

The logo features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

הליכי שומה השגה וערעור בפקודת מס הכנסה וחוק המע"מ

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
27 ביוני 2023

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
- חשיבותו קיומו של פרוטוקול
- חשיבות העלאת טענות עובדתיות בשלב ההשגה
- התיישנות שומות
- חובת הגילוי והעיון של רשות המסים
- הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב'
- החובה להציג חוות דעת משפטית?
- סע' 194 לפקודה
- פסילת ספרים שינוי בנטל ההצדקה והראיה
- קנס על גירעון

נושאי המצגת

ההליך המשפטי:

- שלבים בהליך המשפטי בערעורי מס
- סדרי הדין -תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978 ותקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו - 1976
- חשיבות הטענות המקדמיות (טענת התיישנות, הרחבת חזית, פגיעה בזכות השימוע וכו')
- ניהול משפט אזרחי לצד הליך פלילי
- חשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג בשלב המנהלי לעורך הדין בהליך המשפטי

שלבי ההליך המנהלי

דיוני שומה + השגה

שלבי ההליך המנהלי - שלב א'

שלב א': שומה עצמית + ביקורת על שומה עצמית (שומה לפי מיטב השפיטה)

סעיף 145(א) לפקודה -

(1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149(קוד 00).

(2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) **לאשר את השומה העצמית (קוד 01);**

(ב) **לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון;** שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום (קוד 04).

(ב) **לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות אחרת של אותו אדם על שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו.**

שלבי ההליך המנהלי - שלב א'

שלב א': שומה עצמית + ביקורת על שומה עצמית (שומה לפי מיטב השפיטה)

סעיף 145א2 לפקודה (שומה חלקית) -

(א) דיווח אדם בדוח לפי סעיף 131 על פעולה שנקבעה לפי סעיף קטן (ז) של הסעיף האמור כפעולה החייבת בדיווח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגעת לאותה פעולה, וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מההכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שעד לאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145 לאותה שנת מס.

(א1) (1) הגיש אדם דוח לפי סעיף 131 ומצא פקיד השומה שנכון לערוך שומה לגבי נושא אחד או נושאים מהדוח, רשאי פקיד השומה, נוסף על האמור בסעיף 145, לקבוע לפי מיטב שפיטתו בשומה חלקית את סכום הכנסתו של אדם הנוגע לאותו נושא או נושאים וכן את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים מהכנסה על פי כל דין ואת המס שאותו אדם חייב בו, ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו שומה לפי סעיף 145.

(2) שומה לפי פסקה (1) ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס.

(3) פקיד השומה יודיע לנישום על הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה.
(ב) שומה לפי סעיף זה יכול שתיעשה בהתאם להסכם עם הנישום.

שלבי ההליך המנהלי - שלב א'

שלב א': שומה עצמית + ביקורת על שומה עצמית ("שומה לפי מיטב השפיטה")

סעיף 77 לחוק מע"מ

(א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן - שומה).

(ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור - תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח.

(ג) הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה.

(ד)(1) הגיש חייב במס דוח תקופתי ומצא המנהל כי נכון לערוך שומה לגבי נושא אחד או כמה נושאים שנכללו או שהיה צריך לכלול בדוח התקופתי שהוגש, רשאי הוא לשום לפי מיטב שפיטתו, בשומה חלקית, את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס, הנוגעים לאותו נושא או נושאים (בסעיף קטן זה - שומה חלקית), ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו המנהל שומה לפי סעיף קטן (א).

(2)(א) שומה חלקית ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס. (ב) לא תיקבע שומה חלקית, לחייב במס, יותר משלוש פעמים במהלך חמש שנות מס (3) המנהל יודיע לחייב במס בכתב על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה.

שלבי ההליך המנהלי - שלב ב'

• שלב ב': שלב ההשגה –

זכות השגה לפני פקיד השומה

• סעיף 150(א). "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 ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה, אלא שאם הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה תוך המועד האמור, משום שהיה נעדר מן הארץ או חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות."

הדיון בהשגה

• סעיף 150א. מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה.

סמכות פקיד השומה

• סעיף 151. משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיג למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של הנישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום; אין בסעיף זה כדי לגרוע מכל סמכות חקירה לפי כל דין אחר.

שלב ב' - שלב ב'

• **שלב ב':** שלב ההשגה – המשך:

הסכם או החלטה בהשגה – סעיף 152:

- (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו **בא לידי הסכם** עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.
- (ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה (קוד 09).
- (ג) אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה (התיישנות); ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה.

שלב ב' - שלב ב'

• שלב ב': שלב ההשגה - סעיף 82(א) לחוק מע"מ:

- (א) החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים.
- (ב) הגיעו החייב במס והמנהל להסכם בדבר המס המגיע, תתוקן השומה לפי זה; לא הושג הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה.
- (ג) הודעה על הסכמת המנהל או על החלטתו בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא לחייב במס.
- (ד) לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה (התיישנות).
- (ה) מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה.
- (ו) אין בהגשת השגה כדי לגרוע מסמכויות המנהל על פי הוראות אחרות בחוק זה.

שלבי ההליך המנהלי

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".

שלבי ההליך המנהלי

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

- "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

שלבי ההליך המנהלי

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."

פרוטוקול דיון

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חשיבותו של קיום פרוטוקול:

עניין גד קרן (ע"מ 1191-09)(2015)

הרקע: מיסוי מימוש אופציות שהמערער קיבל במסגרת כהונתו כדירקטור – תחולת סעיף 3(ט) לפקודה (התהפך בערעור שהגישה המדינה בעליון).

• "המדינה מבקשת מבית המשפט לקבל את דברי המפקח, על דברים שנאמרו בעל פה שנים קודם לעדותו, כאשר המפקח נוהג לערוך מאות דיונים מסוג זה. לחלופין, מבקשת המדינה להסתמך על תרשומות שהמפקח טוען שערך בזמן אמת, שאין כל אישור של מי שנכח בדיון (המערער או נציגיו) לגבי תוכן הדברים".

• "אני מקדישה פרק לעניין זה כי לטעמי אין זה ראוי שהמדינה תעלה טענות מסוג זה, כאשר ניתן ללא כל מאמץ, לערוך פרוטוקול בישיבה, או לחלופין להקליט את הישיבה, כאשר המערער או נציגיו יאשרו את הפרוטוקול בחתימת ידם, כפי שנעשה בחקירות במשטרה, ואף בחקירות מס הכנסה. גם כאשר יתעורר הצורך, במסגרת ערעור או במסגרת אחרת, לבחון את שיקול דעתם של רשויות המס, יש מקום כי יהיה פרוטוקול מסודר בו ירשמו הדברים".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חשיבותו של קיום פרוטוקול (עניין גד קרן):

- "לטעמי, קיימת גם קיימת חובה על מפקח מס, כעל כל רשות מנהלית להפעיל את שיקול דעתה כדין. כיצד ניתן יהיה לבחון אם כך נעשה, בלא תיעוד בדרך כלשהי, באשר לטענות שהועלו?! המדינה מלינה על כך שהמערער לא נכח בדיוני השומה, ורו"ח המייצג לא הובא לעדות. אולם, רו"ח המייצג, סביר כי אינו זוכר מה עלה בדיוני שומה שנערכו שנים לפני מתן העדות, כשהוא, כמו מפקח המס נוכח במאות או עשרות דיוני שומה בשנה."

כב' השופטת מ. אגמון – גונן.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חשיבותו של קיום פרוטוקול:

עניין יובל קיטה (ע"מ 15-01-47646) (2016) – כב' השופטת א. וינשטיין

הרקע: שומות שהוצאו למערער (עובד שכיר) בגין הפרשי הון בלתי מוסברים, כאשר המערער טוען להליך שומה פגום כטענה מקדמית המצדיקה את בטלות השומות:

• **"דיון שומתי אינו צריך להתנהל במתכונת של "שיחת מסדרון" אקראית, כאשר מייצג "זורק" על שולחנו של מפקח מסמכים, בלא תיעוד, בלא הסבר, בלא הפניית המפקח לחלקים הרלוונטיים לדיון המצויים באותם מסמכים.**

אף מהמפקח מצופה כי לא יטול חלק בהליך מעין זה. עליו לתעד כדבעי כל דיון שהתנהל, כל מסמך או מידע שהתבקש, וכל מסמך או מידע שהתקבל, ומקום בו הוא סבור כי הנישום אינו משתף פעולה, אינו מציג מסמכים דרושים או נותן הסברים, עליו להתריע בפני הנישום או מייצגו מבעוד מועד כי שומה תוצא על סמך הערכות והנחות סבירות של פקיד השומה

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חשיבותו של קיום פרוטוקול (עניין יובל קיטה):

• לא התעלמתי גם מן העובדה שעליה כבר עמדתי לעיל... כי בידי המפקח לא היו מרבית המסמכים שהתבקשו על ידו בדרישותיו להמצאת המסמכים... כמו כן, עולה גם מן התמליל והפרוטוקול - כי הדיון לא התנהל על מי מנוחות, בלשון המעטה... אלא שגם בנסיבות אלה, אין המשיב פטור מחובתו לנהל פרוטוקול מסודר.

• יובהר כי לטעמי ניהול פרוטוקולים של דיוני שומה או תרשומות של שיחות טלפוניות המתקיימות בעניינו של נישום המצוי בשלב ההשגה - אינם עניין אופציונאלי... חובה זו, גם אם אינה קבועה מפורשות בפקודת מס הכנסה, מקורה בדין המינהלי המקיים חובה של הגינות ושקיפות ביחסיה של הרשות השלטונית - פקיד השומה, מול האזרח, הנישום

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חשיבותו של קיום פרוטוקול (עניין יובל קיטה):

- תפקידו של פקיד השומה בדיון בהשגה מחייבו להפעיל שיקול דעת על בסיס המסמכים והטענות שהובאו בפניו ולהכריע האם הוא מקבל הטענות אם לאו ולנמק קביעתו. פרוטוקול הדיון משמש, לפיכך, כלי רב חשיבות לבחינת שיקול הדעת במתן ההחלטה.
- על כן, נציגי רשות המיסים, העוסקים בדיונים שומתיים, חייבים לערוך פרוטוקול כאמור של הדיונים בפניהם ואף להחתים את המייצג ו/או הנישום הנוכחים בדיון, על הפרוטוקול, על מנת שלא תהא מחלוקת כי זה האחרון משקף נאמנה את תוכן ומהות הדיון שהתקיים.
- יתרה מזו, גם אם חלק מן ההידברות ושמיעת הטענות בשלב השומתי מתבצע בדרך של שיחות טלפוניות או פגישות "חטופות", שלא על פי קביעת מועד מראש - עדיין נדרש תיעוד מסודר, באמצעות תרשומות שיערכו על ידי המפקח ויתעדו את תוכן ההידברות ומהותה, תוך ציון התאריך ושעת השיחה"

העלאת טענות עובדתיות

הליך התביעה מול הליך ערעור

נשאלת השאלה כיצד לסווג את ההשגה ואת הערעור 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:

"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."

שלבי ההליך המנהלי - 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 הושג 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 כשבשלב 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 בידין 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 14-777) (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 עמ"ה 12-08-6725) (2014) – כב' השופט אלטוביה:

עובדות הבקשה

- פקיד שומה מפעלים גדולים (להלן: "המבקש") ביקש מבית המשפט, כי יורה על מחיקה של מספר סעיפים מן התצהיר אשר הגישה המשיבה כולל 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

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין רובומטיקס

פסק הדין בעניין רובומטיקס (עמ"ה 1022/09 עמ"ה 12-08-6725)(2014)

החלטת בית המשפט - קבלת הבקשה של פקיד השומה

- "המשיבה אינה כופרת בטענת המבקש לפיה המסמכים המצורפים לתצהירו של מר עדי כהן לא הומצאו לו, אולם לטענתה המבקש יכול היה להגיע למסמכים אלה או לדרוש אותם במסגרת הליך ההשגה. טענה זו של המשיבה, אינה נראית לי. מהאמור לעיל בעניין מיקרוקול עולה כי 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

ערעור לעליון (רע"א 1830/14)

לשכת רואי החשבון הגישה בקשה להצטרפות בהליך רשות הערעור בעליון בתור "ידיד בית המשפט"
מן הטעמים הבאים:

- קבלת ההחלטה של הערכאה הדיונית, לפיה לא ניתן לעלות בשלב הערעור טענות וראיות אשר לא הועלו בשלב ההשגה עלולה להביא לפגיעה חמורה בברור חבות המס ובגביית "מס אמת"
- ההחלטה עלולה לפגוע ביעילות ההליכים, עקב הצורך לייעוץ משפטי צמוד לאורך כל שלבי השומה ובעקבות כך להתארכות הדיונים וייקור ההליך. פחות תיקים יסגרו בפשרה ורובם ייפנו לבתי המשפט דבר שיצור עומס על בתי המשפט והתארכות ההליכים
- פגיעה בציבור רואי החשבון, המייצגים בהתאם להוראות הפקודה בפני רשויות המס אשר החלטה זו תקשה עליהם לבצע את מלאכתם נאמנה דבר שיכול להביא לידי פגיעה בחופש העיסוק

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

- "רשמנו לפנינו את דברי בא כוח המשיב (פקיד השומה – מ.ע) שקרא לכל העוסקים בתחום דיני המס לאמץ גישה עניינית וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס. 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. הדבר מסור לשיקול דעת בית המשפט המחוזי הדין בעניין
- הטעם לכך נעוץ, לטענת המשיב, בכך שבית 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 תיושמה באופן נכון ומתוך חתירה לכך שישולם מס אמת על ידי הנישום

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין רובומטיקס

הכרעת בית משפט עליון (רע"א 1830/14) - המשך:

- אנו מקבלים את הצהרת המשיב – כפי שהיא עולה מתגובתו לבקשה שלפנינו – לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה, בנתון לשיקול דעת הערכאה הדיונית, וכי טענות המבקשת בעניין שלפנינו אינן אלא "התפרצות לדלת פתוחה". ואכן, בית משפט זה פסק זה מכבר כי בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת...
- ואולם, יובהר, 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.

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) (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: האחד, כי הוצאות רכישת חפצי האומנות וההוצאות הנלוות אליהם אינן הוצאות הכרוכות ושלובות בהליך הפקת הכנסת המערערת ועל-כן הן אינן מותרות בניכוי. שנית, המשיב ביקש להוסיף את הנימוק כי רכישת חפצי האומנות ודרישת הפחת מהווה עסקה מלאכותית.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין שלמה כהן

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.

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) - 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.

התיישנות שומות והטיפול הראוי לפני התיישנות השומות

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 שימושו 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. שכן, 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

הנחיית מירי סביון

ביום 22.2.2016 הוציאה גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת ברשות המסים, הנחיה שכותרתה "הטיפול בנישום לפני מועד התיישנות השומה – הנחיות לפעולה" (להלן: "הנחיית סביון"):

• "בשל החשיבות לעריכת שומה מקצועית ומעמיקה ומתן הזדמנות סבירה לנישומים ומייצגים להשמיע את טענותיהם, הוחלט על ידי רשות המסים כי בכדי לערוך שומה לשנת מס פלונית יש להתחיל בהליכי ביקורת גלויים משמעותיים (כגון: הזמנה לדיון, דרישת מסמכים, עריכת ביקורת בעסק וכדומה), לפחות חודשיים לפני מועד ההתיישנות של השומה (ההדגשה במקור – מ.ע.)."

דגשים לפעולה –

1. ההחלטה האמורה לעיל חלה על שומות שלב א' כאמור בסעיף 145(א)(2) לפקודה.
2. יש להקצות את התיקים לטיפול המפקח מוקדם ככל האפשר, עם קבלת ההחלטה על הטיפול בתיק.

הנחיית מירי סביון

הנחיית סביון - המשך:

3. לבקשת פקיד השומה או סגנו, במקרים חריגים בלבד, שיאושרו על ידי הרפרנט המקצועי, יוכל המפקח לערוך שומה לשנת מס, גם אם נותרו פחות מחודשיים למועד ההתיישנות של השומה. בעת קבלת החלטה כאמור, יציין הרפרנט המקצועי את הנימוקים להחלטה בכתב. החלטה זו תתויק בתיק. דוגמאות למקרים חריגים:

- **התיק הוחזר מחקירות סמוך למועד ההתיישנות וקיימים בו ממצאים שיש לייחסם לשנה שעומדת להתיישן (חוזר 9/2011).**
- **בביקורת שנערכה במע"מ בסמוך למועד ההתיישנות נמצאו ממצאים רלוונטיים למס הכנסה.**
- **הוגשה הצהרת הון בסמוך למועד ההתיישנות השומה, ובעת עריכת השוואת הון עלו ממצאים המעידים על כך כי יש לייחס את גידול ההון לשנה שעומדת בפני ההתיישנות.**
- **בעת טיפול בתיקים קשורים ו/או במסגרת סקירת התיק עצמו נתגלו ממצאים משמעותיים המצדיקים טיפול בתיק בשנה שעומדת להתיישן.**

בפועל – מחסור בכוח אדם, לא חל על שלב ב', לא חל על ההליך המקביל במע"מ

חובות גילוי ועיון

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המנהלי

- זכות פקיד השומה (מנהל) / חובת הנישום (סעיף 135 לפקודה וסעיף 72 לחוק מע"מ).
- חובת פקיד השומה / זכות הנישום - כלל הגילוי (הלכת ד.נ.ד – רע"א 291/99): הנחת המוצא, היא כי כלל הגילוי החל על רשות מנהלית מכוח מושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי חל גם על רשות המסים. לפיכך, על מנהל רשות המסים מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו כבר בשלב ההשגה (השלב הטרומי משפטי), היינו, עוד טרם התקבלה ההחלטה בהשגה שהגיש הנישום (וזאת למעט תרשומות והתכתבויות פנימיות של רשות המסים ובכפוף לחובת סודיות, אשר אמורה לחול במקרים חריגים בלבד).

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המשפטי

- חובת פקיד השומה/ זכות הנישום - כלל הגילוי (הלכת ד.נ.ד. – רע"א 291/99): חלה ביתר שאת.
 - זכות פקיד השומה(מנהל) /חובת הנישום(מוגבלת):
- עניין טמארס (Tamares) (ו"ע 46256-08-11) – (2013):

"כל המסמכים והמידע צפוי שיהיו בידי הרשות בטרם מתן החלטתה וביסוסה בדיעבד על מידע ומסמכים שלא עמדו בפניה, חותרת תחת חובתה ליתן החלטה על בסיס חומר ומידע שבפניה. קשה להניח מצב שבו הרשות תיתן החלטה בלא שעמדה בפניה תשתית ראייתית מספקת ורק לאחר הגשת הליך הערעור היא תבקש לבסס את החלטתה על ראיות ומסמכים חדשים אותם הינה דורשת מהנישום".

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

- זכות פקיד השומה (מנהל) / חובת הנישום (מוגבלת):
עניין טמארס (Tamares) (ו"ע 46256-08-11) – 2013:
- החריג: "רשאית רשות המס לבקש גילוי ועיון במסמכים אשר לא גולו לה למרות דרישותיה בשלב ההשגה. כן ניתן ליתן צו לגילוי ועיון מקום שבו הנישום הוסיף בערעורו טענות שלא נטענו בפני רשות המס בשלבים המוקדמים, לרבות בשלב ההשגה. ניתן לאפשר הליכי גילוי ועיון מקום שבו הרשות נסמכה על ראיות מנהליות שאינן קבילות בבית המשפט והיא מבקשת למצוא להן חיזוקים קבילים... כמובן שניתן להתיר הליכי גילוי ועיון מקום שהצדדים הסכימו לכך".

היקף הגילוי:

גבולות הליך גילוי המסמכים שניתן לרשות המסים במסגרת ההליך השיפוטי תחומים **בשלושה**: (1) עקרון **הרלוונטיות**; (2) בזמינות ובהחזקת המסמכים בידי הנישום; (3) באיסור על רשות המסים לבצע "**מסע דיג**" (fishing) בניסיון לשפר את עמדתה מול הנישום לאחר תום ההליך השומתי.

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המשפטי – בקשות הדדיות לצו גילוי ועיון במסמכים - עניין שטינמץ (עמ"ה - 55419-01-12)(2013)

רקע עובדתי:

- המבקש פנה למשיב (פקיד שומה גוש דן) במספר בקשות לגילוי כל המסמכים הרלוונטיים למחלוקות המס בין המבקש למשיב בסוגיית הנאמנויות הקשורות למבקש. הבקשה כללה גם פרטים על צווים והסכמי שומה שנערכו בנסיבות דומות, לרבות בקשר עם מיסוי נאמנויות זרות וייחוס הכנסות נאמנויות זרות לנהנים תושבי ישראל.
- המשיב סרב וטען, כי לאורך השנים פנה אל המערער בדרישות להמצאת מסמכים הנוגעים לתאגידים ונאמנויות הקשורים למבקש, אולם נענה באופן חלקי בלבד. נוכח העדר שיתוף הפעולה קיים חשש, כי גילוי המסמכים יסייע למבקש להתאים את גרסתו למסמכי המשיב.

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ):

רקע עובדתי (המשך):

- המשיב טוען, כי גם אם אין בידי המבקש מסמכים ומידע מעבר למסמכים שנמסרו לו עד כה למשיב, המבקש או מי מטעמו נדרש להגיש תצהיר ולפרט את הסיבות המונעות המצאת כל אחד מן המסמכים המבוקשים.
- המבקש טוען, כי חלק מן המסמכים המבוקשים נוגעים ליישויות משפטיות זרות הפועלות על פי דיני ליכטנשטיין (Foundations) ועל כן כפופות לחובת **סודיות מוגברת**, אשר איננה מאפשרת את חשיפת המסמכים על ידי מנהלי היישויות.

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ):

הכרעת בית המשפט - ניתוח תיאורטי:

- "הדין מחייב את האזרחים לפעול בעצמם, ולספק לשלטון מידע מלא על היקף הכנסותיהם ופעילויותיהם העסקיות לשם הבטחת שומת אמת...הליך המס מיוסד על שיתוף פעולה בין המדינה לפרט... מטרת שיתוף הפעולה הינה השגת שומת אמת, שתחייב את הנישום בדיוק בשיעור אותו עליו לשלם בדין. שיתוף הפעולה מניח, מן הצד האחד, שהנישום מחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על הכנסותיו ועסקאותיו. מן הצד השני שיתוף הפעולה מניח, שרשויות המס חייבות לשום את האזרחים באופן נכון, יעיל, הוגן ושוויוני..." (פסקה 13 לעניין ד.ג.ד.).
- "הרשות רשאית לסרב למסור חומר מסוים, אך זאת רק אם ביססה סירובה בנימוקים סבירים ומשכנעים... ככלל, המדובר במצבים, בהם חובת מסירת החומר מקימה חשש לשיבוש קשה בעבודת הרשות...או פוגעת בזכויות גוברות של פרט אחר."

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ): הכרעת בית המשפט – לגופם של דברים:

- דרישת המשיב להמצאת מסמכים קדמה לדרישת הגילוי של המבקש.
- נציגי הנאמנויות הגיעו לדיון אצל המשיב והמציאו מסמכים והסברים חלקיים ועל כן "איני רואה לייחס משקל לטענת המבקש כאילו הוא או מנהלי הנאמנויות הזרות מנועים מלמסור למשיב מסמכים ונתונים שדרש".
- לאחר עיון בדרישות הגילוי של המשיב (פירוט מבנה העסקים של המבקש, מסמכי הנאמנויות, פירוט נאמנויות של קרובי המבקש, פירוט השקעות והלוואות בחברות זרות ובחברות ישראליות, המצאת דוחות מס זרים, תצהיר לגבי תהליך הקמת הנאמנויות, מעורבות המבקש ובני משפחתו בנאמנויות, קשרי המבקש עם יוצר הנאמנויות וכיו"ב) קובע בית המשפט, כי "כל הנתונים והמסמכים שדרש המשיב מהמבקש דרושים לבירור העניינים הקשורים בשומות שהוציא המשיב, ועל כן, הימנעות המבקש מלהמציא נתונים ו/או מסמכים שנדרשו על ידי המשיב הינה בגדר הפרת חובת הגילוי של המבקש ופגיעה בתכלית הליך השומה שנועד לקביעת מס אמת, כאמור בעניין ד.נ.ד."

חובת הגילוי והעיון

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ):

הכרעת בית המשפט – לגופם של דברים (המשך):

- "אי קיום דרישת הגילוי של המשיב במלואה, תוך היתלות במניעה חוקית לכאורה במסירת נתונים ומסמכים של הנאמנויות כאשר בפועל המציאו המבקש ומנהלי הנאמנויות נתונים ומסמכים של הנאמנויות כמפורט לעיל, מאששת את חששו של המשיב שהמבקש יתאים את גרסתו לחומר המצוי בידי המשיב אם יגולו לו המסמכים שבידי המשיב קודם להמצאת המסמכים, הנתונים וההסברים שדרש ממנו המשיב, באופן העלול לשבש באופן קשה את עבודת המשיב".
- "כאשר נישום אינו ממציא מידע מלא ויהיו טעמיו אשר יהיו, ואינו מאפשר בכך למשיב להפעיל סמכותו לקבלת מידע מכוח הדין, נסוגה חובתו של המשיב לגלות שבידיו בפני החשש ל"תפירת" גרסאות."
- בית המשפט: בנסיבות אלו נכון לעכב את גילוי המסמכים שבידי המשיב עד להשלמת גילוי המסמכים והנתונים שדרש המשיב (ניתן צו תוך 60 יום).

חובת גילוי חוות דעת

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

דרישה לגילוי והמצאה של חוות דעת ומידע נוסף ע"י פקיד שומה

משרדנו התבקש על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ליתן התייחסותנו הקצרה לגבי דרישה של פקידי השומה מרואי החשבון, המייצגים של הנישומים, לגילוי וקבלה של חוות דעת בנושאי מיסוי שקיבלו הנישומים, וכן למידע נוסף.

[54076f_d69261d2c74f4d239370a3b5104c9275.pdf \(ampeli-tax.co.il\)](https://ampeli-tax.co.il/54076f_d69261d2c74f4d239370a3b5104c9275.pdf)

הרקע - שימוש של פקיד השומה בלשון גורפת וכוללנית לקבל כל חוות דעת בנושאי מיסוי, גם לגבי "צדדים קשורים" וגם ביחס לשנות מס שקדמו לדיון.

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

"חוות דעת" מוגדרת בסעיף 131ד(א) כדלקמן:

"**חוות דעת**" – חוות דעת בכתב, חתומה על ידי נותן חוות הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר יתרון מס, ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה:

(1) שכר הטרחה בגין חוות הדעת, כולו או חלקו, תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת;

(2) היא תכנון מדף;

"יתרון מס" – לרבות כל אחד מאלה:

(1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;

(2) הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;

(3) דחייה של מועד תשלום המס;.."

"**שכר טרחה**" – סכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שיווצר למקבל חוות הדעת;

"תכנון מדף" – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן (ז), שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות הדעת; לעניין זה – [...]

(2) חוות דעת שנותן חוות הדעת הוא שהציג אותה למקבל מיוזמתו, והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו."

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

- עיננו הרואות אפוא כי לא כל "חוות דעת" במובנה הטבעי, באה בגדרו של סעיף 131ד(א) לפקודה אלא רק חוות דעת אשר מקיימת את תנאי הסעיף, קרי חוות דעת אשר מותנית בשכר טרחה או חוות דעת מדף, כהגדרתם בסעיף. דבר זה עולה מפורשות מלשון התיבה "ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה", אשר ממעטת מקבוצת "חוות הדעת", אליהן מתייחס סעיף 131ד(א) לפקודה, את כל אותן חוות הדעת אשר אינן מקיימות את אחד התנאים המפורטים בסעיף 131ד(א)(1) או (2) לפקודה.
 - בהצעת החוק שקדמה לחקיקת הסעיף (להלן: "הצעת החוק"), לשון הדברים באשר למונח "חוות דעת" הייתה רחבה וכוללנית יותר מן הנוסח שאומץ לבסוף במסגרת הפקודה ובלשון ההצעה:
- "ייעוץ מס חייב בדיווח" - חוות דעת או כל ייעוץ אחר בכתב, שניתנו לאדם, במישרין או בעקיפין אשר מאפשרים או נועדו לאפשר לאדם יתרון מס"**
- הנוסח הסופי של הוראת סעיף 131ד לפקודה צמצם את המונח "חוות דעת" לצרכי הסעיף כאמור, כך שרק חוות דעת אשר שכר הטרחה בגינה תלוי בסכום יתרון המס או חוות דעת המהווה תכנון מדף יבואו בגדרו של המונח "חוות דעת" לצרכי סעיף 131ד לפקודה.

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

צמצום זה נעשה למיטב ידיעתנו בעקבות לחץ מצד הלשכות המקצועיות, לרבות לשכת רואי חשבון, לשמירת זכויות הנישום ודיון נוקב שהתנהל בסוגיה בוועדות הכנסת. כך למשל בדיון בוועדת הכספים מיום 23 בנובמבר 2015 מסביר מנהל רשות המיסים דאז, מר משה אשר (להלן: "המנהל") כהאי לי שנא:

- **"עשינו בדק בית נוסף יחד עם הלשכות, גם בדקנו מודלים שקיימים בארצות הברית לדוגמה או במדינות נוספות, ובסוף הגענו למסקנה שמצד אחד, יש חוות דעת מסוימות, סוגים של חוות דעת, שאותם כן נרצה להציף – לא את חוות הדעת עצמה אלא עצם קיומה ..."**
- **בנינו מודל שיושב על דיווח על שני סוגים של חוות דעת מסוימות, מאוד קונקרטיות, שאנחנו נציג אותן פה, ונקיטת פוזיציה שבניגוד לעמדה של רשות המסים, בסכומים משמעותיים.**
- **זה המודל שהבאנו לפניכם. הוא לא מכסה את כל חוות הדעת, הוא במובן מסוים יותר צר מאשר הכחול, במובן מסוים הוא יותר רחב ככל שמדובר בפוזיציות, אבל הוא יותר מאוזן ויותר נכון."**

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

ובהמשך:

• "אני אסביר שוב. מתוך עולם חוות הדעת לקחנו שני סוגים של חוות דעת, שני סוגים שהם אולי קצת בקיצון של חוות הדעת, שאחד זה חוות דעת מדף שמנפיקים אותן בצורה סדרתית, ושתיים זה חוות דעת שבהן היועץ שנותן את חוות הדעת והנישום מתחלק בחיסכון המס. אלה שני הסוגים שלקחנו. ושם אמרנו, עסקים קטנים לא בתמונה."

דומה אפוא כי בכך ביקש מחוקק תיקון 215 לשמור על האיזון העדין, אשר הוזכר כבר בדברי הצעת החוק, בין התכלית המונחת בבסיס הוראת סעיף 131ד לפקודה, המבקשת לסייע לפקיד השומה בזיהוי של תכנוני מס אגרסיביים לבין שמירה על זכותו של הנישום להיוועץ במומחים ולתכנן את צעדיו מבעוד מועד.

לפיכך, דרישה מצד רשות המיסים לגילוי חוות דעת בנושאי מיסוי ובכלל זאת חוות דעת שקיבלו צדדים קשורים לנישום - אשר אינה מקיימת את התנאים הקבועים בסעיף 131ד(א)(1) או (2) לפקודה - הינה דרישה מנוגדת בעליל להוראת הפקודה וסותרת את תכלית חקיקת תיקון 215.

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

• אין כל חובה חוקית למסור את חוות הדעת לעיונו של פקיד השומה במסגרת דיון שומות. בדיון בוועדת הכספים מיום 25 בנובמבר 2015 אישר אשר לעניין זה כדלקמן:

"לא הוא לא צריך למסור את חוות הדעת, ושוב, מדובר פה רק בחוות הדעת שצריך פשוט לדווח עליהן. אז אותן לא צריך למסור, ואז כמובן שעליהן יהיה דיון מקצועי."

ובהמשך הדברים:

"גם לא יצטרכו למסור, לגישתנו, גם בהמשך. לגבי אותן חוות דעת שהציפו את קיומן, במסגרת הדיווח, ומבחינתנו זה גם מס הכנסה וגם מע"מ, כל הדבר הזה. את אותן חוות דעת לא יידרשו למסור אותן פיזית לרשות המסים, כי למעשה, כבר נתת לגביהן אינדיקציה ודיווח על קיומן."

חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

המלצות וסיכום

- לאור האמור לעיל, ניתן להמליץ לחברי הלשכה להשיב לפקיד השומה במקרים דומים, כי הדרישה שלו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה והפסיקה ועל כן ניתנת בחוסר סמכות ואין להיענות לה. מומלץ לעדכן את הנישומים טרם מתן התשובה הנ"ל.
- מסקנות מזכר זה יפות ככלל בשינויים המחויבים גם בדיוני שומות מול מנהל מע"מ מכוח חוק מע"מ, התשל"ו-1975 ומנהל מיסוי מקרקעין מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. כמו כן, למען הסר ספק, מסקנות אלו יפות גם לדיוני שומה בשלב ב', לאחר הגשת השגת מס.

הפרשים בין שלב א' לשלב ב'

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין עותמאן (ע"מ 8602-12-08 + ע"מ 10199-02-09) (2011)

רקע עובדתי:

למערער, שספריו נפסלו, הוצעה פשרה לפיה ישלם סכום מס של 200,000 ש"ח בגין הפרשי ההון הבלתי מוסברים שנמצאו. המערער סירב, נערך דיון בשלב ב' ובו טען המשיב כי בדק את נכסי המערער לעומק וביסודיות ולכן העמיד את השומה על סכום העולה על 2,000,000 ש"ח
בית המשפט:

"התנהלות לפיה עולה הצעה בשלב א' של הדיונים על ידי רשות מס הנמוכה באופן משמעותי מן השומה המוצאת בשלב ב' של ההליך השומתי, אינה ראויה, ובמידה רבה מבססת טענה כי התנהלות של אותה רשות, אינה רצינית... עדיין יש לעמוד על פער סביר בין שני השלבים"

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב' (עניין עותמאן):

- "כאשר מדובר בפער משמעותי, צריכה הרשות לתת הסברים מפורטים לקיומו של פער כאמור. ועוד, גם אם התגלו ראיות נוספות, על המשיב לפרט מתי נתגלו וכן, בין היתר, לנמק, מדוע לא ניתן היה לעשות שימוש באותן ראיות כבר בשלב א' של ההתדיינות.
- אם קיימת "מדיניות" - והדבר לא הוכח - של העלאת הצעה נמוכה להסדר בשלב א', ללא ביסוס ומבלי שבאותו שלב נעשתה בדיקת נתונים נדרשת, ובשלב ב' ישנה "מדיניות" של הפרזה בשומה בצו, הרי שאין לקבלה."
- ראו גם עמ"ה 187/00 בשיר נבהאן שחאדה.

סעיף 194 לפקודה

שלבי ההליך המנהלי – ס' 194

שומה לפי ס' 194 לפקודה

על פי סעיף 194 לפקודה, שכותרתו "גביית מס במקרים מיוחדים" רשאי פקיד השומה לשום אדם כאשר קיים חשש, כי המס על ההכנסה החייבת לא יגבה בשל כוונתו של אדם לעזוב את ישראל או מחמת סיבה אחרת, כדלהלן:

194. (א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –

- (1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום, או המקדמות שהוא חייב בהן;
- (2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הדו"ח, ואם לא מסר אותו אדם דו"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;
- (3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור דו"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד דו"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2).

שלבי ההליך המנהלי – סעיף 194

שומה לפי סעיף 194 לפקודה

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה

(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכושו ואם נוכח כי יש חשש סביר שהמס לא ייגבה וכי אין די בעיקול כדי להבטיח את גבייתו – על תפיסת רכושו

...

(ד) נישום ששילם את המס או נתן ערובה לפי סעיף זה זכאי להגיש השגה וערעור לפי הסעיפים 150-158 והסכום ששילם יתוקן לפי התוצאות

שלבי ההליך המנהלי – סעיף 194

שומה לפי סעיף 194 לפקודה - (עמ"ה 39151-01-13 +רע"א 3994/13 לטיף):

- תכליתו של ההסדר הקבוע בסעיף 194 לפקודת מס הכנסה היא לאפשר לפקיד מס ההכנסה להבטיח את גביית המס באמצעים שונים
- "הסעד המבוקש בענין דנן אינו סעד שעניינו בגביית סכום המס בטרם התגונן הנישום, אלא עניינו בייזום פעולה שתמנע מהנישום התחמקות מתשלום המס. בכך דומה הסעד המבוקש לבקשה להטלת סעדים זמניים בתביעה אזרחית, שאינה ענין דרסטי"
- "המבחנים להטלת או אי הטלת עיקול דומים למדי למבחנים שנקבעו בתקנה 374 לתקנות סדר הדין האזרחי... "ראיות מהימנות לכאורה" וקיום "חשש סביר שאי מתן הצו יכביד על ביצוע פסק הדין". כך בדוננו בסעיף 194 אנו מצווים לבדוק את סבירותה "הלכאורית" של השומה שנקבעה וכן את סבירות החשש שהמס שבשומה לא יגבה אם משום שהנישום עומד לצאת מן הארץ ואם מחמת "סיבה אחרת"

שלבי ההליך המנהלי – סעיף 194

שומה לפי סעיף 194 לפקודה

- בניגוד להליכים הרגילים בעניין קביעת השומה וגבייתה, בהם לא קמה חובת תשלום של הנישום ביחס לחוב השנוי במחלוקת ופקיד השומה אינו רשאי לנקוט בהליכי גבייה לרבות עיקולים, סעיף 194 לפקודה מקנה לפקיד השומה את היכולת לגבות את המס השנוי במחלוקת ורשאי פקיד השומה מכוח סעיף 194(ג) לפנות לבית המשפט בבקשה להטלת צווי עיקול ובבקשה להטיל עיכוב יציאה מהארץ על הנישום, וכל זאת טרם התבררות חבות המס
- סעיף 194 לפקודה הינו **דרקוני** ועלול לפגוע באופן אקוטי בקניינו של נישום טרם התבררות חוב המס, לכן יש לפרשו בצמצום רב ולהפעילו רק במקרים מיוחדים, וכדברי בית המשפט בעניין **דובק** (בש"א 8097/01 + בש"א 8098/01): **"כמתחייב מהאמור, הסעיף פורש באופן מצמצם, שלפיו הפעלתו יחדה למקרים שבהם העילה המוגדרת בו מבוססת בראיות של ממש. גישה פרשנית זו מקבלת משנה תוקף לאחר חקיקתו של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, שמכוחו התחזקה זכות הקניין"**

שלבי ההליך המנהלי – סעיף 194

שומה לפי סעיף 194 לפקודה

- על פקיד השומה להוכיח כי קיים **חשש לאי גביה** משום שבדעתו של אדם לצאת מהארץ או מחמת סיבה אחרת על מנת שיוכל להפעיל את סמכותו ולהשתמש בסעיף 194 לפקודה. דרישה נוספת שנקבעה בפסיקה הינה כי על השומה שהוצאה מכוח סעיף 194 להיות סבירה
- אין די בחשש לאי גבייה אלא ישנו צורך גם בפעולה של הנישום המלווה **בכוונה להפחית את סיכויי הגבייה** כלומר, ישנן שתי דרישות מצטברות: חשש לאי גבייה, וגם פעולה אקטיבית או מחדל של הנישום
- וכך הבהיר בית המשפט בעניין דובק: "אין די בראיות להעלמת הכנסות, כשלעצמן, ואפילו בקנה מידה נרחב כדי להקים את החשש שהמס לא יגבה... הפסיקה ראתה כמקרים ראויים להפעלת ס' 194, אך **ורק מקרים שבהם האינדיקציות לסיכול הגביה בשל פעולות מכוונות של הנישום הן מיידיות וברורות בעליל... חשש אי הגבייה כאמור צריך להיות מעוגן בראיות על ניסיון להברחת נכסים או על כל פעולה מכוונת אשר משנה את המצב הקיים מבחינת יכולת הפירעון של הנישום"**

שלבי ההליך המנהלי – סעיף 194

שומה לפי סעיף 194 לפקודה

- בהמשך דבריו, חזר בית המשפט על אופיו החרוג והקיצוני של ס' 194: "כבר נאמר כי פירוש מרחיב של הסעיף עלול להביא לתוצאות קשות ולהשפיע על מצבו הכלכלי של נישום בצורה כמעט בלתי הפיכה פסקת ההגבלה... מצווה, מקום שיש באמצעי לפגוע בזכות יסוד, לבחון שימוש באמצעי המתאים למטרה, והפוגע פחות. הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 194 והטלת עיקול, ובכלל זה עיקול על מלאי עסקי ועל כספים בבנק, הנחוצים לפעילות שוטפת, הוא אמצעי שפגיעתו קשה. נראה כי ביד המשיב להשיג את אכיפת חובת תשלום המס בדרך שפגיעתה פחותה, דהיינו, על-ידי הוצאת שומה על פי מיטב השפיטה, ובירור חבות המס בדרך המלך"

פסילת 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 ערעור מס הכנסה – "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 145(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 חוק מע"מ

- סעיף 74(א) לחוק מע"מ – סירוב לקבל דוח
- סעיף 77 א לחוק מע"מ – אי רישום תקבולים ואי ניהול קופה
- סעיף 77 ב לחוק מע"מ – הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין
- סעיף 95 לחוק מע"מ – קנס על אי ניהול ספרים

קנס על גירעון

קנס על גירעון בפקודה

סעיף 191 לפקודה

- (א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.
- (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון;
- (ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידיו טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יווסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב). "

קנס על גירעון בפקודה

סעיף 191 לפקודה – המשך:

"(ג1) נישום שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

(1) הנישום לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 131(ז) כפעולה החייבת בדיווח;

(2) הנישום פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיף 131, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין;

(3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או עסקה בדויה לפי סעיף 86.

(4) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 131ד(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;

(5) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 131ה(א) שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף.

קנס על גירעון בחוק מע"מ

סעיף 96א לחוק מע"מ - קנס בשל פעולה חייבת בדיווח

כללה שומה סופית שאינה ניתנת עוד לערעור קביעה לענין פעולה שנקבעה לפי סעיף 67(ה) כפעולה החייבת בדיווח, כי יש להתעלם ממנה לפי הוראות סעיף 138, יוטל קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון שנוצר בשל הפעולה כאמור; לענין זה, "גירעון" - הסכום שבו עודף המס שאדם חייב בו על פי השומה כאמור, על המס שהוא חייב בו על פי הדוחות שהוגשו".

סעיף 96ב – קנס על גירעון

קנס על גירעון בחוק מע"מ

סעיף 96ב לחוק מע"מ - קנס על גירעון

(א) חייב במס שלגביו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס שהוא חייב בו, רשאי המנהל להטיל עליו קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד או יותר מאלה:

(1) החייב במס לא דיווח על פעולה שנקבעה לפי סעיף 67(ה) או 67א(ח) כפעולה החייבת בדיווח;

(2) החייב במס פעל בעניין מסוים בניגוד להחלטת מיסוי כהגדרתה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה, מפורשת ומנומקת שניתנה לו באותו עניין בשלוש השנים שקדמו להגשת הדוח לפי סעיפים 67 ו-67א, ולא דיווח, בטופס שקבע המנהל, על כך שפעל בניגוד להחלטת המיסוי באותו עניין.

(3) חוות דעת כהגדרתה בסעיף 67ג שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף;

(4) עמדה חייבת בדיווח כהגדרתה בסעיף 67ד שמקבלה לא דיווח עליה כנדרש באותו סעיף.

"(ג) בסעיף זה, "גירעון" - הסכום שבו המס שאדם חייב בו לפי שומה עודף על המס שהוא חייב בו על פי דוח שהוגש לפי פרק י"א, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 76 אם לא הגיש דוח כאמור, לפי העניין."

קנס על גירעון - עמדת הפסיקה

- "העולה מן האמור שמשלושת נימוקיו של פקיד השומה נותר רק הנימוק הראשון, כי אכן היה על המשיב לנהל ספרים של סיטונאי. אבל נימוק זה לבדו לא הצדיק את הטלת הקנסות. אין לומר על המשיב שהוא התרשל כאי-מילוי אחרי ההוראות, כאשר אנשי משפט היו חלוקים עד כה בדעותיהם על תחולת אותן הוראות על עסק כגון עסקו של המשיב."
ע"א 285/70 פקיד השומה, תל-אביב 4 נ' נחום א' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155.
- "אכן, העובדה שהמס שבו נישום אדם, ואשר נקבע לפי מיטב שפיטתו של פקיד השומה עולה על סכום המס לפי ההצהרה איננה כשלעצמה סיבה מספקת להטלת קנס גרעון. התנאי להפעלת הסמכות הוא כי הנישום התרשל בעריכת הדו"ח, ונטל הראיה שלא הייתה התרשלות היא על הנישום (עמ"ה (מחוזי - ת"א) 139/87 סמואי נ' פקיד שומה גוש דן (1987))."
- נדמה כי בנסיבות העניין אין זה נכון לראות את המערערת כמי שהתרשלה בעריכת הדו"ח בעניין זה, שכן כאמור, אף המשיב עצמו התקשה להצביע במדויק על המקור אותו יש לראות כמתחייב במס. בד בבד, המערערת מצדה לא העלימה את העובדה כי בהתאם לחוות דעת מקצועית שקיבלה היא הפסיקה לדווח על הכנסותיה אלו כהכנסה לצורכי מס כפי שנהגה בעבר. לא היה, אפוא, מקום להשית על המערערת קנס גרעון בכל הנוגע לאי הכללת ההכנסה מייסוף השקל בין הכנסותיה החייבות."
- ע"מ 22037-11-11, חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים. מיסים כז/2 ה-36 (2013)

חשיבות ההליך המנהלי - סיכום

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

נקודות למחשבה (חשיבות ההליך המנהלי):

- טרם הגשת ההשגה יש לעשות בחינה מדוקדקת של כל עובדות המקרה;
- אין להסתפק ברשימת המסמכים המבוקשת על ידי פקיד המס;
- ביסוס התשתית העובדתית – מסמכים, עדים פוטנציאליים, תכתובות עם רשות המסים;
- בניית שלד משפטי ראוי לנימוקי ההשגה, אשר יהווה את התשתית של הערעור המשפטי (התייעצות בעו"ד מיסים);
- העלאת טענות מקדמיות (התיישנות);
- ביצוע הליך יזום של גילוי מסמכים כבר בשלב ההשגה (בהתאם להלכת בית המשפט העליון בעניין ד.נ.ד. (רע"א 291/99));
- הכנה והגשה של השגות מנומקות הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי;
- בחינת כל רוחב החזית לפני הגשת הערעור לבית המשפט;

ההליך המשפטי

פרוצדורה במס הכנסה

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 ("תקנות ערעור מס הכנסה")
 - הודעת ערעור (תקנה 4) – תוך 30 יום ממסירת הצו. דגש לציין גם פסילת ספרים וקנס על גירעון
 - הודעה בכתב המפרשת את נימוקי השומה (תקנה 5(א)) – תוך 30 יום ממועד מסירת הודעת הערעור
 - הודעה בכתב המפרשת את נימוקי הערעור (תקנה 5(ג)) – תוך 30 יום ממועד מסירת נימוקי השומה

פרוצדורה בחוק מע"מ

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 ("תקנות ערעור מע"מ")
 - כתב ערעור (תקנה 2(א)) – תוך 60 ימים – למעט ערעורים לפי סעיפים 64(א), 95(ב) ו-106(ו) ו-113 לחוק.
 - המשיב רשאי להגיש כתב תשובה לכתב ערעור בתוך שישים ימים (תקנה 2(ב)).
 - תקנה 2(ג) כתב ערעור וכתב תשובה יכללו שלושה חלקים לפי הסדר המפורט להלן:
 - (1) כותרת; (2) תמצית הטענות; (3) פירוט הטענות.
 - (ד) חלקו השני של כתב הטענות לא יעלה על ארבעה עמודים, וחלקו השלישי לא יעלה על שישה עמודים;

פרוצדורה במס הכנסה

סדר הדין (תקנה 9 לתקנות ערעור מס הכנסה + תקנה 10 לתקנות ערעור מע"מ)

- על ערעור יחולו - בשינויים המחויבים ובכפוף להוראות הפקודה ולתקנות אלה - תקנות סדר הדין האזרחי - התשע"ט-2018 (להלן: תקנות סדר הדין), למעט תקנות 7 עד 23, 25, 26, 34 עד 39, 49, 54, 56 עד 60, 62, 78 עד 82, 87 עד 128, 134 עד 150;
- כל מקום שנאמר בתקנות סדר הדין "תובע" - מערער; "נתבע" - משיב; "כתב טענות" - לרבות הודעת ערעור, נימוקי שומה ונימוקי ערעור.

שלבים בהליך המשפטי

- קדם משפט - העלאת טענות מקדמיות: התיישנות, הרחבת חזית, גילוי מסמכים וכו'
- שלב הפשרה - ניסיון להגיע לפשרה
- הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם המערער (תקנה 9(ב1)(1) לתקנות ערעור מס הכנסה + תקנה 10(ב2) לתקנות ערעור מע"מ)
- הגשת תצהירי עדות ראשית מטעם המשיב (פקיד שומה/ מנהל מע"מ)
- הוכחות – חקירות נגדיות
- סיכומים/סיכומי המשיב/סיכומי תשובה בכתב (תקנה 9(ב1)(2) לתקנות ערעור מס הכנסה + תקנה 10(ב3) לתקנות ערעור מע"מ)

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

שלבים בהליך המשפטי

תצהירים + הוכחות

➤ לב המשפט

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

סיכומים

- שלב הסינכרון
- 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 83(ה) לחוק מע"מ - "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון."

חשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג לעורך הדין

שלב החפיפה בתחילת ההליך המשפטי:

- הכרת התיק
- העברת המסמכים בתיק
- תוצאות מו"מ, ככל שהתקיים

סיוע אקטיבי במידת הצורך בהמשך ההליך המשפטי:

- מילוי תצהיר עדות ראשית
- הגעה לעדות
- דגש: אי שיתוף פעולה מצד המייצג עלול לפעול לחובת הנישום.

TAX LAW OFFICES

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן