



התנהלות מול פקידי שומה הלכה למעשה

מרצה:

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

הליכי שומה

הליכי שומה – סמכות לשום

סעיף 145 לפקודה

”145(א)(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.

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

הליכי שומה – סמכות לשום

סעיף 145 לפקודה

(א) לאשר את השומה העצמית;

(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."



התנהלות שוטפת מול פקידי שומה



אישור קיזוז הפסדים

אישור על זכאות לקזז הפסדים לצורך חישוב מס שבח


חוק מיסוי מקרקעין

48ב(א)(1) "המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה"

אישור קיזוז הפסדים

א/1271

הטכס ימולא במקור ושני העתקים:
מקור 1 - יועבר למס שבח ע"י פקיד השומה
העתק 1 - יוכנס לתיק הנישים בפקיד השומה
העתק 2 - למעקב במשרד מס שבח

 **לכבוד**
פקיד השומה _____

אישור על זכאות לקזז הפסדים
לצורך חישוב מס שבח

פרטי המוכר/ת (הנישום)

שם פרטי	שם משפחה/תאגיד	מס' זהות/תאגיד
כ ת ו ב ת		

פרטי המקרקעין

כתובת המקרקעין	מספר שומה	תת-חלקה	חלקה	גוש
כ ת ו ב ת				

בתאריך _____ / ____ / _____ נמכרה הזכות במקרקעין הנ"ל.
אבקש להודיע למנהל מס שבח האזורי את סכום פירוט יתרת ההפסדים לסוף שנת המס שקדמה למכירה הנ"ל, אותו אני זכאי/ת לקזז מן השבח הנובע מאותה מכירה.

תאריך _____ שם _____ תפקיד _____ חתימה _____

אל מנהל מס שבח, אזור _____ **מאת פקיד השומה** _____

הריני מאשר/ת כי הזכות במקרקעין הנ"ל שנמכרה, שימשה לא שימשה בעיסוקו של הנישום הנ"ל.
היתרת ההפסד שהנישום רשאי לקזז, לתום שנת המס _____ שקדמה למכירה, וטרם קוזה, היא כדלקמן:

א. הפסד עסקי _____ בסך _____ ₪
במילים _____ ₪

טופס 50

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין:

50(א) מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריוח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס.

50(ב) הפטור לפי סעיף זה יינתן לאדם שימציא למנהל אישור בדרך שתיקבע בתקנות, כי הריוח מאותה מכירה או מאותה פעולה באיגוד נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה;

טופס 50

סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין:

50(ב) פקיד השומה רשאי להתנות מתן האישור בתשלום מס ההכנסה המגיע מאותו אדם, או במתן ערובה כדי הנחת דעתו של פקיד השומה להבטחת תשלום מס ההכנסה; ובלבד שלא יידרשו תשלום או ערובה כאמור בסכום העולה על 40% מהתמורה שנתקבלה בעד מכירת הזכות במקרקעין או הפעולה באיגוד שבשלה נדרש האישור; אם מבקש האישור הוא איגוד מקרקעין יחולו ההוראות כאמור גם לגבי מס ההכנסה המגיע מבעל זכויות באיגוד.

טופס 50 - פרטני

5340



סמך/י' בריבוע המתאים

אל: פקיד השומה _____
בקשה לקבלת אישור לפי סעיף 50
 לחוק מס שבח מוקרקעין, תשכ"ג - 1963

אבקש לאשר לי כי הרווח ממכירת הזכויות במקרקעין המפורטות להלן נתון לשומה לפי פקודת מס-הכנסה.
 רווח זה נכלל/יכלל בדו"ח למס-הכנסה לשנת המס _____.

פרטי המוכר/ת

מספר זהות/תאגיד	השם	כתובת
-----------------	-----	-------

1. זיהוי הנכס בית דירה מגרש משרד חנות אחר _____

שם היישוב	שם הרחוב	מס' הבית	נוש	חלקה	נתת-חלקה	איזור
-----------	----------	----------	-----	------	----------	-------

2. פרטים על הבניין (חובה למלא את כל הפרטים)

אם שנת המס טרם הסתיימה		דירות	משרדים	חנייות	אחר
עסקת קומבינציה <input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא	מספר נכסים בבניין				
	מתוכם לא נמכרו				
הכנסות משוערות שידווחו בשנת המס ע"י סעיף 8א(ג) לפקודת מ"ה		סה"כ הכנסות ממכירות שגישו וידווחו בשנת המס ע"י סעיף 8 א(ג) לפקודת מ"ה			

3. שמות הקונים ופרטים על המכירות (חובה למלא את כל הפרטים)

מס'	שם הקונה	מספר זהות	תאריך החווה	תאריך מסירת החזקה	שטח במ"ר	מספר חודים	מחיר המכירה כולל שיפורים (לא כולל מע"מ)	הקונה הוא קרוב/בד קשור (כן / לא)
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								

טופס 50

אישורי טופס 50

1. אישור כללי.

2. אישור לפרויקט.

בליווי בנקאי
לכל אורך
הפרויקט

לכל אורך
הפרויקט

לשנה אחת

3. אישור פרטני.

ניכוי מס במקור בתשלום לתושב חוץ

סעיף 170 לפקודה:

170(א) כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אגורות לכל שקל אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת.

ניכוי מס במקור בתשלום לתושב חוץ

2513/2

הצהרה בדבר תשלום לתושב חוץ הפטור מניכוי ממס במקור⁽¹⁾

לפי סעיף 170 לפקודת מס הכנסה

(סמ"נ/√ בריבוע המתאים)



טופס זה מיועד לסוגי התשלומים המפורטים בסעיף 2 בלבד, לתושבי מדינות עימם יש למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס כמפורט בסעיף 6

אני, הח"מ, מצהיר/ה בזאת כי התשלום, המפורט בטופס זה, אינו חייב ניכוי במקור בהתאם לסעיף 164 לפקודת מס הכנסה

1. פרטי המשלם/ת

שם המשלם/ת	מספר זהות/ח.פ.	מספר תיק ניכויים
ישיבת	מספר טלפון נייד	
<input type="checkbox"/> חברה <input type="checkbox"/> יחיד <input type="checkbox"/> שותפים <input type="checkbox"/> אחר		
מספר חשבון הבנק של המשלם	שם הבנק	שם הסניף
	מספר הסניף	

2. פרטי תשלום

תאריך	סכום	קוד מטבע ⁽²⁾	סוג התשלום ⁽³⁾
סוג תשלום בטופס זה ניתן לדווח אך ורק על סוגי התשלום המפורטים ברשימה זו. סוגי תשלום אחרים ניתן להעביר במסלול המקובל וע"י ההנחיות המפורטות בהוראת ביצוע 34/93. 01 - השקעה בנכונות חבר בני אדם 02 - השקעה בגדלין בחו"ל 03 - השקעה בנכנסים אחרים בחו"ל (נכסים מוחשיים בלבד) 04 - מתן הלוואה לתושב חוץ 05 - מתן הלוואות בעלים לחבר בני אדם			

3. פרטי המקבל/ת ופרטי החשבון

שם המקבל/ת	מספר ישיבות המקבל/ת ⁽⁴⁾	סוג המקבל/ת	קיימים יחסים מיוחדים בין המשלם למקבל ⁽⁵⁾
		<input type="checkbox"/> יחיד <input type="checkbox"/> חברה <input type="checkbox"/> שותפות <input type="checkbox"/> אחר <input type="checkbox"/> LLC	<input type="checkbox"/> כן <input type="checkbox"/> לא
מדינת התושבות של המקבל/ת ⁽⁶⁾	כ ת ו ב ת		
מספר חשבון הבנק אליו מועבר התשלום	שם הבנק	מספר עיר	מדינה
		מספר הסניף	המדינה

ניכוי מס במקור

סעיף 164 לפקודה:

164 ככל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב.... או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו...



תשלום מקדמות

סעיף 175 לפקודה:

175(א) ככל נישום חייב לשלם ביום החמשה עשר של כל אחד מעשרת החדשים פברואר עד נובמבר של כל שנת מס, על חשבון המס לאותה שנה, מקדמה של 10% מסכום המס שנתחייב בו לשנה הקובעת; אולם אם הותר לאותו נישום לחשב את הכנסתו לפי תקופה מיוחדת כאמור בסעיף 7, ישלם את המקדמה האמורה על חשבון המס לשנת המס שבה מסתיימת התקופה המיוחדת הכוללת בתוכה את מועד תשלום המקדמה האמורה.



ניכוי מס במקור

2542

(יש לסמן ✓ בריבוע המתאים)

מדינת ישראל / האוצר
אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



בקשה לפטור/הקטנה של ניכוי במקור

לשנת המס _____

אבקש לאשר לי פטור מניכוי מס במקור הקטנה של ניכוי מס במקור לשיעור של _____% של תשלומים בעד:

עבודות בנייה והובלה עבודות הלבשה מתכת חשמל אלקטרוניקה והובלה עיבוד יהלומים
 עבודה או תוצרת חקלאית שירותים ונכסים שכר סופרים עמלות ביטוח שכר אמנים בוחנים
 מרצים מעניקי שירותי משרד ספורטאים אחר (פרט): _____

בשל הסיבות הבאות: _____

1. פרטי המבקש/ת, מקבל/ת התשלומים

שם משפחה	שם פרטי	מספר תיק חולייה	מספר תיק ניכויים
_____	_____	_____	_____
כתובת		עיסוק	
_____		_____	

2. בשותפות

(יש למלא מספר עוסק מורשה של השותפות)

מספר עוסק מורשה

3. בשנת המס נשוא פנייה זו אני מעסיק/ה העסקתי: עובדים קבלני משנה מועסקים אחרים

4. בשנת המס הקודמת לא העסקתי העסקתי: עובדים קבלני משנה מועסקים אחרים

5. בשנת המס הקודמת המחזור השנתי מעסיקי ממישלח ידי הסתכס ב - _____ ₪

6. אני מנהל/ת פנקסי חשבונות בשיטה חד-צידית בשיטה כפולה אחר _____ איני מנהל פנקסי חשבונות



משה מזרחי-נח-קריגל

עורכי דין

סעיף 159א החזר מס ששולם ביתר



סעיף 159א – החזר מס ששולם ביתר

סעיף 175 לפקודה:

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש החזר.

(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

(ג) ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר ועד ליום ההחזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

השאלה שבדיון: האם פרק הזמן הנקוב בסעיף 159א
להחזר מס ניתן להארכה ע"י פקיד
השומה ?

עמדת פקיד שומה

פ"ש לא חייב לבצע את ההחזר במועד במקרים בהם קיים
חשש שלא ניתן יהיה לגבות את המס בעקבות הליך
השומה.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

נפסק

- תפקידו של סעיף 159א הינו לתחום את משך הזמן העומד לרשותו של פ"ש בו עליו להחליט. תכלית הקביעה היא צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו החלטה. לא ניתן להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן שקצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שזו תהיה ידועה גם לנישום עצמו.
- קיימת חזקה לטובת הנישום לאמיתות תוכנו של הדו"ח וזאת במידה שהוא מנהל פנקסי חשבונות שלא נפסלו ומגיש דו"ח הממלא אחר התנאים שבסעיף 131 לפקודה.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

➤ **עצם הוצאת שומה איננה שוללת את הזכאות להחזר מס על-פי דוח, שכן עמדה זו נמצאת בסתירה לעיקרון כי מס שנוי במחלוקת לגיטימית יוחזק בידי הנישום. לא זו אף זו, היא מרוקנת מתוכן, את סעיף 159א(ב) לפקודה, שביקש להעניק החזר מס זמני לנישומים עד שיסתיים הליך השומה הסופי.**

➤ מסקנה:

כאשר מתוך הדוח עולה כי בוצע תשלום מס ביתר והדוח הוגש כדין על ידי הנישום והוא נתמך בפנקסים קבילים או במסמכים חשבונאיים כקבוע בפקודה, אפילו אם חולק פ"ש על טענת הנישום, חייב פ"ש, לאחר עריכת בדיקה מזורזת קצובה במועד הקבוע בסעיף, להחזיר לנישום את המס ששולם ביתר.

סעיף 159א – פס"ד מרחב אמפל

מתי רשאי פ"ש לעכב את ההחזר לאחר 90 יום ?

פס"ד איתי ברקת

- דובר בתושב חוץ.
- אין לתושב החוץ כל נכסים בישראל.
- קיים קושי לאכוף פס"ד של מסים בחו"ל.

פס"ד משכן בניה

- לחברה היה הערת עסק חי.
- ספרי החברה נפסלו.
- לחברה חובות רבים שהגיע מועד פרעונם והיא לא פרעה אותם.
- פ"ש הפעיל את סמכות הגביה מכוח סעיף 194.

התנהלות מול פקיד שומה במסגרת הליכי השומה

זכות הייצוג

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)"

סמכויות פקיד שומה

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

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.

היקף דרישת החומרים ע"י פקיד שומה

היקף דרישת החומרים ע"י פ"ש

1. היקף דרישת החומרים שפקיד שומה רשאי לדרוש.
2. דרישת מסמכים שנמצאים בידי פקיד שומה.
3. תרגום מסמכים לעברית.
4. דרישת מסמכים מחוץ לתקופת ההתיישנות.
5. דרישת מסירת דוחות של חברות קשורות בארץ ובחו"ל
6. דרישת מסירת חוות דעת מקצועית.

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"

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.

החובה להציג חוות דעת
מקצועית לפקיד השומה

שאלות משנה:

א. החובה להצהיר על קיומה של חוות דעת.

ב. החובה להציג את חוות הדעת.

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.

קנס גרעון

קנס גרעון

סעיף 191 לפקודה

”(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון;

(ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידי טעמים סבירים להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יוסיף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).

➤ מהי התרשלות ?

➤ האם נקיטת עמדה השונה מעמדת רשות המסים הינה התרשלות ?

פס"ד ירון מאיר

[17.4.2022]

פס"ד ירון מאיר

עובדות פסה"ד

- ✓ **ביום 13.5.2007** עזב המערער את מדינת ישראל ועבר לקניה למטרות עבודה. כעבור 3 חודשים הצטרפו אל המערער בקניה גם בני משפחתו - אשתו וילדיו.
- ✓ פעילותו העסקית בחו"ל היתה בתחום הפצה של סמן כימי לצביעת דלק, המשמש למניעת מסחר בדלק "שחור" באפריקה.
- ✓ **חלקו של המערער** בפעילות המשותפת היה 16.33% והחל משנת 2013 – 24% (בעקבות פטירה של אחד השותפים)

פס"ד ירון מאיר

עובדות פסה"ד

- ✓ המערער כיהן כמנכ"ל של אחת החברות בפעילות המשותפת ואחראי על ניהול הכספים בחברה אחרת.
- ✓ **ביום 1.7.2013** חזרו המערער ובני משפחתו לארץ, לאחר שהות בת למעלה משש שנים מחוץ לישראל, ועברו להתגורר בישוב קטן בדרום הארץ.
- ✓ מאז חזרתו דיווח המערער לפ"ש דיווחים על **הכנסות פטורות מדיבידנד** (מכוח סעיף 14(ג)(1)), **והכנסות ממשכרות** בגין עבודה שביצע מביתו. מהכנסותיו ממשכורת ניכה המערער חלק מהוצאות אחזקת הבית.

פס"ד ירון מאיר

הליכי השומה

- **בשנת 2016** חקרה היחידה הארצית לשומה את אמתות דיווחיו של המערער וערכה לו שאלון מפורט בדבר הכנסותיו בארץ ובחו"ל, לפני שובו לארץ ולאחר מכן. המערער הגיש ליחידה הארצית לשומה מסמכים רבים וחומר חשבונאי רב. היחידה הארצית לשומה נמנעה מלקבוע שומה לפי מיטב שפיטה, ומנגד אף לא אישרה את דוחותיו של המערער.
- **בשנת 2018** התחיל הליך בקורת בפקיד שומה אילת.

פס"ד ירון מאיר

חשדו של פ"ש אילת

- ✓ נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס, המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה ממשכורת, שממנה ביקש המערער **לנכות חלק מהוצאות הבית.**
- ✓ ערב החזרה לארץ עלה שיעור החזקתו של המערער ב-10% בעוד שהתמורה שקיבלה האלמנה בגין המניות היתה \$30,000. לכן, כנראה המניות הוקצו לכל אחד מהמייסדים בהתאם **ליחס העבודה העתידית שלהם.**

פס"ד ירון מאיר

ההתנהלות בהליכי השומה

- ✓ במסגרת הדיונים, ביקש המייצג שהקשר עם המערער יהיה באמצעותו בלבד, ולא במישרין עם המערער.
- ✓ ביום 2.7.2018 שלח המפקח דרישת מסמכים ארוכה ובסיום נכתב: "אי המצאת המסמכים הנ"ל במועד מהווים עבירה על פקודת מס הכנסה ויכולים לגרור קנסות מנהליים ואף כתב אישום".
- ✓ ביום שלמחרת, התייצבו בביתו הפרטי של המערער המפקחת שטיפלה בשומה שלב אי' וכן רכז החוליה שלה, מבלי לתאם את **בואם מראש**, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק.

פס"ד ירון מאיר

ההתנהלות בהליכי השומה

הטעם לביקור בבית הפרטי של הנישום:

דרישת ההוצאות בדוח שהגיש לפקיד השומה מעידה על קיומו של עסק המתנהל מביתו של המערער. על יסוד חשש זה, שוטטו לטענת המערער, המפקחת והרכז, בחדרי הבית, בניסיון למצוא קלסרים המעידים על מעורבותו הפעילה של המערער בניהולה של החברה בחו"ל.

פס"ד ירון מאיר

ההתנהלות בהליכי השומה

✓ **ביום 16.12.2018** הוצאה למערער שומה לפי מיטב שפיטה בשלב א', שבה נקבע:

1. המערער היה מאז ומעולם תושב ישראל, גם בשנות מגוריו באפריקה, ועל כן אינו תושב חוזר.

2. כלל הכנסותיו בשנות המס הינן הכנסות מיגיעה אישית, ולא מדיבידנד.

✓ **ביום 3.1.2019** הגיש המערער השגה.

✓ **ביום 1.8.2019**, לפני שהתקיים דיון בהשגה, נקט פ"ש בהליכים לפי סעיף 194 לפקודה ועיקל את נכסיו של המערער.

פס"ד ירון מאיר

ההתנהלות בהליכי השומה

✓ **ביום 7.8.2019** התקיים דיון ראשון בהשגה. המייצג ביקש לעבור חוליה שכן, הרכזת בחוליה היא המפקחת שטיפלה בשלב א – הבקשה נדחתה.

✓ ביום 26.12.2019 נקבעה שומה בצו:

1. פקיד השומה קיבל את הטענה שהמערער הוא תושב חוזר.

2. ההכנסות שהתקבלו אינן הכנסות מדיבידנד אלא הכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה (ולכן אינן פטורות).

פס"ד ירון מאיר

נימקי הצו

✓ לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שמדובר אכן בהכנסה פסיבית מדיבידנד, שכן חרף בקשותיו של פקיד השומה לא הועברו המסמכים הרלוונטים, אשר היו עשויים ללמד על כך שמדובר בדיבידנד. ;

✓ שכיר אינו זכאי לדרוש הוצאות בגין אחזקת הבית, אלא רק בעל עסק שעסקו פועל מתוך הבית. לאור דרישתך לניכוי ההוצאות האמורות, בוצעה ביקורת בביתך. דרישתך זו, במסגרת הדוחות השנתיים מחזקת את עמדתי, לפיה ניהלת בשנות המס נשוא צו זה, פעילות עסקית מישראל, ומכאן כי מקום הפקת הכנסתך העסקית הוא בישראל, ולכן הינך חייב במס בישראל לפי סעיף 4(א) לפקודה.

פס"ד ירון מאיר

פסק הדין

✓ יחד עם זאת, בשים לב לסמכויות הרחבות המסורות לפקיד השומה, מוטל עליו להפעיל את סמכויותיו במידתיות ובסבירות, ולא לחרוג ממגבלותיהן.

✓ את הסמכות הרחבה המסורה לפקיד השומה לכניסה לחצרים, במיוחד לדירת המגורים המשמשת לעסק או למשלח יד, יש להפעיל באופן סביר ומדתי, ורק בכפוף לכך שהדבר דרוש לצרכי הביקורת, או שקיים צורך לעריכת הביקורת במקום.

✓ לא למותר לציין כי סמכות רחבה זו, שיש בה פגיעה בזכויות יסוד, לא נועדה לשם הפעלת סנקציות על נישום, לשם הטלת מורא או לשם או הפעלת לחץ, ואין לנקוט בה כאשר לא קיים צורך בביקור, וכאשר הדבר אינו דרוש.

פס"ד ירון מאיר

פסק הדין

✓ דרישת התייצבות לדיון של הנישום באופן אישי, מצדיקה שיקול דעת מיוחד מצדו של פקיד השומה עצמו, כדי להבטיח שקיימת הצדקה מיוחדת להתייצבות אישית, כאשר הדבר נדרש לבירור חבות המס, ולמנוע דרישת התייצבות אישית, כדבר שבשגרה, וללא צורך אמתי בכך.

✓ כפי שציינתי קודם לכן, הסמכויות הנרחבות המסורות לפקיד השומה ועובדיו מחייבות מילוי דווקני של ההוראות ועמידה מלאה במגבלות, ואין הצדקה להתייחס אליהן כדרישה פורמלית בלבד, שניתן להתעלם ממנה.

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

➤ 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.

המלצות לתיקוני חקיקה

המלצות לתיקוני חקיקה

1. הקמת ועדה חיצונית, במאפיינים של הוועדה לניהול ספרים הקבועים כיום בסעיף 146 לפקודה, וליתן לה סמכות הכרעה (לבחירת הנישום) במחלוקות הנוגעות לתקינות הליכי השומה ובנוגע להחלטות מינהליות שאינן שומה.

2. המלצות לתיקוני חקיקה המעניקה סעדים ישירים ומפורשים להפרת זכויות נישומים.

המלצות לתיקוני חקיקה

סמכויות מינהליות שאינן שומה

1. סמכות שהוענקה לרשות המיסים בחוק ולא נקבע לה מועד – המועד להפעלתה יחול בתוך 45 יום ממועד הגשת הבקשה על ידי הנישום.
2. תוקם ועדה חיצונית מעין שיפוטית (שתורכב מ-3 רואי חשבון), שתהיה בעלת סמכות לדון על החלטות מינהליות שאינן שומה, לבחירת הנישום.

המלצות לתיקוני חקיקה

סמכויות מינהליות שאינן שונה

2. תוקם ועדה חיצונית מעין שיפוטית שתדון, בין היתר, בנושאים הבאים:

✓ מסירת מסמכים ע"י פקיד שומה;

✓ אישור קיזוז הפסדים למיסוי מקרקעין;

✓ העברות כספים לתושב חוץ;

✓ טופסי 50 – התנאים לקבלתם;

✓ מסירת מסמכים ע"י פקיד שומה;

✓ החזרי מס במועד.

המלצות לתיקוני חקיקה

חובת מסירת מסמכים לנישום

סעיף 158א(א) לפקודה יתוקן :

”לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה... בלי שניתנה לנישום

הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו ומבלי שהוצגו בפני

הנישום מלוא המסמכים ששימשו את פקיד השומה

בקביעת השומה”

שומה שנקבעה תוך הפרת אחת מהוראות הסעיף – תהיה

בטלה.”

המלצות לתיקוני חקיקה

חובת מסירת מסמכים לנישום

➤ טענת נישום לבטלות שומה, בגין פגיעה בזכויות כאמור, תידון במסגרת ערעור על הצו **כעילת סף**, והכרעה בה תינתן לפני בירור המחלוקת הנוגעת לשומה עצמה.

המלצות לתיקוני חקיקה

קנס גרעון

✓ הטלת קנס גרעון תקבע על ידי פקיד השומה או סגנו בלבד.

✓ הטלת קנס גירעון תהיה מנומקת. בהעדר נימוקים יבוטל הקנס.

✓ הנטל להוכחת העילה להטלת הקנס (רשלנות או מזיד בנסיבות הענין) יהיה על פקיד השומה, והוא שיפתח בהבאת הראיות.

המלצות לתיקוני חקיקה

אחריות מייצגים בפלילים

מוצע לקבוע כי הוראות סעיף 217 לא יחולו על
מסייע כמשמעותו בסעיף 224 לפקודה.



משה מזרחי-נח קריגל

עורכי דין

תודה על ההקשבה