



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

כנס ים המלח – פברואר 2020

Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
ב י ש ר א ל



חוות-דעת משפטיות

אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)

www.CapiTax.co.il

מגדל סונול (קומה 20), דרך מנחם בגין 52, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | דוא"ל. office@CapiTax.co.il



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חשיבותה של חוות-הדעת

2

www.CapiTax.co.il

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב | טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | office@CapiTax.co.il



חשיבותה של חוות-הדעת – כללי

- **חשיבות ברמה האזרחית**
 - ניתוח מושכל ואובייקטיבי של מצבו המשפטי-מיסויי של הנישום ובסיס לקבלת החלטות
 - הצפת סוגיות משיקות
 - השפעה על הדו"חות הכספיים (לרבות FIN 48)
 - חיזוק לעמדת הנישום בדיוני השומה
 - תשתית משפטית להשגה/ערעור ככל שעמדת הנישום לא תתקבל
- **חשיבות ברמה הפלילית**
 - הגנה – טענת הסתמכות (ראו להלן)



טענת ההסתמכות

- סעיף 34 יח לחוק העונשין, שכותרתו "טעות במצב דברים" קובע:
" (א) העושה מעשה בדמותו מצב דברים שאינו קיים, לא יישא באחריות פלילית אלא במידה שהיה נושא בה אילו היה המצב לאמיתו כפי שדימה אותו.
- (ב) סעיף קטן (א) יחול גם על עבירת רשלנות, ובלבד שהטעות היתה סבירה, ועל עבירה של אחריות קפידה בכפוף לאמור בסעיף 22(ב)."
- סעיף 34 יח עוסק אפוא בטעות עובדתית, דהיינו בנסיבות בהן האדם חשב שהמצב העובדתי בעניין מושא העבירה היה שונה מהמצב שהיה בפועל.
- בעבירות הדורשות יסוד נפשי של מודעות או כוונה, מצב זה יגרום בהכרח שלאדם לא היה היסוד הנפשי הנדרש להרשעה במצב העבירה, שהרי אם לא ידע מהו מצב הדברים הנכון, חזקה שלא היה מודע אליו.



טענת ההסתמכות

- דהיינו, מדובר במבחן סובייקטיבי, מבחן שממילא אמור להיות מופעל לבחינת קיומו של היסוד הנפשי.
- באשר לעבירת רשלנות, הרי שהדרישה ש"הטעות הייתה סבירה" מתלכדת עם הדרישה לפעול כ"אדם מן היישוב" (סעיף 21 לחוק העונשין) ובמקרה זה המבחן נעשה למבחן אובייקטיבי.
- ואילו ביחס לעבירת אחריות קפידה, מפנה סעיף 34 יח לחוק העונשין לסעיף 22(ב) לחוק המטיל על הנאשם את הנטל להוכיח שעשה "כל שניתן למנוע את העבירה".



טענת ההסתמכות

- סעיף 34 יט לחוק העונשין, שכותרתו "טעות במצב משפטי" קובע:
"לענין האחריות הפלילית אין נפקה מינה אם האדם דימה שמעשהו אינו אסור, עקב טעות בדבר קיומו של איסור פלילי או בדבר הבנתו של האיסור, זולת אם הטעות היתה בלתי נמנעת באורח סביר."
- כלומר, בניגוד לסעיף 34 יח לחוק, סעיף 34 יט עוסק בטעות במצב המשפטי, דהיינו בטעות בדין עצמו.
- מטבע הדברים, נאשמים רבים אינם בקיאים בדין, וממילא הגנה לכל מי שלא ידע שמה שעשה אסור הייתה פוטרת רבים מעונש.
על-כן, נקבע במפורש שטעות כזאת לא תשמש הגנה.



טענת ההסתמכות

- עם זאת, נקבע הסייג לפיו "זולת אם הטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר". דהיינו, מדובר במבחן אובייקטיבי לפיו רק אם האדם הסביר היה טועה אף הוא בהבנת הדין תתקבל הגנה זאת.
 - במקרה זה, עשויה להיות משמעות להגנה האמורה גם בעבירות הדורשות יסוד נפשי של מודעות. דהיינו, ייתכן שהנאשם היה מודע לעובדות ואף התכוון לבצע את המעשה, אך לא הבין שמדובר בעבירה.
 - עם זאת, בעבירות הדורשות כוונה מיוחדת לבצע מעשה אסור, כגון: סעיף 220 לפקודת מס הכנסה, החלת הגנה זו מתייתרת, שהרי אם הנאשם לא היה מודע לדין או לא הבין אותו (והטעות הייתה בלתי-נמנעת באורח סביר), ממילא הנאשם גם לא התכוון להתחמק ממס.
- דהיינו, לא התקיים היסוד הנפשי הדרוש להרשעה.



טענת ההסתמכות

- טיעון זה היווה את הבסיס לפסק-הדין של השופט ת' אור בהלכת **פרומדיקו** (אלי הורביץ ז"ל), * אשר עסקה במעשים שבוצעו בשנות השמונים לפני חקיקתו של סעיף 34יט לחוק העונשין.
* ע"פ 1182/99 הורביץ נ' **מדינת ישראל**, פ"ד נד(4) 1 (2000).
- על-פי הלכה זו, אשר סויגה וצומצמה לאורך השנים (ראו להלן), הסתמכות של נישום בתום-לב על עצה שקיבל מעורך-דין או מרואה-חשבון, שעליו הוא יכול לסמוך כבעל הידע המקצועי הנדרש ואשר ידועות לו כלל העובדות והנסיבות הרלבנטיות, עשויה לשלול את קיומה של כוונה פלילית מצד הנישום.
- בפסק-הדין, נדרש השופט אור לטענת ההסתמכות של נישום וקבע דרישות מקלות יחסית לקבלת טענה זו (כמוסבר להלן, דרישות מקלות אלו הוקשחו באופן ניכר בפסיקה מאוחרת).



טענת ההסתמכות

- ראשית, קבע השופט אור שאין צורך בחוות-דעת בכתב: **"אין להכביד בהעלאת דרישות פורמליות של פניה בכתב או דרישה לקבלת חוות דעת בכתב או שתהיה פניה נקודתית ליועץ."**
- בנוסף, קבע השופט אור, כי די בביצוע העסקה **"בגלוי וללא הסתר"** על-ידי הנישום כדי לבסס את תום ליבו הדרוש לטענת ההסתמכות: **"איני רואה מקום ליצירת מגבלות פורמליות לטענת ההסתמכות, אשר כל כולה מבוססת על היגיון וניסיון החיים, על פיהם כשפועל נאשם בתום לב על יסוד חוות דעתו של מומחה לדבר היודע את העובדות..."**
- יתרה מזאת, השופט אור אף נסוג מהדרישה האלמנטרית שנקבעה בפרשת **עצמון** (ע"פ 947/85), לפיה יש להוכיח כי הנישום מסר למומחה את כל העובדות הרלבנטיות.



חשיבותה של חוות-הדעת

פסק-הדין בעניין תנובה (10.10.2007)

- בעניין **תנובה**, זיכה בית-המשפט המחוזי את הנאשמים למרות שמצא שאכן מדובר בהסדר כובל בניגוד לחוק ההגבלים העסקיים. זאת, בקבלו את טענת ההסתמכות (הטעות).
- בית-המשפט העליון (ע"פ 845/02), מפי הנשיאה דאז, השופטת ד' ביניש, קיבל את ערעור המדינה וקבע, כי הגנת הטעות לא עומדת לנאשמים.
- השופטת ביניש דחתה את פרשנותו של בית-המשפט המחוזי כי הטעות הייתה "**בלתי נמנעת באורח סביר**", שכן התברר כי הנאשמים קיבלו ייעוץ משפטי לגבי העסקה הרלבנטית, אך הייעוץ ניתן להם על-ידי עורך-הדין שטיפל בעסקה כולה ולא על-ידי עורך-דין הבקיא בדיני הגבלים עסקיים.



חשיבותה של חוות-הדעת

- כך, נקבע, כי "מדובר בפנייה סתמית ובלתי מנומקת לעורכי הדין ובתשובה שניתנה בעל-פה, ללא חוות דעת משפטית בכתב ובלא הנמקה שיש בה כדי להניח את הדעת".
- עוד נקבע, כי "המשיבים היו בעלי רקע עסקי מבוסס בתחום קביעת המחירים והשיווק..." ולכן היה להם חשש מבוסס כי מעשיהם אסורים לפי דיני ההגבלים העסקיים.
- השופטת ביניש לא סתמה את הגולל על החלת ההגנה של טעות במצב משפטי לפי סעיף 34יט לחוק העונשין בנסיבות בהן מקורה של הטעות בהסתמכותו של הנאשם על עצת עורך-דינו, אך קבעה כי מדובר במבחן אובייקטיבי אותו ראוי לבחון באמות מידה קפדניות.



חשיבותה של חוות-הדעת

- בנוסף, נקבע לראשונה, כי יש לתת עדיפות לקבלת חוות-דעת מ"גורם רשמי מוסמך" על-פני חוות-דעת מעורך-דין פרטי; ואף נרמז, כי במקרים מסוימים, על-פי הנסיבות האובייקטיביות, חוות-דעת "רשמית" שכזו תהיה למעשה כמעט חיונית.
- ביקורת על דברים אלה נמתחה, בין היתר, על-ידי השופט בדימ', פרופ' ד' ביין: **"הלכת תנובה, ככל שהיא מתיחסת להטלת חובה רחבה לפנות לפרה-רולינג, תוך העדפת החלטת הרשות על חוות דעת המומחה, אינה מתבססת על יסודות מוצקים ככל שמדובר בתחום המס, באשר רשות המיסים אינה רגולטור אלא גוף בעל אינטרס משלו והוא להגדיל את הכנסות המדינה במסגרת הדין, אף שמעמדו בבית המשפט הוא (בשינויים המתחייבים) כשל צד לדיון, השווה במעמדו לנישום."**



חשיבותה של חוות-הדעת

- פסק-הדין בעניין טגר בע"מ (21.10.2007)
 - פסק-הדין בעניין טגר (ע"פ 5672/05) ניתן בסמוך לאחר פסק-הדין בעניין תנובה.
 - גם בפרשה זו טענו הנאשמים להגנה לפי סעיף 34יט לחוק העונשין.
 - בית-המשפט העליון, מפי השופטת ד' ברלינר, הציג גישה מרוככת יותר לנושא והכיר באפשרות התיאורטית של קבלת טענת ההסתמכות.
 - עם זאת, נקבע, כי טענה זו תתקבל רק כאשר הנאשם היה תם לב "לאורך כל הדרך" ואם "לא נפל מתום" בתהליך כולו.



חשיבותה של חוות-הדעת

- בפרט, הנאשם נדרש לבחור מומחה מתאים ולמסור לו את כל המידע הרלבנטי; וגם אם ינהג כך, "אין זה סוף פסוק בבחינת השאלה האם קמה הגנת הטעות במצב משפטי. לא מן הנמנע כי יהיו מקרים בהם ייקבע שההסתמכות על עצת עורך דין הייתה בלתי סבירה חרף כל אלה."
- כלומר, בדומה לשופטת ביניש, השופטת ברלינר קבעה כי למרות שבמישור העקרוני אין לשלול את קיומה של הגנת ההסתמכות כחלק מהדין, הרי שבפועל בית-המשפט יבדוק כל מקרה "בשבע עיניים", תוך מגמה לפרש את הגנת ההסתמכות בצורה מצמצמת.



חשיבותה של חוות-הדעת

פסק-הדין בעניין בלילי (10.3.2008)

- בכתב האישום שהוגש לבית-המשפט המחוזי נטען כי הנאשמים (לימים המערערים), שעסקו בייבוא, מכירה ושיווק לולבים ממצרים לישראל, היו צדדים להסדר כובל.
- בית-המשפט המחוזי הרשיע את המערערים בעבירה לפי חוק ההגבלים העסקיים.
- הערעור לבית-המשפט העליון התמקד בהגנת ההסתמכות ועל קביעת בית-המשפט המחוזי לפיה הם לא פרשו בפני עורכי-הדין את התשתית העובדתית במלואה ועל קביעתו לפיה אדם סביר היה מביא לידיעת עורך-דינו את המידע בנוגע ליחסים הקודמים בין השותפים להסדר.



חשיבותה של חוות-הדעת

- בית-המשפט העליון (ע"פ 1672/06), מפי השופט ע' פוגלמן, דחה את הערעור, תוך שהוא מאמץ את גישתה של הנשיאה ביניש בעניין **תנובה** וקובע כי קבלת טענת ההסתמכות היא החריג ולא הכלל ולכן נטל ההוכחה על קיום התנאים הנדרשים הוא על הנאשם.
- התנאים אותם סיכם השופט פוגלמן בהמשך לפרשות **תנובה** ו**טגר** הם כדלקמן:
"ראשית, על מנת שתקום לנאשם הגנה של טעות במצב משפטי – טענת ההסתמכות על הייעוץ, כשלעצמה, צריכה להיות סבירה. כך, ככל שמדובר בשאלה משפטית מורכבת יותר שהדין לגביה אינו ברור וחד משמעי, כך תהא ההסתמכות על ייעוץ מקצועי לרבות עצת עורך דין בנוגע לאותה שאלה סבירה יותר."



חשיבותה של חוות-הדעת

שנית, ככל שהאדם הפונה לייעוץ הוא בעל עמדה מקצועית בכירה יותר, כך הסתמכות עיוורת מצידו על ייעוץ משפטי של עורך דין תהיה סבירה פחות. אופייה ומורכבותה של השאלה המשפטית נושא הייעוץ, גם הן רכיב חשוב בהכרעה בדבר סבירותה של טענת ההסתמכות.

בנוסף לכך נדרש... כי הייעוץ המשפטי שניתן לנאשם יתבסס על התשתית העובדתית הרלוונטית במלואה: 'על הנאשם המבקש לקבל חוות דעת משפטית לחשוף בפני הגורם המייעץ את כל העובדות הרלוונטיות למקרה שלגביו מתבקשת חוות הדעת...' אמת מידה נוספת המשמשת לבחינת התקיימותה של ההגנה היא היותו של עורך הדין נותן העצה מומחה בתחומו.



חשיבותה של חוות-הדעת

עוד תיבחן השאלה האם הייעוץ המשפטי הינו, על פניו, רציני ומעמיק, כאשר לייעוץ משפטי המלווה במסמכים כתובים תינתן עדיפות בעת בחינת התקיימותה של ההגנה.

אמת מידה נוספת לעניין זה תהא, האם נקט הנאשם בדרך של פנייה לייעוץ פרטי נוכח העדרם של אמצעים מתאימים יותר, כגון פניה לרשות המוסמכת.

לבסוף, על מנת שיוכל נאשם ליהנות מהגנת הטעות במצב משפטי, הסתמכותו על עצת עורך הדין צריך שתיעשה בתום לב."

■ פסקי-דין נוספים ובכלל זאת פרשת פיקסל (רו"ח מוטי גרינוולד) (ע"פ (מחוזי) 15757-04-11) וחברת יגעת ומצאת בע"מ (ע"פ (מחוזי) 7366/99).



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

חנות-דעת חייבות בדיווח



חוות-דעת חייבות בדיווח

- ביום 9.12.2015 פורסם ברשומות חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, בגדרו, בין היתר, נוספו לפקודת מס הכנסה* הוראות הקובעות חובת דיווח במסגרת הדו"ח השנתי על חוות דעת ועל נקיטת עמדה חייבת בדיווח.
- * **הוראות מקבילות נוספו לחוק מע"מ, לחוק הבלו על דלק, לפקודת המכס ולחוק מס קנייה.**
- סעיף 131(ב1א) לפקודת מס הכנסה קובע, כי הדו"ח השנתי יפרט דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד לפקודה.
- המונח "**חוות דעת**" מוגדר בסעיף 131ד(א) לפקודה כחוות-דעת בכתב, חתומה על-ידי נותן חוות-הדעת, שניתנה, במישרין או בעקיפין, לאדם ומאפשרת או נועדה לאפשר "**יתרון מס**" (כהגדרתו בסעיף 131ד(א) לפקודה), ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה: (1) "שכר-הטרחה" בגין חוות-הדעת, כולו או חלקו, תלוי



חוות-דעת חייבות בדיווח

- בסכום יתרון המס שייווצר למקבל חוות הדעת; (2) היא תכנון מדף.
המונח "**יתרון מס**" מוגדר בסעיף 131ד(א) לפקודה כלרבות כל אחד מאלה:
 - ① הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או של סכום מקדמה, או הימנעות ממס;
 - ② הימנעות מחובה או מהתחייבות לנכות מס במקור או הוצאות, או להתחשב בהפסד;
 - ③ דחייה של מועד תשלום המס.
- המונח "**שכר טרחה**" מוגדר בסעיף 131ד(א) לפקודה כסכום של 100,000 שקלים חדשים לפחות, שהוסכם בין הצדדים כי ישולם בעד חוות-הדעת בגין חיסכון המס המרבי הכולל שייווצר למקבל חוות-הדעת.



חוות-דעת חייבות בדיווח

- ואילו המונח "**תכנון מדף**" מוגדר בסעיף 131ד(א) לפקודה כאחד מאלה:
 - ① חוות-דעת הכוללת בעיקרה תוכן אחיד באותו נושא, שניתנה במישרין או בעקיפין, על-ידי נותן חוות-הדעת, לשלושה לפחות, בתוך תקופה של שנתיים, בכפוף להוראות סעיף קטן 131(ז), שאינם קרובים, ולא מתקיימת ביניהם שליטה של אדם אחד במשנהו, והיא אינה תלויה בעיקרה בנסיבותיו המיוחדות של מקבל חוות-הדעת;
 - ② חוות-דעת שנותן חוות-הדעת הוא שהציעה למקבל מיוזמתו והמקבל חויב בחובת סודיות לגבי תוכנה, כולו או חלקו.



חוות-דעת חייבות בדיווח

- חובת הדיווח על קבלת חוות-דעת (כמשמעותה לעיל) חלה רק על יחיד או חבר-בני-אדם שמתקיים לגביהם אחד משני אלה:
 - ① הכנסתו בשנת-המס, למעט הכנסה כמשמעותה בסעיף 89 לפקודת מס הכנסה, עולה על 3 מיליון ש"ח;
 - ② הכנסתו (כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה) בשנת-המס עולה על מיליון וחצי ש"ח, ובלבד שחוות-הדעת ניתנה בקשר לאותה הכנסה.
- עם זאת, מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה אינו חייב בדיווח על חוות-דעת.



חוות-דעת חייבות בדיווח

עוד נקבע, כי חובת הדיווח על חוות-דעת אינה חלה כאשר מדובר בחוות-דעת מסוג תכנון מדף כאמור בפסקה (1) להגדרת המונח "**תכנון מדף**" שלא ניתנה לגביו הודעה למי שקיבל אותה (ראו להלן) וכאשר מדובר בחוות-דעת שניתנה למקבלה לגבי סוגיות שנדונו בהליך שומה, השגה או ערעור, ובלבד שחוות הדעת ניתנה בתקופה שבה מתקיימים הליכי השומה, ההשגה או הערעור, ולגבי אותה שנת-מס בלבד.



חוות-דעת חייבות בדיווח

- מי שקיבל חוות-דעת (כמשמעותה לעיל) ידווח על כך בדו"ח השנתי המוגש לגבי שנת-המס שלגביה מובא בחשבון יתרון המס, בטופס שיקבע מנהל רשות המיסים, ובלבד שלא תידרש מסירתה של חוות-הדעת לרשות המיסים.
עוד נקבע, כי בדיווח האמור יפורטו כל אלה בלבד:
 - עצם קבלת חוות-הדעת;
 - הפעולה או הנכס הנדונים בחוות-הדעת;
 - סוג סוגיית המיסוי המושפעת מחוות-הדעת.
- בנוסף, נקבע, כי מי שנתן חוות-דעת שהיא תכנון מדף לפי פסקה (1) להגדרת המונח "**תכנון מדף**" יודיע על כך למי שקיבל אותה ובלבד שהוא האדם השלישי ואילך שלו ניתנה חוות-הדעת.



חוות-דעת חייבות בדיווח

דוח שנתי 2019 דף 1 מתוך 3 1214

חותמת המשרד
תאריך הגשת הדוח

דוח לחברה
טופס 1214

אל: משרד השומה

א. פרטים על החברה ונספחים שיש לצרף לדוח (יש לסמן X במשבצת המתאימה)

המחזור מכלל העסקים הוא מעל 256,410 ש"ח (ללא מע"מ) כן, שודר טופס 6111 לא חייב

1. צורפו לדוח דוחות כספיים ודו"ח התאמה לצרכי מס ודוחות נוספים כנדרש בחוק ובתקנות.
2. החברה היא חברה משפחתית לפי סעיף 64 לפקודה. מספר תיק הנישום המייצג: []

3. החברה היא "חברת בית" לפי סעיף 64 לפקודה. יש לצרף טופס א/246.
4. החברה היא חברת מעטים שחל עליה סעיף 62 לפקודה.
5. הוגש טופס 1343 - ניכוי נוסף בשל פחת, בהתאם להוראות ממשיכות לחוק התיאומים.
6. הוגש טופס 1344 - הפסדים מועברים.
7. דו"ח זה מאוחד לפי סעיף 23 לחוק עידוד תעשייה מסוים.
8. החברה מאחדת את הדו"ח עם חברת האם לפי סעיף 23 לחוק עידוד תעשייה מסוים.
9. נתבעות הטבות לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יש לצרף טפסים ואישורי ביצוע כנדרש בחוק:
א. במפעל מועדף/טכנולוגי, יש לצרף טופס 901 וכן טופס 973 במפעל טכנולוגי בכל אחת משנות ההטבה.
ב. במפעל מוטב יש לצרף טופסי 900 ו-901 בשנת הבחירה וטופס 901 בכל אחת משנות ההטבה.
החברה (בתי מלון) מודיעה בזאת/הודיעה ביום [] / [] / [] על שנת המש כשנת בחירה, בהתאם להוראות סעיף 151 לחוק (מצ"ב טופס 900).

9. חולק דיבידנד בשנת המס. יש למלא דוח על חלוקת דיבידנד על גבי טופס 1214 ב.
10. אושרה לחברה שנת מס מיוחדת. תאריך המאזן: [] / [] / []
11. החברה היא חברת משקיעי חוץ המנהלת ספרים עפ"י התקנות הדולריות.
12. התאגיד שותף בשותפות. יש לצרף טופס 1504.

ב. פרטים על החברה

13. קיבוץ - יש לצרף טופס 1228, קיבוץ מתחדש - יצרף בנוסף טופס 1229 ו-1229 א.
14. קיימת פעולה שהיא תכנון מס החייב בדיווח מוכח סעיף 131 (ז) לפקודה כן, מצ"ב טופס 1213 לא
15. החברה היו עסקאות עם צדדים קשורים בחו"ל כמשמעותן בסעיף 85 א. כן, מצ"ב טופס 1385 לא
16. החברה קיבלה "חוות דעת" חייבת בדיווח המאפשרת יתרון מס, כאמור בסעיף 131 ד לפקודה כן מצ"ב טופס 1345 לא
17. החברה נקטה בעמדה חייבת בדיווח הכלולה ברשימה שפרסמה רשות המסים כאמור בסעיף 131 ה לפקודה כן מצ"ב טופס 1346 לא
18. החברה בעלת שליטה בחבר בני אדם תושב חוץ נסחר בחו"ל כן, מצ"ב טופס 150 לא
19. החברה בעלת זכויות בחבר בני אדם תושב חוץ שאינו נסחר כן, מצ"ב טופס 150 לא
19. החברה ישנה בדוחותיה הכספיים תקני דיווח בינלאומיים (IFRS) ו/או תקני חשבונאות ישראלים המבוססים עליהם כן לא
20. החברה דורשת מקדמות בגין הצאות עודפות ששולמו בשנים קודמות וטרם קוזו מהמס כן, מצ"ב טופס 1227 לא
21. חברה שיש לה הכנסות מבנין לפי סעיף 8א(ג) לפקודה: דיווח על סיוס בניית הפרוייקט כן, מצ"ב טופס 702 לא
22. החברה היא נהנה בנאמנות שממנה היו לה חלוקות (מסורת/חייבות) בשנת המס כהגדרתן בסעיף 75, הרשומות בדוח זה בשדה 271
23. קיימות הצאות שכר שלא מותרות בניכוי לפי סעיף 17(32) לפקודה, מצ"ב טופס 1347





חוות-דעת חייבות בדיווח

דוח שנתי 2018
1345



דיווח בגין חוות דעת כאמור בסעיף 131ד לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א - 1961

פרטים אישיים

מספר זהות/ח.פ.	שם הנישום	שנת המס	פקיד שומה
----------------	-----------	---------	-----------

פרטי המייצג

שם המייצג	מספר מייצג
-----------	------------

בהתאם לסעיף 131ד לפקודת מס הכנסה, הריני לדווח על קבלת חוות דעת כלהלן: (יש לסמן ✓ בריבוע המתאים)

1. פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי ובהתאם לה הוגש הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.
 לא פעלתי עפ"י חוות דעת שניתנה לי בהכנת הדוח השנתי אליו מצורפת הודעה זו.
 קבלתי חוות דעת לאחר הגשת הדוח השנתי לשנת המס (*).

2. הפעולה או הנכס הנידונים בחוות הדעת _____



חוות-דעת חייבות בדיווח

- אדם שלא דיווח על חוות-דעת החייבת בדיווח יראו אותו כאילו לא הגיש את הדו"ח השנתי.
- **עבירה פלילית לפי סעיף 216(8) לפקודה (מאסר שנה או קנס או שניהם).**
- **קנס גירעון בשיעור 30% בגין אי-דיווח על חוות-דעת החייבת בדיווח, על-פי סעיף 191(ג)(4) לפקודת מס הכנסה.**



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

איתור ודרישת חוות-הדעת שברשות הנישום – דרישה לגיטימית או מסע דיג?



חובת גילוי/מסירת חוות-הדעת

- סמכויות פקיד-השומה לדרוש מסמכים למול זכויותיו של הנישום
 - סעיפים 135, 142 ו-151 לפקודת מס הכנסה – ראו להלן.
 - סעיף 47 לפקודת הראיות:
- "(א) אין אדם חייב למסור ראיה אם יש בה הודיה בעובדה שהיא יסוד מיסודותיה של עבירה שהוא מואשם בה או עשוי להיות מואשם בה."
- סעיף 90 לחוק לשכת עורכי-הדין, תשכ"א-1961:
- "דברים ומסמכים שהוחלפו בין לקוח לבין עורך דין ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, לא יגלה אותם עורך הדין בכל הליך משפטי, חקירה או חיפוש, מלבד אם ויתר הלקוח על חסינותם."



סמכויות פקיד-השומה

■ סעיף 135 לפקודת מס הכנסה קובע:

"כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם –

(1)(א) רשאי פקיד השומה לדרוש ממנו בהודעה בכתב למסור לו כל דו"ח שיצויין בהודעה, ובכלל זה דו"ח על הונם ונכסיהם של אותו אדם... כל דו"ח לפי פסקה זו יימסר לפקיד השומה במועד שפורש בהודעה...; וכן רשאי פקיד השומה לדרוש שיתייצב לפניו – בעצמו או על ידי נציגו – וימסור לו את כל הפרטים הדרושים לפקיד השומה לענין בירור הכנסתו ויביא לבדיקה פנקסים, תעודות, חשבונות, ודו"חות שפקיד השומה יראה בהם צורך; אך פקיד השומה – למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי – רשאי לדרוש שיתייצב בעצמו, בין עם נציגו ובין בלעדיו, כרצונו של האדם;



סמכויות פקיד-השומה

(2) רשאי פקיד השומה, או פקיד אחר שהורשה לכך על ידיו בכתב, להיכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח-יד ולבדוק מלאי עסקי, קופה, מכונות, פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק או משלח-יד, ולדרוש הסברות בקשר לכך, וכן רשאי הוא לדרוש מבעל-העסק או משלח-היד או מפקיד אחראי שלהם לגלות היכן מצויים פנקסים, חשבונות ומסמכים כאמור ולהיכנס למקום הימצאם ולבדקם ולדרוש הסברים, אם דבר זה ייראה לו דרוש כדי להבטיח את מילוי הוראותיה של הפקודה או כדי למנוע התחמקות ממילוי אותן הוראות;

(3) רשאי פקיד השומה, או מי שהורשה לכך על ידיו בכתב, שעה שהוא עורך בדיקה כאמור בפסקאות (1) או (2) לתפוס ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות הנוגעים לאותו עסק, או משלח-יד, אם הוא



סמכויות פקיד-השומה

משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה; ...

(4) רשאי פקיד השומה 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, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא יחקר אלא על פי דרישתו של הנישום וכן לא יחקור פקיד השומה מיזמתו הוא את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו."



סמכויות פקיד-השומה

- סעיף 142 לפקודת מס הכנסה קובע:
"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."



סמכויות פקיד-השומה

■ סעיף 151 לפקודת מס הכנסה קובע:

"משקיבל פקיד השומה את הודעת ההשגה האמורה בסעיף 150, רשאי הוא לדרוש מן המשיב למסור לו כל הפרטים הנראים לפקיד השומה דרושים לענין הכנסתו של נישום ולהגיש לו כל הפנקסים או תעודות אחרות שבמשמורתו או ברשותו והנוגעים לאותה הכנסה, ורשאי הוא להזמין כל אדם היכול, לפי דעתו, להעיד בענין השומה שיתייצב לפניו ולחקור אותו בשבועה או שלא בשבועה, ובלבד שפקיד או מורשה או עובד של הנישום או כל אדם אחר המועסק בעניניו על יסוד של מהימנות אישית לא ייחקר אלא על פי דרישתו של הנישום; אין בסעיף זה כדי לגרוע מכל סמכות חקירה לפי כל דין אחר."



חובת גילוי/מסירת חוות-הדעת

■ פסק-הדין בעניין **זיידל** (ע"פ 143/73):

"פקיד השומה הוסמך לפעול 'כדי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם', היינו, כדי לברר הכנסתו האמיתית. הנישום חייב, מכוח דין, לספק לפקיד השומה את הידיעות הדרושות לו למטרה זו, ושום זכות חסיון אינה מצדיקה סירוב להיענות לדרישה, אפילו תתגלה אגב כך עבירה פלילית; עבירה על פקודת מס הכנסה... או עבירה אחרת... אכן, אם השתמש פקיד השומה בכוחו על-פי סעיף 135 הנ"ל שלא למטרה האמורה, אלא למטרה אחרת, כי אז לא נהג בתום-לב, ומעשהו יהא פסול וחסר-תוקף... ונישום שלא השיב, לא יתחייב בדין.

מכאן שלולא פעל ברימר [פקיד-השומה – א' ש'] **כדי לשום את הכנסות המשיב** [הנישום – א' ש'], **אלא מניעו היה, במסווה של תהליך השומה,**



חובת גילוי/מסירת חוות-הדעת

להשיג ראיות להוכחת עבירה פלילית, היה זה אמנם שימוש לרעה. אך יושם אל לב שאם גילה פקיד השומה. תוך מלאכת בירור הכנסתו של אדם, ידיעה העלול להפליל את הנישום, גם אז מותר לו להשתמש בידיעה כזאת לצורך נקיטת אמצעים פליליים... בבוא בית-המשפט לדון בשאלה אם פעלה הרשות לצורך המטרה שלמענה ניתן כוח בידה או שמא שימש לה החבר מסווה להשגת מטרה אחרת, זרה לענין, מעמידיים עובד ציבור בחזקתו שכדין פעל. משמע, הטוען להיפוכו של דבר, עליו הראיה. השופטת קבעה, 'ללא היסוס' כי ברימר לא פעל למטרה האמורה בסעיף 135(1) לפקודה הנ"ל, אלא שהוראת הסעיף הנ"ל שימשה לו מכשיר 'על-מנת שהמשיב לא יוכל להסתמך על זכויות המוקנות לו בחוק שלא להפליל את עצמו בעת החקירה על-ידי החוקר'."



חובת גילוי/מסירת חוות-הדעת

■ פסק-הדין בעניין **קריתי** (ע"פ 242/63):

"פקודת מס הכנסה לא זו בלבד שאינה נותנת חיסוי לאינפורמציה הנמסרת תוך היענות לדרישה לפי סעיף 45, אלא שהיא עושה אי-היענות לדרישה או מסירת אינפורמציה לא נכונה לעבירה פלילית... כל זה מראה כי רצונו של המחוקק היה, שאדם הנדרש למסור ידיעות שבעזרתן ניתן לקבוע את הכנסתו האמיתית חייב להמציא את הידיעות ושהן תהיינה נכונות ואמיתיות..."

■ פסק-הדין בעניין **הירש** (ע"פ 524/72):

"סעיף 135 לפקודת מס הכנסה הוחק למטרה פיסקלית, אלא שאם אגב שימוש בו מתגלית עבירה, הנישום אינו חוסה בצל החסיון. אף בלא שהדבר נאמר בפירוש בפקודה, מי שחייב אותו החוק לדבר, ביטל זכות שתיקה".



דרישה לגיטימית או מסע דיג?

■ בחינה נקודתית ("קיבלת חוות-דעת בנושא שבמחלוקת?") לעומת מסע דיג ("קיבלת חוות-דעת כלשהן?")

"ככל שהמשיב סבור כי העוררת הינה רק 'חברת צינור' וכי בפועל בעלי הזכויות היו אחרים, יש להניח כי בטרם החליט לדחות את טענות העוררת, עמדה בפניו תשתית ראייתית מספקת. אין להפוך את הליך הגילוי והעיון במסגרת הערעור למסע דיג למציאת ראיות שהיו אמורות להיות חלק מהתשתית העובדתית על פיה דחה המשיב את הצהרת העוררת. לא נטען בפנינו כי התשתית הראייתית שעמדה בפני המשיב לא קבילה; לא נטען כי המשיב דרש מסמכים וידיעות או כי עשה שימוש בסמכות הנתונה לו ולא נענה; לא נטען כי העוררת הסתירה ראיות ומסמכים שנדרשו וכדומה. ככל שהמשיב סומך על טענת 'המלאכותיות' לפי סעיף 84 לחוק, הנטל עליו להביא ראיות ואין לאפשר לו לבסס טענה שכזו על מסמכים אותם הוא מנסה 'לדוג' מהעוררת" [ההדגשות הוספו א' ש'.] [ו"ע (חי') 46256-08-11 טאמארס].



חובת גילוי/מסירת חוות-הדעת

- הוראות החוק בנושא חוות-דעת חייבת בדיווח – האם הסדר שלילי?
- שיקולים בעד ונגד גילוי/מסירת חוות-דעת
 - אפשרות לשכנע את פקיד-השומה בסוגיות שבמחלוקת
 - חוות-הדעת מתמודדת עם טענות נגדיות וקשיים שעלולים לשמש את פקיד-השומה
- חלופות למסירת חוות-הדעת



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני! ©