

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

עדכון מס:

בהמשך לרשומון מס מס' 5 מיום 7 בנובמבר 2010 בנושא "היוון תמורה לצרכי מיסוי מקרקעין - האומנם משימה אפשרית?", אישרה לאחרונה ועדת הערר בו"ע 1129-07 בית דרור בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב חישוב מס רכישה לפי סכום עסקה מהוון של רכישת נדל"ן מניב.

נושא רשומון המס:**מגמות חדשות בפסילת ספרים לצרכי מע"מ****רקע**

סעיף 66 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") קובע את הכלל, לפיו חלה חובה על חייב במס (מכוח חוק מע"מ) לנהל פנקסים בצורה ובדרך שקבע שר האוצר. שר האוצר יצק תוכן בהוראה זאת, ועיגן את תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"), אשר מסדירות באופן כללי את ניהול הפנקסים לצרכי חוק מע"מ ולצרכי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

ניהול פנקסי החשבונות נועד בראש ובראשונה לאפשר ביקורת יעילה, מהירה וקלה על חשבונותיו של העסק במטרה לקבוע את חבות המס האמיתית (ראו למשל ע"א 73/89).

אי עמידה בדרישות חוק מע"מ ובתקנות, לעניין ניהול פנקסי החשבונות, עלול להשית ולחשוף את החייב במס לטענה שספריו אינם קבילים (פסילת ספרים), לקנס מנהלי, ולהוצאת שומות מס לפי מיטב השפיטה על ידי מנהל מע"מ. מובן, כי אי ניהול פנקסים עלול להעמיד את החייב במס גם בפני סנקציות פליליות. ברשימה זו נתמקד בפן האזרחי של הסנקציות ובשילוב ביניהן.

הסנקציות המנהליות

חוק מע"מ מטיל כאמור סנקציות מנהליות על חייבים במס, הסוטים מהוראותיו ומהוראות התקנות. לענייננו, סעיף 95 לחוק מע"מ מאפשר למנהל להטיל קנס על החייב במס, ובלשון הסעיף: "**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 או מסך כל השכר והריווח, לפי הענין, לשנת המס שבה לא נוהלו הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ- 291 ש"ח לחודש**".

במקביל סעיף 74 מאפשר למנהל מע"מ לסרב לקבל דו"ח של חייב במס (והשוו לסעיף 130(ג) לפקודה), ובמילות הסעיף: "**לא ניהל חייב במס, בתקופה פלונית, פנקסי חשבונות, או שניהלם בסטיה מהוראות חוק זה או התקנות שלפיו, שהיתה מהותית לענין קביעת מחזור העסקאות או**

האון (ע"א 3576/92): "אם נתמך הדו"ח בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין, על המשיב נטל ההוכחה כי נתמלאו התנאים הקבועים בסעיף 77, שהצדיקו לעשות שימוש 'במיטב השפיטה', וכי שומתו אכן סבירה היא".

אם נבקש לסכם את הוראות חוק מע"מ שהוצגו עד כה, עולה, כי חוק מע"מ מקנה למנהל מע"מ, בנסיבות מסוימות, את הסמכות להטיל קנס על החייב במס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, ולפסול את ספריו בהתקיים הנסיבות המנויות בסעיפים 74, 77א ו-77ב לחוק מע"מ. הודגש, כי פסילת ספרים מעבירה את נטל ההוכחה לחייב במס, אשר נדרש להוכיח, כי שומת המס שהוצאה לו מכוח סעיף 77 לפקודה, שגויה ביסודה.

פסילת ספרים והעברת נטל ההוכחה מכוח סעיף

95 לחוק מע"מ - האומנם?

לאחרונה, במספר תיקים שהופנו אלי, נתקלתי בתופעה מעניינת. מנהל מע"מ מבסס פסילת ספרים על הודעת קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ. כלומר, מנהל מע"מ מפרט ליקויים לכאורה שקיימים בפנקסי החשבונות של החייב במס, מטיל על החייב במס קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ וקובע, כי פנקסיו של החייב במס פסולים, שכן הם נוהלו, לשיטתו של מנהל מע"מ, בסטייה מהותית מדרישות סעיף 66 לחוק מע"מ ומהתקנות. לקינוח מוציא מנהל מע"מ שומה לפי מיטב השפיטה לעוסק על פי סעיף 77 לחוק מע"מ ודורש, כי העוסק יוכיח, כי השומה שהוצאה לו אינה נכונה ו/או אינה סבירה.

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...".

סעיף 77א לחוק מע"מ מוסיף וקובע, כי יראו את פנקסיו של עוסק כבלתי קבילים, דהיינו פסולים, אם העוסק לא רשם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי התקנות (והשוו לסעיף 145ב לפקודה).

להשלמת התמונה, יצוין, כי סעיף 77ב לחוק מע"מ משקיף, ככלל, על פנקסיו של עוסק כבלתי קבילים, גם כאשר העוסק הוציא חשבונית מס שלא כדין, או ניכה מס תשומות, הכלול בחשבונית מס, שהוצאה שלא כדין.

בנוסף, סעיף 77 לחוק מע"מ מאפשר למנהל מע"מ להוציא שומה לפי מיטב השפיטה לחייב במס בגין דוח תקופתי שהוגש על ידי החייב במס, אם "לדעת המנהל הדו"ח אינו מלא אינו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות" (והשוו לסעיף 145א(2)ב לפקודה).

נקודת התורפה מצידו של החייב במע"מ במצב של פנקסים פסולים, הינה, שנטל ההוכחה עובר לפתחו. קרי, החייב במס צריך להוכיח, כי השומה שהוצאה לו לפי מיטב השפיטה על ידי מנהל מע"מ מכוח סעיף 77 לחוק מע"מ שגויה ואינה משקפת כיאות את מצב עסקיו. בהתאמה, כל עוד פנקסיו של החייב אינם פסולים לצרכי חוק מע"מ, חובת ההוכחה להצדקת השומה ולסבירותה חלה על מנהל מע"מ, וכדברי בית המשפט העליון בעניין חברת מפגש

ולא בהתקיים כל סטייה מהותית מהוראות חוק מע"מ ו/או מהתקנות.

לעניין זה ציינו, כי סעיף 74 לחוק מע"מ מאפשר למנהל מע"מ לסרב לקבל דוח אך ורק כאשר מדובר בסטייה מהוראות חוק מע"מ ו/או מהתקנות שהייתה מהותית לעניין **קביעת מחזור העסקאות או המס**. באופן דומה, סעיף 77 לחוק מע"מ קובע, כי יראו את פנקסיו של עוסק כבלתי קבילים, רק כאשר עסקין בעוסק, אשר לא רשם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי התקנות.

עולה, אם כן, כי סטייה מהוראות התקנות ביחס להוצאת/רישום חשבונית מס, ספר הזמנות, רשימת מפקד מצאי וכיוצא באלו, עלולה להוות סיבה מספקת להטלת קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ, אך אין בה בהכרח כדי לבסס סירוב לקבל דוח (פסילת ספרים) לפי סעיף 74 לחוק מע"מ.

שלישית, בתי המשפט, בהזדמנויות אחרות, ערכו הבחנה בין סעיף 95 לחוק מע"מ לבין סעיפים אחרים בחוק, המהווים מקור פסילת ספרים. יפים דבריו של בית המשפט בעניין **ביראת** (ע"ש 5265/99), אשר ציין לענייננו, כדלקמן: **"אי רישום תקבול או סטייה מכללי ניהול הספרים יכולים לגרום לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה (סעיף 77(א) לחוק), להביא לפסילת הספרים, כאשר הסטייה מהוראות ניהולם מהותית לצורך קביעת מחזור העסקאות או המס (סעיף 74(א) לחוק ראה בהשוואה לסעיף 130(ב) לפקודת מס הכנסה), ובנוסף בהיות הסטייה מהותית, להביא להטלת קנס מכוח סעיף 95 לחוק"**.

בדרך זו, מעביר מנהל מע"מ, "יש מאין", את נטל ההוכחה לצדקת ולסבירות השומה שהוצאה על ידו, אל כתפיו של החייב במס, מבלי שעשה שימוש בסעיפים הספציפיים בחוק מע"מ, המסמיכים אותו לפסול את ספרי החייב במס ומצדיקים את העברת נטל ההוכחה לחייב במס (סעיפים 74, 77א ו-77ב). יצוין, כי גישת מנהל מע"מ אומצה לפני מספר חודשים על ידי בית המשפט המחוזי בעניין **בן עיון** (ע"מ 1135/07), אשר קבע, כי **"מרגע שהוציא המנהל שומה על פי מיטב שפיטתו בנסיבות האמורות (הטלת קנס לפי סעיף 95 לחוק מע"מ-מ"ע), עובר הנטל לשכנע כי השומה מוטעית וכי הדו"חות שהוגשו משקפים את עסקאותיו, על העוסק"**.

טעמים לשלילת גישתן של רשויות מע"מ

בעיני, ניתן לחלוק על עמדתן של רשויות מע"מ ובפרט על אימוץ עמדה זו על ידי בית המשפט המחוזי בעניין **בן עיון**. ניתן לחשוב בהקשר לכך על מספר טעמים כבדי משקל:

ראשית, סעיף 95 לחוק מע"מ עניינו הטלת קנס מנהלי. כבר מנוסח הוראת הסעיף עולה, כי הסעיף דן בהטלת קנס על אי ניהול ספרים, ואין בו כל הוראה העוסקת בפסילת ספרים. גם סעיף 66 לחוק מע"מ מטיל את החובה לנהל פנקסים, אך בשום אופן אינו עוסק בסנקציות שיחולו על הפרה של חובה זו.

שנית, ראינו, כי חוק מע"מ מאפשר למנהל לפסול את ספרי החייב במס רק בקרות נסיבות ספציפיות

סיכום

חוק מע"מ מטיל סנקציות מנהליות על הפרת החובה לניהול פנקסים. סנקציות אלו כוללות הטלת קנס מכוח סעיף 95 לחוק מע"מ. סנקציות אלו גם כוללות פסילת ספרים של החייב במס, בעיקר מכוח סעיפים 74 ו-77א לחוק מע"מ.

לאור הטעמים שהובאו לעיל, ניתן לטעון לדעתי, כי מנהל מע"מ אינו יכול להסתפק בסעיף 95 לחוק מע"מ על מנת לבסס פסילת ספרים. עליו להישען, בנוסף, על הסמכה ספציפית בחוק מע"מ (סעיף 74, סעיף 77א, סעיף 77ב) ולהוכיח את התקיימותה בניסבות המקרה הפרטניים. ללא הוכחה זו, אין בעיני הצדקה להעברת נטל ההוכחה להצדקת שומה לפי מיטב השפיטה ולסבירותה (מכוח סעיף 77 לחוק מע"מ), לכתפי החייב במס. בעיקר נראה, כי קיצור הדרך, המתבצע על ידי רשויות מע"מ בעניין בן עיון ובתיקים בהם משרדי מטפל, מנוגד לעקרון חוקיות המנהל.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה 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 רשימה זו.

רביעית, ואולי חשוב מכל, עקרון חוקיות המנהל מורה, כי אין סמכות לרשות מנהלית, אלא זו שהוענקה לה על פי חוק. דהיינו, רשות מנהלית ובכלל זאת רשות המסים, אינה מורשית לבצע פעולה, שהיא לא הוסמכה במפורש לעשותה (ראו למשל ע"א 708/08).

לא נותר אלא להביא בהקשר לכך מפסק הדין של בית המשפט העליון, אשר פורסם ממש בימים אלו, ביחס לגבייה המנהלית המתבצעת על ידי רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי במחסומי דרכים המוקמים על ידי משטרת ישראל (בג"ץ 6824/07). בית המשפט העליון קיבל את העתירה וקבע, בין היתר לענייננו, כדלקמן: "כאשר מדובר בעוצמת פגיעה ממשית בזכויות יסוד מרכזיות, דרישת ההסמכה המפורשת צריכה להתפרש בקפדנות יתרה. כשעסקינן במאטריה של דיני המס, זוכה החובה בדבר קיומה של הסמכה חוקית מפורשת לתוקף נוסף, ובנוגע לעצם הטלתם - היא אף זכתה לעיגון בחוק יסוד: משק המדינה הקובע זכות חוקתית שלא לשלם מסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים שלא הוטלו בחוק או על-פיו. תוקף מוגבר זה - אף טעם מהותי בבסיסו, שכן כשמדובר בגביית כסף מן הפרט לשם מימון פעילותה של הממשלה לטובת הציבור בכללותו, יש מקום שהדבר ייעשה מתוך הסכמה קולקטיבית, המתבטאת במעשי ידיהם של נציגי הציבור בכנסת".