



ייצוג וניהול הליכי שומה הלכה למעשה

יובל אבוחצירא, רו"ח ומשפטן

שותף מנהל סניף חיפה והצפון

לשעבר סגן פ"ש חיפה

12.5.2024

על הפרק....

- ✓ בקורת במקום העסק.
- ✓ שומה חלקית/מקדמית – רווח הון, שומת הכנסות.
- ✓ הליכי שומה - **שלב א**.
- ✓ הליכי שומה – **שלב ב** (שלב ההשגה).
- ✓ **פתיחת שומות** – סעיף 147 לפ.מ.ה.
- ✓ **פסילת ספרים** – השלכות לעניין הליכי השומה.
- ✓ **הצהרות הון** – השלכות השוואת הון והפרשי הון בניהול הדיונים.
- ✓ **קנסות גרעון** – מתי? למה? וכמה?
- ✓ היחס בין **שומת הכנסות** לבין **שומת ניכויים** – מ"ה.
- ✓ השלכות שומות מ"ה לעניין חוק מע"מ וחוק **ביטוח לאומי**.
- ✓ הוצאת צו ע"י פ"ש.
- ✓ טיפים לסיכום.

ביקורת במקום העסק

- ✓ במידה ומתקיימת **ביקורת במקום העסק** – להבין מה קרה בה, לקבל תרשומות, לנהל תרשומת עצמית.
- ✓ מומלץ **להשתתפות המייצג** – ככל והביקורת מתואמת מראש.
- ✓ תשובות הנישום/המייצג בעת הביקורת בעסק – **ראשית ראייה**.
- ✓ פס"ד ע"מ 21579-01-20 **ירון מאיר** – אין סמכות למבקרים להיכנס לבית הנישום (גם העסק מנוהל בבית הפרטי, אלא בתיאום מראש עם הנישום).
- ✓ אם מתבצע חיפוש בעסק – לזודא שנעשה באופן חוקי.
- ✓ חיפוש מחשבים/נייד חכם – לבקש לראות צו לכך.
- ✓ אסור לחפש בפרטיו האישיים של הנישום (כיסים, ארנק אישי), אלא רק בעסק וחצריו (לרבות ספירת קופה).

שומה חלקית/מקדימה

✓ סעיף 91(ד)(2) לפקודה – שומה למקדמת מס רווח הון.

לא חל על רווח הון ממכירת ני"ע נסחרים בבורסה / יחידות השתתפות
שנוכה מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה.

✓ סעיף 145א2 לפקודה – לאחר הגשת דוח מס וכל עוד לא נעשתה שומה לפי
סעיף 145 לפקודה – פ"ש רשאי להוציא **שומה מקדימה** לפעולה החייבת
בדיווח / לשום את הניכויים, קיזוזים או פטורים / לערוך שומה לגבי
נושאים מסויימים.

✓ יכולה להיות בהסכם או לפי מיטב שפיטה.

✓ דין שומה חלקית כדין שומה רגילה – לעניין השגה וערעור.

✓ לא פוגעת בסמכויות פ"ש לשומה רגילה – בתיאומים המתחייבים.

שלב א

- ✓ **תק' התיישנות** – שוטף (שנת הגשה) + 4 שנים (החל משי"מ 2013 ואילך) -סעי' 145.
- ✓ **עקרון חובת גילוי מסמכים מלא** מצד רשות המיסים – נקבע בפסיקה!!! (רע"א 291/99, ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים ואח' נ' מנהל מע"מ – זכות הנישום לגילוי מסמכים ועיון בהם בהליכי שומה וערעור).
- לרבות:** תרשומות פנימיים, הסדרי שומה בסוגיות זהות אצל נישומים אחרים, חישובי והערכות מס, תדריך כלכלי וכיו"ב. ואף יש לציין מה לא ניתן לגלות.
- ✓ להעלות את **כל הטענות** (לרבות טענות חלופיות) + להביא את **כל הראיות** הידועות לנישום/למייצג באותה העת.
- ✓ חוו"ד כלכליות (לעניין שווי) או חוו"ד מיסוייות (לעניין פרשנות מיסויית) – כדאי להמציא כבר בשלב א'.
- ✓ ניהול ורישום **פרוטוקלים** של מהלך הדיון לרבות הטענות + לבקש העתק פרוטוקול (גם אם לא נחתם מצד המייצג).
- ✓ **חוזר מס הכנסה מס' 2/2012** - אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות.

שלב א - המשך

✓ **תיקון שומה במהלך הליכי שומה שלב א –**

• **כללי - הוראת הביצוע מס הכנסה מס' 3/2018 שעניינה - אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה.**

• **תיקון מהותי רק: טעות בתום לב / טעות שלא בכדאיות / שלא מעילת עמדה מיסויית שונה / הלכה חדשה בעליון(כפוף לתחולתה) / פרסום עמדת רשות מיסים.**

• **ניתן לתקן (בכפוף לעיל) עד הוצאת שומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה-01/02/03.**

✓ **הסכמי שומה – נוסח (עבר/הווה/צופה פני עתיד), תוקף (דיני חוזים), עילות ביטול (משני הצדדים).**

✓ **מסכימים ולא מסכימים?! אופן הניסוח.**

✓ **השגה על שומה בהסכם (02) – האם ניתן? סעיף 150 לפקודה.**

✓ **הסכם שומה צופה פני עתיד מחייב את פ"ש עד ביטולו על ידו – עקרון ההסתמכות+ עקרון סופיות השומה (פס"ד. ק.ד.ש שירותי דת קהילה חינוד וכשרות בע"מ).**

שלב ב – שלב ההשגה

- ✓ הגשת השגה תוך 30 יום מקבלת הודעת השומה (לשם לב - להבדיל מהודעת פירוט נימוקי השומה). לפי הפסיקה – מועד שליחת ההחלטה מפי"ש!!!
- ✓ להעלות את כל הטענות (לרבות טענות חלופיות) + להביא את כל הראיות הידועות לנישום/למייצג באותה העת.
- ✓ חו"ד כלכליות (לעניין שווי) או חו"ד מיסויית (לעניין פרשנות מיסויית) – כדאי להמציא כבר בשלב ההשגה (אם לא היה בשלב א').
- ✓ להשיג גם על קנסות הגרעון, ככל והוטלו בשלב א.
- ✓ פ"ש רשאי לבטל הסכם שומה (02/07) תוך 90 יום – דיני חוזים.
- ✓ הוצאת צו ע"י פקיד השומה- ערעור על הצו (הליכים לפי תקנות סדרי דין).
- ✓ גביית מס במקרים מיוחדים (סעיף 194 לפקודה) – תשלום מייד של המס או העמדת ערובה לערעור – גם על הליך זה ניתן להגיש השגה/ערעור לפי הליכי השומה הרגילים.

פתיחת שומה – סעיף 147 לפקודה

- ✓ **תכלית הסעיף – האחת**, אי סופיות ההחלטה המנהלית, **והשנייה** – מערך בקרה על עבודת פקיד השומה.
- ✓ מי רשאי לבקש לפתוח את השומה? – הדדית – פ"ש / הנישום.
- ✓ מתי פותחים? שנה נוספת על מועדי ההתיישנות הרגילים או 6 שנים מיום עשיית שומה רגילה, כמאוחר מבניהם. **לרבות** במקרה של **הרשעה בעבירה או הסדר כופר** – תוך שנה אחת מההרשעה/תשלום הכופר, לפי העניין.
- ✓ לא ניתן לפתוח שומה עצמית-00 (אלא אם יש הרשעה/תשלום כופר).
- ✓ לא חל רק על שומות – אלא גם על "כל הליך לפי פקודה זו".
- ✓ הפתיחה **בסמכות מנהל רשות/סמנכ"ל** – לאחר זכות שימוע לנישום.
- ✓ שומה כאמור – הינה **צו**. ניתן לערער עליו לביהמ"ש כדין צו (09).

אי ניהול / פסילת ספרים

- ✓ השלכות פסילת ספרים לעניין השומה (בלתי קבילים/לא ניהל/ניהל ולא ביסס) – סעיף 130(ב)-(י) + סעיף 33 לפקודה - **סנקציות**.
- ✓ סעיף 130(יא) – **חזקת פנקסים בלתי קבילים** – חשבונית פיקטיבית/אי דיווח על הכנסה בסכום מהותי/ ניכוי הוצאה פרטית או פיקטיבית בסכום מהותי – **“זולת אם שוכנע פ”ש כי היתה סיבה מספקת למעשה”**.
- ✓ פסילת ספרים (פנקסים בלתי קבילים) בשל אי רישום תקבול – סעיף 145 לפקודה.
- ✓ **ביהמ”ש פסק** - שומה לפי מיטב שפיטה (03) גם לאחר פסילת ספרים - עדיין חייבת להיות סבירה ומבוססת כלכלית.
- ✓ **סעיף 155 לפקודה – חובה הראיה**
 - הכלל – נטל הראיה כי השומה של פ”ש מופרזת על כתפי הנישום.
 - אולם, אם נוהלו ספרים קבילים (ובחברה- יש חווי”ד חלקה על הדוחות הכספיים) – חובת ההצדקה של השומה על כתפי פ”ש.

הפרשי הון בלתי מוסברים

- ✓ השוואת הון והשלכות על הליכי השומה – מה מקור ההפרש?
- ✓ ייחוס הפרשי הון בלתי מוסברים לשנים פתוחות או סגורות –
הלכת פרוינד (לשנים פתוחות בלבד) מול **הלכת חנני** (לשנים פתוחות + סגורות).
- ✓ **חוזר מ"ה מס' 5/97** - עמדת רשות המיסים היא שלאחר שפקיד השומה הוכיח שנוצר גידול הון בלתי מוסבר יש ליחסו לשנים הפתוחות, **אלא אם הוכיח הנישום כי ההפרש צמח בשנה סגורה.**
- ✓ עודפי הון – האם חסר נכס?
- ✓ **טבלאות מחייה** – מהוות אומדן בלבד - ניתן להוכיח אחרת (למשל, במקרה של רמת חיים נמוכה/צנועה) – אולם, הנטל על כתפי הנישום ומייצגו.

היחס בין שומת הכנסות לשומת ניכויים – מ"ה

✓ סעיף 167 לפקודה (לאחר תיקון 114 לפקודה) - סופיות על תנאי – פ"ש רשאי להוציא שומת ניכויים **לחברה** (למעביד), **אף אם** שומת ההכנסות של החברה **סופית/סגורה**, **ובתנאי** שההכנסות (מושא שומת הניכויים) **לא דווחו/נישמו ע"י/אצל העובד** (ע"מ שלא ייוצרו כפל הליכים וכפל מס).
אם דווחו כאמור – לא ניתן !!!

✓ במקרה והביקורת בתיק ניכויים של המעביד – לפי **פס"ד ע"א 196/89 אמי פרטס (עליון)** – ניתן להוציא לו שומת ניכויים גם אם שומת הכנסות שלו **סופית/סגורה**, בכפוף להתיישנות בניכויים.
לשם לב, במקרה זה –

1. לאפשר דיון ושומה רק בסוגיות שלא נדונו כבר בשומת ההכנסות.
2. יש לתת פתרון במסגרת ההסכם כיצד/מתי תובעים את ההוצאה אצל המעביד (בשנים סגורות/פתוחות).

✓ **השגה על שומת ניכויים – סעיף 167 לפקודה – תוך 14 יום בלבד !!!**

השלכות שומות מ"ה לעניין מע"מ וביטוח לאומי

✓ מע"מ

- הוצאות לא מוכרות במ"ה- תשומות לא מוכרות מכח חוק מע"מ!?
- הכנסות נוספות – האם חייבות במע"מ? מע"מ אפס/ פטור?
- עסקאות אקראי – למשל: עסקאות במקרקעין.

✓ ביטוח לאומי

- תשלום הפרשי "דמי ביטוח"-בט"ל+מ"ב+קנסות-ליחידים יש תקרה/לחברה מגיע הוצ'.
- **לשם לב - תקופת התיישנות שומה ארוכה יותר** (7 שנים לאחור – סעיף 363א לחוק).
מונים ספירה לאחור ממועד קיום חובת רישום/דיווח/מידע מרשות המיסים – ראה/י חוזר מס' 18 (מיום 20.11.2023).
- רק שומת ניכויים במ"ה (להבדיל משומת הכנסות – **הלכת גדות**) חוסמת שומת ניכויים של בט"ל ורק במקרה של **קביעות פוזיטיביות** של פקיד השומה (למשל, נקבע שווי רכב בהסכם), ביתר המקרים ובכפוף לזמני ההתיישנות לפי חוק ב"ל – רשאי בט"ל להוציא שומת ניכויים (למשל, בסוגיות אחרות שלא נדונו אצל פ"ש/שנים נוספות).
- **ב"ל 18-07-23732 גשר תעשיות והנדסת חשמל בע"מ (מיום 7.2.2022).**

טיפים לסיכום

- ✓ **ייצוג וניהול הליכי שומה** – ידע מקצועי, ניסיון, הבנה משפטית וניהול נכון ונבון של מו"מ בדיונים והכל תוך שת"פ, סבלנות ואוירה טובה.
- ✓ **דיון ראשון** – לבוא ולהקשיב ולרשום את הדברים, להעלות ספקות.
- ✓ **לנהל ולרשום פרוטוקולים**.
- ✓ **ניסוח נבון של הסכם השומה** – החרגות, אי הטלת קנסות, שינוי סיווג וכיו"ב.
- ✓ **לכל קביעה חדשה בהסכם שומה** – לבחון השלכות על ש"מ הבאות.
- ✓ **בכל הסכם שומה** – לבחון השלכות על **מערכי מס נוספים** – ניכויים / מע"מ / ביטוח לאומי / חוקי עידוד / מיסוי מקרקעין/החלטת מיסוי.
- ✓ **לפנות למומחה מס** – במחלוקות מהותיות (ברמת סוגייה או סכום כספי גבוה) – **עדיף לערב אותו כבר במהלך שלב א'.**
- ✓ **קבלת צו+ערעור לבית משפט** – **מוצא אחרון !!!**

תודה על ההקשר

יובא אבוהצ'ירא

כו"ח ומשפטן

yuval@ahec-tax.co.il

050-6209-523

03-6134111 / 04-9118181