



כא' טבת תשע"ח

8 ינואר, 2017

הוראת ביצוע מס הכנסה מספר 3/2018 – רשות המסים

בנושא: אופן הטיפול בבקשת נישום לתיקון דו"ח על ההכנסות שהוגש על ידו לפקיד השומה

תוכן עניינים:

1. רקע כללי.....2
2. סקירת הפסיקה לעניין תיקוני דו"חות.....2
3. מעמד בקשת נישום לתיקון דו"ח שנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה5
 - 3.1 סוגי תיקוני דו"חות והמבחנים לקבלתם:5
 - 3.2 מקרים בהם לא ניתן להגיש דו"ח מתקן6
 - 3.3 השלכות נוספות אפשריות.....7
4. קליטת הבקשה לתיקון דו"ח על ידי פקיד השומה – השלכות והנחיות לפעולה.....7
 - 4.1 אופן הגשת בקשה לתיקון דו"ח.....7
 - 4.2 קליטת הבקשה על ידי פקיד השומה7
 - 4.3 המועד שייחשב למועד הגשת הדו"ח בתיקים בהם נקלטה בקשה לתיקונו.....8
 - 4.4 הטלת קנסות בעקבות בקשה לתיקון דו"ח.....8



1. רקע כללי

- 1.1. סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), קובע הוראות לגבי אוכלוסיית החייבים בהגשת דו"ח על ההכנסות (להלן – "הדו"ח השנתי") לפקיד השומה, וכן קובע הוראות לגבי הפירוט הנדרש במסגרת הדו"ח השנתי (לרבות צירוף מאזן ודו"ח רווח והפסד, וכדומה), והוראות רלוונטיות נוספות.
- 1.2. תכליתו של סעיף 131 לפקודה, מעבר לחובת הדיווח, היא לקבוע את הדו"ח השנתי כאבן הפינה במערכת היחסים בין הנישום החייב בהגשת דו"ח לבין רשויות המס. בדו"ח זה נותן הנישום בידי פקיד השומה מידע הנחוץ לצורך בדיקת הכנסתו. הנתונים שמוסר הנישום, ובכלל זה אלה הכלולים בדו"חות הכספיים ובמסמכים האחרים המצורפים לדו"ח, דרושים לפקיד השומה לצורך בקרת המידע שמסר לו הנישום ועל מנת לאפשר לו, במידת הצורך, להוציא שומה מבוססת לפי מיטב השפיטה.
- 1.3. לאור העובדה שלא נקבעה בפקודה הוראה המטפלת בבקשת נישום לתיקון דו"ח שנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה, עולה השאלה מה דינן של בקשות כאמור – לרבות עצם זכותו של הנישום לבקש תיקון כאמור, השפעתו על הליכי השומה, המועד שייחשב להגשת דו"ח, ועוד. מעמדה של בקשת הנישום לתיקון הדו"ח השנתי, עשוי להשליך הן על חבות המס לפי המוצהר, הן על קנסות הנגזרים ממועד הגשת דו"ח, והן על התיישנות הסמכות לשום.
- 1.4. יודגש, כי במצב בו הוגש דו"ח מקורי, אשר עקב כמות המסמכים החסרה בו או מהות המסמכים החסרים בו, נקבע כי הוא "דו"ח סתמי" לפי סעיף 131(ו) לפקודה, ועל כן אינו מהווה דו"ח כלל, הגשת המסמכים החסרים תיחשב כהגשת דו"ח ולא כתיקון דו"ח.
- 1.5. מטרת הוראת ביצוע זו הינה לקבוע הנחיות בדבר האופן בו יש להתייחס לבקשת נישום לתיקון הדו"ח השנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה.
- 1.6. יובהר בזאת כי אין באמור בחוזר זה כדי להתייחס לבקשות הקשורות לגבי זכאות לסעיף 9(5) – לגביהם יחולו הוראות חוזר מס הכנסה מספר 7/2010 – בקשה להחזר מס עקב פטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה.
- 1.7. הוראה זו אינה חלה לעניין נישומים שאינם חייבים בהגשת דו"ח והמגישים בקשה להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודה.
- 1.8. כמו כן אין הוראה זו חלה על בקשות לגילוי מרצון בהתאם להוראת ביצוע 11/2014.

2. סקירת הפסיקה לעניין תיקוני דו"חות

בעניין תיקון דו"ח ניתנה התייחסות במסגרת הפסיקה, כפי שיפורט להלן:



2.1. בעניין אהוד אלוני, אישר בית המשפט העליון כי "עיון בפקודת מס הכנסה מלמד כי אין בה כל סעיף המעניק לנישום זכות אוטומטית להגשת דו"ח מתקן. המדיניות הקיימת של נציבות מס הכנסה אפשרה הגשת דו"חות מתקנים, במקרים של טעויות חשבונאיות וטעויות סופר שנפלו בדו"ח המקורי בתום לב. בתי המשפט המחוזיים נחלקו ביניהם בשאלה מהם המקרים הנוספים שבהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן. אולם שאלה זו טרם התבררה עד תומה בפני בית משפט זה." (ע"א 1804/05, אהוד אלוני נגד פקיד שומה כפר סבא. מיסים כב/2 (אפריל 2008) ה-2 מיסים כב/2 (אפריל 2008) ה-2, עמוד 69).

2.2. בעניין רג'ואן קבע בית המשפט המחוזי כי "ככלל, הגמשת היכולת לתקן דו"ח שמגיש נישום תפחית מהחשיבות שיש ליחס להצהרה שבדו"ח. הלכה או פרקטיקה המתירה תיקון בנקל של דו"חות עלולה להוביל לזילות אותה הצהרה ראשונית. נישום צריך שיתכבד ויגבש בינו לבינו ובינו ובין יועציו, את המצגים שהוא מציג בדיווחיו למשיב (דו"חות שנתיים, הצהרות הון, דיווחים בקשר עם מכירות הוניות, דיווחי ניכוי במקור וכיוצא באלו). זאת מתוך ידיעה כי מוטלת עליו החובה להציג מצגי אמת, בתום לב ומתוך חובת גילוי נאותה וראויה ומתוך שיתוף הפעולה המתבקש בין האזרח לרשות, כמו שהופקד בידיה להוציא לפועל, בלשון המחשה, את האמנה החברתית המצויה, בין השאר, בבסיס הרעיוני של הטלת מס.....דיווחי הנישום כמוהם כהודאה והצהרה שהוא נותן ובאותה מידה של רצינות וזהירות עליו לנקוט במילויים. האמנה החברתית שהיא כאמור, מצויה, בן השאר, בבסיס הטלת מס במדינה דמוקרטית ליברלית, כמו גם עקרונות של יציבות ושוויון בפני החוק, חובת שיתוף הפעולה המתבקש שבין הנישום לרשות, כל אלו מחייבים כי תיקון דו"ח יעשה שלא כעניין שבשגרה, אלא במשורה, בזהירות ראויה ומתוך ראייה לא רק של מבקש התיקון, פורץ הגבולות שמציב הדין, אלא גם של אותם נישומים השומרים גבולות אילו ומכבדים אותם בעמידה במועדים הקבועים, במילוי מלא, כן וסופי של דו"חותיהם וכדומה. כנגד העוול הלכאורי הנגרם ליחיד בשל שלילת יכולת התיקון, יבחן העוול שעלול להיגרם לכלל ציבור הנישומים מעצם הפיכת ההצהרה שבדו"ח, למעשה, להצהרה 'בלתי מחייבת'. במשטר של קלות וגמישות תיקון, ניתן יהיה לחזור מן ההצהרה, לשנותה, לבטלה ובמילים אחרות "לתקנה". יכולת 'תיקון' זו אם לא תתאפשר רק במקרים חריגים, חותרת תחת עקרונות של שלטון חוק ושוויון בפני החוק." (ע"מ 05-1228, אליהו רג'ואן נגד פקיד שומה תל אביב יפו 1. מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24 מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-24, עמוד 178).



בנוסף נקבע בעניין רג'ואן, כי "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 טענת "בכדאיות העסקה", לשינוי במילייה הפיסקאלי למשל בשל שינוי בעל תכולה רטרואקטיבית לשנת המס, עובדתי או משפטי וכדומה".

2.3. כך גם בעניין ר.מ. שביט קבע ביהמ"ש שאין זכות סטאטוטורית ובוודאי שלא אוטומאטית לתיקון הדו"חות. (ע"מ 521/02 ו-ע"מ 522/02 ו-ע"מ 523/02, ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח נגד פקיד שומה באר שבע. מיסים כה/2 (אפריל 2011) ה-9 מיסים כה/2 (אפריל 2011) ה-9, עמוד 118).

2.4. "רשימת המצבים במסגרתם כן ניתן להגיש דו"ח מתקן היא מצומצמת ומוגבלת.... הרציונל העומד בבסיס האפשרות המצומצמת והמועד המוגבל של נישומים להגיש דו"חות מתקנים הוא עקרון יעילות הדין, יציבות ושוויון בפני החוק, וחובת תום הלב. בסיסו של הרציונל במניעת אפשרות ניצול לרעה של זכות, אשר מעצם טיבה וטבעה מיועדת לניצול במקרים נדירים בלבד." (פסק דין ר.מ. שביט).

2.5. בית המשפט נתן גם משקל להיותו של הנישום מיוצג בעת הגשת הדו"ח המקורי, למשל בעניין כחלון חיים "נישום המגיש דו"ח מטעמו, בפרט כאשר הוא מיוצג על ידי איש מקצוע, צריך להראות טעם לשינוי דו"ח זה. ברגיל על הנישום להראות כי לא שיקולי כדאיות או שיקולים שאינם תמי לב, הם שעמדו בבסיס המצג הראשוני או בבסיס בקשת התיקון. עליו לשכנע כי מדובר בטעות של ממש ולא "בטעות בכדאיות העסקה" בהיקש מדיני הטעות בחוזים. אין ליתן יד למצגים ושינויי עמדות אופורטוניסטיים" (עמ"ה 1188/02, כחלון חיים ואחיו נגד פקיד שומה כפר סבא. מיסים כ/4 (אוגוסט 2006) ה-18 מיסים כ/4 (אוגוסט 2006) ה-18, עמוד 148).

2.6. בעניין ענתבי נקבע כי להצהרתו של הנישום יש לתת משקל ורצינות אצל הנישום עצמו "אין מקום לאפשר לוליינות או להפחית ממשקל הצהרת נישום בדו"חותיו. המערער על אף שהיה ער למספר הפעולות שביצע סבר כמי שקרוב אצל ענייניו כי מדובר בפעילות במשור ההון, פעילות השקעתית. אין בידי לקבל שינוי הצהרה זו ומקובלת עלי עמדת המשיב כי אין זכות מוקנית להגשת דו"ח מתוקן. נישום המדווח על הכנסותיו לרשות יעשה זאת בצורה מושכלת, תוך בחינה מראש של מכלול הדברים ויישא באחריותו באשר לדיווחיו. תיקון דו"ח הוא היוצא מן הכלל המעיד על הכלל שהוא הדו"ח שהוא הצהרת הנישום כאדם בוגר הנושא באחריות להצהרתו על כל האמור בה"ע"מ 12918-01-10 ו-ע"מ 45526-12-10, משה ענתבי נגד פקיד שומה רחובות. מיסים כח/3 (יוני 2014) ה-מיסים כח/3 (יוני 2014) ה-23, עמוד 190).



המסקנה העולה מהפסיקה הינה כי לא קיימת לנישום זכות מוקנית לתיקון דו"ח. על פי הפסיקה בבואנו לקבוע האם יש לקבל את התיקון לדו"ח השנתי, יש לשים על כף המאזנים מחד את האחריות שיש לנישום להגיש דו"ח מוגמר לאחר שיקול דעת – וזאת לשם יעילות הדיון, יציבות, שוויון בפני החוק וחובת תום הלב, ומאידך את עקרון מס האמת

3. מעמד בקשת נישום לתיקון דו"ח שנתי שהוגש על ידו לפקיד השומה

3.1. סוגי תיקוני דו"חות והמבחנים לקבלתם:

3.1.1. תיקון דו"ח המהווה תיקון טכני

תיקון טכני הוא תיקון שאינו מצריך שיקול דעת של פקיד השומה ולא יצריך בדיקה שומתית לעניין עצם הזכאות לתיקון. תיקון טכני מתאפיין בדרך כלל בהוספת מסמכים שלא נכללו בדו"ח המקורי, על פי רוב המדובר במסמכים מאמתים ולא במסמכים מהותיים, כגון הוספת אישורי הפקדות לקופות גמל, אישורים על תרומות למוסדות לפי סעיף 46 לפקודה, או תיקון של טעות אריתמטית. יובהר כי כל תיקון המשנה באופן מהותי את חבות המס יראו אותו כתיקון מהותי.

הטיפול בבקשה לתיקון טכני –

- ככלל, יש לקבל בקשות לתיקון המהוות תיקון טכני, על ידי עובדי החוליה המרכזית.
- במידה ומתעורר ספק בדבר היות התיקון תיקון טכני, יש להעביר את הבקשה לרכז החוליה המרכזית והמשך הטיפול בה יהיה נתון לשיקול דעתו.

3.1.2. תיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי

תיקון מהותי יחשב כל אחד מהבאים:

תיקון המשפיע על ההכנסה החייבת המוצהרת או על ההפסד לצורך מס (הכנסות, ניכויים, הפסדים וכדומה) או על חבות המס בשנת הדו"ח או בשנות מס אחרות או על נתונים אלו בתיקים קשורים לתיק לגביו נדרש התיקון. זאת למשל, בהתקיים אחת או יותר מהנסיבות הבאות:

- שינוי בנקיטת עמדה מסוימת מכל סיבה שהיא, באשר לאופן, לעיתוי דיווח או לסיווג באשר למי מרכיביה של ההכנסה החייבת. כשהנישום נוקט עמדה חדשה, שונה מזו שננקטה בדו"ח המקורי, ביחס לאותן נסיבות, מכל טעם שהוא.



- במקרה בו נתגלתה לנישום טעות שאינה טכנית ושאינה טעות סופר שנפלה בדו"ח ההתאמה לצרכי מס.

הטיפול בבקשה לתיקון מהותי – כאמור בסעיף 2 לעיל, בתי המשפט קבעו שתיקון דו"ח הינו אירוע חריג. בהתאם לכך, קליטת דו"ח מתקן הכולל תיקון מהותי תתאפשר כאשר התיקון נובע כתוצאה מאחד מהמקרים הבאים:

- א. טעות בתום לב למשל במקרים של גילוי מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם להגשת הדו"ח.
- ב. טעות שאינה בבחינת טעות "בכדאיות העסקה".
- ג. תיקון שאינו מהווה שינוי בעמדה מיסויית באשר לאותה מסכת עובדתית (לדוגמא שינוי סיווג הכנסה).
- ד. פסיקה בבית משפט עליון המהווה הלכה, בכפוף לתחולתה.
- ה. פרסום חוזר או הוראת ביצוע.

יובהר כי קליטת דו"חות מתקנים אין בה משום קביעת שומה או קביעה כי טענת הנישום המבוקשת נכונה או מקובלת על פקיד השומה, אלא כי קיימת עילה מוצדקת לבקשת התיקון.

3.2. מקרים בהם לא ניתן להגיש דו"ח מתקן

תיקון דו"ח לא יתקבל אם מתקיימים מי מהמצבים הבאים:

- נסתיימה תקופת סמכות השומה לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, ובדו"ח שהוגש לאחר שנערכה שומה לפי סעיף 145(ב) – נסתיימה תקופת סמכות השומה לפי סעיף 152(ג) לפקודה.
- **דו"ח מתקן לאחר שקיימת שומה** – באותם המקרים בהם הוגשה בקשה לתיקון דו"ח לאחר שהוצאה שומה לא יתקבלו בקשות לתיקון דו"ח. במקרים אלו תיקון אפשרי במסגרת סעיף 147 לפקודה, תוך המגבלות המצוינות בו, לרבות מגבלות הזמן הנקובות בסעיף, או במסגרת ההשגה או הערעור לפי העניין.



3.3. השלכות נוספות אפשריות

במקרים בהם הוגשה בקשה לתיקון דו"ח שמהותה הינה הגדלת ההכנסה החייבת או חבות המס וכן במקרים של הקטנת הפסד, יפעל פקיד השומה בהתאם להוראת ביצוע 12/93 – יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי, בין אם מדובר בתיקון טכני ובין אם מדובר בתיקון מהותי. יובהר, כי הוראת הביצוע בעניין גילוי מרצון לא תחול על בקשה כאמור.

4. קליטת הבקשה לתיקון דו"ח על ידי פקיד השומה – השלכות והנחיות לפעולה

4.1. אופן הגשת בקשה לתיקון דו"ח

בקשת הנישום לתיקון דו"ח שנתי, תוגש כשהיא מפורטת ומנומקת ותכלול בין היתר את הפרטים הבאים:

- פרטי התיק – מספר תיק ושם הנישום.
- שנת מס לגביה מבוקש התיקון.
- עילת הבקשה – והנימוק לבקשה וכן הסבר על השינוי.
- הסכמת הנישום לתיקון מועד הגשת הדו"ח במידה ויקבע פקיד השומה כי מדובר בתיקון מהותי.

כמו כן, יצרף הנישום לבקשה מסמכים רלוונטיים וכן את הדו"ח המתוקן בעקבות התיקון. יובהר, אין להגיש בקשה לתיקון דו"ח כצרופה לדו"ח לשנת מס אחרת, ובוודאי שאין לתקן דו"ח על ידי תיקון הסכומים בדרך של הוספתם או הפחתתם בדו"ח התאמה לשנת מס העוקבת.

4.2. קליטת הבקשה על ידי פקיד השומה

בהתקיים התנאים המאפשרים תיקון דו"ח, ישודר הדו"ח לאחר תיקונו, ותצורף הבקשה לתיקון וצרופותיה יועברו לתיק יחד עם הדו"ח המקורי. בעת שידור הדו"ח יש לשדר שדה 125 ולסמן שהתיקון הינו ביוזמת הנישום. יש לטפל בבקשה לתיקון דו"ח סמוך ליום הגשת הבקשה לתיקון ולהודיע לנישום על קליטת הבקשה או דחייתה.

במקרה בו הוחלט לקבל את בקשת הנישום לתיקון הדו"ח, יש להודיע על כך לנישום ולשדר את הדו"ח המתוקן, כאשר בעקבותיו תצא שומה מתוקנת. במקרה בו הוחלט לדחות את הבקשה לתיקון דו"ח, יישלח מכתב דחייה מנומק.



4.3. המועד שייחשב למועד הגשת הדו"ח בתיקים בהם נקלטה בקשה לתיקון דו"ח

בתיקון דו"ח המהווה תיקון טכני – אין לשנות את מועד הגשת הדו"ח. בתיקון דו"ח המהווה תיקון מהותי – יש לשנות את תאריך הגשת הדו"ח השנתי לתאריך הגשת הבקשה לתיקון הדו"ח. לעניין זה, ראה עמ"ה 53416-06-12, אברהם פלוס נגד פקיד שומה פתח תקווה, שם נפסק כי "משהותר לנישום לתקן את השומה, יש לראות את המועד שבו הוגשה השומה המתוקנת כמועד ההגשה". יש לציין בתשובה לנישום בדבר תיקון הדו"ח כי מועד הגשת הדו"ח שונה, במקביל יש לשקול את הכנסת התיק באופן מיידי להליך שומה. למרות האמור לעיל, במקום שבו תקופת הסמכות של פקיד השומה לא נגרעה באופן ממשי, יש להשתדל ולפעול במסגרת תקופת הסמכות המקורית.

4.4. הטלת קנסות בעקבות בקשה לתיקון דו"ח

עם שידור התיקון ושינוי תאריך ההגשה ייתכן ויוטלו על הנישום קנסות בשל אי הגשת הדו"ח במועד. נושא הקנסות יהיה נתון לשיקול דעתו של פקיד השומה, כאשר לפקיד השומה סמכות לביטול ולהקטנה של הקנס.

בברכה,

רשות המסים בישראל