



מערכת היחסים בין רשות המסים והמייצגים - כנס היערכות תום שנת המס

מרצה:

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – לשעבר היועץ המשפטי של רשות המסים

זכויות הנישום

כללי המשפט המנהלי

כללי

דיני המשפט המנהלי הינם מערכת של כללים שנועדו להתוות את הכללים אשר חלים על רשות שלטונית במגעיה עם האזרח הקטן. **הצורך בכללי משפט מנהלי נולד עקב כוחה העודף של הרשות השלטונית ביחס לפרט.**

בג"צ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ ואח', פ"ד נב(1) 289 מקובל היום על הכל, כי השלטון חב חובת הגינות כלפי הפרט. חובה זו מוטלת על כל מי שבידו סמכות שלטונית. היא מוטלת כלפי כל פרט באשר הוא אדם והיא חלה כלפי כל פונקציה שלטונית.

כללי המשפט המנהלי

הזכויות הבסיסיות מכוח כללי המשפט המנהלי:

- החובה לשמוע את הצד שכנגד ;
- החובה ליתן נימוקים ;
- החובה לנהוג בסבירות וללא שרירות ;
- אסור למדינה להפלות, לפעול מתוך שרירות או חוסר תום לב או להימצא במצב של ניגוד עניינים [בג"צ 840/79 מרכז הקבלנים והבוניס בישראל];
- עקרון ההגינות.

כללי המשפט המנהלי

חובת ההגינות [בג"צ 669/86 רובין נ' ברגר]

מדוע מוטלת חובת הגינות כללית על השלטון כלפי הפרט ?

התשובה הינה, כי חובה זו נובעת מהתפיסה, שהרשות השלטונית אינה פועלת למען עצמה אלא למען הציבור. הרשות השלטונית נתפסת בשיטת המשפט שלנו כנאמן של הציבור, החב לציבור חובת הגינות.

"...אכן, גישתנו הינה, כי השלטון הוא נאמנו של הכלל. עמדתנו הינה כי לשלטון אין משלו ולא כלום, וכל שיש לו, למען הציבור יש לו"

זכות הייצוג

זכות הייצוג

סעיף 135 - סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות, פנקסים

הצהרת הון

פקיד שומה רשאי לדרוש מנישום בהודעה בכתב למסור לו - כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונו ונכסיו 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.

התייצבות

פקיד השומה רשאי לדרוש שהנישום יתייצב לפניו - בעצמו או על ידי נציגו - וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו.

זכות הייצוג

ע"א 8077-08 אוניברסיטת חיפה נ' לירן בן הרוש:

"בכל הנוגע למקור הראשון לכך מקובלנו, "כי חירותו של כל אדם - פרי האוטונומיה של הרצון הפרטי - היא למנות לעצמו שלוח כרצונו" (עניין פנחסי, עמוד 717).

זכותו של אדם להיות מיוצג על ידי שליח לפי בחירתו "היא זכות יסוד, המגשימה את החירות המוקנית לו למנות לעצמו שלוח כרצונו" (בג"צ 1437/02 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' השר לביטחון פנים),

והגבלתה נתפסת כפגיעה "באוטונומיה של הרצון הפרטי" המעוגנת כיום בהגנה החוקתית על כבוד האדם (בג"צ 4330/93 גאנס נ' הועד המחוזי של לשכת עורכי הדין)"

זכות הייצוג

סעיף 135(1)(א) - סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות, פנקסים

התייצבות אישית

אולם, רק פקיד השומה - **למעט** עוזר פקיד שומה וגובה ראשי - רשאי לדרוש **שיתייצב בעצמו**, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם.

הערות

- התייצבות יחד עם המייצג.
- ביקורת בעסק ותשאול בעל העסק ללא מייצג.
- שיחה טלפונית של המפקח עם הנישום.

תשאול עובדים ועובדים לשעבר

תשאול עובדים ועובדים לשעבר

סעיף 135(3)+(4) - סמכות לדרוש דו"חות, ידיעות, פנקסים

תפיסת מסמכים

פקיד השומה, במסגרת הביקורת בעסק רשאי לתפוס: ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות הנוגעים לאותו עסק, או משלח-יד, אם הוא משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה...

חקירת אנשים שקשורים לעסק

פ"ש רשאי להזמין כל אדם שיש לו קשר עסקי עם הנישום והיכול, לפי דעתו, להעיד בענין ההכנסה, שיתייצב לפניו **ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה**, ולדרוש מאדם כאמור למסור לו מסמכים הנוגעים לאותה הכנסה

למעט: עובד ואדם אחר על בסיס מהימנות אישית, בן זוג, ילדים, הורים.

עובדים לשעבר ???

הזכות להליך הוגן

הזכות לעיון במסמכים

הזכות לעיון במסמכים

פס"ד ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים (עליון רע"א 291/99)

1. זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המינהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי.
2. רק ידיעה כזו תבטיח שהשגתו על החלטת הרשות תהא עניינית וממוקדת. רק השגה שנעשית מתוך מידע מלא תהיה השגה אפקטיבית.
3. על המנהל מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו טרם שתינתן החלטה בהשגה.

הזכות לעיון במסמכים

פס"ד ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים (עליון רע"א 291/99)

4. מסקנתי היא, איפוא, שגישתו הגורפת של המנהל - לפיה החיסיון הוא הכלל והגילוי הנו, אם בכלל, החרिג - אינה יכולה לעמוד.
5. לעוסק זכות לעיין בחומר ששימש להחלטה נגדו, ולא רק זכות לפירורי-מידע, הפזורים בין שורותיה של הנמקה לאקונית.
6. על המנהל לקבוע את מבנה ההליכים, באופן שיבטיח התדיינות הוגנת ותוצאה נכונה ככול האפשר.

היקף דרישת החומרים ע"י פקיד שומה

היקף דרישת החומרים ע"י פ"ש

הנחיית היועץ המשפטי לממשלה בנושא: "מסירת מידע מחברות הטלפון לגופים בעלי סמכות חקירה" (הנחיה מס' 4.2101, כנוסחה המעודכן מיום 14.9.03)

- בהנחיה נדרש היועמ"ש למצבים בהם רשויות חקירה מבקשות לקבל מידע מחברות הסלולר בנוגע לנתוני חיוג של נמענים מסוימים.
- אמנם, ההנחיה ניתנה בפרספקטיבה של ביצוע חקירה פלילית, אולם היא מתייחסת במפורש להפעלת סמכות לדרישת מידע על ידי רשות המיסים מכח סעיף 135א לפקודה.
- עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כי נדרש איזון בין הזכות לפרטיות לבין הצורך במתן כלים לביצוע בדיקות בידי הרשויות.

היקף דרישת החומרים ע"י פ"ש

הנחיית היועץ המשפטי לממשלה בנושא: "מסירת מידע מחברות הטלפון לגופים בעלי סמכות חקירה" (הנחיה מס' 4.2101, כנוסחה המעודכן מיום 14.9.03)

➤ "גם כאשר יש לגופי החקיקה סמכות פורמלית בחוק, אופן השימוש בה בכל מקרה ומקרה צריך להיעשות בסבירות ובמידתיות ולהיבחן על פי עקרונות היסוד של השיטה. קיומן של ההוראות המסמיכות כדין ספציפי אין פירושו אפוא שיש לפרשן באופן טכני, כמאפשרות קבלת כל מסמך או מידע ללא צו שיפוטי"

החובה להציג חוות דעת מקצועית לפקיד השומה

שאלות משנה:

א. החובה להצהיר על קיומה של חוות דעת.

ב. החובה להציג את חוות הדעת.

מקור הסמכות לדרישת מסמכים מנישום

סעיף 135(1)(א) לפקודה - סמכות לדרוש דוחו"ת, ידיעות פנקסים וכו'

"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

1(א) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין 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; ... כל דו"ח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה ... 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; "

האם חוות דעת מקצועית נדרשת כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר "הכנסתו של אדם"?

- שאלת היסוד עוסקת ברלוונטיות. האם חוות הדעת רלוונטית לקביעת ההכנסה?
- חוות דעת מקצועית איננה מקור לקביעה עובדתית. אין מדובר בחוזה, בקבלות, בתשקיף, או בכל מסמך שיש בו לסייע לתשתית העובדתית של השומה.
- פקיד המס אינו מתעניין בתוכן חוות הדעת או בנימוקיה.
- פקיד השומה מתעניין בעצם קיום ספק או בהתלבטות המקצועית של הנישום.

תיקון 215 לפקודה וסעיף 131ד

➤ קביעת חובה להצגת חוות דעת מסוימות ("חוות דעת מדף") במסגרת הגשת הדוח השנתי.

➤ הוראה מפורשת – אין חובה למסור את חוות הדעת עצמה

"(ב) 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:

(1) עצם קבלת חוות הדעת;

(2) הפעולה או הנכס הנדונים בחוות הדעת;

(3) סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת; בסעיף זה, "סוגיית המיסוי" - ניכויים, פחת, סיווג הכנסה, סיווג הוצאה וכל סוגיה אחרת שיקבע המנהל.

(ג) אדם שלא דיווח כאמור בסעיף קטן (ב), יראו אותו כאילו לא הגיש את הדוח לפי סעיף 131 אג166, לפי העניין."

האם יש חובה למסור על קבלת חוות דעת

מדף בהליכי השומה?

- לכאורה ניתן לטעון כי אין חובה במסגרת הגשת הדו"ח, אבל לא בוטלה הסמכות במסגרת הליכי השומה (סעיף 135(1) הני"ל).
 - במסגרת הליכי החקיקה הסכימה רשות המיסים, לאחר לחצים ובמסגרת מו"מ שהתקיים, כי לא ניתן לדרוש חוות דעת מדף גם במסגרת הליכי השומה.
 - משה אשר (מנהל רשות המיסים) בדיון ביום 25.11.15 :
- "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 המיסים, כי למעשה, כבר נתת לגביהן אינדיקציה ודיווח על קיומן. יתר הדברים האחרים – לפי הדין הכללי" (עמ' 5).

ומה לגבי חוות דעת שאיננה חוות דעת מדף?

- לא ניתן לדרוש להודיע על קבלתה במסגרת הדו"ח – שהרי חובה זו הוטלה בחוק במפורש רק על סוג מסוים של חוות דעת (חוות דעת מדף).
- לא ניתן לדרוש להודיע על קיומה במסגרת הליכי השומה – שהרי זו תהיה עקיפה והתחכמות עם ההוראות שמחייבות הודעה אך ורק על חוות דעת מדף.
- לא ניתן לדרוש להציג חוות הדעת שאיננה חוות דעת מדף מכח קל וחומר. אם הסכימה רשות המיסים לוותר על הצגת חוות דעת מדף – שהן המעניינות אותה במיוחד - בהבנה שיסוד הרלוונטיות איננו מתקיים, לא ניתן לחייב הצגה של חוות דעת "אחרות".
- מכיוון נוסף – אם אין חובה להציג את קיום חוות הדעת – ברור שלא ניתן לחייב את הצגתה.

דרישות גורפות וענייני חסיונות

- הנחת המוצא לדיון שלפנינו – שחוות הדעת איננה חסויה. חסיונות מעלים שאלות נוספות, הדורשים בחינה פרטנית.
- דרישות גורפות בסגנון "הצג לי את כל חוות הדעת שקיבלה החברה מיום היווסדה..." מעלות גם שאלות של מידתיות וסבירות בהפעלת הסמכות המינהלית.
- הנחית היוהמ"ש - מסירת מידע מחברות הטלפון לגופים בעלי סמכות חקירה" (הנחיה מס', 4.2101; לרבות סמכות לפי סעיף 135 לפקודה):

"גם כאשר יש לגופי החקירה, סמכות פורמלית בחוק, אופן השימוש בה בכל מקרה ומקרה צריך להיעשות בסבירות ובמידתיות ולהיבחן על פי עקרונות היסוד של השיטה. קיומן של ההוראות המסמיכות כדין ספציפי אין פירושו איפוא שיש לפרשן באופן טכני, כמאפשרות קבלת כל מסמך או מידע ללא צו שיפוטי"

הזכות להליך שומה הוגן

שמיעת טענות ומתן נימוקים

סעיף 158א - שמיעת טענות ומתן נימוקים

”(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.”

שמיעת טענות ומתן נימוקים

ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פ"ש חדרה

➤ זכות טיעון זו בהליכי שומת מס נובעת לא רק מהוראת סעיף 158א המפורשת, אלא גם מכללי המשפט המינהלי ומכללי הצדק הטבעי (ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו).

➤ חובה זו של המשיב לתת לנישום זכות טיעון אינה חובה שניתן למלא אחריה רק כמצוות אנשים מלומדה, ודאי לא בשלב ב' בו מוגשת לפניו השגה. אלא על המשיב לשקול את טיעוני הנישום בכובד הראש המתבקש, בנפש חפצה ובאובייקטיביות.

שמיעת טענות ומתן נימוקים

ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פ"ש חדרה

➤ חובה זו נלמדת גם מסעיף 150א לפקודה בו נקבע כי מי שערך את השומה בשלב אי לא ידון בהשגה עליה בשלב ב'. כד, אפילו התייעצות בין השניים עשויה להיחשב סטייה מכללי הצדק הטבעי (וראו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים: ע"מ (מחוזי ת"א) 1029/09 קנטור נ' מדינת ישראל, חברת דנקנר השקעות בע"מ נ' פשמ"ג). ללמדך כי על המפקח מטעם המשיב הדן בהשגה להיות אובייקטיבי עד כמה שאפשר ופתוח ככל הניתן לשמוע את השגות הנישום על השומה שנערכה בשלב א'.

שמיעת טענות ומתן נימוקים

ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פ"ש חדרה

הנימוק:

➤ קיום דיון ענייני שכזה בכל שלבי בדיקת השומה מיועד בראש ובראשונה להשגת הסכמות שייתרו את הליכי שלב ג' בבחינת השומה, היינו הליכי הערעור על החלטות המשיב, בבית המשפט. ככל שההליך מתקיים בתום לב תוך רצון כן להגיע לחקר האמת, ייסתם הגולל על פני המחלוקת בין הנישום למשיב והמשך הבירור בבית המשפט ייחסך.

שמיעת טענות ומתן נימוקים

ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פ"ש חדרה

➤ מה הדין כאשר המשיב מפר את חובתו להעניק לנישום זכות להשמיע את טענותיו ?

➤ הפרת חובה זו המוטלת על המשיב (כמו על כל רשות מינהלית אחרת), אינה מובילה באופן אוטומטי לביטול השומה. בעניין זה, גם בהליכי שומת מס הכנסה ישנה משמעות לתורת הבטלות היחסית שהשתרשה בכל תחומי המשפט המינהלי, במיוחד בהקשר לאותם מקרים בהם הפגם שנפל בהחלטת הרשות המנהלית נוגע לפגיעה בזכות הטיעון.

שמיעת טענות ומתן נימוקים

ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פ"ש חדרה

סיום:

- אלא מאי, פטור ללא כלום אי אפשר. התנהלות המשיב אשר על פי הנטען סירב בכוונת מכוון לדון בטענות מערער 5 ובחר שהטענות תידונה לגופן רק בבית המשפט, חתרה תחת מטרת תהליך השומה.
- קשה לעבור לסדר היום על התנהלות מעין זו מבלי לבקר אותה ולו בשביל למנוע התנהלות מעין זו לעתיד לבוא.
- זאת, שכן מערכת בתי המשפט עמוסה אף מבלי לדון בהליכים שהרשות המינהלית יכלה למנוע את הבאתם לפתחה.
- יש לקוות אפוא כי דברים אלו יילקחו בחשבון על ידי המשיב והם ייושמו כהלכה לעתיד לבוא.

חובת הנמקה :

פס"ד מרדכי דרעי

חובת הנמקה

ע"מ 5464-10-18 מרדכי דרעי נ' פ"ש גוש דן (4.7.2021)

דחיית ערעור על פסילת ספריו של בעל חנות לבגדי ילדים עקב שיטה וניהול לקויים ואי רישום תקבול אחד

➤ עוד אני מוצאת למתוח ביקורת על התנהלות המשיב, אשר לא נימק כדין את הודעת הפסילה. כעולה מהודעת הפסילה (נספח 8 לתצהיר המשיב), המשיב לא נימק לגופו של עניין את החלטת הפסילה אלא דחה באופן לאקוני וללא שום הסבר את השגת המערער, באופן שלא אפשר למערער לעמוד על טיב טענותיו. אומנם המערער לא התייחס לכך וממילא מחדל זה נרפא במהלך ההליך השיפוטי, אולם על המשיב לקחת זאת לתשומת לבו ולדאוג לכך כי מקרה זה לא יישנה.

האם פ"ש יכול להעלות טענות
חדשות בערעור בבית משפט ?
פס"ד ספירה ואופק בע"מ

טענות חדשות בשלב הערעור

ע"מ 5464-10-18 ספירה ואופק בע"מ ואח' נ' פ"ש י-ם 3
(16.8.2021)

האם פ"ש רשאי להעלות טענות חדשות בשלב הערעור ?

➤ בע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.21)
התייחס בית המשפט לזכות הטיעון בהליכי שומת מס ולחובת
המשיב לשקול את טיעוני הנישום בכובד הראש המתבקש בנפש
חפצה ובאובייקטיביות, כמו גם לתוצאות הפרת חובה זו, בהתאם
לתורת הבטלות היחסית (פסקאות 13-15). בית המשפט אף נדרש
לטענת המשיב כי בסופו של יום מלוא טענותיו של הנישום נשמעו
בבית המשפט וניתנה מלוא הדעת עליהן.

טענות חדשות בשלב הערעור

ע"מ 5464-10-18 ספירה ואופק בע"מ ואח' נ' פ"ש י-ם 3
(16.8.2021)

האם פ"ש רשאי להעלות טענות חדשות בשלב הערעור ?

➤ אוסיף בהקשר זה את הכלל כי בדונו בערעור מס, אין זה תפקידו של בית המשפט רק להכריע בין עמדות הצדדים, אלא מתפקידו לדאוג כי ישולם מס אמת. **נקבע, כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה לשם בירור מס אמת.**

הוספת חו"ד ע"י פ"ש בשלב

הערעור בבית משפט ?

פס"ד פלוני

ראיות חדשות בשלב הערעור

ע"מ 15-02-43473 פלוני נ' פ"ש אשקלון (1.8.2021)

האם פ"ש רשאי להוסיף חו"ד מומחה בשלב הערעור ?

➤ עוד אזכיר בהקשר זה כי בהתאם להלכה הפסוקה, לאור כלל הבטלות היחסית, גם אם נפל פגם בעריכת השומה אין בכך לגרום בהכרח לבטלותה של השומה, ככל שניתן לרפא את הפגם במסגרת הליך הערעור המתנהל בבית המשפט המחוזי, וככל שלא קופחו זכויותיו הדיוניות של הנישום.

אחריות פלילית של רואה

חשבון

הגשת דו"ח



טופס 1301 - דוח ליחיד
הרשום בלשון זכר מתיחס גם לנקבה

דין וחשבון על ההכנסות בארץ ובחו"ל
בשנת המס 2017

השנה המתחילה ב - 1.1.2017 והמסתיימת ב - 31.12.2017

עפ"י סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, רשאי פקיד השומה לראות מי שהגיש דוח שלא מולא כראוי או שלא צורפו אליו המסמכים המתאימים, כמי שלא הגיש דוח.

אל: משרד השומה

א. פרטים כלליים סמן X במשבצת המתאימה

הדוח הוא על: הכנסות והכנסות בן/בת זוגי הכנסותי בלבד אני מגיש דוח לשנת מס זו למרות שאיני חייב - בקשה להחזר מס בן/בת זוגי מגיש דוח נפרד - מצ"ב הדוח/הצהרה של בן/בת זוגי אין הכנסה לבן/בת זוגי בן/בת זוגי עזר לי בהשגת ההכנסה "מקור הכנסה משותף" לבני הזוג: לא אם כן: עמדתי בתנאי סעיף 66(ד) לפקודה לא עמדתי בתנאי סעיף 66(ד) לפקודה אני/בן זוגי עולה חדש תושב חוזר ותיק תושב חוזר וחלות על הכנסותי מחו"ל הקלות במס

בשנת המס היו לי, לבן/בת זוגי או לילדיי שטרם מלאו להם 18, נכסים בחו"ל בשווי של 1,855,000 ש"ח או יותר בשנת המס היתה לי או לבן/בת זוגי הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 121 ב(ה) לפקודה העולה על 640,000 ש"ח בשנת המס היה לי, או לבן/בת זוגי מחזור מכירות מניירות ערך הנסחרים בבורסה שאינו פטור ממס העולה על 2,500,000 ש"ח

אחד מבני הזוג עיוור או נכה לפי סעיף 9(5) לפקודה בשנת המס העברתי במשך 12 חודשים כספים אל מחוץ לישראל בסכום כולל של 500,000 ₪ או יותר מצ"ב נספח לחישוב ההכנסה בגין תשלומים עודפים של מעביד לקרן השתלמות וקופ"ג (טופס 134)

בשנת המס היו לי הכנסות מפעילות באינטרנט (מסחר, שיווק, פרסום וכד') בשנת המס היו לי הכנסות בהתאם לחוק אנרגיות מתחדשות⁽¹⁾ איני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי "חזקת ימי שהייה בישראל" הנסותרת על-ידי ואני חייב בהגשת דוח לפי סעיף 131(ה5) לפקודה. מצ"ב טופס 1348.

הנני יוצר בנאמנות, בר-שומה ובר-חיוב. דוח זה כולל את הכנסותי ואת הכנסות הנאמנות (מצ"ב טופס 151 ח) הנני נהנה בנאמנות שחלקה עליו חובת דיווח לפי סעיף 131(א)(ב5)(7) לפקודה - תושב ישראל שעמלאו לו 25 שנה ושווי נכסי הנאמנות עולה על 500,000 ₪ הנני נהנה בנאמנות שחלקו לי מהנאמנות כלולות בדוח זה (מצ"ב העתק טופס 142)

הנני נהנה בנאמנות שממנה היו לי חלוקות (פטורות/חייבות) בשנת המס כהגדרתן בסעיף 77ג, הרשומות בדוח זה בשדה 271 הנני מחזיק זכאי בשותפות נפט ביום 31.12.2017 ודיווחתי על חלקי בהכנסות השותפות

יש לי הכנסות מבנין לפי סעיף 8א(ג) לפקודה: הדוח כולל דיווח על סיום בניית פרויקט הנני בעל שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ נסחר בחו"ל הנני בעל זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ שאינו נסחר

בשנת המס היו לי או לבן/בת זוגי עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל כמשמעותן בסעיף 85א לפקודה קיימת פעולה החייבת בדיווח מכות סעיף 131(ז) לפקודה

קיימת פעולה החייבת בדיווח מכות סעיף 131(ז) לפקודה קיימת פעולה החייבת בדיווח המאפשרת יתרון מס, כאמור בסעיף 131ד לפקודה קטתי בעמדה חייבת בדיווח הכלולה ברשימה שפרסמה רשות המסים, כאמור בסעיף 131ה לפקודה

לגבי ההכנסות מעסק/ממשלח יד עיקרי: הדוח מבוסס על פנקסי חשבונות שניהלתי עפ"י תוספת _____ סעיף _____ להוראות ניהול ספרים ניהלתי הנהלת חשבונות כפולה חד-צידית הפעלתי קופה רושמת לא כן הפקת תיעוד פנים דיני ממוחשב ניהלתי משק 41 לא/יש לי שטח אדמה מעובד (מצ"ב טופס 1220)

אני או בן/בת זוגי שותפים בשותפות (מצ"ב טופס 1504)

חותמת המשרד

תאריך הגשת הדוח

תאריך הגעה בן זוג רשום

תאריך הגעה בן/בת הזוג

המחזור מכלל העסקים שלי או של בן/בת זוגי הוא מעל 256,410 ₪ (ללא מע"מ)

כן, שודר טופס 6111

לא חייב

כן, מצ"ב טופס 702

כן, מצ"ב טופס 150

כן, מצ"ב טופס 150

כן, מצ"ב טופס 1385

כן, מצ"ב טופס 1213

כן, מצ"ב טופס 1345

כן, מצ"ב טופס 1346

ההודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח



פרטים אישיים

עמוד 1 מתוך 2 1213

סמך/י √ בריבוע המתאים

הודעה על פעולות שהן תכנון מס חייב בדיווח - מס הכנסה

יש לצרף טופס זה לדוח השנתי⁽¹⁾

מספר תיק	שנת מס	שם הנישום	מספר פעולות שדווח בדוח	תאריך הגשת הנספח / /

בהתאם לתקנות מס הכנסה, (תכנון מס החייב בדיווח), תשס"ז - 2006 הריני לדווח על פעולה החייבת בדיווח כדלהלן:

תקנה 12(1) - המשלם לקרובו⁽²⁾ בשל ניהול סכום כולל של 2 מיליון ₪ לפחות

מספר תכנון מס ⁽³⁾	תאריך הפעולה ⁽⁴⁾	מספר זהות/ח.פ הקרוב	שם הקרוב	מהות הקשר	סכום ששולם/שנדרש בניכוי	הערות
	/ /					
	/ /					
	/ /					

דיווח בגין נקיטת עמדה חייבת בדיווח (131ה)

דוח שנתי 2017

דף 1 מתוך 2 1346



דיווח בגין נקיטת עמדה חייבת בדיווח כאמור בסעיף 131ה לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

פרטים אישיים

מספר זהות/ח.פ.	שם הנישום	שנת מס	משרד השומה
----------------	-----------	--------	------------

פרטי המייצג

מספר מייצג	שם המייצג
------------	-----------

בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח כפי שפרסמה רשות המסים, כלהלן:
(יש לסמן V בריבוע המתאים)

מספר העמדה	נושא	
01/2016	דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך	<input type="checkbox"/>
02/2016	דיבידנד מתאגיד מיוחד	<input type="checkbox"/>
03/2016	ניכוי בעד פחת	<input type="checkbox"/>
04/2016	זקיפת שווי שימוש ברכב	<input type="checkbox"/>
05/2016	אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי	<input type="checkbox"/>
06/2016	זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד	<input type="checkbox"/>
07/2016	הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות	<input type="checkbox"/>

דיווח בגין חוות דעת (131ד)

דוח שנתי 2015
1345



דיווח בגין חוות דעת

כאמור בסעיף 131ד לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

פרטים אישיים

מספר זהות/ח.פ.	שם הנישום	שנת המס	פקיד שומה
----------------	-----------	---------	-----------

פרטי המייצג

שם המייצג	מספר מייצג
-----------	------------

בהתאם לסעיף 131ד לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על קבלת חוות דעת כלהלן: (יש לסמן \sqrt בריבוע המתאים)

<input type="checkbox"/> 1. פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי ובהתאם לה הוגש הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.			
<input type="checkbox"/> 2. לא פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי בהכנת הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.			
<input type="checkbox"/> 3. קבלתי חוות דעת לאחר הגשת הדוח השנתי לשנת המס (*).			
2. הפעולה או הנכס הנידונים בחוות הדעת _____			
3. סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות הדעת: _____			
<input type="checkbox"/> ניכויים	<input type="checkbox"/> פחת	<input type="checkbox"/> סיווג הכנסה	<input type="checkbox"/> סיווג הוצאה
<input type="checkbox"/> סוגיה אחרת שקבע המנהל (פרט/י) _____			

אחריות מייצג

חובת נאמנות ואמון של המייצג

ע"פ 2161/90 גבאי נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(3) 777, עמ' 782

"מעמדו של רואה חשבון בציבור, ובמיוחד כלפי שלטונות המס למיניהם, הוא מעמד של אמון; אלה אף אלה סומכים עליו ועל קביעותיו. כאשר אדם כזה עושה שימוש בידע המקצועי שלו ובאמון שנותנים בו כדי לרמות ולהונות את שלטונות המס ומשתמש "במרמה, בעורמה ובתחבולה" לצורך זה, הוא עובר עבירה מובהקת שקלון עמה. לעניין זה, אין הבדל אם עשה זאת למען לקוח או למען עצמו. כך או כך מעשים אשר כאלה משחיתים את מקצוע ראיית החשבון כשם שהם משחיתים את הציבור בכללותו".

ההוראות המטילות אחריות פלילית על מייצג

פקודת מס הכנסה-

➤ סעיף 220 - מרמה וכו'

➤ סעיף 217 - דו"ח וידיעות לא נכונים

➤ סעיף 224 - אחריות המסייע לעריכת דו"ח

אחריות פלילית של רו"ח מייצג

סעיף 220 – מרמה

אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד; ואלו הן:

- (1) השמיט מתוך דו"ח שנערך על פי הפקודה כל הכנסה שיש לכללה בדו"ח;
- (2) מסר בדו"ח על פי הפקודה אמרה או תרשומת כוזבות;
- (3) השיב תשובה כוזבת, בעל פה או בכתב, על שאלה שנשאלה, או על דרישת ידיעות שנערכה אליו על פי הפקודה;

אחריות פלילית של רו"ח מייצג

סעיף 220 – מרמה

אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני הענשים כאחד; ואלו הן:

(4) הכין או קיים, או הרשה אדם להכין או לקיים, פנקסי חשבונות כוזבים או רשומות אחרות כוזבות, או שזייף או הרשה לזייף פנקסי חשבונות או רשומות;

(5) השתמש בכל מרמה, ערמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן.

(6) הציג מסמך כוזב למשלם ההכנסה לצורך מניעת ניכוי מס במקור או הפחתתו.

אחריות פלילית של רו"ח מייצג

סעיף 217 - דו"ח וידיעות לא נכונים

"אדם אשר ללא הצדק סביר ערך דו"ח לא נכון, מתוך שהשמיט הכנסה כלשהי שעליה הוא נדרש לפי הפקודה למסור דו"ח, או מתוך שרשם אותה בחסר, או אדם שמסר ידיעות לא נכונות בנוגע לכל עניין או דבר המשפיעים על חיובו במס או על חיובו של אדם אחר או של שותפות, דינו - מאסר שנתיים או קנס ... הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה".

אחריות פלילית של רו"ח מייצג

סעיף 224 - אחריות המסייע לעריכת דו"ח

”מי שסייע לאחר לערוך דו"ח, הודעה או מסמך אחר לצורך פקודה זו, כשהוא יודע שאותו דו"ח, הודעה או מסמך כולל ידיעה לא נכונה, או אדם שהתייצב כנציגו של נישום ומסר ידיעה לצורך פקודה זו כשהוא יודע שאינה נכונה, יראוהו, לענין הסעיפים 215-217 ו-220 כאילו עשה את הדברים האמורים”.



האחריות הפלילית לפי סעיף 217

פס"ד 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל

✓ מאיר צרשניה היה יועץ מס, וכמו רבים אחרים, הוא גם ניהל את חשבונות העסק של לקוחותיו.

✓ הוא הואשם בעבירות לפי סעיף 220 לפקודה בגין שלושה מקרים בהם החשבונות שנוהלו במשרדו לא שיקפו נכונה את ההכנסה החייבת שכן, אלה כללו הוצאות פרטיות והוניות שהוצגו כהוצאות שוטפות.

✓ במחוזי הוא זוכה מעבירות לפי סעיף 220 לפקודה אך הנרשע בעבירות לפי סעיף 217 לפקודה.

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

פס"ד 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל

✓ בית המשפט העליון קבע, כי ניתן להעמיד לדין מייצג לפי סעיף 217 כעבריינ עיקרי בלי להיזקק להוראות סעיף 224, מכוח אחריותו המיוחדת שיסודה ב"חובת הזהירות" של "נותן שירות".

✓ העבירה הקבועה בסעיף 217 לפקודה אינה כוללת דרישה של יסוד נפשי מסוים (ידיעה או כוונה). כלומר, ניתן לעבור עבירה זו גם ברשלנות.

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

פס"ד 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל

מהו סטנדרט ההתנהגות המצופה מבעל מקצוע, שאם עמד בו יהיה בכך מגן מפני אחריות פלילית (מהו: "הצדק סביר") ?

1. בקרה אפקטיבית (נהלים ובקרה בפועל של יישומם) של עבודת הנהלת החשבונות (כאשר זו נעשית במשרד רואה החשבון).

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

פס"ד 6016/93 מאיר צרשניה נ' מדינת ישראל

2. סדרי בדיקה וביקורת בעריכת הדו"ח לרשויות המס. גם השופט גולדברג שחוות דעתו עשויה להראות מקלה מעט קבע לעניין הסטנדרט הנדרש כי: "ביקורת מידגמית על נכונות הרישומים בהנהלת החשבונות, היא הדרישה המינימלית מיועץ מס סביר".

➤ מייצג שלא מילא אחר הסטנדרט הנדרש - רואים אותו כמי שאין לו "הצדק סביר" ועל כן אחראי כ"עברייני עיקרי" לעבירה לפי הסיפא של סעיף 217 (רשלנות).

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

שתי קטגוריות שפסק הדין בעניין צרשניה לא עסק בהן:

האחת - נוגעת לחומרי הגלם עצמם

❖ **מה הדין כשלקוח לא מסר לרואה החשבון את כל הנתונים הגולמיים ?**

- לכאורה בעניין זה האחריות הינה על הלקוח אם רואה החשבון לא אמור לדעת על החומרים בהתנהלות סבירה.
- עלולות להתעורר ספקות במצבים בהם מתברר שקיים פגם בולט בדו"ח:

מצב שני:

רואה החשבון דווקא הבחין בפגם – אולם הלקוח התעקש על אמיתות הנתונים. האם מוטלת על רואה החשבון חובה להימנע מהגשת הדו"ח במצב זה ?

מצב אחד:

- רואה החשבון לא הבחין בפגם - השאלה המתעוררת, היא האם רואה חשבון סביר היה שם לב לפגם ?

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

שתי קטגוריות נוספות שפסק הדין בעניין צרשניה לא עסק בהן:

השניה – נוגעת להצהרות במסגרת הדו"ח

➤ במסגרת הדו"ח השנתי נדרשות מהנישום הצהרות עובדתיות בשלל נושאים. חלק גדול מהצהרות אלו איננו מסור לידיעה ולהבנה של הלקוח – ללא תיווך איש מקצוע.

בנקודה זו הסיטואציה הפוכה, בדיעבד מתברר, כי הלקוח לא הצהיר את שהיה עליו להצהיר, אולם הוא טוען, כי רואה החשבון לא סיפק הסברים נאותים לחובת ההצהרה.

האחריות הפלילית לפי סעיף 217

שתי קטגוריות נוספות שפסק הדין בעניין צרשניה לא עסק בהן:

השניה – נוגעת להצהרות במסגרת הדו"ח

- גם בנקודה יש לקבוע מהי רמת הידיעה (אם בכלל), שצריך רואה החשבון לספק ללקוח, על מנת לוודא שכאשר הלקוח חותם על הדו"ח הוא מודע לפרטים.
- האם ניתן לומר ללקוח – אינני נוטל אחריות בנקודה זו – עשה כהבנתך? האם מספיק לתת לו "רשימה", בה יציין הלקוח כי "קרא בעיון" את הדף?



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

תודה על ההקשבה