

הליכי השגה וניהול ערעורי מס טיפים מהפרקטיקה

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

אוקטובר 2014

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות
הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת
צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

השלב המנהלי:

- חשיבות העלאת טענות עובדתיות בשלב השגה
- חובת הגילוי והעיון של רשות המסים
- הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב'

פסילת ספרים:

- שינוי בנטל ההצדקה והראיה
- חשיבותה של הודעת הפסילה.
- פסילת ספרים לפי סעיף 145ב(ב) לפקודה – האומנם סעיף על/אל חוקי.

ההליך המשפטי:

- שלבים בהליך המשפטי בערעור מס הכנסה ומע"מ.
- חשיבות הטענות המקדמיות (טענת התיישנות, שינוי חזית וכו').
- על הליכי כפל מס וקנס מינהלי בחוק מע"מ.
- ניהול משפט אזרחי לצד הליך פלילי.
- חשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג בשלב המנהלי לעורך הדין בהליך המשפטי.

שלבי ההליך המנהלי והמשפטי

רקע

- **שלב א':** שומה עצמית + ביקורת על שומה עצמית (סעיף 145(א) לפקודה, סעיף 74 לחוק מע"מ).
 - סעיף 150(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961: "היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה...".
 - סעיף 82(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975
 - סעיף 87(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.
 - **שלב ב':** הדיון בהשגה - סעיפים 150/א-151 לפקודה. סעיף 82 לחוק מע"מ. סעיף 87/87 לחוק מיסוי מקרקעין.
 - **שלב ג':** הגשת ערעור/ערר לבית המשפט המחוזי.
- נשאלת השאלה כיצד לסווג את ההשגה ואת הערעור לצרכי ניהול ההליך המשפטי?**

הליך התביעה מול הליך ערעור

תקנות סדר דין אזרחי תשמ"ד-1984 (להלן: "התקנות")

כתב תביעה:

- תקנה 9 לתקנות מסדירה אלו פרטים יכיל כתב התביעה (רשימה סגורה).
תקנה 9(5) קובעת, כי יש להציג את המסכת העובדתית לעילת התובענה, כדלקמן:
"9. ואלה הפרטים שיכיל כתב תביעה, וחץ מן האמור בתקנות להלן לא יכיל אלא פרטים אלה:...(5) העובדות העיקריות המהוות את עילת התובענה, ואימתי נולדה;..."
- תקנה 92 מסדירה מצב בו אחד מבעל הדין מעוניין לתקן את כתב הטענות:
"92. ... תיקון של טענה עובדתית או הוספתה, טעונים הגשת תצהיר המאמת את העובדות."

שלבי ההליך המנהלי - הליך התביעה מול הליך ערעור

בהליך הערעור

תקנות 457-458 לתקנות קובעות כלל וחריגים לעניין הבאת ראיות נוספות, אשר לא נשמעו בערכאה הקודמת, כדלקמן:

"457. (א) בעלי הדין בערעור אינם זכאים להביא ראיות נוספות, בין בכתב ובין בעל פה, לפני בית המשפט שלערעור, ואולם אם בית המשפט שבערכאה קודמת סירב לקבל ראיות שצריך היה לקבלן, או אם בית המשפט שלערעור סבור שכדי לאפשר לו מתן פסק דין, או מכל סיבה חשובה אחרת, דרושה הצגת מסמך או חקירת עד, רשאי בית המשפט שלערעור להתיר הבאת הראיות הנוספות."

458. התיר בית המשפט שלערעור הבאת עדויות נוספות, יכול הוא עצמו לגבותן, אם בעל פה, אם בתצהיר ואם בדרך אחרת, או להורות לבית משפט אחר לגבותן ולשלחן אליו."

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין שרגאי

פסק הדין בעניין שרגאי (ע"מ 1222/03) (2012)

העובדות

- באותו עניין המערער ורעייתו היו בעלי המניות היחידים בחברה קבלנית, אשר ביצעה פרויקטים ברחבי הארץ.
- בין החברה לבין הבנק, אשר נתן ליווי פיננסי לחלק מהפרויקטים, נתגלעו חילוקי דעות, אשר בסופן סוכם על מימוש חלק מנכסי החברה לצורך החזר חלק מחובות החברה לבנק הפועלים, ומחיקת יתרת החובות.
- ביום 21.5.2001 הגיש המערער דין וחשבון על הכנסותיו לשנת המס 2000, בו דיווח על הכנסה ממשכורת בסכום של 39,354 ש"ח בלבד.
- ביום 18.1.2002 נרשמה בספרי החברה על ידי רואה החשבון של החברה פקודת יומן המחייבת את חשבון בנק הפועלים ומזכה מנגד את המערער, בסך 4 מיליון ש"ח. באותו יום ניסח רואה החשבון של החברה מכתב, בו ביקש לתקן את הדיווח על הכנסותיו של המערער לשנת 2000, ולכלול במסגרת הכנסותיו הכנסה פטורה בסך 4 מיליון ש"ח, פיצוי בגין פגיעה גופנית.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין שרגאי

פסק הדין בעניין שרגאי (ע"מ 1222/03) (2012)

ההליכים מול המשיב:

- המערער, טען, כי מתוך הסכום שעליו מחל הבנק לחברה, יש לייחס 4 מיליון ש"ח כפיצוי אישי עבורו, בגין נזק פיזי ופגיעה במוניטין ובשמו הטוב של המערער שנגרמו על ידי הבנק.
- בצו, נקבע, כי הסכום של 4 מיליון ש"ח ניתן למערער על ידי החברה, ועל כן חייב אותו במס בגין הכנסת עבודה, לפי סעיף 2(2) לפקודה ולחילופין במס בהתאם לסעיפים 2(1) או 2(10) לפקודה.
- בנימוקי הערעור העלה המערער לראשונה את הטענה, כי כלל לא צמחה לו הכנסה.
- המערער טען, כי רואה החשבון החליט על דעת עצמו ומבלי להיוועץ עם המערער לרשום את פקודת היומן.
- לחילופין המערער טען, כי אף אם נצמחה לו הכנסה טרם הגיע המועד להכיר בה.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין שרגאי

פסק הדין בעניין שרגאי (ע"מ 1222/03) (2012)

הכרעת בית המשפט (דחיית הערעור):

• הרחבת חזית אסורה:

בעניין מיקרוקול (עמ"ה 68/93) קבע בית המשפט, כי "בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה, כמו ועדת הערר הנ"ל, אינו אמור לשמש "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה. תפקידו כאמור לבחון את טיב השומה, ואת הבסיס עליו הוצבה לאור הטיעונים שהובאו על ידי הנישום, ולהחליט מה ייעשה בה, קרי, אם "יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה וכו'". הכל, על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה. הצגת טיעונים עובדתיים חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת השומה, אינה מתיישבת עם מטרת ההליך כולו."

חשיבותו של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין שרגאי

פסק הדין בעניין שרגאי (ע"מ 1222/03) (2012)

הכרעת בית המשפט (דחיית הערעור):

• הרחבת חזית אסורה:

"דברים אלו יפים גם לענייננו. בית משפט זה אינו משמש כערכאה אלטרנטיבית וההליך המשפטי אינו מקצה שיפורים לטיעונים שהעלה המערער בשלב ההשגה. לו ייעשה כן, עשוי להיווצר תמריץ לנישומים לפעול בדיוניהם מול פקיד השומה בידיעה שככל שתידחה גרסה עובדתית אחת, יוכלו להעלות גרסה עובדתית חדשה לפני בית המשפט. זאת ועוד, טענת המערער כי הדיווח על ההכנסה הפטורה היא מהלך פרי יוזמתו של פנירי בלבד, ללא מעורבותו של המערער, אינה סבירה. בהודעת הערעור, החתומה על ידי המערער, חזר שוב על טענות אלו. כמו כן, השתתף המערער בדיוני השומה אצל המשיב"

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין תהודה

**פסק הדין בעניין תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד השומה גוש
דן (ע"מ 1130-07) (21.03.2013)**

העובדות

- באותו עניין המערערת חתמה ביום 23.11.2003 על הסכם למכירת מניותיה (34.3%) בשתי חברות מוחזקות לבעלת הרוב בתמורה לסך של כ- 5 מיליון ₪.
- עוד באותו היום הוחלט באסיפה הכללית של אחת מן החברות המוחזקות להקצות לבעלי המניות בחברה המוחזקת 1,000 מניות בכורה.
- בתקנון החברה נקבע, כי מניות הבכורה יקנו למחזיקים בהן זכות לקבלת דיבידנד בכורה בסך מצטבר של 37,172 ₪ בגין כל מניה צמוד למדד ונושא ריבית שנתית בשיעור של 6%, כך שהמערערת הייתה זכאית לסך של 12.75 מיליון ₪.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין תהודה

עניין תהודה (ע"מ 1130-07) (21.03.2013)

העובדות- המשך

- עוד באותו היום נחתם הסכם אופצית PUT, לפיה המערערת תוכל לחייב את הרוכש לרכוש ממנה את מניות הבכורה בתמורה ל- 80%-90% מ"יתרת הסך המצטבר" - 12,750,000 ש"ח, סך הזכאות של המערערת לדיבידנדים בגין מניות הבכורה ביום הנפקתן, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית של 6% לשנה, בהפחתת כל סכומי דיבידנד ודיבידנד בכורה ששולמו למערערת, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מיום תשלום הדיבידנדים ועד למועד מימוש האופציה.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין תהודה (ע"מ 1130-07) (1130-07)

עניין תהודה (ע"מ 1130-07) (21.03.2013)

המחלוקת לענייננו – סוגיה ראשונה:

• האם מניות הבכורה מהוות תמורה בגין מכירת המניות הרגילות: המשיב טען, כי יש להוסיף לתמורת המניות את סכום הדיבידנד המובטח.

הכרעת בית המשפט – הערעור נדחה:

"ברגיל, ...מניה היא מכשיר שמטיבו מחייב את המשקיע בו "להמר" על כך שהחברה תנחל הצלחה עסקית וכך תצמח לו תשואה על השקעתו. במקרה דנן, הסכם האופציות אינן סיכון זה בכך שאפשר למערערת לקבל את מלוא הסכום המצטבר ישירות מחברת בטח, גם מבלי שתמורה סוכנות תצליח לחלק רווחיה. השקעה המניבה תשואה היא מטיבה השקעה אשר גלום בה סיכון מסוים, וקיים יחס ישיר בין הסיכון לבין התשואה. מניות הבכורה המוחזקות על ידי המערערת אינן נושאות סיכון, בדומה להשקעה רגילה במניות, אלא מהוות הבטחה לקבלת סכום מוגדר מראש, היינו תמורה ולא תשואה על השקעה".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

עניין תהודה

עניין תהודה (ע"מ 1130-07) (21.03.2013)

המחלוקת לענייננו (סוגיה שנייה):

- האם ניתן להפחית מהתמורה את ההוצאות המשפטיות שהוצאו בהליך הבוררות עם הרוכש ובמסגרת ערעור מס ההכנסה?
- המשיב טען כי טענות אלו לא הועלו מעולם על ידי המערערת ולא נבחנו על ידי המשיב בעת הוצאת השומה, ולכן דינן להידחות על הסף.
- הכרעת בית המשפט – הערעור נדחה:
- "בית משפט זה אינו מהווה ערכאה אלטרנטיבית לפקיד השומה, והנישום אינו רשאי לערוך מקצה שיפורים לטענות שלא שטח בפני המשיב בשלב ההשגה ובדיוני השומה. נפסק כבר לא אחת כי הדיון בבית המשפט בערעור מס הכנסה אינו דיון "דה נובו", אלא מהווה המשכו של ההליכים שנערכו לפני פקיד השומה".
- "במקרה דנא מבקשת למעשה המערערת להעלות במסגרת הערעור סוגיה חדשה, אשר כלל לא נידונה בהליכי ההשגה, והעובדות הרלוונטיות לעניין לא הוצגו בפני פקיד השומה. דין בקשה זו להידחות".

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין פלג

פסק הדין בעניין צפי פלג (ה"פ 11-07-33385) (5.5.2013)

העובדות

- המנוח היה זכאי לפטור ממס מכוח סעיף 9(5)(א) לפקודה בין השנים 1995-1998. בשל מצבו הקוגניטיבי הפטור לא נדרש.
- המנוחה הייתה זכאית להטבת מס מכוח סעיף 9ד לפקודה בשנים 2003-2004. בשל מצבה הקוגניטיבי לא התבקש הפטור.
- לאחר פטירת המנוחה בשנת 2008 התגלה על ידי הבת, כי המנוחים לא ביקשו את הטבות המס דלעיל. הוגשה המרצת פתיחה על ידי משרדי.
- פקיד השומה טען ביחס לשנות המס 1995-1998, כי השומות התיישנו. ביחס לשנות המס 2003-2004 נטען, כי באותן שנים המבקשים לא העלו את הטענה כי המנוחה הייתה זכאית לפטור לפי סעיף 9ד לפקודה.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

עניין פלג

פסק הדין בעניין צפי פלג (ה"פ 11-07-33385) (5.5.2013)

הכרעת בית המשפט – ההמרצה התקבלה בחלקה:

- ביחס לשנת המס 1995-1998 בית המשפט קבע, כי השומות התיישנו.
- ביחס לשנות המס 2003–2004 - ההמרצה התקבלה: "אמנם כטענת המשיב 2, בכל המסמכים הרבים שצורפו לכתב ההמרצה, המתארים בפירוט רב את מסכת ההתכתבויות, הפגישות והדיונים הרבים שניהלו המבקשים עם המשיבים במטרה להחזיר את המס ששולם ביתר על ידי הוריהם, לא ניתן למצוא אף זכר לטענה בדבר תחולת הפטור שבסעיף 9ד בשנים אלו. המבקשים העלו שוב ושוב בפני נציגי המשיבים את רצונם לקבל החזר מס בדין הפטור שבסעיף 9(5) עבור שנות המס 1995-1998 ו-2005-2006, אך נראה כי הליך זה הוא המקרה הראשון שבו העלו המבקשים טענה כלשהי בדבר הזכאות לפטור לפי סעיף 9ד".
- "עם זאת, במכתב הראשון ששלחו המבקשים למשיב 2 (נספח 18) נתבקש המשיב 2 לסווג מחדש את הכנסות דמי השכירות בשנים 1995-2007 כהכנסות מיגיעה אישית. מכתב זה נשלח למשיב 2 בשנת 2008, עוד טרם חלפה תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 160 לפקודה ביחס לשנות המס 2003-2004".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין פלג

פסק הדין בעניין צפי פלג (ה"פ 11-07-33385) (5.5.2013)
הכרעת בית המשפט – ההמרצה התקבלה בחלקה:

- "בית משפט זה בוחן בערעורי מס הכנסה את השומה שקבע המשיב, ולשם כך הוא מתייחס רק לטענות שהוצגו בפני המשיב בשלב ההשגה. ברגיל, הצדק עם המשיב כי שעה שהנישום לא העלה טענה מסוימת בהליכים שניהל בפניו הוא מנוע מלהעלות אותה בבית המשפט".
- "עם זאת, בעוד קיימת הסכמה רחבה יחסית בפסיקה כי אין להתיר לנישום להעלות טענות עובדתיות חדשות, לא הוברר עד תום האם יש לאסור גם על העלאת טענות משפטיות חדשות בשלב הערעור"
- "כשלעצמי, נראה לי במצבים המתאימים יש להתיר לנישום להעלות טענות משפטיות חדשות במסגרת ההליך המשפטי. זכות זו אינה בלתי-מוגבלת, ובית המשפט לא ישמע לטענות חדשות במקרים בהם הנישום נמנע מלהעלות אותם בפני המשיב בעבר מתוך התנהלות אופורטוניסטית-טקטית. עם זאת, כשם שיותר לנישום להציג בבית המשפט ראיות חדשות אם אלו לא היו בידיו בשלב ההשגה, כך גם יש להתיר לו העלות טענות משפטיות חדשות בתנאים המתאימים".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי עניין פלג

פסק הדין בעניין צפי פלג (ה"פ 11-07-33385) (5.5.2013)

הכרעת בית המשפט – ההמרצה התקבלה בחלקה:

- "בענייננו, כל העובדות הרלוונטיות בכדי שיוחלט האם המנוחה הייתה זכאית לפטור לפי סעיף 9ד בשנים 2003-2004 דווחו כבר למשיב 2. עצם טענת הזכאות לפטור בשלב זה היא טענה משפטית חדשה, אשר אין מניעה בפני המבקשים מלהעלותה כאן".
- "תפקידם של המשיבים הוא לפעול לגביית מס אמת מהנישום, מס אמת ולא יותר מכך. שומה על המשיב 2 כי משדווחו לו העובדות המקימות זכאות לפטור, עליו להעניק את הפטור אם השתכנע כי דבר עצם הזכאות לפטור חמק מעיניי הנישום".

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

**פסק הדין בעניין ליבוביץ במחוזי (ע"מ 1019-08 (2013)) ובעליון
(רע"א 777-14 (2014))**

העובדות

- המבקשת ובעל השליטה בה (המבקשים) חתמו בשנת 2002 על הסכם עם צד שלישי למכירת מלוא מניות סוכנות פלתורס בע"מ (להלן: "פלתורס"), תמורת סך של 6,375,000 ש"ח. ההסכם עסק במכירת מניות ולא צויין בו מכר מוניטין (להלן: "עסקת המכר").
- בשנת 2003 הוחלט על ידי בעלי המניות במבקשת לפרק אותה ומונה לה מפרק. בתחילת שנת 2005 החברה חוסלה רשמית במרשם רשם החברות.
- בדו"ח לשנת מס 2002 הצהירה המבקשת על רווח אינפלציוני חייב בגין מכירת מוניטין בסך של 5,399,959 ש"ח ורווח הון אינפלציוני חייב בגין מכירת מניות בסך של 974,336 ש"ח.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 14-777) (2014)

התנהלות מול המשיב

- ביום 5.10.06 התקיים דיון המשיב לבין מבקשת 2. דיון זה עסק, בין היתר, במכירת המניות. משלא הושגו הסכמות קבע המשיב לחברה, ביום 31.12.06, שומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2002. לגישת המשיב סכום המס הנוסף לתשלום בגין חישוב רווח ההון ואי התרת הוצאות בניכוי ממכירת המניות, הסתכם ב-1,648,918 ש"ח (לפני שיערוך).
- החברה הגישה השגה על השומות אך ההשגה נדחתה והמשיב הוציא צו למבקשת לפי סעיף 152(ב) לפקודה לשנת 2002, לפיו סכום המס הנוסף לתשלום בגין מכירת המניות הסתכם ב-1,650,722 ש"ח.
- במהלך השלב השומתי לא ציינו נציגי המבקשת, כי החברה בחיסול.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 777-14 (2014))

בית המשפט המחוזי- הבקשה

- בקשה של המבקשים לביטול על הסף של הצו בשל חיסול החברה נדחתה (ע"מ 1019-08).
- בערעור לגופו של עניין (ע"מ 1019-08) המבקשים טענו כי יש לייחס את המוניטין של פלתורס למבקשת, כיוון שבהסכם המכירה של המניות נמכרו גם המוניטין של המבקשת.
- המבקשים בקשו להגיש חוות דעת מומחה ביחס לשווי המוניטין.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 14-777 (2014))

החלטת המחוזי- דחיית הבקשה – נימוקים:

- סוגיית המוניטין היא משנית ואינה נחוצה להכרעה במחלוקת.
- אין מקום "להשקיף" מניות בדרך שהוצעה על ידי המבקשים.
- במידה והיה קיים מוניטין שהשפיע על שווי המניות היה על המבקשים להגיש את חוות הדעת בשלב ההשגה. משלא עשו כך, אין להתיר להם לבצע "מקצה שיפורים" בשלב הערעור. במיוחד כשבשלבי ההליך השומתי עלתה ונדונה שאלת קיומו של מוניטין.
- אין להעמיד לפני ערכאת הערעור מסכת עובדתית חדשה.
- על החלטה זו המבקשים הגישו ברע"א לבית המשפט העליון.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 14-777) (2014)

החלטת העליון - דחיית הבקשה (כב' השופט סולברג)

- "דומה כי צדק בית המשפט המחוזי באומרו כי בשלב ההשגה צריך היה להעלות את הטענות על שווי המוניטין בהנחה שאלה יועילו, ומשאלה לא הועלו, אין זה המקום להעלותן עתה בערעור".
- אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות חדשות לביסוס טענות המבקשים.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין ליבוביץ

פסק הדין בעניין ליבוביץ בעליון (רע"א 14-777) (2014) החלטת העליון - דחיית הבקשה (כב' השופט סולברג) – המשך:

- לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו ההשגה.
- אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים
- כפי שקבע בית המשפט המחוזי הערכת שווי המוניטין אינה רלוונטית לשאלה אם נמכר מוניטין.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין רובומטיקס

פסק הדין בעניין רובומטיקס (עמ"ה 1022/09 עמ"ה 6725-08-12)(2014) – כב' השופט אלטוביה:

עובדות הבקשה

- פקיד שומה מפעלים גדולים (להלן: "המבקש") ביקש מבית המשפט כי יורה על מחיקה של מספר סעיפים מן התצהיר אשר הגישה המשיבה כולל טענות עובדתיות ומסמכים אשר לא נטענו והוצגו בשלב ההשגה.
- המשיבה טוענת, כי העובדות אשר נטענו בתצהיר עולות מן הדוחות הכספיים ולגבי המסמכים, רובם הם דיווחים לגופים סטטוטוריים ולפיכך היו נגישים לציבור ולמבקש. מנימוקי השומה עולה, כי גם המשיב עשה שימוש במידע חיצוני.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי עניין רובומטיקס

פסק הדין בעניין רובומטיקס (עמ"ה 1022/09 עמ"ה 6725-08-12)(2014)

החלטת בית המשפט - קבלת הבקשה של פקיד השומה

- "המשיבה אינה כופרת בטענת המבקש לפיה המסמכים המצורפים לתצהירו של מר עדי כהן לא הומצאו לו, אולם לטענתה המבקש יכול היה להגיע למסמכים אלה או לדרוש אותם במסגרת הליך ההשגה. טענה זו של המשיבה, אינה נראית לי. מהאמור לעיל בעניין מיקרוקול עולה כי על המשיבה היה להציג בפני המבקש את כל המסמכים הרלבנטיים להכרעה בעניינה בשלב ההשגה. משלא עשתה כן אין לאפשר לה מקצה שיפורים במסגרת הערעור כאן."

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי

עניין רובומטיקס

ערעור לעליון (רע"א 1830/14)

לשכת רואי החשבון הגישה בקשה להצטרפות בהליך רשות הערעור בעליון בתור "ידיד בית המשפט" מן הטעמים הבאים:

- קבלת ההחלטה של הערכאה הדיונית, לפיה לא ניתן לעלות בשלב הערעור טענות וראיות אשר לא הועלו בשלב ההשגה עלולה להביא לפגיעה חמורה בברור חבות המס ובגביית "מס אמת".
- ההחלטה עלולה לפגוע ביעילות ההליכים, עקב הצורך לייעוץ משפטי צמוד לאורך כל שלבי השומה. ובעקבות כך להתארכות הדיונים וייקור ההליך. פחות תיקים יסגרו בפשרה ורובם ייפנו לבתי המשפט דבר שיצור עומס על בתי המשפט והתארכות ההליכים.
- פגיעה בציבור רואי החשבון, המייצגים בהתאם להוראות הפקודה בפני רשויות המס אשר החלטה זו תקשה עליהם לבצע את מלאכתם נאמנה דבר שיכול להביא לידי פגיעה בחופש העיסוק.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי

עניין דביר

פסק הדין בעניין הן דביר נ' פקיד שומה נתניה (ע"מ (2014) (32858-02-12)

העובדות:

- המערער טען טענת התיישנות. הטענה היא שהמערער הגיש את דו"ח 2006 למשיב ביום 27.12.2007 לפיכך המועד האחרון להוצאת שומה, לפי מיטב השפיטה, הינו עד 31.12.2010, דהיינו שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח. המערער טוען שהשומה הוצאה לו לאחר המועד האמור ולכן היא התיישנה.
- המשיב טען שהמערער כלל אינו רשאי לשנות מגרסתו, במסגרת הערעור, ולהעלות טענות שלא נטענו על ידו במסגרת דיוני השומה -קרי, טענות בדבר משלוח חישוב המס באיחור.

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי

עניין דביר

פסק הדין בעניין רן דביר נ' פקיד שומה נתניה (ע"מ - 32858-02-12) (2.8.2014) – המשך:

הכרעת הדין (השופט סטולר): לגופו של עניין -

- "האירוע שעוצר את מרוץ ההתיישנות הוא כאשר השומה לפי מיטב השפיטה מועברת לידיעת הנישום. הרציונל הוא הפסקת מצב חוסר הוודאות בו נתון הנישום. שכן, עד להעברת השומה לנישום הוא במצב של חוסר וודאות שמסתיים עם העברת השומה. לא ניתן אפוא לקבל את עמדת המשיב לפיה העברת השומה לפקיד העוסק במשלוח דואר או העברתה לסניף הדואר או משלוח השומה יש בה כדי למלא אחר התנאי שהשומה הגיעה לידיעת הנישום. לא ניתן לומר בשום פנים ואופן ששומה שנמצאת בבית הדואר או בדרכה מבית הדואר לנישום וטרם נמסרה לו, היא שומה שהועברה לידיעת הנישום. במצב דברים זה הנישום - המערער, לא יודע שהשומה המתייחסת אליו הופקדה בדואר והוא נמצא עדיין במצב של חוסר וודאות."

חשיבותה של השגה לצרכי ההליך המשפטי

עניין דביר

פסק הדין בעניין רן דביר – המשך:

הכרעת הדין - לענייננו

- "יש נסיבות בהן רשאי צד להליך שומה לשנות גרסתו במסגרת הערעור. עמדת הפסיקה היא שככלל לא תותר הבאת טענה עובדתית חדשה, שלא הועלתה בשלב עריכת השומה או ההשגה, או הועלתה לראשונה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה; יחד עם זאת, אין מדובר בעקרון נוקשה. כך, למשל, אם לא היא בהעלאת הטענה משום קיפוח הנישום, או אם מדובר בפיתוח טענה שנכללה, גם אם בדרך חלקית ומקוצרת, בהליכים הקודמים להליך הערעור, יש לנהוג בגמישות כלפי המשיב ולאפשר לו לכלול את אותה טענה בנימוקי השומה."
- תקנה 9 לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, משווה את מעמדם של נימוקי השומה ונימוקי הערעור לכתבי הטענות.
- "משילוב ההלכה ותקנות מס הכנסה, ניתן לקבל את הטיעון שגדר המחלוקת בערעורי מס נקבעת בהתאם לנימוקי השומה ונימוקי הערעור בין אם הטענות הועלו בשלב דיוני השומה בין אם לאו."

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המנהלי

- זכות פקיד השומה (מנהל) / חובת הנישום (סעיף 135 לפקודה וסעיף 72 לחוק מע"מ).
- חובת פקיד השומה / זכות הנישום - כלל הגילוי (הלכת ד.נ.ד - רע"א 291/99): הנחת המוצא, היא כי כלל הגילוי החל על רשות מנהלית מכוח מושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי חל גם על רשות המסים. לפיכך, על מנהל רשות המסים מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו כבר בשלב ההשגה (השלב הטרומי משפטי), היינו, עוד טרם התקבלה ההחלטה בהשגה שהגיש הנישום (וזאת למעט תרשומות והתכתבויות פנימיות של רשות המסים ובכפוף לחובת סודיות, אשר אמורה לחול במקרים חריגים בלבד).

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המשפטי

- חובת פקיד השומה/ זכות הנישום - כלל הגילוי (הלכת ד.נ.ד - רע"א 291/99): חלה ביתר שאת.
- זכות פקיד השומה(מנהל) /חובת הנישום(מוגבלת):
עניין טמרס (Tamares) (ו"ע 11-08-46256) – 1.10.2013:

"כל המסמכים והמידע צפוי שיהיו בידי הרשות בטרם מתן החלטתה וביסוסה בדיעבד על מידע ומסמכים שלא עמדו בפניה, חותרת תחת חובתה ליתן החלטה על בסיס חומר ומידע שבפניה. קשה להניח מצב שבו הרשות תיתן החלטה בלא שעמדה בפניה תשתית ראייתית מספקת ורק לאחר הגשת הליך הערעור היא תבקש לבסס את החלטתה על ראיות ומסמכים חדשים אותם הינה דורשת מהנישום".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המשפטי

- זכות פקיד השומה (מנהל) / חובת הנישום (מוגבלת):
עניין טמארס (Tamares) (ו"ע 11-08-46256) – 1.10.2013:
- החריג: "רשאית רשות המס לבקש גילוי ועיון במסמכים אשר לא גולו לה למרות דרישותיה בשלב ההשגה. כן ניתן ליתן צו לגילוי ועיון מקום שבו הנישום הוסיף בערעורו טענות שלא נטענו בפני רשות המס בשלבים המוקדמים, לרבות בשלב ההשגה. ניתן לאפשר הליכי גילוי ועיון מקום שבו הרשות נסמכה על ראיות מנהליות שאינן קבילות בבית המשפט והיא מבקשת למצוא להן חיזוקים קבילים... כמובן שניתן להתיר הליכי גילוי ועיון מקום שהצדדים הסכימו לכך".
- היקף הגילוי:
גבולות הליך גילוי המסמכים שניתן לרשות המסים במסגרת ההליך השיפוטי תחומים בשלושה: (1) עקרון הרלוונטיות; (2) בזמינות ובהחזקת המסמכים בידי הנישום; (3) באיסור על רשות המסים לבצע "מסע דיג" (fishing) בניסיון לשפר את עמדתה מול הנישום לאחר תום ההליך השומתי.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

במסגרת ההליך המשפטי – בקשות הדדיות לצו גילוי ועיון במסמכים -

עניין בנימין שטינמץ (עמ"ה 55419-01-12) – 31.10.2013

רקע עובדתי:

- המבקש פנה למשיב (פקיד שומה גוש דן) במספר בקשות לגילוי כל המסמכים הרלוונטיים למחלוקות המס בין המבקש למשיב בסוגיית הנאמנויות הקשורות למבקש. הבקשה כללה גם פרטים על צווים והסכמי שומה שנערכו בנסיבות דומות, לרבות בקשר עם מיסוי נאמנויות זרות וייחוס הכנסות נאמנויות זרות לנהנים תושבי ישראל.
- המשיב סרב וטען, כי לאורך השנים פנה אל המערער בדרישות להמצאת מסמכים הנוגעים לתאגידים ונאמנויות הקשורים למבקש, אולם נענה באופן חלקי בלבד. נוכח העדר שיתוף הפעולה קיים חשש, כי גילוי המסמכים יסייע למבקש להתאים את גרסתו למסמכי המשיב.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים:

עניין בנימין שטינמץ (עמ"ה 12-01-55419) (31.10.2013)

רקע עובדתי:

- המשיב טוען, כי גם אם אין בידי המבקש מסמכים ומידע מעבר למסמכים שנמסרו לו עד כה למשיב, המבקש או מי מטעמו נדרש להגיש תצהיר ולפרט את הסיבות המונעות המצאת כל אחד מן המסמכים המבוקשים.
- המבקש טוען, כי חלק מן המסמכים המבוקשים נוגעים ליישויות משפטיות זרות הפועלות על פי דיני ליכטנשטיין (Foundations) ועל כן כפופות לחובת סודיות מוגברת, אשר איננה מאפשרת את חשיפת המסמכים על ידי מנהלי היישויות.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ):

הכרעת בית המשפט (ניתוח תיאורטי):

- "הדין מחייב את האזרחים לפעול בעצמם, ולספק לשלטון מידע מלא על היקף הכנסותיהם ופעילויותיהם העסקיות לשם הבטחת שומת אמת...הליך המס מיוסד על שיתוף פעולה בין המדינה לפרט... מטרת שיתוף הפעולה הינה השגת שומת אמת, שתחייב את הנישום בדיוק בשיעור אותו עליו לשלם בדין. שיתוף הפעולה מניח, מן הצד האחד, שהנישום מחויב לדווח דיווח מלא ומדויק על הכנסותיו ועסקאותיו. מן הצד השני שיתוף הפעולה מניח, שרשויות המס חייבות לשום את האזרחים באופן נכון, יעיל, הוגן ושוויוני..." (פסקה 13 לעניין ד.נ.ד.).
- "הרשות רשאית לסרב למסור חומר מסוים, אך זאת רק אם ביססה סירובה בנימוקים סבירים ומשכנעים... ככלל, המדובר במצבים, בהם חובת מסירת החומר מקימה חשש לשיבוש קשה בעבודת הרשות...או פוגעת בזכויות גוברות של פרט אחר. גם קודם שנתקבעו הדברים בחוק חופש המידע, הכירה הפסיקה בכך ש"שיקולים של יעילות, תקנת הציבור, מילוי תפקיד הרשות באופן תקין וכיוצא באלה שיקולים, ראויים להישקל על-ידי בית המשפט הדן בבקשה לעיון במסמכי הרשות".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ): הכרעת בית המשפט – לגופם של דברים:

- דרישת המשיב להמצאת מסמכים קדמה לדרישת הגילוי של המבקש.
- נציגי הנאמנויות הגיעו לדיון אצל המשיב והמציאו מסמכים והסברים חלקיים ועל כן "איני רואה לייחס משקל לטענת המבקש כאילו הוא או מנהלי הנאמנויות הזרות מנועים מלמסור למשיב מסמכים ונתונים שדרש".
- לאחר עיון בדרישות הגילוי של המשיב כמפורט בנימוקי המשיב (פירוט מבנה העסקים של המבקש, מסמכי הנאמנויות, פירוט נאמנויות של קרובי המבקש, פירוט השקעות והלוואות בחברות זרות ובחברות ישראליות, המצאת דוחות מס זרים, תצהיר לגבי תהליך הקמת הנאמנויות, מעורבות המבקש ובני משפחתו בנאמנויות, קשרי המבקש עם יוצר הנאמנויות וכיו"ב) קובע בית המשפט, כי "כל הנתונים והמסמכים שדרש המשיב מהמבקש דרושים לבירור העניינים הקשורים בשומות שהוציא המשיב, ועל כן, הימנעות המבקש מלהמציא נתונים ו/או מסמכים שנדרשו על ידי המשיב הינה בגדר הפרת חובת הגילוי של המבקש ופגיעה בתכלית הליך השומה שנועד לקביעת מס אמת, כאמור בעניין ד.נ.ד."

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון של הנישום ושל רשות המסים (עניין שטינמץ):
הכרעת בית המשפט – לגופם של דברים (המשך):

- "אי קיום דרישת הגילוי של המשיב במלואה, תוך היתלות במניעה חוקית לכאורה במסירת נתונים ומסמכים של הנאמנויות כאשר בפועל המציאו המבקש ומנהלי הנאמנויות נתונים ומסמכים של הנאמנויות כמפורט לעיל, מאששת את חששו של המשיב שהמבקש יתאים את גרסתו לחומר המצוי בידי המשיב אם יגולו לו המסמכים שבידי המשיב, קודם להמצאת המסמכים, הנתונים וההסברים שדרש ממנו המשיב, באופן העלול לשבש באופן קשה את עבודת המשיב".
- "כאשר נישום אינו ממציא מידע מלא ויהיו טעמיו אשר יהיו, ואינו מאפשר בכך למשיב להפעיל סמכותו לקבלת מידע מכוח הדין, נסוגה חובתו של המשיב לגלות שבידיו בפני החשש ל"תפירת" גרסאות."
- **בית המשפט:** בנסיבות אלו נכון לעכב את גילוי המסמכים שבידי המשיב עד להשלמת גילוי המסמכים והנתונים שדרש המשיב (ניתן צו תוך 60 יום).

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין עותמאן (ע"מ 8602-12-08 + ע"מ 10199-02-09) (2011)

רקע עובדתי:

למערער, שספריו נפסלו, הוצעה פשרה לפיה ישלם סכום מס של 200,000 ש"ח בגין הפרשי ההון הבלתי מוסברים שנמצאו. המערער סירב, נערך דיון בשלב ב' ובו טען המשיב כי בדק את נכסי המערער לעומק וביסודיות ולכן העמיד את השומה על סכום העולה על 2,000,000 ש"ח.

בית המשפט:

"התנהלות לפיה עולה הצעה בשלב א' של הדיונים על ידי רשות מס הנמוכה באופן משמעותי מן השומה המוצאת בשלב ב' של ההליך השומתי, אינה ראויה, ובמידה רבה מבססת טענה כי התנהלות של אותה רשות, אינה רצינית... עדיין יש לעמוד על פער סביר בין שני השלבים".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין עותמאן (ע"מ 8602-12-08 + ע"מ 10199-02-09) – 2011

- "כאשר מדובר בפער משמעותי, צריכה הרשות לתת הסברים מפורטים לקיומו של פער כאמור. ועוד, גם אם התגלו ראיות נוספות, על המשיב לפרט מתי נתגלו וכן, בין היתר, לנמק, מדוע לא ניתן היה לעשות שימוש באותן ראיות כבר בשלב א' של ההתדיינות.
- אם קיימת "מדיניות" - והדבר לא הוכח - של העלאת הצעה נמוכה להסדר בשלב א', ללא ביסוס ומבלי שבאותו שלב נעשתה בדיקת נתונים נדרשת, ובשלב ב' ישנה "מדיניות" של הפרזה בשומה בצו, הרי שאין לקבלה.
- ראו גם עמ"ה 187/00 בשיר נבהאן שחאדה.

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

נקודות למחשבה (חשיבות ההליך המנהלי):

- טרם הגשת ההשגה יש לעשות בחינה מדוקדקת של כל עובדות המקרה;
- אין להסתפק ברשימת המסמכים המבוקשת על ידי פקיד המס;
- ביסוס התשתית העובדתית – מסמכים, עדים פוטנציאליים, תכתובות עם רשות המסים.
- בניית שלד משפטי ראוי לנימוקי ההשגה, אשר יהווה את התשתית של הערעור המשפטי (התייעצות בעו"ד מיסים);
- העלאת טענות מקדמיות (התיישנות).
- ביצוע הליך יזום של גילוי מסמכים כבר בשלב ההשגה (בהתאם להלכת בית המשפט העליון בעניין ד.נ.ד (רע"א 291/99)).
- הכנה והגשה של השגות מנומקות הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי.

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

שינוי בנטל הראיה

- סעיף 155 לפקודה – "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."
- תקנה 10 לתקנות הערעור – "מקום שהמשיב חייב, על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו; בכל מקרה אחר חייב המערער להתחיל בהבאת ראיותיו."
- סעיף 130(ב) לפקודה – "ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת ההכנסה אצל הנישום".

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

שינוי בנטל הראיה

- בעניין מקלאדה סלאח (ועדה לקבילות פנקסים), נקבע, כדלקמן:
"בא כוח המשיב בהופיעו בפני הוועדה יצר את הרושם כי ציפיותיו מהוועדה הינם שתשמש לו חותמת גומי וכמעין אוטומט להנפקת פסילת ספרים... זאת ועוד, בא כוח המשיב גילה דעתו בדיון, כי פסילת הספרים נחוצה לו רק כדי להעביר את נטל הראיה בשומה לפי סעיף 77 שכבר הפיק, על שכם העורר... ע"י פסילה ללא מאמץ, באבחת גליוטינה אחת רוצה לקבל המשיב הכרעה מראש ב"נוק-אאוט", ולהפיק בנחת כל שומה שירצה בה כשידיו של העורר כפותות בסך של ספרים פסולים".
-

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

חשיבות הודעת הפסילה:

סעיף 130(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה לשלוח "הודעת פסילה", במידה והחליט לפסול את ספריו של הנישום, ובלשון הסעיף:

- "סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום ... הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו."

סעיף 145ב(ב) לפקודה:

- "נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים".

דרכי פעולה:

- דגש על פסילת ספרים.
- עקרון המהותיות - סטייה מהותית.
- הגשת ערעור כולל.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

ניכוי מס תשומות בחשבוניות פיקטיביות -

- סעיף 50(א) לחוק מע"מ: עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."
- סעיף 77(ב) לחוק מע"מ: "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."
- סעיף 95(א) לחוק מע"מ: "לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו..."

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון - ע"א 3886/12 (2014)

עובדות

- המערערת בעניין שרון, חברה לקבלנות בנין ועפר הגישה לרשויות מע"מ דוחות תקופתיים בהם ניכתה מס תשומות שהיה כלול בשש חשבוניות, אשר הוצאו לה על ידי חברה אחרת. החשבוניות בחלקן נשאו את חתימתו של בעל המניות בחברה האחרת וחלקן היו חתומות על ידי אדם אשר אינו רשום כבעלים או כנושא משרה באותה חברה.
- מנהל מע"מ טען, כי מדובר בחשבוניות פקטיביות אשר לא שיקפו עסקאות אמיתיות ובהתאם פסל את ספרי המערערת והטיל עליה כפל מס וקנס מינהלי. המערערת טענה מנגד, כי מדובר בחשבוניות המשקפות עסקאות אמיתיות, עבודות שעשתה בפועל וכי עשתה כל ביכולתה על מנת לוודא שהחברה האחרת רשומה כדין במרשמי מע"מ.
- ערעור שהגישה המערערת על פסילת הספרים, כפל המס והקנס המינהלי נדחה על ידי בית המשפט המחוזי (ע"מ 11-03-48572).

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון - ע"א 3886/12 (2014)

בית המשפט העליון ראה לנכון להסדיר עקרונית את סמכויות המנהל וזכויות הנישום, כדלקמן:

- בית המשפט קובע, כי יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג תשתית ראייתית להחלטה להטיל כפל מס וקנס מנהלי.
- בית המשפט דוחה את טענת המערערת, לפיה שומה על המנהל לנקוט בהליך "דו-שלבי", במסגרתו בשלב הראשון יערוך שומה על פי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק ובשלב השני יפעיל את סמכויותיו לעניין הטלת כפל המס והקנס המינהלי. עריכת שומה על פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכויותיו של המשיב להטיל כפל מס וקנס מנהלי
- תקופת ההתיישנות בת חמש השנים הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק, אינה חלה על סמכותו של המנהל בעת הטלת כפל מס וקנס מנהלי, הגם שבית המשפט סבור, כי על המשיב להפעיל את סמכותו זאת במסגרת תקופת ההתיישנות הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות התשי"ח-1958, שהינה בת שבע שנים.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון - ע"א 3886/12 (2014)

- המבחן האובייקטיבי החל בבחינת ניכוי מס תשומות בגין חשבונית שהוצאה שלא כדין מחמיר יתר על המידה בכל הנוגע להטלת כפל מס והטלת קנס מנהלי ואינו עולה בקנה אחד עם הסיומת הקבועה כאמור בחקיקה, לפיה לא יוטל כפל מס או קנס מינהלי אם הנישום הוכיח "כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין". מסיומת זו, מסיק בית המשפט העליון, כי אי מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות מהווה הגנה כנגד הפעלת הסנקציות הנ"ל (מבחן סובייקטיבי).
- בית המשפט מייבא לעניין המבחן הסובייקטיבי החדש את עקרון "עצימת העיניים" מחוק העונשין לפיו "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם". בהתאמה, מתווה בית המשפט, כי נישום, אשר עוצם את עיניו לא יעמוד בנטל של המבחן הסובייקטיבי.

הערעור נדחה

שלבים בהליך המשפטי

ערעורי מס הכנסה (בית משפט מחוזי)

- סעיף 153(א) לפקודה – "מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאיזור שיפוטו פעל פקיד השומה".
- **תקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978**
 - הודעת ערעור (תקנה 4) – דגש לציין גם פסילת ספרים.
 - הודעה בכתב המפרשת את נימוקי השומה (תקנה 5(א)).
 - הודעה בכתב המפרשת את נימוקי הערעור (תקנה 5(ג)).
- **קדם משפט - העלאת טענות מקדמיות: התיישנות, הרחבת חזית, גילוי מסמכים וכו'.**
- **הכנת תצהירים + הוכחות**
- **סיכומים.**

שלבים בהליך המשפטי

ערעורי מס ערך מוסף (בית משפט מחוזי)

- סעיף 83 לחוק מע"מ – "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי.
- (תקנות מס ערך מוסף ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.
 - ערעור (תקנה 3) – דגש לציין גם פסילת ספרים.
 - הגשת תצהירי מערער.
 - כתב תשובה משיב.
- קדם משפט.
- הוכחות
- סיכומים/סיכומי המשיב/סיכומי תשובה.

שלבים בהליך המשפטי

• סוגי ערעורים

- ערעור עובדתי.
- ערעור עובדתי + פסילת ספרים.
- ערעור משפטי.
- ערעור עובדתי + פסילת ספרים + הליך פלילי.

• נימוקי ערעור/ערעור

- רקע עובדתי – מתכתב עם התצהירים.
- מסגרת נורמטיבית – חקיקה, פסיקה, מלומדים.
- כלים פרשניים – לשון החקיקה, פרשנות תכליתית, מס אמת, פרשנות לטובת הנישום (ע"א 9559/11 שעלים).
- אורך רצוי.

שלבים בהליך המשפטי

- **תצהירים + הוכחות**

- **לב המשפט.**

- הכנת העדים לחקירה נגדית על תצהירי העדות הראשית.
- חקירת עדי המשיב (פקיד שומה, פקידי מע"מ, כלכלכנים).

- **סיכומים**

- שלב הסינכרון.
- הגבלת מקום.

חשיבות שיתוף הפעולה בין המייצג לעורך הדין

- הכרת התיק.
- העברת המסמכים בתיק.
- תוצאות מו"מ, ככל שהתקיים.
- מילוי תצהיר.
- הגעה לעדות.

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>