

י"ט חשוון תשע"ג
04 נובמבר 2012

לכבוד רו"ח עופר מנירב
יו"ר ועדת מיסים
לשכת רואי החשבון

**הנדון: דיווח לצורכי מס על בסיס מזומן לחברה שדוחותיה הכספיים נערכו
על בסיס מצטבר**

התבקשנו על ידכם לחוות דעתנו בשאלה המשפטית האם חברה שעורכת את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר, רשאית לבצע התאמות בדו"ח המס, כדי להסב את בסיס הדיווח לצורכי מס מבסיס מצטבר לבסיס מזומן. זאת, לאור הוראת ביצוע מספר 8/2012 בנושא בסיס דוח לצרכי מס - מזומן או מצטבר שפרסמה רשות המסים ב-25 ליולי 2012.

חוות הדעת ניתנת על פי מיטב ידיעתנו המקצועית, תוך הסתמכות על הפסיקה הקיימת ועל פי הבנתנו את המצב המשפטי נכון להיום. לא ניתן להתחייב כי עמדת שלטונות המס ו/או בית המשפט תעלה בקנה אחד עם מסקנות חוות הדעת.

חוות דעתנו ניתנת ללשכת רואי החשבון והיא איננה מבוססת על עובדות קונקרטיות אלא על הנחות לדיון תיאורטי. נדגיש, כי תוצאות המס הנוגעות לנושאים שנבחנו במסגרת חוות הדעת עשויות להיות מושפעות מהנחות העובדתיות הספציפיים הנוגעים לנישום המבקש לעשות שימוש בחוות הדעת. במסגרת חוות דעת זו לא נבחנו היבטים סובייקטיביים אלו.

להלן תמצית חוות דעתנו:

הקדמה

חוות דעת זו איננה עוסקת בשאלה החשבונאית האם רשאי עסק לערוך את ספרי החשבונות שלו על בסיס מזומן. שאלה זו נידונה על ידי בית המשפט העליון **בהלכת קבוצת השומרים**, בה נדון בהרחבה בהמשך הדברים, והוכרעה. לאחר בחינת הסוגיה החשבונאית ולאחר שבפני הערכאה הדיונית הוצגו חוות דעת מומחים מתחום החשבונאות, קבע בית המשפט העליון כי שיטת החשבונאות על בסיס מזומן הינה שיטה חשבונאית לגיטימית, אלא שיש לבחון את התאמתה לעסק הספציפי. כל עוד לא תוקנו הוראות החוק ולא התקבלה פסיקה סותרת של בית המשפט העליון, **הלכת קבוצת השומרים** בעינה עומדת. למותר לציין, כי רשות המיסים איננה יכולה לחלוק על ההלכה הפסוקה, ולהבנתנו, היא איננה מבקשת לעשות זאת.

הדיון שלפנינו מתמקד איפוא בשאלה אחרת, צרה יותר, והיא, האם חברה שעורכת את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר, רשאית לבצע התאמות בדו"ח המס, כדי להסב את בסיס הדיווח לצורכי מס מבסיס מצטבר לבסיס מזומן.

רקע

1. ביום 25.7.12 פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע תמציתית (מספרה 8/2012) שעניינה "בסיס דיווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר" (להלן – **הוראת הביצוע**).¹ בהוראת הביצוע קובעת רשות המיסים, כי חברה העורכת את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר איננה רשאית לשנות את בסיס הדיווח לבסיס מזומן בדו"ח ההתאמה לצורכי מס (למעט במצב של הוראת דין ספציפית בדיני המס המחייבת שינוי בסיס הדיווח, בנוגע להכנסות ספציפיות). עוד נקבע, כי תחולת הוראת הביצוע על דוחות מס שיוגשו לשנת 2012 ואילך.
2. הוראת הביצוע פורסמה לאחר שנים רבות של חוסר בהירות בעמדת רשות המיסים בסוגיה. לפני כעשור הציגה רשות המיסים עמדה דומה בחוזר מס הכנסה 12/03 מיום 27.7.03.² אולם, בעקבות פניית לשכת רואי החשבון לבחינה מחודשת של הסוגיה, חזרה בה מעמדתה בהודעה לעיתונות,³ והתירה לחברות שירותים אשר עורכות את דוחותיהן

¹ הוראת ביצוע 8/2012, "בסיס דיווח לצרכי מס - מזומן או מצטבר", **מיסים** כו/ג-3.

² החוזר קבע, כי לא ניתן להגיש דוחות מס על בסיס מזומן כאשר הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר. ההוראה נקבעה במקור לדוחות לשנת 2003 ואילך ונדחתה בחוזר 12/04 לדוחות 2004. יצוין כי מנוסח החוזר לא לגמרי ברור האם ההתייחסות הינה לחברות שערכו בפועל דו"ח כספי על בסיס מצטבר או רק לחברות שחייבות להגיש דו"ח כספי על בסיס מצטבר (ראו סעיפים 2.7 ו-3.1 לחוזר 12/03).

³ בחודש מרץ 2005 יצאה הודעה לעיתונות שקבעה ביחס לחברות העוסקות במתן שירותים כי יוכלו להגיש את דוחות המס על בסיס מזומן גם אם הדוחות הכספיים על בסיס צבירה. עוד נקבע כי תוקם ועדה משותפת לרשות המיסים וללשכת רואי החשבון בעניין זה.

הכספיים על בסיס מצטבר לדווח לצורכי מס על בסיס מזומן. גישה זו ביטאה את עמדת הרשות עד לפרסום הוראת הביצוע.

3. שינוי עמדת הרשות כפי שהיא באה לידי ביטוי בהוראת הביצוע הינו משמעותי ביותר בהתייחס לחברות שירותים; חברות כח אדם, חברות עורכי דין ורואי חשבון ושאר בעלי מקצועות חופשיים. חברות אלו אינן מחזיקות במלאי עסקי מהותי, והלכה פסוקה היא, כי גם דיווח על בסיס מזומן משקף היטב את מצבן הכספי. החברות נהגו לערוך את דוחותיהן על בסיס מצטבר אולם להגיש את דוחותיהן לצורכי מס על בסיס מזומן, כאשר המעבר בין בסיסי הדיווח מתבצע במסגרת דו"ח ההתאמה. חברות אלו, על פי עמדת רשות המיסים בהוראת הביצוע, אינן רשאיות להמשיך לנהוג כן.⁴ יצוין, כי בהוראת הביצוע לא הובהר מדוע בחרה רשות המיסים לשנות מדיניות שנמשכה שנים רבות, והאם טעמים אלו אכן מצדיקים שינוי של מדיניות מושרשת.

4. בחוות דעת זו נבקש לדון בהוראת הביצוע בכמה הקשרים, בהתייחס לחברות, אשר אין מניעה, כי יערכו את ספרי החשבונות שלהן על בסיס מזומן, ואין בדיווח על בסיס מזומן כדי לעוות את מדידת הכנסתן בשנת המס מהבחינה החשבונאית, כדלקמן:

ראשית, האם לעמדת הרשות בהוראות הביצוע החוזר בסיס משפטי איתן די הצורך, והאם היא משקפת את הדין המצוי בעניין זה, או שמא נדרשת הוראת חוק מתאימה שתקבע את מאפייני הדיווח החשבונאי, ואת זיקתו לדיווח לצורכי מס?

שנית, יש לעיין בהיקף ההוראה שנקבעה בהוראת הביצוע – ובפרט, האם לדעת רשות המיסים קיימת מניעה, כי חברה אשר עורכת את דוחותיה החשבונאיים על בסיס מזומן תדווח על בסיס מזומן גם בדיני המס? במסגרת זו יש לחזור ולהדגיש את הלגיטימיות של עריכת דוחות על בסיס מזומן, כפי שנקבעה בעבר בהלכה הפסוקה.

שלישית, האם רשאית חברה להכין שני דוחות חשבונאיים בהתאם לרגולציה החלה עליה. דוחות חשבונאיים על בסיס מצטבר יוגשו לרגולטור המחייב דיווח על בסיס מצטבר (רשות ניירות ערך לדוגמה), בעוד שדוחות חשבונאיים על בסיס מזומן יהוו את השלד החשבונאי לצורך הדיווח לרשויות המס? והאם בכך תצא החברה ידי חובתה, כפי שנקבעה בהוראת הביצוע?

⁴ יצוין, כי הוראת הביצוע לא קבעה מהן הסנקציות שיוטלו על מי שיגיש דו"ח בניגוד לאמור בהוראת הביצוע; האם יחשב למי שלא הגיש דו"ח או שהמחלוקת תתברר במסגרת הליכי השומה בלבד.

טרם נתייחס לשאלות אלו, נקדים ונציג את הרקע המשפטי הנדרש לבירור וליבון הסוגיה.

רקע משפטי והוראות הדין

5. סעיף 131 לפקודה קובע בסעיפים קטנים (ב) ו-(ג) את הסטנדרט המקצועי להגשת דו"ח המס והמסמכים הנלווים לו. וזו לשונו:

"(ב) הדו"ח **יפרט את ההכנסה** שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו -

(1) **מאזן וחשבון ריווח והפסד** - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה;

(2) פירוט החישוב שעליו בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח מבוסס על מערכת חשבונות שאיננה כאמור בפסקה (1);

(3) פירוט אומדן המחזור, ההוצאות או אחוז הריווח או מסמכים או נתונים אחרים שעליהם בוססה ההכנסה המוצהרת - אם הדו"ח איננו מבוסס על פנקסי חשבונות.

...

(ג) דין וחשבון על פי סעיף קטן (א)(5) למעט דו"ח של שותפות יהיה **מאושר בידי רואה חשבון** כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, **ומותאם בידי לצרכי המס**,...."

6. ביחס לחבר בני אדם קובעת תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על ידי חבר-בני-אדם), התשכ"ד – 1963, את החובה לצרף לדו"ח השנתי:

"(1) מאזן ליום האחרון של שנת המס ודו"ח ריווח והפסד לשנת המס, בצירוף דין וחשבון של רואה חשבון כמפורט בסעיף 109 לפקודת החברות ...

(2) **חשבון התאמה** של הריווח או ההפסד לפי דו"ח ריווח והפסד כאמור בפסקה (1), להכנסה או להפסד שהוצהרו בדין וחשבון כאמור בתקנה 1, כשחשבון התאמה זה מאושר על ידי רואה חשבון..."

התקנות הוסיפו וקבעו את נוסח האישור של רואה החשבון:

"בדקתי את חשבון ההתאמה הנ"ל של לשנת
המס המתאים את ההכנסה או ההפסד שלו לפי
דו"ח ריווח והפסד שלו לתקופה להכנסה או
להפסד שהוצהרו על ידו לצרכי מס הכנסה, לשנת המס האמורה.
אני מאשר שלפי דעתי/ובכפיפות לאמור לעיל* ההתאמה הנ"ל נערכה
בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה."

7. המסמכים הנדרשים איפוא בהוראות הדין הם דו"ח מס ובו פירוט ההכנסה וכל הפרטים הדרושים לעניין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, מאזן ודו"ח רווח והפסד (כאשר הנישום מנהל מערכת חשבונית כפולה). כאשר מדובר בדו"ח של חבר בני אדם (למעט שותפות) נדרש אישור רואה חשבון למאזן ולדו"ח רווח והפסד. כן נדרש רואה החשבון להתאים את הדו"ח של החברה לצורכי מס.

8. לצד הוראות אלו, מכח הוראות סעיפים 1243(1) ו-240 לפקודה קבע המנהל טפסים, אשר יציבו את פרקטיקת הדיווח לצורכי מס.⁵

9. הוראות הדין יוצרות איפוא מבנה בעל שתי קומות; **במסד** ניצבים הדוחות הכספיים החשבונאיים. אלו נערכים במנותק מדיני המס – והבחינה המקצועית שלהם הינה אך ורק בידי רואי החשבון בהתאם לסטנדרטים המקצועיים של החשבונאות.⁶ בהקשר זה הפקודה איננה קובעת סטנדרט מקצועי אוטונומי למאזן או לדו"ח הרווח וההפסד, לבד מהדרישה לאישור על ידי רואה חשבון⁷ – היינו סטנדרטים מקצועיים מתחום החשבונאות. ממילא הוראות הפקודה גם אינן נוקטות עמדה בשאלה איזו שיטה חשבונאית יש להחיל; מה הדין כאשר החשבונאות מאפשרת החלת שיטות שונות; ומהם

⁵ יצוין, כי הטפסים אינם נוגעים לעניין שלפנינו. מילוי הטפסים מתבצע כל כולו ב"זירת המס", לאחר גיבוש ה"הכנסה" וה"הכנסה החייבת", בעוד שאנו מבקשים להתבונן בקו ה"תפר" שבין קביעת ההכנסה והרווח החשבונאי לקביעת ההכנסה וההכנסה החייבת לצורכי מס. אין חולק, כי לאחר קביעת ההכנסה לצרכי מס יעבד הנישום את הכנסתו לתוך הטפסים, בהתאם לפירוט הנדרש בהם.

⁶ לשאלה, האם רשאי פקיד המס להעלות טענות לפיהן הדו"ח החשבונאי נערך שלא לפי סטנדרטים מקצועיים ראויים, יש להשיב לכאורה בחיוב. ראו לדוגמא עמ"ה 1200/01 **פז פרי זהב גידול ושיווק פרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה רחובות**, מיסים יט/1 (פברואר 2005) ה-21, והאסמכתאות הנזכרות שם. בית המשפט לא היסס לבחון (ובמקרים המתאימים גם לאשר) את עמדת פקיד השומה, אשר טענו לאימוץ שיטת חשבונאות לא מתאימה לצורכי מס.

⁷ הפקודה בעניין שלפנינו איננה מפנה את רואה החשבון ל"כללי חשבונאות מקובלים". ראו והשוו סעיף 5(ג)(2) לפקודה וכן לדוגמא סעיף 75(א) לחוק בנק ישראל, התשי"ע – 2010, סעיפים 172 ו-302 לחוק החברות, התשנ"ט – 1999, סעיף 1 לחוק הסכמים בנכסים פיננסיים, תשס"ו – 2006, סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959.

מאפייני ההתאמה לצורכי מס.⁸ **בקומה העליונה** ניצב דו"ח ההתאמה לצרכי מס ה"יוצא" מתוך הדוחות הכספיים החשבונאיים ומבצע בהם התאמות נדרשות. כאן, כמובן מתחם פעילותה הטבעי של רשות המס.

10. מבנה מוסדי זה של מסגרת הדיווח הובהר היטב כבר בע"א 494/87 **חברת קבוצת השומרים נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**,⁹ (להלן – **הלכת קבוצת השומרים**):

"ככלל אין פקודת מס הכנסה עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי חשבון סומכים את ידם עליהם ... אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת ... באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לענין הכנסה או ההוצאה מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי חשבון". (שם, עמ' 57, ההדגשות הוספו).

11. החסר בהוראות הדין באשר לסטנדרט הדיווח החשבונאי המשמש בסיס לדיווח לצרכי מס, והעובדה, כי דיני המס לא הציבו כל מגבלה על הדיווח החשבונאי מעבר לדרישה להיותו דיווח חשבונאי תקני, הציף את שאלת היחס בין הדיווח החשבונאי לדיווח לצורכי מס, ובפרט, האם יכולים דיני המס לקבוע הנחיות הנוגעות לאופן הדיווח החשבונאי המהווה את המסד לדיווח לצורכי מס ומשפיע עליו.

12. בהקשר זה קבעה רשות המיסים בעבר, כי קיימים מצבים בהם דוחותיה החשבונאיים של חברה אינם יכולים להיות ערוכים על בסיס מזומן.¹⁰ העילה העיקרית בהקשר זה התייחסה לנישומים שיש מרכיב משמעותה של מלאי בעיסוקם, עמדה מקובלת

⁸ סעיף קטן (ה) קבע כי "שר האוצר רשאי לקבוע בצו את נוסח האישור וההתאמה כאמור בסעיף קטן (ג)". **אי עמידה בהוראות תביא להחלת ס"ק (ו)** "אדם שלא צירף לדו"ח את המסמכים כמפורט בסעיף קטן (ב), או שהדו"ח שהגיש לא היה מאושר ומתואם כאמור בסעיף קטן (ג), יראוהו לענין סעיפים 145(ב) ו-158א(ג) כאילו לא הגיש דו"ח, זולת אם יגיש מסמכים כאמור במועד אחר שהתיר לו פקיד השומה".

⁹ **מיסים** 5/1 (אוקטובר 1992) עמ' ה-1

¹⁰ ראו חוזר 39/93 "קריטריונים לקביעת צורת הדיווח לצרכי מס - בסיס מצטבר או מזומן", **מיסים** 5/ז ג-24 וכן חוזר 12/94, "דיווח לפי בסיס מזומן או מצטבר", **מיסים** ח/ג-17.

בחשבונאות, אשר אומצה גם בידי בתי המשפט.¹¹ מבחנים נוספים הוזכרו מעת לעת בחוזרים שפורסמו בנושא בעבר,¹² אולם לא באו לכלל כללים מנחים ברורים, ואף לא הגיעו לבחינה משפטית ממצה.

13. לצורך הדיון שלפנינו נניח, כי קיימים מצבים בהם חברה איננה רשאית לדווח על בסיס מזומן, משום שדיווח באופן זה יעוות את התוצאה החשבונאית באשר להכנסותיה בשנת המס. במצבים אלו לא תהא החברה רשאית לדווח לצרכי מס על בסיס מזומן. בחוות דעת זו נתייחס לחברה אשר רשאית מהבחינה החשבונאית לדווח על הכנסתה הן על בסיס מזומן והן על בסיס מצטבר, ובחירה לערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר. האם נכון לקבל עמדה משפטית לפיה אין בידי החברה להתאים את הדו"ח לבסיס מזומן לצורך קביעת חבות המס שלה?

הלכת קבוצת השומרים – הכרעת בית המשפט ותובנות נילוות

14. פסק הדין המנחה בסוגיה שלפנינו ניתן **בהלכת קבוצת השומרים** הנ"ל. פסק הדין לא עסק במישרין בסוגיה שלפנינו, אלא בשאלה, האם שיטת ניהול הספרים (באותו מקרה, בדרך של חשבונאות כפולה) מחייבת את שיטת הדיווח החשבונאי (באותו מקרה, על בסיס מצטבר). פסק הדין לא הכריע בחוליה הבאה בשרשרת הדיווח, היא נשוא העניין שלפנינו, האם שיטת עריכת הדוח החשבונאי מחייבת כבסיס הדיווח גם לצרכי מס. עם זאת לכמה היבטים העולים מפסק הדין משמעות מכרעת לעניין שלפנינו.

¹¹ ראו לדוגמה עניין **פז פרי זהב** הנ"ל, והאסמכתאות הנזכרות שם.
¹² חוזר 39/93 הנ"ל שהתייחס בנוסף למבחן המלאי גם למבחני אשראי, עקביות ומלאכותיות.

הכרה בדיווח על בסיס מזומן כבסיס דיווח לגיטימי בחשבונאות

15. פסק הדין מבוסס כולו על עמדה עקרונית, לפיה (גם כאשר יש חובת ניהול פנקסים דו צידית) קיימות שתי חלופות לגיטימיות לעריכת הדוחות הכספיים, על בסיס מצטבר ועל בסיס מזומן.¹³ על כן קובע פסק הדין, כי ככל שאין מניעה חשבונאית מדיווח בכל אחת מהשיטות (כגון בשל קיום מלאי בעסק) אין מניעה לעשות כן. זו לשונו של פסק הדין בעניין זה:

"תורת החשבונאות מכירה בכמה שיטות רישום. בענייננו מדובר בשתיים - שיטות הרישום על בסיס מזומנים ועל בסיס מצטבר (או מסחרי). על ההבדלים ביניהן אין צורך להרחיב. בקליפת אגוז: בשיטת המזומנים נרשמות ההכנסה וההוצאות לפי היום שבו נתקבלו או הוצאו. בשיטה המצטברת - לפי היום שבו נוצרו הזכות או החיוב ... הדברים ידועים ובית המשפט נפנה לעסוק בנושא לא פעם. ... שיטת המזומנים פשוטה יותר והיא יפה לנישום שעסקאותיו פשוטות. היא יוצרת קורלציה בין חישוב ההכנסה לבין יתרות המזומנים שבידי הנישום. אך על אף פשטותה של השיטה היא מעוררת שאלות שונות בדבר המועד שבו ניתן לראות תקבול או הוצאה כנעשים במזומנים... השיטה המצטברת מורכבת יותר. היא יפה לעסקים מסובכים. ..."

זכותו של הנישום לאמץ שיטת חשבונאות לגיטימית ובלבד שלא נקבע אחרת בחוק

16. בהמשך הדברים, מבהיר בית המשפט, כי בהיות שיטת המזומנים שיטה חשבונאית נהוגה (ובלבד שהיא מתאימה ליישום בנסיבות הענין), לא ניתן לכפות על החברה דיווח בשיטה אחרת, שלא נקבעה במפורש בחוק:¹⁴

¹³ ביטוי לשיח החשבונאי בדבר היותה של שיטת הדיווח על בסיס מזומנים שיטה נהוגה ראו גם א' רפאל, **מס הכנסה** (כרך א', 2009), עמ' 789.

עוד ראו תקנה 21 לתקנות רואי החשבון הקובעות כי: " (א) רואה חשבון רשאי, אם הוא משוכנע כי הדבר נכון לאור שיקולים מקצועיים מקובלים, לסטות מהתקנים הקבועים בפרק השני או מהחובות הקבועות בפרק השלישי, ואם סטה כאמור, יכתוב בחוות דעתו את פרטי הסטייה ואת הנימוקים לה.

(ב) האמור בתקנת-משנה (א) אינו בא לגרוע מאחריות של רואה-חשבון לחוות את דעתו אם הדו"ח הכספי משקף באופן נאות את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו יום."

מכאן יש להסיק שגם כאשר יש תקנים ברורים לעניין אופי הדיווח רואה החשבון רשאי לסטות מהם בעת הצורך על מנת להגיע לתוצאה המהותית הרצויה של דיווח כספי נאות.

¹⁴ בית המשפט מצוין, כי המדינה ניסתה לתקן את הנושא בהוראת חוק מפורשת [הצעת חוק לתיקון 69 לפקודה] וכשלה בכך, וכי בנסיבות אלה אין לקבל עמדה פרשנית המציבה סטנדרטים לדיווח שלא נקבעו בחוק.

"אין בכוונתי לקבוע במחלוקת זו של אנשי מקצוע. אך גם מנקודת מוצא שהשיטה המצטברת היא אידיאלית, אין בכך עילה לחייב את המערער לנהוג על פיה. חובתה היא רק לנהוג על פי הדין, ועל פי הדין החל עליה, הכלול בהוראות הניהול, עליה לקיים מערכת חשבונות בשיטת החשבונאות הכפולה (וכך אין מחלוקת שעשתה), וזאת באחת משיטות החשבונאות הנהוגות המתאימה לאופי העסק והיקפו.... השאלה איננה פסילתה של שיטת המזומנים. אין ספק שזו אחת השיטות הנהוגות. השאלה היא אם מתאימה היא לאופי העסק של המערער והיקפו..."¹⁵

ועוד:

"הדיווח בשיטת המזומנים יהיה לכן לגיטימי ובלבד שישמר הכלל של עקביות הדיווח על פי אותה שיטה, שלא יעבור אדם משיטה לשיטה בלי רשות ובלי לעשות את ההתאמות המתבקשות... בשל כך חשיבות השאלה איזו היא השיטה המתאימה לעסק זה או אחר, דהיינו איזו שיטה משקפת את הכנסותיו האמיתיות. כל עוד שיטת המזומנים מבטאה את הכנסות האמיתיות ואין חובה על פי החוק לדווח בשיטה אחרת, שיטת המזומנים אינה פסולה רק בשל ה-shifting שהיא יוצרת" (שם, עמ' 70-69; ההדגשות אינן במקור).

17. בעניין זה צעד בית המשפט העליון בעקבות פסקי דין עקביים שניתנו בעבר בערכאות הדיוניות. כך, בעמ"ה 201/83 דיטמן נ' פ"ש פתח תקוה,¹⁶ ציין השופט לפל כ: "בתי המשפט מכירים בכך מאז ומעולם כי לסוגי נשומים מסוימים, שבעלי מקצועות חפשיים הם הבולטים שביניהם, מתירים גם לנהל ספרי חשבונות ולדווח על הכנסתם לפי שיטת המזומנים. האלמנט הקובע לענין זה - כך עולה הדבר מפסיקת בתי המשפט - הוא העדר כל מלאי של סחורה או העדר מלאי סחורה משמעותי, בעסקו של הנישום ... והמסקנה המתבקשת מכך הוא שכל עוד לא הוטלה חובה מפורשת כחוק על נישום מסוג זה כמו המערער לדווח על הכנסתו, על פי השיטה

¹⁵ לעניין זה אימץ בית המשפט הלכות קודמות שאישרו את השימוש בשיטת המזומנים כדוגמת ע"א 171/81 רזניצקי נ' פ"ש ת"א 3, פד"א יב 455, וביטל במפורש את פסק הדין שניתן בע"א 421/78 פקיד השומה ת"א 1 נ' מורצקי רוזן יועצים ומהנדסים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, כהלכה ואין מורים כן.
¹⁶ פד"א יב 475.

המסחרית מן הדין להכיר בדיווח על פי שיטת המזומנים" (ההדגשות אינן במקור)¹⁷

18. פיתוח בעניין זה להלכת קבוצת השומרים נעשה בסמוך לאחר פירסומה בעמ"ה 173/91 **דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**¹⁸ (להלן – **עניין דמבו**). בית המשפט המחוזי התלבט בין שתי חלופות פרשניות לזיהוי הרציו של פסק הדין בהלכת קבוצת השומרים; החלופה הצרה והחלופה הרחבה יותר, כאשר הוא דוחה חלופה שלישית (רחבה עוד יותר) שהציע פקיד השומה. זו לשון פסק הדין:

"פרשנות צרה של פסק הדין תביאנו למסקנה שכל מה שנפסק שם הוא שאין מקור ישיר בדין המחייב דיווח בשיטה המצטברת וכי עצם העובדה ששימוש בשיטת הדיווח על בסיס מזומנים גוררת אפשרות לתופעה של **Shifting** - אינה פוסלת אותה ואין לקבל את התיזה שחיוב בדין לנהל ספרים בשיטת החשבונאות הכפולה אין פירושו בהכרח גם חיוב בדיווח בשיטה המצטברת ...

אך ניתן גם לפרש את פסק הדין כמניח יסוד להלכה רחבה יותר הכוללת לא רק את האמור בחלופה הראשונה, אלא **כקובע באופן פוזיטיבי חיוב לדווח בשיטה המצטברת מקום שלפי עדות מומחים בשטח החשבונאות, שיטה זו מתאימה לאופי העסק.**

מבין השיטין של טיעוני המשיב, נראה שהוא מפרש את פסק הדין ככולל הלכה עוד יותר רחבה שלפיה פרט לשתי החלופות דלעיל, יכול בית המשפט לקבוע בעצמו על פי הקריטריונים שהוזכרו בפסק הדין, כגון מורכבות העסק ובעיקר קיומו של מלאי משמעותי המשמש לעשיית ריווח, שיש לדווח בשיטה המצטברת...

לדעתי, קשה להניח שפסק הדין התכוון שבית המשפט בעצמו ללא עזרת מומחים יוכל בעצמו לערוך את השיקול בין הקריטריונים השונים ולקבוע את השיטה המתאימה לעסק מסוים..." (שם, עמ' 171-172; ההדגשות אינן במקור)

¹⁷ בית המשפט הפנה לשורה של פסקי דין; ע"א 34/65 רואה החשבון כרך ט"ז 1966, עמ' 177, ע"א 363/64 ראובן אוהד נ' פ"ש כפר סבא, פ"ד יט(1) עמ' 278, עמ"ה 186/61 אורבך אברהם נ' פ"ש גוש דן, פד"א ע"מ 24, עמ"ה 171/81 רזניצקי אריה נ' פ"ש ת"א 3, פד"א י"ב עמ' 455.
¹⁸ מיסים 6/ז (דצמבר 1993) עמ' ה-19.

19. נמצא, כי הפרשנות המרחיבה ביותר להלכת השומרים שהיה בית המשפט נכון לאמץ היתה, כי לצורכי מס שיטת הדיווח תקבע בידי מומחים, אשר יקבעו מהי השיטה המתאימה לעסק הרלוונטי. בית המשפט לא הסכים לקבל עמדה קטגורית הפוסלת את שיטת המזומן ואפילו לא עמדה, לפיה, נושא זה יבחן על ידי בית המשפט ללא חוות דעת מומחים.

20. ראוי לציין, כי גישה עקרונית זו, לפיה הנישום הוא אשר בוחר את שיטת החשבונאות אותה הוא מבקש ליישם, כל עוד לא נקבעה הוראה מפורשת בדין המונעת זאת, מוסכמת, להבנתנו, גם על רשות המיסים. לראיה, בתיקון 174 לפקודה, מיום 4.2.2010, נוסף סעיף 87א לפקודה, אשר קבע, כי דיווח חשבונאי על פי תקן חשבונאות מס' 29 (אשר קבע הוראות לעניין אימוץ חשבונאי של תקני ה-IFRS), לא יחול בקביעת ההכנסה החייבת בשנים 2007 – 2009. ביסוד הוראה זו של המחוקק עמדה נקודת המוצא לפיה רשאי הנישום לבחור את דרך הדיווח החשבונאי אותה הוא מבקש לאמץ – ובלבד שלא נקבעה הוראה מפורשת לעניין זה בדיני המס.¹⁹ על כן טרחה הרשות וקבעה הוראה כאמור, המונעת אימוץ תקינת ה-IFRS, כבסיס לדוחות המס.

21. אם כך הוא, מקום בו נערכו הדוחות החשבונאיים בידי רואי חשבון, אשר סמכו ידיהם על שיטת הדיווח, אין כל מניעה מפני הגשת דוחות אלו לצורכי מס. ודוק, עיון בפסק הדין בעניין **דמבו מעלה**, כי בית המשפט כלל לא בחן את השאלה, כיצד התבצע הדיווח החשבונאי, והאם היה פער בין שיטת הדיווח החשבונאי לשיטת הדיווח לצרכי מס. בית המשפט בחן אך ורק מה היה בסיס הדיווח לצרכי מס, והאם דיווח זה מתאים לאופי העסק אם לאו. משמעות ההתעלמות מבסיס הדיווח החשבונאי הינה, כי בית המשפט לא ייחס כל חשיבות לעצם קיומו של פער בין החשבונאות למס, אלא סבר, כי יש לבחון את אופן הדיווח לצרכי מס לגופו.

בסיס דיווח לצורכי מס השונה מבסיס הדיווח החשבונאי

22. בהקשר הקונקרטי בית המשפט העליון הזכיר בפסק הדין את השאלה שלפנינו, אולם הותיר אותה ללא הכרעה, לאחר שקבע, שלא הוכח שהחברה דיווחה בחשבונאות שלא על בסיס מזומן, ולכן לא הוכח שהיא שינתה שיטה, בדיווח על בסיס מזומן לצורכי מס. וזה לשונו של פסק הדין:

¹⁹ ראו במפורש לעניין זה דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון 166 לפקודה (ה"ח 391, מיום 17.6.08).

"אפילו פעלה המערערת לפי השיטה המצטברת, חולק בא כח המערערת על דעת באת-כוח המשיב הסומכת על איזכורים מספרות זרה וטוען כי אין זה מחייב את המערערת לדווח על פי שיטה זו. ... משלא הוברר שהמערערת אכן פעלה לפי השיטה המצטברת, שוב אין שאלה זו טעונה הכרעה בענייננו" (ההדגשות אינן במקור).

הוראת הביצוע – יישום הלכת קבוצת השומרים או סטיה ממנה?

23. אנו סבורים, כי בהוראת הביצוע מבקשת רשות המיסים ליישם את הלכת קבוצת השומרים ולא לסטות ממנה, אולם אופן היישום המוצע איננו מדויק בחלקו, ומבקש לקדם מדיניות בנושא שטרם נבחן בפסיקה, כהכרעה משפטית מחייבת.

נבאר בקצרה.

24. כאמור לעיל, הלכת קבוצת השומרים קבעה, כי כאשר נישום מדווח לצורכי חשבונאות על בסיס מזומן, ולא ניתן להעלות כנגדו טענה, כי הדיווח על בסיס מזומן מביא לעיוות במדידת הכנסתו – הרי שאין כל מניעה כי ידווח על בסיס מזומן גם לצורכי מס. במצב זה, בדוח ההתאמה יתבצעו ההתאמות הנדרשות לצורך דיני המס, והדיווח יחשב כתקני. בנקודה זו הוראת הביצוע שלפנינו אינה סוטה – להבנתנו, בצדק, ובמחשבה תחילה – מההלכה הפסוקה. ההוראות לפעולה שנקבעו הינן פשוטות, קצרות ובהירות והן מתייחסות אך ורק לחברה, אשר ערכה את הדוח הכספי החשבונאי על בסיס מצטבר – והיא מנועה משינוי בסיס הדיווח לבסיס מזומן בדוח ההתאמה לצרכי מס. מנגד, הוראת הביצוע איננה אוסרת על חברה אשר ערכה את הדוח החשבונאי על בסיס מזומן מלבצע התאמות לצרכי מס על בסיס הדוח החשבונאי שהגישה, ובלבד שאין מניעה, כי החברה תגיש את הדו"ח החשבונאי שלה על בסיס מזומן.

25. מנגד, האיסור הקטגורי על חברה שהגישה דוח חשבונאי על בסיס מצטבר להגיש דוח התאמה על בסיס מזומן חורג מהלכת קבוצת השומרים. בכך מכריעה רשות המיסים שאלה בה בחר בית המשפט שלא להכריע (לאחר שקבע בית המשפט, כי לא הוכח באופן ברור, כי הדוח החשבונאי של החברה היה על בסיס מצטבר). בנקודה זו, אותה הותיר בית המשפט ללא הכרעה מבקשת רשות המיסים לעצב מדיניות, לפיה, אין לבצע במסגרת דוח ההתאמה לצרכי מס מעבר מדיווח על בסיס מצטבר לדיווח על בסיס מזומן (אגב, רשות

המיסים איננה נדרשת למצב הפוך, של נישום שהגיש דוח חשבונאי על בסיס מזומן דווקא ואת הדוח לצרכי מס מבקש הוא להתאים לבסיס מצטבר).

26. אנו סבורים, כי בהקשר זה הוראת הביצוע איננה נכונה. כאשר בפני הנישום עמדו שתי אפשרויות חשבונאיות לגיטימיות לערוך את דוחותיו, על בסיס מזומן או על בסיס מצטבר, והוא בחר באחת השיטות, אין בבחירה זו כדי למנוע ממנו דיווח לצורכי מס על בסיס שיטת הדיווח האחרת.

לעמדתנו זו שני טעמים עיקריים; הטעם הנורמטיבי והטעם המהותי.

הטעם הנורמטיבי

27. כפי שהובהר לעיל, הוראות הדין לא התייחסו לשאלת שיטת הדיווח, אלא להיות הדיווח תקין על פי סטנדרטים חשבונאיים, וכמובן, לא שללו את האפשרות לדווח על בסיס מזומן. יתר על כן, הוראות הדין לא כרכו בין אופן הדיווח החשבונאי לאופן הדיווח לצורכי מס (ובהמשך לקבוצת השומרים שקבעה שאין לכרוך בין שיטת ניהול הספרים לבין הדו"ח החשבונאי).

28. "הוראת הכריכה" היחידה עוסקת בחובה ל"התאים" את הדוח החשבונאי לצרכי מס. הוראה זו איננה קובעת את מהותה או את היקפה של ההתאמה הנדרשת. בעניין זה, רשות המיסים במסגרת הוראת הביצוע מפרשת את מהותה של ההתאמה באופן צר, המתייחס להתאמות הנובעות מדיני המס בלבד, בעוד שאנו סבורים, כי מהות ההתאמה הינה בהקשר רחב יותר הכולל את כלל ההתאמות הנדרשות **לצורך הגשת דוח מס מתאים לרשויות המס לצורך בחינת ההכנסה החייבת של הנישום**.

הטעם המהותי

29. עמדתנו הפרשנית להוראת הדין שלובה בטעם המהותי. דוח כספי מטיבו תלוי בצרכן אליו עברו מוגש הדוח ולצורך קבלת החלטות המתאימות.²⁰

²⁰ ראו מסגרת מושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם, המוסד הישראלי לתקינה חשבונאית (אוקטובר 2005), המתייחס בסעיפים 9-11 למשתמשים שונים של הדוח החשבונאי להם צרכים שונים.

30. על רקע האפשרות שעומדת בפני הנישום לבחור את אופן הדיווח החשבונאי (בהנחה כי הוא אכן יכול לבחור),²¹ הרי שהבחירה של הנישום בבסיס הדיווח הינה החלטת הנוגעת לרגולציה החלה על הנישום.²² כך, חברה ציבורית מגישה את דוחותיה על בסיס מצטבר משום שזו חובתה מכח הוראות חוק ניירות ערך.²³ אגודה שיתופית מגישה את דוחותיה בהתאם להוראות שנקבעו על ידי רשם האגודות השיתופיות,²⁴ ועוד כהנה. במצבים אלו בהם החשבונאות גמישה ומאפשרת בסיסי דיווח שונים, הבחירה בשיטת הדיווח תושפע מהרגולציה המוטלת על המדווח – ואין בה לתמוך בקביעה כי זהו הדוח הכספי "הנכון" של הנישום וכי התאמות לצורכי מס יתבצעו ממנו דווקא. להבנתנו, אין מניעה מפני עריכת דוחות חשבונאיים שונים לכל רגולטור בהתאם לדרישות שהוא מציב, ואין מניעה בדין או בהלכה הפסוקה, כי נישום שהינו חברה ציבורית הנסחרת בבורסה, ידווח לציבור על בסיס מצטבר,²⁵ בעוד שדוחותיו הכספיים לצורכי מס יוגשו על בסיס מזומן (ובלבד שמאפייני העסק מתאימים, כאמור, לדיווח חשבונאי על בסיס מזומן).

31. משהגענו למסקנה, כי אין כל מגבלה העומדת בפני נישום מעריכת דוחות כספיים שונים לצרכים שונים (ובלבד שאין מגבלה חשבונאית על עריכת הדוחות כאמור), ולאחר שהובהר כי הוראת הביצוע איננה שוללת מנישום שערך דוחות כספיים על בסיס מזומן מלבצע את דוח ההתאמה על בסיס מזומן, יש לחבר את הדברים לתמונה כוללת אחת. משמצאנו, כי רשאי נישום לערוך דוח כספי על בסיס מצטבר ולצידו דוח כספי על בסיס מזומן ולתאם את האחרון לצורכי מס, קשה להצביע על מניעה מביצוע כל התיאומים במסגרת דוח ההתאמה. טענה לפיה יש להגיש דוח כספי שלם על בסיס מזומן ואותו לתאם, תהיה לא יותר מאשר הנחיה בירוקרטית ומכבידה, ולא הסדר שניתן להציג תובנה מהותית ביסודו.

²¹ הנטל בעניין שיטת החשבונאות המתאימה הינו על פקיד השומה ולא על הנישום, ראו הלכת קבוצת השומרים הנ"ל בעמ' 415.

²² ראו אלתר והורנשטיין, "הדיווח לצרכי מס - בסיס מצטבר או מזומן ויחסה של שיטה זו אל שיטת הדיווח החשבונאית", רואה החשבון מ"ג/2 (אפריל 1994) עמ' 149: "חשבונאות, כהגדרתה בגילוי דעת מספר 4 של המועצה לעקרונות חשבונאיים בארה"ב הינה פעילות שתפקידה לספק נתונים כמותיים, כספיים בטבעם על גופים כלכליים במטרה להועיל בקבלת החלטות. מעצם טיבה כמערכת דיווח למקבלי החלטות נגזר אופיה משאלת טיב הצרכנים ומהות החלטות האמורות להתקבל על בסיסה. כך לדוגמה מטרת הדיווח עשויות להיות שונות בין משקיעים חיצוניים, מנהלים, ספקים או רשויות מס." (ההדגשות אינן במקור).

²³ ראו והשוו לחובות הדיווח החשבונאי המפורטות שנקבעו בתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תש"ע – 2010, ולהוראות הדין השונות המתייחסות ל"כללי חשבונאות מקובלים", בעוד שבעניינו הסתפק המחוקק באישור רואה חשבון.

²⁴ ראו תקנות האגודות השיתופיות (דוח כספי, פנקסים, ספרים והודעות), התשל"ו – 1976.

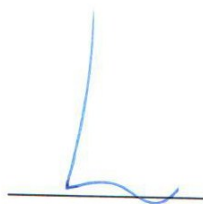
²⁵ בהקשר זה החוזר איננו חוזר על ההערה שהופיעה בנוסחים קודמים ולפיה חברות שחייבות לדווח מצטבר (כגון חברות נסחרות בבורסה) אינן רשאיות לדווח כלל לצורכי מס על בסיס מזומן.

סיכום

32. עריכת דוחות חשבונאיים על בסיס מזומן הינה שיטה חשבונאית נוהגת שהוכרה כלגיטימית בהלכה הפסוקה. להבנתנו, הוראת הביצוע איננה חולקת על עיקרון יסוד זה, וכל עוד לא שונה החוק או נסתרה ההלכה הפסוקה, אין מניעה, כי חברה תערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס מזומן ותערוך גם את דוח ההתאמה על בסיס מזומן. אפשרות זו קיימת לעסקים אשר מאפייני הפעילות שלהם מתאימים מהבחינה החשבונאית לעריכת דוחות על בסיס מזומן.²⁶

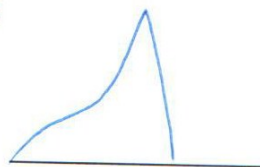
33. אין מניעה בדין, כי חברה תערוך את דוחותיה הכספיים בצורות שונות ובהתאם לדרישות גולציה שונות. על כן, רשאית חברה לערוך דוחות כספיים על בסיס מצטבר ולצידם דוחות כספיים על בסיס מזומן. אלו האחרונים יכולים להיות מתואמים לצרכי מס ללא מגבלה.

34. בניגוד לאמור בהוראת הביצוע, חברה העורכת את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר אינה חייבת לערוך דוחות כספיים מלאים על בסיס מזומן. די בביצוע ההתאמות הנדרשות בדו"ח ההתאמה על מנת להעביר את הדיווח החשבונאי מבסיס מצטבר לבסיס מזומן ועל הדיווח שהותאם לבסיס מזומן לערוך את ההתאמות הנדרשות לצרכי מס. לדרישה לעריכת דוחות כספיים מלאים על בסיס מזומן כתנאי לביצוע ההתאמה לצורכי מס, אין הצדקה מהותית, אין בה לקדם את בירור ההכנסה החייבת לצרכי מס, ואין בה אלא להטיל נטל בירוקרטי מיותר על כתפי ציבור הנישומים.



עמית קריגל, עו"ד

בכבוד רב,



משה מזרחי, עו"ד (רו"ח)

²⁶ ברוח חוזר 39/93 ו-12/94 הנ"ל ולפסקי הדין הנזכרים לעיל שדנו בעניין זה.