



י"ז אייר, תשע"ב
9 מאי, 2012

חוזר מס הכנסה מס' 2/2012 – רשות המסים
בנושא: אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות

1. רקע כללי

1.1. מטרת חוזר זה, היא לקבוע את אופן ההוכחה לקיומה של הוצאה הנדרשת בדוחותיו הכספיים של נישום, וזאת בעת בה התברר כי ההוצאה לא מלווה בחשבונית הרכישה כאסמכתא למהותה וסכומה של ההוצאה, או שהחשבונית יצאה שלא כדין, וכדו', והכל כפי שיפורט להלן.

1.2. חוזר זה ידון במצבים בהם אי-הימצאותן של אסמכתאות לקיומה של הוצאה או להוכחת עלות (מחיר מקורי) של נכס לצורך חישוב ההכנסה החייבת, אינה מהווה חסם לדרישה והכרה בהוצאה או בעלות של הנכס. כמו כן, חוזר זה יקבע אמות מידה שיחולו בקביעת שומה לנישום אשר אין בידו את החשבונית המאששת את קיומה וסכומה של ההוצאה או שספריו נפסלו או שנקבע לגביו כי לעניין מס ערך מוסף ניכה מס תשומות כנגד חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין.

1.3. יודגש, כי אין באמור בחוזר זה בכדי לגרוע ממבחני האינטגרליות של ההוצאות כפי הנדרש לצורך הכרה בהוצאות בעסקו של נישום וזאת בהתאם להוראות הנורמטיביות הקבועות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

1.4. הפרק השני בחלק ג' לפקודה עוסק בניכויים וקיצוים. סימן א' לפרק האמור דן בנושא "ניכויי הוצאות", כאשר סעיף 17 לפקודה שעניינו "הניכויים המותרים" מפרט את הדין העיקרי לעניין התרת הוצאות, בעוד סימן ד' לפרק השני שעניינו "הוראות כלליות" קובע את ההוראות לעניין ניכוי ההוצאות. הוראות סעיף 17 לפקודה מחייבות כי ההוצאה תצא בייצור הכנסה בשנת המס ולשם כך בלבד, ותהיה כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה.

1.5. הוראות ניהול פנקסים¹ (להלן: "הוראות ניהול פנקסים") מחייבות הימצאותן של אסמכתאות מתיעוד חוץ, וביניהן חשבוניות מספקים וקבלני משנה. הוראות ניהול פנקסים מחייבות קיומו של תיק תיעוד חוץ אשר בו יישמרו המסמכים בשיטה המאפשרת את איתור התיעוד.

1.6. סעיף 130(יא)(1)(ג) לפקודה שעניינו "סמכות לחייב בניהול פנקסים", קובע כי ניכוי הוצאה ללא רכישה או קבלת שירות, או שסכום ההוצאה אינו משקף את מחיר הרכישה או השירות, תוביל לפסילת ספריו של הנישום זולת אם שוכנע פקיד

¹ הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 משולב עם תקנות מע"מ (ניהול פנקסי חשבוניות) התשל"ו-1976.



השומה כי היתה סיבה מספקת למעשה כאמור. קביעת פקיד השומה כי ספריו של נישום אינם קבילים, עשויה להוביל לנקיטת סנקציות על הנישום ולקביעת השומה לפי מיטב השפיטה. סעיף 33 לפקודה קובע כי פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות במקרה של פסילת הספרים, וכמו כן קובע הסעיף סנקציות נוספות.

1.7. בעניין זה יש לציין גם את הוראות סעיף 155 לפקודה שעניינו **"חובת הראיה"**, המטיל את הצדקת השומה על פקיד השומה כל עוד לא נפסלו ספריו של נישום. הסעיף קובע כי פסילת ספריו של הנישום, תעביר את חובת הראיה כי המדובר בשומה מופרזת, לכתפיו של הנישום.

1.8. בפס"ד **הידרולה**² קבע בית המשפט כי נטל ההוכחה לעניין התרת הוצאות בניכוי, מוטל מלכתחילה על הנישום, וזאת באמצעות הצגת מסמכים ותיעוד רלוונטיים, שרק מהם ניתן ללמוד על ביצועה של ההוצאה, על היקפה, ואולי גם על יעודה. יחד עם זאת, במצבים חריגים בהם קיימות נסיבות ייחודיות, יש מקום להצדיק התרת ההוצאות הנדרשות בניכוי, ובלבד שאלה הוכחו בראיות אחרות. לעניין זה ראו גם את קביעת ביהמ"ש העליון בפס"ד **חברה בע"מ**³.

1.9. בפס"ד **דגמין**⁴ מצביע בית המשפט על מספר ראיות עליהן ניתן להסתמך בקביעת שומה ובינהן: הסכמי עבודה עם קבלני משנה, דפי חשבון, צילומי צ'קים, תלושי שכר או כל ראיה אחרת. נוסף על ראיות אלו, ניתן להסתמך על עדותם של קבלני המשנה באם הם נמצאים אמינים. ביהמ"ש קובע באותו העניין במוטב העליון⁵, כי פסילת ספריו של הנישום אינה מביאה להתרת כספו, ושעל פקיד השומה מוטלת החובה לקבוע את הכנסותיו באופן מנומק ועל יסוד נתונים.

2. סקירת המצבים השונים לאופן השימוש באסמכתאות ו/או דרישת עלויות

להלן סקירה של כל אחד מהמקרים, בהם בחינת התרת ההוצאה ע"י פקיד השומה, תהיה בהתאם להוראות המפורטות בסעיף 3 לחוזר זה:

2.1. הנישום לא שמר את התיעוד הנדרש בשל הוצאות שיצאו במהלך התקופה בה נדרש הנישום לשמירת מסמכים

הכוונה היא למקרים בהם לא נשמר התיעוד הנדרש מכח סעיף 25 להוראות ניהול פנקסים בשל הוצאות שיצאו במהלך התקופה בה נדרש הנישום לשמירת מסמכים, ואין בידיו של הנישום חשבוניות להוכחת ההוצאה (רכישת מלאי, קבלת שירותים וכיוצ"ב) או אפשרות להמצאת העתק נאמן למקור של החשבונית. יצוין כי, בסעיף 25 להוראות ניהול פנקסים נקבע כי יש לשמור על מערכת החשבונות לתקופה של שבע שנים מתום שנת המס שאליה היא מתייחסת או שש שנים מיום

² עמ"ה 1068/00 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1.

³ ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה.

⁴ עמ"ה 525/02 דגמין מוחמד נ' פקיד שומה באר שבע.

⁵ ע"א 10088/09 דגמין מוחמד נ' פקיד שומה באר שבע.



הגשת הדוח לאותה שנת המס, לפי המאוחר. תיעוד נוסף שהנישום מנהל אף שאינו מחויב בניהולו עפ"י הוראות ניהול פנקסים - יש לשמור לתקופה של לפחות שלוש שנים מיום הגשת הדוח על ההכנסה לשנת המס אליה התיעוד מתייחס.

2.2. הנישום דורש הוצאות פחת כאשר אין בידיו את החשבונית המעידה על רכישת

הנכס בגינו נדרש הפחת

כאשר אין בידיו של הנישום את החשבונית המעידה על הרכישה ועל המחיר המקורי של הנכס לגביו נדרשת התרת הפחת. יצוין כי, בהתאם ובכפוף להוראות סעיף 17(8) לפקודה וסימן ב' לפרק השני לפקודה שעניינו "ניכוי פחת", ניתן להכיר בניכוי בעד פחת בגין נכסים שנרכשו בעסק על פי אחוזים מן המחיר המקורי שעלה הנכס לנישום, כפי שנקבעו באישור וועדת הכספים של הכנסת.

2.3. בעת מימוש נכס הוני דורש הנישום התרת הוצאות הוניות ו/או עלויות בגין מחיר

מקורי של רכוש קבוע כאשר אין בידיו את החשבונית המעידה על רכישת הנכס

כאשר בעת מימוש נכס הוני דורש הנישום את ניכוייה של הוצאה הונית מסוימת ("יתרת המחיר המקורי" כמשמעות המונח בסעיף 88 לפקודה), ואין בידיו של הנישום את החשבונית המעידה על הרכישה או ההוצאה ועל המחיר המקורי של הנכס.

2.4. חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין

בפסיקה נוצרה הבחנה בין ניכוי מס תשומות לעניין מע"מ המחייבת הימצאותה של חשבונית מס שהוצאה כדין, לבין היבטי שומות מס הכנסה אותן ניתן לערוך על פי מיטב השפיטה ובהתבסס על אומדן ושיקול דעת הנובע מניסיונו ומומחיותו של פקיד השומה⁶. לאור האמור, יתכנו מצבים בהם מסמך הנחזה להיות חשבונית מס לא יוכר ע"י ממונה מע"מ אך ההוצאה תוכר ע"י פקיד השומה.

חשבוניות שהוצאו שלא כדין הן חשבוניות שלא הוצאו לפי הקבוע בסעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") והן אינן כוללות את כל הפרטים שנקבעו בתקנה 9א' לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976.

באופן כללי ניתן לומר כי חשבוניות שהוצאו שלא כדין הן חשבוניות שמתקיים לגביהן אחד או יותר מהבאים: הן הוצאו ע"י מי שאינו בגדר עוסק מורשה בעל תיק פעיל במע"מ, הן לא משקפות את העיסקה האמיתית שנעשתה בין הצדדים, הסכום לא משקף את סכום העיסקה הנכון, מוציא החשבונית הוא לא הגורם שביצע את העיסקה בפועל, מנכה החשבונית הוא לא הלקוח האמיתי בעיסקה,

⁶ ראו גם ע"ש 155/98 עפ"י מחמוד נ' מנהל מע"מ נצרת.



החשבוניות לא מפורטות ועוד. יש לציין כי מס תשומות ניתן לנכות רק עפ"י סעיפים 38, 40א' ו-43א' לחוק מע"מ וזאת בתנאי שאחד מהאיסורים שנקבעו בסעיף 41 לחוק מע"מ או בתקנות 14-16 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, אינו חל.

להלן פירוט של מס' מקרים שונים עת בה התגלה בעסקו של נישום, כי חשבוניות אשר כנגדן ביקש לנכות הוצאות היו חשבוניות מס שהוצאו שלא כדין (להלן: "חשבוניות פיקטיביות"):

2.4.1. כספי החשבוניות הפיקטיביות נמשכו מהעסק לכיסו האישי של נושא המשרה השולט בהוצאת הכספים (מנכ"ל, סמנכ"ל, בעל מניות וכד') וללא כל עסקה אמיתית כנגדן;

2.4.2. מדובר בהוצאות שהוציא העסק בייצור הכנסתו ואשר האסמכתאות בגינן היו חשבוניות פיקטיביות (לדוגמה כאשר נותן השירות/מוכר המוצר נשוא ההוצאה, אינו רשאי להוציא חשבונית מס);

2.4.3. חשבוניות פיקטיביות "מנופחות" המייצגות שילוב של שתי האפשרויות האמורות לעיל. קרי, מצד אחד הוצאה אמיתית שהוציא העסק כנגד חשבונית פיקטיבית ומאידך, סכום נוסף שלא משקף עסקה אמיתית אשר ככל הנראה, עלה לכיסו האישי של נושא המשרה בעסק.

3. הוראות כלליות

3.1. חוזר זה בא לקבוע אמות מידה קבועות שיחולו בעת קביעת שומה לנישום אשר אין בידו את החשבונית המאששת את קיומה וסכומה של ההוצאה או העלות הנדרשת, או נישום שספריו נפסלו ושנקבע לגביו כי ניכה מס תשומות כנגד חשבוניות פיקטיביות. אמות מידה אלו, יסתמכו על האסמכתאות והראיות אותן ימציא הנישום לפקיד השומה ועליהן תתבסס השומה. **כמובן שתישמר לפקיד השומה הזכות להפעיל שיקול דעת באם לקבל או לדחות את הראיה המוצגת על סמך מהימנותה.**

3.2. על מנת לקבוע את ההוצאות האמיתיות אותן יש לנכות מהכנסתו של העסק, אשר יצאו בייצור ההכנסה, על פקיד השומה לקבוע את מהותן ומטרתן של ההוצאות בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל, ולאמוד את ההוצאות על סמך ניסיונו והבנתו תוך שימוש באמצעים הקיימים לקביעת האומדנים, ולהביא בחשבון, בין היתר, את הנקודות הבאות (מובהר בזאת כי אין באמור בכדי לשלול את הבדיקות המפורטות להלן, מצד פקיד השומה, מקום בו קיימות אסמכתאות ראיות בקשר להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות):

3.2.1. פקיד השומה צריך להיווכח כי אכן יצאה הוצאה בעסקו של הנישום וזאת על ידי בחינת המקרה הרלוונטי בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל (לדוגמה):



בעסקה של מתן שירותי בנייה - היווכחות כי אכן בוצע שירות או נעשתה העבודה על ידי בדיקת העבודות שנעשו בפועל בשטח, בעסקה של רכישת מוצרים - היווכחות כי המוצרים שנרכשו אכן שימשו בעסק אם כחומרי גלם לייצור או כמלאי שנמכר בעסק וכיוצ"ב).

3.2.2 יש לבחון את גובה התשלום שבוצע בפועל עם אמצעי זיהוי של הצד המקבל (כגון: צ'ק, העברה בנקאית וכד') תוך בחינה של ההכרה בהכנסה אצל הצד שמנגד. נדגיש למקרה זה, כי תשלום ששולם בשטח כסף יביא למצב בו יהיה קשה להסתמך על ראייה זו, וזאת לאור מניעת האפשרות למעקב אחר הסכום המשולם והמתקבל. במידה ולא נמצאה אסמכתא לתשלום בפועל, יהיה על הנישום נטל הוכחה כבד יותר לקיומה של ההוצאה וסבירותה.

3.2.3 בדיקת הסכמים וחוזים חתומים על ידי הצדדים ואשר קובעים את מהותה וסכומה של ההוצאה הנדרשת (הסכמי שירותים, חוזה רכישת נכסים וכד').

3.2.4 בדיקת הערכות שווי או מסמכים המעידים על שווי הנכס אשר נעשו למטרות שונות (הערכת שווי ביטוחית, הערכת שמאי לצורך שיעבוד הנכס למתן הלוואה, הסכמי הלוואה שניתנה בגין הרכישה ממוסד פיננסי וכיוצ"ב).

3.2.5 טופסי פחת י"א מתוך דוחות כספיים מבוקרים על ידי רואה חשבון משנים קודמות של הנישום, כפי שהוגשו לרשות מסים.

3.2.6 רישומים קיימים של רשויות מנהליות אחרות בישראל ומחוץ לישראל המעידות על מחיר הרכישה (לדוגמה: היטלי השבחה, תשלומי מס על הרכישה, וכד').

3.2.7 במקרה של קבלת שירותים באמצעות קבלני משנה - הצהרות של קבלן המשנה המגובות בהוכחה לדיווח על ההכנסה בדוחותיו של הקבלן ובאישור ניכוי מס במקור ואישור ניהול פנקסי חשבונות לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים, התשל"ו-1976. ניתן לבחון גם תלושי שכר של עובדי קבלן המשנה נתן השירות, אשר מעידים על עלותה של העבודה נשוא ההוצאה הנדרשת, עליה ניתן להוסיף מרווח רווח מקובל בענף, לצורך קבלת שווי השוק של ההוצאה בה נשא הנישום.

3.2.8 יש לבדוק את חשבונותיו של נושא המשרה לצורך בדיקה כי סכומים שהוצאו מהעסק לכאורה, לא חזרו אל נושא המשרה בעקיפין אלא שימשו באמת לתשלום ההוצאות.

3.2.9 התרת הוצאות בגין רכישת נכסים ומוצרים או בגין עבודות אשר בוצעו בפועל אך ללא אסמכתאות תקפות, צריך ותהיה מלווה בבדיקת סקרי שוק



המעריכים את שווי השוק הנהוג בעסקאות מסוג דומה בין צדדים שאינם קשורים לצורך בחינת סבירות ההוצאה.

3.2.10 במידה והנישום אינו עומד תחת נטל ההוכחה, פקיד השומה ישום את הכנסתו על בסיס תסקירים כלכליים, השערות ואומדנים מקובלים בענף בו עוסק הנישום, בהתאם לתדריכים שמפרסמת מעת לעת החטיבה הכלכלית של רשות המסים⁷ ובאמצעות סיוע וליווי מכלכלני הרשות.

3.2.11 מובהר בזאת כי במקרה בו יצאה הוצאה אשר לא דווחה ע"י הצדדים, הרי שבמצב בו החליט פקיד השומה להתיר את ההוצאה או חלקה, היא תותר אך ורק אם דורש ההוצאה ניכה מס במקור בכפוף לכל דין, ופקיד השומה יפעל במקביל לוודא זקיפת הכנסה בצד השני במקרים הרלוונטיים.

3.3 לגבי מקרים בהם מנהל מע"מ האזורי מצא כי נוכח מס תשומות אצל נישום על סמך חשבוניות פיקטיביות, יקבע אופן העברת המידע כך שניתן יהיה לשתף הן את משרדי השומה הנוגעים לתיקי הנישום (הן את משרד השומה בו מתנהל התיק של העסק, והן את משרד השומה בו מתנהל תיקו האישי של נושא המשרה הרלוונטי או בעל השליטה לעניין החשבוניות הפיקטיביות). על פקידי השומה המטפלים בתיקים יש לפעול כלהלן:

3.3.1 יש לשמור על אחידות הטיפול השומתי כאשר מדובר בנישום בעל קבוצת חברות כשלא כל התיקים מתנהלים תחת אותו משרד השומה. טיפול אחיד יושג על ידי תיאום הליך הביקורת ותוצאותיה בין משרדי השומה תוך שיתוף הממצאים והמסקנות בטיפול. במידת האפשר, יש לשאוף לניתוב התיקים הקשורים באותו הנישום למשרד השומה בו מתנהל תיקו האישי של הנישום.

3.3.2 במידה ולאחר בחינת היתכנות ההוצאות על פי המפורט בסעיף 3.2 לעיל, עלה כי לא כל ההוצאות שימשו בעסקו של הנישום כהוצאה בייצור הכנסה - לגבי יתרת הסכום אשר נקבע שאינו משקף הוצאה אמיתית בחברה, פקיד השומה יבחן באם יש לבצע זקיפת הכנסה (הכנסה ממשכורת, מדיבידנד או מדמי ניהול, על פי העניין) בתיקו האישי של נושא המשרה האחראי על הוצאת הכספים מהעסק (בחינה זו תעשה בשים לב למכלול הנסיבות ובכלל זה הראיות לכך שאכן הכסף הגיע לידי נושא המשרה). סכום אשר הגיע לידי נושא המשרה, יגולם כהכנסה נטו אשר הגיעה לידי נושא הנישום בתיקו האישי.

3.3.3 לצורך יישום הוראות חוזר זה, יש לשמור על תיאום ושיתוף המידע בין משרדי השומה השונים בהם מתנהלים התיקים של הנישומים הנוגעים לעניין. פקיד השומה אשר ביצע את הבדיקה וקבע את שומת העסק במקרה

⁷ קווי הנחיות כלכליים לבחינת סבירות ההכנסה.



דן, יעביר את מסקנותיו לפקיד השומה בו מתנהל תיקו האישי של נושא
המשרה אשר שלט בהוצאת הכספים ששולמו כנגד החשבוניות ואשר אליו
הגיעה ההכנסה נשוא אותן חשבוניות, אשר יקבע את שומתו בהתאם.

בברכה,

רשות המסים בישראל