



כנס המסים ה-54

של לשכת יועצי מס בישראל

TAX
PRO
2025

שולחנות דיון מקצועיים מהשטח אל השולחן

בהובלת:

חטיבת הקשר עם רשויות המס | פורום המסים המקצועי

אייל אלון - יועץ מס (משפמן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים המקצועי
בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זמלאי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם רשויות המס
בלשכת יועצי מס בישראל

דיון מקצועי בנושא ניהול ספרים

דקלה אקסול, רו"ח, פקיד שומה אשקלון
איתן צחור, עו"ד, היועץ המשפטי של לשכת יועצי מס
שירה אמל ארצי, יוע"מ, רמ"ט נשיאות לשכת יועצי מס



כנס המסים ה-54 של לשכת יועצי מס בישראל

**TAX
PRO
2025**

תחום המסים בישראל הוא אחד התחומים הדינמיים והמתפתחים ביותר במשק. הוא משתנה ללא הרף לצד ההתפתחויות הכלכליות, הרגולטוריות והטכנולוגיות, ומשקף את הפעילות העסקית הגלובלית והדיגיטלית של ימינו. השינויים החוזרים והמתעצמים – ברמות החקיקה, הפרשנות, והיישום – מחייבים את העוסקים בו לעמוד בחזית הידע, להיות דרוכים לעדכונים בזמן אמת, ולהבין את ההשלכות הרחבות של כל שינוי על ציבור משלמי המסים ועל קופת המדינה.

יועצות ויועצי המס ניצבים בחזית הקשר שבין משלמי המסים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי וכמייצגים, תפקידם לחזק את משולש הנאמנות הזה במימוש זכויותיו של האזרח ובהקפדה על מילוי חובותיו הבירוקרטיות והכספיות. זהו תפקיד משמעותי, הדורש ידע, אחריות, מקצועיות והבנה מעמיקה של המערכת על כל רבדיה.

יחד עם זאת, הקשר שבין יועצי המס המייצגים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי הוא לא רק חשוב – הוא חיוני והכרחי לשם מתן שירות מקצועי, אמין ויסודי למשלם המסים. שיתוף הפעולה הרציף והתקשורת הישירה עם הרשויות הם תנאי יסוד לעבודה מקצועית המבוססת על שקיפות, אמון ודיוק.

מחובתם המקצועית של יועצות ויועצי המס להתעדכן באופן שוטף בחקיקה המתחדשת, בהחלטות ובהוראות החדשות, ולהתאים את עצמם להתקדמות הטכנולוגית – הכול, במטרה לספק את המענה המקצועי והיעיל ביותר ללקוחותיהם, משלמי המסים.

חטיבת הקשר עם רשויות המס והפורום המקצועי בלשכת יועצי מס, פועלים ללא לאות, יום-יום, על מנת לספק מידע מקצועי ועדכונים שוטפים ליועצי המס, ולעמוד בקשר הדוק עם רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי בכל הנוגע לחידושים, חידודים, החלטות ותהליכים מקצועיים.

אנו מאחלים לכם כנס פורה, מעשיר ומלא השראה.

אייל אלון - יועץ מס (משפטן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים
המקצועי בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זטלאוי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם
רשויות המס בלשכת יועצי מס בישראל



**בחוברת זו נעסוק באחד הנושאים המרכזיים והמשמעותיים ביותר בעולם המס
ובפעילותם היומיומית של יועצות ויועצי המס**

ניהול ספרים

**תתי הנושאים שיעלו לדיון כוללים מגוון סוגיות מהותיות המשפיעות על עבודת המייצגים
ולהלן עיקריהם:**

- משקל ספרי החשבון לעומת דרישת רשות המיסים לקביעת ההכנסה ע"פ תדריך כלכלי ולא ע"פ ניהול הספרים.
- סמכות המבקרים בביקורת פתע בעסק.
- ספר הזמנות - ההוראות בניהול הספרים והפטור שניתן מניהול ספר ההזמנות בתוספת י"א כאשר השירות בנוכחות מקבל השירות.
- ניהול הספרים ושמירת המסמכים בעידן הדיגיטלי.
- חד צידי או כפולה כנגזרת ממחזור העסקים וההשלכות לבסיס הדיווח.
- השלכות פסילת הספרים הן להליכי שומה והן לבסיס המס.



התנהלות נכונה בעת ביקורת ניהול ספרים בעסק

להתייחס למבקרים בכבוד ובנימוס.

לבקש מהמבקרים להציג תעודות / מסמכים מזהים שמעניקים להם סמכות לבצע ביקורת בעסק.

יועץ המס אינו נמצא בעסק בשעת הביקורת, אפשר להמתין אם מדובר בזמן סביר עד הגעתו אולם זה לא נחוץ. אך נחוץ לקבל ממנו את חובת ניהול הספרים בו העסק חייב.

אם הביקורת מתואמת מראש, רצוי וכדאי להיערך ולהתיעץ עם יועץ המס לפני הביקורת.

יש להכין את עובדי העסק ולתת להם הנחיות מדויקות וברורות ביחס של התנהלות בעת ביקורת וביחס של החובה לרישום תקבול בעסק.

יש סמכות לבקש להציג את דפי חשבון הבנק ככל שמדובר בחשבון הבנק המשמש את העסק.

יש לשמור בעסק את הניירת והמסמכים הרלוונטיים שדרושים לצורך עמידה בהוראות ו/או הצבעה על התנהלות עסקית תקינה.

יש לבחון בכל תחילת שנת מס אילו ספרים על העסק נלה לפי הוראות ניהול הספרים.

אין הכרח שכל השאלות של המבקרים ייענו באופן מייד. אם יש שאלה שלא הובנה או שאינכם בטוחים במענה, ציינו זאת ובקשו שהות מספקת למתן מענק ראוי ובדוק. אין לענות תשובה מטעה או כוזבת שכן תשובה שכזאת הינה עבירה בפני עצמה.

תשובות שיש לגביהן מסמך אחר או מסמך הנמצא במקום אחר - יש להביא זאת לידיעת המבקרים במהלך הביקורת ולהעביר את תוכנם בהזדמנות הראשונה.

חובה לקרוא ולהבין את טופס הביקורת לפני החתימה עליו. אם יש צורך לתקן את המלל הכתוב בו, יש לעשות זאת ולאחר החתימה לבקש עותק.

יש סמכות לפקיד השומה עצמו לקבוע בדרישה כתובה על לקיחת מסמכים ואם נעשה כך - יש לדאוג לבקש עותק של המסמכים או רשימת המסמכים שנלקחו.

למבקר במס הכנסה יש סמכות לערוך ביקורת אזרחית בלבד ואילו למבקר מע"מ יש, בנוסף, סמכויות פליליות. במילים אחרות - אם יתגלה ממצא פלילי מחשיד בביקורת של מס הכנסה, הם יזעיקו את החקירות ואילו למבקר מע"מ יש, כאמור, גם סמכויות חקירה וכל המתלווה לכך (עיצוב, מעצר וכו').

כאשר הביקורת עוברת לפסים פליליים, יש לבקש להתיעץ עם עורך דין. אולם הזכות להיוועצות קיימת לנחקר לפני חקירה באזהרה.

אין סמכות למבקרים לערוך חיפושים בעסק. הם יכולים, לכל היותר, לבקש את ספרי העסק. בכדי לערוך חיפושים הם חייבים להצטייד בצו חיפוש.

אין סמכות למבקרים לפתוח ולחפש בכספת הנמצאת בעסק או בבית. הסמכות לכך ניתנת רק לחוקרים ועל פי צו מיוחד למטרה זו.

הנושא : היעדר בריח מפני אי רישום תקבול

בבית המשפט המחוזי בחיפה

מס' תיק : עמ"ה 5076/97

בפני : כב' השופט ד"ר ד. ביין - סגן הנשיא

המערער : חסן סעיד

המשיב : פקיד שומה עכו

ניתן ביום : 1.5.00

העובדות :

1. המערער, נהג מונית, אשר ביום 17.4.97 נערכה לרכבו תצפית ע"י מבקרי מס הכנסה ובה נמצא שנהג שפעל עבורו כשכיר הוריד מספר נוסעים.
2. מבקרי מס הכנסה הזדהו בפני הנהג ולשאלתם הוברר, כי לא רשם תקבולים בסך 34.90 ש"ח.
3. לטענת המערער, יום קודם לתפיסתו של הנהג השכיר, הוחתם אותו נהג על טופס בן 10 סעיפים בהם הצהיר, כי קיבל הסברים מבעל העסק בדבר רישום כל תקבול וכו', לפי טופס שהוצע במאמר בשם "בריה למניעת אי רישום תקבול" ("מיסים" ד67).
4. לתצהירו בבית המשפט צירף אותו נהג סיכום יומי של התקבולים מיום 16.4.97 ולא של יום הביקורת.
5. לטענת המערער, הוא הסביר לנהג השכיר כל שנדרש על מנת לוודא שהתקבולים יירשמו כחוק.

נפסק :

1. בסעיף 8 לטופס שחתם העובד הוא התחייב למסור גרסת אמת בלבד, ולכן סביר כי גרסתו בדו"ח הביקורת בדבר אי הופעת הרישום בקופה הרושמת היא גרסת אמת.
2. הפער בין התאריך בסרט הקופה הרושמת שצורף לתצהיר לבין היום שבו נערכה הביקורת (למחרת) מעורר חשד, כי המערער ונהג קיוו שאיש לא ישים לב לכך, שהתאריך בסרט הקופה אינו התאריך הנכון וכך ניתן יהיה "להחליק" את העניין בבית המשפט.
3. אין זה מתקבל על הדעת, שסכום התקבול שלא נרשם בסך 34.90 ש"ח נרשם ע"י מבקרי מס הכנסה "מן ההפטרה" ולא מפיו של המערער.
4. אין לייחס משקל רב לחוסר הזיכרון של מבקרי מס הכנסה בבואם מספר שנים לאחר האירוע, לאור הביקורות הרבות שהם עורכים. זאת, להבדיל מהמערער שלגביו המדובר באירוע חד פעמי, טראומטי.

5. עצם החתמת המערער על טופס כדוגמת הטופס עליו חתם העובד, אין בו די כדי להסיר את האחריות לאי רישום תקבול משכמו של המערער. אין כל הוכחה, שאכן הטופס נחתם לפני הביקורת ולא במועד כלשהו לאחר מכן.

6. קשה לקבל את גרסת המערער, כי הדריך את הנהג כנאמר בטופס מבלי להורות לו כיצד להוציא סיכום ביניים או סיכום סופי.

7. לפי סעיף 7 לטופס, המערער רשאי לפטר את הנהג בשל אי רישום התקבול. והנה התברר במקרה זה, שהנהג המשיך בעבודתו ולא פוטר כצפוי. אי פיטורי הנהג מלמד, שהמערער יודע שהנהג לא הודרך כלל, או שאי רישום התקבולים נעשה על דעתו של המערער. לא נשמע כל הסבר, מדוע הנהג לא פוטר אחרי חריגה כה בוטה מההוראות.

8. סרט הקופה המתייחס ליום שונה מיום הביקורת אינו מתיישב עם גירסת הנהג.

הערעור נדחה.

הצהרת עובד על רישום תקבולים באופן מיידית בעסק

אני (העובד/ת) _____ מס' זהות _____

מצהיר/ה בזאת כי ביום _____ מר/גב' _____ (הבעלים / מנהל)

של העסק _____ בסניף _____

הבהיר/ה ונתן/ה לי הסברים באופן מפורט לגבי נהלי רישום התקבולים בעסק לרבות אופן הרישום שלהם וכי יש לרשום כל תקבול מיד עם קבלתו וללא שיהוי.

אני מצהיר/ה ומאשר/ת כי הבנתי את ההסברים שניתנו לי ומאשר/ת בנוסף את כל הנקודות להלן:

1. ניתנו לי הסברים מפורטים באשר לצורת הפעלת הקופה הרושמת / תוכנת רישום התקבולים / רישום תקבולים בפנקסים ידניים ושיטת הרישום בספרי העסק והבנתי את מהות ההסברים.
2. ידוע לי כי עלי לרשום כל תקבול בנפרד, **מיד** עם קבלתו מהלקוח. ידוע לי כי "**מיד**" הכוונה לרישום **מייד** גם במצבי לחץ.
3. הובהר לי כי הרישום בקופה רושמת או בשובר הקבלה כולל כל תקבול במזומן, בהמחאה, בהעברה בנקאית, באפליקציות תשלום, בכרטיסי אשראי, בעסקאות חליפין (בארטר) ועוד, גם שנתקבלו בעסק וגם מחוצה לו.
4. הנני מתחייב/ת לא לרשום את התקבולים על גבי "קבלה זמנית" אלא בקופה הרושמת או בשובר קבלה הממוספר מראש.
5. הנני מתחייב/ת להפקיד בחשבון הבנק המשמש את העסק כל המחאה וכל הכנסה שקיבלתי, ועד להפקדה לשמור את הכסף בקופת העסק בלבד.
6. ידוע לי שאם לא רשמתי הכנסה כלשהי הנני צפוי/ה להליכים פליליים.
7. ידוע לי כי אי רישום התקבול על ידי מהווה הפרת משמעת חמורה וניתן יהיה לפטר אותי לרבות הסנקציות הכרוכות בכך.
8. בכל מקרה של ביקורת מטעם רשות המסים הנני מתחייב/ת להודיע על כך באופן מיידית לבעל העסק ו/או ליועץ המס המייצג את העסק, לקרוא בעיון רב את דוח הביקורת ולמסור גרסת אמת בלבד, לאחר ברור כל העובדות לאשורן.
9. ידוע לי כי כל תקבול שלא נרשם באחריותי יחשב סכום זה כהכנסתי האישית והנני אחראי/ת על דיווחה כחלק מהכנסותי החייבות במס לרשות המסים באותה שנת מס בה לא נרשמה.
10. ידוע לי כי עלי להקפיד במיוחד על רישום כל תקבול ואף טעות או רשלנות בתום לב עלולות שלא להיחשב לסניבה מספקת לאי הרישום.

הנני מאשר/ת כי מהות הדברים לעיל ברורה לי לחלוטין ולראיה הנני בא/ה על החתום,

חתימה

ת.ז.

שם

תאריך

כל הזכויות שמורות ללשכת יועצי המס בישראל

המסמך נערך ע"י לשכת יועצי המס בישראל בשיתוף היועץ המשפטי עו"ד איתן צחור

ניהול ספרים ושמירת המסמכים בעידן הדיגיטלי

קופות רגילות-מכניות

חייבות לעמוד בתנאים להכרה בסרט ביקורת ובנוהל הפעלה. הסרט חייב לכלול: מספר פעולה, סכום התקבול, סך המכירה ואופן קבלת התקבול.

(P.O.S) קופות ממוחשבות -

חובה לבדוק תעודת רישום בתוקף רישום בתוקף !!!

חלות עליהן הוראות נספח ה' לניהול מערכת חשבונות ממוחשבות.

הגדרות מרכזיות:

מערכת חשבונות ממוחשבת הינה מערכת המנוהלת באמצעות מחשב.

קובץ קבוע - קובץ שאי אפשר למחוק בו רשומות, עם מספור עוקב אוטומטי, ואינו זמני

העברת רשומות לקובץ קבוע

רישום תוכנות (הוראה 36) –

חובת רישום חלה על תוכנות המיועדות למכירה, השכרה או שימוש של אחר

חשוב - הרישום אינו מאשר את נכונות או התאמת התוכנה להוראות

הפקת קבצים במבנה אחיד:

תוכנות רשומות חייבות לאפשר הפקת קבצים במבנה שקובע המנהל (תחולה מ-1/1/2008)

(I.E.D) שקיפות בביקורת, גמישות במעבר בין תוכנות, שיתוף מידע אוטומטי

כללים לסריקת מסמכים ובעורם:

תנאים לסריקה

המסמך רשום במערכת החשבונות, סריקה בשלמות מהמקור, סימון "מסמך סרוק" בצורה בולטת, חתימה אלקטרונית מאושרת של הסורק, אישור נוסף לזהות המסמך, אמצעי הגנה סבירים מפני חדירה ושיבוש, שמירת נאמנות במעבר בין טכנולוגיות.

תנאים לביעור המסמך המקורי

שמירת הקובץ בארכיב דיגיטלי, הגשת דוח שנתי ודוח ניכויים, אי הרשעה בעבירות מס או פליליות כלכליות, פנקסי החשבונות לא נפסלו.

ארכיב דיגיטלי מהו?

דרישות טכניות מהמערכת הדיגיטלית-

לכידה ושמירת רשומות

הוספת מידע אלקטרוני בעת
הלכידה

מנגנון חיפוש

הפקת פלט חזותי

שמירת חתימה אלקטרונית

המרה לקובץ במבנה אחיד

(LOG) ניהול יומן אירועים
אוטומטי

מערכת גיבוי ושחזור

איסור שינוי רשומה שנלכדה

תוכנות חשבונאות - חובת ✓! קופות ממוחשבות - לבדוק תעודת רישום ✓: **נקודות מפתח לזכור**
סריקת מסמכים - רק בתנאים מחמירים וניתן לבער רק ✓רישום והפקת קבצים במבנה אחיד
ארכיב דיגיטלי - חייב לעמוד בדרישות טכניות מחמירות ✓בעמידה בכל הקריטריונים

1. הגדרות

מערכת חשבונות

ספרי חשבון ותיעוד אשר נישום חייב לנהל לפי הוראות אלה, ואם ספרים ותיעוד כאמור מנוהלים באמצעות מחשב, ובלבד והם מערכת חשבונות ממוחשבת"

ההגדרה יוצרת מצב שלפיו כאשר נישום מנהל את פנקסיו או חלק מהם באמצעות מחשב, הניהול צריך להיות בהתאם לתקנים אשר נקבעו בהגדרת מערכת חשבונות ממוחשבת.

מערכת חשבונות ממוחשבת

מערכת חשבונות, או חלק ממנה, המנוהלת באמצעות מחשב...

ניתן לראות מההגדרה שאין חובה שכל מערכת החשבונות של הנישום תנוהל באמצעות מחשב, גם אם רק חלק ממנה תנוהל באמצעות מחשב, על אותו חלק יחולו כל הכללים אשר פורטו בנספח ה' שבהוראה 36, העוסק במערכת חשבונות ממוחשבת.

...לרבות תוכנה, טבלאות עזר ואמצעי אחסון ממוחשבים...

ההגדרה התייחסה באופן ספציפי למרכיבים של מערכת חשבונות ממוחשבת:

1. תוכנה: מערכת הפקודות ובסיס הנתונים אשר נוצא על ידי השימוש בתוכנה.
2. טבלאות עזר: כגון, טבלאות נכוי משכר, טבלת שערי מט"ח וכו'.
3. אמצעי אחסון ממוחשבים: כגון, דיסק קשיח, דיסקטים, תקליטאורים, קסטט גיבוי וכו'.

ולגבי מערכת חשבונות המנוהלת באמצעות תוכנה החייבת ברישום במרשם התוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת כאמור בנספח ה' – ובלבד שנרשמה על ידי המנהל; ביטל המנהל רישומה של תוכנה (להלן – ביטול רישום), כאמור בפסקת משנה (ג) (4) בנספח ה' שבסעיף 36, יראו בה מערכת חשבונות ממוחשבת לגבי לקוחות שרכשו את התוכנה לפני ביטול הרישום, במשך תקופה שלא תעלה על ששה חודשים לאחר ביטול הרישום"

נישום המנהל את מערכת החשבונות הממוחשבת שלו באמצעות תוכנה החייבת ברישום, ולא נרשמה, יימצא במצב לפיו הוא לא ניהל בשנת המס מערכת חשבונות ממוחשבת ומכאן שהוא גם לא ניהל מערכת חשבונות או את אותו חלק במערכת החשבונות שלו שנוהל באמצעות אותה תוכנה.

לגבי נישומים שמשמשים בתוכנה בעת הביטול, הביטול ייכנס לתוקף ששה חודשים מיום פרסומו על מנת לאפשר להם להיערך בהתאם.

ספר כרוך

...

...

(ג) קובץ קבוע

כאשר מדובר במערכת חשבונות ממוחשבת הרי שהדרך לנהל את הפנקסים השונים היא באמצעות קובץ קבוע בלבד

ספר

פנקס שבו נרשמות פעולות, לרבות כרטיס או קובץ קבוע

גם מעיון בהגדרת ספר ניתן לראות שכאשר מדובר במערכת חשבונות ממוחשבת הרי שהדרך לנהל את הפנקסים השונים היא באמצעות קובץ קבוע בלבד

קובץ

קבוצת רשומות של מערכת חשבונות ממוחשבת

רשומה מוגדרת בתחום המחשבים כאוסף של שדות, להלן דוגמה של קובץ :

		סה"כ	מחיר	כמות	שם הפריט	מפתח פריט	שם הלקוח	מספר לקוח	מספר אסמכתא	תאריך	מספר התנועה
רשומה	▶	40.00	5.00	8	עט דיו	700	לוי	20002	1402	14.07.00	4502
רשומה	▶	61.20	1.20	51	מחק	562	לוי	20002	1402	14.07.00	4503
רשומה	▶	72.00	2.40	30	מחברת	630	שונים	20003	1404	16.07.00	4504
רשומה	▶	93.60	7.80	12	קלמר	952	כהן	20004	1405	14.07.00	4505
רשומה	▶	96.00	9.60	10	מהדק	125	מור	20003	1406	17.07.00	4506
		▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▲
		שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה	שדה

קובץ קבוע

קובץ אשר מתקיימים בו כל אלה :

1. אין אפשרות למחוק בו רשומה ;
2. הרשומות בו מוספרו באופן אוטומטי במספור עוקב, כשרצף המספרים העוקבים נשמר מעיבוד לעיבוד במשך שנת המס ;
3. אינו קובץ זמני.

המספור אשר ההגדרה מתייחסת אליו הוא לא מספר המסמך, אלא מספור עוקב של רשומות הקובץ. כלומר מספר חד חד ערכי המזהה את הרשומה.

קובץ זמני

קובץ המשמש כטיוטא בלבד.

רישום

"במערכת חשבונות ממוחשבת - העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים"

רישום במערכת חשבונות ממוחשבת ייחשב אך ורק העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים. יוצא מכך שהקלדת נתונים בקובץ זמני אינה רישום. כך לדוגמה, הקלדת תקבול במערכת חשבונות ממוחשבת בקובץ זמני בלבד עלולה להוות, בנסיבות מסוימות, אי רישום תקבול.

2. הוראות כלליות

צורת ניהול הספרים

מעצם ההגדרה "ספר כרוך", כפי שהוסבר לעיל, כאשר הניהול של פנקס הוא באמצעות מחשב צורת הניהול תהיה "קובץ קבוע". לכן כל פנקס ידני שהדרישה לגביו היא שינוהל בספר כרוך, יצטרך להיות מנוהל בקובץ קבוע או מספר קבצים כאלה כאשר הניהול יהיה ממוחשב. להלן טבלה המסכמת את דרך הניהול של התיעוד וספרי החשבון העיקריים:

ההוראה המובילה	סוג התיעוד או ספר החשבון	צורת הניהול הידנית	צורת הניהול הממוחשבת	ההוראה המחייבת
הוראה 5	שוברי קבלה	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 6	ספר פדיון יומי	ספר כרוך	קובץ קבוע	6, הגדרת ספר כרוך
הוראה 7	סרט קופה רשמית	לא רלוונטי	לא רלוונטי	
הוראה 8	תעודות משלוח	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9	חשבונית	ספר כרוך או סדרות שהודפסו במיוחד עבור הנישום	קובץ קבוע	18(א)(2), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9	תעודות זיכוי	ספר כרוך	קובץ קבוע	18(א)(1), הגדרת ספר כרוך
הוראה 9א	חשבוניות – מס	ספר כרוך או סדרות שהודפסו במיוחד עבור הנישום	קובץ קבוע	18(א)(2), הגדרת ספר כרוך
הוראה 10	רשימת מפקד המצאי	לא רלוונטי	לא רלוונטי	
הוראה 11	ספר קופה	ספר כרוך או חשבון קופה במסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	11, הגדרת ספר כרוך
הוראה 12	ספר תקבולים ותשלומים	ספר כרוך או חשבון תקבולים ותשלומים במסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	12, הגדרת ספר כרוך
הוראה 13	ספר תנועת מלאי	ספר	קובץ קבוע	13, הגדרת ספר כרוך
הוראה 14	ספר כניסת טובין	ספר כרוך או חשבון בסגרת הנהלת חשבונות כפולה.	קובץ קבוע	14, הגדרת ספר כרוך
הוראה 15	ספר הזמנות	ספר כרוך.	קובץ קבוע	15, הגדרת ספר כרוך
הוראה 15א	ח"ז מע"מ	חשבון במסגרת הנהלת חשבונות כפולה או ריכוז	לא רלוונטי	15א

הוראה 18(ב)(2): עותקים במערכת חשבונות ממוחשבת

תיעוד פנים ייערך - במערכת חשבונות ממוחשבת - באופן המאפשר הפקה זמינה של העתק קריא, הזהה במהותו למקור בציון המילה "העתק".

על פי הוראה 18(ב)(2) העתק המופק ממערכת חשבונות ממוחשבת חייב להיות זהה במהותו למקור ויש לציין עליו את המילה "העתק". לעניין זה ראה גם הוראה 36, נספח ה', סעיף (א)(4).

הוראה 23: תיקונים ושינויים במערכת חשבונות ממוחשבת

ההוראה	מהות התיקון	אופן התיקון
23(ב)	תיקון, שינוי או ביטול תיעוד.	אין לשנות או לתקן אלא באמצעות תיעוד נוסף.
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של זיהוי החשבון, סכום הפעולה או סימן הפעולה.	על ידי פעולה נוספת (סטורנו).
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של פרטים אחרים, אולם כאלה הנדרשים על פי פרק ג'.	באופן שהרישום המקורי והרישום המתוקן יישמרו בספר כרוך.
23(א)(2)	תיקון, שינוי או ביטול בספרי חשבון של פרטים אחרים, אולם כאלה שלא נדרשים על פי פרק ג'.	אין התייחסות

הוראה 25(ו): שמירה של מערכת חשבונות ממוחשבת

(1) מערכת חשבונות ממוחשבת תשמר באמצעי אחסון ממוחשבים.

(2) בשבוע הראשון בכל רבעון של שנת המס, יערך גיבוי ממוחשב למסמכים הממוחשבים וכן למערכת החשבונות הממוחשבת, למעט לתוכנה המנהלת את מערכת החשבונות; גיבוי כאמור ישמר במקום עליו הודיע הנישום בכתב לפקיד השומה, השונה מהמקום שבו מוחזקת מערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום, ובלבד שאם הייתה לו הכנסה שהופקה בישראל או באזור, למעט הכנסה מחברת משלח יד זרה - במקום כאמור שהוא בישראל או באזור בלבד".

1. ההוראה קובעת באופן חד משמעי שמערכת חשבונות ממוחשבת חייבת להישמר באמצעי אחסון ממוחשבים (הכונן הקשיח, תקליטור, תקליטון, קלטת גיבוי וכיו"ב). ראוי לציין שמערכת חשבונות ממוחשבת כוללת את התוכנה, בסיס הנתונים, טבלאות עזר ואמצעי האחסון הממוחשבים.

2. מוטלת חובה על נישום המנהל מערכת חשבונות ממוחשבת לבצע גיבויים שוטפים. כיוון שהגדרת מערכת חשבונות ממוחשבת כוללת גם את התוכנה ותוכנה אינה יכולה לגבות את עצמה, הגיבוי השוטף יכלול רק את הנתונים במנהלים באמצעותה, אולם אין זה מבטל את הצורך לשמור את התוכנה באמצעים ממוחשבים. הוראה זו באה לצמצם את התופעה של נישומים אשר מערכת החשבונות הממוחשבת שלהם אובדת כתוצאה מוירוסים, כשלים טכניים במחשב או חבלה של אחרים. דרישת גיבוי תפתור כמעט לחלוטין את העוול הבלתי נמנע שנגרם לנישומים אלו אשר בהעדר יכולת להמציא את הספרים מוצאת להם שומה לפי מיטב שפיטה.

להוראה זו היבט נוסף שתפקידו להקל על ההתמודדות עם נישומים אשר על מנת להקשות על הליכים פלילים מסתתרים מאחורי הטענה כי הספרים אבדו מסיבה לגיטימית ולא כתוצאה מפעולה מכוונת שביצעו.

3. כללים לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת **הוראה 36, נספח ה'**

הנספח מרכז הוראות שונות הקשורות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת.

הנספח מחולק לשלושה חלקים עיקריים:

- דרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת;
- מיתקן הגנה למקרה של הפסקת חשמל;
- נוהל רישום תוכנות לניהול מערכת חשבונות.

דרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת

הדרישות מתוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת כפי שהן נוסחו בחלק זה של הנספח מחולקות לשניים:

- דרישה כללית
- דרישות ספציפיות

הדרישה הכללית

התוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת תענה על דרישות ההוראות לניהול פנקסי חשבונות, כפי שיחולו מזמן לזמן ותבצע בין היתר: ...

בהוראה זו מועברת האחריות לתקינות התוכנה למפתח התוכנה. הנ"ל צריך להתחייב שהתוכנה שלו עומדת בכל הוראות ניהול פנקסים. יתרה מכך, אם יחולו שינויים בהוראות על המפתח לשנות בהתאם את התוכנה.

הדרישות הספציפיות

לאחר הדרישה הכללית באות שורה של דרישות ספציפיות שהתוכנה צריכה לעמוד בהן:

(1) הפקה זמינה של פלט חזותי ופלט מודפס, של כל רשומות הקובץ הקבוע או חלק מהן, לפי סדר רישומן, תוך ציון המספר העוקב של כל רשומה;

דרישה זו מתייחסת למעשה לכל הקבצים הקבועים המנוהלים במערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום. המספר העוקב של כל רשומה מתייחס למספר החד חד ערכי שיש לכל רשומה בקובץ. המספר יכול להעיד על הזמן המדויק שבו נוצרה הרשומה ולהצביע על אי סדרים בכרונולוגיות הרישום של המסמכים.

(2) ציון הפרטים האלה בפלט חזותי ובפלט מודפס: שם הנישום, התקופה שאליה מתייחס הפלט, מהות הפלט, תאריך הפקת הפלט, מספר סידורי של כל דף וכן סימן לסיום הפלט;

ההוראה מציינת את הפרטים שצריכים להופיע על כל פלט חזותי (מסך או מדפסת) שמופק על ידי הנישום.

- התקופה שאליה מתייחס הפלט: תאריך המסמך, התקופה שהכרסת מתייחסת אליה וכו';
- מהות הפלט: כותרת או סימן המצביעים על מהות הפלט מנקודת ראותה של התוכנה;
- תאריך הפקת הפלט: התאריך שבו הופק הפלט;
- סימן סיום הפלט: בצורה של סיכום או ציון כלשהו המציין את סיום הפלט.

(4) הפקת פלט מודפס של תיעוד פנים המפורט בפרק ב' מקובץ קבוע בלבד, בציון המילה "מקור" על גבי עותק אחד בלבד והמלה "העתק" על גבי העותקים האחרים

הדרישה הקבועה בסעיף זה קובעת שלפני הדפסתו של תיעוד הוא צריך להיות "רשום" בקובץ הקבוע או הקבצים הקבועים שיועדו לכך. אין להדפיס תיעוד הנמצא במאגר זמני ולהגישו לצד ג'.

בתוכנות רבות ניתן לשמור תיעוד כמאגר זמני, המאגר הזמני אינו מקיים את הוראות הרישום ולכן הדבר לא נחשב להפקת מסמך.

כמו כן, ההוראה באה למנוע הפקה מודפסת של "מקור" יותר מפעם אחת.

(3) ציון בצורה בולטת של המלה "טיוטה" על גבי פלט חזותי המופק מקובץ זמני.

הכוונה הייתה ליצור מאפיין ברור לנתונים שטרם עודכנו בקבצים קבועים, דהיינו טרם נרשמו על פי הגדרת רישום.

לאור העובדה שתיעוד לא יכול להיות מודפס כאשר הוא נמצא בקובץ זמני ההוראה מצטמצמת לספרי חשבון בלבד.

(5) התוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת תענה על דרישות ההוראות לניהול פנקסי חשבונות, כפי שיחולו מזמן לזמן ותבצע בין היתר בדיקת רצף המספרים העוקבים של תיעוד פנים.

נוסח ההוראה המלאה חשובה מאוד במקרה של הוראה (א)5) שכן על פי לשון ההוראה התוכנה צריכה לבצע בדיקה של רצף המספרים העוקבים של תיעוד פנים.

ישנן תוכנות שבהן התוצאה של מכלול בדיקת הרציפות היא רשימה של החשבוניות, לדוגמה, ממוינת לפי מספר האסמכתא. רשימה זו אינה עונה על הדרישה שבהוראה (א)5) שכן במקרה הזה על המשתמש לבצע בעין את ביקורת הרציפות.

התוצאה הרצויה היא ציון מפורש של החשבוניות שקיימות או החשבוניות החסרות.

(6) גיבוי יזום של מערכת החשבונות הממוחשבת, למעט לתוכנה המנהלת את מערכת החשבונות.

סעיף זה נוסף בתיקון 6245 מיום 26.06.2003 על מנת שתוכנות יתמכו בהוראת הגיבוי הרבעונית שנוספה.

יובהר כי התוכנה חייבת לערוך גיבוי לבסיסי הנתונים, אותם היא מנהלת, על הנישום לקחת את הקבצים שנוצרו במיקום הידוע מראש ולהעבירם למדיה חיצונית, כפי שמתחייב מהוראה 25(ו).

אין זה מתפקידה של התוכנה לניהול מערכת חשבונות לדאוג לביצוע הגיבוי או להעביר את הגיבוי למדיה, אך מומלץ לכלול בתוכנה מערכת מתאימה של הודעות ו/או התראות שיקלו על ניהול הגיבויים.

מתקן הגנה למקרה של הפסקת חשמל

(ב) מערכת חשבונות ממוחשבת, המפיקה תיעוד פנים, תצוייד במתקן הגנה למקרה של הפסקת זרם החשמל.

מתקן הגנה נדרש רק בעת שמפיקים באמצעות התוכנה תיעוד פנים, כלומר, קבלות, ספר פדיון יומי, תעודות משלוח, חשבוניות, חשבוניות – מס ורשימת מפקד המצאי.

מהו אותו מתקן הגנה ?

ניתן למלא אחר דרישת ההוראה באמצעות שני גורמים חלופיים :

- אל פסק ;
- תוכנה מתאימה.

חומרה מתאימה - אל פסק

אל פסק היא חומרה הדומה בפעולתה לסוללת גיבוי או גנרטור שמספקים חשמל למשך זמן מוגדר מרגע הפסקת החשמל. אין הכוונה שהעסק ימשיך לתפקד באופן מלא באמצעות האל פסק, אלא שתסתיים הפקת התיעוד שהוחל בהפקתו ותתבצע יציאה מסודרת מהתוכנה כדי לא לפגוע בבסיס הנתונים.

תוכנה מתאימה

חלופה זו היא מעט יותר מורכבת, היא קשורה באופן הדוק להבנה כוללת יותר של ניהול בסיסי נתונים.

היכרנו קודם לכן מבנה אפשרי של רשומה, הכוללת כאמור מספר שדות, תוכנות מסוימות שבאמצעותן מנהלים את בסיסי נתונים דואגות לשמור על רציפות הנתונים בעוד אחרות אינן יודעות.

שמירה על רציפות הנתונים יכולה להתבצע באמצעות עדכון רשומה בקובץ קבוע רק אם היא נקלטה במלואה.

4. מרשם תוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת - הוראה 36, נספח ה'

(ג)	
(1)	המנהל ינהל מרשם תוכנות לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת המיועדות למכירה, להשכרה או לשימוש של אחר;
(2)	המבקש למכור תוכנה לניהול מערכת חשבונות ממוחשבת יגיש בקשה למנהל כמתואר בתוספת 1 אליה יצרף עותק של התוכנה בצרוף ספרות להדרכה מקצועית לשימוש בתוכנה, כל חומרה הנמכרת עם התוכנה לניהול חשבונות ושלא ניתן להפעיל את התוכנה בלעדיה, כל תוכנה אחרת המיועדת להפעלת התוכנה וכן כל מסמך, ציוד או מידע שידרוש המנהל לצורך בדיקתה. לעניין נספח זה, לא יראו כאותה תוכנה את התוכנה בה נערכו שינויים, למעט עדכוני סכומים על פי כל תיקון להוראות אלו"
(3)	(א) המנהל ירשום תוכנה במרשם וישלח למבקש תעודת רישום, לאחר ששוכנע כי התקיימו הדרישות כאמור בפסקה (2); (ב) רישום כאמור יהא תקף עד תום שלוש שנות מס מהמועד בו הופקה תעודת הרישום;
(4)	המנהל יימנע מרישום תוכנה או יבטל רישומה, אם לדעתו קיים ספק סביר לגבי עמידתה בדרישות הוראות אלה;
(ד)	פקיד השומה יהא רשאי להשתמש לצורך ביצוע הוראות הפקודה, בתוכנה, בחומרה ובכל ציוד שהומצא למנהל במצורף לבקשה כאמור בפסקה (ג)2);
(ה)	בנוסף לאמור בכל דין, המבקש ינהל ספר כרוך של לקוחותיו שיכלול: רשימה של רוכשי התוכנה ושוכריה (להלן – לקוחות), הכוללת לגבי כל לקוח: שם, כתובת עסק, מספר הרישום כעוסק על פי חוק מע"מ ומספר טלפון.

סעיף (ג) (1)

ההוראה מחייבת כל בית תוכנה שפיתח תוכנה המיועדת למכירה, להשכרה או לשימוש של אחר, לרשום אותה במרשם. למעשה התוכנות היחידות אשר אינן חייבות ברישום, הן תוכנות אשר פותחו לשימוש עצמי.

סעיף (ג) (2)

המבקש למכור תוכנה נדרש לשלוח עותק של התוכנה. קבלת עותק של התוכנה מאפשר לשלטונות המס לזהות את העותק (מהדורה) המסוים שעליו ניתנה ההצהרה של בית התוכנה כי הוא עומד בהוראות ניהול פנקסים. כך ניתן יהיה להצביע על שינויים / תוספות שהתבצעו בתוכנה מאוחר יותר.

קבלת ספרות מקצועית וחומרה הנמכרת עם התוכנה לצורך הפעלתה (כגון פלאג הגנה), חיוניים לצורך התקנת התוכנה ושימוש נכון בה.

מטרת הסיפא של ההוראה היא, שכל מהדורה חדשה של תוכנה תיחשב לתוכנה בפני עצמה, דבר המחייב רישום נפרד. ההוראה מאוד מפורשת באשר לאופן שבו יש לנהל מהדורות, יחד עם זאת, ניתן יהיה לקבל מצב שמהדורה חדשה תוגדר בעקבות שינוי מהותי בבסיס הנתונים או בעקבות הוספת מודול חשוב.

סעיף (ג) (3)

ההוראה באה לאכוף קיום הדרישות על ידי בית התוכנה כתנאי לתעודת הרישום שתישלח לבית התוכנה. על מנת להדגיש שהמסמך שנשלח מהווה אסמכתא על רישום התוכנה בלבד ולא אישור על נכונותה, המסמך שמופק מהווה "תעודת רישום" בלבד.

בהוראה זו ניתנה סמכות למנהל להימנע מרישום תוכנה או לבטל את רישומה גם אם קיים אצלו ספק לגבי קיום הדרישות.

סעיף ד'

ההוראה באה לאפשר לפקיד השומה לוודא את התאמת התוכנה הלכה למעשה להוראות ניהול ספרים, גם על ידי בדיקה של ספרי נישומים באמצעותה.

סעיף ה'

ההוראה באה לאפשר לשלטונות המס זיהוי מהיר של כל המשתמשים בתוכנה במקרה שיתגלה ליקוי מהותי בתוכנה שיכול להשפיע על נכונות הדיווח של אותם נישומים.
המושג לקוחות מתייחס לרוכשי התוכנה או שוכריה ולא למשתמשים בפועל כדי למנוע מצב שבו בית התוכנה יהיה חייב בחובות כלשהן כלפי משתמשים בלתי חוקיים בתוכנה.

כח באלול תשס"ד
14 בספטמבר 2004

תפוצה: א', נצי' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 24/2004 – תכנון ומדיניות / ביקורת מערכות מידע ממוחשבות / ניהול ספרים
חוזר מס ערך מוסף – המחלקה המקצועית / מחלקת ביקורת חשבונות

הנדון: שינויים בהוראות ניהול ספרים - מסמכים ממוחשבים

1. כללי

1.1. ההתפתחות המהירה בשנים האחרונות בתחום תקשורת המחשבים מאפשרת העברת קבצים בין מחשבים באיכות גבוהה אשר רק לפני שנים בודדות נראתה בלתי אפשרית. חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א – 2001 (להלן – "חוק חתימה אלקטרונית"), הקטין את הסכנות הכרוכות במשלוח מסמכים ברשת והוא מאפשר וודאות בפעולות המתבצעות באופן אלקטרוני על ידי הבטחת תוקפן המשפטי של פעולות אלה וזיהוי וודאי של החותם.

1.2. חוק חתימה אלקטרונית הגדיר מאפיינים טכנולוגיים מסוימים, אשר מאפשרים לפעול בסביבה טכנולוגית המוגדרת בחוק. על רקע חקיקת חוק חתימה אלקטרונית מונתה ועדה משותפת לאגף מס הכנסה ולאגף מס ערך מוסף שתפקידה היה לבחון האם התשתית הטכנולוגית מספקת דיה על מנת שניתן יהיה להתיר את השימוש במסמכים ממוחשבים לצורכי מס. בנוסף הוטל על הוועדה המשותפת לבחון האם השינויים הטכנולוגיים של השנים האחרונות מחייבים שינויים בהוראות ניהול הספרים הקיימות.

המלצות הוועדה המשותפת אומצו בדרך של תיקון הוראות ניהול פנקסים ועיקרם הם:

- מתן היתר לשימוש במדיה האלקטרונית לצורך משלוח מסמכי תיעוד כאשר הם חתומים בחתימה אלקטרונית מאובטחת או מאושרת.
- מתן אפשרות לשימוש במדיה ממוחשבת לתיעוד נוסף מלבד חשבונות.
- מתן מעמד למסמכים ממוחשבים הזוהה לזה של מסמכי הנייר (לדוגמה, נישום יהיה רשאי לדרוש הוצאה ולקזז מע"מ תשומות על בסיס חשבונית מס שהועברה אליו באמצעות האינטרנט).

- הוספה של מספר הוראות שנועדו להתאים את הוראות ניהול ספרים למסחר אלקטרוני ולהתפתחויות בתחום התקשורת האלקטרונית.

1.3. עד לביצוע התיקונים בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג – 1973 (להלן – "הוראות ניהול פנקסים" או "ההוראות") ביוני 2003 ובינואר 2004, מסמכים שהתקבלו באמצעות תקשורת מחשבים לא הוכרו ע"י רשויות המס. מסמך המקור צריך היה להימסר ללקוח באופן פיזי, בין אם הספק ניהול פנקסים ידניים או ממוחשבים, ולא בדרך של משלוח קובץ באמצעות הרשת. כך למשל, חשבונית - מס שהתקבלה באמצעות האינטרנט טרם תיקון ההוראות לא הוכרה לצורך ניכוי הוצאה במס הכנסה ולא לצורך קיזוז מס תשומות במע"מ.

1.4. עם החלת התיקונים האמורים בהוראות ניהול פנקסים, קמה האפשרות לעשות שימוש במסמכים ממוחשבים הן לצורך ניכוי הוצאות במס הכנסה והן לצורך קיזוז מס תשומות בדיווח למע"מ.

1.5. מטרת חוזר זה הינה לסקור את התיקונים שנערכו בהוראות ניהול פנקסים תוך ליווי בהסברים מהתחום המקצועי הקשור בתקשורת הבין מחשבית.

2. התיקונים בהוראות ניהול פנקסים

ההסברים שלהלן לתיקונים שבוצעו במסגרת הוראות ניהול פנקסים נערכו שלא בצורה כרונולוגית אלא בצורה אשר תאפשר ביתר קלות להבין את מהות השינוי ואת הסעיפים העיקריים שבו.

2.1 מסמכים שייחשבו כקבילים בעת העברה ממוחשבת

סעיף 18ב(א) להוראות ניהול פנקסים קובע כי נישום רשאי לשלוח באמצעות מחשב, לאחר שנרשמו במערכת חשבוניתו, כל אחד מאלה:

1. שובר קבלה כאמור בסעיף 5;
2. חשבונית כאמור בסעיף 9(א) למעט חשבונית המשמשת כתעודת משלוח;
3. הודעת זיכוי כאמור בסעיף 9(ה);
4. חשבונית מס כאמור בתקנה 9א לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות) התשל"ו – 1976, למעט חשבונית המשמשת כתעודת משלוח.

מתוך התיעוד המוזכר בפרק ב' להוראות ניהול פנקסים, לא נכלל בהוראה 18ב התיעוד הבא:
ספר פדיון יומי, סרט קופה רושמת, תעודת משלוח ורשימת מפקד המצאי.

בספר פדיון יומי או ברשימת מפקד המצאי לא נמסר כלל עותק ללקוח ולכן לא היה צורך לכלול אותו בהוראה.

אשר לסרט קופה רושמת, המנוהל בעיקר בעסקים בעלי אופי מסחרי, יש חשיבות למסירת תלוש המכירה ללקוח בעת ביצוע העסקה.

תעודת משלוח חייבת להימסר למוביל הסחורה בעת הובלתה, ולכן לא הותר משלוחה כמסמך ממוחשב. תעודת משלוח הייתה ונשארה מסמך נייר המלווה את הסחורה (ראה הרחבה בהמשך).

שובר קבלה, חשבונית, הודעת זיכוי, וחשבונית מס הם תיעוד המופק על ידי נישום ומהווים בדרך כלל תיעוד חוץ אצל נישום אחר ולכן ניתנה לגביהם האפשרות לשלחם כמסמך ממוחשב.

יש להדגיש כי אין כל שינוי בדרך ניהול תיעוד הפנים עצמו, אלא רק בדרך משלוח המסמך. המשלוח באמצעי ממוחשב יתבצע רק לאחר שהושלם תהליך הפקת תיעוד הפנים.

2.2. דרך משלוח התיעוד באופן ממוחשב

הדרך שבה מחויב עורך התיעוד לשלוח את התיעוד שהותר לו באופן ממוחשב היא ב"מסמך ממוחשב".

בסעיף 1 להוראות נוספה הגדרה לפיה "**מסמך ממוחשב**" הינו מסמך העונה על שני התנאים המצטברים שלהלן:

1. הוא נוצר, נשלח, נקלט, נראה ונשמר באמצעים ממוחשבים;
2. הוא חתום ב"חתימה אלקטרונית מאושרת" או ב"חתימה אלקטרונית מאובטחת", של עורך התיעוד (ראה הסברים מפורטים למונחים אלו בנספח א ובנספח ב).

תנאים אלו נועדו להבטיח את הדברים הבאים:

- התנאי הראשון מבטיח את קיומו הממוחשב של המסמך מרגע היצירה שלו ועד תום תקופת השמירה המחויבת בחוק. לפיכך, לא ניתן לראות בעותק נייר כמסמך ממוחשב. **הצגת המסמך הממוחשב כעותק נייר פוסלת אותו מלהוות תיעוד חוץ.**
- התנאי השני שנדרש ממסמך אלקטרוני על מנת להיות "מסמך ממוחשב" הוא חתימה אלקטרונית מאושרת או חתימה אלקטרונית מאובטחת, של עורך התיעוד. החתימה האלקטרונית מבטיחה את מאפיינים הנדרשים לצורך ההוראות כגון זהות השולח, מניעת שינויים במסמך וכיו"ב (ראה פירוט המאפיינים בהרחבה בנספח א). עורך תיעוד המעוניין לשלוח ממסמכים ממוחשבים לנישום יצטרך ליצור לעצמו זוג מפתחות - "מפתח פרטי" ו"מפתח ציבורי" (ראה הסבר בנספח א). החתימה האלקטרונית שתלווה את המסמך הממוחשב לכל אורך חייו היא חתימתו האלקטרונית המקורית של עורך התיעוד ולא של שום גורם אחר, לרבות גורם קשור (לדוגמא, אסור השימוש בחתימה אלקטרונית של חברה אם). במקרה של עסק בו מספר עובדים אין חובה לצרף חתימה אלקטרונית אישית של כל עובד המפיק תיעוד אולם קיימת חובה לחתום בחתימה אלקטרונית של הנישום.

התיקון בהוראות אינו קובע את דרך ההעברה של המסמכים ברשת (דואר אלקטרוני, רשת תקשורת וכדומה) אלא קובע אמות מידה למסר המועבר. לדוגמא, חברה גדולה רשאית לשלוח לכל לקוח באמצעות דואר אלקטרוני את חשבונית המס שהפיקה או לחילופין להקים אתר אינטרנט אליו יוזרמו כל חשבוניות המס שלה. במקרה השני כל לקוח יוכל להיכנס עם קוד אישי לאתר 'ולהוריד' את חשבונית המס שלו. תנאי לכך שהלקוח יוכל לדרוש הוצאה ולקזז מע"מ הוא שהמסמך יהיה "מסמך ממוחשב". כלומר מרגע יצירתו ועד תום תקופת השמירה הוא יישאר ממוחשב ובנוסף שישא את חתימתה האלקטרונית המאושרת או המאובטחת של החברה המנפיקה את התיעוד. למען השלמת הדוגמא יש להדגיש כי כל הוראה אחרת בהוראות ניהול פנקסים תחול גם במקרה זה, כלומר על הלקוח לקבל חשבונית הנושאת את המילה "מקור" רק פעם אחת והוא לא יוכל להורידה כמקור כל אימת שיחפוץ. החשבונית תישא את כל הפרטים הנדרשים בחשבונית, כגון שמו של הלקוח וכיו"ב.

2.3. אופן יצירת המסמך הממוחשב

בעוד הגדרת "מסמך ממוחשב" שבסעיף 1 להוראות רלוונטית הן לשולח המסמך והן למקבלו, הדרך ליצירת המסמך הממוחשב רלוונטית לשולח בלבד.

לנישום המבקש ליצור מסמך ממוחשב עומדות שתי דרכים חלופיות כדלקמן:

1. סריקה של התיעוד (Scanning).

2. הפקה אוטומטית.

יודגש כי בכל אחת מהדרכים חובה שיופיעו על גבי המסמך הממוחשב המילים "מסמך ממוחשב" כאמור בסעיף 18ב(א) להוראות.

פירוט:

1. סריקה של התיעוד (Scanning): באפשרות זו יש לסרוק את המקור שהודפס

ממערכת חשבוניות ממוחשבת או את המקור שנתלש מפנקס. הסריקה יוצרת קובץ במחשב (בד"כ תמונה). את הקובץ יש לחתום בחתימה אלקטרונית על מנת שיענה להגדרה של מסמך ממוחשב. אם הסריקה לא יוצרת אוטומטית את המילים "מסמך ממוחשב", יש לציין את המילים בצורה אחרת על הפלט, לפני הסריקה.

2. הפקה אוטומטית: תוכנה לניהול מערכת חשבוניות ממוחשבת או תוכנת צד ג' אחרת,

יכולה לתמוך בהפקה אוטומטית של קובץ מתוך הנתונים השמורים בקובץ הקבוע, ותוך כדי להוסיף את המילים "מסמך ממוחשב". לאחר יצירת הקובץ יש לחתום אותו בחתימה אלקטרונית על מנת שיענה להגדרה של מסמך ממוחשב.

יובהר כי הפקת הקובץ צריכה להיות אוטומטית לחלוטין וללא שום הקלדה נוספת של נתונים, קיימים או חדשים.

סעיף 18ב להוראות ניהול פנקסים חל על נישום אשר מבקש להעביר ללקוחותיו באמצעי ממוחשב, תיעוד פנים שהפיק. על מנת שתיעוד הפנים ייחשב כמסמך ממוחשב עליו להיות חתום בחתימה אלקטרונית כנדרש בהגדרת "מסמך ממוחשב" בסעיף 1 להוראות. לפיכך, מסמך שאינו חתום כאמור אינו יכול להחשב כמסמך ממוחשב ולכן אינו מהווה תיעוד חוץ בידי מקבל המסמך. למסמך שאינו חתום אין כל משמעות לצורך מס הכנסה ולצורך מס ערך מוסף והוא לא יוכל לשמש לצורך ניכוי הוצאה או קיזוז מס תשומות.

2.4. איסור שימוש בחשבונית שהיא מסמך ממוחשב כתעודת משלוח

סעיף 18ב(א) להוראות ניהול פנקסים מיעט חשבונית וחשבונית מס המשמשות גם כתעודת משלוח, מרשימת המסמכים אשר ניתן להעביר באמצעות מחשב ולעשות בהם שימוש כ"מסמך ממוחשב". במקרה שהחשבונית היא גם תעודת משלוח ומלווה את הסחורה, יש לצרף עותק מודפס ממנה לידי המוביל. אין מניעה, בנוסף לכך, לשלוח אותה ללקוח גם כמסמך ממוחשב.

פועל יוצא, חשבונית שהיא מסמך ממוחשב המלווה את הסחורה כשהיא במחשב נייד, מחשב כף יד, מסופון או כל טכנולוגיה אחרת, אינה מהווה תעודת משלוח אפילו אם צוינה בה שעת היציאה של הסחורה מהעסק.

כדי להבהיר דרישה זו נערך תיקון אחיד בסעיף 6 לתוספת א' להוראות (ניהול פנקסי חשבונות ע"י יצרנים), בסעיף 4 לתוספת ב' להוראות (ניהול פנקסי חשבונות ע"י סיטונאים) ובסעיף 2(ז) לתוספת יב' להוראות (ניהול פנקסי חשבונות בידי חקלאים). בהתאם לתיקון הובהר כי יצרן, סיטונאי או חקלאי אשר שולחים טובין מעסקם ימסרו לידי מוביל הטובין עותק מתעודת המשלוח או עותק של חשבונית שאינה מסמך ממוחשב, ועל תיעוד זה יצינו את שעת יציאת הטובין.

עקב הוראת סעיף 18ב(א) להוראות, גם הקלה הניתנת לנישום שתוספות א', ב' או י"ב להוראות ניהול פנקסים אינן חלות עליו והמחייבת אותו כתנאי להקלה להוציא תעודות משלוח לא תאפשר לו להשתמש בחשבונית או חשבונית מס שהיא מסמך ממוחשב כתעודת משלוח.

2.5. דגשים ודרישות נוספות שחלות על שולח מסמך ממוחשב

2.5.1. דרישת ההודעה מראש לפני משלוח המסמך הממוחשב הראשון

סעיף 18ב(ב) להוראות קובע כי נישום המבקש לשלוח מסמכים ממוחשבים, יודיע על כך לפקיד השומה בדואר רשום, לפני משלוח המסמך הממוחשב הראשון. דרישה זו נועדה לאפשר לפקיד השומה להתאים את אופן הביקורת לעסק, להיערך בהתאם מבחינת כוח האדם הדרוש לביצוע ביקורות ממוחשבות ולאפשר לו להעריך את היקף השימוש במסמכים ממוחשבים בעסקים שבתחום אחריותו.

2.5.2. משלוח מסמכים ממוחשבים - רק בהסכמת המקבל

סעיף 18ב(ג)(1) להוראות קובע כי נישום המבקש לשלוח מסמכים ממוחשבים יוכל לעשות כן רק אם המקבל הביע את הסכמתו לכך, לפני קבלת המסמך הממוחשב הראשון, וכי המשלוח יתבצע כל עוד לא ביטל המקבל את הסכמתו האמורה.

הסכמת המקבל תהיה אישית כלפי השולח ומפורשת, ותוכל להתבצע בכל דרך בת תיעוד והוכחה, כגון בכתב או באופן ממוחשב (בדרך של I Agree, למשל). בהסכמתו מצהיר למעשה נישום המקבל תיעוד חוץ בדרך ממוחשבת כי ברשותו האמצעים הטכנולוגיים הדרושים על מנת לעמוד בהוראות החוק (לעניין אחסון הקבצים וכו').

בנוסף, בהתאם לסעיף 18ב(ג)(2) להוראות, על הנישום השולח מסמכים ממוחשבים לשמור את אותם אישורי הסכמה שקיבל מהגורמים אליהם הוא מתכוון להעביר מסמכים ממוחשבים. מסמכי הסכמה אלה יישמרו כחלק ממערכת החשבונות של הנישום.

2.5.3. אופן העברת התמורה בעסקאות במסמכים ממוחשבים

על מנת שמסמך ייחשב למסמך ממוחשב הוא חייב להיות חתום בחתימה אלקטרונית מאובטחת או בחתימה אלקטרונית מאושרת. בסעיף 18ב(ד) להוראות נקבע כי במידה והנישום בחר לשלוח את המסמך הממוחשב כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאובטחת (להבדיל מחתימה מאושרת) תתקבל התמורה באחד מהאמצעים המפורטים להלן, ובאופן שיאפשר את זיהויים של הצדדים לעסקה:

- כרטיס אשראי של הלקוח כאשר השובר ערוך לפקודת הנישום.
- שיק משורטט על שם הלקוח, שנכתב עליו "לא סחיר", לפקודת הנישום בלבד.
- העברה ישירה מחשבון הבנק של הלקוח לזכות חשבון הבנק של הנישום הכלול במערכת חשבונותיו.

קביעה זו נועדה כדי להפחית מצבי אי וודאות באשר לצדדים לעסקה כאשר מדובר במסמך ממוחשב החתום בחתימה אלקטרונית מאובטחת מחד, ולהמנע מהדרישה להעביר כל מסמך ממוחשב בליווי חתימה אלקטרונית מאושרת מאידך (דרישה שהיתה מעמיסה עלויות נוספות על השולחים מסמכים ממוחשבים).

2.5.4. שמירה ואחסון של מסמכים ממוחשבים ע"י השולח

סעיף 18ב(א) מאפשר יצירת מסמך ממוחשב בשני אופנים: מתוך הקובץ הקבוע או על ידי סריקת מקור התיעוד.

בשני המקרים מחויב הנישום מכח סעיף 25(ג)(2) לשמור את המסמך הממוחשב ששלח כחלק בלתי נפרד ממערכת חשבונותיו.

העובדה שהמסמך האלקטרוני הופק ע"י השולח מתוך קובץ קבוע וכי הקובץ הקבוע כלול במערכת החשבונות שלו אינה פותרת אותו משמירת המסמך הממוחשב שנשלח

כשהוא חתום בחתימות האלקטרוניות בהן נחתם. זאת, במטרה לאפשר בעת ביקורת, בין היתר, לבדוק את המסמך שנשלח בפועל למול הנתונים במערכת החשבונית של השולח ואת צורת החתימה על המסמכים.

במקרה בו המסמך הממוחשב נוצר על ידי סריקת מקור התיעוד, התיעוד שנסרק הוא תיעוד נייר שמקורו בהדפסה ממערכת חשבונית ממוחשבת או עותק מקור ממערכת חשבונית ידנית. בנוסף לשמירת המסמך הממוחשב, מחוייב הנישום בסעיף 25(ד) להוראות ניהול פנקסים, לשמור גם את מקור התיעוד אשר נסרק למחשב לצורך משלוחו כמסמך ממוחשב. עותק המקור יישמר במשך שלוש שנים לפחות מיום הגשת הדו"ח על ההכנסה לשנת המס שאליה הוא מתייחס.

לדוגמה, אם הנישום הפיק חשבונית מס, סרק אותה למחשב לאחר שסימן עליה את המילים "מסמך ממוחשב", והעבירה ללקוח כמסמך ממוחשב, יהיה עליו לשמור את החשבונית שנסרקה למחשב שלוש שנים לפחות מיום הגשת הדוח על ההכנסה. בנוסף, על הנישום יהיה לשמור גם את המסמך הממוחשב עצמו (הקובץ שהועבר ללקוח) כחלק ממערכת חשבוניתו.

מטרת הוראה זו הינה לאפשר ביקורת באותם עסקים אשר מפיקים את המסמך מתוך מסמך נייר. עם זאת מאחר ונשמר הן העתק התיעוד (בין בנייר ובין בקובץ הקבוע) והן המסמך הממוחשב קוצרה תקופת השמירה הנדרשת למינימום.

2.6 דגשים ודרישות נוספות שחלות על מקבל מסמך ממוחשב

2.6.1 הגדרת מסמך ממוחשב כתיעוד חוץ

בהתאם לתיקון להגדרת "תיעוד חוץ" סעיף 1 להוראות ניהול פנקסים, כדי שתיעוד מסויים שנתקבל באמצעי ממוחשב ייחשב לתיעוד חוץ, עליו לעמוד בהגדרת "מסמך ממוחשב", כפי שפורט לעיל.

יש לשים לב שדי בכך שהמסמך נשלח או התקבל על ידי מחשב כדי שיהיה חייב לעמוד בדרישות של מסמך ממוחשב. לדוגמה, מסמך נייר הנשלח ממכשיר פקסימיליה ונקלט במחשב לא עונה על הגדרה של "מסמך ממוחשב".

2.6.2 שמירה ואחסון של מסמכים ממוחשבים ע"י המקבל

סעיף 25(ג) להוראות מחייב שמירה של המסמך הממוחשב הן אצל השולח והן אצל המקבל. שמירת המסמך תיעשה בצורה המקורית בה נשלח ועל גבי אמצעי אחסון ממוחשבים. חובה לשמור את המסמך כשהוא חתום בחתימה האלקטרונית בה נחתם. הדפסת המסמך ותיוקו אינה עונה על דרישות השמירה של מסמך ממוחשב ועותק הנייר לא יוכל לשמש כתיעוד חוץ.

השמירה של המסמך הממוחשב אצל הלקוח צריכה להיעשות ב"תיק תיעוד חוץ" שלו. הגדרת "תיק תיעוד חוץ" תוקנה בהתייחסה אל מסמכים ממוחשבים. לפי הגדרה זו, כאשר מדובר במסמכים ממוחשבים שמירתם צריכה להיעשות על גבי אמצעי אחסון ממוחשב, תוך שמירה על הדרישה לקיומו של מנגנון איתור תיעוד מסויים ואיחזור מתוך כלל הקבצים השמורים באותו תיק תיעוד. כך לדוגמה, כשם ששקית סתמית המכילה ניירות ומסמכים המהווים תיעוד חוץ אינה עונה להגדרת "תיק תיעוד חוץ", כך גם דיסקט המכיל קבצי מחשב ללא מפתח המאפשר איחזור שיטתי אינו עונה להגדרה זו.

2.6.3. הודעה בצורה ממוחשבת על קבלת הודעת זיכוי

כאמור בסעיף 18ב(א) להוראות, קיימת אפשרות לשלוח חשבונית זיכוי כמסמך ממוחשב. חשבונית זיכוי נכנסת לתוקף מרגע שהלקוח אישר את קבלתה באחת הדרכים המנויות בסעיף 23א(3) להוראות.

לסעיף 23א(3) להוראות נוספה דרך נוספת לאישור קבלת הודעת הזיכוי ע"י הלקוח, וזאת בדרך של אישור קבלת הודעת הזיכוי כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח. יש לשים לב כי הספק רשאי לשלוח את חשבונית הזיכוי כשהיא חתומה בחתימה אלקטרונית מאובטחת בלבד ואילו אישור הלקוח בדבר קבלת הודעת הזיכוי צריכה להיות מלווה בחתימה אלקטרונית מאושרת.

2.7. שמירה ואחסון של מערכת חשבונות ממוחשבת

2.7.1. מקום שמירת מערכת החשבונות

הוראות השמירה כפי שנקבעו בסעיף 25א) להוראות מאפשרות לנישום לשמור את מערכת החשבונות שלו במען העסק או בכל מקום אחר שהודיע עליו לפקיד השומה.

כאשר נכתבו הוראות ניהול פנקסים (בשנות השבעים), מרבית הפנקסים היו ידניים ואיש לא העלה על דעתו שניתן יהיה, בחלוף הזמן, לנהל עסק בישראל ולא לשמור את מערכת החשבונות בעסק או במקום אחר בישראל. כיום, מאפשרת הטכנולוגיה לשמור את מרבית מערכות הספרים של הנישומים המנוהלות באמצעות מחשב באופן מלא על גבי שרת מחשב בכל מקום בעולם.

התיקון לסעיף 25א) להוראות מגביל את מקום שמירת מערכת החשבונות של עסק שהיתה לו הכנסה שהופקה בישראל או באיזור – לישראל או לאיזור בלבד, כפי שהודיע על כך הנישום לפקיד השומה. ההוראה חלה על כלל הנישומים וללא קשר לשאלה האם הם עושים שימוש במסמכים ממוחשבים. הוראה זו לא תחול על הכנסה אשר רואים אותה כמופקת בישראל לפי סעיף 5(5) לפקודה (הכנסה של חברת משלח-יד זרה).

מטרת הוראה זו הינה לאפשר, בין היתר, שמירה של יכולות האכיפה והביקורת על ספרי הנשום וכן לאפשר ביצוע ביקורות פתע בהם.

2.7.2. דרך השמירה וגיבוי המערכת הממוחשבת

הוראה נוספת לעניין שמירת מערכת החשבונות הממוחשבת נקבעה בסעיף 25(ו)(1) להוראות והיא מתייחסת לדרך שמירת מערכת החשבונות הממוחשבת כולה **בידי כלל הנישומים**. לפי הוראות הסעיף, מערכת חשבונות ממוחשבת חייבת להישמר באמצעי אחסון ממוחשב כלשהו (כגון כונן קשיח, תקליטור, תקליטון, קלטת גיבוי וכיוב'). יש להדגיש כי מערכת חשבונות ממוחשבת כוללת את בסיס הנתונים, התוכנה, טבלאות עזר ואמצעי האחסון הממוחשבים.

בנוסף, לפי סעיף 25(ו)(2) להוראות ניהול פנקסים, על כל נישום המנהל מערכת חשבונות ממוחשבת **וללא כל קשר לקיומם של מסמכים ממוחשבים** מוטלת החובה לבצע גיבוי שוטף של מערכת החשבונות הממוחשבת שלו בשבוע הראשון בכל רבעון של שנת המס.

כיוון שהגדרת מערכת חשבונות ממוחשבת כוללת גם את התוכנה ותוכנה אינה יכולה לגבות את עצמה, הגיבוי השוטף יכול רק את הנתונים המנוהלים באמצעותה, אולם אין זה מבטל את הצורך לגבות גם את התוכנה.

הוראה זו נועדה לצמצם את הפגיעה בנישומים אשר מערכת החשבונות הממוחשבת שלהם אינה זמינה כתוצאה מוירוסים, כשלים טכניים או חבלה כלשהי. דרישת הגיבוי תאפשר לפקיד השומה לקבל את הנתונים מהגיבוי האחרון שנערך ולהימנע מהצורך לקבוע שומה לפי מיטב שפיטה.

2.7.3. מקום שמירת הגיבויים

בהתאם לאמור בסעיף 25(ו)(2) להוראות, על הגיבויים למערכת החשבונות הממוחשבת, לרבות המסמכים הממוחשבים, להישמר במקום השונה מהמקום הרגיל בו מוחזקת מערכת החשבונות הממוחשבת של הנישום, וכפי שהודיע על כך הנישום בכתב לפקיד השומה. הכוונה בהוראה זו היא שמירה בכל מקום אחר אשר מוגן מנזק שיתרחש במקום השמירה העיקרי. לצורך כך גם כספת חסינת אש במקום העסק עונה להגדרה זו.

הגיבויים יישמרו, ככל שמדובר בהכנסה שהופקה בישראל או באיזור, למעט הכנסה אשר רואים אותה כמופקת בישראל לפי סעיף 5(5) לפקודה (הכנסה של חברת משלח-יד זרה) – במקום כאמור שהוא בישראל או באיזור בלבד.

2.8. תיקונים נוספים בהוראות ניהול פנקסים

2.8.1. תיקון הגדרת "ספר" ו"ספר כרוך"

בהגדרת "ספר" בסעיף 1 להוראות בוטלה החלופה של פלט שהופק מקובץ קבוע. באופן דומה, בהגדרת "ספר כרוך" בוטלה החלופה של "פלט שהופק מקובץ קבוע באופן רציף", בפסקת משנה (ג) שבהגדרה.

תיקון זה בא במטרה למנוע מחיקת קבצים ממוחשבים לאחר שהקובץ הקבוע הודפס. ביקורת על פלטים מקובץ קבוע הולכת ונעשית בלתי יעילה ככל שגדל מספר הפעולות בעסק.

יודגש כי עמדת הנציבות הינה כי גם טרם התיקון אין למחוק בשום מקרה את קובץ המקור שהוא הקובץ הקבוע. מטרת התיקון להבהיר עמדה זו של הנציבות ולמנוע פרשנות מוטעית.

2.8.2. שינוי הגדרת "רישום"

טרם התיקון היתה ההגדרה: **"לרבות העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים"**.

במסגרת התיקון שונתה ההגדרה, והיא: **"במערכת חשבונות ממוחשבת - העברת רשומות לקובץ קבוע או לקבצים קבועים"**.

מחיקת המילה "לרבות" נועדה שלא לאפשר פרשנות, אותה דחתה הנציבות, לפיה רישום לקובץ הזמני מהווה "רישום". כך לדוגמא, הקלדת תקבול במערכת חשבונות ממוחשבת בקובץ זמני בלבד עלולה להוות בנסיבות מסוימות אי רישום תקבול.

2.8.3. ביטול דרישת החתימה לקבלה שהיא מסמך ממוחשב

סעיף 5(א)(7) להוראות ניהול פנקסים דורש, לצרף לתיעוד פנים שהוא "קבלה" גם את חתימת המקבל. מאחר שעם החלת התיקון קבלה יכולה להשלח כמסמך ממוחשב, דרישה שכזו הייתה מאיינת את האפשרות. לפיכך, כאשר הקבלה היא מסמך ממוחשב אין צורך בחתימת המקבל.

3. הוראות מס ערך מוסף לעניין החזרי מע"מ

בדוח תקופתי להחזר מע"מ המוגש במשרד האיזורי, יכללו בטופס ריכוז חשבוניות מס (874) וכן ע"ג תקליטון (874PC) חשבוניות מס ממוחשבות הכלולות בדוח התקופתי. במסגרת זו ובהתאם לנהלים הקבועים, יצורפו גם תדפיסי החשבוניות הממוחשבות.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

נספח א - רקע טכנולוגי להפעלת מנגנוני הזיהוי הדיגיטליים

בחוק חתימה אלקטרונית מוזכרים שלושה סוגים של חתימה אלקטרונית :

1. חתימה אלקטרונית.
2. חתימה אלקטרונית מאובטחת (להלן - חתימה אלקטרונית מאובטחת).
3. חתימה אלקטרונית מאושרת (להלן - חתימה אלקטרונית מאושרת).

1. חתימה אלקטרונית

זהו כל מידע אלקטרוני שנקשר למסר האלקטרוני. לדוגמא, סיום דואר אלקטרוני בחתימת השולח, במשפט משעשע, בתמונתו וכיו"ב.

2. חתימה אלקטרונית מאובטחת

"חתימה אלקטרונית מאובטחת" היא חתימה אלקטרונית אך ההבדל בינה לבין חתימה אלקטרונית פשוטה שאינה מאובטחת הוא רב. כדי להבין מדוע היא "מאובטחת" יש להתחיל בהבנת משמעות החתימה ובהבנת תחום ההצפנה שהוא מהותי לנושא החתימות הדיגיטליות. יש להדגיש כי "חתימה אלקטרונית מאובטחת" מוגדרת בחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א - 2001.

המונח "חתימה" טומן בחובו שתי משמעויות :

1. חתימה על מסמך (Sign), כלומר, עדות לזהות החותם ולרוב מסמלת את התחייבותו לתוכן המסמך.
2. חתימה של מסמך (Seal), כלומר, שמירה על תוכן המסמך שלא ייעשה בו שינוי לאחר חתימתו.

בעולם המסמכים המוחשיים התרגלנו שחתימה על מסמך נעשית על ידי שרבוט שם החותם על גבי המסמך וחתימה של המסמך מושגת בדרך כלל על ידי הכנסתו למעטפה סגורה הרמטית (בשעווה, למשל) וכיו"ב.

כדי להבטיח מצב זה בעולם המחשבים יש צורך בטכנולוגיה שתחליף את הטבעת שם החותם ואת המעטפה הסגורה, דבר המושג באמצעות טכנולוגיית ההצפנה PKI (במובן - Public Key Infrastructure).

בתחום ההצפנה הדיגיטלית קיימות שתי שיטות הצפנה עיקריות, הצפנה סימטרית והצפנה א-סימטרית. טכנולוגיית PKI היא טכנולוגיית הצפנה א-סימטרית.

מהי הצפנה סימטרית ?

הצפנה סימטרית היא טכנולוגיית הצפנה בה קידוד המידע (Encryption) והפענוח (Decryption) שלו נעשים באמצעות אותו מפתח. דוגמה פשוטה לעניין זה היא "שפת ה-

ב' ". כדי להצפין את המילים "אני אוהב אותך", נעשה זאת על ידי הוספת האות "ב" אחרי כל הברה ונקבל את המסר "אבניבי אובהבב אובותבך".

כאשר מקבל המסר ירצה לפענח אותו הוא ישתמש באותו המפתח בדיוק רק בצורה ההפוכה. אחרי כל הברה הוא יוריד את האות "ב". כשם ששיטת הצפנה זו פשוטה ליישום – כך גם היא פשוטה לפיצוח על ידי צד שלישי, ולאור זאת יורדת במקביל יעילות השימוש בשיטה זו.

מהי הצפנה א-סימטרית ?

שיטה זו, המוכרת בשם PKI, מבוססת על טכנולוגיה שבה מיוצרים זוג מפתחות הקשורים ביניהם בקשר מתמטי ייחודי ולכל אחד מהם תפקיד שונה בתהליך החתימה :

- המפתח הפרטי – זהו מפתח סודי ואישי אותו אין בעליו חולק או מפרסם לעולם, והוא משמש לחתימה על מסמך או פענוח של קובץ אישי מוצפן במפתח הציבורי.
- המפתח הציבורי – זהו מפתח שמחולק לכל מי שרוצים לחלוק איתו מידע. מפתח זה משמש לאימות תקיפות החתימה (חתימה "על"), אימות שלמות התוכן (חתימה "של") והצפנה של מסמך מיועד (סודיות). לשמירתו אין כל משמעות כיוון שממילא הוא מיועד להפצה. לדוגמא, ללקוחות.

המפתח הציבורי פותח רק קבצים שהוצפנו במפתח הפרטי הקשור אליו והמפתח הפרטי פותח רק קבצים שהוצפנו במפתח הציבורי הקשור אליו.

לדוגמא :

ראובן חתם במפתח הפרטי שלו קובץ ושולח אותו לשמעון ויהודה שלכל אחד מהם יש את המפתח הציבורי של ראובן (שהופץ להם ע"י ראובן), כלומר המפתח הקשור ייחודית למפתח הפרטי. שמעון יכול לפתוח את הקובץ וגם יהודה יוכל לעשות זאת.

כעת שמעון מבקש להשיב לראובן. הוא חותם את תשובתו במפתח הציבורי של ראובן. רק ראובן שברשותו המפתח הפרטי הייחודי למפתח הציבורי שבידי שמעון יוכל לקרוא את תשובתו של שמעון. יהודה שגם ברשותו מפתח ציבורי לא יוכל לעשות זאת!

נקל להבין שאם יצליח משהו להניח את ידו על המפתח הפרטי שבידי ראובן ולשכפלו הוא יוכל לקרוא את כל הדואר שנחתם במפתחות הציבוריים של ראובן.

איך מתבצע תהליך חתימה א-סימטרית ?

הדרך הטובה ביותר להסביר את תהליך החתימה הא-סימטרית היא באמצעות דוגמא. משה הוא לקוח היושב במטולה ואהרון הוא הספק בתל אביב. אהרון מבקש ממשה את הזמנותיו בצורה מקוונת.

להלן סדר הפעולות אותו צריך לבצע הלקוח משה :

1. הכנת מסמך הזמנה במחשב.
2. הפעלת פונקציית גיבוב (Hash) על המסמך היוצרת תמצית למסמך (Message Digest). התמצית היא רצף מספרים ייחודי למסמך שממנו הוא נוצר, שינוי ולו באות אחת יגרום ליצירת תמצית מסמך שונה לגמרי.
3. הצפנת התמצית במפתח הפרטי.
4. משלוח ההזמנה, התמצית החתומה (ואם טרם עשה זאת גם המפתח הציבורי) לספק.

להלן סדר הפעולות אותו צריך לבצע הספק אהרון:

1. פענוח תמצית המסמך באמצעות המפתח הציבורי. הצלחה פירושה שמשה הוא אכן האדם שחתם על המסמך (רק המפתח הציבורי של משה יכול לפענח את המסר שהוצפן עם המפתח הפרטי של משה).
2. הפעלת פונקציית גיבוב (Hash) על ההזמנה המקורית שקיבל ממשה היוצרת תמצית למסמך (Digest Message).
3. השוואה בין התמצית החתומה שקיבל ממשה לבין התמצית שהוא יצר. זהות ביניהן, פירושה שההזמנה לא שונתה.

פועל יוצא של תהליך החתימה הוא שהספק אהרון יכול להיות משוכנע כי ההזמנה המקורית נשלחה ממשה (שלא יוכל להתכחש לה) ולא שונתה בעת המעבר ברשת. לצדדים יש אם כן חתימה על המסמך וחתימה של המסמך.

"חתימה אלקטרונית מאובטחת" היא חתימה "על" המסמך וחתימה "של" המסמך באמצעות שימוש בהצפנה א-סימטרית בטכנולוגיית PKI. המקבל יודע שאת המסמך שלח בעל המפתח הפרטי שהצפין את המסר, והוא יכול לדעת האם נעשה שינוי במסר במהלך שליחתו. התנאים בהם ניתן לראות בחתימה אלקטרונית כחתימה אלקטרונית מאובטחת נקבעו בחוק חתימה אלקטרונית התשס"א – 2001.

3. חתימה אלקטרונית מאושרת

"חתימה אלקטרונית מאושרת" היא חתימה אלקטרונית מאובטחת אשר זוהתה עבור מקבל המסר החתום על ידי גורם מאשר. גורם מאשר הוא גוף פרטי, אשר הוסמך על ידי רשם ממשרד המשפטים מכוח חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001 והתקנות הנלוות להעניק אישור לחתימות מאובטחות ולזהות את השולח.

בדוגמה שלנו הנחנו כי הספק אהרון יודע בוודאות כי משה הוא בעליו החוקיים של המפתח הציבורי שנשלח אליו וכי בעליו של המפתח המתיימר להיות משה ממטולה הוא אכן "משה ממטולה". ודאות בזיהוי כזה ניתן להשיג אם משה ואהרון יפגשו לשם החלפת מפתחות ויזהו עצמם על ידי אמצעי זיהוי כפי שהם יראו לנכון. בפגישה זו יקבל הספק אהרון את המפתח הציבורי של הלקוח משה ולהפך ומכאן ואילך יתחיל תהליך המשלוח האלקטרוני. במידה ופגישה

כזו לא התקיימה לא יכול הספק אהרון להיות בטוח כי המפתח הציבורי שנשלח אליו ברשת הוא אכן מפתחו של משה, וגם אם המפתח שנשלח אליו הוא אכן של משה הוא אינו יכול להיות משוכנע כי משה הוא אכן לקוח תמים ממטולה (אנו השתמשנו בדוגמא פשוטה של הזמנה אולם היינו יכולים בקלות להחליפה בחשבון בנק לשם החזרת מקדמה וכיו"ב).

הגורם המאשר משמש כמתווך בין הצדדים עת שהם לא יכולים להיפגש ביניהם. כדי שחתימתו תהיה מאושרת משה יצטרך להגיע למשרדי הגורם המאשר מצויד בתעודת זהות ואמצעי זיהוי נוסף הנושא את תמונתו. הגורם המאשר יזהה אותו ובדרך כלל גם ינפיק לו את זוג המפתחות.

מעתה ואילך יוכל הספק אהרון, או כל אחד אחר, שיקבל מסר ממשה הנושא את חתימתו לבדוק מול הגורם המאשר שזוהי אכן חתימתו של משה ואכן מדובר במשה ממטולה.

נספח ב – חוק חתימה אלקטרונית, התשס"א – 2001

להלן הגדרת "חתימה אלקטרונית", "חתימה אלקטרונית מאובטחת" והגדרת "חתימה אלקטרונית מאושרת" בחוק חתימה אלקטרונית:

"חתימה אלקטרונית" - חתימה שהיא מידע אלקטרוני או סימן אלקטרוני, שהוצמד או שנקשר למסר אלקטרוני;

"חתימה אלקטרונית מאובטחת" - חתימה אלקטרונית שמתקיימים בה כל אלה:

- (1) היא ייחודית לבעל אמצעי החתימה;
- (2) היא מאפשרת זיהוי לכאורה של בעל אמצעי החתימה;
- (3) היא הופקה באמצעי חתימה הניתן לשליטתו הבלעדית של בעל אמצעי החתימה;
- (4) היא מאפשרת לזהות שינוי שבוצע במסר האלקטרוני לאחר מועד החתימה;

"חתימה אלקטרונית מאושרת" - חתימה אלקטרונית מאובטחת אשר גורם מאשר הנפיק תעודה אלקטרונית בדבר אמצעי אימות החתימה המזהה אותה;

משקל ספרי החשבונות לעומת דרישת רשות המיסים לקביעת ההכנסה עפ"י תדריך כלכלי ולא עפ"י ניהול ספרים

להלן המצב הנוכחי במילים פשוטות

אם אתה בעל עסק עם ספרי חשבונות תקינים - זה כבר לא מבטיח לך הגנה מלאה

פקיד השומה יכול להתעלם מהספרים שלך אם הוא חושב שההכנסה שהצהרת "לא סבירה"

הוא יעשה השוואה לעסקים אחרים או ייעזר בתחשיבים ענפיים ויקבע לך שומה גבוהה יותר

זה לא מונע מפקיד השומה - גם אם ועדת קבילות פנקסים אישרה את הספרים שלך לפעול נגדך

איך זה עובד בפועל?

התהליך הטיפוסי -

אתה מגיש דו"ח עם הכנסה מסוימת

פקיד השומה בודק ורואה שההכנסה שלך נמוכה מ"ממוצע הענף – בדו"ח הוא בודק בספר בחינת סבירות ההכנסה

הוא לא טורח לפסול את הספרים - פשוט קובע שומה גבוהה יותר על בסיס "תוצאה עייסקית בלתי סבירה"

עכשיו אתה צריך להוכיח למה ההכנסה שלך נמוכה מהממוצע.

דוגמאות מהחיים

בעל מסעדה שהכנסתו נמוכה מתחשיב "אחוז חומרי גלם מההכנסה" - יקבל שומה גבוהה אפילו עם ספרים תקינים.

עסק משפחתי עם רווחיות נמוכה בגלל נסיבות מיוחדות - יצטרך להילחם להסביר למה הוא שונה מהממוצע.

קבלן שעבד על פרויקט אחד בריווח נמוך - יקבל שומה על פי "רווח תקני" בענף.

השלכות מעשיות לנישום

הבעיות העיקריות:

אי וודאות – לא ידוע מראש אם ה"ספרים יגנו על הנישום"

נטל כבד על הנישום - חייב להסביר כל סטייה מהממוצע הענפי

עלויות גבוהות - צריך עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס לכל מחלוקת

קושי בתכנון תשלום המס - לא יכול לדעת מראש כמה מס אמת ישלם?

למה זה בעייתי

התחשיבים שוב קובעים, לא הספרים האמיתיים.

מה הטעם בהן אם אפשר לעקוף? דהיינו, ועדות הערר כמעט מיותרות???

פחות תמריץ לנהל ספרים תקינים

המסקנה הפרקטית היא שהיום כבעל עסק:

ספרי חשבונות תקינים, הם נחוצים - אבל זה לא מספיק.

צריך להכין הצדקה למה ההכנסה שדווחה היא נמוכה מהממוצע.

הכנה מוקדמת לעימות עם רשויות המס היא הכרחית.

השקעה בייעוץ מקצועי הפכה עוד יותר חיונית וחשובה.

במקום הסתמכות על נתונים אמיתיים, **המצב חזר להיות כמו משחק מול רשויות המס.**

השלכות פסילת ספרי חשבונות בדיוני שומה

מהי פסילת ספרי חשבונות?

פסילת ספרי חשבונות פירושה שרשויות המס או הוועדה לקבילות פנקסים קבעו כי הספרים אינם מהימנים או תקינים, ולכן לא ניתן להסתמך עליהם לקביעת ההכנסה האמיתית.

השלכות מיידיות של הפסילה

איבוד הגנת הספרים

אין עוד חזקת אמינות לנתונים בספרים

פקיד השומה לא חייב להתחשב בהצהרות הנישום

העדפה לכל מקור מידע חלופי (תחשיבים, השוואות, אומדנים)

היפוך נטל ההוכחה

לפני הפסילה: הנישום מציג ספריו -> פקיד השומה צריך להוכיח שהם שגויים.

אחרי הפסילה: פקיד השומה קובע שומה -> הנישום צריך להוכיח שהיא מופרזת.

להלן אופני קביעת השומה לאחר פסילת הספרים

שיטת התחשיביים הענפיים , שיטת ההשוואה לעסקים דומים, שיטת האומדנים והערכות.

בדיון עם רשויות המס

אין לנישום "קלפים טובים" - הספרים לא יעזרו לו.

כל טיעון צריך להתבסס על מקורות חיצוניים.

התמקדות בביקורת התחשיב/השוואה של רשות המס.

בבית המשפט

צריך להוכיח שהשומה מופרזת ללא הסתמכות על הספרים.

חייב להציג ראיות חלופיות (עדים, מסמכים חיצוניים, השוואות).

נושא בנטל כבד להפריך את התחשיבים של רשות המס.

סיכונים כספיים

שומות גבוהות משמעותית מההכנסה המדווחת.

קנסות והצמדות בגין העלמת הכנסה.

עלויות משפטיות גבוהות לערעור על השומות.

"החידוש שהביאה הלכת ממך" - פרדוקס

גם כשהספרים לא נפסלו - ההשלכות יכולות להיות דומות

פסילה עקיפה – "התעלמות מהספרים ללא פסילה פורמלית"

כפל סטנדרטים - ספרים "כשרים" אך לא מספיק אמינים"

לפני הלכת ממך : היה ברור מתי הספרים נפסלו ומה ההשלכות

אחרי הלכת ממך : אי-ודאות - גם ספרים שלא נפסלו עלולים להיות מתעלמים

המלצות מעשיות למייצגים ולבעלי עסקים :

שמירה על מסמכים צד ג מעבר לספרי החשבונות, תיעוד נסיבות מיוחדות שמסבירות ביצועים חריגים, מעקב אחר תחשיבים ונתוני ענף להכנה מוקדמת.

במקרה של פסילה:

פסילת ספרים לא אומרת שהשומה נכונה, יש להתמקד בתחשיב שבוצע ע"י רשויות המס ולבדוק אותו, הצגת חלופות וראיות לגיבוי ההכנסה האמיתית.

סיכום

פסילת ספרי חשבונות יוצרת שינוי דרמטי ביחסי הכוחות בין הנישום לרשויות המס. מהמצב שבו הספרים מגנים על הנישום, עוברים למצב שבו הנישום חייב להילחם בכל אמצעי זמין כדי להוכיח שהשומה מופרזת.

בעידן שלאחר הלכת "ממן", גם נישומים עם ספרים שלא נפסלו פורמלית עלולים למצוא עצמם במצב דומה למי שספריו נפסלו - מה שהופך את ההכנה המוקדמת לחיונית יותר מתמיד.

חשוב לשים לב בעת דיון שומות ובעת השוואות הון ישנו קנס גרעון בגין הפרשי הון

יש את סעיף 191ב לפקודת מס הכנסה – הפרשי הון – חייב ולא נהל....

יש מיסוי גבוה יותר בשנים הבאות שלאחר סגירת השומה

שנה ראשונה – 10% תוספת על שעורי המס הקיימים

שנה שנייה – 20% תוספת על שעורי המס הקיימים וכן הלאה...

סנקציות בשל אי ניהול פנסים

פקודת מס הכנסה:

- **סעיף 17(11)(א)** – לא יותרו הוצ' משפטיות הכרוכות בערעור או ערר אם נקבע בבית המשפט או בוועדה שלא היה צידוק סביר.
- **סעיף 17(11)(ב)** – לא יותרו הוצאות בקשר להכנת דוח וטיפול בהליכי שומה וערעור בקשר להכנסה שלא נוהלו לגביה פנקסי חשבונות ו/או דוח שלא בוסס על פנקסי חשבונות שנוהלו.
- **סעיף 33(א)** – פקיד השומה רשאי לסרב להתרת הוצאות כאשר הספרים הינם בלתי קבילים וכן, לשום לפי מיטב השפיטה.
- **סעיף 33(ב)** – לא יותרו קיזוזי הפסדים משנים קודמות. אצל נישום בנסיבות מחמירות לא יותרו ניכויים וקיזוז של חובות אבודים.
- **סעיף 33(ג)** – לא יותרו באותה שנת מס ניכויים וקיזוזים של: פחת, ריבית, חובות אבודים, הפסדים וכן לא יוכר באותה שנת המס הפסד שוטף.
- **סעיף 121(ב)(2)** – אין זכאות לשיעורי מס מופחתים בגין יגיעה אישית ו/או בגין נישום שמלאו לו 60 שנים.
- **סעיף 155** – חובת הראייה כי השומה מופרזת תהיה על המערער אלא אם הפנקסים קבילים.
- **סעיף 159א(ב)** – נישום שבשנת המס האחרונה שנעשתה לו שומה נמצא כי פנקסיו אינם קבילים ולא הוכיח לפי שם כי הליקוי בגינו נפסלו הספרים לא הוסר, לא יהיה זכאי לקבל את החזר המס תוך 90 ימים.
- **סעיף 180(א)** – לא יינתן פטור ו/או הקטנה של מקדמות למי שחייב לנהל פנקסי חשבונות ולא ניהלם.
- **סעיף 191ב(א)** – חייב ולא ניהל ולא ביסס על הנתונים את הדוח יתווסף למס שהוא חייב בו 10% לשנה הראשונה וכן 20% בשנה שלאחר מכן...



תוכן עניינים

- 2..... טיוטת כללים
- 2..... א. שם הכללים המוצעים
- 2..... ב. מטרת הכללים המוצעים והצורך בהם
- 2..... ג. להלן נוסח טיוטת הכללים המוצעים :
- 3..... טיוטת הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (תיקון הגדרת תקבול), התשפ"ה - 2025
- 3..... דברי הסבר

טיוטת כללים

א. שם הכללים המוצעים

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (תיקון הגדרת תקבול), התשפ"ה- 2025

ב. מטרת הכללים המוצעים והצורך בהם

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן – ההוראות), מסדירות את האופן שבו יש לנהל את ספרי העסק, על מנת ליצור נתיב ביקורת מוסדר בעניין הכנסות והוצאות העסק, לצורך קביעת ההכנסה והחויב במס כתוצאה ממנה.

במסגרת ההוראות, נקבעו הוראות מפורטות בעניין רישום תקבולי העסק בספרים, וכן נקבע כי שובר קבלה ייערך לכל תקבול בנפרד ויכלול פרטים כמפורט בסעיף 5 להוראות. מפאת חשיבותו של רישום מהימן של תקבולים בספרי העסק שמאפשר נתיב ביקורת על ההכנסות, לפי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, אי רישום תקבול בספרי העסק עשוי להוביל לפסילת ספרי העסק.

הגדרת "תקבול" בסעיף 1 להוראות קובעת כי תקבול הוא "כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו." כיום קבלת נכס דיגיטלי כתקבול בעסקה אינה מחייבת רישומו כתקבול, ואין חובה להפיק קבלה על קבלת תשלום באמצעותו. החובה לתעד קבלת נכס דיגיטלי חלה רק לפי הוראות ספר חליפין (סעיף 19א להוראות). כפועל יוצא מכך, נוצר חוסר סימטריה בטיפול באי רישום תמורה בגין מכירת טובין או מתן שירות כאשר התמורה התקבלה במזומן, בשטר, בשיק, בכרטיס אשראי או העברה בנקאית, לעומת תמורה המתקבלת באמצעות מטבע דיגיטלי. זאת, למרות שכיום ישנם עוסקים שמקבלים תשלום באמצעות נכס דיגיטלי (כגון מטבע וירטואלי) חלף אמצעי התשלום המסורתיים. כך, שמדובר באמצעי שמשמש לביצוע תשלומים בשוק, אך הוא אינו מקבל רישום נאות בספרים בדומה לאמצעי תשלום אחרים.

מוצע על כן לתקן את הגדרת "תקבול" כך שתכיל גם נכסים דיגיטליים, כהגדרתם המוצעת בתזכיר חוק המתקן את סעיף 88 לפקודה בנושא זה, במסגרת אסדרת הממשלה את נושא הנכסים הדיגיטליים. במסגרת תיקון החקיקה בנושא זה מוצע להגדיר נכס דיגיטלי באופן הבא - נכס המהווה ייצוג דיגיטלי של ערך או זכות, הניתן להעברה ולאחסון באופן דיגיטלי, והעושה שימוש בטכנולוגיית רישום מבוזר, או בטכנולוגיה דומה לרישום או שמירת מידע שקבע השר בצו, ולמעט מטבע ישראלי, מטבע חוץ, נייר ערך או נכס שקבע השר בצו.

התיקון המוצע גם צפוי להביא תועלת לאסדרת הפעילות בנכסים דיגיטליים באופן כללי, באמצעות קידום ניהול מושכל של הסיכונים הנוגעים למערכת הכלכלית ולפעילות של משקיעים, צרכנים ועסקים בנכסים דיגיטליים, והגברת הודאות הרגולטורית עבור הפעילות הכלכלית הקשורה לשימוש בנכסים אלה.

יובהר כי בדומה לקיים לגבי אמצעי תשלום אחרים המפורטים בהגדרה "תקבול", לאחר התיקון לא תהיה חובה לרשום תקבול המתקבל באמצעות נכס דיגיטלי במסגרת ספר החליפין, מכיוון שיחולו לגבי ההוראות החלות על רישום תקבול.

ג. להלן נוסח טיוטת הכללים המוצעים:

טיוטת כללים מטעם רשות המסים:

טיוטת הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (תיקון הגדרת תקבול), התשפ"ה- 2025

בתוקף סמכותי לפי סעיף 130 לפקודת מס הכנסה¹, אני קובע כללים אלה:

1. בסעיף 1 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973² (להלן- ההוראות העיקריות), בהגדרה "תקבול", אחרי המילה "בשטר", יבוא "או בנכס דיגיטלי כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה".

_____ ב _____ התש _____ (_____ ב _____ 20)

(חמ 3-308)

שי אהרונוביץ'
מנהל רשות המסים

ד ב ר י ה ס ב ר

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (להלן – ההוראות), מסדירות את האופן שבו יש לנהל את ספרי העסק, על מנת ליצור נתיב ביקורת מוסדר בעניין הכנסות והוצאות העסק, לצורך קביעת ההכנסה והחייב במס כתוצאה ממנה.

במסגרת ההוראות, נקבעו הוראות מפורטות בעניין רישום תקבולי העסק בספרים, וכן נקבע כי שובר קבלה ייערך לכל תקבול בנפרד ויכלול פרטים כמפורט בסעיף 5 להוראות. מפאת חשיבותו של רישום מהימן של תקבולים בספרי העסק שמאפשר נתיב ביקורת על ההכנסות, לפי פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, אי רישום תקבול בספרי העסק עשוי להוביל לפסילת ספרי העסק.

הגדרת "תקבול" בסעיף 1 להוראות קובעת כי תקבול הוא "כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו." כיום קבלת נכס דיגיטלי כתקבול בעסקה אינה מחייבת רישומו כתקבול, ואין חובה להפיק קבלה על קבלת תשלום באמצעותו. החובה לתעד קבלת נכס דיגיטלי חלה רק לפי הוראות ספר חליפין (סעיף 19א להוראות). כפועל יוצא מכך, נוצר חוסר סימטריה בטיפול באי רישום תמורה בגין מכירת טובין או מתן שירות כאשר התמורה התקבלה במזומן, בשטר, בשיק, בכרטיס אשראי או העברה בנקאית, לעומת תמורה המתקבלת באמצעות מטבע דיגיטלי. זאת, למרות שכיום ישנם עוסקים שמקבלים תשלום באמצעות נכס

¹ דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.
² ק"ת התשל"ג, עמ' 626.

דיגיטלי (כגון מטבע וירטואלי) חלף אמצעי התשלום המסורתיים. כך, שמדובר באמצעי שמשמש לביצוע תשלומים בשוק, אך הוא אינו מקבל רישום נאות בספרים בדומה לאמצעי תשלום אחרים. מוצע על כן לתקן את הגדרת "תקבול" כך שתכיל גם נכסים דיגיטליים, כהגדרתם המוצעת בתזכיר חוק המתקן את סעיף 88 לפקודה בנושא זה, במסגרת אסדרת הממשלה את נושא הנכסים הדיגיטליים. במסגרת תיקון החקיקה בנושא זה מוצע להגדיר נכס דיגיטלי באופן הבא - נכס המהווה ייצוג דיגיטלי של ערך או זכות, הניתן להעברה ולאחסון באופן דיגיטלי, והעושה שימוש בטכנולוגית רישום מבוזר, או בטכנולוגיה דומה לרישום או שמירת מידע שקבע השר בצו, ולמעט מטבע ישראלי, מטבע חוץ, נייר ערך או נכס שיקבע השר בצו.

התיקון המוצע גם צפוי להביא תועלת לאסדרת הפעילות בנכסים דיגיטליים באופן כללי, באמצעות קידום ניהול מושכל של הסיכונים הנוגעים למערכת הכלכלית ולפעילות של משקיעים, צרכנים ועסקים בנכסים דיגיטליים, והגברת הודאות הרגולטורית עבור הפעילות הכלכלית הקשורה לשימוש בנכסים אלה. יובהר כי בדומה לקיים לגבי אמצעי תשלום אחרים המפורטים בהגדרה "תקבול", לאחר התיקון לא תהיה חובה לרשום תקבול המתקבל באמצעות נכס דיגיטלי במסגרת ספר החליפין, מכיוון שיחולו לגביו ההוראות החלות על רישום תקבול.

24/05/1993

הוראות מקצועיות - מס הכנסה

מספרינו: א/790
24 במאי 1993

אל: תפוצה א, נצ(2) ב(3), ג(1), ד(2), ו',

חוזר מ"ה 25/93 - משפטית; ניהול ספרים.

**הנידון: ישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין
פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול**

1. כללי

ביום 3 בספטמבר 1992 הגישה הועדה לישום מנהלי של הוראות החוק בעניין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול ובשל סטיה מהותית מהוראות ניהול ספרים (להלן-הועדה) את המלצותיה לענין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול. הנהלת האגף אמצה את ההמלצות כלשונן.

ההמלצות הובאו על רקע העובדה שבפסילת ספרים כאמור בסעיף 145ב' לפקודת מס הכנסה (להלן-סעיף 145ב') יש כדי לגרום לתוצאות קשות לגבי נישום ועל כן מחובתו של פקיד השומה קודם הפעלת סמכויותיו על פי הסעיף, לשקול היטב ולבחון כל מקרה לגופו.

יצוין כי מטרת הסמכות שניתנה על ידי המחוקק לפקיד השומה במסגרת סעיף 145ב' אינה להכשיל את הנישום או להפוך את הנישום לחרד לדבר הרישום עד כדי כך שיעזוב כל דבר הנקרה בדרכו למען קיום מידי של מצוות הרישום, אלא נועדה לאפשר לפקיד השומה לפסול ספרים בכל אותם מקרים שאי רישום התקבול מחייב זאת.

החלטת פקיד השומה על פסילת ספרי הנישום לפי סעיף 145ב' תעשה רק לאחר שפקיד השומה שקל היטב, בחן והשתכנע כי יש מקום לפסול את הספרים.

הוראת ביצוע זו באה לקבוע כללים לגבי אופן הפעלת שקול הדעת של פקיד השומה ומסגרתה, על מנת למנוע מצב בו יובאו לבית המשפט מקרים של פסילת ספרים עקב אי רישום תקבול אשר יכלו למצא פתרונם במשרדי פקיד השומה מבלי לערב בהם את הערכאות השפוטיות.

יובהר כי הוראת הביצוע מתייחסת להחלטת פקיד השומה על פסילת ספרי הנישום לפי סעיף 145ב' בלבד. אין בחוזר זה כדי לשנות את כללי הפעלת שקול הדעת של פקיד השומה ומסגרת הפעלת הסמכות לרבות ההודעות הנשלחות לנישום בעניין פסילת ספרים על פי סעיף 130 לפקודה.

2. כללים מנחים לגבי אופן הפעלת שיקול הדעת

2.1 הכלל המנחה בהפעלת שיקול הדעת במקרה של אי רישום תקבול יהיה כי סעיף 145ב יופעל רק באותם מקרים בהם אי הרישום בצרף שאר הנסיבות מורה על אחת משתיים:

א. קיים חשד כי הנישום ניסה להעלים מס.

ב. קיימת אצל הנישום שיטה לקויה של רישום התקבולים.

לענין זה, הפעלת שיקול הדעת תעשה באמצעות בדיקה רחבה וכוללת של אי רישום התקבול במסגרת המערך הכללי של עסקו של הנישום. כלומר - הבדיקה לא תבודד את אי רישום התקבול, אלא אי הרישום יבדק על רקע שאר נתוני העסק. רק על סמך בדיקה כללית ומקיפה של הנסיבות הכוללות והספציפיות של אותו נישום יחליט פקיד השומה האם לפסול את הספרים, או להסתפק באזהרה בלבד.

יודגש כי לענין חלופה ב' לא ילקח בחשבון תום ליבו של הנישום, ויעשה שימוש בסעיף 145ב גם במקרים בהם ברור כי לא קיימת כוונת העלמה, זאת בהסתמך על הפסיקה הענפה של בית המשפט העליון, שהדגישה כי אין כל רלוונטיות לכוונתו של הנישום שעה שבודקים את קבילותה של שיטת הרישום וניהול מערכת הספרים.

2.2 בנסיבות בהן קיים רישום חלופי או רישום מקביל של התקבול, באופן בו לפי שיטת ניהול החשבונות, מערכת הרישומים, הנהלים שמנהל הנישום ונהלי ביקורת החשבונות של ספרי הנישום לגביהם נדרש להגיש דוחות מבוקרים, שכנע הנישום את פקיד השומה כי לא קיימת סבירות שהתקבול לא יכלל בדו"ח על ההכנסה, בעיקר כאשר מדובר במערכת הנהלת חשבונות כפולה, אין מקום להפעלת סעיף 145ב'.

נראה כי בנסיבות אלו לא תסוכל מטרתה של חובת רישום התקבול ליצור מערכת ספרים אמינה המשקפת את התקבולים האמיתיים שהתקבלו בעסקו של הנישום.

2.2.1 רישום בספרים חלופיים:

לענין זה יש לבדוק האם התקבול שלא נרשם, אכן נרשם במועד בספרים חלופיים המהווים תיעוד אותו הנישום חייב לנהל עפ"י כל דין, וכן כי המדובר הוא בתקבול חריג ולא שוטף כגון שיק בטחון, קבלת מט"ח, פקדון, ותקבולים כיוצ"ב.

2.2.2 הפקדת שיקים בבנק בחשבון עסקי:

הפקדת שיקים בבנק אין בה לבדה כדי להוות רישום חלופי לרישום התקבול בספרים.

ניתן לראות בהפקדת שיקים בבנק כרישום חלופי אם יוכח כי מדובר בשיטת ניהול חשבונות מסודרת וכי בכל מקרה אותו תקבול היה נרשם בספרים, ובלבד שמדובר בהנהלת חשבונות כפולה ובחשבון עסקי

המהווה חלק ממערכת החשבונות.

לענין זה יוזכר פס"ד נאורם (ע.מ.ה 222/88 נאורם בע"מ נ' פ"ש חיפה, פדא' יז', 462) אשר עובדותיו מובאות בקצרה:

- המערערת הפקידה שני שיקים בחשבונה העסקי, ומלבד טפסי ההפקדה אשר היו מצורפים לספחי השיקים לא הוצאו לא קבלה ולא חשבונית.

- אי רישום קבלה לאותם שיקים הוסבר בכך שלטענת בעל המערערת היו אלו נסיבות מיוחדות אשר בעטיין טרם הספיק לבצע את רישום התקבול.

ביהמ"ש קבע כי אי רישום התקבול הוא בגדר סטיה טכנית ולא מהותית בהתחשב במכלול הגורמים הבאים:

א. המערערת מנהלת את רישומיה לפי השיטה הכפולה.

בשיטה זו חשבונה העסקי בו הופקד השיק מהווה חלק בלתי נפרד מהנהלת הספרים שלה.

ב. רואה החשבון של המערערת מבצע התאמה מלאה של כל חשבונות המערערת (כלומר אין מדובר בבדיקה מדגמית אלא בבדיקה שיטתית של כל הפעולות).

ג. העבודה שבגינה שולמו השיקים נרשמה בספר הזמנות. ספר ההזמנות אינו מהווה חלק ממערכת החשבונות, אולם הרישום בו הוא חובה (בהתאם להוראות ניהול פנקסים החלות על הנישום), והוא מקשה על העלמת תקבולים הקשורים באותה הזמנה.

ד. הנסיבות המיוחדות של המקרה מצביעות על כך שהמערערת לא אימצה לה נוהל של אי הוצאת קבלות כשיטה של קבע, אלא מדובר כנראה בארוע חד פעמי.

רישום מט"ח ללא המרה: 2.2.3

רישום תמורת מט"ח בספרים, בעסק שאינו מורגל לכך, מהווה לגבי אותו עסק רישום חריג. משום כך יש מקום שרישום מט"ח ללא המרה לא יחשב לאי רישום תקבול, בתנאי שיהיה רישום ראשוני של הסכום במט"ח בספר כרוך וממוספר.

בע.א. 706/83 פוטו ברנר נ. פ"ש חיפה, פדא' יג', 238, קבע בית המשפט כי אי רישום המט"ח באותו אופן שנרשם כל מזומן אחר בעסק מהווה אי רישום תקבול, אך יחד עם זאת ביקש בית המשפט כי ישקלו ויתחשבו בנישום בשלב השומה.

נראה כי הסתייגות זו של בית המשפט מצביעה על כך שבית המשפט סבור כי מן הראוי שמקרה כזה לא יגיע להכרעה בפניו.

2.2.4 רישום מקדמי:

רישום מקדמי יחשב כרישום נאות של תקבול בעסקים העונים על הקריטריונים הבאים:

- א. בעסק יש מספר רב של עובדים.
- ב. התשלום הוא מידי.
- ג. נמסר תלוש ללקוח.

הרישום המקדמי בעסקים אלו צריך לעמוד בתנאים המצטברים הבאים:

- מדובר בשיטה שלפיה הרישום תמיד נעשה לפני קבלת התקבול.
 - הרישום המקדמי נעשה בסמוך לקבלת התקבול.
 - השיטה מאפשרת ביקורת על מערכת החשבונות של הנישום.
- (לענין זה ראה ע.מ.ה 29/88 חברת אנקל סם בע"מ נ. פ"ש ת"א 1, פד"א יח', 341).

למען הסדר הטוב וכדי למנוע בעיות עתידיות, המליצה הועדה כי במקרים בהם הנישום חושב שהוא מנהל או מתעתד לנהל רישום מקדמי העומד בקריטריונים הנ"ל יפנה לפקיד השומה לקבלת אישור מוקדם לכך לפי סעיף 3 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות). (מס' 2) התשל"ג-1973.

2.3 בנסיבות בהן רמת הציות בעבר בדוחו"ת, וסבירות הדו"חות על ההכנסה מצביעות על כך שהשמטת הרישום הינה מקרית - אין מקום להפעיל את סעיף 145ב'.

במקרים שבהם מסתבר כי רק עקב נסיבות מיוחדות לא נרשם תקבול, ישקול פקיד השומה אם לפסול את ספרי הנישום. בשיקול דעתו יבחן פקיד השומה את "עברו" של הנישום ומידת מהימנות הדו"חות על הכנסתו.

באופן כללי ניתן לומר כי הסבירות קיימת כאשר בדרך העסקים הרגילה ובדרך המקובלת בין אנשים ניתן לצפות לשיהוי גם מבלי שהאדם יהיה רשול וגם כאשר הוא זהיר בדרך כלל ברישומים העסקיים שלו.

דוגמאות:

2.3.1 במעבדה לתיקון מכשירי חשמל הופיע לקוח בשעה מאוחרת כאשר בעל העסק לא היה במקום אלא רק הטכנאי.

הלקוח דרש מהטכנאי שנשאר במעבדה את המכשיר שתיקונו הושלם. מחוסר ברירה מסר הטכנאי ללקוח את המכשיר תמורת תשלום.

הטכנאי אישר את קבלת התקבול על גבי כרטיס ביקור של הפירמה והכניס את הכסף למעטפה, עליה צויין כי זה תקבול מאותו לקוח.

(ע.מ.ה 55/83 אבינועם ירקוני נ. פ"ש ת"א 3 - ניתן ב-25.12.83).

- 2.3.2 בעל עסק שהודיעו לו טלפונית על תאונת דרכים שקרתה לבתו ולאחר השיחה לא רשם תקבול.
- (ע.מ.ה 60/82 אשכנזי יצחק נ. פ"ש ת"א 3 - ניתן ב-16.1.84).
- 2.3.3 לבעל מסעדה אשר כרגיל הוא זה הרושם בקופה הרושמת, נעשתה ביקורת בעסקו בדיוק ביום שבו חסרו לו שני עובדים במטבח, ועל כן נאלץ לחלק זמנו בין העבודה מטבח לעבודה בקופה הרושמת.
- באותה שעה היתה במסעדה מלצרית שתפקידה היה להגיש האוכל ולתת לבעל המסעדה להפקיד את השיק. היא עצמה לא רשמה דבר בקופה הרושמת.
- המלצרית קיבלה שיק מאחד מלקוחות המסעדה והניחה אותו ליד הקופה הרושמת. בעל המסעדה היה אמור לרשום השיק כשיחזור מהמטבח. בגלל לחץ בעבודה בעל המסעדה לא ניגש לקופה ולא ראה את השיק שהיה מונח שם עד שהגיע המבקר כדי לשלם את התשלום עבור הזמנתו.
- בשל אדיבותו רשם תחילה בעל המסעדה את התקבול של המבקר ועמד לרשום גם את השיק שהיה מונח, אולם אז כבר הזדהה המבקר. יש לציין כי הנישום חזר על גרסתו זו הן בזמן הביקורת והן בבית המשפט.
- (ע.מ.ה 43/85 מריט חברה ומסחר בע"מ נ. פ"ש ת"א 2 - ניתן ביום 22.7.85).
- 2.3.4 אדם שאיחר לעסקו מחמת לילה קשה שעבר עליו ובטרם הספיק לפתוח דלתות העסק ובטרם הספיק להתחיל בסדר היום העסקי שלו נמצא בין יתר הממתנים לבואו, אדם שמחכה לו כבר בחוץ לשיחה עמו.
- סביר להניח כי לא יתן לו להמתין עוד בכדי לרשום מיד צ'ק שקיבל אותה שעה.
- (ע.מ.ה 156/85 תכשיטי אביטל בע"מ נ. פ"ש גוש דן - ניתן ביום 29.1.86).
- 2.3.5 מורה לריתמיקה אשר לה מספר תלמידים קבוע והמנהלת רשימה מסודרת של התלמידים המופיעים ברישומיה באופן קבוע כל חודש.
- במקרה כזה אם בחודש מסויים תשלום של אחד התלמידים בלבד לא נרשם אזי לא נפסול את הספרים.
- 2.3.6 בעלת סופרמרקט אשר לא רשמה שיק מלקוח כנגד שיק קודם שחזר. השיק החדש כלל תוספת בגין ריבית והוצאות. נפסק כי המדובר בארוע יוצא דופן, שעל פי שגרת ניהול העסק לא ניתן היה לצפותו מראש.
- תקבול הגורם למצב שהנישום אינו יודע כיצד לרשמו טרם שהתיעץ עם בר סמכא עשוי לשמש לעיתים כהסבר לאי רישום התקבול.
- (ע.מ.ה 26/85 אחים נטע בע"מ נ' פ"ש ב"ש - דו ירחון "מיסים" כרך ד')

מס' 4, עמ' ה-50).

2.3.7 עו"ד שקיבל מלקוחו תשלום במטבע זר, כאשר הסכום כלל הן את שכר הטרחה והן את מחצית מס הבולים לחוזה אשר סכומו המדויק היה עתיד להקבע ביום הביול. עוה"ד המתין לקבלת הסכום המדויק מבא כוח המוכר על מנת שיוכל לחשב את החלוקה בין שכה"ט וההוצאות וכן כדי להמיר את הכסף למטבע ישראלי בבנק, ולרשום את הסכום בספריו. נפסק כי לעוה"ד היתה סיבה מספקת לאי הרישום, שכן התנהגותו עולה בקנה אחד עם התנהגותו של עו"ד סביר, בנסיבות דומות.

(ע.א. 329/84 פ"ש נתניה נ. ד"ר עציון פד"א יד', 83).

2.4 מקום שאי הרישום מתייחס לחלק מעסק ולאותו חלק הנהלת חשבונות נפרדת, יוכל להתייחס פקיד השומה הן לענין פסילה והן לענין המנעות מפסילה לקטע עסק זה בלבד.

אם קיימת אפשרות לראות את חלק העסק שבו לא נרשם התקבול כעסק נפרד מבחינה חשבונאית ארגונית ופיסית, יוכל פקיד השומה להפריד בין חלקי העסק ולהפעיל את הפסילה רק לגבי קטע עסק זה בלבד.

בכל מקרה תותר הפרדה כזאת בין חלקי העסק רק אם לא מדובר בארוע חוזר ונשנה.

נראה כי יש לבצע הפרדה כאמור בין חלקי העסק וזאת למרות שבפסיקה נקבע כי אין לקבוע שספרי הנישום יפסלו רק באותו ענף מסחרי נפרד שם התגלה אי רישום התקבול (ראה למשל, ע.מ.ה 293/85 גזית קונסליום בע"מ נ' פ"ש ת"א 4 - דו ירחון "מיסים" כרך א' מספר 5, עמ' ה-68).

פקיד השומה יקח בחשבון את גודלו של חלק העסק בו לא נרשם התקבול, יחסית לגודל העסק כולו.

באשר לתחולתן של הסנקציות הקשורות בשיקול דעתו של פקיד השומה הרי שמקום בו אפשר להפריד את חלקי העסק השונים תערך הפרדה גם בתחולת הסנקציות ואילו במקום בו לא ניתן להפריד, יוחלו הסנקציות על כל חלקי העסק.

דוגמאות:

- חנות המפעל

- מזנון השייך לקיבוץ העוסק בחקלאות ובתעשייה והקף הפעילות במזנון קטן מאוד יחסית לשאר ענפי הקיבוץ.

2.5 כאשר במסגרת שקול הדעת מתעוררת התלבטות האם לפסול את הספרים, ניתן יהיה לתת לנישום אזהרה בלבד, כמפורט להלן.

יש חובה להתייעץ בנסיבות אלו במחלקה המשפטית או המקצועית.

3. כללים מנחים לגבי מסגרת הפעלת הסמכות

3.1 זכות השמעת טענות בפני פקיד השומה:

על פי המצב הנוהג כיום קיימת אפשרות לנישום המעוניין בכך להציג טענות בכתב בפני פקיד השומה (מעין השגה בלתי פורמלית).

הוחלט לאמץ את החלטות הוועדה ולהפוך את הנוהג של הצגת הטענות הבלתי פורמלית לזכות השמעת טענות פורמלית שתהווה נוהל מחייב, לפי השלבים שלהלן:

א. תשלח לנישום הודעה בה יכתוב האחראי על היחידה ניהול ספרים כי לאור הביקורת שנערכה בעיסקו בכוונתו לפסול את ספרי הנישום, אך בטרם יעשה כן ניתנת לנישום אפשרות להציג טענותיו בפני פקיד השומה תוך תקופה של 15 יום ממועד המצאת ההודעה (ראה נספח א' (טופס 5009 א') או נספח ה' (טופס 5009 ה'), לפי העניין).

ב. הנישום יגיש את בקשתו בכתב ובצורה מנומקת.

ג. פקיד השומה או סגנו והם בלבד ידונו בבקשה ויהיו חייבים לזמן את הנישום על מנת שישמיע את טענותיו בפניהם.

ד. בעת קבלת ההחלטה יתבסס פקיד השומה על הכללים המנחים לגבי אופן הפעלת שקול הדעת.

ה. שוכנע פקיד השומה כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבול יודיע לנישום על כך (נספח ב' (טופס 5009 ב')).

לא שוכנע פקיד השומה כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבול יודיע לנישום בכתב על פסילת הספרים ועל זכותו על פי סעיף 145ב לערער לבית המשפט על ההחלטה האמורה תוך 60 יום מיום המצאת תשובת פקיד השומה (ראה נספח ד' (טופס 5009 ד') או נספח ו' (טופס 5009 ו'), לפי העניין).

כל עוד לא הכריע פקיד השומה בבקשת הנישום, ספרי הנישום לא יחשבו כפסולים.

אי הגשת בקשה מנומקת במועד תתפרש כויתור של הנישום על זכותו להשמיע טענותיו על פסילת הספרים בפני פקיד השומה, וספריו יחשבו כפסולים ממועד המצאת ההודעה ע"י האחראי על ניהול ספרים.

למותר לציין כי זכות השמעת הטענות תעמוד לנישום בכל מקרה של אי רישום תקבול (לא תהיה הגבלה במספר הפסילות שנערכו לנישום).

הפעלת הסנקציות כמפורט להלן תעשה רק לאחר החלטת פקיד השומה בדבר טענותיו של הנישום (שהרי עד אז הספרים אינם פסולים) או במידה שהנישום ויתר על זכותו להשמיע טענותיו בפני פקיד השומה.

3.2 דחיית ההחלטה בדבר פסילת הספרים עד לאחר קבלת דו"ח הנישום על ההכנסה:

בנסיבות מסויימות יוכל פקיד השומה, בהסכמת הנישום בכתב, לדחות החלטתו בדבר הפעלת סעיף 145ב עד לאחר קבלת דו"ח הנישום על ההכנסה, ולקבל את החלטתו לפי סבירות הדו"ח שהגיש הנישום ועל פי נתונים רלוונטים של העסק ונתונים אחרים (כגון בקורות חוזרות בעסק).

הסכמת הנישום לעניין זה תיעשה בכתב ותחתם על ידו סמוך למועד הארוע. בכל מקרה, עצם פסילת הספרים, עפ"י הפסיקה, אינה מאפשרת הגדלת שומה באורח אוטומטי, וברור כי יתכן שפסילת הספרים לא תביא להגדלת ההכנסה החייבת.

הנדון: ישום מנהלי של הוראות הפקודה בעניין פסילת ספרים בשל אי רישום תקבול

דוגמאות לנסיבות בהן מומלץ לפעול בדרך זו:

- עסק חדש בתחילת דרכו.
- ביקורת שנערכה בתחילת שנת מס, והביקורות שנערכו (אם נערכו) בשנות מס קודמות היו ביקורות טובות.

3.3 מתן אזהרה:

פקיד השומה יוכל להסתפק באזהרת הנישום בלבד כתחליף לפסילת ספרים. מתן האזהרה יעשה במקרים גבוליים בהם נרצה לתת הזדמנות חוזרת לנישום.

באזהרה יכתב כי פקיד השומה משהה את החלטתו לתקופה עד 12 חודשים ואם במהלך תקופה זו לא יתפס הנישום באי רישום תקבול נוסף כי אז לא יפסלו ספריו (נספח ג' (טופס 5009 ג')).

למותר לציין כי הדרישה בסעיף 145ב(2)(א) כי פקיד השומה יזהיר בכתב לפחות פעם אחת נישום שפעמיים לא רשם תקבול, מכוונת לאזהרה הבאה לאחר אי רישום תקבול ולא בהכרח לאחר פסילת הספרים, ולפיכך מתן אזהרה כאמור עונה על הדרישה של מתן אזהרה.

רק פקיד השומה או סגנו יהיו רשאים לתת אזהרה.

יש מקום לשקול מתן אזהרה במידה שמדובר בעסק חדש.

4. הפעלת סנקציות על הנישום כתוצאה מפסילת ספריו

קיים מספר רב של סנקציות המופעלות על נישום עקב פסילת ספריו. חלקן של הסנקציות הן מוחלטות ויתרתן מופעלות לאחר שפקיד השומה הפעיל שיקול דעת.

הפעלת הסנקציות, הן אלו המוטלות בשלב השומה (לדוגמא סעיף 121 לפקודה, סעיף 33 לפקודה) והן הסנקציות המנהליות (לדוגמא, אי מתן אישור על ניכוי מס מוקטן) תעשה רק לאחר החלטת פקיד השומה בדבר טענותיו של הנישום (שהרי עד אז הספרים אינם פסולים), או בנסיבות בהן ויתר הנישום על זכותו להשמיע את טענותיו בפני פקיד השומה.

5. טפסי ביקורת חוץ בעסקי הנישום

5.1 יש לתת פירוט יתר בטפסים, בין במסגרת הערות כלליות ובין במסגרת התיחסות ספציפית (כגון, מידת העומס במקום העסק בעת הביקורת, שיטת העבודה, רושם כללי ממקום העסק).

5.2 יש לרשום את גירסת הנישום למה שארע בעת הביקורת באופן מדויק ומפורט.

5.3 יש לאפשר לנישום (אם ברצונו בכך) לרשום את הסבריו בעצמו.

5.4 במידה שהנישום מבקש להיות מיוצג בעת ביקורת ספרים ע"י מיצגו, יש לאפשר זאת בכפוף לזמן המתנה סביר. לעומת זאת במקרה של אי רישום תקבול אין צורך לאפשר לנישום להיות מיוצג, שכן מדובר בבדיקה עובדתית בלבד ורישום פרטים טכניים.

בברכה
נציבות מס הכנסה

נספח א'

לכבוד

במטרה לבדוק את איכות ניהול הפנקסים נערכה ביקורת בעסקך ביום -----.

א. בביקורת זו נמצא אי רישום תקבולים בסכום של -----.

1. בכוונתי לפסול את פנקסיך, אולם בטרם ייעשה כן ניתנת לך אפשרות להשמיע את טענותיך בפני פקיד השומה או סגנו.

לצורך כך, עליך להגיש בקשה מנומקת בכתב לחתום מטה תוך 15 ימים מיום המצאת הודעה זו.

לאחר קבלת בקשתך, יקבע לך מועד בו תוכל להשמיע טענותיך בעל פה בפני פקיד השומה או סגנו.

2. אי משלוח הבקשה יתפרש כויתור מצידך על זכותך להשמיע טענותיך, ואראה פנקסיך לשנת המס ----- כפסולים מיום המצאת הודעה זו. ולענין זה:-

תשומת לבך מופנית לסעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה, הקובע כי המועד להגשת ערעור לבית המשפט המחוזי על פסילת הפנקסים הינו 60 ימים מיום המצאת הודעה זו.

3. לענין סעיף 145ב'(א)(2) לפקודת מס הכנסה הנני להזהירך כי אי רישום תקבול פעם נוספת בתוך 12 חודשים, יגרום לפסילת פנקסיך גם בשתי שנות המס שקדמו לשנת המס בה נערכה הביקורת השניה, על כל המשתמע מכך.

ב. ליקויים נוספים

ב. בנוסף, בבקורת זו נמצאו ליקויים בפנקסי חשבונותיך כדלקמן:

1.

2.

3.

4.

הנך נדרש לתקן הליקויים האמורים בפנקסי החשבונות לאלתר.
אין בהודעה זו כדי לקבוע את עמדת פקיד השומה על פי סעיף 130(ב) או סעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה.

בכבוד רב

אחראי ניהול ספרים

נספח ב'

לכבוד

הנדון: החלטה בעניין אי רישום תקבולים

לאחר ששמעתי טענותיך בתאריך ----- לעניין אי רישום התקבולים שנמצא בעסקך
בתאריך ----- שוכנעתי כי קיימת סיבה מספקת לאי הרישום ועל כן פנקסיך לשנת המס ---
--- אינם פסולים.

פקיד השומה/סגן פקיד השומה

נספח ד

לכבוד

הנדון: פסילת פנקסים לשנת מס -----

לאחר ששמעתי טענותיך ביום ----- לעניין אי רישום התקבולים שנמצא בעסקך, ביום -----
--- לא שוכנעתי כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבולים ועל כן פנקסיך פסולים לשנת
המס -----.

תשומת לבך מופנית לסעיף 145ב'(א)(1) לפקודת מס הכנסה הקובע כי המועד להגשת ערעור לבית המשפט המחוזי על פסילת הפנקסים הינו 60 ימים מיום המצאת הודעה זו.

בהמשך להודעתי אליך מתאריך -----

לעניין סעיף 145ב'(א)(2) לפקודת מס הכנסה הנני להזהירך כי אי רישום תקבול פעם נוספת בתוך 12 חודשים, יגרום לפסילת פנקסיך גם בשתי שנות המס שקדמו לשנת המס בה נערכה הבקורת השניה, על כל המשתמע מכך.

פקיד השומה/סגן פקיד שומה

נספח ה'

לכבוד

מטרה לבדוק את איכות ניהול הפנקסים נערכה ביקורת בעסקך ביום -----.

א. בביקורת זו נמצא אי רישום תקבולים בסכום של -----.

1. בכוונתי לפסול את פנקסיך, אולם בטרם ייעשה כן ניתנת לך אפשרות להשמיע את טענותיך בפני פקיד השומה או סגנו.

לצורך כך, עליך להגיש בקשה מנומקת בכתב לחתום מטה תוך 15 ימים מיום המצאת הודעה זו.

לאחר קבלת בקשתך, יקבע לך מועד בו תוכל להשמיע טענותיך בעל פה בפני פקיד השומה או סגנו.

2. אי משלוח הבקשה יתפרש כיתור מצידך על זכותך להשמעת טענותיך, ואראה פנקסיך לשנת המס ----- כפסולים מיום המצאת הודעה זו.

ולענין זה:-

א. בהתאם לסעיף 145ב'(א)(2) לפקודת מס הכנסה, הואיל וביום ----- נמצא אי רישום תקבולים בעסקך ובעקבות זאת הוזהרת, לפיכך פנקסיך לשנת המס ----- פסולים אף הם.

ב. תשומת ליבך מופנית לסעיף 145ב'(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה הקובע כי המועד להגשת ערעור לבית המשפט על החלטתי שלא לקבל את הסיבה לרישום כמספקת, יהיה יחד עם הערעור על השומות שייערכו או יתוקנו, לפי העניין, בעקבות אי רישום התקבולים.

ב. בנוסף, בבקורת זו נמצאו לקויים בפנקסי חשבונותיך כלדקמן:

1.

- 2.
- 3.
- 4.

הנך נדרש לתקן הלקויים האמורים בפנקסי החשבונות לאלתר.
אין בהודעה זו כדי לקבוע את עמדת פקיד השומה על פי סעיף 130(ב) או סעיף 130(ג) לפקודת מס הכנסה.

בכבוד רב

אחראי ניהול ספרים

נספח ו'

לכבוד

הנדון: פסילת פנקסים לשנות המס

לאחר ששמעתי טענותיך בתאריך ----- לעניין אי רישום התקבולים שנמצא בעסקך בתאריך -
-----, לא שוכנעתי קי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבולים.

הואיל והזוהרת ע"י פקיד השומה בתאריך ----- לאחר שנמצא בעסקך אי-רישום תקבולים
בתאריך ----- פנקסיך לשנות המס ----- פסולים עפ"י סעיף 145ב(א)(2) לפקודת
מס הכנסה.

תשומת ליבך מופניית לסעיף 145ב(א)(2) לפקודת מס הכנסה הקובע כי המועד להגשת
ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטתי שלא לקבל את הסיבה לאי רישום כמספקת הינו יחד
עם הערעור על השומות שייערכו או יתוקנו, לפי העניין, בעקבות אי רישום התקבולים.

פקיד השומה/סגן פקיד השומה

משרותי כל מס - www.kolmas.net טלפון: 03-5680888 פקס: 03-5680899
© כל הזכויות שמורות לחשבים ה.פ.ס מידע עסקי בע"מ