

לשכת רואי-חשבון

יוני 2018



## שבירת הקרח וניהול דיונים

חידושי פסיקה, חקיקה וחוזרי מס הכנסה  
אסטרטגיית ניהול המשא ומתן עם רשויות המס,  
סיכונים וסיכויים

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח  
[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)

# שבירת הקרח



\* החוק מעל כולם

\* כל צד בטוח שהוא צודק

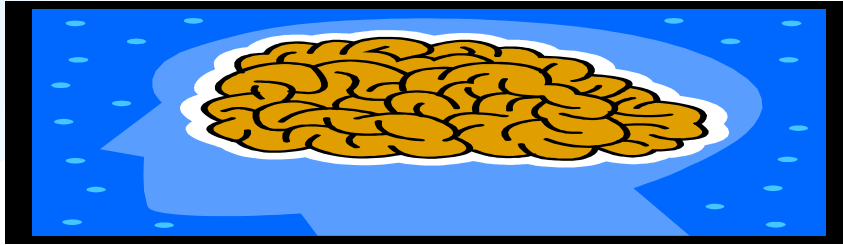
\* כל צד רוצה למלא תפקידו

\* הצגה הדדית

\* הצגת העסק

\* מילים טובות ואווירה טובה

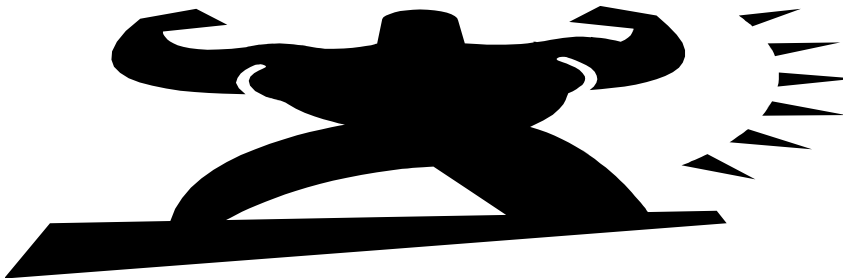
# היבטים ראשיים בניהול הדיון



מידע\*



זמן\*



כוח\*

# היבט המידע

\* ידיעה והכרת המיוצג

\* ידיעת החוק והפסיקה

\* ידיעת חוזרי הנציבות והוראות הפרשנות

\* ידיעת תוכניות ביקורת ובקל"מ

\* ידיעת מדיניות פקיד השומה

\* ידיעת אפיון עבודת המפקח והחוליה





# היבט הזמן

- \* זמן המפקח – מדגם, מקוצרת, מדגם בחוליה
- \* מלחמת התשה – זמן המפקח / זמן מייצג / זמן הנישום.
- \* מועד הדיון ביממה / בחודש / בשנה (התיישנות)
- \* הצורך בכסף – לפקיד השומה, למפקח, לנישום
- \* תוספת השומה מצטמקת עם הזמן



# היבט הכוח

- \* סמכות להוציא שומה – לאחר נתינת הזדמנות סבירה להתגונן
- \* מוניטין המשרד המייצג, מספר מיוצגים
- \* מוניטין המפקח, הרכז, פקיד השומה
- \* מומחיות ושליטה בידע המקצועי
- \* הכרת טובה של המיוצג
- \* שליטה בסוגיות שהועלו בדיונים קודמים – בתרשומות
- \* יצירת תקדים חדש
- \* עלות כספית וזמן – להמשך הדיונים ולהליך משפטי
- \* כשל הקשיחות

# גישור – סיכון / סיכוי

\* הצעת השומה – המשך ההליכים

\* סיכוי / סיכון החלופות בכל שלב ובכל אפשרות

\* בדיקת רצונות הרכז ופקיד השומה



# אלמנט הרגש / הפתיחות / המוסריות

- \* האם להביא את הנישום לדיונים ? מתי ?
- \* כוח המוסר, הצדק, מצב כספי, מצב משפחתי
- \* צעקות / בכי / שתיקה רועמת
- \* שיתוף המפקח בבעיות העסקיות (הפסקת פעילות)
- \* המיוצג – עדכון / שיתוף / סיכונים עתידיים / סיכויים
- \* אהבת החוטף – הזדהות בין המפקח לנישום



# ניהול דיונים הלכה למעשה



# שלב ההכנה – לפני הדיון

\* מצב השומות – פתוחות / סגורות / החזרים / חבויות

\* הפרשי הצהרות הון

\* ביקורות ניהול ספרים קודמות

\* קבל מהמיוצג רקע על העסק – הסטורי / נוכחי / עתידי

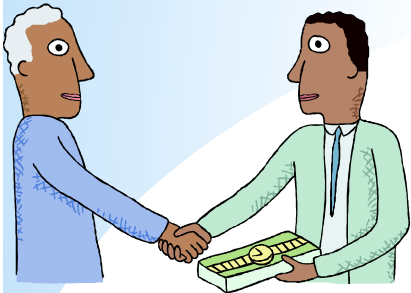
\* סיים עוד דו"ח שנתי – לצרוף לדיון



# הכנת הנישום לדיון

- \* ביקורת במקום העסק ובסביבת המגורים – לפני ובמהלך הדיון
- \* תשאול הנישום במקום העסק / תשאול עובדים ושכנים – לא למהר לענות
- \* בדיקת ספרי חשבונות
- \* קבלת תרשומת מהתשאול וממצאי הביקורת
- \* הבדיקה בעסק גוברת על חוק הגנת הפרטיות – ע"א 108/39 גרינברג

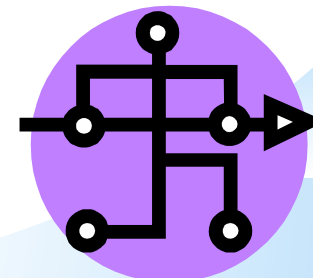
# ניהול הדיון הראשון



\* קבל מהמפקח רשימת שאלות

\* לא למהר לענות

\* כשניתן – סגור הסכמה מהירה



# ניהול פרוטוקולים

## תרשומות על ידי המפקח

ע"מ 1191-09 גד קרן נ' פקיד  
שומה גוש דן (8.7.2015):

"..יש לקבוע חובה, ולו בנוהל פנימי,  
לרשום פרוטוקול בדיוני שומה ולו  
של עיקרי הדברים. יש להציג רישום  
זה לפני מי שהיה נוכח בדיון, כדי  
שיוכל לאשר או להעיר הערות, ויש  
לתת בידו העתק.."

- \* פרטי הנישום
  - \* סבירות ההכנסה
  - \* ממצאי ביקורת
  - \* בדיקת ספרי חשבונות
  - \* בדיקת הצהרות הון
  - \* בדיקת סבירות מלאי
  - \* תאום הוצאות (שומת ניכויים)
  - \* זקיפת הכנסות
  - \* דוחות תאום אינפלציוניים
  - \* נתוני מודיעין
- ס' 158א – הוראת ביצוע 9/91

# ניהול פרוטוקולים

## תרשומות על ידי המפקח

הנחיה מיום 10.12.2015 מטעם רשות המסים בדבר עריכת תרשומות מדיונים ומסירת העתק למייצג/לנישום:

- \* עריכת תרשומות המפרטות בתמצית את עיקרי הדברים.
- \* על עובד רשות המסים להחתיים את הצד השני ולמסור העתק (גם אם סירב לחתום).

# ניהול פרוטוקולים

## תרשומות על ידי המפקח

ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נגד פקיד שומה רמלה (28.4.2016):

"ראוי לפקיד השומה לנהל דיוני שומה כהלכתם, להסביר את תחשיביו הכלכליים ואת דרך בניית השומה, וכן לערוך פרוטוקולים המשקפים כיאות את מהלך הדיון. לא רק שאי רישום פרוטוקול עומד בניגוד לסדרי מנהל תקין, אלא משנמנע פקיד השומה לערוך פרוטוקולים, מותיר הדבר דלת פתוחה לטענה כי נמסרו דברים אלה או אחרים במסגרת דיוני השומה, אך אלה לא נרשמו כדין.."

**\* יוצג על ידי משרדנו \***

## **ע"מ 15-01-47646 יובל קיטה נ' פקיד שומה חיפה:**

”יובהר כי לטעמי ניהול פרוטוקולים של דיוני שומה או תרשומות של שיחות המתקיימות בעניינינו של נישום המצוי בשלב ההשגה – אינם עניין אופציונלי...מפקח או כל נציג של פקיד שומה חייב לתעד את עיקרי מהלך הדיון, הטענות המועלות במסגרתו המסמכים המובאים בפניו, המחלוקות שבין הצדדים וחילופי הדברים בניהם בעניינים נשוא ההליך השומתי... פרוטוקול הדיון משמש לפיכך, כלי רב חשיבות לבחינת שיקול הדעת במתן החלטה..יתירה מזו, גם אם חלק מן ההידברות ושמיעת הטענות מתבצעת בדרך של שיחות טלפוניות או פגישות ” חטופות ”, שלא על פי קביעת מועד מראש-עדין נדרש תיעוד מסודר, באמצעות תרשומות שיערכו על ידי המפקח ויתעדו את תוכן ההידברות ומהותה, תוך ציון התאריך ושעת השיחה”





# ההזדמנות הראשונה

- \* חובה למסור כל הנתונים בהזדמנות הראשונה
  - \* סכס בכתב את הטיעונים ואת התשובות ושלח
  - \* הראה ידע מקצועי / הכרת הנישום – צטט הדין
  - \* הצג כל מסמך מחזק לטיעון – רצוי במקור ותן העתק
  - \* סמן על המסמכים – את הידע החשוב
- פס"ד סילבאן שטרית (ע"א 10666/03)**

**ע"מ 147-07-30296 ג'רבי נגד פקיד שומה רמלה (28.4.2016):**

**”הודעות על הארכת המועד נשלחו על ידי פקיד השומה בטרם חלפה תקופת ההתיישנות המקורית... אכן, אין לשלול את האפשרות כי ההודעה הגיעה לידיעת המערער או מייצגו לאחר תום תקופת ההתיישנות המקורית, אך כבר נפסקה הלכה כי המועד הקובע הוא זה שבו נשלחה ההחלטה מפקיד השומה אל הנישום, ולא המועד בו קיבל אותה הנישום..”.**

**\* יוצג על ידי משרדנו \***



# השגה והדיון בהשגה

\* ההשגה חייבת להתייחס לכל נימוקי השומה.

\* נדרש לפרט הטענות והעובדות במלואן.

\* טענה ומסמך שלא הוצגו בהליך ההשגה לא יתקבלו בעתיד על ידי בית המשפט.

\* ההשגה מהווה מעין הליך משפטי לכל דבר.

# חשיבותו הדרסטית של שלב ההשגה

## בפני רשויות המס

רע"א 777/14 ליבוביץ' נ' פקיד השומה גוש דן (6.3.2014):

**”על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח  
עודף ולהביאו רק בשלב הערעור”**

- יש להתייחס אל ההליך השומתי, כאל הליך מעין משפטי.
- כל טענה וטיעון שלא יוצגו בפני פקיד השומה במהלך ההליך השומתי וכל מסמך שלא הוצג בפניו באותה עת, לא יותרו להצגה מאוחר יותר.
- כאשר מדובר בכתיבת השגה ובדיוני ההשגה - שלב אחד לפני שההליך השומתי מסתיים.
- היעדר טיעון או מסמך עשוי להגדיל את סיכוני המייצג לתביעות רשלנות

# חשיבותו הדרסטית של שלב ההשגה

## בפני רשויות המס

ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות נגד פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)

בית המשפט העליון בחר לא להחליט ולהכריע באופן סופי בסוגיית העלאת טענות חדשות במסגרת הליכי המשפט, וקבע מחד, כי אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת הליך הערעור לפני בית המשפט המחוזי, ומאידך, כי יש למנוע ניצול לרעה של אפשרות להעלות טענות חדשות במסגרת הליכי הערעור.

# הזכות להשמעת טענות ורישומן

## פס"ד טבריה טורס (עמ"ה 38/95)

- \* בשלב א' – המפקח דרש מסמכים נוספים, הרו"ח דרש לבוא לדיון – הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה. נקבע – הפגם ניתן לריפוי בשלב ההשגה
- \* בשלב ב' – הרו"ח דרש שיירשמו בפרוטוקול טיעונו לגבי הפגמים בשלב א'. המפקח סרב והדיון התפוצץ. בהמ"ש ביטל את הצו – והחזיר הדיון לשלב השגה

# זכות העיון במסמכי רשות המס

רע"א 291/99 ד.נ.ד אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מע"מ

- \* זכות העיון מתחילה מעת הוצאת השומה
- \* חובה על הרשות לגלות כל הידוע לה
- \* חובה על הרשות לגלות מסמכים
- \* אין חובה לגלות תרשומות פנימיות
- \* החלטה לא למסור מידע – תהיה מנומקת ותעמוד לביקורת שיפוטית

# חובת גילוי מסמכים הודדית במסגרת ערעורי מס

עמ"ה 55419-01-12 בנימין שטינמץ נ' פקיד שומה גוש דן (31.10.2013):

יש לעכב את גילוי המסמכים שבידי פקיד השומה עד להשלמת גילוי המסמכים והנתונים שדרש פקיד השומה מבני שטינמץ.

➤ קיימת חובת גילוי הודדית החלה על כל אחד מבעלי הדין (כמפורט ברע"א

291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מס ערך מוסף)

➤ המחלוקת : שאלת עיתוי הגילוי בו חייב פקיד השומה נוכח טענתו בדבר

העדר שיתוף פעולה מצד שטינמץ.

➤ בהמ"ש קבע כי יתכבד שטינמץ ויגלה לפקיד השומה את הטעון גילוי כדי

להעמיד את פקיד השומה על טעותו.



## היקף החובה לגילוי מסמכים

ניתן לחייב את הרשות לגלות לנישום גם תרשומת פנימית

ע"א 680/17 אקוויסט ניהול השקעות בע"מ נ' פקיד 4 (ניתן ביום 23/2/17):

ביהמ"ש הפנה לפסיקות קודמות :  
"הכתרת מסמך כ'תרשומת פנימית' על-ידי הרשות אינה 'מילת קסם' ואין היא חוסמת מיניה וביה את הגילוי והעיון בו" (רע"א 7461/16 מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ נ' פן דור תעשיות בע"מ ראו גם : רע"א 3737/16 רשות מקרקעי ישראל נ' אבן ספיר - מושב עובדים להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ, רע"א 8224/15 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית נ' זילכה,

# איום בפסילת ספרי החשבונות



פס"ד חליפה (עמ"ה 5058/97)

\* האיום בפסילה – מותר

\* כנ"ל – איום בהעברה למדגם, חקירות, אישום פלילי

\* לא ינקטו סנקציות שאינן קשורות ישירות לדיון – (ניכוי במקור)

# החלפת מייצג במהלך הדיון

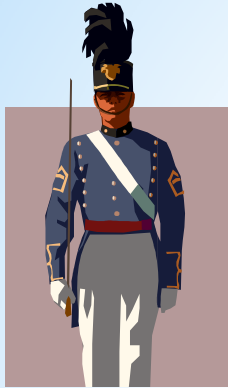
הוראת ביצוע 50/91 – החלפת מייצג

\* יש להניח שמטרת ההחלפה – שינוי עמדת מפקח שכבר  
גובשה

\* עובדת ההחלפה תצוין בתרשומת – לצמיתות, לדיון ?

\* אישור ההסכם יהיה בדרג גבוה יותר





# רכז החוליה

## הוראת ביצוע 9/91

- \* הרכז יאשר השומות – לאחר שנערכה ביקורת ותרשומת
- \* האישור – רק לאחר שהרכז בדק קיום ההנחיות והתרשומות
- \* אישור שומות לפי מיטב שפיטה – לאחר בדיקת נימוקי המפקח
- \* ממצאים פליליים – יועברו ע"י הרכז להחלטת פקיד השומה או סגנו

# הרפרנט הכלכלי / המקצועי

- \* לא יוצאו צווים המבוססים על תחשיבים כלכליים – ללא התייעצות עם המחלקה הכלכלית בנציבות.
- \* רפרנט משפטי – יועץ משפטי ומקצועי
- \* שיקולים מקצועיים, כדאיות, זמן, סיכויי זכיה, תקדים
- \* לפקיד השומה הסמכות הקובעת

# שומה לפי תדריכים כלכליים של רשות המסים

- מטרתה של השומה לפי מיטב השפיטה לקבוע "מס אמת" על יסוד הכנסת אמת (ע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו, ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן).
- שומה - לא נועדה "להעניש" נישום אשר ספריו נפסלו, אלא מטרתה לקדם קביעה של "מס אמת".
- טענה שלא נטענה בשלב ההשגה, לרבות טענה משפטית, לא תינתן להעלאה בפני בית המשפט.
- יש למעט בהוצאת שומות סתמיות בטענה של קיום סטייה בין הרווח הגלום המוצהר לבין המודלים הכלכליים לענף. (הוראת ביצוע 9/91)
- ההשגה תהא מפורטת מנומקת עובדתית ומשפטית ומגובה באסמכתאות לביסוסן.

**ע"מ 13619-02-13 שלמה כהן נגד מנהל מע"מ אשדוד (14.12.2015):**  
טענה כי שומה היא שרירותית, מופרכת ומוגזמת חייבת להיות מגובה בראיות של ממש.

**ע"מ 24972-09-12 בר גאון אנרגיה 2003 בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (3.12.2015):**  
חובתו של הנישום להוכיח כי התחשיב הכלכלי שנערך לעסקו אינו נכון.

# עריכת הסכם שומות סופיות

- \* לוודא שההסכם כולל כל השנים שבדיון
- \* לוודא שכל חלקי הטופס מולאו כהלכה
- \* וודא סיווג נכון של התוספות / הוצאות נוספות
- \* רצוי שההסכם ייחתם על ידי הנישום
- \* לרשום הפנייה לפרוטוקול סיכום הדיון
- \* המלצה לביטול קנס גירעון
- \* בקש תחשיב המס
- \* להמתין 90 יום לאישור הרכז





# השפעות מס ערך מוסף

\* סיווג הכנסות – חייבות / פטורות מע"מ

\* סיווג הוצאות – זכאיות / לא זכאיות למע"מ תשומות

\* תוספות מחזור

\* אי קבילות פנקסים

\* פסילת ספרים

\* השפעות הפוכות של הדיון במע"מ על השומות

מדינת ישראל משרד האוצר

**אגף המכס ומס ערך מוסף**



מה חדש? כתוב לנו רשימות תפוצה חיפוש English משרד האוצר

# השפעות ביטוח לאומי

\* סיווג תוספות הכנסה – אקטיביות, פסיביות, הוניות

\* חישוב מס מאוחד / נפרד

\* רק ליחיד כמובן



# תקפותו של הסכם השומות

\* חוזה לפי דיני החוזים

\* לתיקון נדרש כי הטעות תרד לשורשו של עניין

\* לא תתקבל טענת אי כדאיות בשל החבות במס

\* ניתן לערוך שומות סופיות חלקיות – תיקון 211 לפקודת מס הכנסה.

\* ניתן לפתוח שומות על נושאים שלא נדונו וסוכמו בדין השומות

ע"א 3604/13 מנהל רשות המיסים נ' יגאל מצבי אייזינגר (10.5.2015):

בית המשפט העליון קבע בדעת רוב כי מנהל רשות המיסים רשאי לפתוח הסכמים שנעשו בין פקיד השומה לנישום, ולא רק במקרים חריגים, כנגד דעת המיעוט שסברה כי ניתן לפתוח הסכמים רק במקרים קיצוניים וחריגים.

ע"מ 11-12-31259 ק.ד.ש שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נגד פקיד שומה גוש דן (28.10.2015):

משנחתם הסכם עם פקיד השומה על הכרה בהוצאות ללא אסמכתאות, אין לפקיד השומה הזכות מלחזור בו מההסכם באופן חד צדדי ורטוראקטיבי.

# התנאים לביטול הסכם שומה

ע"א 22086-05-13 ודאד נירוך נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 11.5.2014)

האם רשאי הנישום לבטל את הסכם השומה, ואם כן מה הן העילות לביטול הסכם השומה?

- ביטול הסכם שומות תוך 90 יום.
- עילות כפייה והטעייה לביטול הסכם שומות.
- התערבות ביהמ"ש לביטול הסכם שומות.
- היחס בין ההליכים הפליליים לאזרחיים.

# התנאים לביטול הסכם שומה

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פ"ש ת"א 1 (ניתן ביום 18.10.2017)

האם רשאי פקיד השומה לבטל את ההסכם?

- יש לראות בהסכם שנכרת ככולל תנאי מכללא לפיו רשאי המנהל לפתוח את השומה בהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראויה.
- ביטול בהתאם לעילות מדיני החוזים, כגון טעות והטעיה.

# המועד הקובע לעניין ההתיישנות



- ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נגד פקיד שומה פתח תקווה (5.5.2016)
- ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נגד פקיד שומה רמלה (28.4.2016) \* יוצג על ידי משרדנו \*
- ע"א 805/14 ינקו וייס נגד פקיד שומה חולון (13.10.2015)
- ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נגד נאמן (10.12.2014)

המועד הקובע הוא זה שבו נשלחה ההחלטה מפקיד השומה אל הנישום, ולא המועד בו קיבל אותה הנישום.

# התיישנות שומות – גם במיסוי מקרקעין

ו"ע 13-02-253331 עזבון אליהו מירון נ' מנהל מסמ"ק ת"א (24.2.2014):

ועדת ערר מס שבח קיבלה את הערר שהגישו המערערים מחמת התיישנות, בטענה שמנהל מיסוי מקרקעין איחר בהוצאת השומות ובהפעלת סמכותו בהחלטה בהשגה, כמתחייב מהוראות חוק מיסוי מקרקעין כנוסחו לפני תיקון 70.

➤ 1.1.12 – הגיש עזבון מירון ז"ל השגה על השומה המתוקנת.

➤ 31.12.12- ביום האחרון למרוץ ההתיישנות שלח מנהל מיסוי מקרקעין בפקס טיוטא בהחלטתו בהשגות.

➤ 14.1.13- רק בתאריך זה מירון ידעו על ההחלטה הרשמית.

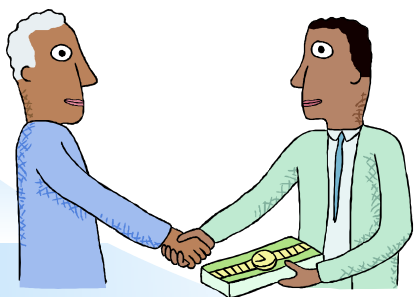
➤ התנהלות לא תקינה מנהל מיסוי מקרקעין- איחור הוצאת השומות- "תיקון באמצעות ס' 85 לחוק" - איחור נוסף.

# פשרות במהלך הערעור בבהמ"ש

\* עד תחילת הדיון בבהמ"ש – אישור הלשכה המשפטית

\* לאחר תחילת הדיון – בתיאום מראש עם הלשכה המשפטית

\* נחתם הסכם פשרה – יאושר כפס"ד של בהמ"ש





# פסיקה עדכנית ביחס להתנהלות דיוני שומות

# תיקון 211 לפקודת מס הכנסה

הוצאת שומה חלקית  
לפי מיטב השפיטה



סעיף 145 א 2 לפקודה

- הוצאת שומה חלקית לפי מיטב השפיטה מבלי לפגוע בסמכות פקיד השומה לשום בשלב מאוחר יותר את יתר הכנסות הנישום.
- שומה חלקית ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס.

הארכת תקופת ההתיישנות  
סעיף 145(א)(2) לפקודה



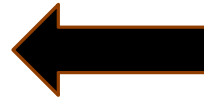
הארכת תקופת ההתיישנות  
לבדיקת הדו"חות משלוש שנים  
לארבע שנים!!

בתוקף מדוחות לשנת 2013 ואילך

ע"מ 11-01-40520 אמבה השקעות בע"מ נגד  
פקיד שומה פתח תקווה (5.5.2016)



ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נגד פקיד שומה  
רמלה (28.4.2016)



\* יוצג על ידי משרדנו \*

ע"א 805/14 ינקו וייס נגד פקיד שומה  
חולון (13.10.2015)



ע"א 3929/13 פקיד שומה תל אביב 3 נגד  
נאמן (10.12.2014)



המועד הקובע  
לעניין התיישנות

המועד הקובע הוא זה שבו נשלחה ההחלטה מפקיד השומה  
אל הנישום, ולא המועד בו קיבל אותה הנישום.

**רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף (14.4.2004),  
ע"ש 1545/04 אוניברסיטת בן גוריון נגד פקיד שומה באר שבע (26.10.2004):**

זכותו של הפרט לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות המנהלית ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו, היא ממושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי והיא נגזרת מזכות הטיעון ומחובת השקיפות של המינהל.

חובת  
גילוי מסמכים



**בש"א 6338/07 בן יקר נגד פקיד שומה גוש דן (15.7.2007):**

"..על פקיד השומה לגלות את כל המסמכים שברשותו, גם אותם מסמכים שאין בדעתו לעשות בהם שימוש במסגרת הערעור ולרבות מסמכים שהם "מזיקים" לעמדתו.."

חובת  
גילוי מסמכים



**ע"מ 13-01-34264 ניואפרם נגד פקיד שומה פתח תקווה (4.2.2016):**

זכותו של הפרט היא לעיין במסמכים המוחזקים בידי הרשות ואשר שימשו אותה להחלטה בעניינו. על רשות המיסים לחשוף פרטים הנוגעים לנישומים אחרים, כל עוד הגילוי נדרש לצורך הוכחת טענת אפליה לעומת נישומים אחרים בעלי מאפיינים דומים לעניין הנישום מבחינת דיני המס, וכל עוד אין בכך פגיעה בהוראת הסודיות הקבועה בפקודת מס הכנסה ובאינטרסים של הצדדים השלישיים. **הזכות להגיש שאלון בהקשר לתיק דומה של נישום אחר !**

חובת  
גילוי מסמכים



**עמ"ה 12-01-55419 בנימין שטינמץ נ' פקיד שומה גוש דן (31.10.2013):**

יש לעכב את גילוי המסמכים שבידי פקיד השומה עד להשלמת גילוי המסמכים והנתונים שדרש פקיד השומה מטינמץ.

חובת  
גילוי מסמכים



# שומה לפי תדריכים כלכליים של רשות המיסים



ע"מ 22007-06-13 אופל לשם אחזקות  
בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה  
:(24.8.2015)

"שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא  
המנהל אינה יכולה להיות שומה סתמית  
"מצוצה מן האצבע", אלא צריכה  
להישען על נתונים סבירים כלשהם.....  
שומה לפי מיטב השפיטה אינה צריכה  
להיות מדויקת, שהרי אינה מבוססת על  
ראיות מדויקות, אולם עליה להיות  
נאמנה ככל האפשר לנסיבות המקרה".



ע"מ 37438-06-11 אברהם יוסף נגד פקיד  
שומה ירושלים (28.4.2013):  
שווארמה לא עושים לפי תדריך כלכלי

ע"מ 64141-01-15 מסעדת וסטקית סימה  
בע"מ נגד פקיד שומה ירושלים (24.1.2017):  
כאשר פקיד השומה מבקש להפעיל סמכותו  
להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, בעילה  
של "הכנסה בלתי סבירה" או "תוצאה  
עסקית בלתי סבירה", כאשר ספרי הנישום  
לא נפסלו, עליו לנקוט במשנה זהירות, לפני  
שיפסול דוחותיו של הנישום.



# סבירות שומה גם לאחר פסילת ספרים



ע"מ 1136/04 יגדל אילן נ' מע"מ ת"א 3  
:(13.6.2012)

תחשיב כלכלי שעושה פקיד שומה או מנהל מע"מ לצורך קביעת הכנסה חייבת של נישום או עוסק, חייב להיעשות בזהירות רבה ותוך שקלול כל הפרמטרים הרלבנטיים.



ע"מ 25399-11-10 עלי שייחה נ' פקיד  
שומה (14.12.2015):

למרות פסילת הספרים, חייב פקיד השומה לבסס את השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא לנישום על בסיס הנתונים הרלבנטיים לעסק וההיגיון הכלכלי.

ע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו, ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד  
שומה גוש:

כאשר נפסלו ספרי הנהלת החשבונות, אין לקבוע שומה המסתמכת על הערכות כוללניות. שכן, מטרתה של השומה לפי מיטב השפיטה לקבוע "מס אמת" על יסוד הכנסת אמת.

ע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה:

שומה לפי מיטב השפיטה לא נועדה "להעניש" נישום אשר ספריו נפסלו, אלא מטרתה לקדם קביעת שומת מס אמת.

# ניהול פרוטוקולים

## תרשומות על ידי מייצג

- \* גם המייצג יערוך תרשומות מהדיון
- \* אין לחתום ללא קריאה, בדיקה ותיקון או תוספות
- \* יש משמעות יתרה לדברים הנאמרים במהלך הדיון – נטל ההוכחה עובר
- \* ערוך סיכום בכתב לאחר הדיון
- \* אין סיכום בעל פה כשאין הסכמה:

”בהתנהלות מול רשויות המס אין מקום להותיר הבנות בעל פה או חצאי הבנות מצידו של האזרח ועליו להקפיד כי כל הנושאים יכללו בהסכם השומה”

**(עמ”ה 1130/01 טנסור מערכות בע”מ נגד פקיד שומה נתניה (12.2.2004))**



## ניהול פרוטוקולים



ע"מ 14-07-30296 ג'רבי נגד  
פקיד שומה רמלה (28.4.2016):  
"ראוי לפקיד השומה לנהל  
דיוני שומה כהלכתם, להסביר  
את תחשיביו הכלכליים ואת  
דרך בניית השומה, וכן לערוך  
פרוטוקולים המשקפים כיאות  
את מהלך הדיון."

ע"מ 09-1191 גד קרן נ' פקיד  
שומה גוש דן (8.7.2015):  
"יש לקבוע חובה, ולו בנוהל  
פנימי, לרשום פרוטוקול  
בדיוני שומה,  
ולו של עיקרי הדברים."

**\* יוצג על ידי משרדנו \***



## חשיבותו הדרסטית של שלב ההשגה בפני רשויות המס

רע"א 777/14 ליבוביץ'  
נ' פקיד השומה גוש דן  
(6.3.2014):

"על נישום לכלול  
בהשגתו את כל טענותיו  
מבלי להותיר סרח עודף  
ולהביאו רק בשלב  
הערעור"

ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות נגד פקיד  
שומה למפעלים גדולים (2.4.2015):

בית המשפט העליון בחר לא להחליט ולהכריע  
באופן סופי בסוגיית העלאת טענות חדשות  
במסגרת הליכי המשפט, וקבע מחד, כי אין  
מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים  
להעלות טענות חדשות במסגרת הליך הערעור  
לפני בית המשפט המחוזי, ומאידך, כי יש  
למנוע ניצול לרעה של אפשרות להעלות טענות  
חדשות במסגרת הליכי הערעור.

# תקפותו של הסכם שומות



ע"מ 31259-12-11 ק.ד.ש שירותי דת  
קהילה חינוך וכשרות בע"מ נגד פקיד  
שומה גוש דן (28.10.2015):

משנחתם הסכם עם פקיד השומה על הכרה בהוצאות ללא אסמכתאות, אין לפקיד השומה הזכות מלחזור בו מההסכם באופן חד צדדי ורטוראקטיבי.

ע"א 3604/13 מנהל רשות המיסים נ'  
יגאל מצבי אייזינגר (10.5.2015):

בית המשפט העליון קבע בדעת רוב כי מנהל רשות המיסים רשאי לפתוח הסכמים שנעשו בין פקיד השומה לנישום, ולא רק במקרים חריגים, כנגד דעת המיעוט שסברה כי ניתן לפתוח הסכמים רק במקרים קיצוניים וחריגים.



## הגשת השגה

סעיפים 150-152 לפקודה

זכויות וחובות הצדדים  
במהלך הדיון - שמיעת  
טענות ומתן נימוקים

סעיף 158א לפקודה

51

רמי אריה עו"ד רו"ח מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

# סוגיות מיוחדות לעניין היחס שבין שומות ניכויים לשומות סופיות

\* באותו נישום – השלכות הדדיות, לגבי ההכרה בהוצאות, מועד ההכרה, מצב השומה.

\* מנישום לנישום – כפל שומות למשלם ולמקבל. השפעות הדדיות, כפל מס.

\* העדר זכות תגובה – לנישום המושפע.

# משמעות עריכת שומות ניכויים לאחר שומות סופיות – ס' 167 (ב)

\* בעבר, סופיות שומות ההכנסה

(ע"א 157/63 הרץ, ע"א 418/67 דן, עמ"ה 30/87 אמי פרטס - במחוזי).

\* אין סופיות שומות ההכנסה –

(ע"א 196/89 אמי פרטס - בעליון).

\* סופיות חלקית (תיקון 114) – ניתן להוציא שומות ניכויים, אפילו אם יצאו שומות סופיות למקבל, בתנאי שההכנסות לא דווחו אצל המקבל.



# משמעות עריכת שומות ניכויים

## לאחר שומות סופיות

\* באם נערכה שומה סופית למקבל התשלום הכוללת את ההכנסה – אין להוציא שומת ניכויים למשלם.

\* באם נערכה שומה סופית למקבל התשלום, ולא נכללה בה ההכנסה – ניתן להוציא שומת ניכויים - ס' 167 (ב')

\* לעניין שומות ניכויים לאחר שומות סופיות, אצל אותו נישום – ניתן, לפי ע"א 196/89 אמי פרטס - בעליון.

\* אין הלכה ברורה לגבי עיתוי ההוצאה הנובעת משומות הניכויים החדשות.

\* הנחיה – לא להוציא שומות ניכויים, לגבי עניינים שכבר נדונו בדיוני השומות הסופיות ???

**רע"א 684/11 טי.טי.אי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ נ' שלמה אייזנברג**  
**:(1.10.2013)**

האם רק כאשר השומה כוללת את שיעור ההכנסה הנכון, אין "לעקוף" אותה באמצעות שומת ניכויים, כטענת פקיד השומה.  
או שמא, די בעובדה, שאירוע המס דווח כדי למנוע מפקיד השומה לפתוח לשום הכנסה זו מחדש במסגרת שומת הניכויים, גם אם התברר לאחר מכן, שהמס לעובד הוערך בחסר כטענת הנישום?

**בית המשפט העליון קבע, כי די בכך שההכנסה דווחה לפקיד השומה, אף אם דווחה בחסר, כדי למנוע ממנו להוציא לנישום שומת ניכויים לפי סעיף 167 (ב) לפקודה, אחרת ייווצר כפל מס !**



# חוזרי מס הכנסה ביחס לדיוני שומות

56

רמי אריה עו"ד רו"ח מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)



- \* חוזר מ"ה 3/2009 (11.11.2009) - הארכת תקופת התיישנות השומה
- \* חוזר מ"ה 13/2003 (4.8.2003) - דיון בערעור מס הכנסה במקביל להליכים פליליים
- \* הו"ב מ"ה 21/2001 (1.8.2001) - הוראות נוהל לעובדי החטיבה לניהול ספרים
- \* חוזר מ"ה 4/2000 (23.2.2000) - הפעלת סמכות לפי סעיף 147 לפקודה
- \* הו"ב מס שבח 13/97 (15.5.1997) - הקפאת קנס גרעון בשלב ההשגה, ערר או ערעור
- \* חוזר מ"ה 10/97 (1.5.1997) - סמכות ערעור על פסילת ספרים בפעם השנייה באותה שנה
- \* הו"ב מ"ה 2/97 (23.1.1997) - הסמכות לדרוש מסירת מסמכים עסקיים
- \* תוספת 1 להו"ב 16/94 (24.10.1994) - עיכוב החזר מס עקב הוצאת שומה
- \* חוזר מ"ה 13/93 (29.3.1993) - נטל הבאת ראיות ונטל השכנוע בערעורי מס
- \* הו"ב 47/92 (26.10.1992) - ביטול יתרות חוב עקב השגה או ערעור
- \* תוספת 1 לחוזר מ"ה 91/22 (15.9.1992) - שומה לפי מיטב השפיטה
- \* חוזר מ"ה 29/92 (18.8.1992) - נוהל הפעלת סעיף 147 לפקודה



# משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של **35 שנים** !
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – [www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il).
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.



# תודה על ההקשבה...

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד  
באתר מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח

[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)