



# הפרקטיקה של ערעורי מס איילת אור – בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
23 ביוני 2020



אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת:

### השלב המנהלי

- שלבי ההליך המנהלי
- חובת ההנמקה
- חשיבות העלאת טענות עובדתיות בשלב ההשגה
- התיישנות שומות
- שינוי בנטל ההצדקה והראיה

### ההליך המשפטי

- שלבים בהליך המשפטי בערעורי מס
- חשיבות הטענות המקדמיות (טענת התיישנות, שינוי חזית וכו')
- ניהול משפט אזרחי לצד הליך פלילי
- ערעור משפטי מול ערעור עובדתי, וחשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג בשלב המנהלי לעורך הדין בהליך המשפטי
- דוגמאות להליכים משפטיים בהם משרדנו ייצג - מאחורי הקלעים



# שלבי ההליך המנהלי הרלוונטיים להליך המשפטי



## שלבי ההליך המנהלי

**שלב א':** שומה עצמית + ביקורת מנהלית על שומה עצמית (סעיף 145(א) לפקודה, סעיף 74 לחוק מע"מ).

**שלב ב':** סעיף 150(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961: "היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה..."

סעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975  
סעיף 87(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.  
הדיון בהשגה - סעיפים 150/א-151 לפקודה. סעיף 82 לחוק מע"מ. סעיף 87/87 א לחוק מיסוי מקרקעין.

**שלב ג':** הגשת ערעור/ערר לבית המשפט המחוזי.



## העלאת טענות עובדתיות



## הליך התביעה מול הליך ערעור

נשאלת השאלה כיצד לסווג את השגת המס ואת ערעור המס לצרכי ניהול ההליך המשפטי?  
תקנות סדר דין אזרחי תשמ"ד-1984 (להלן: "התקנות")  
**כתב תביעה:**

תקנה 9 לתקנות מסדירה אלו פרטים יכיל כתב התביעה (רשימה סגורה).

תקנה 9(5) קובעת, כי יש להציג את המסכת העובדתית לעילת התובענה, כדלקמן:

"9. ואלה הפרטים שיכיל כתב תביעה, וחוץ מן האמור בתקנות להלן לא יכיל אלא פרטים

אלה:...(5) העובדות העיקריות המהוות את עילת התובענה, ואימתי נולדה;..."

תקנה 92 מסדירה מצב בו אחד מבעל הדין מעוניין לתקן את כתב הטענות :

"92. ... תיקון של טענה עובדתית או הוספתה, טעונים הגשת תצהיר המאמת את העובדות."

## הליך התביעה מול הליך ערעור

### בהליך הערעור

תקנות 457-458 לתקנות קובעות כלל וחריגים לעניין הבאת ראיות נוספות, אשר לא נשמעו בערכאה הקודמת, כדלקמן:

**"457.(א) בעלי הדין בערעור אינם זכאים להביא ראיות נוספות, בין בכתב ובין בעל פה, לפני בית המשפט שלערעור, ואולם אם בית המשפט שבערכאה קודמת סירב לקבל ראיות שצריך היה לקבלן, או אם בית המשפט שלערעור סבור שכדי לאפשר לו מתן פסק דין, או מכל סיבה חשובה אחרת, דרושה הצגת מסמך או חקירת עד, רשאי בית המשפט שלערעור להתיר הבאת הראיות הנוספות."**

**458. התיר בית המשפט שלערעור הבאת עדויות נוספות, יכול הוא עצמו לגבותן, אם בעל פה, אם בתצהיר ואם בדרך אחרת, או להורות לבית משפט אחר לגבותן ולשלחן אליו."**

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ במחוזי (ע"מ 1019-08 (2013)) ובעליון (רע"א 777-14 (2014))  
העובדות:

- המבקשת ובעל השליטה בה (המבקשים) חתמו בשנת 2002 על הסכם עם צד שלישי למכירת מלוא מניות סוכנות פלתורס בע"מ (להלן: "פלתורס"), תמורת סך של 6,375,000 ש"ח. ההסכם עסק במכירת מניות ולא צויין בו מכר מוניטין (להלן: "עסקת המכר").
- בשנת 2003 הוחלט על ידי בעלי המניות במבקשת לפרק אותה ומונה לה מפרק. בתחילת שנת 2005 החברה חוסלה רשמית במרשם רשם החברות.
- בדו"ח לשנת מס 2002 הצהירה המבקשת על רווח אינפלציוני חייב בגין מכירת מוניטין בסך של 5,399,959 ש"ח ורווח הון אינפלציוני חייב בגין מכירת מניות בסך של 974,336 ש"ח.



## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 777-14) (2014)  
התנהלות מול המשיב

- ביום 5.10.06 התקיים דיון בין המשיב לבין מבקשת 2. דיון זה עסק, בין היתר, במכירת המניות. משלא הושגו הסכמות קבע המשיב לחברה, ביום 31.12.06, שומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2002.
- לגישת המשיב סכום המס הנוסף לתשלום בגין חישוב רווח ההון ואי התרת הוצאות בניכוי ממכירת המניות, הסתכם ב-1,648,918 ש"ח (לפני שיערוך).
- החברה הגישה השגה על השומות אך ההשגה נדחתה והמשיב הוציא צו למבקשת לפי סעיף 152(ב) לפקודה לשנת 2002, לפיו סכום המס הנוסף לתשלום בגין מכירת המניות הסתכם ב-1,650,722 ש"ח.
- במהלך השלב השומתי לא ציינו נציגי המבקשת, כי החברה בחיסול.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 777-14 (2014))

בית המשפט המחוזי- הבקשה

- בקשה של המבקשים לביטול על הסף של הצו בשל חיסול החברה נדחתה (ע"מ 1019-08).
- בערעור לגופו של עניין (ע"מ 1019-08) המבקשים טענו כי יש לייחס את המוניטין של פלתורס למבקשת, כיוון שבהסכם המכירה של המניות נמכרו גם המוניטין של המבקשת.
- המבקשים בקשו להגיש חוות דעת מומחה ביחס לשווי המוניטין.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ מחוזי (ע"מ 1019/08) (2013)

החלטת המחוזי- דחיית הבקשה – נימוקים:

- סוגיית המוניטין היא משנית ואינה נחוצה להכרעה במחלוקת.
- אין מקום "להשקיף" מניות בדרך שהוצעה על ידי המבקשים.
- במידה והיה קיים מוניטין שהשפיע על שווי המניות היה על המבקשים להגיש את חוות הדעת בשלב ההשגה. משלא עשו כך, אין להתיר להם לבצע "מקצה שיפורים" בשלב הערעור. במיוחד כשבשלבי ההליך השומתי עלתה ונדונה שאלת קיומו של מוניטין.
- אין להעמיד לפני ערכאת הערעור מסכת עובדתית חדשה.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ - מחוזי (ע"מ 1019/08(2014))

• על נישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההשגה ולפעול להציג בפני המשיב את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות... ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם.

• שלב הערעור אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן... פגם אי הצגת עובדות במסגרת ההליך השומתי, אינו יכול ברגיל להירפא במסגרת ערעור המס.

• כך אלא אם לא היו העובדות בידי הטוען להן, לא צריכות היו להיות בידיו או לא יכול היה בשקידה ראויה להשיגן במועד תוך שהוא מיידע את הצד שכנגד כי פועל להשגתן. על בתי המשפט לפעול באופן שיאפשר לרשות לעשות את מלאכתה בצורה המיטבית.

• מלאכה זו לא יכול שתעשה בדרך זו אם יוסט כובד משקל הצגת הטעון העובדתי והמשפט אל שלב הערעור. וכבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים."

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ - עליון (רע"א 777-14) (2014)  
החלטת העליון - דחיית הבקשה (כב' השופט סולברג)

"דומה כי צדק בית המשפט המחוזי באומרו כי בשלב ההשגה צריך היה להעלות את הטענות על שווי המוניטין בהנחה שאלה יועילו, ומשאלה לא הועלו, אין זה המקום להעלותן עתה בערעור".  
אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות חדשות לביסוס טענות המבקשים.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ - עליון (רע"א 777-14) (2014)  
החלטת העליון - דחיית הבקשה (כב' השופט סולברג) – המשך:

- לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו ההשגה.
- אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים".
- כפי שקבע בית המשפט המחוזי הערכת שווי המוניטין אינה רלוונטית לשאלה אם נמכר מוניטין.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין רובומטיקס

פסק הדין בעניין רובומטיקס (עמ"ה 1022/09)(2014)

### עובדות הבקשה

- פקיד שומה מפעלים גדולים (להלן: "המבקש") ביקש מבית המשפט, כי יורה על מחיקה של מספר סעיפים מן התצהיר אשר הגישה המשיבה לרבות טענות עובדתיות ומסמכים אשר לא נטענו והוצגו בשלב ההשגה.
- המשיבה טוענת, כי העובדות אשר נטענו בתצהיר עולות מן הדוחות הכספיים ולגבי המסמכים, רובם הם דיווחים לגופים סטטוטוריים ולפיכך היו נגישים לציבור ולמבקש. מנימוקי השומה עולה, כי גם המשיב עשה שימוש במידע חיצוני.

### החלטת בית המשפט המחוזי - קבלת הבקשה של פקיד השומה

- על המשיבה היה להציג בפני המבקש את כל המסמכים הרלבנטיים להכרעה בעניינה בשלב ההשגה. משלא עשתה כן אין לאפשר לה מקצה שיפורים במסגרת הערעור כאן.

## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין רובומטיקס

הכרעת בית משפט עליון (רע"א 1830/14) (02.04.2015) - דחייה לגופו של עניין, קבלה עקרונית של הערעור

- גם לפי גישת המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה.
- בית המשפט המחוזי אמור אמנם להכריע במחלוקת בין שני בעלי דין החלוקים ביניהם, הנישום מצד אחד ופקיד השומה מצד שני, אך מוטלת עליו החובה לוודא שהשומה שהוצאה לנישום היא שומת אמת ושהוראות הדין בתחום המס תיושמנה באופן נכון ומתוך חתירה לכך שישולם מס אמת על ידי הנישום.
- אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה.



## חובת ההנמקה והשימוע

### חובת ההנמקה – סעיף 158א לפקודה:

"(א) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו."  
(ב) בהודעה על שומה או בצו כאמור בסעיף קטן (א), יפרט פקיד השומה, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הדו"ח או ההשגה, גם את הדרך שלפיה נעשתה השומה."

### סעיף 77 (ג) + 82(ג) לחוק מע"מ:

"הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה".  
"הודעה על הסכמת המנהל או על החלטתו בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא לחייב במס".

## חובת ההנמקה והשימוע

חובת ההנמקה – סעיף 158א לפקודה:

סעיף 79א + סעיף 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין:

(א) נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב)(2) או (ג), יפרט המנהל, נוסף על הנימוקים לאי-אישור השומה העצמית, את הדרך שלפיה נעשתה השומה.

(ב) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה כאמור בסעיף קטן (א), בלי שניתנה למוכר, לעושה הפעולה או לרוכש, לפי העניין, הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו.

"המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה..."

## חובת ההנמקה והשימוע

ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ נ' מס ערך מוסף תל אביב 1 (2016):

"ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 7.5.2014 או בסמוך לו. ההחלטה כוללת שישה סעיפים קצרים. ארבעת הסעיפים הראשונים להחלטה מציינים בתמצית את עובדות המקרה. הסעיף החמישי מפנה לתנאי הסכם המכר משנת 2009... הסעיף השישי מצטט את האמור בסעיף 5(ב) לחוק ומציין את מועד תחולת החקיקה ובכך מסתיימת ההחלטה.

אין בהחלטה בהשגה כל מענה או התמודדות עם הטענה העיקרית של המערערת לפיה עסקת המכר פטורה מכוח סעיף 31(4) לחוק.

## חובת ההנמקה והשימוע

ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ – המשך:

העד מטעם המשיב, אשר קיבל את ההחלטה בהשגה, ניסה בחקירתו הנגדית להצדיק את ניסוח ההחלטה בכך כי ממילא כל הסוגיות לובנו בדיונים בעל פה שהתקיימו עם ב"כ המערערת בין מועד הגשת ההשגה לבין מועד קבלת ההחלטה בהשגה. ייתכן שכך היה אולם חילופי דברים בדיון בעל פה אינם תחליף לרישום החלטה מנומקת בתום הדיון...

החלטה בהשגה איננה חייבת להיות ארוכה אך היא ודאי חייבת להיות מנומקת, וחייב להינתן בה מענה לפחות לטענותיו העיקריות של האזרח. חשיבות ההנמקה היא משולשת: היא מקיימת את זכות האזרח לדעת מדוע עמדתו נדחת על ידי השלטון (פן הדחייה היא שרירותית או נובעת משיקולים זרים); היא מגדירה את עמדת המשיב שעליה רשאי האזרח להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי ובכך היא מסייעת להגשמת זכות הגישה לערכאות; ועצם כתיבת הנימוקים עשויה לתרום לזיקוק הטענות המועלות על ידי המשיב בשם המדינה."



# ההליך המשפטי



## שלבים בהליך המשפטי

### ערעורי מס הכנסה (בית משפט מחוזי)

סעיף 153(א) לפקודה – "מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאיזור שיפוטו פעל פקיד השומה".

### **תקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978**

- הודעת ערעור (תקנה 4) – דגש לציין גם פסילת ספרים + קנס על גירעון לפי סעיף 191ב – הגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול פנקסים
- הודעה בכתב המפרשת את נימוקי השומה (תקנה 5(א)).
- הודעה בכתב המפרשת את נימוקי הערעור (תקנה 5(ג)).

**קדם משפט - העלאת טענות מקדמיות: התיישנות, הרחבת חזית, גילוי מסמכים וכו'.  
הכנת תצהירים + הוכחות  
סיכומים.**

## שלבים בהליך המשפטי

ערעורי מס ערך מוסף (בית משפט מחוזי)

סעיף 83 לחוק מע"מ – "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי.

תקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.

➤ ערעור (תקנה 3) – דגש לציין גם פסילת ספרים.

➤ הגשת תצהירי מערער.

➤ כתב תשובה משיב.

קדם משפט.

הוכחות

סיכומים/סיכומי המשיב/סיכומי תשובה.

## שלבים בהליך המשפטי

### ערר מיסוי מקרקעין (במעמד של בית משפט מחוזי)

**סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין** – "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה".

**סעיף 89(א) לחוק מיסוי מקרקעין** – "שר המשפטים ימנה לענין סעיף 88 ועדות ערר של שלושה כל אחת והם: שופט שיהא יושב ראש הועדה, ושני חברים שלפחות אחד מהם הוא נציג הציבור".

**תקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר) – התשכ"ה-1965**

➤ **תקנות 2,3 – הגשת ערר, הכולל את העובדות והנימוקים הרלוונטיים.**

**קדם משפט - העלאת טענות מקדמיות: התיישנות, הרחבת חזית, גילוי מסמכים וכו'.**

**הכנת תצהירים + הוכחות**

**סיכומים.**





# העלאת טענות מקדמיות



## חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי – עניין שלמה כהן

החלטה בעניין ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פ"ש ת"א 3 (ע"מ 15-12-29087) (19.03.2017)

### רקע עובדתי:

עניין הערעור הוא האם המערערת – משרד עו"ד המתמחה בתחום הקניין הרוחני ורישום פטנטים - רשאית לנכות הוצאות פחת בגין רכישת ציורים יקרי ערך ובגין ההוצאות הנלוות להן. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, פקיד השומה טען, כי עיקר השאלה להכרעה בערעור היא האם חפצי האומנות הינם "נכס בר פחת" ומה שיעורו, וכי לטעמו, חפצי אומנות אינם "נכס בר פחת" ולכן אין להכיר בהוצאות פחת בגינם.

המשיב ביקש להוסיף שני נימוקי שומה חדשים בתחילת ההליך המשפטי: **האחד**, כי הוצאות רכישת חפצי האומנות וההוצאות הנלוות אליהם אינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בהליך הפקת הכנסת המערערת ועל-כן הן אינן מותרות בניכוי. שנית, רכישת חפצי האומנות ודרישת הפחת מהווה עסקה מלאכותית.

## הרחבת חזית אסורה

החלטה בעניין ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פ"ש ת"א 3-המשך:

ההחלטה:

- לבית המשפט שיקול דעת רחב במסגרת תקנה 92 לתקנות סדר הדין ושיקול דעת זה יש ליישם באופן ליברלי. עם זאת, יש לבחון גם שיקולים של הגינות דיונית, תום לב ושיהוי של הצד המבקש ואת הפגיעה הפוטנציאלית בהגנתו של הצד השני.
- מבחינת השיקול של "ציר הזמן של ההליך השיפוטי", הבקשה הוגשה בראשית ההליך ובטרם נקבעו מועדי הוכחות... כמו כן, איני מוצאת טעם מניפולטיבי או טקטי מצד המשיב בהגשת הבקשה.
- ככל שהזיקה של התיקון המבוקש לפלוגתא האמיתית היא חזקה ואמיצה יותר, כך יטה בית המשפט לאפשר את תיקון כתבי הטענות על מנת להכריע בשאלה האמיתית שבמחלוקת בין הצדדים.
- מבחינת השיקול העיקרי שהוא העמדת הפלוגתא האמיתית להכרעה בפני בית המשפט, הרי ששתי הטענות אותן מבקש המשיב להוסיף לנימוקי השומה מצויות בליבת המחלוקת בסוגיית התרת הוצאות הפחת בגין רכישת חפצי האומנות על ידי המערערת ולכן זיקתן לפלוגתא האמיתית חזקה ואמיצה.

## הרחבת חזית אסורה

החלטה בעניין ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי דין נ' פ"ש ת"א 3 (ע"מ 15-12-29087) (19.03.2017) -

המשך

ההחלטה:

- גם מבחינת השיקול של הפגיעה בזכויותיה הדיוניות והמהותיות של המערערת, לא מצאתי כי נפגעו זכויות המערערת, וודאי לא באופן משמעותי ובאופן המצדיק את דחיית הבקשה...  
המערערת אינה מופתעת מהעלאת הטענה הנוספת שכן טענה זו עלתה על שולחן הדיונים בשלב הליכי השומה.
- אכן טענת המלאכותיות נטענה במפורש רק בשלב הערעור. עם זאת, מדובר בטענה משפטית בעיקרה שהעובדות בבסיסה מצויות בידיעתם של המערערת ובעל מניותיה היחיד וניתן לה ביטוי, גם אם מרומז ועקיף, בנימוקי השומה המקוריים.
- סיכומם של דברים, אני מתירה למשיב לתקן את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה בהתאם לנוסח שצורף לבקשתו.

• עניין ארביב

## התיישנות שומות

**פסק דין סמי (ע"א 5954/04):**

מרוץ ההתיישנות להוצאת שומה/החלטה בהשגה נעצר אך ורק במועד בו נודע לנישום על הוצאת השומה: "במקרה בו עושה פקיד השומה צו אולם אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה - מסופקתני האם ניתן לומר כי הסתיים שימוש של הפקיד בסמכותו."

**עניין נאמן (ע"א 3929/13):**

חידוד להלכת סמי: המועד שבו נפסק מרוץ הזמנים הוא המועד שבו נשלחה השומה לנישום, ולא המועד שבו השומה התקבלה אצלו.

ההלכה בעניין סמי אמנם נקבעה בהקשר של מס הכנסה, אך במספר פסקי דין נקבע, כי היא רלוונטית גם לשומות היוצאות מכוחו של חוק מיסוי מקרקעין: ו"ע 1354/08 יוסף אליהו נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז; ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב.

## התיישנות שומות

### פסק דין ינקו וייס (ע"א 805/14):

- **אין לקבל את טענת המשיב לפיה יש לדחות את טענת ההתיישנות של המערערת מבלי לדון בה לגופה, וזאת משום שטענת ההתיישנות לא הועלתה בשלב ההשגה על השומה ואף לא במועד האפשרי הראשון בהליך השיפוטי.**
- **הגם שערעור על שומת מס אינו דומה להליך המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה אלא מהווה המשך של הליך ההשגה, ועל כן הנישום אינו יכול לנצל את הערעור ל"שיפור עמדות", הרי שבעניין רובומטיקס טכנולוגיות (רע"א 1830/14) צוין, כי בסמכותו של בית המשפט המחוזי לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות בשלב הערעור, כחלק מחובתו לוודא שהשומה תהא שומת אמת, ובלבד שיובטח כי אפשרות זו לא תנוצל לרעה וכי השימוש בסמכות זו שמור למקרים חריגים בהם הפעלתה אינה גורמת נזק דיוני לצד האחר.**

## התיישנות שומות

**פסק דין ינקו וייס (ע"א 805/14):**

- הדגש המרכזי אותו יש ללמוד מתוך הלכת סמי ופסקי-הדין המאוחרים לה, הוא כי יש להבטיח שפקיד השומה יקבל את החלטותיו במועד שנקבע לכך בדין, וישלח אותן אל הנישום בטרם חלף המועד הקובע; המשתנה המכריע הוא פעולתו של פקיד השומה, ללא קשר להתנהגותו של הנישום או לידיעתו האפשרית בדבר קיומה של החלטה בעניינו, אשר טרם ניתנה באופן סופי.
- על יסוד האמור, פרשנותם הראויה של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא, כי מירוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה אינו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה סופית וחתומה של פקיד השומה שנשלחה אל הנישום, וכי אין מקום להכיר בחריגים לקביעה זו המבוססים על ידיעתו של הנישום. זאת, אפילו במקרה שבו הנישום יודע בפועל ובאופן ודאי על קיומה של שומה בעניינו.
- לגופו של עניין, השומה אשר הוצאה למערערת נשלחה לאחר המועד הקובע ומשכך, ולמרות שהשומה שודרה לשע"מ בטרם חלוף המועד הקובע דינה להתבטל.

• מיסוי מקרקעין וטענת ההשתהות



## ההליך השיפוטי - ערעור המס





## שלבים בהליך המשפטי

### תצהירים + הוכחות

- לב המשפט.
- הכנת העדים לחקירה נגדית על תצהירי העדות הראשית.
- חקירת עדי המשיב (פקיד שומה, פקידי מע"מ, מיסוי מקרקעין, כלכלכנים).

### סיכומים

- שלב הסיכרון.
- הגבלת מקום.

### פסק דין מחוזי

- סעיף 156 לפקודה - "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון..."
- סעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין - "הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו."

## שלבים בהליך המשפטי

### סוגי ערעורים

➤ ערעור עובדתי.

➤ ערעור עובדתי + פסילת ספרים.

➤ ערעור משפטי.

➤ ערעור עובדתי + פסילת ספרים + הליך פלילי: פקודת הראיות -

"42א. הממצאים והמסקנות של פסק דין חלוט במשפט פלילי, המרשיע את הנאשם, יהיו קבילים במשפט אזרחי כראיה לכאורה לאמור בהם אם המורשע או חליפו או מי שאחריותו נובעת מאחריות המורשע, ובכלל זה מי שחב בחובו הפסוק, הוא בעל דין במשפט האזרחי."

42ב. הוגשה ראייה כאמור בסעיף 42א, רשאי בית המשפט לעיין גם בכתב האישום, בפרוטוקול ובכל חומר אחר שהוגש במשפט הפלילי, אם ראה צורך בכך לשם הבהרת האמור בראיה.

42ג. הוגשה ראייה כאמור בסעיף 42א, לא יהיה המורשע או חליפו או מי שחב בחובו הפסוק רשאי להביא ראייה לסתור, או ראייה שכבר נשמעה או הוגשה במשפט הפלילי, אלא ברשות בית המשפט,

**מטעמים שיירשמו וכדי למנוע עיוות דין.**



# ניהול משפט במקביל לפסילת ספרים



## פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

### שינוי בנטל הראיה

סעיף 155 לפקודה – "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."

תקנה 10 לתקנות הערעור – "מקום שהמשיב חייב, על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו; בכל מקרה אחר חייב המערער להתחיל בהבאת ראיותיו." סעיף 130(ב) לפקודה – "ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת ההכנסה אצל הנישום." חריג: עסקה מלאכותית – היפוך בנטל ההוכחה (ע"א 2965/08 סגנון)

## פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

### שינוי בנטל הראיה

בעניין מקלאדה סלאח (ועדה לקבילות פנקסים), נקבע, כדלקמן:

"בא כוח המשיב בהופיעו בפני הוועדה יצר את הרושם כי ציפיותיו מהוועדה הינם שתשמש לו חותמת גומי וכמעין אוטומט להנפקת פסילת ספרים... זאת ועוד, בא כוח המשיב גילה דעתו בדיון, כי פסילת הספרים נחוצה לו רק כדי להעביר את נטל הראיה בשומה לפי סעיף 77 שכבר הפיק, על שכם העורר... ע"י פסילה ללא מאמץ, באבחת גליוטינה אחת רוצה לקבל המשיב הכרעה מראש ב"נוק-אאוט", ולהפיק בנחת כל שומה שירצה בה כשידיו של העורר כפותות בסך של ספרים פסולים".

## פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

### חשיבות הודעת הפסילה:

סעיף 130(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה לשלוח "הודעת פסילה", במידה והחליט לפסול את ספריו של הנישום, ובלשון הסעיף:

"סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום ... הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו."

סעיף 145ב(ב) לפקודה:

"נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים".

### דרכי פעולה:

דגש על פסילת ספרים.

עקרון המהותיות - סטייה מהותית.

הגשת ערעור כולל.

## פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

### סעיף 191ב לפקודה:

"נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ולא ניהלם או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב לנהלם או לא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי חשבונות, ייוסף למס שהוא חייב בו לאותה שנה 10% מההכנסה החייבת שלגביה הוא חייב בניהול חשבונות, לכל שנה שלאחר מכן שבה לא ניהל פנקסי חשבונות כאמור ייוספו 20% מהכנסה כאמור, ובלבד שמי שחייב בניהול פנקסים לראשונה בשנת מס פלונית והחל לנהלם לאחר המועד שהיה חייב להתחיל בניהולם, יחולו התוספות האמורות רק לגבי התקופה שבה היה חייב בניהול הפנקסים ולא ניהלם.

### ע"מ 58535-03-18 סיימון אמסיס ואח' נ' פקיד שומה רמלה (מאי 2020):

"על ההכנסה של סיימון ממכירת הדירה ברח' השומר 13 לא יוטלו קנסות. הכנסה זו משקפת במידה רבה יותר, מחלוקת אזרחית לגיטימית, ולכן, על אף שמצאתי כי הדין בעניין זה עם המשיב, הרי שבנסיבות העניין ובשים לב לתמונה הכוללת, אין מקום להטיל קנסות בכגון זה [אודות מקומו של שיקול הדעת השיפוטי בעניין הטלת קנסות, ראו: ע"מ (ת"א) 19898-03-13 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4 (15.6.16); עמ (ת"א) 1276-05 מילול אשר נ' פקיד שומה (12.1.10); ע"מ (ת"א) 27431-04-17 יעקב ארביב נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (19.9.19)]."



# ניהול הליך אזרחי במקביל להליך פלילי





## ניהול הליכים מקבילים

### שלבי ההליך הפלילי:

- חקירה של רשויות המס ו/או משטרה.
- החלטת פרקליט או תובע אם להגיש כתב אישום.
- חובת ידוע ואפשרות שימוע מכח סעיף 60א(א) לחסד"פ בעבירות מסוג **פשע**.
- הגשת כתב אישום.
- הקראת כתב האישום.
- טענות מקדמיות.
- תשובת הנאשם: הודאה/כפירה.
- פרשת התביעה.
- טענת "אין להשיב לאשמה".
- פרשת ההגנה.
- ראיות מטעם בית המשפט.
- סיכומים לעניין האשמה.
- הכרעת דין: זיכוי/הרשעה.
- ראיות וטיעונים לעונש.
- גזר דין.
- ערעור.

## ניהול הליכים מקבילים

### יחסי הגומלין בין המישור האזרחי לפלילי הוראת ביצוע 12/93

- יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי הם נושא הוראת ביצוע 12/93 של נציבות מס הכנסה מיום 1 במרץ 1993.
- אין כל סיבה מעשית או חוקית **המונעת** טיפול מקביל במישור האזרחי בתיקים הנחקרים על ידי פקיד שומה לחקירות.
- הסחבת בטיפול האזרחי כל עוד נמשכים הליכי החקירה והמשפט הפלילי, מעניקה הטבה לעבריינין. והגברת ההרתעה דורשת טיפול פלילי ואזרחי מקביל, שהסדרתו היא מטרתה של הוראת הביצוע.

## ניהול הליכים מקבילים

יחסי הגומלין בין המישור האזרחי לפלילי

הוראת ביצוע 12/93

הבעייתיות מניהול הליך פלילי לצד הליך אזרחי:

- משנדרש אדם להתגונן נגד האישום הפלילי ובאותה עת לערער על השומה במישור האזרחי מתעורר החשש שאם יוקדם בירור המחלוקת האזרחית להליכים הפליליים, עשוי הנאשם (המערער) למצוא את עצמו במצב קשה ביותר באשר בערעור על שומה - ובמיוחד כאשר נפסלו ספרי חשבונותיו, וזהו לרוב המצב במקרה של חשד לפלילים - המערער חייב להביא ראשון את ראיותיו.

## ניהול הליכים במקביל

הטיעון כי יש לדחות את הבירור האזרחי עד סיומו של ההליך הפלילי נסמך על טיעון של שמירה על זכויות הנאשם וכן על ייעול ההליך:

**באשר לשמירה על זכויות הנאשם** - בעוד נטל ההוכחה וחובת הראייה במשפט הפלילי **רובצים על התביעה** ואילו הנאשם, שבידו כל חומר החקירה ורשימת העדים, משתמש בזכותו להיות צופה, שותק וממתין כי התביעה **תוכיח את אשמתו לפחות לכאורה**. מנגד, בערעור אזרחי נטל ההוכחה רובץ על הנישום והוא זה שצריך להתחיל בראיות (לבטח במקרה של ספרים פסולים).

משמע, על הנישום לעמוד על דוכן העדים להציג את גרסתו ולהיות חשוף לחקירה נגדית של בא כוחה של רשות המיסים, אשר ניזון מחומר החקירה שבידי חוקרי אותה רשות. הלכה למעשה יש בכך משום ויתור על זכות השתיקה והזכות שלא להפליל את עצמו.

באשר לייעול ההליך - במקרה של הרשעה ניתן לחסוך זמן שיפוטי מההליך האזרחי ואף לבטלו כליל. הכרעת דין מרשיעה היא - בעובדותיה ומסקנותיה - ראייה לכאורה לעניין ההליך האזרחי ובדרך כלל לא ירשה בית המשפט הדין בעניין האזרחי להביא ראיות לסתור את הראיות אשר הובאו במשפט הפלילי.

## ניהול הליכים במקביל

מערכת השומה בעת המשפט הפלילי

עניין לופטין (רע"א 854/97)

"אין בסיס לטענה לפיה כל אימת שמתנהל הליך פלילי לצד הליך אזרחי באותו עניין, יש לעכב את ההליך האזרחי עד לסיום ההליך הפלילי. הליכים משפטיים אזרחיים ופליליים צריכים להתנהל ביעילות וללא דחיות מיותרות, מה עוד, שאין לדעת מתי יסתיים ההליך הפלילי ומתי ניתן יהיה להמשיך בהליך האזרחי... השיקולים הנ"ל נסוגים אם ניצבת מולם זכות של מתדיין העלולה להיפגע."

## ניהול הליכים במקביל

עניין טכנורקס (עמ"ה 1061/00)

עובדות פסק הדין:

המערערת ביקשה לדחות את מועד הגשת נימוקי הערעור על ידה, כשבמקביל היא מבקשת לעכב את ההליכים בערעור מאחר שמתנהלת נגדה חקירה פלילית, שעשויה להוביל לכתב אישום נגדה. העוררת ביססה את בקשתה על שלושה טיעונים עיקריים:

- א. **רתיעת הפסיקה** מקיום בו זמני של שני הליכים מקבילים באותה פרשה - אזרחי ופלילי.
  - ב. ההליך האזרחי **עלול להביא לפגיעה בזכותו של הנישום לחסיון מפני הפללה עצמית**, לרבות זכות השתיקה והזכות להימנעות מחשיפת קו הגנה, העומדות לו בהליך הפלילי.
  - ג. עקרון יעילות הדיון: הרשעה או זיכוי בהליך הפלילי **עשויים לצמצם את הדיון בהליך האזרחי**.
- בית המשפט:

"ביהמ"ש דחה את שלושת הטענות, שהעלתה העוררת, מן הנימוקים הבאים:

- **בהתבסס על פסיקה של ביהמ"ש העליון, אין בסיס לטענה לפיה יש לעכב הליך אזרחי עד לסיום ההליך הפלילי, בכל מקרה בו מתנהלים שני ההליכים במקביל באותו עניין.**

## ניהול הליכים במקביל

עניין טכנורקס (עמ"ה 1061/00) - המשך:

- העיקרון הוא כי מערכת המשפט צריכה לשאוף לכך שמשפטים יתנהלו כסדרם ובמועד שנקבע להם וכי לא יתפתח נוהג של דחיות מיותרות ללא צורך. ניתן לחרוג מכך כשבבסיס הבקשה לעיכוב ההליכים עומדים שיקולים כבדי משקל היורדים לשורשה של מלאכת עשיית המשפט.
- החושש מהפללה עצמית רשאי לעשות שימוש בחיסיון מפני הפללה עצמית ולהימנע מגילוי כל ראייה במשפט האזרחי העלולה להפלילו במשפט הפלילי. זכות השתיקה, ובכללה הזכות שלא לחשוף קו הגנה - הנגזרת ממנה, עומדת לנאשם במשפט פלילי או לחשוד בחקירה, ומוגבלת לכך. מחוץ למסגרת המשפט הפלילי והחקירה, דין הנאשם או החשוד הוא כדין כל אדם. כלומר, עומדת לו הזכות לחסיון מפני הפללה עצמית, אך לא זכות השתיקה.

## ניהול הליכים במקביל

חוזר 13/2003 (אוגוסט 2003)

בעקבות פסק הדין בעניין טכנורקס הוציאה רשות המיסים את חוזר 13/2003 שכותרתו "דיון בערעורי מס הכנסה במקביל להליכים פליליים":

"על פי הוראת ביצוע 12/93, אין לעכב את ההליכים האזרחיים, לרבות הוצאת צו, אף שננקטים במקביל הליכים פליליים. במהלך הטיפול השומתי על המפקח המטפל לפנות למשרד פ"ש חקירות החוקר את התיק, ולפי העניין גם לפרקליטות, לקבלת כל החומר הנוגע לתיק, כגון דו"ח גמר חקירה, עדויות וכו'. את החומר כאמור יש להעמיד לרשות פקיד השומה האזרחי, למעט במקרים בהם קיים חשש שחשיפתו תפגע בקיום הליך הפלילי. עריכת השומה תעשה עפ"י כל הממצאים שנתגלו ע"י היחידה החוקרת. במקרים חריגים כאשר הוחלט להגיע להסכם עם הנישום על סכומים נמוכים יותר מאלו המופיעים בדוח גמר החקירה, חובה להיוועץ עם פקיד שומה חקירות והרפרנט המשפטי. יודגש כי אין מקום להענות לבקשות לדחיית מועדים במסגרת ניהול התיק האזרחי, הן המועדים להגשת נימוקי הערעור והן המועדים לדיונים בביהמ"ש, מהטעם של קיום הליך פלילי במקביל, אלא במקרים מיוחדים ולאחר היוועצות עם הלשכה המשפטית ועם הפרקליטות."



## ניהול הליכים במקביל

מערכת השומה בעת המשפט הפלילי  
חוזר 10/2004 (מיסוי מקרקעין)

ביוני 2004 פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע במטרה להסדיר את עניין יחסי הגומלין בין הטיפול האזרחי לפלילי לעניין מיסוי מקרקעין:

**"ככלל, אין סיבה למנוע בתיקים הפליליים טיפול מקביל במישור האזרחי. ואולם לפני חתימת הסכם בשומה או הוצאת שומה יש לוודא כי השומה תכלול את ממצאי החקירות וכן יש לוודא כי השומה לא פוגעת בהליכים הפליליים. לשם כך יש ליידע את אנשי החקירות והפרקליטות לפי העניין לגבי הוצאת השומה."**

**"בפסקי הדין שלהלן נקבע כי אין מקום לקבוע כלל לפיו יש לעכב הליך אזרחי בהתקיים הליך פלילי: רע"א 854/97 לופטין יצחק נגד מוניקה תכשיטים בע"מ ואח'; בג"צ 6319/95, 5565/95 חכמי יוסף ואח' נגד שופטת בימ"ש השלום בת"א, סגן נשיא בימ"ש השלום בטבריה ואח'; ע"פ 725/97 קלקודה ואח' נגד הרשות לפתוח חקלאי; עמ"ה 5042/97 כהן שלמה נגד פ"ש חיפה."**

## ניהול הליכים במקביל

חוזר 10/2004 (מיסוי מקרקעין) המשך:

"לפי כך בכל מקרה בו מועבר תיק לבדיקה במישור הפלילי יש לבצע, בד בבד, את ההליך האזרחי הנדרש (הוצאת שומה, מתן תשובה בהשגה וכד'). אם הנישום מבקש לעכב את הליכי השומה או את התשובה בהשגה עד לסיום ההליך הפלילי בעניינו, הכלל הוא, שאין לעכב את הליכי השומה וההשגה. חריג לכלל זה אפשרי באישור המחלקה המשפטית או מח' שומת מקרקעין."



# דגשים כלליים לניהול משפט בתחום המס



## חשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג לעורך הדין בעת ניהול ההליך המשפטי

- הכרת התיק;
- העברת המסמכים בתיק;
- תוצאות מו"מ, ככל שהתקיים;
- סיוע בעת משא ומתן לקבלת הסכם פשרה;
- מילוי תצהיר;
- הכנה למתן עדות;
- הגעה לעדות;

## חשיבות הכרת הלקוח טרם לקיחת התיק להליך בית משפט

### סוגי לקוחות:

- הלקוח העקשן;
- הלקוח האידיאליסט;
- הלקוח המתעייף;
- הלקוח ההססן – שלב נוסף בהליך;

### דגשים נוספים:

- הכרת הלקוח והתיק – (המדינה כיריב);
- תכונות הלקוח – אמינות, אורך נשימה כלכלי;
- הבנת ההליך והנזקים ההיקפיים – ביטול ניהול ספרים, ביטול פטור מניכוי מס במקור, אי החזרת מס תשומות וכו');
- שיתוף פעולה מלא מצד הלקוח לכל אורך שלבי ההליך;
- אורך ההליך;



# דוגמאות להליכים משפטיים בהם משרדנו ייצג



## פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015)

פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015) –

רקע עובדתי:

המערערת עסקה בגיוס צעירים ישראלים המעוניינים לשמש מדריכים ואנשי צוות במחנות קיץ בארה"ב. המערערת טיפלה בהיבטים שונים של גיוסם, קבלתם והכנתם של הצעירים הישראליים לקראת נסיעתם לחו"ל לפי הוראות שקיבלה ממחנות הקיץ, וקיבלה עבור עבודתה עמלה ממחנות הקיץ, בגין כל שיבוץ של ישראלי כמדריך. המערערת טענה שבגין העמלות ששולמו לה, יש לחייבה במע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען, כי המערערת מעניקה שירות גם למועמדים הישראלים, ולפיכך אינה זכאית להטבה הנ"ל.

## פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015)

פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015) –

נפסק:

בית המשפט דחה את עמדת המערערת וקבע, כי העניקה שירות למועמדים תושבי ישראל. המערערת התחייבה לתת מענה מהיר לפניות המועמדים, לסייע להם בהשגת ויזה לארה"ב ומסמכים אחרים.

המערערת התחייבה, כי במקרה ששיבוץ מועמד במחנה קיץ מסויים יבוטל ע"י מחנה הקיץ, היא תנסה למצוא למועמד מחנה קיץ אחר. כך, גם במקרה זה נשללה מהמערערת הטבת מע"מ אפס.

בית המשפט סבר כי יש לבחון את מהות פעילות העוסק, כלהלן:

"יישום סעיף 30(א)(5) לחוק איננו (בדרך כלל) עניין של מדיניות כללית אלא של בדיקה פרטנית

ומעמיקה של מהות פעילות העוסק הנבדק, כך שקביעה שנקבעה לגבי עוסק אחד איננה בהכרח תקפה

וישימה לגבי עוסק אחר, על אף הדמיון הכללי בין עסקיהם. ..."



## פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015)

### פסק דין אמריקה-ישראל קאמפ (ע"מ 12-05-37473) (2015) –

במסגרת פסק הדין, בית המשפט בדק ובחן הסכמים שנערכו ונחתמו בין הצדדים:

- הסכם סוכן (Agent) שנתי שנחתם בין החברה הזרה לבין המערערת/
- הסכם תכנית (באנגלית) שנחתם בין החברה הזרה (באמצעות המערערת) לבין המועמד, עוד לפני שהמועמד נבחר למאגר.
- Interview Checklist שנחתם על ידי המועמד בתום הראיון האישי במשרדי המערערת ובו הסבר מפורט על זכויות וחובות המדריך. המועמד מאשר בחתימתו כי הנושאים הוסברו והובהרו לו.
- הסכם עבודה פרטני בין המדריך המשובץ לבין מחנה הקיץ. בהסכם זה מפורטים תיאור תפקיד המדריך, תנאי העסקתו, והגמול הכספי שישולם לו על ידי המחנה.

## סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בשולי דבריו, נתן בית המשפט בעניין אמריקה-ישראל קאמפ דוגמאות למקרים בהם סיוע לתושב ישראל אגב שירות לתושב חוץ לא ישלול את הטבת המע"מ:
- תושב החוץ מוכרח להשתמש בשירותיו של עוסק ישראלי בשל מהות השירות, ובכל זאת יחול שיעור מס אפס חרף העובדה שהעוסק הישראלי לא עמד בפני כל תחרות בינ"ל. לדוגמה, אם תושב חוץ שוכר חוקר פרטי ישראלי על מנת לבלוש אחר תושב ישראל בישראל.
- חברת כוח אדם ישראלית הפועלת לאיתור מועמד מתאים למשרה פנויה אצל לקוח (headhunting). במצב כזה המשימה מבוצעת אך ורק לטובת הלקוח ואם חברת כוח האדם מספקת מידע למועמדים, מראיינת אותם ובוחנת אותם, הכל נעשה בשביל הלקוח והשירות הוא חד סטרי וללא הענקת סיוע נוסף למועמדים.

דגש: המו"מ שהתנהל לאורך ההליך

## עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019)

### עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019)

#### רקע עובדתי

- באותו עניין דובר באדם בשנות השישים לחייו ולו שישה ילדים (להלן בהתאמה: "המערער" ו-"הילדים") אשר רכש לאורך השנים נכסים נטושים באיזור השוק בנתניה וחלקם נרשמו על שם ילדיו אשר חצו את גיל 18. חלק מן הנכסים פוצלו לאחר הרכישה ושימשו עובדים זרים ושכבות חלשות.
- המערער קיבל את דמי השכירות לידי, והשתמש בכספים כרצונו. כמו כן, המערער נשא בכל העלויות הכרוכות בפעילות ההשכרה.
- לאורך השנים, המערער תמך בילדים מבחינה כלכלית בדרכים שונות: מימון הוצאות המחייה של חלק מהילדים, רכישת נכסים, העברת מזומנים ועוד. הסיוע הכלכלי שניתן לכל אחד מהילדים נעשה בהתאם להבנת המערער ושיקוליו, ללא כל זיקה להיקף דמי השכירות שהניב הנכס הרשום על שמו של כל ילד.

## עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019)

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) - המשך

### רקע עובדתי

- המערער הצהיר על ההכנסות שנבעו מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו. עיקר ההכנסות דווחו כהכנסות פאסיביות שחייבות בשיעור מס של 10% בהתאם לסעיף 122 לפקודה ועל יתרת ההכנסות נדרש פטור ממס.
- המחלוקת בעניין זה התמקדה בשניים:
  - (1) האם הרישום על שם הילדים היה מלאכותי?
  - (2) האם המערער ניהל עסק להשכרת נכסים?

**במקביל מתנהל הליך פלילי – ת"פ 5839-05-17  
הרחבת חזית אסורה**

## עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019)

עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019) - המשך  
בית המשפט -

- "לטעמי, בנסיבות הנתונות, מתחייבת המסקנה כי דמי השכירות מכלל הנכסים שהיו בבעלות המערער וילדיו היו בבחינת הכנסה בידי המערער עצמו."
- "אינני סבור כי כדי להגיע למסקנה זו יש צורך להתעלם כליל מרישום חלק מן הנכסים על שם הילדים בלשכת רישום המקרקעין. התעלמות כזאת, שיכולה להיות מבוססת על הוראות סעיף 86 לפקודה בהתקיים התנאים המנויים שם, תוביל לתוצאה שלפיה לצורכי מס כלל הנכסים ייחשבו כבעלות המערער ומניה וביה כלל ההכנסות המופקות מהם ייוחסו לו. נקיטת גישה זו תחייב קביעת ממצא לפיו לא היה כל "טעם מסחרי יסודי" לרישום הנכסים על שם הילדים"
- "אינני משוכנע כי אכן מתבקשת קביעה כזו כאן, לנוכח ההסברים כי היה למערער אינטרס לטווח הארוך לגרום לכך כי כל ילד יקבל נכס. רצון כזה איננו יוצא דופן וכן קשה לומר כי רישום הבעלות על שם הילדים כבר בשלב הרכישה היה נגוע כולו במלאכותיות ונעדר טעם מסחרי או משפחתי יסודי כלשהו."

## עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019)

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) - המשך

### בית המשפט

המשיב לא הראה כי התקיים "תנאי הסף" להפעלת סעיף 86 לפקודה ונוצרה הפחתת מס במועד רכישת הנכסים כתוצאה מרישומם על שם הילדים."

ואולם אליבא דבית המשפט ניתן לייחס את דמי השכירות למערער לצורכי מס באחת משתי דרכים: הראשונה – לקבוע מראש כי המערער הותיר בידיו את הזכות להפיק דמי שכירות מכלל הנכסים, למשך כל ימי חייו.

השנייה – שימוש בהוראת סעיף 84 לפקודה: "עולה מהוראות סעיף 82 לפקודה כי כאשר אין בידי המסב כוח "להחזיר לעצמו את השליטה... על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת", אזי ההכנסה תיחשב כהכנסתו של הנסב. לדעתי כך הוא המקרה שלפניי, וזאת לאור שליטתו הבלתי מעוררת והנמשכת של המערער בנכסים ובהכנסות וכאשר הילדים לא הותירו לעצמם כל סממן של בעלות זולת הרישום. התרשמתי כי ההבנות במשפחה לא הותירו לילדים אפשרות אמיתית לדרוש את דמי השכירות לעצמם.

## עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019)

### עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019) - המשך

- בנסיבות התיק הנוכחי, אני סבור כי יש מקום לבטל את הגדלת המס שקבע המשיב לפי סעיף 191ב לפקודה (כשלוש מאות אלף ₪) וזאת מכוח סמכות בית המשפט לפי סעיף 186 לפקודה.
- המקרה שלפנינו אינו מקרה מובהק, והוא אכן עורר ספק בקשר לאופן שבו יש לסווג את פועלו של המערער בהשכרת יחידות הדיור. נראה כי לא בכדי נדרשה התערבותו של בית המשפט במחלוקת שניטשה בין הצדדים).
- אומנם הגעתי למסקנה (בדיעבד) כי על פי מכלול הנסיבות מדובר בהכנסה מעסק כטענת המשיב, אך אם סבר המערער אחרת "בזמן אמת", הרי הדבר לא היה כה מופרך שמוצדק להטיל עליו על סנקציה נוספת.
- עוד אזכיר כי חלק מפסקי הדין שעסקו בהשכרה של דירות רבות למגורים והשפעת היקף הנכסים המושכרים על סיווג הפעילות, ניתנו לאחר שנות המס הנדונות כאן, ותוצאותיהן היו שונות (לשם ובירן).
- אכן כל מקרה ונסיבותיו. ואולם, נוכח סימני השאלה שהעלה התיק הנוכחי, וגם על רקע המצב המשפטי המתואר, אין מקום להחמיר בעניין שיעור המס אשר יחול על ההכנסה העסקית. על כן הגדלת שיעורי המס שנעשתה על בסיס סעיף 121ב לפקודה תבוטל.

## עניין אלגרבלי - ע"מ 3912-06-11

עניין אלגרבלי – ע"מ 3912-06-11 (2017)

### רקע עובדתי

- בשנים 2006-2008 (להלן: "השנים הרלוונטיות") ניהלה המערערת עסק למכירת שווארמה בשם "שווארמה גרבולי" (להלן: "העסק").
- בשנת 2009, הגיעו מבקרי חוץ מטעם המשיב- פקיד שומה אשקלון, לעסק המערערת, לצורך ביקורת ניהול פנקסים. במהלך הביקורת, התברר כי בעסק קיימת קופה רושמת ללא סרט ביקורת.
- בתחילת שנת 2010, נערכה ביקורת נוספת בעסקה של המערערת ע"י שני מפקחים ממשדו של המשיב. באותה ביקורת, נרשמו פרטים כלליים לגבי אופי העסק, שעות הפתיחה, הפריטים הנמכרים בצירוף רישום המחירים של הפריטים הנמכרים, כשבין היתר נרשם ואושר שמדי יום הם רוכשים 30 יחידות פיתות, 15 יחידות לאפות וכ- 100 בגטים. במסמך נרשם ששווארמה בפיתה נמכרת תמורת 22 ש"ח, בבגט 26 ₪ ובלאפה 18 ₪.



## עניין אלגרבלי - ע"מ 3912-06-11

עניין אלגרבלי – ע"מ 3912-06-11 (2017)

### רקע עובדתי

- בעקבות הביקורת ב - 2010, נערכו דיונים בין המשיב ובין המשיבה, ונחתם הסכם שומה.
- אלא, שמספר שבועות לאחר מכן, הודיע המשיב על ביטול ההסכם בטענה שהמערערת מצהירה על אחוז רווח נמוך משמעותית מהתדריך הענפי, שהמערערת לא ניהלה סרט קופה רושמת וכי לנוכח הנתונים שהציגה בדבר צריכת לחמים ובשר בעסק, יש לייחס לה תוספות מחזור בכל השנים הרלוונטיות.
- המערערת ביקשה להורות על ביטול השומות בצווים שהוציא המשיב. המערערת טענה שהחלטת המשיב לפסול את ספריה לשנות המס היא החלטה לא מנומקת, בפרט כי המשיב מעולם לא שלח לה הודעה בדבר פסילת ספריה. המערערת הוסיפה כי המשיב כשל מלעמוד ב"נטל ההצדקה".

## עניין אלגרבלי - ע"מ 3912-06-11

עניין אלגרבלי – ע"מ 3912-06-11 (2017):

### רקע עובדתי

במסגרת הדיון בערעור, שני הצדדים הציגו תצהירים:

- העותרת הוגש תצהיר של בעלה, של יועצת המס וחוות דעת מומחה של השף חיים כהן.
- המשיב הגיש תצהיר של מפקחת ראשית בחולית עצמאים – פקיד שומה אשקלון, וכן חוות דעת מומחה של כלכלן מטעם נציבות מס הכנסה (להלן: "הכלכלן").

## עניין אלגרבלי - ע"מ 3912-06-11

עניין אלגרבלי - ע"מ 3912-06-11 (2017)

נפסק:

- כבוד השופטת נחמה נצר קבעה שאין לקבל את תחשיבו של הכלכלן, ששימש לצורך קביעת השומה העיקרית על יסוד תצרוכת הבשר בעסקה של המערערת. הביקורת נעשתה לאחר שהעסק נסגר - ביקורת תאורטית.
- השופטת לא ביטלה את השומה הראשית, אבל קבעה שהשומה שתעמוד כנגד המערערת בשנות המס הרלוונטיות היא זו שנקבעה בשומה החלופית בהתבסס על צריכת לחמים בעסקה של המערערת.

דגשים נוספים מפסק הדין:

- התנהלות המדינה ורשות המסים - כשל ערכי; החוק האיטלקי!?
- כשל שיפוטי; - סיכומי תשובה הוגשו בנובמבר 2013 פסק הדין ניתן בנובמבר 2017!!!
- התנהלות הלקוחות;
- אי הגשת ערעור לבית המשפט העליון;



## שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

משכננו החדש: מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן



## תודה לכולם!