



# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

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)

# דיוני שומות וחשיבות ההשגה בהליכי מס

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי  
25 ביולי 2024

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 – דיוני שומה + השגה.
- פרוטוקול דיון.
- חובת ההנמקה בהשגה מצד הנישום.
- התיישנות שומות והטיפול הראוי לפני התיישנות השומות.
- חובות גילוי ועיון.
- פטור מדיווח – תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה.
- חברות תושבות חוץ.
- חובת גילוי חוות דעת ושאלונים.
- הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב'.
- העלאת טענות עובדתיות חדשות שלא הועלו בשלב ההליך המנהלי.
- פסילת ספרים.
- דיון והשגה לפי מסלולים ירוקים – מלחמת חרבות ברזל.
- כל שנת מס עומדת בפני עצמה – האומנם?
- חשיבות ההליך המנהלי – סיכום.

# 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.

## שלבי ההליך המנהלי - שלב א'

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

סעיף 77 לחוק מע"מ

(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.



# שלב ב' - 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' - ההליך המנהלי - 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 השימוע וההנמקה –

#### 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".

#### סעיף 87(ז) לחוק מיסוי מקרקעין

"לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו".

# פרוטוקול דיון

## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### 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."

## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### 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.

## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### חשיבותו של קיום פרוטוקול:

עניין גד קרן (ע"א 6952/15) 2017 – ערעור המדינה התקבל לגופו

- "אכן, התמונה העולה מפסק הדין קמא מעוררת אי נוחות, ויש לטעמי בהחלט צדק בהערותיו של בית המשפט (ראו גם ע"פ 1361/10 מדינת ישראל נ' זגורי פסקה נ' (2011)), ככל שהמדובר בתיעוד מזמן אמת של עיקרי הדברים שעלו בדיוני השומה. אין הכוונה לרישום "סטנוגרמי" של "הנישום אמר (או הנישומה אמרה) א' ואני אמרתי ב', והנישום השיב ג' ואני השבתי ד"; אך בהחלט עיקרי הדברים - העמדה שהביע הנישום בתמצית סבירה ותשובת הצד המדינתי בדומה, בחינת זכרון דברים. ראוי איפוא כי רשויות המס יתעדו בזמן אמת באופן האמור את דיוני השומה, אשר עוסקים בסופו של יום בקניינו של הפרט הנישום".
- הדבר אינו כתוב מפורשות בחוק, אך הוא מתבקש בשל חולשת הזיכרון האנושי כאשר נכתבים זכרונות דברים ותרשומת באיחור; גישה זו נובעת מן ההגינות והשכל הישר, וכולנו היינו רוצים כי הרשויות ינהגו בקנייננו ובכספנו כאילו היה של עובד הרשות המטפל עצמו.



## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### 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**

## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### 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 בעניינינו 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

## דיוני שומות – פרוטוקול דיון

### 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"

# חובת ההנמקה בהשגה מצד הנישום

## חשיבות ההנמקה בהשגה

"סעיף 150(א) לפקודה: "היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה..."

**ע"מ 65403-02-19, ואפי ליהאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה (2021) - השופטת א. וינשטיין**  
**הפרשי הון בלתי מוסברים**

- מתוך הכרה בחשיבות קיומו של הליך השגה סדור, קבע המחוקק תנאים לפיהם תוכר בקשה המופנית לפקיד השומה כ"השגה" מהותית, ובראשם החובה כי השגתו של הנישום תהיה בכתב ומנומקת.
- הגשת השגה לאקונית ונטולת כל נימוק אינה מקיימת את הוראת סעיף 150(א) לפקודה, ובהינתן העובדה כי גבייתו של מס שנוי במחלוקת מעוכבת בשלב ההשגה (ראו הוראת סעיף 183 לפקודה) - אזי ברור כי כוונת המחוקק היתה לשלול את האפשרות מנישום לדחות שלא לצורך את גביית המס המגיע ממנו על ידי הגשת מסמך בלתי מנומק אשר מוכתר בכותרת "השגה" (ראו גם ע"מ 31393-07-11)

## חשיבות ההנמקה בהשגה

ע"מ 65403-02-19, ואפי להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה (2021) - השופטת א. וינשטיין – המשך:

- עמדתי היא, כי היעדר נימוק להשגה אינו בגדר פגם טכני גרידא, אלא מדובר בפגם מהותי, המונע מהמשיב את היכולת לשקול מחדש ובמידת הצורך לבחון שוב את החלטתו.
- על כן, מכתב אשר נושא כותרת סתמית של "השגה" או הצהרה על הגשת השגה, בלא מסמכים התומכים בהשגה, לא כל שכן נימוקים לגופם של דברים, שולל את יכולתו של המשיב לדון "בהשגה" שכזו, מביא לעיכוב גביית מס שלא הובהר כלל שהינו שנוי במחלוקת - ומכאן שאין לראות בו כהשגה כמשמעותה בסעיף 150(א) לפקודה (ראו גם ע"א 8244/98)
- עמדתי היא כי פקיד השומה מוסמך שלא לקלוט מכתב הנושא כותרת "השגה", ככל שאינו כולל כל נימוק לגופו של עניין"

## חשיבות ההנמקה בהשגה

**ע"מ 65403-02-19, ואפי להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה (2021) - השופטת א. וינשטיין – המשך:**

- **נישום נדרש - הן בשלב א' של השומה וביתר שאת בשלב ההשגה - להציג בשקיפות ובפירוט את כל טענותיו ולגבות טענות אלו במסמכים ובאסמכתאות המצויים בידיו.** הדברים נכונים שבעתיים ביחס לשומת הפרשי הון, שהינה לבר פנקסית, כאשר ברי כי מלוא הידע והמסמכים באשר להפרשי ההון מצוי בידיו של הנישום. נישום שאינו פועל כך, ומגיש השגה לאקונית וללא נימוקים, שאינה נתמכת בראיות - אין לו אלא להלין על עצמו ככל שרישום השגתו נדחה על ידי המשיב."
- **מן הכלל אל הפרט:** "במקרה הנדון המכתב מיום 27.11.17 שהגיש רו"ח חתר למשיב בשם המערערים - אינו עולה כדי "השגה" כמשמעותה בסעיף 150(א) לפקודה. עיון במכתב הנ"ל מעלה כי לא נטענה כל טענה מנומקת לגופו של עניין, וכל טיעונו של רו"ח חתר התמצה בכך שטען כי "פקיד השומה טעה עת ביסס את שומות 03 בשל "הפרשי הון בלתי מוסברים". טענה, לפיה פקיד השומה טעה - אינה בגדר נימוק להשגה, ככל שמכתב "ההשגה" כולל אך ורק טענה שכזו."

# 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 וחוק מע"מ: 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 השיפוט. 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 מירוח 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 חלף 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 התיישנות השומה, ובעת עריכת השוואת הון עלו ממצאים המעידים על כך כי יש לייחס את גידול ההון לשנה שעומדת בפני התיישנות.
- 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 הליך מקביל במע"מ**

# חובות הגילוי והעיון

## 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 – 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 לתאגידיים 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.נ.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.ג.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).

# פטור מדיווח – תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה

## פטור מדיווח - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - סעיף 134ב לפקודה

פטור מדיווח ומהגשת הצהרת הון (סעיף 134ב לפקודה) -

• "על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) - החל מיום 1 בינואר 2007."

• בהתאמה, סעיף 135(ב) לפקודה קובע, כי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים יהיו פטורים מהגשת הצהרת הון על נכסיהם והונם מחוץ לישראל, במשך 10 שנים מיום הפיכתם לתושבי ישראל.

• **דגש:** "שיטת מצליח" של פקיד השומה – דרישה לקבלת מידע לגבי הכנסות ונכסים אשר הופקט במהלך תקופת הטבות המס

• **דגש:** הפטור חל גם לאחר סיום תקופת הטבות המס

## **פטור מדיווח - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "פעילות מעורבת"**

**פטור ממס על הכנסה (המשך):**

• בהתאם לעמדת רשות המסים בחוזר **1/2011** לא יינתן פטור מלא מדיווח ומחבות מס להכנסות מפעילות מעורבת.

• **"פעילות מעורבת" - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ לישראל (להלן: "פעילות מעורבת"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל.**

• **"לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה".**

**עניין תלמי (ע"מ 15-02-24557) (2018)**

**עניין תלמי (ע"א 1779/18) (2020)**

## פטור מדיווח - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - סעיף 134ב לפקודה

### תיקון 272 -

- במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 272), התשפ"ד – 2024 מיום 2 לאפריל 2024 (להלן: "תיקון 272"), בוטלו הטבות אלו.
- בהתאם להוראות התחולה של תיקון 272, תחולת הביטול, תחול רק ביחס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה שיגיעו לישראל מיום 1 בינואר 2026 ואילך.

דברי הצעת החוק:

הפטור מדיווח מקשה על עריכת שומת אמת על הכנסותיהם החייבות במס של הנהנים מהפטור בתקופת ההטבות ובתקופה שלאחריה, עקב חוסר יכולת לערוך השוואה והערכה של ההכנסות לאורך השנים. נוסף על כך, בשל מתן הפטור רשות המסים אינה יכולה לבחון אם הנישום אכן עומד בתנאי הסף הקבועים בסעיף 14 לפקודה, כך שייחשב תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק הזכאי להטבות, וכך גם לגבי הגדרת ההכנסה כמזכה בהטבות. קושי זה מתעצם כאשר נובעת לנישום "הכנסה מעורבת", הכנסה אשר בחלקה הופקה מחוץ לישראל ובחלקה הופקה בישראל. בחינת הכנסה שכזו, מחייבת קבלת נתונים לגבי כלל ההכנסה האמורה, ואולם נתונים אלה אינם מועברים לרשות בשל הפטור מחובת דיווח, כאמור.



## עניין מאיר – התנהלות פקיד השומה

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579)  
התנהלותה של רשות המיסים

- היות שהמערער דיווח על הכנסה ממשכורת בגין עבודה המתבצעת בביתו, המפקחת שטיפלה בשומה שלב א' וכן רכז החולייה ההתייצבו בביתו הפרטי של המערער, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק. כבוד השופטת ייטב סברה כי אין לקבל התנהלות זו של רשות המיסים אשר לא עולה בקנה אחד עם תכליות הפטור:  
**"קשה להימנע מהרושם שתכליתו של הפטור ממס לא נשקלה בענייננו על ידי פקיד השומה, בשעה שננקטו הליכי שומה קיצוניים ושנויים במחלוקת, כגון ביקורת בלתי מתואמת בבית מגוריו [ההדגשה במקור] של המערער, תוך חריגה מסמכות, בניגוד להוראות הפנימיות שבגדרן פועל פקיד השומה".**

# חברות תושבות חוץ

## בעלי מניות תושבי ישראל אשר מחזיקים בחברות תושבות חוץ

כנספחים לדוח המס השנתי:

- חובת הגשת טופס 150.
- חובת הגשת טופס 1213 (במקרים המתאימים)
- אין חובה למסור דוחות כספיים ודוחות מס של חברה תושבת חוץ (שיטת מצליח של פקיד השומה)

## המלצות דוח הועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי - הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ – טרם הפכו לדין מחייב

### מהות ההמלצות – הקשחה של המצב הקיים

- בדין הקיים, תושב ישראל המחזיק בחברה זרה נדרש להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה ולצרף את טופס 150 במסגרתו יפרט נתונים כלליים לגבי החברה בהחזקתו. על מנת להגביר רמת השקיפות, הועדה ממליצה להרחיב חובות הדיווח על בעלי שליטה העונים להגדרה "בעל השליטה מיוחד".

מוצע לקבוע הגדרה חדשה - "בעל השליטה מיוחד", שהינו אחד מאלה:

- בעל מניות המחזיק במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, ביותר מ 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ.
- בעל מניות המחזיק מעל 25% ופחות מ-50% במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, וקיימים בעלי מניות ישראלים נוספים, וביחד עימם ההחזקה הינה מעל 50%.
- בעל מניות המחזיק במישרין ו/או בעקיפין, לבדו או ביחד עם אחר, ב 25% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם תושב חוץ, ואין לו יכולת לזהות 50% או יותר מבעלי המניות האחרים.

## הרחבת חובות דיווח על בעלי שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ

"בעל השליטה מיוחד" כאמור יהיה חייב בדרישות הדיווח נוספות, כלהלן:

- הדו"ח החשבונאי של כל החברות הזרות המוחזקות על ידו במישרין יצורף לדו"ח שנתי בישראל. לגבי החזקה בעקיפין, יצורף דו"ח בהתאם לדרישת פקיד השומה.
- הדו"ח יהיה בשפה רשמית בישראל או באנגלית בהתאם לדרישת פקיד השומה.

## המלצות דוח הועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי - חובת הגשת דוחות על ידי חברה זרה וחובת הנמקה – טרם הפכו לדין מחייב

• חברה זרה שהתאגדה מחוץ לישראל, חייבת בהגשת הדו"חות ותשלום מס על כל הכנסותיה הכלל עולמיות אם "השליטה והניהול" על עסקיה מופעלים מישראל. על מנת להגביר את שקיפות הדיווח של החברות אשר עשויות להיחשב כתושבות ישראל מכוח מבחן "שליטה וניהול", במסגרת ההמלצות מוצע גם לקבוע **חובת הגשת דוחות על חברות זרות בצירוף הנמקה מדוע השליטה והניהול אינם בישראל.**

החובה תחול על חברה זרה המקיימת את כל התנאים הבאים:

- חבר בני אדם תושב חוץ שתושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, ביותר מ- 50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו.
- סכום המס שחבר בני האדם מתחייב בו בחו"ל בפועל אינו עולה על 15% מכלל רווחיו, ומתקיים בו אחד מאלה:

- הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינת אמנה (קפריסין למשל);
- הוא לא היה חייב במס, במדינה שהוא היה נחשב תושב בה, על הכנסות אשר הופקו מחו"ל (מיסוי טריטוריאלי – סינגפור, פנמה - למשל);

## המלצות דוח הועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי - חובת הגשת דוחות על ידי חברה זרה וחובת הנמקה – טרם הפכו לדין מחייב

מתקיים לגבי חבר בני אדם לפחות אחד מהתנאים המפורטים להלן :

- 50% מחברי הדירקטוריון או גוף מקביל הינם תושבי ישראל במישרין או בעקיפין.
- עיקר פעילות החברה הינו בישראל או עיקר שוויו של חבר בני אדם נובע מנכס ישראלי במישרין או בעקיפין.
- השהות של נושאי המשרה בישראל הוא לפחות 183 ימים בשנת המס.
- לפחות מחצית מנושאי המשרה הינם תושבי ישראל.
- מקום הימצאותם של מחצית נושאי המשרה הינו בישראל (לעניין זה מחצית מנושאי המשרה שוהים מעל 183 יום).
- מכאן, מוצע לקבוע, שחבר בני אדם תושב חוץ, אשר עמד בכל התנאים לעיל יהא חייב בפתיחת תיק ובהגשת כל המפורט להלן:
- טופס 1214 לו יצורף טופס ייעודי בו תידרש החברה לנמק ולהרחיב מדוע אינה תושבת ישראל ומדוע השליטה והניהול אינם בישראל .
- דוח כספי מבוקר, ובמידה ולא קיים הדוח, יינתן תצהיר על אי קיומו של הדוח והסיבה לכך.

## שליטה וניהול - תושב חוזר ותיק ועולה חדש

הכלל: סעיף 1 לפקודה, קובע, כי "חבר בני אדם" ייחשב כתושב ישראל, אם הוא התאגד בישראל, ו/או השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.  
החריג: לא יראו "חבר בני אדם" כתושב ישראל לצרכי מס, אם השליטה והניהול על עסקיו מופעלים בישראל על-ידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק או בידי מי מטעמם, וזאת במשך תקופת הטבות המס. ההחרגה כאמור מותנית באי-סיווגו של אותו חבר בני אדם כתושב ישראל מסיבות אחרות, מלבד היותו נשלט ומנוהל בידי תושב ישראל לראשונה ו/או תושב חוזר ותיק.

### תיקון 272 – הוספת סעיף 135א(1) לפקודה בתוקף מיום 1 בינואר 2026:

(א) בלי לגרוע מהוראות פרק זה, פקיד השומה רשאי לדרוש בהודעה בכתב מחבר בני אדם שלפי פסקה (ב)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לא רואים אותו כתושב ישראל משום שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, או בידי מי מטעמו (בסעיף זה – חבר בני האדם), למסור לו דוח או מידע לפי סעיף 131 או סעיף 135; דוח או מידע כאמור לפי סעיף זה יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה, ובלבד שלגבי דוח לפי סעיף 131, לא ייקבע מועד שהוא לפני תום 90 ימים מיום הדרישה, ולגבי דוח לפי סעיף 135 – לפני תום 120 ימים מיום הדרישה.  
(ב) לשם הגשת דיווח לפי סעיף זה, יקיים חבר בני אדם תיעוד בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים."



# חובת גילוי חוות דעת ושאלונים

## 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 שייווצר 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;.."

## חובת הגילוי והעיון – חוות דעת

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

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

תיקון 215 ביקש 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

מה לגבי דרישה לקבלת חוות דעת פרטנית?

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.

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

## שליחת שאלונים ללא סמכות (מחסור בכוח אדם?)

- לכבוד:..... (להלן: "הנישום")
- תעודת זהות מספר.....
- שאלון ביקורת מקיף לנישום יחיד: לשנים 2019-2021
- בתוקף סמכותי לפי סעיפים 135, 152, 151, 150, 145, 173 וסעיף 173 א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א 1961- (להלן: "הפקודה"), הנכם נדרשים לענות על השאלות הבאות בהרחבה הראויה, בבהירות, בתום לב, בהרחבה ובגילוי מלא (37 עמודים!).
- יש להשיב לכל השאלות גם אם התשובה שלילית או אינה רלוונטית.
- יש לחתום בסוף השאלון בחתימה משולשת (היחיד, הנאמן והחברה). ככל שהחברה או הנאמן אינם מעוניינים לחתום (או שיחתמו במועד מאוחר יותר). או שזאת שאלה שאין המידע מצוי בידי הנישום. יש להגיש את הטופס ולציין זאת במקום חתימתם או תשובתם.
- מסמך התשובות: יש לצרף מסמכים רלוונטיים או נספחי עזר במידת הצורך, ככל שמצורפת צרופה יש לציין לאיזו שאלה היא שייכת.
- פרק זמן: יש להמציא תשובות לשאלות 1-79 לשאלון זה, בתוך שבועיים מיום קבלתו.
- לגבי שאלה 80 יש להשיב בהקדם האפשרי ועד 120 ימים.
- מונחים בשאלון: בהתאם להגדרות ולמשמעות בפקודת מס הכנסה.
- הגדרת הלוואה בשאלון הינה רחבה וכוללת כל עסקת אשראי בין בשל הלוואות "רגילות" במובן הצר ובין על כל חוב אחר.
- הגדרת נישום בשאלון הינה רחבה וכוללת את בן-הזוג וילדים עד גיל 18

# הפרשים בין שלב א' לשלב ב'

## הפרשי שומות

### 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"

## הפרשי שומות

### 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.

## הפרשי שומות

### הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין בוטרוס שאהין ע"מ 1338-03-09 (2012)

רקע עובדתי: "שומות לפי מיטב השפיטה לעסק של מכירת פיתות ומאפים אחרים לשנים 2004-2006, כשבשנה הראשונה נפסלו ספריו עקב אי-ניהול סרט קופה רושמת ובשנתיים הנוספות עקב אי-הצגת ספרי החשבונות לביקורת פקיד השומה:

- "לא ניתן להתעלם מכך שלא ניתן הסבר פרטני מניח את הדעת לפער המשמעותי בין ההצעות שהעלה המשיב בפניי המערער כהסדר בשלבים של הדין בשומה במשרדי המשיב (הצעות של 30,000 ש"ח בשלב א' ו-50,000 ש"ח במסגרת דיוני ההשגה), לבין השומות שהוצאו בסופו של דבר על בסיס הכנסה העולה על 800,000 ש"ח, במיוחד לפער המשמעותי בין ההצעה שהוצעה למערער בשלב ההשגה, שלב בו אמורים היו כבר להתברר מרב הנתונים הנדרשים, אם לא כולם"

## הפרשי שומות

### הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין בוטרוס שאהין ע"מ 1338-03-09 (2012) – המשך:

פער משמעותי בין ההצעות המוצעות לנישומים בשלבי השומה השונים בהשוואה לשומה הסופית המוצאת, ובייחוד הצעה שניתנת בשלב ההשגה בו אמורים להיות בידי המשיב נתונים נדרשים לצורך גיבוש ההצעה, יש בו כדי להעיד על התנהלות המעלה תמיהה.

- בעיני הנישום, הצעה מצד המשיב של חבות במס של 50,000 ש"ח בשלב ההשגה לעומת שומה גבוהה פי כמה מותירה אצל הנישום את הרושם ש"נענש" על שלא אימץ את הצעת המשיב וכי קיימת "מדיניות" של הפרזה בשומה לאחר דחיית הצעת המשיב.
- מצד הרשות, ככזו האמונה על הקופה הציבורית מעלה הדבר תחושה של חוסר רצינות מצד הרשות ואווירת "סחר מכר" בהתנהלות מול הנישומים ומייצגיהם ותהייה אם זו עושה את המרב לגביית מס האמת המגיע מן הנישום.

## כל שנת מס או תקופת דיווח עומדת בפני עצמה

ו"ע 20861-09-16 אאורה השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה:

יו"ר הוועדה כב' השופטת אורית וינשטיין –

"ההליך השומתי אינו מהווה תרועת חצוצרה המבשרת את תחילת הקרב, דהיינו: הוא לא נועד להודיע לנישום על קיומה של מדיניות מיסוי חדשה, אלא ייעודו הוא יישום מדיניות מיסוי קיימת וברורה".



# העלאת טענות עובדתיות חדשות שלא הועלו בשלב ההליך המנהלי

# הליך התביעה מול הליך ערעור

הרקע הנורמטיבי - תקנות סדר דין אזרחי תשע"ט - 2018 (להלן: "התקנות")

## כתב תביעה:

- תקנות 10-11 לתקנות מסדירות אלו פרטים יכיל כתב התביעה (רשימה סגורה); תקנה 11(3) קובעת, כי יש להציג את תמצית העובדות לעילת התובענה, כדלקמן:

11(3) "תמצית העובדות הנחוצות לביסוסה של עילת התביעה ומתי נולדה;"

- תקנה 46(א) מסדירה את ההליך לתיקון כתב הטענות, כדלקמן:

46(א) "בית המשפט רשאי בכל עת להורות כי יתוקן כל עניין בכתב טענות או כי יצורף בעל דין או יימחק שמו של בעל דין מכתב התביעה, לשם קיומו של הליך שיפוטי ראוי והוגן, תוך התחשבות, בין השאר, בהתנהלותו של מבקש התיקון, השלב הדיוני שבו מוגשת הבקשה, והמטרה שהתיקון המבוקש צפוי להשיג."

## שלבי ההליך המנהלי - הליך התביעה מול הליך ערעור

### בהליך הערעור

- תקנה 144 לתקנות קובעות כלל לעניין הבאת ראיות נוספות, אשר לא נשמעו בערכאה הקודמת, כדלקמן:
- 144. בעל דין אינו רשאי להגיש ראיות חדשות לבית המשפט שלערעור; ואולם בית המשפט רשאי להתיר הגשת ראיות חדשות אם שוכנע שהן עשויות להשפיע על תוצאות הערעור וכן שמתקיים אחד מאלה:**
- (1) לא היה ניתן לאתר את הראיה בשקידה סבירה ולהגישה בערכאה הראשונה במועד המתאים לכך;
  - (2) הגשת הראיה דרושה כדי למנוע עיוות דין.

## 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 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 במסרגת 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 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 הדן 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 תיושמנה 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, טען פקיד השומה, 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.
- פקיד השומה ביקש להוסיף שני נימוקי שומה חדשים: האחד, כי הוצאות רכישת חפצי האומנות וההוצאות הנלוות אליהם אינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בהליך הפקת הכנסת המערערת ועל-כן הן אינן מותרות בניכוי. השני, 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 בזכויותה 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."

# 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 לענין 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 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 77ב לחוק מע"מ – הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין
- סעיף 95 לחוק מע"מ – קנס על אי ניהול ספרים

**דיון והשגה לפי מסלולים  
ירוקים – מלחמת חרבות  
ברזל**



## רקע – סוגי המסלולים

- **מסלול אדום:** מסלול המיועד באופן רגיל לעסקים ביישובי ספר, כהגדרתם בחוק מס רכוש וקרן הפיצויים, התשכ"א-1961 (להלן: "החוק" או "חוק מס רכוש") ובהודעה בדבר ישובי ספר, העומדים בתנאי הזכאות לפיצויים לפי תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים)(נזק מלחמה ונזק עקיף), התשל"ג – 1973 (להלן: "תקנות 1973"). במסלול זה מוצע פיצוי מלא בגין הנזק העקיף ללא תקרה.
- **מסלולים ירוקים מכוח תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים)(נזק מלחמה ונזק עקיף)(חרבות ברזל)(הוראת שעה), התשפ"ד-2023 (להלן: "התקנות")** (מסלול שכר, מסלול מחזורים ומסלול חקלאים): מסלולים מוגבלים בזמן המיועדים לישובים שבהם הוטלו הגבלות מחמירות במיוחד של כוחות הביטחון, המציעים פיצוי מוגדל בכפוף לתקרות.
- **מסלול הוצאה מזכה מכוח הוראת שעה בחוק:** מסלול מוגבל בזמן לעסקים בכל רחבי הארץ.

## שלבי תהליך תביעת נזק עקיף – מסלול ירוק



## שלבי תהליך תביעת נזק עקיף – מסלול ירוק



## זכות טיעון ושימוע בהליכי קורונה

**זכות יסוד של הפרט** – חובתה של רשות המיסים להבטיח הגינות בהליכים המתנהלים בפניה. זוהי **זכותו** של הפרט **וחובתה** של רשות המיסים.

אי מתן ההזדמנות לפרט להשמיע את טענותיו בפני רשות המיסים, מהווה פגיעה היורדת לשורש הליך המנהלי בכלל והליך ההשגה בפרט. במקרי קיצון, עשוי הדבר להביא לבטלות החלטתה.

**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".

**סעיף 62 לחוק מע"מ:**

ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59, 61, 77(א) או (ב) או 106(א) שלא על פי בקשת הנוגע בדבר, יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו.

## זכות טיעון ושימוע בהליכי קורונה

- עמ"נ 27710-06-21 ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (מיסים און ליין, ניתן ביום 03.01.22):  
כב' השופטת אורית וינשטיין –
- "פגיעה בזכות הטיעון של המערערת כמוה כפגיעה בזכותה להליך הוגן – שהיא זכות יסוד במשפטנו. זכות זו נגזרת מזכותו של הפרט לכבוד, והיא חלה ביתר שאת בערכאות משפטיות, האמונות על הגנת זכויות הפרט. משכך, הכרעה בעניינו של הפרט, מבלי לאפשר לו להציג את טיעונו, אינה יכולה לעמוד".
- עמ"נ 48298-11-21 מאגמה ישראל פרוייקטים בע"מ נ' רשות המיסים (פורסם בנבו, 12.06.22):  
כב' השופטת אורית וינשטיין –
- "הלכה היא כי רשות שלטונית אשר הוקנו לה בחוק סמכויות מסוימות, חייבת לפעול על פי אותן סמכויות תוך הקפדה על כללי המשפט המנהלי – ובראשם, שקיפות, הגינות ומתן זכות טיעון לצדדים הנוגעים בדבר".

## זכות טיעון ושימוע בהליכי קורונה

דוגמא מוועדת ערר קורונה – ערר (ועדת ערר לענייני קורונה) 1268-21 נ.ע. הנדסה ייזמות (2001) בע"מ נ' **רשות המסים**  
הדיין ערן עסיס –

• "כלל יסודי במשפט המינהלי הוא זכות השימוע: בכל מקרה שבו החלטה של הרשות עשויה להשפיע לרעה את מצבו של הפרט, עליה לתת לו הזדמנות להשמיע את טענותיו".

• **אי שמירת זכות הטיעון וחובת השימוע בהחלטות על תביעות לפי מסלולים ירוקים בחרבות ברזל**

# כל שנת מס עומדת בפני עצמה – האומנם?

## כל שנת מס או תקופת דיווח עומדת בפני עצמה

### סעיף 6 לפקודה:

"המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה".

### סעיף 1 לחוק מע"מ:

"שנת מס" – כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות תקופת שומה מיוחדת לאותה שנת מס".  
וראו גם –

### סעיף 67 לחוק מע"מ – דוח תקופתי:

"חייב במס יגיש למנהל בדרך שקבע שר האוצר דו"ח לכל תקופה שקבע שר האוצר כתקופת דו"ח לחייבי מס דרך כלל או לסוגים (להלן – דו"ח תקופתי)".



## כל שנת מס או תקופת דיווח עומדת בפני עצמה

כל שנת מס עומדת בפני עצמה, אך אינה מנותקת מקודמותיה.

ע"מ 47997-02-13, מרדכי פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא מיסים ל/2 ה-181  
כב' השופט שמואל בורנשטיין –

- "המשיב אכן אינו כבול לשומות שנות מס קודמות, כאשר כל שנת מס עומדת בפני עצמה
- "נראה לי כי הכלל לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה, כבודו במקומו מונח, אך הוא אינו פוטר את המשיב ממתן הסבר מניח את הדעת בפני בית המשפט מדוע, בנסיבות בהן בחן לכאורה בעבר סוגיה עובדתית מסוימת וקבע לגביה עמדה, מצא לנכון, דווקא בשנות המס שבערעור, לשנות מעמדתו. שאם לא נאמר כן, ישורבב אלמנט של שרירותיות בהתנהלות המשיב, ולכך אין מקום.
- דומה בעיני כי גישתי עולה בקנה אחד עם הכלל בדבר "השתק שיפוטי". אמת כי משמעות הכלל הוא כי על פקיד השומה להימנע, מלבד במקרי גבול, מלהוציא שומות סותרות".

## כל שנת מס או תקופת דיווח עומדת בפני עצמה

- "אם לא תעשה כן, קיים, כאמור, חשש שהרשות תיתפס בעיני ציבור הנישומים כפועלת באופן שרירותי, ובהתעלם, ללא כל הסבר המניח את הדעת, מפעולותיה ומעשיה בעבר. קבלת התנהלות זו תיפגע בטוהר ההליך המשפטי ובאמון הציבור במערכת המשפט, כאשר מניעת הפגיעה בערכים חשובים אלה היא הרי התכלית העומדת ביסוד כללי ההשתק".

ע"מ 1256-08, רפאל דרי ואח' נ' פקיד שומה פתח תקוה מיסים לא/2 ה-124:  
כב' השופט יונה אטדגי –

- "פקיד השומה אינו יכול לפטור את עצמו מכל הסבר ביחס לשינוי עמדתו. החלטת פקיד השומה היא החלטה מינהלית. אחת העילות המרכזיות והמוצדקות ביותר לשינוי של החלטה מינהלית הוא שינוי נסיבות מהותי, היינו שינוי בנסיבות המצויות בבסיס ההחלטה המינהלית או שינוי במדיניות".

# 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 פוטנציאלים, 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;

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the name is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, blue, all-caps, sans-serif font.

# AMPELI

TAX LAW OFFICES

## 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)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן