופיקטיביות אשר אפשרו לה לנכות הוצאות לצרכי מס בסכום של כ-4.5 מיליון ₪, בעקבותיהן גם הוצאו שומות אזהרות.

במקביל ולאור האירועים לעייל הנפיק לה פקיד השומה אישורים קצובים לניכוי מס במקור בשיעור 3% – 7% כאמור.

בהמשך הדברים, החברה לא הגישה דוח לשנת 2019, אף לאחר ארכה שניתנה לה.
פקיד השומה מצידו ביקש מבית המשפט לדחות את בקשת החברה וטען בין היתר, כי כנגד החברה הוגש כתב אישום, כי בנסיבות העניין ולאחר הפעלת סמכות ושיקול דעתו לא ניתן להתערב בהחלטת פקיד השומה, כי החברה לא הוכיחה שמאזן הנוחות פועל לטובתה בכך שלא הוכיחה מה הנזק שיגרם לה ככל שלא יינתן סעד זמני זה, ועוד.

החלטת בית המשפט

"הניכוי במקור נועד להבטיח גביית מס בסמוך למועדי קבלת התקבולים תוך גביית המס בדרך זו עד לקביעת שומת ההכנסות במסגרת הדו"ח השנתי. כלומר, נדרשת הלימה בין גובה המס המשווער לבין גובה הניכוי במקור".

במקרה הנדון, פקיד שומה הסתפק בניכוי במקור מקסימאלי של עד 7% כאמור לעיל לשנים 2015-2020, וכעת ללא הסבר ברור פקיד שומה לא מסתפק בניכוי בשיעור של פחות מ- 12%.

מכאן קובע בית המשפט כי נראה שקביעת השיעור הגבוה יחסית על ידי פקיד השומה, נועדה לגביית מס בגין שנים קודמות ולא בגין השנה השוטפת, שנת 2022.

לא לכך נועד מנגנון ניכוי המס במקור.

בית המשפט קובע כי ללא חישוב מפורט (על בסיס שנת 2018, בו ישנו דוח מס) על ידי פקיד השומה מדוע דווקא שיעור ניכוי מס במקור של לפחות 12% יבטיח גביית המס של החברה לשנת 2022, הרי שלא ניתן לקבוע כי שיעור זה סביר ומידתי.

ולסיכום כך נקבע: "בבקשה לסעד זמני, הדגש הוא על מאזן הנוחות. בהקשר זה יצוין כי קביעת שיעור ניכוי מס במקור גבוה מדי, פוגעת בנישום, ועלולה להותיר אותו בהפסדים שוטפים במהלך פעילותו ומכאן הנזק הברור שייגרם, אם לא יינתן הסעד הזמני.. מאזן הנוחות נוטה לטובת המבקשת.

אשר להתערבות בשיקול דעתו של המשיב, יצוין כי המשיב חייב לפעול בסבירות ובמידתיות. במילים אחרות, אם ניתן להסתפק בניכוי מופחת של 7% כדי להבטיח את גביית המס לשנת 2022, יש להסתפק בשיעור זה ואין לפגוע בזכות הנישום במידה העולה על הנדרש".

בית המשפט חייב את פקיד השומה ליתן אישור לניכוי מס מופחת במקור של 7% לתקופה של 3 חודשים, לאחרים יוכל פקיד השומה לבחון שוב את תמונת המצב.

בדרך אגב, מזכיר בית המשפט, כי אם לפקיד השומה חשש לגביית המס בגין השנים הקודמות, הרי שיש בסמכותו לפעול בהתאם לסעיף 194 לפקודה, "גביית מס במקרים מיוחדים" – המתייחס בין השאר למצב דברים דנן. במסגרת סעיף זה רשאי פקיד השומה לדרוש ערובה לתשלום מס בגין הכנסה פלונית, ככל שישנו חשש שלא ניתן יהיה לגבות בהמשך את המס עליה משום שיש בדעת הנישום לצאת מן הארץ או מחמת סיבה אחרת.