

חשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ
29.7.2021

יום עיון בנושא - פסילת ספרים

זכויות וחובות
בעת ביקורת בעסק

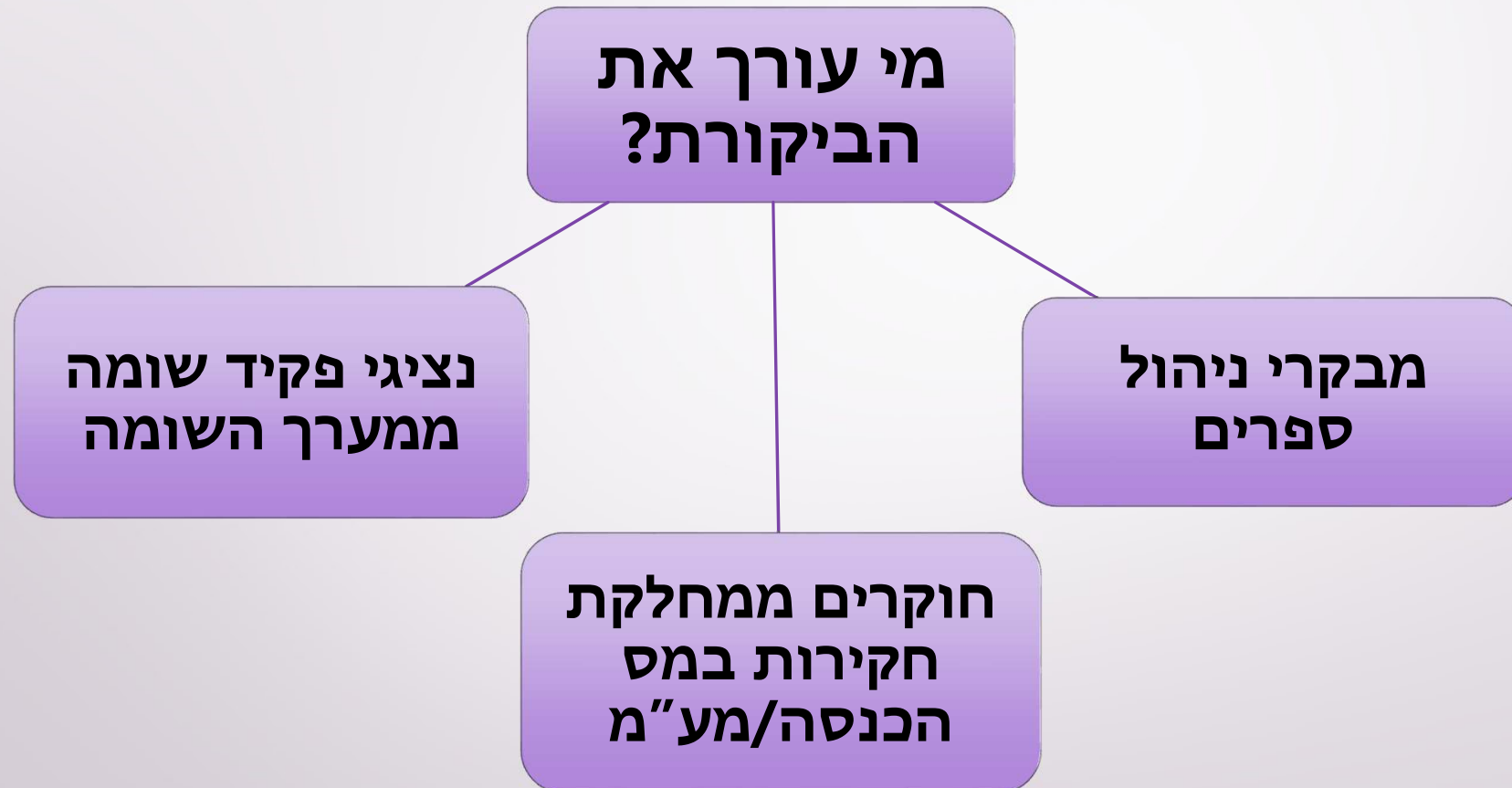
הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il

תוכן עניינים

- הליכי ביקורת, ערר וערעור במס הכנסה
- החובה לנהל ספרים
- הגדרת פנקסים קבילים
- הקלות בניהול פנקסי חשבונות
- סמכויות פקיד השומה בביקורת
- סמכויות מנהל מע"מ בביקורת
- זכויות הנישום בעת ביקורת בעסק
- הנחיות למבקרים בעסק
- הגבלות המבקרים בעת ביקורת מערכות ממוחשבת
- סמכות לדרוש ולתפוס מסמכים
- ביקורת בביתו של בעל העסק
- ביקורת ספירות מלאי
- פנקסים בלתי קבילים
- הסנקציות על ספרים בלתי קבילים

ביקורת רשות המסים בעסק



ביקורת מס הכנסה



החובה לנהל ספרים

■ סעיף 130(א)(1) לפקודה

"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 לניהום את פרטיו האישיים ולהזדהות ..."

■ הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג - 1973

■ תקנות מע"מ (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976

■ הוראות ניהול פנקסים למוסדות ציבור ומלכ"רים

הגדרת "פנקסים קבילים"

סעיף 1 לפקודה:

" **פנקסים קבילים** - פנקסי חשבונות שפקיד השומה לא סירב לקבלם ולא פסל אותם, או שסירב לקבלם או פסלם אולם ועדה כאמור בסעיף 146 או בית המשפט ביטלו את החלטתו, ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה כי אינם קבילים, ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו "

הקלות בניהול פנקסי חשבונות

- אין הוראות ניהול פנקסי חשבונות בגין הכנסות פסיביות, כגון: מהשכרה, דיבידנד וכד'
- לבקשת נישום, המנהל רשאי לאשר שינוי בהוראות החלות עליו (סעיף 130(א)(2) לפקודה).
- בקשת הקלות "מחמת אופיו, היקפו או נסיבותיו של העסק" (סעיף 3 להוראות ניהול פנקסי חשבונות)
- פטור מההוראות לעוסק זעיר בשל מצב גופני/נפשי או אנאלפביתיות (סעיף 130(א)(3) לפקודה).
- קביעת הוראות ניהול פנקסים למוסד ציבורי 9 (2) או מלכ"ר

סמכויות פקיד שומה בביקורת

סעיף 135(2) לפק'

"רשאי פקיד השומה...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..."

סמכויות פקיד שומה בביקורת - המשך

סעיף 135(3) לפק'

"רשאי פקיד השומה... שעה שהוא עורך בדיקה כאמור בפסקאות (1) או (2) **לתפוס ספרים, חשבונות, מסמכים, רשומות ותעודות אחרות** הנוגעים לאותו עסק, או משלח-יד, אם הוא משוכנע שהדבר דרוש כדי להבטיח ביצועה של פקודה זו... ובלבד שדבר שנתפס –

(א) **לא יוצא אל מחוץ למקום התפיסה** אלא על פי הוראה של פקיד השומה, ולענין זה, "פקיד שומה" למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי;

(ב) **יוחזר תוך שלושה חדשים מתאריך התפיסה**, אם לא הוגשה לפני כן תביעה פלילית בשל עבירה על פקודה זו;"

סמכויות פקיד שומה בביקורת - המשך

סעיף 135(4) לפק'

"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 שומה בביקורת - המשך

סעיף 135א' (א) לפק'

"בעל עסק או משלח-יד חייב, אם דרש זאת ממנו פקיד השומה, **למסור לפקיד השומה ידיעות ומסמכים בנוגע לקשריו העסקיים עם ספקיו, לקוחותיו או מי שיש לו אתו קשרים עסקיים, אף-על-פי שידיעות ומסמכים אלה אינם דרושים לבירור הכנסתו הוא; ואולם אם הודיע לפקיד השומה תוך 15 יום מיום קבלת הדרישה, כי הדבר כרוך בעבודה מנהלית רבה, חייב הוא לאפשר לפקיד השומה לאסוף בעצמו את הידיעות והמסמכים האמורים.**"

סמכויות מנהל מע"מ בביקורת

סעיף 108(א) לחוק מע"מ

"(1) לדרוש מכל אדם למסור לו ידיעות הנוגעות לענין ולאפשר לו לעיין במסמכים ובדוגמאות הנוגעים לענין ולצלמם;

(2) לדרוש מהחייב במס למסור לו פנקסים, מסמכים, דוגמאות וידיעות הנוגעים לענין, לרבות סימני זיהוי שנמסרו לו מאת המנהל ובלבד שמה שנמסר כאמור יוחזר תוך שלושה חדשים מתאריך קבלתו אם לא הוגשה לפני כן קובלנה על עבירה על חוק זה"

סמכויות מנהל מע"מ בביקורת

סעיף 109(א) לחוק מע"מ

"(1) **להיכנס לכל מקום שאינו בית מגורים בלבד**, ולענין עסקת מקרקעין - גם לבית מגורים שהוא נושא העסקה, ובלבד שאם גרים באותו בית לא ייכנס אלא **באישור בכתב** מאת המנהל ולאחר שניתנה הודעה עשרים וארבע שעות מראש...

(2) **לתפוס מידי עוסק טובין** (...לרבות כלי הובלה שלהם, פנקסים ומסמכים אחרים), אם יש חשד שנעברה בהם או לגביהם עבירה או שהם עשויים לשמש ראיה לביצועה...

(3) **לחקור כל אדם**;

(4) **לדרוש מאדם שיתייצב** לפניו, בעצמו או על ידי נציגו, **ימסור לו את כל הפרטים הדרושים** לענין המס שהוא חייב בו או השומה לגביו ויביא לבדיקה פנקסים ומסמכים שהדורש רואה בהם צורך"

סמכויות מנהל מע"מ בביקורת - המשך

סעיף 109(ב) לחוק מע"מ

"מי שהוסמך לענין סעיף קטן (א), יהיו לו סמכויות של שוטר למניעת עבירות או לגילויין וסמכויות של קצין משטרה בדרגת מפקח לפי סעיף 2 לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות), וסעיף 3 לפקודה האמורה יחול על הודעה שרשם"

זכויות הנישום בעת ביקורת בעסק

- הזכות לקבל תעודה מזהה של מבקרי המס – הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001). מומלץ כי בעל העסק יבדוק מי עומד מולו, מה זהותו, תפקידו ומטעם מי מבצעים את הביקורת.
- הזכות לבקש ממבקרי המס להמתין בתחילת הביקורת מנימוק שיירשם
- הזכות להזמין אדם נוסף בעת עריכת הביקורת, כגון: רו"ח, יועץ מס הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001).
- זכות השתיקה והיוועצות עם עו"ד – במקרה של מעצר במהלך הביקורת, מומלץ שלא לענות לשאלות עד להתייעצות עם עו"ד בתחום המיסוי.
- הזכות לקבל צו שיפוטי כשמדובר בתפיסת מחשבים

זכויות הנישום בעת ביקורת בעסק

- הזכות לתת הסבר שיירשם בכתב בפרוטוקול הביקורת - הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001).
- הזכות לעיין ולהתייחס לפרוטוקול הביקורת בטרם החתימה - מסמך חשוב המהווה ראיה אשר תשמש את רשויות המס בהליכים עתידיים אזרחיים או פליליים.
- הזכות לקבל העתק מפרוטוקול חתום - הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001). ככל שמדובר בחקירה, יש לבצע תרשומת מקבילה ומדויקת.
- הזכות שלא ייעשה חיפוש בחפצים אישיים

פסילת ספרים - היעדר רישום תקבול במועד

ע"מ 59147-03-15, יצחק קצב נ' פקיד שומה גוש דן (10.4.2019)

- מבקרי מ"ה המתינו מחוץ לעסק של קצב ותשאלו לקוחה בקשר לקנייה שביצעה בחנות. לאחר הזדהות כעובדי רשות המסים, ולפני שנדרש לעשות כן, רשם קצב את סכום הקניה של הלקוחה בקופה הרושמת.
- בדו"ח הביקורת של מבקרי מס הכנסה נכתב "נכנסנו לחנות 10 דקות לאחר שהגב' [הלקוחה] יצאה". מנגד, קצב הצהיר כי "כעבור כ-2 דקות להערכתנו מיציאת הלקוחה מבית העסק נכנסו לעסק נציגי מס הכנסה".
- **בסעיף ה(13) להו"ב מ"ה מס' 21/2001, נכתב: "יש להקפיד על מילוי זמני התצפית פנים/חוץ, שעת התחלת הביקורת וסיומה"**
- **נקבע כי מבקרי מס הכנסה לא רשמו במדויק בדו"ח הביקורת את כל הזמנים החשובים העומדים במוקד הבירור. גרסתו של קצב לסיבת העיכוב לא הייתה עקבית ואחידה. לא הרישום (המאוחר) מביא לפסילת הספרים, אלא העדר הרישום במועד, בין אם התקבול נרשם בסופו של דבר ובין אם לאו.**

תפיסת מחשב

לא ניתן לתפוס מחשב אלא ע"פ צו בימ"ש. כך גם לגבי חדירה לחומר מחשב ו/או הפקת פלטים.

המבקרים רשאים לבקש מהנישום או עובד הנישום להפיק עבורם פלט ו/או להראות להם את מבוקשם, אך למבקרים אסור לעשות זאת. ע"פ חוק המחשבים רק אדם מיומן רשאי לחדור למחשב רק על פי צו מפורש.

סעיף 11(3)(ב) לחוק המחשבים, תשנ"ה-1995:

■ "לא ייתפס מחשב או דבר המגלם חומר מחשב, אם הוא נמצא בשימוש של מוסד כהגדרתו בסעיף 35 לפקודת הראיות... **אלא על-פי צו של בית משפט**".

סעיף 35 לפק' הראיות, תשל"א-1971:

■ "'מוסד' - המדינה, רשות מקומית, **עסק** או כל מי שמספק שירות לציבור"

■ "'עסק' - **לרבות משלח יד**"

סמכות לדרוש מסמכים - הו"ב 2/97

מתי מותר לבקש להציג מסמך המצוי על גופו/כיסיו/כליו של הנישום?

"ראיה לכאורה" - לדוג':

1. בתצפית נראה בעל העסק מכניס שיק לארנק/לכיס.
2. קיים מידע מוקדם כי בעל העסק נוהג להחזיק מסמכים עסקיים או תקבולים בארנקו/בכיסו.
3. בתשאל לקוחות נאמר כי בעל העסק הכניס תקבול/ מסמך לארנקו/לכיסו.

בהסכמת הנישום בכתב הו"ב מס' הכנסה מס' 21/2001

"יסוד סביר להניח" - לדוג':

1. מסמך הנצפה בכיסו של בעל העסק שנראה כמסמך עסקי (חשבונית, קבלה...)
2. כמות השיקים בארנק/ בכיס בעל העסק או צורתן מצביעות על כך שמדובר בתקבולים עסקיים.

סמכות לדרוש מסמכים

ע"א 520/83 מיכאל דון נ' פ"ש גוש דן – במהלך ביקורת בעסק הבחינו המבקרים בשיק שהיה מצוי בארנק שנמצא בכיסו של הנישום. הנישום סירב להראות השיק בטענה כי מדובר בשיק פרטי. ספריו של הנישום נפסלו בגין אי רישום תקבול.

ביהמ"ש העליון קבע, **כי לפקיד השומה אין סמכות לחפש בכיסו של אדם ולפגוע בפרטיותו מקום בו לא הוכח לכאורה כי מדובר במסמכי העסק.**

עמ"ה 142/94, סולימנזדה נ' פ"ש ת"א 3 – במהלך ביקורת בעסק הוצא ארנק מתוך מגירת שולחן בעסק.

נקבע כי אילו הארנק היה מצוי בכיס הייתה עומדת לנישום **"זכות הסירוב"**. אולם, במקרה זה, לא עומדת לנישום טענת הגנה.

סמכות לדרוש מסמכים

ע"פ 22/96, יעקב בן גד נ' מדינת ישראל – במהלך ביקורת, בעת ששלף בעל העסק תעודת זהות מארנקו, הבחינו המבקרים בשני שיקים צמודים לתעודת הזהות. המבקרים דרשו לראות את השיקים אך סירב להיענות לדרישתם בטענה לחריגה מסמכות.

ביהמ"ש קבע, כי למבקרים לא הייתה סמכות לדרוש את מסירת השיקים. **המבקרים לא היו רשאים להניח כי שני שיקים שנראו יחד עם תעודת הזהות של בעל העסק, היוו "מסמכים הנוגעים לעסק".**

עמ"ה 89/90, לאון גרינברג נ' פ"ש טבריה – נטען כי המבקרים השיגו ראיות בחיפוש לא חוקי בשולחנו ובהוצאת קופסה שהייתה בתוך השולחן ובה מזומנים בצירוף שיק. לטענתו המבקרים עברו על הוראות חוק הגנת הפרטיות ולכן פעולותיהם פסולות.

ביהמ"ש קבע, כי **הוראות סעיף 135(2) לפקודה גוברות על הוראות חוק הגנת הפרטיות בהיותן הוראות ספציפיות.**

ביקורת בביתו של בעל העסק

- **סעיף 135(2) לפקודה** - לפקיד השומה סמכות להיכנס לכל מקום, שבו מתנהל עסק או משלח-יד, וכן להיכנס לכל מקום בו נמצאים פנקסים, חשבונות ומסמכים של הנישום.
- לפיכך, אם העסק נמצא באחד מחדרי הבית, אזי **ניתן לערוך ביקורת באותו החדר אשר הוגדר כמקום העסק**.
- כמו כן, לפקיד השומה סמכות להיכנס לביתו של הנישום, אם יש חשד סביר שמוחזקים בו מסמכים הקשורים לעסק.
- מומלץ להימנע מרישום כתובת המגורים של הנישום ככתובת העיקרית או המשנית של העסק, וכן להימנע מהחזקת ספרי חשבונות/ציווד/מלאי בבית המגורים.

ביקורת בביתו של בעל העסק

הו"ב מס' 38/88 עריכת הביקורת בעסק ותפיסת מסמכים (מיום 10.8.1988)

■ "הסמכות לעריכת בקורת בעסק אינה מוגבלת למקום ניהול העסק או משלח היד והיא חלה גם על מקום הימצאם של פנקסים העסק, החשבונות מאו המסמכים לפי המידע הנמסר מפי בעל העסק... **דוגמת דירתו של בעל העסק**".

■ "היה ומקום העסק משמש גם כדירה פרטית, כגון אצל רופא, אזי **יש להימנע מלהיכנס לחלק הפרטי של הדירה, אלא אם כן בחלק זה שלה דירה מצויים פנקסי החשבון של העסק או משלח היד**".

הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001)

במסגרת הו"ב הונחו המבקרים שלא להיכנס לביתו הפרטי של הנישום אלא **בהסכמתו בכתב**.

זכויות הנישום בעת ביקורת בעסק

- הזכות לתיאום ביקורת מראש לגבי עסקים מהבית – במסגרת הו"ב מס הכנסה מס' 21/2001 (מיום 1.8.2001) הונחו המבקרים שלא להיכנס לביתו הפרטי של הנישום אלא **בהסכמתו בכתב.**
- הזכות לא להוציא קבלה/חשבונית/תעודת משלוח לבקשת המבקרים אם אין הצדקה לכך
- הזכות להשלים הבהרות לליקויי הביקורת מיד לאחר ביצוע
- הזכות לשימוע לפני פסילת ספרי חשבונות עקב אי רישום תקבול
- הזכות להשיג על ממצאי הביקורת - למשל במקרים של אי רישום תקבולים או של ליקויים מהותיים
- הזכות לבקש עיון מחדש בהחלטה על פסילת ספרים עקב אי רישום תקבול

סמכות לדרוש מסמכים

■ סעיף 135(2) לפק'

■ הו"ב 2/97 (מיום 23.1.1997) – הסמכות לדרוש מסירת מסמכים

עסקיים

■ שאלת היקף סמכותם של המבקרים במקום העסק של הנישום לדרוש מסירתם של שיקים ומסמכים אחרים הנמצאים על גופו של הנישום, כיסיו ובכליו.

■ הפעלת הסמכות תיעשה בצורה סבירה ובשיקול דעת לנוכח הוראות **חוק יסוד כבוד האדם וחירותו**.

■ כשהמבקרים מבחינים בשיק **המצוי על גופו/בכליו של נישום** וכאשר אין בידם **יסוד סביר להניח או ראיה לכאורה** כי מדובר במסמך או תקבול עסקי, אין לדרוש מהנישום להציג בפניהם את השיק/המסמך ולתת הסברים לגביו.

הנחיות למבקרים בעסק

הו"ב 21/2001 (מיום 1.8.2001) – הוראות נוהל לעובדי החטיבה לניהול ספרים

- בעת הזדהות **יש להציג תעודה בפני הנישום.**
- אין להיכנס לביתו של הנישום אלא **בהסכמתו בכתב.**
- הביקורת בעסק **תבוצע ע"י 2 מבקרים.** במקרים חריגים ובאישור מנהל תחום אזורי – יותר מ-2 מבקרים.
- במידת האפשר, בכל עסק תערך תצפית מבחוץ או בתוך העסק.
- האחראי יקפיד שהמבקרים מוסרים לנישום את מקור דוח הביקורת, במקרים חריגים יימסר העתק מהדוח.
- קניית הביקורת תעשה **באופן שאינו מכשיל את בעל העסק** והכסף יימסר תמיד לידי המוכר/הקופאי.

הנחיות למבקרים בעסק - המשך

- יש להקפיד לתת **שהות מספקת לרישום התקבול**, אורך השהות מותנה באופיו של העסק ובנסיבות קבלת התקבול.
- ספירת הקופה תעשה ע"י המבוקר בלבד.
- במידה והמבוקר מבקש **ספירה חוזרת** – יש לאפשר זאת ולציין בדו"ח הביקורת.
- יש **לרשום בדו"ח הביקורת את הסברי הנישום על כל גרסאותיו** כלשונו, ולאפשר לו לרשום הסבריו בעצמו לבקשתו.
- כל טופס/מסמך **ייחתם ע"י המבוקר לאחר שקרא אותו/הוקרא לו**.
- **עותק מכל טופס יימסר למבוקר בגמר הביקורת גם אם לא חתם עליו**, בציון הסיבה לסירוב.
- יש להשתדל ככל שניתן **שלא להפריע לפעילות הסדירה של העסק**.
- כל סוגי המידע המגיעים למבקר **חסויים – ימסרו רק לגורם מוסמך**.

הגבלות המבקרים בעת ביקורת

מערכות ממוחשבת

הו"ב 11/96 (מיום 25.9.1996):

- חובה לנהוג משנה זהירות **ולשמור בסוד** את המידע המתייחס להכנסתו של אדם או לפרט בהכנסתו.
מסירת מידע למי שאינו מוסמך מהווה **עבירה פלילית**.
- בכל שלבי הביקורת, לרבות במקום העסק, תפקיד **המבקר מוגבל לצפייה בלבד ואיסוף ראיות**.
- על המבקר להימנע באופן מוחלט מלגעת בעצמו במערכת ה**נישום** – הפעולות יבוצעו ע"י הנישום או עובדיו או יועתקו בגיבוי.
- בשלב הביקורת במשרד השומה – **אין לבצע ביקורת על החומר המקורי של הנישום**, אלא רק על גיבוי יזום, המהווה העתק נאמן למערכת האמיתית שברשות הנישום.

זכויות הנישום בעת ביקורת בעסק

- הזכות כי מסמכים שנתפסו לא יוצאו מחוץ למקום התפיסה - אלא ע"פ הוראת פקיד שומה, למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי (סעיף 135(3)(א) לפק')
- הזכות לקבל חזרה מסמכים שנתפסו תוך שלושה חדשים מתאריך התפיסה - אם לא הוגשה לפני כן תביעה פלילית בשל עבירה על פקודה (סעיף 135(3)(ב) לפק')
- הזכות שלא לחקור בן משפחה - פקיד השומה אינו רשאי לחקור מיזמתו את בן-זוגו של החייב במס, ילדיו או הוריו (סעיף 135(4) לפק')
- הזכות לשמירת סודיות – עו"ד, רופא או פסיכולוג אינם חייבים לגלות לפקיד השומה ידיעות או מסמכים שלגביהם הוא חייב בשמירת סודיות לפי כל דין (סעיף 135א(ב) לפק').

ביקורת ספירות מלאי

סעיף 26 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) – מוטלת על נישומים החובה לערוך רשימת מלאי ליום המאזן, של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו.

ה"ב 25/95 – ספירות מלאי ואימות רשימות מצאי

- מטרת ספירות מלאי בסוף שנה הינה קביעת הערך האמיתי של המלאי ולא עריכת בקורת על עצם הספירה.
- צפייה לביקורות כ-10 ימים לפני תום שנת המס ועד כחודש לשנה החדשה.
- **ספירת מלאי תתבצע בנוכחות בעל העסק/נציג מטעמו.**
- הספירה הפיזית תיעשה **באופן רציף.**
- במקרה של ספירה הנמשכת מעל ליום – **העסק ייסגר באופן שיבטיח אי הוצאת מלאי במהלך הלילה.**

ביקורת ספירות מלאי

ה"ב 25/95 – ספירות מלאי ואימות רשימות מצאי - המשך

- בעסק שנערך בו מפקד מצאי – אך אין בו העתק מרשימת ספירת המצאי – העתק מספירה שבוצעה ע"י המבקרים יומצא לאחר שהנישום ימציא את רשימותיו לרשות המסים.
- בעסק בו לא נערך מפקד מצאי עד ליום הביקורת ובעל העסק לא הודיע מראש על דחיית מועד הספירה – יקבל הנישום העתק מספירת המלאי ע"י המבקרים.

סמכות לתפוס מסמכים

סעיף 135(3) לפקודה:

- התפיסה היא בתנאי שהדבר **דרוש כדי להבטיח ביצוע הוראות הפקודה** או למנוע התחמקות ממילוי הוראותיה.
 - **מסמכים שנתפסו לא יוצאו מחוץ למקום התפיסה** - אלא ע"פ הוראה בכתב מפקיד השומה, למעט עוזר פקיד שומה וגובה ראשי (סעיף 135(3)(א) לפק')
 - **השבת מסמכים שנתפסו תוך שלושה חדשים מתאריך התפיסה** – אלא אם הוגשה לפני כן תביעה פלילית בשל עבירה על הפקודה (סעיף 135(3)(ב) לפק')
- הו"ב מ"ה מס' 21/2001:
- "תפיסת מסמכים תיעשה אך ורק לאחר קבלת **אישור בכתב** ע"י פקיד השומה, או **בהסכמת הנישום בכתב**."

סמכות לתפוס מסמכים

ה"פ 1046/00, דפוס בארי טכנולוגיות 1997 בע"מ נ' פקיד שומה יא"ל (14.12.2000)

- פקיד השומה הוציא צו תפיסת מסמכים מכח סמכותו שבסעיף 135 לפק'.
■ לטענת החברה, שני מסמכים שנתפסו אין בסמכות פקיד השומה לתפוסם, משום שאינם רלוונטיים לשומות ולהכנסה, אלא מהווים מסמכים פנימיים שהוחלפו בין רו"ח לחברה.
- נקבע כי שיקול דעתו של פקיד השומה אינו אבסולוטי ובלתי מוגבל והוא נתון בכל מקרה לביקורת שיפוטית.
- אם הנישום מחזיק במשרדי החברה או במקום עסקו מסמכים אישיים ופרטיים, שאינם קשורים לבדיקת הכנסותיו של הנישום - לא יהיה פקיד השומה רשאי לתפוסם.
- במקרה הנדון, מדובר במסמכים שנתפסו ואשר נראים על פניהם כשייכים ורלוונטיים לצורך מילוי תפקידו של פקיד השומה והם נוגעים לעסק, גם אם הם מתייחסים לתכנוני מס עתידיים. אלא הם מסמכים עסקיים מובהקים, להבדיל ממסמכים אישיים או פרטיים.

פנקסים בלתי קבילים

סעיף 130(יא)(1) לפקודה:

"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** "

הסנקציות על ספרים בלתי קבילים

- סעיף 33(א) לפק' - שומה לפי מיטב השפיטה להוצאות
- סעיף 33(ב) לפק' - לא יוכר הפסד משנים קודמות
- נמצאו הפנקסים בלתי קבילים בנסיבות מחמירות - לא יותרו ניכויים וקיזוזים בשל חובות אבודים ולא יוכרו הפסדים באותה השנה.
- סעיף 33(ג) לפק' – נישום שלא ניהל פנקסים או ניהלם אך לא ביסס הדו"ח עליהם, לא יותרו ניכויים וקיזוזים בשל פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים משנים קודמות ולא יוכר הפסד באותה שנה.
- סעיף 33(ד) לפק' - לא יותר באותה שנת מס זיכוי ממס לפי סעיף 121א
- סעיף 121(ב) לפק' - לא יחולו שיעורי המס המופחתים על הכנסה מיגיעה אישית ושל יחיד שמלאו לו 60 שנה, אלא יחולו שיעורי המס שבסעיף 121(א).
- סעיף 159א(ב) לפק' - עיכוב החזרי מס, כל עוד לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי העילה לאי קבילות הפנקסים לא הייתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר.

הסנקציות על ספרים בלתי קבילים

- סעיף 155 לפק' - העברת נטל הראיה כי השומה מופרזת אל הנישום בעת הגשת ערעור לבית המשפט.
- סעיף 180(א) לפק' - דחיית בקשה להקטנת מקדמות לנישום שחייב בניהול פנקסי חשבונות ולא ניהלם.
- סעיף 191ב(א) לפק' - הגדלת שיעור המס, לנישום שלא ניהל פנקסי חשבונות או ניהלם רק בחלק מהתקופה או לא ביסס עליהם את הדו"ח.
- סעיף 191ב(ב) לפק' - הגדלת מקדמות, באשר לנישום שלא ניהל פנקסי חשבונות או ניהלם רק בחלק מהתקופה או לא ביסס עליהם את הדו"ח.
- סעיף 17(11)ב לפק' - אי הכרת הוצאות הכנת דוחות, השגות וערעורים, באשר לנישום שלא ניהל פנקסי חשבונות או לא ביסס עליהם את הדו"ח.
- סעיף 216(5) לפק' - עבירה פלילית שעונשה מאסר שנה או קנס בסכום כספי או שניהם כאחד.

קביעת הועדה לקבילות פנקסים

ע"ר 2/05, אנרג'ים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3 (ניתן ביום 18/6/2006)

לטענת פקיד השומה תיעוד מהותי הנוגע לרכישת מלאי בחו"ל לא הוצג בפניו, ולכן פסל את הפנקסים.

נקבע, כי העדר תיעוד חוץ מהווה ליקוי מהותי המונע קבלת תמונה עדכנית של העסק. **אולם במועד רישומי הפעולות בספרי החברה לא חסרו ספרי החשבונות, ורק לאחר שהושלמו הרישומים הועבר התיעוד למחסני החברה ושם ניזוק חלק גדול ממסמכי החוץ.**

נקבע כי אין לפסול את פנקסי החשבונות של נישום, המקפיד בדרך **כלל למלא אחר ההוראות, ובמיוחד אם התקלה הינה חד פעמית שנגרמה ע"י איתני הטבע.**

קביעת הועדה לקבילות פנקסים בחוסר סמכות



ע"מ 30296-07-14, ויקטור ג'רבי נ'
פקיד שומה רמלה (ניתן ביום 28.4.2016)

- ביטול החלטת הועדה לקבילות פנקסים על פסלות ספרי חשבונותיו של ג'רבי בשל העובדה כי ההחלטה ניתנה בחוסר סמכות, בהרכב של שני חברי ועדה בלבד, למרות הוראות **סעיף 146(א)(2) לפקודה**.
- ההחלטה ניתנה ללא הנמקה - בניגוד לחובת ההנמקה המוטלת על הועדה, לפי **סעיף 146(ב) לפקודה**.

פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול

סעיף 145ב לפקודה

- אי רישום תקבול ללא סיבה מספקת מהווה עילה לפסילת ספרים.
- הו"ב 25/93- יישום מינהלי להגדרת "סטייה מהותית" מהוראות ניהול ספרי חשבונות.
- אי רישום תקבול תוך 12 חודשים רצופים – יפסול גם שתי שנות מס קודמות
- חובת רישום התקבול חלה גם על מוסד ציבורי.
- לפקיד השומה הזכות לחלט מחצית מהתקבול שלא נרשם (ממינימום 20,000 ₪) (ס' 145ב (ד) – תקנות)

סיבה מספקת לליקוי

■ פנקסים בלתי קבילים גם אם הייתה סיבה מספקת לליקוי :

■ סטייה מהותית מההוראות לפי **סעיף 130(ב) לפקודה**

■ הודאה של הנישום

■ פנקסים בלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה מספקת לליקוי:

■ בשל אי רישום תקבול לפי **סעיף 145ב(א)(1) לפקודה**, אלא אם שיטת ניהול הספרים בכללותה תקינה ומאפשרת זיהוי התקבולים שלא נרשמו.

■ בשל 3 המקרים לפי **סעיף 130(יא)(1) לפקודה (ס' 2.1 - הו"ב 25/93)**

קביעת שומות לשנים שלגביהן נפסלו

ספרי החשבונות

- הלכת פיקנטי (ע"א 734/89) – חובת סבירות השומה לפי מיטב השפיטה לפי המצב העובדתי של העסק.
- הלכת בשיר שחאדה (ע"א 5324/05) – חובת הסבירות השומה אף כשספרי החשבונות נפסלו.
- הלכת המסעדה ההודית (עמ"ה 265/01) – אין להסתמך על תדריך כלכלי אלא על נתונים ספציפיים.

הליכי ערר וערעור

בגין פסילת ספרי חשבונות

- חובת הודעה לנישום (ס' 130 (ג) לפק')
- לעניין מוסד – נדרש אישור המנהל (ס' 130 (ג1) לפק')
- בקשת שימוע ע"י פקיד השומה תוך 30 יום (ס' 3.1 להו"ב 25/93)
- בקשה לעיון חוזר תוך 30 ימים (ס' 130 (יא)(2) לפק')
- תוך 30 ימים מיום קבלת ההודעה – ערר לוועדה לקבילות פנקסים (ס' 130 (ד)(1) לפק')
- או: ערעור לביהמ"ש המחוזי יחד עם צווי השומה (ס' 130 (ח) לפק')
- הו"ב 25/97 – יישום הפקודה בדבר סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרי חשבונות

ביקורת מס הכנסה





משרד רמי אריה ושות'

עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס



- ניסיון מקצועי בתחום דיני המס של **35 שנים!**
- מתן מענה הולם לבעיות בתחום המשפט המסחרי בכלל ודיני המס בפרט!
- התמחות בדיני מס, תכנון מס, מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, מע"מ, מיסוי בינלאומי
- פיתרון בעיות וייעוץ בהליכים במדידה החשבונאית, ניתוח עסקי, תמחיר
- כימות נזקים ושירותים נלווים אחרים בתחומים שבהם נושקת עריכת הדין לראיית החשבון
- **חבר צוות התגובות של פורום המיסים של לשכת עורכי הדין בישראל**
- מרצה בכיר, כותב מאמרים וספרים מקצועיים ובעל מוניטין
- **מנהל מקצועי של מאגר המידע "מיסים ועסקים"** באינטרנט – מאגר העדכונים, מאמרים ופורומים באתר המיסוי, הגדול מסוגו בישראל – www.ralc.co.il
- עריכת חוות דעת מומחה בתחומים המשלבים חשבונאות ומשפט.
- **ניהול בורריות וגישורים** בהם נדרש יידע בחשבונאות, כלכלה ומסחר ומשפטים.
- **הערכות שווי חברות**, ניהול נאמנויות, תוכניות עסקיות, הסדרי הבראה לתאגידיים ויחידים, ייצוג בפני בנקים.



תודה על ההקשבה שאלות נוספות בדוא"ל

הרשמה לדיוור לעדכוני מיסוי ועוד
באתר מיסים ועסקים בע"מ
www.ralc.co.il

רמי אריה, עו"ד רו"ח
rami@ralc.co.il