



****עשה ואל תעשה בהליכי ביקורת ושומה מ"ה ומע"מ**

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

סמכויות פקיד שומה וחובות הנישום

**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.

**סמכויות פקיד שומה

סעיף 135 - 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.

כניסה למקום העסק

פקיד שומה רשאי להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק: מלאי עסקי, קופה, מכוונות, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד.

כמו כן, רשאי פ"ש לדרוש מבעל-העסק לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדקם...



**סמכויות פקיד שומה

סעיף 135 - 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 על בסיס מהימנות אישית, בן זוג, ילדים, הורים).

סמכויות פקיד שומה

סעיף 135א - סמכות לדרוש ידיעות על ספקים ולקוחות

בעל עסק או משלח-יד חייב, אם דרש זאת ממנו פקיד השומה, למסור לפקיד השומה ידיעות ומסמכים בנוגע לקשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו או מי שיש לו אתו קשרים עסקיים, אף-על-פי שידיעות ומסמכים אלה אינם דרושים לבירור הכנסתו הוא.

סייג: אם הודיע לפקיד השומה תוך 15 יום מיום קבלת הדרישה, כי הדבר כרוך בעבודה מנהלית רבה, חייב הוא לאפשר לפקיד השומה לאסוף בעצמו את הידיעות והמסמכים האמורים.

האמור בסעיף זה, אין בו כדי לחייב עורך דין, רופא או פסיכולוג לגלות ידיעות או מסמכים שלגביהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי כל דין.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 136 - סמכות לדרוש ממעביד דו"ח על עובדיו

כל מעביד חייב, אם נדרש לכך על ידי פקיד השומה בהודעה, להכין ולמסור תוך הזמן שנקבע בהודעה, דו"ח לשנה פלונית שיכיל שם ו**מקום מושבם** של בני-אדם המועבדים אצלו והתשלומים והקצובות שניתנו להם בשל עבודתם אצלו; על דו"ח כאמור יחולו הוראות פקודה זו בדבר אי-מסירת דו"ח או פרטים הנדרשים על ידי פקיד שומה.

סמכויות פקיד שומה

סעיף 137 - סמכות לדרוש דו"ח על הכנסה המתקבלת או המשתלמת לאחר

מקום שאדם - ואין נפקא מינה בתור מה - מקבל רווחים או הכנסה שחלה עליהם פקודה זו והם שייכים לפלוני, או שהוא משלם רווחים או הכנסה כאמור לפלוני או לפקודתו, רשאי פקיד השומה למסור לאותו אדם הודעה שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל גילוי אמיתי ונכון של כל אותם רווחים והכנסה ואת שמו ומענו של אותו פלוני.

**סמכויות פקיד שומה

סעיף 138 - סמכות לדרוש דו"ח מתופס בית

פקיד השומה רשאי למסור לכל אדם התופס אחוזת-בית, קרקע או בנין תעשייתי, הודעה בכתב שבה יידרש להגיש תוך זמן סביר דו"ח המכיל את שמו ומענו של בעל אחוזת-הבית, הקרקע או הבנין התעשייתי, וכן גילוי אמיתי ונכון של דמי השכירות המשתלמים וכל תמורה אחרת הניתנת בעדם.

סעיף 139 - סמכות לדרוש דו"ח על מתגוררים ודיירים

פקיד השומה רשאי למסור לאדם הודעה בכתב שבה יידרש להגיש, תוך הזמן שנקבע בה ושלא יפחת משלושים יום לאחר יום המצאתה, דו"ח שיכיל את שמו של כל מתגורר או דייר היושב בביתו, במלונו או במוסדו ביום ההודעה והיה יושב שם כל שלושת החדשים שקדמו לאותו יום, חוץ מהעדרים זמניים.

**סמכויות פקיד שומה

סעיף 142 - סמכות לדרוש מילואים או הוספות

פקיד השומה רשאי למסור לאדם – כל שעה וכל כמה שיראה צורך בכך – הודעה בכתב שבה יידרש לספק תוך זמן סביר שנקבע באותה הודעה, דו"חות מלאים יותר או נוספים בכל ענין שעליו הוא נדרש או חייב על פי פקודה זו למסור דו"ח.

סעיף 131א – דו"ח מרואה חשבון ופקיד ברית פיקוח

פקיד השומה רשאי, אם ראה טעם סביר לכך, לדרוש בכתב מרואה חשבון, או מפקיד ברית פיקוח, שאישר מאזן או תיאם ואישר חשבון התאמה לחבר בני אדם לפי סעיף 131, שימסור לו דו"ח על היקף הביקורת שערך וממצאיה, לגבי אותם פרטים שצוינו בדרישה כאמור של פקיד השומה.

** 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 שותף" לבני הזוג: לא אם כן: עמדותי בתנאי סעיף 66(ד) לפקודה לא עמדותי 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 הייתה לי או לבן/בת זוגי הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 121(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⁾ אינני תושב ישראל אך מתקיימת לגבי "חוקת 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 שחלה עליו חובת דיווח לפי סעיף 131(א)(5) לפקודה - תושב ישראל ששלאו לו 25 שנה ושווי נכסי הנאמנות עולה על 500,000 ₪ הנני נהנה בנאמנות שחולקו לי מהנאמנות כלולות בדוח זה (מצ"ב העתק טופס 142) הנני נהנה בנאמנות שממנה היו לי חלוקות (פטורות/חייבות) בשנת המס כהגדרתן בסעיף 77, 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

קיימות פעולה החייבת בדיווח מכוח סעיף 131(ז) לפקודה קיבלתי "חוות דעת" חייבת 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 ידני ממוחשב ניהלתי משק לא/יש לי שטח אדמה מעובד (מצ"ב טופס 1220) אני או בן/בת זוגי שותפים בשותפות (מצ"ב טופס 1504)

המחזור מכלל העסקים שלי או של בן/בת זוגי הוא מעל 256,410 ₪ (ללא מע"מ) כן, שודר טופס 6111 לא חייב

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

סנקציות**

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 215א – אי הודעה על התחלת ההתעסקות או על שינוי בה

סעיף 215ב – אי הודעה על תכנון מדף

אדם מי שלא הודיע על תכנון מדף כאמור בסעיף 131ד(ו), דינו - מאסר שנה או הקנס הקבוע בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין.

סעיף 131ד(ו):

”מי שנתן חוות דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרה ”תכנון מדף” יודיע על כך למי שקיבל אותה, ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות הדעת”

**עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 216 – אי קיום דרישות מסוימות

אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

- (1) לא קיים דרישה הכלולה בהודעה שניתנה לו לפי פקודה זו;
- (2) לא התייצב, כפי שנדרש לכך בהודעה לפי פקודה זו, או שהתייצב אך לא השיב לשאלה שנשאל כדין;
- (3) סירב לקבל הודעה שנשלחה לו לפי פקודה זו;
- (4) לא הגיש במועדו דין וחשבון לפי הסעיפים 132 או 133;
- (4א) לא הגיש במועדו דוח מנכה מקוון או דוח מעביד מקוון, לפי הוראות סעיף 166;

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 216 – אי קיום דרישות מסוימות

אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

(5) לא ניהל פנקסי חשבונות בהתאם להוראות המנהל שניתנו על פי סעיף 130(א);

(6) השמיד או הסתיר מסמכים שיש להם ערך לענין השומה;

(7) מי שרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרושמו על פי אותן הוראות. לא נרשם התקבול בידי עובדו של הנישום, או בידי שלוחו של הנישום שאיננו עובדו, יאשם בעבירה העובד או השלוח ויאשם בה גם הנישום אם לא הוכיח שהעברה נעברה שלא בידיעתו ושהוא נקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת מניעת העבירה.

**עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 216 – אי קיום דרישות מסוימות

אדם אשר בלי סיבה מספקת עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שנה או קנס כאמור בסעיף 61(א)(2) לחוק העונשין, או שני העונשים כאחד:

(8) לא דיווח בדוח על פעולה שהיא פעולה החייבת בדיווח כאמור בסעיף 131(ז), בניגוד להוראות סעיף 131(א)(5ד) או (ב1), או (ז);

סעיף 131(ז)

”שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע פעולות החייבות בדיווח, את אופן הדיח והיקפו; ”פעולה” – לרבות עסקה ומכירה ולרבות אם חלות לגביהן הוראות חוק מיסוי מקרקעין”

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

סעיף 216ב – העברת נכסים בכוונה למנוע גביית מס.

סעיף 217 – דו"ח וידיעות לא נכונים.

סעיף 218 – אי ניכוי מס.

סעיף 219 – אי העברת מס שנוכה.

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

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;

עבירות פליליות בפקודת מ"ה

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.

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"

מגילת זכויות הנישום**

מגילת זכויות הנישום

1. הזכות לשירות הוגן ואדיב

זכותך לקבל מידע ושירות נאותים והוגנים מעובדי משרד השומה. הינך זכאי ליחס אדיב ומנומס ממערכות מס הכנסה גם כאשר הינך מתבקש למסור מידע...

2. הזכות להתלונן

אם לדעתך נגרמה פגיעה בזכויות המוקנות לך עפ"י חוק, אלה המפורטות במסמך זה ואחרות, הינך רשאי להפנות השגותיך לממונים במשרד השומה בו מתנהל תיקך, עד לדרג פקיד שומה או מבקר האגף.



**מגילת זכויות הנישום

3. הזכות ליחס של אמון

הנך זכאי ליחס של אמון מצידנו כלפי הספרים שניהלת וכלפי הדיווחים, כל עוד אין בידנו מידע, נימוק סביר או ראיה המצדיקים הטלת ספק בנכונותם.

4. הזכות לתשובות בזמן

זכותך לקבל תשובה על פניותיך תוך זמן סביר. אם התשובה היא שלילית עליה להיות מנומקת.

מגילת זכויות הנישום

5. הזכות לשמירה על סודיות

לא יעשה כל שימוש במידע הנמצא בתיקך אלא למטרות המותרות בחוק.

6. הזכות הנובעת מניהול ספרים כחוק

ניהול ספרים כחוק יביא לכך שספריך יחשבו כקבילים לצרכי פקודת מס הכנסה.... אם קיבלת הודעה על פסילת ספרים, זכותך לערער על החלטת הפסילה.

**מגילת זכויות הנישום

7. הזכות לטיעון ולקבלת הנמקה

אם הגשת דוח על הכנסותיך, לא תערך שומה לפי מיטב השפיטה, מבלי שתינתן לך הזדמנות סבירה להשמיע טענותיך. אם החליט פקיד השומה שלא לאשר הדוח שהגשת ולערוך לך שומה לפי מיטב שפיטה, על שומה זו להיות מנומקת, תוך פירוט הדרך שלפיה נעשתה.

8. הזכות להשגה על שומה ולערעור על צו

9. הזכות לעיכוב תשלום מס השנוי במחלוקת

**מגילת זכויות הנישום

10. הזכות להקטנת ניכויים במקור ומקדמות

11. הזכות לסיוע ולהדרכה בהגשת הדוח השנתי

12. הזכות להחזרי מס

הזכות לתיקון דוחות**

**תיקון דוחות

הוראת ביצוע 3/2018 - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון
דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

פס"ד אליהו רג'ואן נ' פ"ש ת"א 1

"את האפשרות של תיקון דו"ח יש ליחד לאותם מקרים של טעות בתום לב, של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח, לטעות שאינה בבחינת טענת "בכדאיות העסקה"

תיקון דוחות

הוראת ביצוע 3/2018 - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

תיקון דו"ח המהווה תיקון טכני

- תיקון טכני הוא תיקון שאינו מצריך שיקול דעת של פקיד השומה ולא יצריך בדיקה שומתית לעניין עצם הזכאות לתיקון.
- תיקון טכני מתאפיין בדרך כלל בהוספת מסמכים שלא נכללו בדו"ח המקורי, על פי רוב המדובר במסמכים מאמתים ולא במסמכים מהותיים.
- ככלל, יש לקבל בקשות לתיקון המהוות תיקון טכני, על ידי עובדי החוליה המרכזית.

תיקון דוחות

הוראת ביצוע 3/2018 - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

תיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי

- תיקון המשפיע על ההכנסה החייבת המוצהרת או על ההפסד לצורך מס (הכנסות, ניכויים, הפסדים וכדומה).
- מקור התיקון בשינוי בנקיטת עמדה מסוימת מכל סיבה שהיא, באשר לאופן, לעיתוי דיווח או לסיווג באשר למי מרכיביה של ההכנסה החייבת.
- מקור התיקון כשהנישום נוקט עמדה חדשה, שונה מזו שנקטה בדו"ח המקורי, ביחס לאותן נסיבות, מכל טעם שהוא.
- במקרה בו נתגלתה לנישום טעות שאינה טכנית ושאינה טעות סופר שנפלה בדו"ח ההתאמה לצרכי מס.

תיקון דוחות

תיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי

קליטת דו"ח מתקן הכולל תיקון מהותי תתאפשר כאשר התיקון נובע כתוצאה מאחד מהמקרים הבאים:

✓ טעות בתום לב למשל במקרים של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח.

✓ טעות שאינה בבחינת טעות "בכדאיות העסקה".

✓ תיקון שאינו מהווה שינוי בעמדה מיסויית באשר לאותה מסכת עובדתית (לדוגמא שינוי סיווג הכנסה).

✓ פסיקה בבית משפט עליון המהווה הלכה, בכפוף לתחולתה.

✓ פרסום חוזר או הוראת ביצוע.

תיקון דוחות

הוראת ביצוע 3/2018 - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על
ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

מקרים בהם לא ניתן להגיש דוח מתקן

- נסתיימה תקופת סמכות השומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, ובדו"ח שהוגש לאחר שנערכה שומה לפי סעיף 145(ב) - נסתיימה תקופת סמכות השומה לפי סעיף 152(ג) לפקודה.
- **דו"ח מתקן לאחר שקיימת שומה** - באותם המקרים בהם הוגשה בקשה לתיקון דו"ח לאחר שהוצאה שומה לא יתקבלו בקשות לתיקון דו"ח.

תיקון דוחות

הוראת ביצוע 3/2018 - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על
ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

מקרים בהם לא ניתן להגיש דוח מתקן - הערות

- מה דין תיקון דוחות תוך כדי הליך שומה.
- תיקון דוחות לאחר תקופת ההתיישנות כשעילת התיקון נוצרה לאחר תקופת ההתיישנות.

פתיחת שומה מכוח סעיף 147 לפקודה

פתיחת שומה מכוח סעיף 147

סמכות המנהל

סעיף 147(א)(1) – הליך אזרחי

המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג), לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו

**תקופת התיישנות שומה

סמכות המנהל

סעיף 147(א)(2) – הליך פלילי

הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב, 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד (8), 117(ב) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת **בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר**, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר.

תקופת התיישנות שומה

סמכות המנהל

סעיף 147(א)(3) – שומה שהתיישנה

מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.

תוקפו של הסכם שומה

ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל אייזינגר

ביהמ"ש העליון קבע בדעת רוב, כי מנהל רשות המסים רשאי לפתוח הסכמים שנעשו בין פקיד השומה לנישום, ולא רק במקרים חריגים. דעת המיעוט סברה, כי ניתן לפתוח הסכמים רק במקרים קיצונים וחריגים.

ע"מ 13-12-62697 שילוח נ' פ"ש ת"א 1

יש לראות בהסכם שנכרת ככולל תנאי מכללא לפיו רשאי המנהל לפתוח את השומה בהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראויה. ניתן לבטל הסכם שומה בהתאם לעילות מדיני החוזים כגון טעות והטעיה.



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, החריג - 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.

הזכות לקבל תרשומת פנימית

הזכות לקבלת תרשומת פנימית

פס"ד פ"ש חיפה נ' משה לוסקי (עליון רע"א 7867/06)

1. בשנת 2004 נחקר לוסקי והודה כי השמיט הכנסות והכליל הוצאות פרטיות בדו"חות שהגיש לשנים 2000-2002.
2. בעקבות הממצאים שנמצאו בתיק הפלילי, ובעקבות גידול הון בלתי מוסבר, נערכה ללוסקי שומה על פי מיטב השפיטה.
3. לוסקי ערעור לביהמ"ש המחוזי והגיש בקשה למתן **צו עיון וגילוי בדו"ח סיכום החקירה** שנערכה בעניינו בשנת 2004. נטען, כי מסמכים אלה נדרשים כדי להוכיח, שבמסגרת החקירה סוכם כי לאחר תשלום כופר לא ינוהל הליך אזרחי נגד המשיב.

הזכות לקבלת תרשומת פנימית

פס"ד פ"ש חיפה נ' משה לוסקי (עליון רע"א 7867/06)

4. נושא חסיונם של מסמכים פנימיים מעמיד זה מול זה שני אינטרסים. האחד, הינו שמירה על חופש הבעת הדעות של עובדי הציבור ללא חשש כי אלו יפורסמו אל מול האינטרס לחשוף את קיומו של הסכס. 5. על המערכת המשפטית לעיין בעצמה במסמך ע"מ לבחון באופן מלא איזה מן האינטרסים נפגע יותר מתוכנו של מסמך ספציפי.
6. יכול - ואף צריך - בית המשפט לעיין במסמכים ולבחון האם ניתן להגיע לפתרון מידתי, יצירתי, שיאפשר שמירה מלאה על האינטרסים שביסוד החיסיון, וזאת תוך מסירת אותם פרטי מידע שראוי למסרם. "ארגז הכלים" מגוון - וראוי לעשות בו שימוש.

****החובה לבסס את הליך
ההשגה**

החובה לבסס את הליך ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (מחוזי ע"ש 08 – 1019)

העובדות

1. המערערים מכרו את מניות סוכנויות פלתורס בע"מ לחברת מגדל.
2. בדוח לצרכי מס, חלק מהתמורה יוחסה למכירת מוניטין ולא רק למכירת מניות.
3. במסגרת הערעור מבקשים המערערים לצרף חוות דעת שתבסס את שווי המוניטין (ואת שווי המניות הנמוך מהתמורה בפועל).
4. השאלה שבמחלוקת: האם ניתן לצרף חוות דעת שלא הוצגה לפ"ש בשלב ההשגה.

החובה לבסס את הליך ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (מחוזי ע"ש 08 – 1019)

נפסק:

1. על הנישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההשגה ולפעול להציג בפני פ"ש את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות, לעמוד על הצורך לדון בהן ואם יש חסרים הדרושים לפ"ש כדי לגבש החלטה, לברר מהם חסרים אילו ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם.
2. שלב הערעור אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן, עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן.
3. ההלכה אומנם מאפשרת העלאת טענות משפטיות שלא נטענו במסגרת ההליך השומתי כל עוד ניתנת הזדמנות לצד האחר להתייחס אליהן.

החובה לבסס את הליך ההשגה

פס"ד יורם ליבוביץ (עליון רע"א 777/14)

נפסק:

ביהמ"ש העליון דוחה את בקשת הערעור ומקבל את פסה"ד המחוזי.

1. על הנישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור.

2. יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם עניינו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים".

** החובה לבסס את הליך ההשגה

פס"ד רובומטיקס טכנולוגיות נ' פשמ"ג (עליון ע"א 1830/14)

נפסק:

ביהמ"ש 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. מאידך, יש למנוע ניצול לרעה של אפשרות להעלות טענות חדשות במסגרת הליכי ערעור.

הזכות להחזר מס

סעיף 159א – החזר מס ששולם ביתר

(א) בסעיף זה, "הפרשי הצמדה וריבית" - תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(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 ההחזר.

(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 החזר, 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 – החזר מס ששולם ביתר

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 – החזר מס ששולם ביתר

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 – החזר מס ששולם ביתר

➤ **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 – החזר מס ששולם ביתר

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.

זכויות נוספת

- טענת אפליה.
- דין הבטחה שלטונית.
- היקף דרישת מסמכים שפ"ש רשאי לבקש.
- מסירת מיילים.
- קבלת מידע בגין תקופה שהיא מחוץ לתקופת ההתישנות.

תודה על ההקשבה