



ערר 6/18

### הוועדה לקבילות פנקסים

|                     |   |
|---------------------|---|
| <b>חברי הוועדה:</b> | יועץ מס שמואל מזון, יו"ר<br>רו"ח תדהר כהן, חבר<br>רו"ח אביחי רוזנפלד, חבר         |
| <b>העוררת:</b>      | כהן קמי מס'<br>תיק: 062383062   |
| <b>המשיב:</b>       | ע"י ב"כ רו"ח דורון ביבר<br>פ"ש טבריה  |
| <b>שנות מס:</b>     | ע"י ב"כ אהוד עוקבי, מנהל<br>תחום (רכז בכיר)<br>דנית עמאר, רכזת חוליה<br>2013-2015 |
| <b>מהות העסק:</b>   | אדריכלות והפעלת צימרים  |

### מבוא

1. ערר זה, עניינו דיון בפסילת פנקסיה של המערערת על-ידי המשיב, בגין ליקוי או סטייה מהותיים מההוראות לניהול פנקסים (להלן – "ההוראות").
2. המערערת הינה אדריכלית במקצועה (להלן – "עסק האדריכלות"). בנוסף להיותה אדריכלית, המערערת הינה בעלת צימרים הצמודים לדירת מגוריה במושבה כנרת (להלן – "עסקי הצימרים").

### 3. פירוט הפסילה ועילותיה:

- 3.1. הפסילה הינה לשנים 2012, 2013, 2014 ו- 2015.

3.2. מהות הליקוי<sup>1</sup>: אי ניהול ספר לקוחות בעסק האדריכלות, כהגדרתו בתוספת ה' להוראות ניהול פנקסי חשבונות, סעיף 3.<sup>2</sup>

3.3. פסילת הספרים נקבעה על ידי המשיב, הן עבור הספרים בעסק האדריכלות והן עבור הספרים בעסקי הצימרים, ללא הבחנה בין השניים. הוועדה החליטה לדון אך ורק בפסילה בעסק האדריכלות.

3.4. לאור הליקוי הנ"ל המשיב קובע כי קיימת סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים, ולפיכך יש לפסול את ספרי המערכת.

#### 4. טיעוני העוררת באמצעות בא כוחה כנגד הפסילה:

4.1. נחיתות חשיבותו של ספר לקוחות באה לידי ביטוי בעצם התעלמות המחוקק מהספר בפרק הדין בתיעוד הפנים. בעוד שהתקנות מייעדות פסקה, המתארת כל ספר בתיעוד הפנים, היא מתעלמת מספר לקוחות בפרק זה. לא רק זאת, המקום היחידי שבו מופיע ספר לקוחות הוא תוספת ה', וגם שם, תיאור הדרישות בספר לקוחות אינו קיים. עצם עובדה זו מעיד על כך, שאי ניהול ספר לקוחות לבדו אינו יכול להיות ליקוי מהותי.

כבר כאן הוועדה מוצאת לנכון להעיר, כי למצער, יש ממש בטענת המערכת לפיה הוראות החוק לעניין ניהול ספר לקוחות, תוכנו וצורתו, הינם **לוקים בחסר**.

#### 4.2. קיום חוזי עבודה מסודרים עם הלקוחות והשפעתם על הפסילה:

4.2.1. על פי סעיף 3 בתוספת ה' להוראות: "**אם תמורת השירות שולמה במלואה מיד**

**לאחר מתן השירות אין חובה לרשום חיוב וזיכוי כאמור**". היות שלכל הלקוחות

יש הסכמי עבודה, ובכל הסכם מפורטים שלבי העבודה והתשלומים כלהלן:

✓ 20% מקדמה בחתימה על הסכם

✓ 25% אישור סקיצות

✓ 50% גמר תוכנית ביצוע

✓ 5% פיקוח עליון

כל שלב עומד בפני עצמו, הכסף משולם מיד בתום כל שלב.

צורת עבודה זו מביאה בהכרח למצב שבו אין צורך לרשום דבר בספר לקוחות, וממילא אין צורך בקיומו בעסק.

4.2.2. טענה חלופית לטענה הנ"ל, אם זו לא תתקבל: הסכמי העבודה עם הלקוחות הם תחליף נאות לספר לקוחות.

---

<sup>1</sup> לקוח מתוך סעיף 2 להודעה על פסילת הספרים מיום 2017/12/28.  
<sup>2</sup> המשיב לא הצביע על ליקוי כלשהו בספרי העוררת בעסקי הצימרים שבבעלותה.

4.3. קיומו של ספר לקוחות, אף אם ייראה כשלם, אינו יכול להיות כלי ביקורת בדבר שלמות ההכנסות עבור מי שמעוניין להעלימן חו"ח, שהרי המעוניין להעלים הכנסה כלשהי, ממילא לא ישאיר עקבות בספר לקוחות בדבר אותה הכנסה .

4.4. המשיב ביצע ביקורות צולבות ומקיפות המהוות ביקורת אלטרנטיבית לכל רישום חשבונאי, לרבות ספר לקוחות, אילו היה מנוהל. מכאן ניתן להסיק כי יכולתו של המשיב לבצע פעולות ביקורת ולקבוע שומות לא נפגמה כהוא זה .

4.5. בעבר בוצעו בעסקה של המערערת ביקורות ניהול ספרים רבות, ואף לא אחת מהן העלתה ליקוי בדבר אי ניהול ספר לקוחות. מדברי ב"כ המערערת ניתן להבין כי לתומתה היא סברה שספריה תקינים .

4.6. פרט לטיעוני המערערת לעניין הפסילה עצמה, העלה ב"כ המערערת טענה כי המשיב השתמש בפסילת הספרים כמנוף לחץ על מנת להביא לשומת מס ביתר, אשר הושת על המערערת .

4.7. לאור שאלות הבהרה שנשאל ב"כ המערערת, ביקשה המערערת בעצמה להציג את דרך פעולתה עם הלקוחות והתנהלותה בכלל, לרבות גביית התשלומים בגין עבודתה. כך גם ניתן היה להבין כי לעיתים הלקוחות מקבלים ממנה שירות מלא, והשלב האחרון 5, %

פיקוח עליון, על אף שמבוצע, אינו נגבה במלואו. קרי, ניתן שירות, ותמורתו לא נגבתה.

## 5. טיעוני המשיב לפסילה<sup>3</sup>:

5.1. התייחסות המשיב לטיעוני המערערת בדבר השפעת עצם קיומם של ההסכמים על הפסילה:

5.1.1. בניגוד לעמדת המערערת, המשיב אינו רואה בשלבי העבודה כשלבים נפרדים העומדים כל אחד בפני עצמו, אלא שירות נמשך הומוגני אחד. לאור זאת יש חובה לנהל ספר לקוחות .

5.1.2. חוזי העבודה עם הלקוחות אינם יכולים להיות תחליף לספר לקוחות מהטעמים הבאים:

- ✓ לא הונחה דעת המשיב כי עם כל הלקוחות נחתמים הסכמים .
- ✓ לא בהכרח הוצגו כל ההסכמים למשיב .

---

<sup>3</sup> לקוח מתוך תשובת המשיב .

- ✓ ההסכם נעשה בתחילת ההתקשרות, לעומת ספר לקוחות שהוא רישום בדיעבד.
- ✓ ההסכם אינו מבטא חובה וזכות, תאריכי תשלום, צורת תשלום וכו'.
- ✓ הסכם לא יכול לבצע "סימול הדדי" כמתבקש בסעיף 24 להוראות.

5.2. טיעון נוסף אותו מעלה המשיב: **"לפי שיטת המערערת, המבטלת במחי יד ספר לקוחות, אפשרי אף לבטל את הספרים האחרים ואין צורך לנהל קבלות וחשבוניות מס הרי הכל כתוב בהסכם."**<sup>4</sup>

5.3. רישום ראשוני לעומת רישום בדיעבד:

הסכם הוא רישום ראשוני, ולעומתו ספר לקוחות הוא רישום שניתן לרושמו בדיעבד.<sup>5</sup>

5.4. המשיב אינו מוצא קשר בין ביקורות ניהול ספרים שבוצעו בעבר, על אף שלא מצאו ליקוי בעניין אי ניהול ספר לקוחות. לטענתו, ביקורות ניהול ספרים שבוצעו בעבר אינן גורעות מכוחו ומאחריותו של המשיב להעלות ליקוי שלא נתגלה בביקורת ניהול ספרים.

5.5. המשיב טוען כי נתיב הביקורת נפגם, אך לא ציין כיצד הוא נפגם.

## 6. דיון בטיעוני הצדדים

### 6.1. טענות העוררת

6.1.1. התייחסותו הלקונית של המחוקק לספר לקוחות מעידה על מידת חשיבותו, הפחותה אולי, ויודגש: אולי. חרף זאת, הבחינה של מהותיות הסטייה או הליקוי לעולם תהיה על פי מידת הפגיעה ביכולתו של פקיד השומה לבצע את הביקורת או את השומה. לאור זאת הוועדה תתעלם מנימוק זה ולא תביאו בחשבון.

6.1.2. קיום חוזי עבודה מסודרים עם הלקוחות והשפעתם על הפסילה:

- ✓ על פי סעיף 3 בתוספת ה' להוראות: **"אם תמורת השירות שולמה במלואה מיד לאחר מתן השירות אין חובה לרשום חיוב וזיכוי כאמור"**.

חוזי הלקוחות בנויים משלבים, ואכן אם ניתן לראות כל שלב ביצוע כשלב אוטונומי, אשר עם סיומו מבוצע תשלום מלא, אזי אין חובה לרשום חיוב וזיכוי כאמור. אולם, על פי השאלות שהפנתה הוועדה למערערת ומהתשובות של המערערת לשאלות אלה, ניתן ללמוד שלפחות בגין השלב האחרון (פיקוח עליון) לא תמיד מבוצע מלוא התשלום. עובדה זו מביאה לנפילתו של טיעון זה.

<sup>4</sup> הוועדה מניחה כי טיעון זה נאמר כסוג מסוים של סרקזם.

<sup>5</sup> ראה סעיף 9 לתשובת המשיב.

✓ טענה חלופית לטענה הנ"ל, אם זו לא תתקבל: הסכמי העבודה עם הלקוחות מהווים תחליף נאות לספר לקוחות.

חוזי הלקוחות אינם מהווים תחליף לספר לקוחות, היות שאינם כוללים חיובים וזיכויים בפועל.

✓ לאור הנ"ל, על אף שהחוזים אינם מהווים ספר לקוחות כמשמעותו בהוראות, סבורה הוועדה שהחוזים מהווים תחליף נאות לצורך ביצוע הביקורת בהקשר לסעיף 3 להוראות ניהול ספרים בתוספת ה'.

6.1.3. קיומו של ספר לקוחות, אף אם ייראה כשלם, אינו יכול להוות כלי ביקורת בדבר שלמות ההכנסות עבור מי שמעוניין להעלימן חו"ח, שהרי המעוניין להעלים הכנסה כלשהי, ממילא לא ישאיר עקבות בספר לקוחות בדבר אותה הכנסה.

הוועדה מקבלת טיעון זה, במיוחד לאור היקף העבודות הלא גדול של המערערת.

6.1.4. המשיב ביצע ביקורות צולבות ומקיפות המהוות ביקורת אלטרנטיבית לכל רישום חשבונאי לרבות ספר לקוחות, אילו היה מנוהל. מכאן ניתן להסיק כי יכולתו של המשיב לבצע פעולות ביקורת ולקבוע שומות לא נפגמה כהוא זה. המשיב לא פסל טיעון זה.

הוועדה מקבלת טיעון זה.

6.1.5. בנוגע לביקורות שבוצעו בעבר, ביקורות אשר לא העלו ליקוי של אי ניהול ספר לקוחות, הוועדה סבורה שביקורות אלה אינן גורעות מכוחו של המשיב לקבוע אחרת בביקורת מאוחרת יותר.

6.1.6. פרט לטיעוני המערערת לעניין הפסילה עצמה, העלה ב"כ המערערת טענה כי המשיב השתמש בפסילת הספרים כמנוף לחץ על מנת להביא לשומת מס ביתר, אשר הושת על המערערת.

מעבר לדעתה של הוועדה, כי שימוש בפסילת ספרים כמנוף לחץ לקביעת שומות, הינו אמצעי פסול, לא התרשמנו כי כך אכן פעל המשיב. הוועדה לא תתייחס לטיעון זה מעבר למה שנכתב לעיל.

## 6.2. טענות המשיב:

6.2.1. הסכמי הלקוחות אינם מהווים מקשה אחת, כטענת המשיב, אלא בנויים משלבים. הוועדה סבורה כי טיעון זה יכול לקום במקרים אחרים, אך לא יקום במקרה דנן.

היות שלפחות באחד השלבים לא תמיד מתקיים תשלום מלא, ולכן התוצאה היא שיש לבצע רישום בספר לקוחות.

6.2.2. באשר לטענה כי הסכמי הלקוחות אינם מהווים תחליף לספר לקוחות במקרה שלפנינו, אמרנו קודם, כי צודק המשיב בטענה זו, כיוון שאין רישום חובה וזכות בהסכם.

6.2.3. עוד צודק המשיב כי הסכמי הלקוחות הינם רישום ראשוני, ואילו ספר לקוחות הוא רישום שניתן לרושמו בדיעבד. **אולם, טיעון זה תומך תמיכה איתנה בטענת המערערות**, וגם אילולא נטען<sup>6</sup>, ברור לוועדה, כי ניתן לרושמו בדיעבד את ספר הלקוחות בשלמותו, כאילו נרשם עוד קודם לכן. רבות נכתב על חשיבותו של הרישום הראשוני אל מול רישום שניתן לרושמו בדיעבד, ואין צורך להכביר עוד במילים, פרט להדגשת העובדה כי הרישום הראשוני הוא אותנטי באופיו ולא ניתן לשחזרו<sup>7</sup>, בניגוד לרישום בספר לקוחות, שממילא מתבצע לא באותו הרגע אלא פעם בחודש או בחודשיים, כאשר החומר של הנהלת החשבונות מגיע למשרד הנהלת החשבונות אשר מבצע את הרישומים.

6.2.4. באשר לטענה כי המערערות הייתה חייבת בניהול ספר לקוחות כי החוק מחייב זאת, נבהיר, כי איננו יכולים להתייחס לטיעון זה כנימוק, וכן איננו יכולים להתייחס לטיעון זה כעילה לפסילת ספרים, שכן בטיעון זה קובע המשיב בעצם, שיש לנהל ספר לקוחות על פי החוק, אמירה נכונה, אך אינה מועילה לטיעוני המשיב. דא עקא, לא זו השאלה העומדת בפנינו. אנו נדרשים לשאלה האם אי ניהול ספר לקוחות במקרה שלפנינו מהווה ליקוי מהותי: ומעבר לזה נציין עוד, כי אין הנימוק לטיעון יכול להיות זהה לטיעון עצמו. לאור זאת החלטנו להתעלם מטיעון זה.

6.2.5. המשיב לא הביא בטיעונו ראיה ממשית באשר לפגיעה ביכולתו לבצע את השומה או הביקורת בהיעדר ספר לקוחות במקרה שלפנינו. הוועדה ניסתה לברר זאת עימו בשאלות שהציגה לפניו, אך המשיב לא הצליח להראות, גם במהלך הדיון עצמו, כיצד נפגמה יכולתו לבצע את הביקורת ואת השומה בהיעדר ספר לקוחות.

## 7. החלטת הוועדה:

7.1. הוועדה, לאחר שקראה את כל הפרוטוקולים, עיינה בכל החומרים, חקרה את הצדדים, שקלה והפכה בדבר, החליטה כדלקמן:

7.1.1. לבטל את פסילת הספרים לכל השנים.

---

<sup>6</sup> קל וחומר אם נטען הדבר על ידי המשיב בעצמו.

<sup>7</sup> כגון הפקת קבלה מיד עם קבלת תשלום, המהווה רישום ראשוני, ובמקרה זה גורם הזמן הוא בעל חשיבות רבה.

7.1.2. לפסוק הוצאות סמליות לטובת המערערת בסך 1,000 ש"ח .

7.2. על מנת להבטיח אפשרות נאותה לביקורת ולהצלבת מידע, הוועדה מורה למערערת לתקן את הליקוי כלהלן: יש לצרף חשבון חובה וזכות לכל הסכם, יחד עם מספרי קשר לחשבוניות מס / תעודות זיכוי ולקבלות שהופקו, ולהודיע למשיב בדבר תיקון הליקוי כאמור .

7.3. החלטת הוועדה נתקבלה פה אחד .

ניתן ביום 9.3.2020.

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר