

הרצאה בחשבים פסילת ספרים, ליקוי מהותי, סטייה מהותית וסנקציות

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

חודש מאי 2016

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות
הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת
צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

פסילת ספרים בפקודת מס הכנסה:

- פסילת ספרים לפי סעיף 130(ב) לפקודה - מהותיות
- פסילת ספרים לפי סעיף 130(יא) לפקודה
- פסילת ספרים לפי סעיף 145ב(א) לפקודה – סיבה מספקת
- פסילת ספרים לפי סעיף 145ב(ב) לפקודה – האומנם סעיף על/אל חוקי.

נפקות פסילת הספרים וסנקציות בפקודת מס הכנסה:

- סנקציות
- שינוי בנטל ההצדקה והראיה.
- הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב'.
- יחסי הגומלין בין פסילה בפקודה לבין פסילה בחוק מע"מ

פסילת ספרים בחוק מע"מ:

- פסילת ספרים לפי סעיף 74 לחוק מע"מ – סירוב לקבל דוח
- סעיף 77 לחוק מע"מ – אי רישום תקבולים ואי ניהול קופה
- סעיף 77ב לחוק מע"מ – הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין
- סעיף 95 לחוק מע"מ - קנס על אי ניהול ספרים
- נטל הראיה

פסילת ספרים בפקודת מס הכנסה

הוראות ניהול פנקסים

סעיף 130(א) לפקודה –

- סעיף 130 לפקודה קובע את סמכות הנציב לקבוע ניהול פנקסי-חשבונות.
- "לצורך השומה רשאי המנהל להורות, דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, על ניהול פנקסי חשבונות של הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח-יד, והוא רשאי לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב הנישום לדרוש ממי שאתו הוא מקיים קשר עסקי כלשהו למסור לנישום את פרטיו האישיים ולהזדהות. ההוראות ייכנסו לתקפן בתום שלושה חדשים מיום פרסומן ברשומות או במועד מאוחר יותר שקבע המנהל, ורשאי הוא לעשות כן דרך כלל או לסוג מסויים של נישומים. ואולם ביטולן של הוראות או קביעת הוראות מקלות יכול שייכנסו לתקפן לפני תום שלושה חדשים מיום פרסומן;"

הוראות ניהול פנקסים

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג- 1973 משולב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו – 1976 (להלן: **"הוראות ניהול ספרים"**):

לפי **החב"ק** מטרת הוראות ניהול ספרים, הינה:

- לקבוע **כללים אחידים** לשיטת ניהול מערכת חשבונות מקיפה שתחייב את כל הנישומים;
- להגדיר **מונחי יסוד** הקשורים לשיטת ניהול מערכת החשבונות;
- לקבוע **דרישות אחידות ומפורשות** לצורתם ולתוכנם של התיעוד והספרים אשר מרכיבים את מערכת החשבונות;
- **להתאים** במידת האפשר **את חובת ניהול** מערכת החשבונות והרכבה **לאופי העסק ולהיקפו**.
- ההוראות מורכבות משני חלקים פונקציונליים: החלק הכללי המכיל הוראות כלליות לגבי שיטת ניהול הספרים המחייבת את כל מי שמנהל פנקסי חשבונות על פיהן, ומ-16 תוספות ענפיות שבכל אחת מהן תיאור מפורט של הרכב מערכת החשבונות של העסקים בהתאם לאופיים ולהיקפם.

עילות לפסילת פנקסים ופרוצדורה

סעיף 130(ב) לפקודה -

"(ב) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לסרב לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לענין קביעת ההכנסה אצל נישום, ואצל מוסד - אם היו מהותיים.

(ג) סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום או למוסד הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו.

(ג1) החלטות פקיד השומה לפי סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לענין מוסד, טעונות אישור המנהל.

(ד) (1) על החלטת פקיד השומה על פי סעיף קטן (ג) ניתן לערור לפני הועדה לקבילות פנקסים תוך 30 יום מיום קבלת ההודעה;

(2) התקופה מיום הגשת הערר לפי פסקה (1) עד קבלת החלטת הועדה לא תובא בחשבון התקופות האמורות בסעיפים 145 ו-152(ג).

המשך בשקף הבא

עילות לפסילת פנקסים ופרוצדורה

המשך

(ה) הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד) ונדחה, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין ערעור על השומה.

(ו) לא יוצא צו לפי סעיף 152(ב) המבוסס על אי קבלת פנקסים או פסילתם כאמור בסעיפים קטנים (ב) או (ג), לפני שנשלחה הודעה על כך לנישום לפי סעיף קטן (ג) ולפני שחלף המועד להגשת הערר על החלטת פקיד השומה, ואם הוגש ערר - לפני שניתנה בו החלטת הועדה לקבילות פנקסים.

(ז) הגשת ערר לפי סעיף זה איננה באה במקום השגה על פי סעיף 150.

(ח) לא הוגש ערר כאמור בסעיף קטן (ד), ניתן לערער על החלטת פקיד השומה לפי סעיף קטן (ג) לפני בית המשפט המחוזי יחד עם הערעור על פי סעיף 153."

עילות לפסילת פנקסים

סעיף 130(יא) לפקודה -

"(יא) (1) ניתנו הוראות לפי סעיף קטן (א), ונעשה אחד מאלה יראו את הפנקסים כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור:

(א) שימוש בחשבונית שהוצאה בלא מכירה או מתן שירות, או שהסכום הנקוב בה אינו משקף את מחיר המכירה או את מחיר מתן השירות, לפי הענין; לענין זה, "חשבונית" – כמשמעותה בהוראות שניתנו לפי סעיף זה, וכן חשבונית מס כמשמעותה בחוק מס ערך מוסף;

(ב) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 לא נכללה הכנסה בסכום מהותי;

(ג) בדוח שהוגש לפי סעיף 131 נוכחה הוצאה פרטית, או הוצאה בלא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה שנוכחה כאמור אינו משקף את מחיר הרכישה או את מחיר קבלת השירות, והכל באופן שהפחית את ההכנסה החייבת או שהגדיל את ההפסד, בסכום מהותי.

המשך בשקף הבא

עילות לפסילת פנקסים

סעיף 130(יא) לפקודה – (המשך)

(2) אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה (1), רשאי לבקש מפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום קבלת ההחלטה, לחזור ולעיין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו היתה צו לי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום מתן החלטתו או יחד עם הערעור על השומות שנערכו לאותה שנת מס; לענין פסקה זו, "פקיד שומה" – למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי.

הוראה 3 להוראות ניהול ספרים -

"(א) נישום אשר מחמת אופיו, היקפו או נסיבותיו של עסקו מבקש הקלות בניהול מערכת החשבונות לפי הוראות אלה יפנה לפקיד השומה בבקשה מנומקת שבה יפרט את ההקלות המבוקשות.

(ב) (1) פנה נישום לפקיד השומה כאמור בדואר רשום שלושה חדשים או יותר לפני תחילת שנת מס פלונית ולא קיבל את החלטתו עד תחילת אותה שנת מס, תיראה בקשתו כמאושרת על ידי פקיד השומה לאותה שנת מס בלבד;

(2) פנה נישום בדואר רשום אחרי המועד האמור בפסקה (1) ולא קיבל החלטתו של פקיד השומה תוך ארבעה חדשים מיום הגשת הבקשה, תיראה בקשתו כמאושרת מתום ארבעת החדשים כאמור ועד תום שנת המס.

המשך בשקף הבא

הוראה 3 להוראות ניהול ספרים – המשך:

(ג) נישום אשר ניהל מערכת חשבונות כנדרש בסעיף 2 ובהתאם להקלות שאישר לו פקיד השומה, או נישום אשר פנה לפקיד השומה כאמור בסעיף קטן (ב) ורואים בקשתו כמאושרת כפי שנקבע בפסקאות (1) או (2) וניהל מערכת חשבונות כנדרש בסעיף 2 ובהתאם להקלות המפורטות בבקשתו, יראוהו כאילו ניהל מערכת חשבונות לפי הוראות אלה.

(ד) "נתגלתה סטייה מהוראות אלה, שאינה מהותית לענין קביעות הכנסתו של הנישום, המס שבו חב העוסק, לא יראו בסטייה זה בלבד אי קיום הכללים לשיטת ניהול הפנקסים."

סטייה מהותית – פסיקה רלוונטית

ע"ש 1566/02 נ.ג.נ. מתכת בע"מ (2005)

- ככלל, פסילת ספרים נעשית מקום בו נמצא כי הנתונים הכלולים בספריו של עוסק אינם אמינים ואינם יכולים לשקף את הכנסותיו או את הוצאותיו של העוסק, שיש בהן כדי להשפיע על קביעת המס בו חייב העוסק.
- השאלה אם סטה עוסק מהוראות ניהול הפנקסים, במידה המצדיקה פסילת פנקסיו, נבחנת על פי כל מקרה ומקרה כשהכלל המנחה הוא כי ספרים יש לנהל על פי ההוראות, באופן אשר יאפשר לשלטונות המס לעקוב אחר רישום נאות של התקבולים והתשלומים של כל עוסק ועל מנת שניתן יהיה להצליב רישומים אלה, עם רישומים של עוסקים אחרים ובכך לבדוק את נכונותם.
- משנמנע עוסק מלנהל את פנקסיו כנדרש מונע הוא בהכרח משלטונות המס את האפשרות לבדוק את נכונות דיווחיו ועל ידי כך פוגע הוא בפיקוח הנאות אותו נדרשים שלטונות המס לפקח על הנישומים.
- ואכן, אין חולק כי כאשר עוסק מנהל את פנקסיו בחוסר התאמה ובניגוד לנדרש על פי דין, יש בכך משום סטייה מהותית מהוראות ניהול פנקסים.

סטייה מהותית וליקוי מהותי – פסיקה רלוונטית

עמ"ה 3013/96 קלוד רפאל ואח' (1999):

- שותפות עיסקית העוסקת בממכר שעונים ואביזרים נילווים לשעונים.
- חובת ניהול פנקסים בהתאם להוראות נועדה להבטיח שהרישומים בספרים ישקפו בצורה נאמנה ומדויקת את הפעילות העיסקית, וישמשו מקור דיווח, מעקב ובקרה אמינים.
- ליקויים מהותיים פירושם ליקויים אשר אינם מאפשרים קבלת תמונה עדכנית על מצב פעילותו של העסק. הם עשויים להתקיים בין אם מדובר בליקוי אחד או ליקויים בודדים היורדים לשורשו של הדיווח, ובין ליקויים שונים שוליים יותר באופיים אשר במשקלם המצטבר נוצר קושי מהותי בקבלת תמונת מצב אמיתית בדבר פעילות העסק (טיב העסק, תוספת מתאימה).

סטייה מהותית וליקוי מהותי – פסיקה רלוונטית

עמ"ה 3013/96 קלוד רפאל ואח' (1999) - המשך:

- פסילת ספרים בגלל ליקויים ברשימות מלאי בניהול ספרי הזמנות וחסרים בסרטי קופה בהפרשים בתנועת מלאי ואי רישום חלק מהתקבולים הכל באופן שלא ניתן היה לקבוע את המס המגיע מהנישום –
- **"לפנינו מצבור של ליקויים בניהול ספרים של עסק המערערים, גם כאשר מתעלמים מטענת הליקוי הנוגעת לרישום עסקות בכרטיסי אשראי. עשוי להיות כי חלק מהליקויים שנמנו די בהם, גם כשהם עומדים לעצמם, כדי להצדיק פסילת ספרים; על אחת כמה וכמה כך הדבר בהצטברותם של כל הליקויים למכלול. מכלול זה מצביע על אי תקינות יסודית בדרכי הדיווח והתיעוד של פעילות העסק הפוגעת באפשרות להסתמך על הנתונים המתועדים".**

• ראו גם ועדת ערר 4/06

סטייה מהותית וליקוי מהותי – פסיקה רלוונטית

עמ"ה 148/08 בר ששת ואח' (2013):

- המערערת הינה חברה העוסקת בעיצוב, ייצור ושיווק נעליים.
- בפסיקה הובהר, כי החשיבות שמייחס המחוקק להקפדה על הוראות ניהול ספרים נובעת בין-השאר, מהצורך **להקל** על הביקורת של מפקחי המס.
- מטרתם של הכללים היא, לא רק ליצור מערכת שתקשה על הנישום להעלים הכנסות או לנפח הוצאות, אלא לא פחות מכך, לאפשר למפקחי המס לעמוד **בכל רגע נתון** על מצב העסק ללא צורך בפעולות "בילוש"
- גם **ליקוי אחד** יכול לשמש עילה לפסילת ספרים (אי-רישום של רכישת טובין בסך **179,522 ש"ח** (בשנת 2003), היה בו כדי לבסס פסילה).
- עילת פסילה קיימת במצב שבו עומדת לפני מפקחי המס מערכת ספרים **המקשה** על חקר האמת. על הספרים לשקף ולבטא את המצב, ללא צורך בהסברי הנישום.

סטייה מהותית – פסיקה רלוונטית

עניין ויקטור ג'רבי (ערר מס' 34/12) (2013)

רקע עובדתי:

- העורר הוא קבלן לעבודות עפר ונותן שירותי הובלה במשאית.
- העורר היה חייב בין היתר, לנהל רישום עבודה לגבי ציוד מכני הנדסי: לפי תוספת ד(3), וכן היה חייב לנהל ספר הובלות לגבי המשאית, לפי תוספת יא(3) לשנים 2006-2010.
- פקיד השומה פסל את ספרי העורר בשל אי ניהול ספר הובלות ובשל אי ניהול ציוד מכני הנדסי.
- מצאנו כי העורר לא ניהל את הספרים הנ"ל וגם לא מצאנו בראיות שהוגשו בפנינו רישומים שיכולים להוות תחליף לשני הספרים הללו.
- אי ניהול הספרים הללו, מהווה סטייה מהותית מהוראות ניהול הספרים לשנים הנ"ל

המשך בשקף הבא

סטייה מהותית – פסיקה רלוונטית

עניין ויקטור ג'רבי (ע"מ 30296-07-14) (28 באפריל 2016)
רקע עובדתי:

- המערער הפעיל עסק להשכרת טרקטור ומשאית ודיווח על הפסדים בעסקו.
- לטענתו, הפסדים אלו נגרמו בין היתר, בשל מצב בריאותו הלקוי באותה תקופה, כאשר רק בשנת 2009 נטלו שני בניו הצעירים את מושכות העסק לידיהם.
- פקיד השומה דחה את דיווחיו אלה של המערער וקבע כי מדובר בתוצאה עסקית בלתי סבירה, וערך לו שומות עפ"י תחשיב כלכלי המבוסס על צריכת הסולר בעסק.
- בנוסף, פסל פקיד שומה את ספרי העסק לשנות המס שבערעור וכן לשנת המס 2010, פסילה אשר אושרה על ידי ועדה לקבילות פנקסים אליה הוגש ערר (ראו לעיל).

סטייה מהותית – פסיקה רלוונטית

עניין ויקטור ג'רבי (ע"מ 14-07-30296) (אפריל 2016) – המשך:

- בבקשה האמורה התקבלה טענתו המקדמית של המערער, כי השומות בצו לשנים 2006-2007 התיישנו, ולו בשל כך שהארכת תקופת ההתיישנות עפ"י סעיף 145(א)(2) לפקודה בשנה נוספת נעשתה שלא כדין וללא הנמקה.
- לעניין יחסי הגומלין בין התיישנות השומות לבין פסילת הפנקסים בית המשפט מבהיר:

"אין זאת אלא, שעריכת השומה (והוצאת הצו) תלויה בתוצאות הפסילה, אך לא בהכרח להפך; גם אם המשיב אינו עורך שומה מפאת שחלפה תקופת ההתיישנות והשומה הפכה ל"סגורה" - איני סבור כי הוא מנוע מפסילת הספרים בשל כך שמצא כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים או שמצא בהם ליקויים. צא וראה כי גם אם נמנע המשיב, מסיבה כלשהי, לערוך שומה למרות שהוא עדיין מוסמך לעשות כן, יהא זה בלתי סביר למנוע ממנו בשל כך גם את הסמכות לפסול את הספרים."

הוראת ביצוע 25/97

הנדון: יישום מנהלי של הוראות החוק בעניין סטיה מהותית מהוראות ניהול פנקסים:

- "בדו"ח הביקורת ינתן ע"י המבקרים תאור עובדתי של מערכת הספרים המנוהלת תוך התייחסות לליקויים שנמצאו בסטיה מהוראות ניהול פנקסים (צילום מצב, נכון ליום הביקורת).
- המבקרים יבדקו קיום רישום חילופי לתעוד או לספרים הנבדקים, ויצינו זאת בדו"ח הביקורת.
- **קוד 2** - קוד זמני על ליקוי מהותי. **קוד 3** - אין ממצאים (תקין). **קוד 4** - ליקוי טכני. **קוד 5** - ליקוי מהותי (סופי).
- על אף האמור לעיל קיימת בידי הממונה לניהול ספרים הסמכות לשיקול דעת במקרים שבהם אובחן עפ"י הגדרה כליקוי מהותי אך ישנן נסיבות מקילות כגון: (א) הליקוי הוא מקרי; (ב) קיים הסבר סביר לסטייה מההוראות; (ג) ליקוי חד פעמי (ליקוי שתדירותו נמוכה).

הוראת ביצוע 25/97

הנדון: יישום מנהלי של הוראות החוק בעניין סטיה מהותית מהוראות ניהול פנקסים - המשך:

- החליט הממונה כי מדובר בליקוי של קוד 2 או בקוד 4 ישלח לנישום באמצעות המחשב מכתב בדואר רשום ובו יפורטו הממצאים והליקויים כאמור. במכתב יידרש הנישום לתקן את הליקויים העולים מן הממצאים, כאמור ותופנה תשומת לבו לאפשרות הנתונה לפקיד השומה להסיק בעתיד מסקנות מהליקויים שנמצאו בבקורת לגבי קבילות פנקסיו.
- לצורך יישום המלצות הועדה הוחלט לחלק את כל ספרי החשבונות והתיעוד לשלש קבוצות. **בקבוצה א'** נכללו הספרים והתיעוד הכוללים רישום ראשוני ומהווים ספרים מרכזיים הכרחיים מבחינת ניהול הפנקסים. **בקבוצה ב'** נכללו הספרים והתיעוד שאין בהם רישום ראשוני והם מיוחדים לגבי כל תוספת מהתוספות המצויות בהוראות ניהול פנקסים. **בקבוצה ג'** נכללו הספרים והתיעוד שלא נכללו בקבוצות א' ו-ב'.
- בעקרון ינתן קוד ניהול ספרים 2, במקרים בהם הלקוי הוא מהותי ומשמש תשתית עובדתית להפעלת סעיף 130(ב) לפקודה. מטבע הדברים מרבית ההחלטות בדבר קיום לקוי מהותי בניהול ספרים מקורן יהיה בספרים המוגדרים **בקבוצה א'**, ובמקרים מסויימים גם מקבוצה ב'.

הוראת ביצוע 25/97

הנדון: יישום מנהלי של הוראות החוק בעניין סטיה מהותית מהוראות ניהול פנקסים - המשך:

- החליט הממונה כי מדובר בליקוי של קוד 2 או בקוד 4 יישלח לנישום באמצעות המחשב מכתב בדואר רשום ובו יפורטו הממצאים והליקויים כאמור. במכתב יידרש הנישום לתקן את הליקויים העולים מן הממצאים, כאמור ותופנה תשומת לבו לאפשרות הנתונה לפקיד השומה להסיק בעתיד מסקנות מהליקויים שנמצאו בבקורת לגבי קבילות פנקסיו.

תוספת מס' 1 להוראות ביצוע מס הכנסה מס' 25/97 (9/2002):

- מהות הסטיה תיקבע בהתאם לכמות ותדירות הליקויים שנמצאו ומהותם. בעניין זה ניתן להסתייע בהחלטות שניתנו ופורסמו ע"י הוועדות לקבילות פנקסים במהלך השנים.

אי רישום תקבול

סעיף 145ב(א)(1) לפקודה עוסק בדינו של נישום, אשר אינו רושם תקבול וקובע כי :

"נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר פדיון יומי או תעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות הנציב מכח סעיף 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה כי היתה סיבה מספקת לאי הרישום..."

אי רישום תקבול

- "תקבול" מוגדר בסעיף 1 להוראות, כלהלן:
"כל סכום במזומן, בשטר או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום / העוסק במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו".
- "מזומן" מוגדר בסעיף 1 להוראות:
"לרבות שיק שקיבל הנישום/העוסק ושתאריך הנקוב בו אינו מאוחר מתאריך קבלתו".

אי רישום תקבול

חוזר 23/95 בנושא: יישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין פסילת ספרים

רשות המיסים מנחה את פקידי השומה לנקוט במשנה זהירות לפני שהם מקבלים החלטה לפסול את ספרי הנישום מכוח סעיף 145ב לפקודה, ובלשון סעיף 2.1 לחוזר:

"סעיף 145ב יופעל רק באותם מקרים בהם אי רישום בצירוף שאר הנסיבות מורה על אחת מהשתיים :

א. קיים חשש כי הנישום ניסה להעלים מס.

ב. קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של רישום תקבולים".

אי רישום תקבול

עניין ניאורם (עמ"ה 222/88) (1989)

רקע עובדתי:

בידי מנהל העסק נמצאו טופסי הפקדת צ'קים בבנק, ללא שנערך רישום נוסף בספרים ולא הוצאו קבלה וחשבונית בגין הצ'קים.

בית המשפט:

מדובר במחדל המהווה סטייה טכנית ולא מהותית ולכן אין לפסול את ספרי הנישום. בית המשפט תמך מסקנתו בעובדה, כי הנישום ניהל את פנקסי החשבונות שלו בשיטת החשבונאות הכפולה, רואה החשבון העיד כי פיקח באופן אישי על המערכת, העבודה בגינה שולם התקבול נרשמה בספר ההזמנות ובית המשפט מצא, כי מדובר באירוע חד פעמי.

• דוגמת רופא השיניים

היחס בין סעיף 130(ב) לבין 145ב לפקודה

עניין רז שיווק מזון (עמ"ה (ת"א) 235/90) (1992)

עובדות:

פקיד השומה פסל ספרים לנישומה לפי סעיף 145ב(א)(1) בגין אי רישום תקבולים.

בית המשפט: השופט פלפל קבע כי גם לו היה מניח שיש באי רישום תקבול בסמוך לקבלתו משום סטייה לא מהותית, לא היה בכך כדי להוציא את המחדל מתחום תחולת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה בדבר אי-קבילותם של ספרי החשבונות לשנת המס כולה, אלא אם נמצא לכך "סיבה מספקת".

סיבה מספקת

789/80 פקיד שומה רחובות נ' צבי שקד (1983):

"הביטוי 'סיבה סבירה' - או 'סיבה מספקת' - הוא בעל משמעויות רבות ומגוונות. עלינו ליתן לביטוי זה את המשמעות הנודעת לו בהקשר של אי רישום תקבולים בדרך הקבועה על פי הפקודה והנוהלים. בהקשר זה נראה לי כי מבחנה של 'הסיבה הסבירה' (או של 'הסיבה המספקת') הוא מבחן אובייקטיבי (שווה המ' 95/80 פד"י ל"ה, 1, 661). זהו מבחנו של הנישום הסביר.... במסגרתו של מבחן זה עשוי תום הלב להיות בעל חשיבות, אך אין הוא גורם מכריע, שכן נישום תם לב עשוי שיהיה רשלן. אכן העדרו של תום לב יצביע לרוב על העדרה של 'סיבה סבירה' אך קיומו של תום לב אינו מצביע בהכרח על קיומה של 'סיבה סבירה'.

אי רישום תקבול

פסק הדין בעניין קצובשילי (ע"מ 1719-02-13) (2013):
הרקע: בעל עסק לשיווק מוצרי ניילון ופלסטיק, שספריו נפסלו על אי רישום
תקבול כביכול בסך של 180 ₪.

בית המשפט:

- הכלל הוא, שפקיד השומה הוא הנושא בנטל הוכחת קיומם של תקבולים
בעסק החשודים באי-רישום כדין.
- רק לאחר שנמצא כי תקבול מסוים לא נרשם עפ"י הפקודה והתקנות
שהותקנו מכוחה, עובר אל הנישום הנטל להוכיח, כי סיבה מספקת עומדת
ביסוד אי-הרישום.
- די בתקבול אחד, שלא נרשם כדין, כדי לפסול את ספרי הנישום וכן אין
בכך שהתקבול שלא נרשם הוא בסכום קטן כדי לשלול את פסילת
הספרים.

אי רישום תקבול

בית המשפט בעניין קצובשילי (ע"מ 1719-02-13) (2013): המשך -

- "דווקא הכללים המחמירים עם הנישום בהצדקת אי רישום התקבול, והנפקות הראייתית הקריטית של פסילת הספרים (סעיף 155 לפקודה), הם המחייבים את פקיד השומה לנהוג במשנה זהירות, בקביעתו כי תקבול מסוים לא נרשם ובהחלטתו לפסול את ספרי הנישום, וכשם שמוטל על פקיד השומה להקפיד עם מי שאינו מנהל ספריו כדין כך גם מוטל עליו להקפיד עם עצמו שלא לפסול ספריו של נישום שמנהל ספריו כדין.
- לפיכך, על פקיד השומה לבדוק היטב כל הסבר שנתן הנישום לאי הרישום, לכאורה, ולהשתמש בכלים שבידיו ובסמכויות הנתונות לו כדי להגיע לחקר האמת.
- המסקנה הנובעת מכך היא, שאם הנישום הניח תשתית סבירה גם אם לא מושלמת להצדקת אי הרישום שלכאורה או כל פגם לכאורי אחר בניהול ספריו, ואילו פקיד השומה נמנע מלבדוק את ההסבר שניתן לו, תוך שימוש בכלים ובסמכויות שבידיו, הרי שהדבר עשוי להוביל לביטול החלטת פקיד השומה."

סעיף 145ב(ב) – האומנם סעיף על חוקתי?

חשיבות הודעת הפסילה:

סעיף 130(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה לשלוח "הודעת פסילה", במידה והחליט לפסול את ספריו של הנישום, ובלשון הסעיף:
"סירב פקיד השומה לקבל חשבונות כאמור בסעיף קטן (ב), או פסל פנקסי חשבונות בשל ליקויים כאמור שנמצאו בהם - ישלח לנישום ... הודעה על כך ויפרט בה את נימוקי החלטתו."

סעיף 145ב(ב) לפקודה:

"נישום החייב בניהול סרט קופה רושמת על פי הוראות המנהל מכוח סעיף 130 ולא ניהלו, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים".
האם דרושה הודעת פסילה?

הסנקציות

הסנקציות על אי ניהול פנקסי חשבונות כדין, כלהלן :

- זכות ערר לוועדה לקבילות פנקסים - זכות ערר למוסד זה היא תמריץ לניהול פנקסים, בכך שניתנת לנישום ערובה, שההכרעה בקשר לקבילות פנקסיו תהא בידי גוף בלתי-תלוי של מומחים.
- נטל הצדקת השומה - העברת הנטל לצידוק השומה אל שכם פקיד-השומה הינה משום תמריץ לניהול פנקסי-חשבונות.
- הוצאות הכרוכות בתשלום המס, הוצאות ייצוג והוצאות משפטיות יותרו בניכוי רק אם נוהלו פנקסי-חשבונות.
- התרת הוצאה בשל ריבית והפרשי-הצמדה על יתרות מס לחובה - גם התרת הוצאה זו מותנית בניהול פנקסים קבילים לגבי מי שחייב בניהול פנקסים.
- הגבלת ניכויים וקיזוזים בשל פנקסים בלתי-קבילים - סעיף 33 לפקודה. החלת שיעורי המס לפי סעיף 121(ב) לפקודה (בעיקר לגבי הכנסה מיגיעה אישית).

המשך בשקף הבא

הסנקציות

הסנקציות על אי ניהול פנקסי חשבונות כדין – המשך:

- החזר מס-יתר בעקבות דו"ח - סעיף 159א לפקודה.
- הקטנת מקדמות – סעיף 180 לפקודה.
- הגדלת שיעור המס בשל אי-ניהול פנקסי-חשבונות - סעיף 191ב לפקודה.
- התרת זיכוי בשל הוצאות רפואיות מיוחדות - סעיף 44 לפקודה.
- התרת פחת ריאלי לעניין ניכוי הוצאות רכב. בתקנה 4 לתקנות מס-הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשל"ה-1975, ניתנת אפשרות לנישום, המנהל פנקסי-חשבונות לפי סעיף 130, לבקש, שלגבי כל מכוניותיו יחושב הפחת לפי תקנות הפחת במקום לפי הפחת התחשיבי הקבוע בנספח א' לתקנות. נקודה זו משתלבת ביתר התמריצים שמעניקה הפקודה למי שמנהל פנקסי-חשבונות כדין.

השלכות פרקטיות של פסילת ספרים

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין עותמאן (ע"מ 8602-12-08 + ע"מ 10199-02-09) (2011)

רקע עובדתי:

למערער, שספריו נפסלו, הוצעה פשרה לפיה ישלם סכום מס של 200,000 ש"ח בגין הפרשי ההון הבלתי מוסברים שנמצאו. המערער סירב, נערך דיון בשלב ב' ובו טען המשיב כי בדק את נכסי המערער לעומק וביסודיות ולכן העמיד את השומה על סכום העולה על 2,000,000 ש"ח.
בית המשפט:

"התנהלות לפיה עולה הצעה בשלב א' של הדיונים על ידי רשות מס הנמוכה באופן משמעותי מן השומה המוצאת בשלב ב' של ההליך השומתי, אינה ראויה, ובמידה רבה מבססת טענה כי התנהלות של אותה רשות, אינה רצינית... עדיין יש לעמוד על פער סביר בין שני השלבים".

חשיבותו של השלב המנהלי לצרכי ההליך המשפטי

הפרשים בין שומות שלב א' לשומות שלב ב':

עניין עותמאן (ע"מ 8602-12-08 + ע"מ 10199-02-09) – 2011

- "כאשר מדובר בפער משמעותי, צריכה הרשות לתת הסברים מפורטים לקיומו של פער כאמור. ועוד, גם אם התגלו ראיות נוספות, על המשיב לפרט מתי נתגלו וכן, בין היתר, לנמק, מדוע לא ניתן היה לעשות שימוש באותן ראיות כבר בשלב א' של ההתדיינות.
- אם קיימת "מדיניות" - והדבר לא הוכח - של העלאת הצעה נמוכה להסדר בשלב א', ללא ביסוס ומבלי שבאותו שלב נעשתה בדיקת נתונים נדרשת, ובשלב ב' ישנה "מדיניות" של הפרזה בשומה בצו, הרי שאין לקבלה.
- ראו גם עמ"ה 187/00 בשיר נבהאן שחאדה.

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

שינוי בנטל הראיה

- סעיף 155 לפקודה – "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ובערעור על פי סעיף 130(ח) כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על ידי רואה חשבון וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על פיהם היתה ללא הסתייגות או בהסתייגות שלדעת בית המשפט אין לה נפקות לענין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם."
- תקנה 10 לתקנות הערעור – "מקום שהמשיב חייב, על פי הפקודה, להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו; בכל מקרה אחר חייב המערער להתחיל בהבאת ראיותיו."

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

שינוי בנטל הראיה

בעניין מקלאדה סלאח (ועדה לקבילות פנקסים) (ערר 4/11)
(25.8.2011), נקבע, כדלקמן:

"בא כוח המשיב בהופיעו בפני הוועדה יצר את הרושם כי ציפיותיו מהוועדה הינם שתשמש לו חותמת גומי וכמעין אוטומט להנפקת פסילת ספרים... זאת ועוד, בא כוח המשיב גילה דעתו בדיון, כי פסילת הספרים נחוצה לו רק כדי להעביר את נטל הראיה בשומה לפי סעיף 77 שכבר הפיק, על שכם העורר... ע"י פסילה ללא מאמץ, באבחת גליוטינה אחת רוצה לקבל המשיב הכרעה מראש ב"נוק-אאוט", ולהפיק בנחת כל שומה שירצה בה כשידיו של העורר כפותות בסך של ספרים פסולים".

פסילת ספרים לצרכי מס הכנסה

יחסי הגומלין בין פסילת ספרים לעניין מס הכנסה לבין פסילת ספרים לעניין חוק מע"מ

- עניין שהינו (ע"א 734/86)(נובמבר 1989) – "כשעניין לנו באותם פנקסי חשבונות אשר שימשו בסיס לדיווח למס הכנסה ולמס ערך ממוסף כאחד, לגבי אותה תקופה, וכשהפנקסים נפסלו על ידי מס הכנסה בעילה שהיא רלבנטית גם לחיוב במס ערך מוסף - איני רואה כל סיבה שתמנע מהמערער שלא לקבל את הדו"חות מן הטעם כי הם אינם מלאים, אינם נכונים או אינם נתמכים בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין, ולהפעיל את סמכותו לפי סעיף 77(א) לחוק. כל זאת גם אם הפסילה הפורמלית נעשתה על ידי פקיד השומה".
- החב"ק - "עפ"י הלכת שהינו אם נפסלו ספרי החשבונות ע"י רשויות מס ערך מוסף תחול הפסילה גם לעניין מס הכנסה. משנפסלו הפנקסים ע"י רשות אחת בעילה שהיא רלבנטית גם לחיוב במס ברשות אחרת - תקפה הפסילה גם ברשות האחרת.

פסילת ספרים לצרכי חוק מע"מ

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

החובה לנהל פנקסי חשבונות-

סעיף 66 לחוק מע"מ -

"חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או חייבי מס."

סעיף 74 (א) לחוק מע"מ -

"(א) לא ניהל חייב במס, בתקופה פלונית, פנקסי חשבונות, או שניהלם בסטיה מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו, שהיתה מהותית לענין קביעת מחזור העסקאות או המס, או שהמסמכים שעליהם מבוססים הפנקסים לא נשמרו בהתאם להוראות, רשאי המנהל לסרב לקבל כל דו"ח המתייחס לשנת המס שבה כלולה תקופת הדיווח שביחס אליה נתגלו הליקויים האמורים; סירב המנהל לקבל דו"ח, יראו את החייב, לענין סעיף 76, כאילו לא הגיש דו"ח."

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 77א - אי רישום תקבולים ואי ניהול קופה

(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.**

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 77א - אי רישום תקבולים ואי ניהול קופה (המשך)

(ג) עוסק שפעמיים או יותר בשנת מס אחת או בשנים עשר חדשים רצופים בשתי שנות מס, לא רשם תקבול או הנפקת טובין שהוא חייב לרשום 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, 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.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 77ב - הוצאה של חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין

(א) **עוסק שהוציא חשבונית מס שלא כדין**, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס.

(ב) **עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין**, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין.

(ג) **על החלטת המנהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב), ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו היתה החלטה בהשגה, בתוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה על ההחלטה.**

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 95 - קנס על אי ניהול ספרים

95. (א) לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס על 1% מסך כל מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ-320 שקלים חדשים לחודש.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 95 - קנס על אי ניהול ספרים (המשך):

"(א1) לא ניהל חייב במס שהוא עוסק, פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, ובכלל זה לא רשם חשבוניות מס, רשימוני יבוא או מסמכים אחרים שהמנהל אישר לעניין זה, שהוצאו לו כדין ושהיה זכאי לנכות על פיהם מס תשומות לפי סעיף 38(א), או ניהל פנקסי חשבונות או רשומות בסטייה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו שעניינה, כולה או חלקה, אי-רישום מסמכים כאמור, רשאי המנהל להטיל עליו **קנס בשיעור של 30%** מסך מס התשומות שלא ניכה במועד הקבוע בסעיף 38(א) על פי המסמכים האמורים, ואשר הובא בחשבון בקביעת מס או בשומה שנעשתה בידי המנהל לפי הוראות פרק י"ב או בדוח משלים או בדוח תקופתי שהגיש העוסק כאמור בסעיפים 71 או 76(ב), לפי העניין; **אין בהוראות סעיף קטן זה כדי לגרוע מסמכות המנהל לפי סעיף קטן (א).**"

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 95 - קנס על אי ניהול ספרים (המשך):

(ב) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א) רשאי החייב במס להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי או ערר לפני הועדה לקבילות פנקסים שהוקמה על פי סעיף 127, תוך שלושים יום מיום שהודע לו על ההחלטה, ואולם על החלטה כאמור שניתנה בשל ניהול פנקסי חשבונות או רשומות בסטיה מהותית שענינה הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, לפי סעיף 77(א) או (ב), לפי הענין, רשאי החייב במס להגיש ערעור בתוך התקופה האמורה רק לפני בית המשפט המחוזי.

(ב1) על החלטת המנהל לפי סעיף קטן (א1) רשאי החייב במס שהוא עוסק להגיש ערעור לפני בית המשפט המחוזי, בתוך שלושים ימים מיום שהודע לו על ההחלטה.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

סעיף 95 - קנס על אי ניהול ספרים (המשך):
(ב2) ...

(ג) הגשת ערעור או ערר דוחה את תשלום הקנס אלא אם החליטו בית המשפט או הועדה אחרת.

(ד) הגשת ערעור או ערר לפי סעיף זה אינה באה במקום הגשת השגה על פי סעיף 82; נדחו הערעור או הערר, יראו את פנקסי החשבונות כבלתי קבילים לענין הערעור על השומה.

(ה) חייב במס שלא הגיש ערעור או ערר לפי סעיף זה, רשאי לערער על החלטת המנהל על פי סעיף זה יחד עם הערעור לפי סעיף 83.

יחסי הגומלין בין סעיף 74 לבין סעיף 95 לחוק מע"מ

עניין דויד (אב"ע 14-02-13792) (מרץ 2015)

רקע עובדתי:

במסגרת הליך אבעיה, נדרש בית המשפט לשאלה האם סעיף 95 לחוק מע"מ מקנה למנהל מע"מ סמכות לפסול ספריו של עוסק, או שמא אך ורק את הסמכות להטיל על העוסק קנס כקבוע באותו סעיף.

טענות העוררת:

- סעיף 130 לפקודה העניק לפקיד השומה סמכות מפורשת לפסול ספרי הנישום, אך לא העניק סמכות מסוג זה למנהל מע"מ. סעיף 95 לחוק לא הקנה למשיב סמכות לפסול את ספריה ולפיכך החלטתו בעניין זה בטלה.
- קביעה פוזיטיבית לפיה יש לראות בפנקסים כבלתי קבילים מצוינת באופן מפורש רק בסעיפים 77א ו-77ב לחוק שעניינם אי רישום תקבול, והוצאה או ניכוי חשבונית מס שלא כדין.
- מהוראת סעיף 95(ד) לחוק עולה כי רק אם נדחה הערר יראו את הפנקסים כבלתי קבילים.
- המשיב עשה שימוש בחוסר תום לב בנקיטת צעד של פסילת ספרים, וזאת על מנת לקנות לעצמו יתרון דיוני בהעברת נטל הראיה על שכמה של העוררת.

יחסי הגומלין בין סעיף 74 לבין סעיף 95 לחוק מע"מ

עניין דויד (אב"ע 14-02-13792) (המשך)

טענות המשיב:

- חוק מע"מ חוזר וקובע כי נתונה למנהל סמכות לפסול ספרים אם נוהלו בסטייה מהותית, וכך אף חוזרת וקובעת הפסיקה.
- סעיף 74(א) לחוק מקנה למנהל סמכות לסרב לקבל דו"ח בשל כך שהספרים נוהלו בסטייה מהותית, לסרב לקבל דו"ח פירושו "פסילה".
- לדידו של המשיב המונח (ספרים) "פסולים" פירושו "אינם קבילים", והספרים אינם קבילים אם נוהלו בסטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים.
- בעניין סעיפים 77א ו-77ב לחוק, הנוקטים בלשון מפורשת של פנקסים "בלתי קבילים", טוען המשיב כי אלה נוספו לחוק בשנים 1986 ו-2003, אך הם לא נועדו לאיין את סמכות המנהל לפסול ספרים בעילה של סטייה מהותית, אלא אך לקבוע חזקה של אי קבילות פנקסים במקרים של אי רישום תקבול (77א) או הוצאת חשבונית מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות שלא כדין (77ב).

יחסי הגומלין בין סעיף 74 לבין סעיף 95 לחוק מע"מ

בית המשפט (בפני כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין):

בית המשפט קובע כי סעיף 95 לחוק מקנה למנהל מע"מ סמכות "לפסול" ספריו של עוסק, כלהלן:

"סמכותו של המשיב היא לקבוע כי הספרים נוהלו בסטייה מהותית, ודינה של קביעה זו אינו שונה מהקביעה כי הספרים "בלתי קבילים" או "פסולים" וזאת ככל שהדברים נוגעים לסנקציה המעשית הנובעת מאותה קביעה, לאמור סירוב לקבל דו"ח, אי החזרת עודף מס תשומות, איסור הוצאת חשבונית מס, הטלת קנס, וכן היתרון הדיוני בהתאם לסעיף 83(ד) לחוק."

- סעיף 83 (ד) לחוק מע"מ: "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין".

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

ניכוי מס תשומות בחשבוניות פיקטיביות -

- סעיף 50(א1) לחוק מע"מ: עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."
- סעיף 77ב(ב) לחוק מע"מ: "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס, אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין."
- סעיף 95(א) לחוק מע"מ: "לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל מחיר עסקאותיו..."

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון - ע"א 3886/12 (2014)

עובדות

- המערערת בעניין שרון, חברה לקבלנות בנין ועפר הגישה לרשויות מע"מ דוחות תקופתיים בהם ניכתה מס תשומות שהיה כלול בשש חשבוניות, אשר הוצאו לה על ידי חברה אחרת. החשבוניות בחלקן נשאו את חתימתו של בעל המניות בחברה האחרת וחלקן היו חתומות על ידי אדם אשר אינו רשום כבעלים או כנושא משרה באותה חברה.
- מנהל מע"מ טען, כי מדובר בחשבוניות פקטיביות אשר לא שיקפו עסקאות אמיתיות ובהתאם פסל את ספרי המערערת והטיל עליה כפל מס וקנס מינהלי. המערערת טענה מנגד, כי מדובר בחשבוניות המשקפות עסקאות אמיתיות, עבודות שעשתה בפועל וכי עשתה כל ביכולתה על מנת לוודא שהחברה האחרת רשומה כדין במרשמי מע"מ.
- ערעור שהגישה המערערת על פסילת הספרים, כפל המס והקנס המינהלי נדחה על ידי בית המשפט המחוזי (ע"מ 48572-03-11).

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון -ע"א 3886/12 (2014)

בית המשפט העליון ראה לנכון להסדיר עקרונית את סמכויות המנהל וזכויות הנישום, כדלקמן:

- בית המשפט קובע, כי יש מקום לדרוש ממנהל מע"מ להציג תשתית ראייתית להחלטה להטיל כפל מס וקנס מנהלי.
- בית המשפט דוחה את טענת המערערת, לפיה שומה על המנהל לנקוט בהליך "דו-שלבי", במסגרתו בשלב הראשון יערוך שומה על פי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק ובשלב השני יפעיל את סמכויותיו לעניין הטלת כפל המס והקנס המינהלי. עריכת שומה על פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכויותיו של המשיב להטיל כפל מס וקנס מנהלי
- תקופת ההתיישנות בת חמש השנים הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק, אינה חלה על סמכותו של המנהל בעת הטלת כפל מס וקנס מנהלי, הגם שבית המשפט סבור, כי על המשיב להפעיל את סמכותו זאת במסגרת תקופת ההתיישנות הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות התשי"ח-1958, שהינה בת שבע שנים.

פסילת ספרים לצרכי מע"מ וכפל מס

עניין זאב שרון -ע"א 3886/12 (2014)

- המבחן האובייקטיבי החל בבחינת ניכוי מס תשומות בגין חשבונית שהוצאה שלא כדין מחמיר יתר על המידה בכל הנוגע להטלת כפל מס והטלת קנס מנהלי ואינו עולה בקנה אחד עם הסיומת הקבועה כאמור בחקיקה, לפיה לא יוטל כפל מס או קנס מינהלי אם הנישום הוכיח "כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין". מסיומת זו, מסיק בית המשפט העליון, כי אי מודעות לפסול שנפל בהוצאת החשבוניות מהווה הגנה כנגד הפעלת הסנקציות הנ"ל (מבחן סובייקטיבי).
- בית המשפט מייבא לעניין המבחן הסובייקטיבי החדש את עקרון "עצימת העיניים" מחוק העונשין לפיו "רואים אדם שחשד בדבר טיב ההתנהגות או בדבר אפשרות קיום הנסיבות כמי שהיה מודע להם, אם נמנע מלבררם". בהתאמה, מתווה בית המשפט, כי נישום, אשר עוצם את עיניו לא יעמוד בנטל של המבחן הסובייקטיבי.

הערעור נדחה

- דחיית ערעור (ע"מ 41492-11-13 מאיר כליפה נ' מדינת ישראל) -
21.6.2015

סטייה מהותית לצרכי חוק מע"מ

עניין סניור (ע"מ 14-07-55647) (יוני 2015)

רקע עובדתי:

עניינה של ההחלטה בבקשת המערערים להיפוך נטל הבאת הראיות כך שנטל הראיה הראשוני יועבר אל כתפי המשיב, מנהל מע"מ.

טענת המשיב:

לטענת המשיב, המערער הוציא חשבוניות פיקטיביות הן על-שם העוסק המורשה שלו והן על-שם חברה שבעלותו ובשליטתו (המערערת הנוספת בתיק), ובכך סייע לאחרים להקטין במרמה את חבות המס באמצעות ניכוי מס התשומות הפלול בחשבוניות האמורות. לאור זאת, חייב המשיב את המערער ואת החברה בכפל-מס ובקנס והוציא להם שומות בגין מס התשומות שניכה.

סטייה מהותית לצרכי חוק מע"מ

עניין סניור (ע"מ 14-07-55647) (יוני 2015) – המשך:

טענת המערער:

לטענת המערערים, יש להורות על היפוך נטל הבאת הראיות, לאור הלכת זאב שרון.

פסק הדין:

- בערעור על החלטה להטיל כפל מס כאמור, נטל הבאת הראיות הוא על המשיב כפי שנקבע בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין זאב שרון.
- בערעור על ההחלטה לפסול ספרים נטל הבאת הראיות מוטל על כתפי המערער, על שום שבמקרה זה לא עומדת לחייב חזקת תקינות הפנקסים, אשר לפי סעיף 83(ד) לחוק מעבירה את הנטל למנהל.
- נטל הבאת הראיות בערעור על שומת מס תשומות מוטל על כתפי המערער, כאשר רק במקרה שהספרים לא נפסלו והוצאה שומה שעניינה שאלה פנקסית, עובר נטל הבאת הראיות לכתפי המנהל.

סטייה מהותית לצרכי חוק מע"מ

עניין סניור (ע"מ 14-07-55647) (יוני 2015) – המשך:

מה הדין בהליך משולב?

- "מקום בו ההליך שבו מוטל הנטל על כתפי המערערים הוא לכאורה תולדה של ההליך שבו מוטל הנטל על המשיב, ראוי שהמשיב הוא שיפתח בהבאת ראיותיו וינסה "להדוף" את המערערים אל מעבר לאותו קו דמיוני של 50%. אין משמעות הדברים כי גם בכל הנוגע לשומת התשומות או בכל הנוגע לפסילה, נדרש המשיב לאותו רף הוכחה מחמיר, אך מאחר שממילא שומת התשומות והפסילה שייכים לאותה מערכת עובדתית כוללת, כנטען על ידי המשיב, ולפיה המערער והחברה שבבעלותו לא נתנו שירותים ולפיכך גם לא קיבלו שירותים, עמידה בנטל האחד משמעה תהא לרוב אף עמידה בנטל האחר."
- המשיב יפתח בהבאת ראיותיו.

דגשים ומסקנות

- פער הציפיות.
- הכרץ טיב העסק והתוספת המתאימה בהוראות ניהול ספרים.
- דגש על פסילת ספרים.
- עקרון המהותיות - סטייה מהותית/ ליקוי מהותי.
- אי רישום תקבול - סיבה מספקת.
- יחסי גומלין – פסילה במס הכנסה ופסילה במע"מ
- נטל הראיה בהליך המשפטי.

שאלות ?
תודה !

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

<http://www.ampeli-tax.co.il/>