



הרצאה בלשכת עורכי הדין – מחוז מרכז

"פייסבוק לייב" – 01.06.2020, 12:00

פס"ד פיצה שמש ואח' נגד מנהל מע"מ – 10.05.2020

"הצעות הנהלת מע"מ נגועות בחוסר תו"ל וללא כל בסיס"

ירון אלי, עו"ד (יועץ מס)

הליכי שומה במע"מ – הוראות החוק - בקליפת אגוז

- סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף מעניק את הסמכות למנהל מע"מ לשום לפי מיטב שפיטתו את המס של היעוסקי'.

"שומה לפי מיטב השפיטה"

77. (א) הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן – שומה).
- (ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור – תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח.
- (ג) הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה.
- (ד)

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il

(1) הגיש חייב במס דוח תקופתי ומצא המנהל כי נכון לערוך שומה לגבי נושא אחד או כמה נושאים שנכללו או שהיה צריך לכלול בדוח התקופתי שהוגש, רשאי הוא לשום לפי מיטב שפיטתו, בשומה חלקית, את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס, הנוגעים לאותו נושא או נושאים (בסעיף קטן זה – שומה חלקית), ובלבד שבאותו מועד לא קבע לו המנהל שומה לפי סעיף קטן (א);

(2) (א) שומה חלקית ניתן לקבוע פעם אחת בלבד לגבי אותה שנת מס; (ב) לא תיקבע שומה חלקית, לחייב במס, יותר משלוש פעמים במהלך חמש שנות מס;

(3) המנהל יודיע לחייב במס בכתב על הנושא או הנושאים שבכוונתו לבחון בטרם יחליט אם לקבוע שומה חלקית לפי סעיף קטן זה;

(4) שומה חלקית יכול שתיעשה בהתאם להסכם עם החייב במס;

(5) דין שומה חלקית כדין שומה לכל דבר ועניין, ואולם אין בשומה חלקית כדי לפגוע בסמכויות המנהל או בזכויות החייב במס לעניין שומת יתרת המס המגיע או מס התשומות של החייב במס, בהתאם להוראות סעיף זה;

(6) נקבעו לגבי אותה תקופת דוח שומה חלקית ושומה לפי סעיף קטן (א), לרבות שומה שנקבעה בהסכם או בפסק דין, יקבע המנהל את השלכותיהן זו על זו, ויערוך את התיאומים הנדרשים

• במקרים שבהם העוסק חולק על קביעת המנהל ביחס לשומתו, רשאי הוא להגיש השגה בתוך 30 יום מיום קבלת השומה. הליך ההשגה מכונה **שלב ב'** בז'רגון המקצועי. הליך ההשגה, דה פקטו, הינו הליך מעין שיפוטי שבה השומה נבחנת בידי מפקח אחר, לרוב מפקח בדרגה גבוהה יותר. מנהל מע"מ רשאי להחליט האם להשאיר את השומה על כנה, לקבל את ההשגה באופן חלקי או במלואה.

82". השגה

(א) החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל מטעמים מיוחדים.

(ב) הגיעו החייב במס והמנהל להסכם בדבר המס המגיע, תתוקן השומה לפי זה; לא הושג הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה.

(ג) הודעה על הסכמת המנהל או על החלטתו בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא לחייב במס.

(ד) לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה.

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il

(ה) מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה.

(ו) אין בהגשת השגה כדי לגרוע מסמכויות המנהל על פי הוראות אחרות בחוק זה.

”83. ערעור

(א) הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי.

(ב) הערעור יידון בפני שופט יחיד והוא רשאי למנות לו יועצים מתוך רשימת יועצים שקבע שר המשפטים בהתייעצות עם שר האוצר; היועץ יסייע לשופט בבירור הערעור בשעת שמיעתו, אך לא יטול חלק בפסק הדין.

(ג) הערעור יישמע בדלתיים סגורות, אם לא הורה בית המשפט הרואה אחרת לפי בקשת המערער.

(ד) חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.

(ה) בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון.”

- לכל האמור לעיל יש להוסיף ולציין כי למנהל מע"מ יש סמכות לפסול את ספריו של העוסק משלל סיבות (ככלל, אי רישום תקבול, אי ניהול קופה רושמת, הוצאת חשבונית מס שלא כדין, ניכוי תשומות שלא כדין ועוד).

”אי רישום תקבולים ואי ניהול קופה

77א. (א) עוסק הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, בשובר קבלה, בחשבונית, בספר פדיון יומי, או בתעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות מכוח סעיף 66, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום.

(ב) עוסק הרושם הנפקת טובין בתעודת משלוח, בחשבונית או בתעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות מכוח סעיף 66, ולא רשם בהם הנפקת טובין שהיה חייב לרשמה על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום.

(ג) עוסק שפעמיים או יותר בשנת מס אחת או בשנים עשר חדשים רצופים בשתי שנות מס, לא רשם תקבול או הנפקת טובין שהוא חייב לרשמו כאמור בסעיפים קטנים (א) או (ב), ומהן פעם אחת לפחות לאחר שהזהירו המנהל בכתב, חזקה שפנקסיו אינם קבילים גם בשתי שנות המס שקדמו לשנה שבה לא רשם פעמיים תקבול או הנפקה כאמור, או גם בשנת המס שקדמה לשנה הראשונה שבתוך שנים עשר החדשים שבהם לא רשם פעמיים תקבול או הנפקה כאמור,

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il

לפי הענין, אף אם דו"חותיו נתקבלו והשומות נערכו לפיהם, זולת אם שוכנע המנהל כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום.

(ד) על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג), ניתן לערער על פי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה, תוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה.

(ה) עוסק החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי חוק זה או תקנות שלפיו ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים".

- כפי שצויין לעיל, הליך ההשגה הינו הליך מעין שיפוטי הכפוף לכללי המשפט המנהלי. כפועל יוצא – לעוסק זכויות טיעון מול הרשות המנהלתית.
- לפי סעיף 82(ה) לחוק מע"מ, מי שערך את השומה בשלב א' לא יחליט על השומה בשלב ההשגה (שלב ב'). בהתאם לפסיקה, קיימת שתי גישות לפרשנות לסעיף זה:
 - גישה א' – עורך השומה רשאי להשתתף בהשגה אך לא להחליט בה. הגישה המקובלת.
 - גישה ב' – עורך השומה מנוע מלהשתתף כלל בשלב ב'.
- ערעור על ההשגה יהיה כבר בפני ביהמ"ש המחוזי בפני דן יחיד. הערעור לעליון הינו בזכות.
- בהתאם להוראות סעיף 83(ה) לחוק – בית המשפט רשאי להפחית את השומה, להגדילה או לבטלה, או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון.
- בהתאם לסעיף 10א תקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976, ניתן להביא ראיה גם אם אינה קבילה בהליך אזרחי רגיל (לרבות עדויות שמיעה ו/או עדויות מצד מי שלא התייצב בבית המשפט).
- מטרת העל בניהול הליך פיסקאלי – **תשלום מס אמת**.
- **"נטל השכנוע"** ו"**נטל הבאת הראיות**" – ככלל, מוטלים על המערער/העוסק (בגדר – "המוציא מחברו"). הנטל מתהפך כאשר הפנקסים של המערער לא נפסלו והמדינה הוציאה שומה לפי מיטב השפיטה, ובלבד שאין המדובר על מחלוקת לבר פנקסית (שאינה קשורה לניהול הספרים) שבה הנטל נשאר על כתפי המערער/העוסק.

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il

- כאשר המחלוקת בין הצדדים היא לבר-פנקסית (שאינה קשורה לניהול הספרים) - "נטל השכנוע" ו"נטל הבאת הראיות" מוטלים על העוסק.
- **יודגש – בהתאם לפסיקה – לפי מיטב השפיטה זה לא לפי מיטב השחיטה (ראה הרחבה להלן).**

פס"ד פיצה שמש – ביהמ"ש המחוזי – 10.05.2020

ביום 10.05.2020 ניתן בביהמ"ש המחוזי בת"א פסה"ד בערעורה של "פיצה שמש" ואח' נגד מנהל מע"מ ת"א 1 (ע"מ 17-08-4177). במסגרת פסה"ד (שעסק בשלושה ערעורים שדיונם אוחד), נידון מקרה שבו הוציא מנהל מע"מ שומת מס עסקאות למערערים לשנים 2011 - 2015, וזאת במקביל לפסילת ספריהם. לגישתו של מנהל מע"מ, מחזור העסקאות עליו דיווחו המערערים - אינו משקף את המחזור האמיתי בעסקם. המשיב ביסס את שומתו על בדיקת תנועות מלאי כמותיות בחומרי הגלם, לצד בחינת המוצרים המוגמרים, וזאת על מנת להתחקות אחר מחזור עסקאותיהם כאמור. המערערים הגישו השגות על השומות, ולאחר מס' דיונים מול רשויות מע"מ, הגיעו "להסכם שומות" עם מנהל תחום ביקורת חשבונות ומי שאמון, בד"כ, על תחום ההשגות במשרדי המשיב.

חרף הסיכומים והדיונים הרבים שהיו עם מנהל תחום הביקורת (דיונים שכללו אף ביקורת בעסקם של אחד המערערים לצורך ביצוע מדגם), הנהלת מע"מ לא קיבלה את השומות והציעה במקומן שומות חדשות ללא כל ביסוס (כך לפי פסה"ד – ראה להלן), ומכאן נסללה הדרך לערעור בפני ביהמ"ש המחוזי בת"א.

יודגש - חרף העובדה שהמערערים התקשו להמציא ראיות רבות בתיק (כך למשל, ביחס למבצעים התכופים שעשו כחלק ממהלכי שיווק אגרסיביים, ציוד תקול שהביא לפחת מוגבר וכו'), וחרף פסילת ספריהם ע"י המשיב, ביהמ"ש המחוזי בת"א, בפס"ד ארוך ומקיף הנפרס על פני 62 עמודים, מקבל את הערעור בחלקו ומתקן את השומות תוך שהוא קובע במפורש כי **המשיב ערך שומה שנגועה בחוסר סבירות מחד, שהתקבלה בחוסר תו"ל מאידך, והכל לצד פגמים מהותיים בעריכתה**. יצוין כי השופט משבח, לא אחת, את העבודה המקצועית והאמינה שעשה המייצג בשלב א' וב' של השומה (יועץ המס יואל אסולין) במסגרת הדיונים המקיפים שהיו עימו.

זאת ועוד, כבוד השופט טופף אף פסק הוצאות גבוהות על מנהל מע"מ (37,500 ₪), מה שעשוי, גם כן, ללמד על אי שביעות רצונו מהתנהלותו בתיק דנן. בשל חשיבותו של פסק הדין ובעיקר נוכח הביקורת הנוקבת של השופט כנגד התנהלות המשיב, ראוי להביא את דבריו כלשונם:

”

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il

60. אקדים ואציין כי לאחר שהתרשמתי מכלל הראיות והעדויות שנשמעו לפניי, **באתי למסקנה כי נפלו פגמים מהותיים בהתנהלות המשיב כלפי המערערים במסגרת הטיפול בהשגות מטעמם, בעיקר בכל הנוגע לדרך, לאופן ולעילות שהביאו לאי-אישורן של השומות בהסכם מצד נציג ההנהלה ודרך הצגתן של הצעות פשרה חדשות מטעם ההנהלה. להלן אבאר מסקנותיי.**

84.

....

"בדרך זו, סבורני כי הצעות ההנהלה, בדרך ובאופן שהתקבלו, נגועות בחוסר תום לב, ללא כל בסיס, ואף בהתנהלות המתוארת יש כדי לפגוע ולהגביל את שיקול הדעת של מי שמונה לקיים דיון בהשגה, ככל שלא תגובשנה שומות בהסכם, בסכומים כאלה או אחרים.

...

85. הנה כי כן, סבורני כי "הצעות ההנהלה "נגועות בחוסר סבירות והתקבלו בחוסר תום לב, הן

מהותית בשל היותן שרירותיות ללא טעם ענייני מלבד" סימון מטרה "באשר לגובה תשלומי

המס; והן פרוצדורלית משנתקבלו מבלי שעמדתם של המערערים נשמעה כנדרש בפני מקבל

ההחלטה - כך שהיה מקום לפסולתן.

"...

[ההדגשה אינה במקור – י.א.]

ע"מ 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נגד מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ע"מ 4110-08-17 מוני שלום נגד מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

ע"מ 51080-09-17 גיא שמש נגד מנהל מס ערך מוסף ת"א 1

** כל האמור לעיל אינו מהווה ייעוץ משפטי או תחליף לייעוץ משפטי והוא בגדר מידע כללי בלבד. יש לעיין בהוראות החוק והתקנות, וכן להיוועץ באופן פרטני בהתאם לנסיבות הרלבנטיות.

16 Bar Kochva St. – "Beit Noa" (4th Floor)

Beser Complex – Bnei Brak Business Center (B.B.C)

Bnei Brak, Israel (P.C 5126107)

Tel: 972 3 6744685; Fax: 972 76 5393457

Website: www.eli-law.co.il E-mail: contact@eli-law.co.il