

**Meori Ampeli, Adv. (CPA) (LL.M)**  
 Anna Tsabari, Adv. (LL.M)  
 Shlomi Shalev, Adv. (LL.M)  
 Dana Heller, Adv. (LL.M) (Economist)  
 Niv Blacher, Adv. (CPA)

**מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח) (מוסמך במשפטים)**  
 אנה צברי, עו"ד (מוסמכת במשפטים)  
 שלומי שלו, עו"ד (מוסמך במשפטים)  
 דנה הלר, עו"ד (מוסמכת במשפטים) (כלכלנית)  
 ניב בלכר, עו"ד (רואה חשבון)

14 באוקטובר, 2020

**לכבוד**  
**לשכת רואי חשבון בישראל**  
**שלום רב,**

**הנדון: דרישה לגילוי והמצאה של חוות דעת ומידע נוסף על ידי פקיד שומה**

נתבקשנו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: "הלשכה") 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, הכל כפי שיפורט להלן:<sup>1</sup>

**1. רקע עובדתי**

להלן העובדות שנמסרו לנו והמהוות בסיס להתייחסותנו :

- 1.1. לאחרונה, כחלק מחומר הרקע לדין שומות, החלו מפקחי מס הכנסה לדרוש מהמייצגים ליתן להם גילוי על כל חוות הדעת בנושאי מיסוי שהנישום קיבל, הן בשנות המס שבדין והן, לעיתים, אף בשנים קודמות לשנות המס הנ"ל, וכן לדרוש מידע דומה לגבי צדדים קשורים לנישום (להלן: "הדרישה").
- 1.2. הדרישה מגיעה כדרישת רקע כללית, עוד בטרם הדיון, או במהלכו, וללא כל התייחסות לסוגיה מסוימת ו/או לדיון נקודתי בסוגיה מסוימת.
- 1.3. נשאלנו, אם דרישה זו מצד רשויות המס מחייבת את רואה החשבון המייצג וכיצד יש לפעול במקרים דומים.

<sup>1</sup> כל ההדגשות במזכר זה נעשו על ידי הח"מ, אלא אם מצוין אחרת.

- 2 -

**2. עמדתנו המשפטית ביחס לדרישה**

להלן עמדתנו הראשונית ביחס לדרישה והמלצות לחברי לשכת רואי חשבון כיצד לפעול במקרים דומים.

**הדרישה לקבל כל חוות דעת שקיבל הנישום**

2.1. במסגרת חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו – 2015 [תיקונים עקיפים מס' 214 ו-215]<sup>2</sup> נחקק סעיף 131ד(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן בהתאמה: "תיקון 215" ו-"הפקודה"), אשר נכנס לתוקף החל מיום 1 בינואר 2016. הסעיף מסדיר את נושא הדיווח בגין חוות דעת במסגרת הפקודה וקובע כהאי לישנא:

"מי שקיבל חוות דעת ידווח על כך בדוח שהוא חייב בו לפי סעיפים 131 ו-166, המוגש לשנת המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע המנהל, ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות הדעת לרשות המסים; בדיווח כאמור יפורטו כל אלה בלבד:....."

2.2. 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 שייוצר 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 שייוצר למקבל חוות הדעת;

"תכנון מדף" – אחד מאלה:

(1) חוות דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על ידי נותן חוות הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן (ז), שאינם קרובים,

<sup>2</sup> ח"כ 2513 התשע"ו, מיום 9.12.15 עמ' 270.

- 3 -

**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."**

2.3. 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.

2.4. יודגש לעניין זה כי המחוקק מוחזק כמי שאינו משחית מילותיו לריק. דומה אפוא, כי אילו רצה המחוקק להקים חובת דיווח גורפת על כל חוות דעת וללא סייגים, לא היה מוסיף את המילים "ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה".

2.5. אדרבא, בהצעת החוק שקדמה לחקיקת הסעיף (להלן: "הצעת החוק"),<sup>3</sup> 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"**

2.6. לאמור, בהצעת החוק לא הייתה התניה ממעטת באשר למונח "חוות דעת". ובכל זאת, נוכחנו לראות כי 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.

2.7. ולא בכדי, צמצום זה נעשה למיטב ידיעתו של הח"מ 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 ליסנא:

**"עשינו בדיק בית נוסף יחד עם הלשכות, גם בדקנו מודלים שקיימים בארצות הברית לדוגמה או במדינות נוספות, ובסוף הגענו למסקנה**

<sup>3</sup> הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ה – 2015, ה"ח הממשלה 951.

- 4 -

**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.<sup>4</sup>

ובהמשך מבאר לעניין זה המנהל כדלקמן:

**"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."<sup>5</sup>**

- 2.8. 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.
- 2.9. לאחר כניסתו של תיקון 215 לתוקף, רשות המסים אף אימצה את הוראות הסעיף במסגרת טופס 1345 שמהווה נספח לדוח המס השנתי וכתרתו "דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961".<sup>6</sup>
- 2.10. עיננו הרואות אפוא, כי אין עוררין כי תכלית תיקון 215 כפי שבאה לידי ביטוי במסגרת סעיף 131ד לפקודה, היא לא להחיל את חובת הדיווח על כל חוות הדעת אלא רק על חוות דעת מסוימות, כמפורט בסעיף אשר קיימת אפשרות שהן מהוות תכנון מס אגרסיבי. הנה כי כן, אין לנו אלא להסיק כי דרישה מצד רשות המסים 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.
- 2.11. יתרה מזאת מתכלית תיקון 215 ומהנוסח הסופי של סעיף 131ד לפקודה עולה כי לא זו בלבד שאין חובה ליתן גילוי אודות חוות דעת אשר אינה מקיימת את התנאים הקבועים

<sup>4</sup> פרוטוקול ישיבה מס 177 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 8 (23/11/2015).

<sup>5</sup> שם, עמ' 23.

<sup>6</sup> [https://www.gov.il/blobFolder/service/itc1345/he/Service\\_Pages\\_Income\\_tax\\_itc1345.pdf](https://www.gov.il/blobFolder/service/itc1345/he/Service_Pages_Income_tax_itc1345.pdf)

- 5 -

בסעיף 131ד(א)(1) או (2) לפקודה, אלא מכוח קל וחומר אין כל חובה חוקית למסור את חוות הדעת לעיונו של פקיד השומה במסגרת דיון שומות.

2.12. תימוכין לעמדה זו ניתן למצוא בדברי המנהל בדיון בוועדת הכספים מיום 25 בנובמבר 2015 אשר ממצה 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."**<sup>7</sup>

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."**<sup>8</sup>

2.13. בהתאמה, אנו סבורים כי אף אם ניתן גילוי על חוות דעת אשר אינה מקיימת את התנאים הקבועים בסעיף 131ד(א)(1) או (2) לפקודה לפקיד השומה, עדיין אין כל חובה חוקית להציגה בפניו במסגרת דיון השומות. במידת הצורך, ניתן להציג את העמדה המובאת בחוות הדעת בסוגיה הספציפית.

2.14. יודגש, כי אין באמור כדי לגרוע מחובת הנישום לנהוג בתום לב ובגילוי נאות בדיווחיו לרשות המסים.

### **הדרישה להמציא חוות דעת גם של צדדים קשורים**

2.15. סעיף 135 לפקודה אשר מעגן את סמכותו של פקיד השומה לדרוש דו"חות, ידיעות, פנקסים וכו' קובע כדלקמן:

**"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם – (1) (א) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצוין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם, או של בן זוגו ושל ילדיהם שהם זכאים בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה או על נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר; ... וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות, ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך..."**

<sup>7</sup> פרוטוקול ישיבה מס 180 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 5 (25/11/2015).

<sup>8</sup> שם, שם.

- 6 -

2.16. נמצאנו למדים אם כן כי סעיף 135(1) לפקודה מסמך את פקיד-השומה, הרוצה להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם, לדרוש ממנו, בהודעה בכתב חתומה בידו, למסור לו כל דו"ח שיצוין בהודעה, וכן לדרוש ממנו שיתייצב לפניו (או באמצעות נציגו) וימסור לו כל פרט הדרוש לפקיד-השומה לעניין בירור הכנסתו. אליבא לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק):

**"סוג הדו"חות שניתן לדרוש מאדם אינו מוגבל, ובלבד שהיה בהם כדי לסייע להגיע לידיעה בדבר הכנסתו של אותו אדם."**<sup>9</sup>

2.17. אלא מאי, שהחוק מרחיב את הדרישה, נוסף להכנסתו של אותו אדם עצמו, גם להכנסות של אשתו ושל ילדיו שהוא זכאי בעדם לנקודות זיכוי או לנקודות קצבה או לגבי נכסים שהוא משמש לגביהם כנאמנו של אדם אחר.

2.18. משמע, פקיד השומה אינו מוסמך להרחיב את הדרישה הקיימת בסעיף 135(1) לחוק גם לצדדים קשורים של הנישום אשר אינם אשתו ו/או ילדיו של הנישום.

2.19. מבלי לגרוע מכלליות הדיון לעיל ביחס לחובת הגילוי של חוות דעת ומסקנתנו בסעיף 2.10 לעיל, על כורחך אתה למד אם כן כי **דרישתו של פקיד השומה ביחס לצדדים קשורים לא זו בלבד שאינה מעוגנת בפקודה אלא סותרת את הוראותיו המפורשות של סעיף 135(1) לפקודה.**

2.20. מובן כי אין בכך כדי לגרוע מסמכות פקיד השומה לפנות לצדדים הקשורים עצמם על מנת לברר על הכנסתו של הנישום בכפוף להוראות הפקודה (ראו למשל סעיף 135(4) לפקודה).

**הדרישה להמציא חוות דעת גם ביחס לשנים קודמות לשנים שבדיון**

2.21. מבלי לגרוע מכלליות הדיון לעיל ביחס לחובת הגילוי של חוות דעת ומסקנתנו בסעיף 2.10 לעיל, דומה כי גם דרישה זו חסרת בסיס חוקי ומנוגדת לעקרון ההתיישנות, הסתמכות הנישום, חובת ההגינות של הרשות וסופיות השומה.<sup>10</sup>

2.22. די לעניין זה כדי להזכיר כי הוראות הפקודה תוחמות בצורה ברורה את סמכותו של פקיד השומה,<sup>11</sup> בביצוע ביקורת מבחינת לוחות הזמנים שעומדים לרשותו. על כן, ברור כי פקיד השומה אינו רשאי לדרוש חומרים, לרבות חוות דעת, בגין שנות מס שהתיישנו ו/או שאינן

<sup>9</sup> עמ' ה- 16.1.

<sup>10</sup> ראו למשל ע"א 976/06 דן מרום ואח' נ' נציבות מס הכנסה ואח' מיסים כב/6 ה- 77 (2008); ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב ואח' מיסים כו/6 ה- 65 (2012).

<sup>11</sup> ראו למשל סעיפים 145א(2) לפקודה וסעיפים 147 לפקודה.

- 7 -

עומדות בביקורת במסגרת הדיון מול הנישום, אלא בנסיבות חריגות ותוך שימוש בסמכות שניתנה לו מכוח סעיף 147 לפקודה.

### **"מסע ציד" – Fishing Expedition**

2.23. שימוש של פקיד השומה בלשון גורפת וכוללנית לקבל כל חוות דעת בנושאי מיסוי, גם לגבי "צדדים קשורים" וגם ביחס לשנות מס שקדמו לדיון, ללא שהדרישה ממוקדת לסוגית מס מסוימת, מהווה בעינינו "מסע ציד" פסול אשר אין בו אלא כדי להכביד על הנישום שלא לצורך. ודוק, עיקר הדיון בדוקטרינת "מסע ציד" בפסיקה נשמע דווקא מצד רשות המסים בבקשות של נישומים לגילוי מסמכים בשלב ההליך המשפטי. לפי דוקטרינה זו יש לדחות את בקשת הנישום אם היא כללית מדי, בלתי ממוקדת ואינה רלוונטית למחלוקת המשפטית שמתנהלת בינו לבין פקיד השומה.<sup>12</sup>

2.24. בקשה לגילוי מסמכים הפעם מצידה של רשות המסים נדחתה אף היא על ידי ועדת הערר בעניין **טאמארס**<sup>13</sup> ביחס למסמכים שלא בשליטת העוררת, הנוגעים לבעלי מניותיה לדורותיהם, מהטעם שהם מהווים בנסיבות העניין "מסע דיג".

2.25. **לדעתנו ניתן לעשות גזירה שווה גם לבקשה גורפת של פקיד השומה לקבל את כל חוות הדעת בנושאי מיסוי שקיבל הנישום, טרם או תוך כדי דיון שומתי.** ברי, כי דרישה גורפת אינה נחוצה לצורך ביצוע דיון ממוקד וענייני ומהווה "מסע דיג" מצידו של פקיד השומה. יתרה מזאת, היא עלולה להוות תמריץ שלילי לנישומים לקבל חוות דעת בכתב ממומחי מס, אשר מסייעות להם לכלכל את צעדיהם ביתר תבונה ולשמור על הוראות הדיון.

### **3. המלצות וסיכום**

3.1. 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.

3.2. 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),

<sup>12</sup> ראו למשל ע"מ 15343-10-15 שמורי המרכז בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חדרה (התפרסם במיסים אונליין, 21.1.2017); רע"א 7574/19 אמנון סמרה נ' מגדל אחזקות נדל"ן בע"מ ואח' מיסים לד/ה-123 (2020).

<sup>13</sup> ו"ע 46256-08-11 טאמארס נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה מיסים כז/ה-344 (2013).

- 8 -


התשכ"ג-1963. כמו כן, למען הסר ספק, מסקנות אלו יפות גם לדיוני שומה בשלב ב', לאחר הגשת השגת מס.

3.3. יובהר כי מזכר זה ניתן על פי המצב המשפטי נכון ליום כתיבתו ובכל מקרה אין ערובה כלשהי כי עמדותינו הנזכרות בו תתקבלנה על ידי הרשויות המוסמכות ו/או בתי המשפט.

3.4. כמו כן, מדובר בעמדתנו הראשונית ובתמצית. נשמח להכין חוות דעת משפטית מפורטת בסוגיות הנידונות, ככל שיעלה הצורך בכך.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה ו/או הבהרה.

בכבוד רב,



מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח)