

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

כרטיס צהוב לרשות המסים - על חובותיו הפרוצדורליות של פקיד המס בעת ניהול הליך שומתי בעקבות פסק הדין בעניין ארבטמן (ו"ע 53364-04-22)

פתח דבר

ביום 16.6.2025 ניתן פסק דין חשוב ומקיף של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**") שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין **ארבטמן (ו"ע 53364-04-22)**, בראשות יו"ר הועדה כב' השופטת א. וינשטיין. במסגרת **רשומון מס מס' 197** דנו בפסיקת ועדת הערר לגופה וחשיבותה בצמצום חבויות מס השבח ומס הרכישה, בעת העברת זכויות במקרקעין בתוך משפחה, כחלק מהעברה בין דורית. רשומון זה יתמקד בהיבטים הפרוצדוראליים והמנהליים של פסק הדין, הכוללים ביקורת חריפה על שורה ארוכה של כשלים בהתנהלותו של מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: "**המשיב**"), במסגרת הליכי השומה וההשגה. ראוי היה כי רשות המסים תהא קשובה לביקורת ותוציא הנחיות ברורות ומחייבות למשיב בפרט ולפקידי המס בכלל. על כך להלן:

הרקע העובדתי

רקע משפחתי ועסקי

איריס ארבטמן וירון ישראל מנדלסון (להלן ובהתאמה: "**העוררת**" ו-"**העורר**" וביחד:

"**העוררים**"), הם אחים שהוריהם רכשו ביום 9.4.1986 נכס מקרקעין במגרש באזור התעשייה קרית אתא (להלן: "**הנכס**" או "**המקרקעין**"). בשנת 2002 החלו ההורים בסדרה של העברות של המקרקעין לילדיהם: ביום 12.7.2002 העבירו האב והאם 80% מהזכויות במקרקעין במתנה ללא תמורה לארבעת ילדיהם (העורר, העוררת, נטע מנדלסון כהן וטליה מנדלסון נעים). ביום 29.12.2002 העביר האב במתנה את יתרת זכויותיו (10%) לאם. המשיב הכיר בהעברות אלה כפטורות ממס שב מכוח סעיף 62 לחוק.

הקמת איגוד המקרקעין והעברות נוספות

ביום 15.1.2003 הוקמה חברת "חלקה 8 בגוש 11595" (ח.פ. 513367367) (להלן: "**החברה**") כאיגוד מקרקעין, כאשר האם החזיקה ב-24% מהמניות וכל אחד מהאחים ב-19%. ביום 30.12.2004 העבירו כל בעלי המניות את זכויותיהם במקרקעין לחברה לפי סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") והמשיב הכיר בהעברה זו כפטורה ממס שבח וחייבת בחצי אחוז מס רכישה.

בשנת 2009 בוצעו העברות מניות נוספות: העורר קיבל 125 מניות מאמו ו-200 מניות מטליה, והעוררת קיבלה 125 מניות מאמה ו-200 מניות מנטע. לאחר ההעברה החזיקו העורר והעוררת בחלקים שווים (525 מניות כל אחד) בכל מניות החברה. גם העברות אלו הוכרו כפטורות ממס שבח מכוח סעיף 62 לחוק.

ההעברות שבמחלוקת - 2020

העברה במנה הראשונה: ביום 22.10.2020 העביר העורר 125 מניות שקיבל מאמו לאחותו טליה, והעוררת העבירה 125 מניות שקיבלה מאמה לאחותה נטע.

העברה במנה השנייה: באותו מועד העביר העורר לטליה 137 מניות נוספות שהיו בבעלותו, והעוררת העבירה לנטע 137 מניות נוספות שהיו בבעלותה.

הליכי השומה, ההשגה והבקשה לתיקון שומה

שלב השומה הראשונית

ביום 17.11.2020 דיווחו העוררים למשרדי המשיב על ההעברות. בשומותיהם העצמיות הצהירו כי המניות שהועברו במנה הראשונה פטורות ממס שבח, אך המניות במנה השנייה חייבות במס שבח. ביום 9.5.2021 התקיים "דיון טלפוני" עם מר דוד פלד, מפקח במשרדי המשיב. לא נרשם פרוטוקול של דיון זה. ביום 10.5.2021 הוציא המשיב שומות מס שבח לפי מיטב השפיטה, במסגרתן קבע כי העברת המניות במנה הראשונה תהיה פטורה אך העברת המניות במנה השנייה אינה פטורה ממס שבח וממס רכישה.

שלב ההשגה והבקשה לתיקון שומה

ביום 9.6.2021 הוגשו השגות בשם העוררים. על פי הוראות סעיף 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, היה על המשיב ליתן את החלטתו המנומקת בהשגה תוך שמונה חודשים - קרי, **עד ליום 8.2.2022**. ביום 26.12.2021 נערך "דיון טלפוני" בהשגה בהשתתפות ב"כ העוררים והעורר, וכן מר גיא פרטמן

נציג המשיב. לטענת העוררים, בסיום הדיון הוסכם כי מר פרטמן ישלח רשימת שאלות נוספת, אך דרישה כזו לא נשלחה.

המשיב אמנם שלח את נימוקי ההחלטה בדואר אלקטרוני ביום 7.2.2022 (יום לפני המועד), אולם הודעות השומה הממוחשבות נשלחו בדואר רשום רק ביום 14.2.2022 - **שישה ימים לאחר פקיעת המועד החוקי**.

כמו כן, לאחר הגשת הערר באפריל 2022, הגיש העורר ביום 30.11.2022 הודעה על כך שהוגשה על ידו בקשה למשיב לתיקון השומה העצמית על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, במסגרתה ביקש העורר לתקן את הטעות בשומתו העצמית, לפיה דווחה, בטעות, העברת המניות במנה השנייה כחייבת במס שבח במקום כפטורה על פי סעיף 62 לחוק מיסוי מקרקעין. העורר ביקש לתקן את שומתו העצמית כך ששתי העברות המניות - המנה הראשונה והשנייה - יהיו פטורות, שכן מקור כל המניות, בשתי המנות, הוא במקרקעין שהיו שייכים במקור להורים. במועד מתן פסק הדין, קרי שנתיים וחצי לאחר הגשת בקשת התיקון, הבקשה נותרה עדיין תלויה ועומדת ולא ניתנה כל החלטה בעניינה על ידי המשיב.

ביקורת ועדת הערר

1. התיישנות החלטה בהשגה

סעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי אם לא ניתנה החלטה בהשגה תוך המועד הקבוע – תתיישן סמכות פקיד השומה להוציא שומה.

הוועדה קבעה כי כל עוד השומה מצויה בידי דפוס בארי (קבלן המשנה של המשיב), היא עדיין תחת שליטתו של המשיב.

בנוסף, המשיב טען לאבחנה בין "שומה ראשית" (של העורר) ל"שומה משנית" (של העוררת), בטענה שדי בשליחת נימוקים לגבי השומה הראשית. הוועדה דחתה טיעון זה בחריפות:

"באשר לאבחנה הנטענת בין שומה 'ראשית' לשומה 'משנית' - ראשית, אבחנה כאמור אינה קיימת בחוק או בתקנות כלשהן. יתר על כן, המשיב עצמו לא הביא ראיה לקיומה של אבחנה כאמור, אלא רק טען בעלמא לקיומה".

המשיב לא המציא כל ראיה לכך שההבחנה נוהגת כדבר שבשגרה או מעוגנת בנוהל רשמי. בהתאם לכך, התקבלה טענת העוררת כי השומה בעניינה התיישנה, שכן לא נשלחה לה הודעה מנומקת כדין במועד.

בית-המשפט דחה גם את טענת המשיב שלפיה נמסר לעוררים כי ההחלטות בעניינם התקבלו, וכי נימוקי ההשגה הועלו למערכת המייצגים, בעוד הודעות החיוב יישלחו בנפרד. כב' השופטת א. וינשטיין הבהירה כי טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הדין, ואף נסתרת על-ידי התשתית הראייתית שהובאה מטעם המשיב עצמו.

בפרט נקבע, כי על-פי תצהירו של רכז מטעמו של המשיב – לא הומצאו הודעות השומה לעוררים במועד הקבוע בדין (8.2.2022), כנדרש בסעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין. השופטת הדגישה, כי המצאה כדין חייבת להיעשות בדואר רשום או

כב' השופטת א. וינשטיין הציגה את התשתית המשפטית הרלבנטית, תוך הסתמכות על פסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין **סמי** (ע"א 5954/05), **דור און** (ע"א 429/12), **נאמן** (ע"א 329/13), ו**ינקו וייס** (ע"א 805/14).

ההלכה הפסוקה קבעה במפורש כי תנאי מכריע לעצירת מרוץ ההתיישנות להוצאת שומה הוא הזמן במסגרתו הפעיל פקיד המס את סמכותו בפועל ושלה את החלטתו החתומה לנישום וזאת ללא תלות בשאלה, אם הנישום היה מודע להפעלה זו או לא.

עוד נפסק, כי אין די בהעלאת החלטה למערכת 'שע"מ' או שליחתה לדפוס בארי – כל עוד לא התקיימה המצאה כדין לפי סעיף 109 לחוק, קרי: בדואר רשום או במסירה אישית.

המשיב טען כי די בשידור השומה למערכת שע"מ ביום 8.2.2022 כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות.

הוועדה קבעה כי:

"המשיב אינו רשאי למסור לידי נישומים החלטות ושומות היוצאות תחת ידיו בכל דרך שהיא, כטענתו, ועל כל פנים – הודעה כי השומה נמצאת במערכת המייצגים אינה מוגדרת בחוק כדרך המצאה מקובלת, כשם שעד כה בית המשפט העליון קבע כי הימצאות החלטה במערכת נט המשפט, אינה עולה כדי המצאה כדין לידי בעל דין. נקבע כי הכלל הוא המצאה כדין, וטענה ל'ידיעה' היא בגדר חריג [...] הימצאות השומה במערכת המייצגים או שידור השומה במחשב שע"מ ביום 8.2.2022 והעברתה לדפוס בארי לצורך הדפסה ומשלוח לנישום – אינה אפוא מהווה משלוח כדין".

השופטת א. וינשטיין הזכירה לעניין זה כי אפילו בתקופת הקורונה, המחוקק קבע הסמכה מפורשת לקיום דיונים טכנולוגיים במסגרת חוק הקורונה, שם נדרשה יכולת "לשמוע ולראות את המשתתפים בדיון". "החלטה רוחבית" עלומה של הנהלת רשות המיסים אינה מהווה מקור הסמכה כדין.

4. ביקורת על איכות ההליך ודחינות המשיב

הוועדה ביטאה מורת רוח מהתנהלות המשיב בקיום דיונים פגומים. הוועדה הפנתה לביקורת דומה שהעלתה בעניין ו"ע 35404-06-23 כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, שם נקבע:

"לא פעם אנו נתקלים בהחלטות בהשגות הניתנות ב"דקה התשעים", ממש ביום האחרון הקבוע בדיון למתן ההחלטה. דרך התנהלות זו זכתה לא אחת לביקורת בפסיקה.

הדיון השומתי צריך שיתבצע –הן בשלב השומה לפי מיטב השפיטה והן בשלב ההשגה – באופן יסודי ומקצועי תוך מתן אפשרות לנישום להעלות באופן סדור וראוי את טענותיו ותוך מתן אפשרות להציג התייחסות לעמדה של רשות המס, לראיות ולמצאים שבידיה.

אלא שלעיתים, ויש לומר – לעיתים קרובות מדי – הרושם שנוצר הוא כי שלבי הדיון השומתיים מתבצעים כלאחר יד, בחיפזון וללא ירידה לפרטים, ובאופן שאינו מאפשר לנישום לקבל זכות טיעון ממשית.

במסירה אישית לנישום, בהתאם להוראות סעיף 109 לחוק מיסוי מקרקעין, וכי העלאת מסמכים למערכת המייצגים אינה יכולה להוות תחליף להמצאה פורמלית כדין.

2. ביקורת על "עיגול פינות"

ביחס לטענת המשיב כי אי שליחת נימוקי השומה לעוררת אינם פוגעים בה כיוון שנימוקי השומה של העורר נשלחו למשרדי ב"כ העורר ובשלב ההשגה העוררים היו מיוצגים בידי אותו מייצג, הוועדה הטילה ביקורת חריפה על ניסיון המשיב להתחמק מחובותיו החוקיות:

"המשיב אינו רשאי 'לעגל פינות', ולהחליט על דעת עצמו ובניגוד לדיון, שלא לשלוח נימוקים של ההחלטה בהשגה לעוררת עצמה, גם אם מקום המסירה של נימוקי ההחלטה, הן של העורר והן של העוררת - הוא באותו משרד של עו"ד גולדנברג."

3. פגיעה בזכות הטיעון - ביקורת על "דיונים

טלפוניים"

הוועדה ביקרה באופן חריף את הנוהג שהתפשט במשרדי מיסוי מקרקעין לקיים "דיונים טלפוניים" ללא הסמכה חוקית מפורשת:

"הנוהג לפיו פעל המשיב בקיום מה שכונה בשם 'דיון טלפוני' אינו מהווה דיון ראוי בהשגה. דיוני שומה אינם יכולים להפוך להיות מקוונים, בלא שתהיה לכך הסמכה מפורשת בחוק או בתקנות ספציפיות - וכאלו אין בנמצא עדיין"

התקיים, ככל הנראה, בשיחה טלפונית בלבד – הן בשלב ההשגה והן קודם לכן, במהלך הליך השומה. בנסיבות אלה, קמה לכל הפחות חובה לנהל פרוטוקול מסודר, מלא, ובר תיעוד של מהלך השיחה. על רקע זה הביעה כב' השופטת ספק ממשי אם המסמך שצורף לתצהירו של נציג המשיב, עליו מסתמך המשיב, יכול להיחשב כפרוטוקול כדין לעניין דיון בהשגה.

לדבריה, לא ניתן להבין מהמסמך האם הוא נערך בזמן אמת במהלך השיחה או שמא בדיעבד. אף המשיב עצמו, כך ציינה, אינו מתייחס אליו כאל פרוטוקול, אלא בוחר לכנותו "משוב" – מונח עמום שאינו ברור מה משמעותו או ייעודו, ובוודאי שאינו משקף תיעוד פורמלי ומחייב של דיון בהשגה. מעבר לכך, מתוכן המסמך עולה כי ההליך לא מוצה: הועלו דרישות להמצאת מסמכים נוספים (לרבות מאזן של חברה קשורה), וכן התבקשה תגובת המייצג בנוגע לבדיקה שנדרשה בעניין טענת הנאמנות בנוגע לחלק מהמניות, נטען כי הן מוחזקות עבור טליה ונטע – דרישות שנותרו ללא מענה או תיעוד מספק.

6. היעדר תצהיר מטעם המפקח הרלבנטי

הוועדה הביעה ביקורת על כך שהמשיב לא הגיש תצהיר המפקח שניהל את ההליך ונתן את ההחלטה בהשגה. במקום זאת, הסתמך המשיב על תצהיר רכז חוליות ועררים, שלא היה מעורב בהליך.

"אקדים ואציין, כי לא ניתן כל הסבר, לא כל שכן כזה המניח את הדעת, מדוע לא הוגש מטעם המשיב תצהיר עדות ראשית של מר פרטמן, אשר

התרשמותו של בית משפט זה היא כי השלב השומתי הפך כמעט לאות מתה, בהעדר קיום דיון רציני ומהותי. המשיב כמעט שאינו מקיים דיונים פרונטאליים עם נישומים ומיצגיהם אלא, לכל היותר, מנהל שיחה טלפונית בעיתוי רנדומאלי ובלתי מתואם מראש, בלא עיון והעמקה במסמכים ובלא מתן זכות טיעון ראוייה. לעיתים גם שיחת טלפון אינה מתקיימת ושומות יוצאות בלא דיון כלל. המשיב

נוקט בגישה לפיה נדרש אישור מיוחד לצורך קיום דיון פרונטאלי. כל זאת, שנים לאחר סיומן של המגבלות שחלו בתקופת הקורונה.

התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק והדין ובית המשפט חזר ושיקף זאת שוב ושוב בפני המשיב ונציגיו. "

בהמשך ביקרה הוועדה את המשיב בכך שרק לאחר ביקורת של בתי המשפט במספר החלטות ולאחרונה החל המשיב לקיים דיונים פרונטאליים:

"אינני יכולה להתעלם מן העובדות החוזרות ומופיעות לפנינו, ולא בפעם הראשונה, כי המשיב אינו מקיים דיונים פרונטאליים עם נישומים ומיצגיהם... רק בשל הערות הוועדה ובשל מספר החלטות שניתנו על ידי ועדת הערר דנן – החל המשיב למלא את חובתו על פי דין ולקיים דיונים פרונטאליים."

5. דרישה לפרוטוקול

עוד ציינה ועדת הערר כי הפגמים שנפלו בהליך ההשגה מקבלים משנה חומרה נוכח העובדה שהדיון

על המשיב להכריע בבקשה תוך 45 ימים ממועד הגשתה (כמפורט בסעיף 2 לחוק), ובכל מקרה לא יאוחר מתום שלושה חודשים (סעיף 6 לחוק). גם אם במועד בו נמסרה תגובת המשיב לעמדת העורר (30.11.2022) טרם חלף פרק הזמן המרבי הקבוע בחוק, ניתן היה לצפות כי החלטה תתקבל בתוך זמן קצר לאחר מכן. חרף זאת, המשיב לא קיים את חובתו ולא פעל בהתאם לדין. לפיכך, הוועדה קבעה כי "במקרה הנדון, מדובר בפרק זמן בלתי סביר בעליל".

הרהורים נוספים מסקנות וסיכום

פסק הדין בעניין **ארבטמן** מהווה אפוא כרטיס צהוב למשרדי מיסוי מקרקעין בדבר הצורך בשיפור התנהלותם הפרוצדורלית. הביקורת בפסק הדין ניתנה למנהל מיסוי מקרקעין, אך אין ספק כי היא רלוונטית גם לפקידי השומה ומנהלי מע"מ, בשינויים המחויבים וטוב תעשה המערכת אם תפנים את הביקורת.

בתור שכן, פסק הדין בעניין **ארבטמן** מדגיש את חשיבות קיום הליכים פרוצדורליים תקינים בהליכי מיסוי מקרקעין, תוך שמירה על זכויות הנישומים והקפדה על המועדים ודרישות חוקיות נוספות במתן החלטות שומה והשגה.

אם נבקש לסכם, ביקורת ועדת הערר התרכזה בסוגיות הבאות:

ראשית, הפרת מועדי ההחלטה בהשגה: המשיב לא מסר הודעה מנומקת בדואר רשום במועד החוקי, והוועדה קבעה כי סמכות המשיב להוציא שומה

הוא זה שנתן את ההחלטה בהשגה. המשיב בחר להגיש תצהיר עדות ראשית אחד ויחיד - של מר גולדשטיין, אשר על פי עדותו שלו ... הוא לא דן לא בשומת שלב א' ואף לא בשומת שלב ב', הוא לא פגש את העוררים או מייצגיהם בשום שלב בהליך השומתי ולא עסק כלל בעניינם.

לפיכך, הוועדה קבעה בצדק כי:

"המשקל שיינתן לעדותו של מר גולדשטיין - בשל היעדר מעורבותו באופן אישי בהליך השומתי, על כל חלקיו... הוא נמוך, בנסיבות העניין"

7. אי-הכרעה בבקשה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי

מקרקעין – מחדל מנהלי

מצינו לעיל כי העורר הגיש בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין זמן קצר לאחר הגשת הערר. כב' השופטת עמדה על כך שמאז הגשת הבקשה לתיקון השומה – חלפו מאז למעלה משנתיים וחצי – ועד מועד מתן פסק-הדין, לא ניתנה כל החלטה מטעם המשיב בבקשה זו. השתהות זו, כך קבעה, מעוררת קושי ממשי ונותנת ביטוי להתנהלות פגומה מצד המשיב.

אמנם, סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין אינו קובע מועד ספציפי למתן החלטה בבקשה לתיקון שומה. ואולם, בהיעדר הוראת מועד מפורשת בחוק, חלים כללי המשפט המנהלי המחייבים את הרשות לפעול במועדים סבירים, כחלק מחובתה לנהוג בהגינות, בתום לב ובסבירות במסגרת סמכותה השלטונית.

עוד נקבע כי בהתאם להוראות חוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958, היה

שיש לפעול במועדים סבירים בהתאם לכללי המשפט המנהלי.

פסיקת ועדת הערר צריכה לשמש כנר לרגליה של רשות המסים לגבי הדרך הנכונה לניהול הליכי שומה והשגה, תוך כיבוד זכויות הנישומים ושמירה על תקינות ההליך המנהלי.

מחסור בכוח אדם, מלחמת חרבות ברזל, ועוד תירוצים מיני תירוצים, אינם יכולים להוות עילה מוצדקת לפגיעה בזכויות הנישומים. טוב תעשה רשות המסים אם תבקר את עצמה ותשמור על הגינות מנהלית כלפי נישומים, כך שתפסיק ביוזמתה הליכים מנהליים ולבטח שיפוטיים, כאשר לא נשמרים זכויות הנישומים בשלב השומה.

ולנו ציבור המייצגים, חשוב לשמור ולהקפיד על קיום ההליכים הפרוצדורליים מצד פקידי המס ומיצוי זכויות הנישומים, שעל אף גישה סלחנית לפעמים מצידם של בתי המשפט, יכולים לתרום לתוצאת פסק הדין ואף להכריע לגופם של דברים. נזכיר כי בעניין **ארבטמן** ועדת הערר קיבלה את הערר גם לגופו של עניין.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, עו"ד איציק אירים ויועצי המשרד - למיסוי ישראלי ופיצויי חרבות ברזל רו"ח אפי לבקוביץ ולמיסוי אמריקאי ד"ר עו"ד יורם קינן.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד. אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ

התיישנה בשל כך. העברת השומה למערכת המייצגים בלבד (שע"מ) אינה נחשבת להמצאה כדין. לאור הפסיקה הברורה של בית המשפט העליון בסוגיה, לא נותר לנו אלא להשתומם מדוע רשות המסים לא מוציאה נוהל ברור למשרדים השונים ומוותרת בעצמה על המשך ניהול התיק, כאשר הנוהל אינו נשמר.

שנית, אי הכרה באבחנה בין שומות שונות: טענת המשיב על הבחנה בין "שומה ראשית" ל"משנית" נדחתה, והוועדה קבעה כי כל נישום זכאי להחלטה נפרדת ואין אבחנה כזו בחוק.

שלישית, ביקורת על אופן ניהול הדיונים ופגיעה בזכות הטיעון: הוועדה גינתה את השימוש ב"דיונים טלפוניים" ללא סמכות חוקית, וציינה כי יש לקיים דיונים פרונטליים ראויים המאפשרים זכות טיעון מלאה לנישום. לדעתנו, ניתן לכלול גם ניהול דיונים באמצעים דיגיטליים מקוונים (למשל באמצעות אפליקציית ה- Zoom, Teams וכו'), תוך שנשמרת נראות פרונטלית, אך הדבר מצריך נוהל סדור וברור מצד רשות המסים. יש לאפשר דיוני שומה טלפוניים רק בנסיבות מיוחדות, דוגמת עניין אוהיון (ו"ע 21556-12-17).

רביעית, חובת תיעוד הדיונים: הוועדה הדגישה את הצורך בפרוטוקול מסודר ומחייב של הדיונים, והביעה ספק באשר לתיעוד שהוצג על ידי המשיב, שהוגדר כ"משוב" ולא פרוטוקול.

חמישית, עיכוב בהחלטות תיקון שומה: הוועדה הביעה ביקורת על השתהות ממושכת של המשיב במתן החלטה בבקשה לתיקון שומה, תוך הדגשה

להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים
ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.