

## דוחות מס מתקנים

הכותבת: רו"ח (משפטנית) ענבל שני - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ  
ב 13 ביולי 2023 ניתן פסק דין בעניינה של חגי - אגודה שיתופית חקלאית להתיישבות קהילתית בע"מ ע"א 831/23, שענינו משיכת ערעור לגבי המרצת פתיחה בנושא דוחות מתקנים, ובכך קבלת ההחלטה בנושא שניתנה בהליך של המרצת פתיחה בנובמבר 2022 ה"פ 54185-12-20.

### המרצת פתיחה - תמצית הרקע העובדתי

המבקשת היא אגודה שיתופית האחראית על השירותים המוניציפליים והקהילתיים בישוב בית חגי. והמבקשת מחזיקה שנים רבות בהרשאה להפעיל מחצבה לצורך הפקת חומרי חציבה (להלן: "המחצבה"). בשנת 1991 חתמה המבקשת על הסכם עם חברת מדין כבישים ומחצבות בע"מ (להלן: "המפעיל"). בהתאם להסכם, המפעיל אחראי על הקמת, מימון ותפעול המחצבה והמבקשת רושמת הכנסות מתמלוגים אותם מעביר לה המפעיל, הנגזרים כשיעור מתוך ההכנסות של המפעיל ממכירת חומרי החציבה.  
עד שנת 2014 דיווחה המבקשת על הכנסותיה מהמחצבה כהכנסה מעסק בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה. ובסמוך למועד זה, החליפה המבקשת את רואי החשבון, והם מצאו לנכון, לשנות את סיווג ההכנסות מתמלוגים כך שהם יוצגו כהכנסות פסיביות בהתאם לסעיף 9(2)(א) לפקודה.  
ולכן פנתה המבקשת למשיב על מנת לתקן את דוחותיה לשנים 2011-2014 שטרם התיישנו.  
בין המבקשת לבין פקיד השומה (להלן: "המשיב") התנהלו הליכים שבסופם החלטת המשיב לדחות את בקשת התיקון. לאחר דחיית בקשת המבקשת לתיקון הדוחות, הוגשה המרצת הפתיחה.

### טענות המבקשת

המבקשת פנתה ובקשה מהמשיב לקלוט את דו"חות המס המתקנים, וככל ולא יאשר את השומות לשנות המס, יוכל לעשות שומות בהתאם לסעיף 145(א)(2)(א) לפקודת מס הכנסה. תקופת השומה האפשרית תיקבע בהתאם להוראות הפקודה לפי מועד הגשת הדוחות המתקנים. הטעות שהתגלתה בהגשת הדוחות בעת החלפת מייצג היא טעות בתום לב. מטרת דיני המס היא גביית מס אמת, ולפיכך יש מקום לאפשר לתקן את דוחותיה.

טענה נוספת של המבקשת הינה כי הפסיקה שהובאה על ידי המשיב, על מנת לשלול את קבלת הדוחות המתקנים, נגעה למקרים בהם פקיד השומה פתח בהליכים נגד נישומים ורק בעקבותיהם הנישומים ביקשו לתקן את דוחותיהם, בעוד בעניינה ביקשה המבקשת לתקן את דוחותיה באופן עצמאי לאור הטעות שהתגלתה על ידה.

### טענות המשיב

אין לנישומים זכות אוטומטית להגשת דוחות מתוקנים.  
המקרה אינו מצוי בגדר המקרים "הנדירים והחריגים המצדיקים את קבלת הבקשה".  
קבלת הבקשה משמעותה - שומה סופית בהתאם לדוחות המתוקנים וזאת בניגוד להסכמים עליהם חתמה המבקשת עם המפעיל.  
המבקשת לא הצביעה על שינוי עובדתי או משפטי כלשהו אשר התרחש מאז הגשת הדוחות המקוריים ועד הגשת הבקשה לתיקון הדוחות. השינוי היחיד הוא שינוי המייצג, אין מדובר בנימוק המצדיק את שינוי הצגת העסקה באופן קיצוני.  
הבקשה נועדה להפחית את חבות המס, על ידי הצגת פעילותה באופן שונה אשר תביא לפטור מס לפי סעיף 9(2) לפקודה.

## **דין והכרעת בית המשפט**

אין בפקודה דרך להגשת בקשות לתיקון שומה, ובמהלך השנים התגבשה על-פי הפסיקה הוראת הביצוע של רשות המיסים 3/2018 "אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה" (להלן: "הוראת הביצוע").

ברור כי הגשת בקשת תיקון על ידי נישום אינה זכות מוקנית וכי הכרעה בבקשה שכזו מסורה למשיב אשר צריך לבחון את נסיבות הגשת הבקשה.

התייחסות בפסק הדין שביט ע"א 11/1134:

שיטת הדיווח בישראל מבוססת על שומה עצמית, על הנישום חובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו קודם למועד הגשת הדו"חות. על בסיס דוח שהוגש אמור להיות מחושב המס לתשלום. ובכך קיים הגיון - דו"ח שמסור נישום אינו דו"ח ראשוני אשר נתון ל"מקצה שיפורים", אלא דו"ח סופי ומוגמר אשר מהווה סופו של תהליך שנעשה על-ידי הנישום בכובד הראש הראוי ותוך הקפדה על דיווח אמיתי ומקיף. עם זאת, אין מדובר ב"מיטת סדום". יהיו מקרים בהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן כל עוד לא הוצאה לנישום שומה בידי פקיד השומה. במקרים בהם נפלו בדו"ח המקורי טעויות סופר או טעויות חשבונאיות שנעשו בתום לב. את האפשרות להגיש דו"ח מתוקן יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים. ראה גם פרשת אלוני (ע"א 05/1804).

התייחסות בפרשת רג'ואן ע"מ 1228/05:

הגמשת היכולת לתקן דו"ח תפחית מהחשיבות שיש לייחס להצהרה שבדו"ח. חובה זו ראויה ומתוך שיתוף הפעולה בין האזרח לרשות, כמי שהופקד להוציא לפועל, את האמנה החברתית המצויה בבסיס הרעיוני של הטלת מס. לא רק באשר להיקף ההכנסות וההוצאות אלא אף באשר לסיווג של אלו. למשל, בין הון לפירות, בין מלאי לרכוש קבוע, בין רכוש אישי ורכוש המשמש בעסק, ועוד.

כך עליו לשקול מבעוד מועד מה התבנית המשפטית, עסקית או אחרת, לה הוא טוען כעולה מפעילותו. את האפשרות של תיקון דו"ח יש לייחד לאותם מקרים של טעות בתום לב, של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח, לטעות שאינה בבחינת טעות ב"כדאיות העסקה".

בקשר להוראת הביצוע התקבלה העמדה כי הבקשות לתיקון נחלקות לשני סוגים - תיקון טכני או תיקון מהותי. בעניינו מדובר בתיקון מהותי, בנוגע להכנסה שאת סיוגה מבוקש לשנות.

כמו כן, המבקשת יכולה לשנות את הסיווג החל משנת 2016 - מועד הגשת הבקשה. בפסיקה בעליון - המערערת חזרה בה מערעורה והפסיקה במחוזי נותרה על כנה. קרי, הערעור נדחה ולא הותרה הגשה של דוחות מתקנים.

נציין כי, השאלה לגבי אופן סיווג הכנסות המערערת, נדונה כיום לגופה בהליך תלוי ועומד.

## **סוף מעשה במחשבה תחילה**

התייעצות מבעוד מועד וקבלת החלטות אסטרטגיות לגבי: מבנה עסקה, מבנה התאגדותי של קבוצת חברות, מבנה בינלאומי, הצגה בדוחות הכספיים, הטבות מס שניתן לשקול בנסיבות שונות - אינה המלצה אלא חובה של נישום.

ככל ויתברר בהמשך כי הדיווח לא התבסס על ייעוץ מקצועי - לא תינתן אפשרות למקצה שיפורים, גם אם יהיה מדובר בתיקון שמוביל למס אמת כך לדוגמה עשויות רשויות המס לסרב לקבל דוחות מתקנים לסיווג חברה כזכאית להטבות חוק עידוד השקעות הון אם לא בוצע כך בדוחות המקוריים ועוד....

אנו מאמינים כי ר"ח, עו"ד או יועץ המלווה לקוח בעסקים מתמשכים טוב יעשה אם יסב את תשומת ליבו של לקוחו לכך שיש מקום לשקול התייעצות מיסויית עוד בטרם קבלת החלטות, אם לא ניתן לפנות ליועץ מוקדם ככל שניתן, כי לאחר שמוגש דוח גם שינויים מתבקשים וברורים אשר נוגעים למשל לסיווג הכנסות - לא יתקבלו.