

## אי רישום תקבול

דוד אפרים עו"ד, מומחה למיסוי פלילי – לשעבר מנהל תחום מבצעים ברשות המיסים

רישום התקבול בספרי החשבונות, צריך להתבצע בסמוך לקבלת התקבול וזאת על פי הוראות סעיף 17 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973:

(א) תעוד פנים על תקבול, על מכירה, על משלוח או הובלת טובין ועל שירות שניתן, יערך סמוך לביצוע הפעולה, אולם –

(1) לגבי מכירה ניתן לערוך סמוך לביצוע הפעולה תעודת משלוח בתנאי שהחשבונית תיערך במועדים שנקבעו בסעיף 46 לחוק מע"מ;

(2) לגבי שירות שניתן, אם נרשמה הזמנה לגבי אותו שירות בספר הזמנות סמוך לקבלתה, ניתן לערוך חשבונית במועדים שנקבעו בסעיף 46 לחוק מע"מ;

(3) לגבי שירות שניתן בחלקים, ייערך התייעוד על כל חלק שניתן ולגבי שירות שנתינתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו - עם גמר נתינתו.

(ב) רישום תקבול בעקיפין שטרם נרשם (9) יערך ביום שנודע למקבל על ביצוע הפעולה; לענין זה, "תקבול בעקיפין" - תשלום לצד שלישי לטובת המקבל או העברה לזכות חשבון המקבל בבנק.

מהוראה זו למדים אנו, כי על מנת לעמוד בחובות ניהול הספרים על הנישום לוודא שרישום התקבול ייעשה בסמוך לקבלתו. רק רישום שכזה מאפשר, בכל רגע נתון, לברר את היקף עסקאותיו ותקבוליו של הנישום, ולעקוב מעקב אמין המבטיח את תשלום מס האמת.

הדרישה, כי הרישום ייעשה בסמוך לקבלת התקבול פורשה בפסיקה בפסקי הדין הבאים: ע"א 699/83 סבן נ' פקיד שומה רחובות, ע"א 8607/99 אגמון נ' פקיד שומה תל אביב, ע"א 636/86 חיים שוילי נ' פקיד שומה רחובות.

הביטוי "בסמוך" מחייב בדרך כלל רישום מידי, כך נקבע בפס"ד 636/86: "כך גם סעיף 17 להוראות. סעיף זה מחייב רישום ראשון של פעולה סמוך לביצוע, הפעולה והביטוי 'סמוך' פורש באורח מצומצם ביותר - כמעט מיד. ההוראות מחייבות גם רישום כל תקבול ותקבול בנפרד אף אם התקבולים מתקבלים בעת ובעונה אחת, ותוך כדי דיבור, ועוד כיוצא באלה".

כך בעניין אגמון נפסק כי: "המונח 'סמוך' מצביע על פער זמנים קטן ביותר בין קבלת התשלום לרישומו. זהו פרק זמן של 'כמעט מיד'. פרק זמן זה, קצר ככל שיהיה, נבחן על-פי נסיבותיו של כל אירוע".

בעניין זה הנישום ערער וערעורו התקבל, וכך פסק בית המשפט: "...פרק הזמן שחלף מאז ירידתם של מבקרי המס ועד להזדהותם בפני המערער היה קצר ביותר, ואפשר שמדובר בהליך אשר התרחש מיד

**לאחר שהמבקר האחרון ירד מהמונית. פרק זמן מסוג זה אין בו די על-מנת לקבוע לחובת המערער כי לא התכוון לרשום את התקבול".**

כמובן שמשך הזמן הדרוש לרישום כל תקבול מותנה בטיבו של העוסק, טיב העסקה, מיקום העסקה וכדומה. ובמקרה זה היה מדובר בנהג מונית ככלל על הנישום לעשות את הנדרש כדי שהרישום ישקף בכל רגע נתון את כלל תקבולי העסק.

לסוג העסק השפעה מהותית על אופן רישום התקבול כך לדוגמא: עסק לממכר נעליים או בגדים, חייב לרשום באופן מידי את התקבול. לעומת זאת עו"ד שקיבל תשלום מלקוח עת שהוא מחוץ למשרדו, ירשום את התקבול בהגיעו למשרדו. כל מקרה ומקרה, מושפע מגורמים רבים ומגוונים, וזאת מלבד האמור לעיל.

סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע, כי אי-רישום תקבול הופך את פנקסיו של הנישום לבלתי קבילים, זולת אם שוכנע פקיד השומה, כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום.

בחוזר מ"ה 25/93 – משפטית; ניהול ספרים, מפורטים הכללים ואופן הפעלת שיקול הדעת של פקיד השומה, לעניין מקרים של אי רישום תקבול.

הוראות ניהול הספרים למיניהן נועדו לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של הנישום על מנת לקבוע את מס האמת שעליו לשלם. כפי שנפסק, תכלית הוראת ניהול ספרים הינה קביעת מסגרת ארגונית שתמנע שכחה או הזנחה ברישומים ולפיכך, גם אם פעל הנישום בתום לב וגם אם לא הוכחה כל כוונה להשתמטות ממס, אין בכך כדי לשמש הגנה מפני פסילת ספרים. הטענה, כי לא הייתה כוונה להעלים הכנסות לא יכולה להוות סיבה מספקת לאי רישום התקבול. בהתאם הדגישו בתי המשפט, כי על הנישום לקבוע סידורים מתאימים שיאפשרו קיום הוראת החוק. סידורים אלו צריך להתאים לטיב העסק, לאופי הפעילות של העסק, לשעות הפעילות השונות, לכישורי העובדים שבעסק וכו'. עוד הודגש, כי המבחן לקיומה של "סיבה מספקת" לאי הרישום הינו מבחן אובייקטיבי.

יוער, נישום שפקיד השומה פסל את ספריו, והוא לא הגיש ערר על החלטת פקיד השומה ולא ערער לבית המשפט, שלטונות מע"מ יכולים להתבסס על קביעתו של פקיד השומה. בע"א 734/86 קבע כבוד השופט א' גולדברג את הדברים הבאים: "... איני רואה כל סיבה שתמנע מהמערער (מנהל מע"מ) שלא לקבל את הדוחות 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....."