

סיבות מספיקות לאי רישום תקבולים בעסק

רמי אריה, עו"ד רו"ח

בביקורת של מפקחי המס שנערכה בעסק, נמצאו תקבולים מלקוחות שונים, שהתקבלו בעסק ולא הוצאו בגינם קבלות. למרות זאת, קבע ביהמ"ש כי היו סיבות מספיקות לאי רישום התקבולים, אשר על פקיד השומה להתחשב בהם ולהימנע מפסילת ספרי החשבונות של העסק.

פקיד השומה בטרם יחליט אם לפסול ספרים בגין אי רישום תקבולים או להסתפק באזהרה, יבחן את כלל הנסיבות של המקרה הקונקרטי שבפניו, ובין היתר, עליו להביא בחשבון האם אי רישום התקבול נעשה במסגרת הביקורת או אם לאו, מהו אמצעי התשלום שבו שולם התקבול, תקינות ביקורות קודמות אשר נערכו בעבר בעסק ומה הנימוקים שניתנו לאי רישום התקבול.

סוגיה זו נדונה בעניין יקירביץ (ע"מ 7270-04-18, יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 4.12.2018), אשר ערערה על החלטת פקיד השומה לפסול את ספריה לשנת המס 2017 לפי סעיף 145ב לפקודה, בגין אי רישום שני תקבולים ביום 7.12.2017 וביום 8.12.2017, כל אחד מהם על סך 500 ₪.

התקבול מיום 7.12.2017 שולם בכרטיס אשראי, לא נרשם ולא הוצאה קבלה בגינו. יקירביץ טענה כי התקבול התקבל על ידי העובדת שלה אשר הייתה בחנות, ושולם על ידי לקוחה אשר ביקשה לרכוש שמלה אשר היה צורך לבצע בה תיקון. עקב כך הלכה העובדת, לאחר קבלת התשלום בכרטיס אשראי, יחד עם הלקוחה אל תופרת לצורך ביצוע התיקון ולאחר מכן מיהרה לטפל באמה החולה וכבר לא חזרה לחנות.

למחרת, ביום שישי ה-8.7.2018, הגיעה העובדת לחנות בשעה 11:00, רק בגלל שלקוחה חיכתה לה בכניסה לחנות. הלקוחה שילמה בכרטיס אשראי. העובדת לא רשמה את התקבול אשר שולם, שוב מאחר ומיהרה לחזור לטפל באמה.

ביום ראשון בבוקר 10.12.2017 הגיעה העובדת לחנות בשעה 10:00, ודקות ספורות לאחר הגעתה נכנסו המבקרים מטעם פקיד השומה וערכו את הביקורת בעסק. הספחים של התשלומים בכרטיס האשראי היו מונחים על הדלפק בחנות על מנת שלא תשכח לרשום אותם ביום ראשון עם הגעתה לעבודה.

יקירביץ טענה כי לא הייתה כל כוונה להעלים הכנסות וכי רק בשל מצבה הבריאותי של אם העובדת, ובשל כך שמיהרה לחזור לטפל בה, לא רשמה את התקבולים אשר שולמו בכרטיס אשראי ולכן ממילא היו אמורים להיות מופקדים בחשבון הבנק של העסק.

פקיד השומה טען כי הנימוק אשר ניתן על ידי העובדת על אי רישום התקבולים בסמוך לקבלתם, איננו עולה כדי סיבה מספקת כנדרש בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה.

במסגרת הוראת סעיף 145ב לפקודה, נקבע כדלקמן:

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

דהיינו: נדרשים שני תנאים לצורך פסילת הספרים, האחד כי אכן לא נרשם תקבול אשר הייתה חובה לרשום אותו על פי הוראות ניהול ספרים, והשני, כי פקיד השומה לא שוכנע כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום.

לדעת בית המשפט, שיקול הדעת בקביעת קיומה או אי קיומה של סיבה מספקת, צריך שיעשה בהתאם להנחיות חוזר מס הכנסה 25/93, אשר עניינו **"יישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול"**. חוזר זה מנחה את משרדי השומה והגורמים המוסמכים בבואם להכריע בעניין פסילת ספרים.

במסגרת החוזר, נאמר כי ההמלצות בו הובאו על רקע התוצאה הקשה הנגרמת לנישום בשל פסילת ספרים לפי סעיף 145ב לפקודה. על כן, צוין בחוזר כי **"מחובתו של פקיד השומה קודם הפעלת סמכויותיו על פי הסעיף, לשקול היטב ולבחון כל מקרה לגופו"**.

החוזר אף קובע כי הסמכות אשר ניתנה לפקיד השומה על ידי המחוקק בסעיף 145ב לפקודה, מטרתה אינה להביא להכשלתו של הנישום או להיותו חרד לדבר הרישום, עד כדי כך שיעזוב כל דבר הנקרא בדרכו למען קיום מיידי של מצוות הרישום, אלא הסמכות נועדה לאותם מקרים אשר בהם אי רישום התקבול מחייב זאת.

סעיף 2 לחוזר 25/93 קובע כי פסילת הספרים תופעל רק במקרים בהם אי רישום התקבול בצירוף שאר הנסיבות, מוביל לאחת משתי מסקנות, האחת כי קיים חשד שהנישום ניסה להעלים מס, והשנייה כי קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של רישום התקבולים. החוזר קובע בצורה חד משמעית כי לצורך בחינת השאלה בדבר קיומה של שיטה לקויה ברישום תקבולים, על פקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו באמצעות בדיקה רחבה וכוללת של אי רישום התקבול במסגרת המערך הכללי בעסקו של הנישום.

בית המשפט דחה את עמדת פקיד השומה לפיה מדובר ביומיים שלמים אשר בהם לא נרשמו תקבולים. יקירביץ והעובדת שלה העידו כי ביום 7.12.2017 נרשמו תקבולים במהלך היום וכי רק התקבול האחרון של אותו יום לא נרשם בשל הלחץ של הלקוחה להגיע אל התופרת, ורצונה של העובדת להשביע את רצון הלקוחה. כמו כן, למחרת היום החנות נפתחה בשעה 11:00 וגם זאת בשל לחץ של לקוחה אשר ביקשה לרכוש בגד, שאם לא כן העובדת לא הייתה מגיעה כלל לחנות והייתה נשארת לטפל באמה החולה.

פקיד השומה, ציין כי בכל מקרה אשר בו עליו לדון ולקיים שימוע טרם פסילת הספרים, הוא בוחן את כלל נסיבותיו של העסק טרם קיום השימוע, וכי לצורך זה מקבל הוא לידי מנת עובד אחר במשרדי פקיד השומה פלט של ההיסטוריה הרלבנטית של הנישום.

אולם, במקרה הנדון, לא נמצא בתיק של יקירביץ כל פלט כאמור. לא היה כל אזכור של בחינה רחבה וכוללת כזו הנדרשת על פי הנחיותיו של פקיד השומה בעצמו, וכל שנאמר בפרוטוקול ובהחלטה אשר ניתנה מיד בסיומו של השימוע, כי מאחר ומדובר בשני מקרים, הרי שהוחלט על פסילת הספרים.

בית המשפט קבע, כי פקיד השומה אינו יכול לפטור עצמו מהחובה אשר לקח על עצמו מיוזמתו, ולא לבדוק מעבר לעצם קיומו של אי רישום תקבול. אין מחלוקת כי בביקורות קודמות אשר בוצעו בעסק של יקירביץ, לא היו כל ממצאים לאי רישום תקבולים או לליקויים אחרים. מן הראיות עולה כי פקיד השומה לא לקח בחשבון נתון זה במסגרת השיקולים אשר שקל טרם מתן ההחלטה על פסילת ספרים.

בפרשת ניסים (ע"מ 13657-02-15, **ניסים טל נ' פקיד שומה כפר סבא**), אשר עסק בפסילת ספרים של נישום, אשר אף הוא העלה טענה למצוקה בשל כך שמוכרת אשר נכחה במהלך הביקורת לא רשמה תקבולים בשל כך ששבוע לפני הביקורת היא וניסים התגרשו, ובשל כך שהמוכרת לא הייתה מרוכזת בעבודתה ביום בו נערכה הביקורת מאחר שבנה התגייס למחרת לקרבי. באותה הפרשה, קבע בית המשפט המחוזי כי יש לדחות את הערעור מאחר ולא מצא כי הנימוקים עולים כדי סיבה מספקת לאי רישום התקבולים.

בעניינו, בית המשפט קבע, כי אין להקיש מן העובדות שבפרשת ניסים לעניינו בשל שני טעמים: האחד, בשל כך שפסילת הספרים בפרשת ניסים אירעה תוך כדי קניית המבקרים בעסק ואי רישום של התשלום במזומן ששילמו, והשני, בשל כך שבפרשת ניסים נערכה ביקורת קודמת בעסק וגם אז נמצא אי רישום תקבול.

במקרה שלפנינו, הממצא בדבר אי רישום התקבול לא נעשה במסגרת של קניית ביקורת אלא במסגרת של כניסת מבקרים לעסק, כאשר על הדלפק היו מונחים שוברי התשלום של כרטיס האשראי, וכאשר כל הביקורות הקודמות אשר נערכה בעסק הייתה תקינות.

בית המשפט הבהיר, כי אין בקביעה זו משום אמירה בדבר היותו של תשלום בכרטיס אשראי בגדר רישום מספק כדון, אך עם זאת במסגרת מרחב שיקול הדעת של פקיד השומה, נדרש כי גם נתון זה יילקח בחשבון, בשים לב לעובדה כי קיימת אפשרות לנתיב ביקורת של תקבולים כאלה וספק גדול אם ניתן בקלות להעלים תקבולים אלה.

לאור כל האמור לעיל, קבע בית המשפט כי ראוי להסתפק רק באזהרת יקירביץ כפי שקובע חוזר 25/93 ואין לפסול את ספרי העסק.