



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

14 יוני 2023



**בסיס מזומן ומצטבר לאור הפסיקה החדשה
אלכסנדר שפירא, עורך-דין (רו"ח)**



www.CapiTax.co.il

מגדל אלקטרה (קומה 49), יגאל אלון 98, תל-אביב 6789141
טל. 03-6245444 | פקס. 03-6245999 | office@CapiTax.co.il



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- שאלת קביעתה של שיטת הדיווח על הכנסה המתאימה לנישומים השונים נדונה בשורה ארוכה של פסקי-דין.
 - בע"א 34/65 **פקיד השומה תל-אביב נ' מ.ב.א.**, סוכניות ניר וקרטון בע"מ, קבע השופט ויתקון, כי המשיבה, סוכנות המעבירה הזמנות מלקוחות בארץ לספקים בחוץ-לארץ, אשר רווחיה נובעים מדמי עמלה, בדין דיווחה לפי שיטת המזומנים.
- השופט דחה את טענת פקיד-השומה, לפיה עצם העובדה שהמשיבה היא חברה, היא הנותנת שיש לחייבה לנהל את ספריה על-פי השיטה המסחרית. נקבע, כי לא היה בידי פקיד-השומה להצביע על כל הוראה בפקודת החברות הקובעת חובה כזו, ואפילו אם צדק בעצם טענתו, החומר שהובא בפני בית-המשפט לא הצדיק התערבות בפסק-הדין של בית-המשפט קמא.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- ברם, בע"א 421/78 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' חב' מ. מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, קבע השופט בכור כדלהלן:
" [...] על פי החוק חברה, כאדם פרטי, חייבת לנהל חשבונותיה על בסיס מסחרי, שהוא הבסיס האמיתי; וענין הכרת שלטונות מס הכנסה בשיטה של מזומנים אינו דבר שנקבע בחוק, אלא הוא הקלה, אמנם מקובלת, ששלטונות המס מעניקים לאנשים מוגדרים, בעיקר בעלי מקצועות חופשיים, להצהיר על הכנסתם על בסיס מזומנים, וייתכן שהמחמירים אף יכולים לומר שחברה מסחרית שמנהלת חשבונות ומצהירה על בסיס מזומנים עוברת עבירה על החוק, לפחות מבחינה פורמלית, אבל אין צורך להרחיב את הדבור בנדון, ומספיק לומר שהצהרת הכנסות על בסיס מזומנים הנו בגדר הקלה בלבד" [ההדגשה במקור – א' ש'.]



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- לפי גישה זו, כל חברה, ואין נפקא מינה מה פעילותה, חייבת לדווח על הכנסותיה לפי השיטה המסחרית.
- גישה זו אומצה על-ידי רשויות המס ב**חוזר מס הכנסה 9/86** מיום 16.10.1986: "**פסק הדין המחייב לעניין שיטת הדווח הוא של בית המשפט העליון (מורצקי-רוזן) הקובע כי השיטה הנכונה היא השיטה המצטברת. לפי פסק דין זה ניתן לסטות מהשיטה המצטברת רק אם הנציב התיר זאת במפורש או מכללא.**"
- לימים, בוקרה קביעתו של השופט בכור בעניין **מורצקי**.
- כך, בעמ"ה (ת"א) 171/81 **רזניצקי נ' פקיד שומה ת"א 3**, העיר השופט הגין, כי אמרתו של השופט בכור בעניין **מורצקי** נראית לו גורפת.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- באופן דומה, קבע השופט ביין בעמ"ה (חי') 26/85 פאוקר נ' פקיד שומה חיפה, כי הוא חולק על קביעתו של השופט בכור בעניין מורצקי.
- זאת ועוד, בפסק-הדין בע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ("עניין קבוצת השומרים"), שיידון בהמשך, קבעה השופטת נתניהו, כי ההלכה שנקבעה בעניין מורצקי מהווה הלכה שאין פוסקים על-פיה וכי מדברי השופט בכור בע"א 57/79 פקיד שומה חיפה נ' מספנות ישראל משתמע כי אף הוא חזר בו ממנה.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- דומה, כי המבחן המקובל בשנים האחרונות לצורך בחינת שיטת הדיווח על הכנסה הוא קיומו או היעדרו של מלאי, והיקף התנועה בו.
 - כך, בע"א 363/64 **אוהד נ' פקיד השומה כפר סבא** נדונה השאלה, מה שיטת הדיווח הנכונה על הכנסתו של המערער, בעל משתלה.
- השופט ויתקון קבע, כי שיטת המזומנים אינה מתאימה במקרה זה, שכן שווי המלאי בעסקו של המערער משתנה מדי שנה בשנה. לדבריו: "[...] **השיקול המכריע בענין זה הוא שבשעה שהמערער פעל לפי שיטת הרישום על בסיס מזומנים, הוא גם אימץ לעצמו שיטה הידועה כשיטת 'המלאי הבסיסי' [...]** שיטה זו מקובלת בכמה סוגי עסק, והיא עשויה, אולי, להתקבל מקום ששווי המלאי קבוע ובלתי משתנה מדי שנה בשנה. אך מן ההכרח הוא כי שיטה זו תעוות את החשבון ותקטין את הרווח החייב במס,



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

כשהמלאי האמיתי עולה במשך הזמן, אם מחמת כמותו ואם מחמת עליית המחירים [...] עצם העובדה שהיה כאן הפרש בין המלאי הרשום והמלאי המצוי, די בה כדי להוכיח שהחשבון היה לוקה בחסר."

- מקביעה זו עולה אפוא, שעסק שיש בו תנועת מלאי אינו יכול לדווח לפי שיטת המזומנים.
- ברם, לא כך פני הדברים לגבי עסק שאין בו תנועת מלאי או שאין בו מלאי בכלל.
- ואכן, בעמ"ה (ת"א) 291/74 **הלביץ נ' פקיד השומה ת"א 1**, קבע השופט אשר, כי בדין דיווח אדם – שעסקו לא היה אלא מתן שירותי ייעוץ והדרכה לתעשייה – לפי שיטת המזומנים. זאת, אף כי הוא עצמו היה מבצע את התיקונים, ובמידה שהיה זקוק לחלפים או לחלקי-עזר מיוחדים, כמו בולמים



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

מיוחדים שאין להשיגם בארץ, הוא היה מספק אותם בעצמו וגם החזיק כמות של בולמים כאלה בדירתו כדי להימנע מהצורך להזמין במיוחד בשביל כל לקוח שעה שזה נצרך להם.

השופט מצא, כי המלאי אצל אותו נישום היה שולי, וכי הוא אף לא הרוויח מאספקת הבולמים, ובשל כך בדין הוא דיווח לפי שיטת המזומנים. אליבא דהשופט אשר, אין דינו של המערער צריך להיות שונה מדין "רופא-שיניים אשר רוכש לעצמו מלאי של חומרי עזר, ובתוכם חומרים יקרים כמו זהב, ומשתמש בהם שעה שהוא מטפל בשיני לקוחותיו", או "דוגמה אחרת – של בעל מוסך המחזיק מלאי של חלקי חילוף לצורך תיקון כלי הרכב של הלקוחות [...] שניים אלה, רופא-השיניים ובעל-המוסך, מדווחים, לכל הדעות, לפי שיטת המזומנים והדבר נראה טבעי בעיני פקידי-השומה."



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- בדומה, בעמ"ה (ת"א) 201/83 **דיטמן נ' פקיד שומה פתח תקוה**, קבע השופט פלפל, כי לא הוכח כי אצל המערער, נהג בעל משאית, קיים מלאי כלשהו, ועל-כן מן הדין להכיר בדיווחיו על-פי שיטת המזומנים.
- בעניין **פאוקר** שהוזכר לעיל, היו המערערים הנדסאים ושותפים בשותפות רשומה, המנהלת פנקסיה לפי שיטת החשבונאות הכפולה. לטענתם, רשאים הם לדווח לצורכי מס בהתאם לשיטת המזומנים.
- השופט ביין קבע, כי ההוראות הנוגעות למערערים הן אלו החלות על בעלי מקצועות חופשיים והנמצאות בתוספת ה להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973.
- לחלופין, קבע השופט, חלות עליהם ההוראות שבתוספת יא להוראות ניהול פנקסים, הדנות בניהול פנקסי חשבונות על-ידי נותני-שירותים אחרים.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

אליבא דהשופט ביין, אין על המערערים חובה סטטוטורית לנהל את חשבונותיהם דווקא לפי שיטה המסחרית – לא על-פי תוספת ה להוראות ניהול פנקסים ולא על-פי תוספת יא להוראות אלו.

זאת, מהטעם שבעלי מקצוע חופשיים, אף אם הם משתמשים בכישוריהם המקצועיים למתן ייעוץ ושירותי תחזוקה ואין להם מלאי משמעותי, רשאים לדווח לפי שיטת המזומנים.

■ שאלת חשיבותו של מלאי לעניין שיטת הדיווח על הכנסה נידונה בעניין **קבוצת השומרים** שהוזכר לעיל.

באותו מקרה, עסקה החברה המערערת במתן שירותי שמירה וניקיון. למערערת לא היה מלאי עסקי, והיא לא עסקה בייצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות היו משכורות לעובדים המשולמות מדי חודש בחודשו, והכנסותיה



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

מהשירותים שהיא סיפקה התקבלו באיחור של 60–75 יום במוצע. לטענתה, היא רשאת לדווח על הכנסותיה לפי שיטת המזומנים.

בית-המשפט העליון קבע, מפי השופטת נתניהו, כי שיטת הדיווח נקבעת על-פי מספר מבחנים, שמהם ניתן ללמוד על אופיו של העסק, שהחשוב בהם הוא קיומו או היעדרו של מלאי: **"שיטת המזומנים לא תשקף את ההכנסה האמיתית של עסק שיש בו מלאי. לא כן באין מלאי או כשהמלאי הוא שולי והעסק הוא כזה שהנישום אינו מפיק מהמלאי רווח."**

השופטת נתניהו הוסיפה וקבעה, כי הדיווח לפי שיטת המזומנים לגיטימי ובלבד שיישמר הכלל של עקביות הדיווח לפי אותה שיטה.

■ פסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים** קבע אפוא, את ההלכה, לפיה קיומו של מלאי עסקי משמעותי מהווה שיקול מהותי בהנהגת השיטה המצטברת.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

■ בעקבות פסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים**, הוציאו רשויות המס את **חוזר מס הכנסה 39/93** מיום 4.8.1993, שכותרתו "קריטריונים לקביעת צורת הדיווח לצרכי מס – בסיס מצטבר או מזומן".

בהתאם לחוזר, יש לאפשר דיווח לפי שיטת המזומנים כאשר מדובר בדחיית הכנסות לפרק זמן של כחודשיים-שלושה בכפוף לדיווח עקבי, וכאשר השימוש בצורת דיווח זו לא נעשה לקידום מטרה מלאכותית אלא כתוצאה מהבסיס הכלכלי עליו מושתת העסק.

בנוסף, נקבע בחוזר, כי מבחן המלאי הוא המבחן העיקרי והמכריע, ועל-כן, מי שיש בבעלותו מלאי חייב תמיד בדיווח לפי השיטה המסחרית.

לגישת רשויות המס, דיווח לפי שיטת המזומנים מתאים לעסק פשוט בהרכבו שאין לו מלאי עסקי או שהמלאי שולי או נלווה ביחס להיקף ולסוג השירות



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

שניתן. עוד נאמר בחוזר, כי הבחינה האם נישום כלשהו נחשב כמחזיק מלאי תיעשה במשך השנה כולה, ולא רק לפי בדיקת המאזן לתום שנת-המס.

עוד לא יבשה הדיו על החוזר האמור, וכבר הוציאו רשויות המס חוזר מקצועי נוסף – **חוזר מס הכנסה 12/94** מיום 7.7.1994.

זאת, בתגובה לפסק-הדין בעמ"ה (חי') 192/91 **דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**.

בעניין **דמבו** נדון עניינה של חברה לביצוע עבודות התקנה, החזקה ותיקונים של מערכות גז, נפט וסולר לחימום ביתי, אשר ניהלה את ספריה לפי שיטת החשבונאות הכפולה לפי תוספת ד להוראות ניהול פנקסים (קבלנים) ודיווחה על הכנסותיה לפי שיטת המזומנים.

לטענת פקיד-השומה, היו במקרה הנדון ראיות שהצביעו על אופי העסק



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

ובעיקר על קיום מלאי בסדר גודל מהותי בהשוואה למחזור העסקים, ועל-כן יש ליישם במקרה זה את ההלכה שנקבעה בעניין **קבוצת השומרים**. בנוסף, גרס פקיד-השומה, כי העובדה שהמערערת מעסיקה עובדים מחייבת דיווח לפי השיטה המסחרית.

לטענת המערערת, המלאי שבבעלותה אינו מיועד להפקת רווחים אלא להתקנה, שכן עיסוקה הוא התקנה ותיקונים של תנורי הסקה.

השופט ביין ניתח את פסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים** תוך פירוט העקרונות העולים הימנו.

בהמשך, הציג השופט ביין שלוש פרשנויות אפשריות לפסק-הדין בעניין קבוצת השומרים, תוך יישומן לעניין **דמבו**:

האחת – פרשנות צרה, לפיה אין מקור ישיר בדין המחייב דיווח לפי השיטה



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

המצטברת, וכי עצם העובדה ששימוש בשיטת הדיווח על-בסיס מזומנים גוררת אפשרות לתופעה של Shifting – אינה פוסלת אותה. אימוצה של פרשנות זו יביא, כך קבע השופט ביין, לקבלת הערעור.

השנייה – פרשנות רחבה יותר, לפיה יש לראות את פסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים** כקובע באופן פוזיטיבי חובה לדווח לפי השיטה המצטברת, וזאת אם לפי עדות מומחים בשטח החשבונאות שיטה זו מתאימה לאופי העסק. השופט ביין ציין, כי במקרה הנדון לא הובאו כל מומחים בשטח החשבונאות שיעידו על השיטה המתאימה לעסקה של המערערת, והדבר פועל לרעת המשיב שעליו נטל השכנוע בנקודה זו.

השלישית – הפרשנות הרחבה ביותר, לפיה בית-המשפט יקבע בעצמו – על-פי הקריטריונים שהוזכרו בעניין **קבוצת השומרים**, כגון: מורכבות העסק



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

ובעיקר קיומו של מלאי משמעותי המשמש לעשיית רווח – האם יש לדווח בשיטה המצטברת.

על-מנת לבחון את השלכותיה של הפרשנות השלישית, אף כי זו אינה מקובלת עליו, בדק השופט ביין את אופיו של המלאי אשר בבעלותה של המערערת, והגיע למסקנה, כי הוא כולל מלאי חומרים ומלאי עבודות בביצוע. לגבי מלאי החומרים, קבע השופט ביין, כי לא הוכח כי מופק ממנו רווח.

ואילו לגבי מלאי העבודות בביצוע, ציין השופט ביין, כי אין הוא בטוח אם האמור בפסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים** לגבי מלאי מתייחס גם למלאי עבודות בביצוע, ועל-כן "**לא ברור אם מלאי הנרכש עם ההזמנה והחזקה בו מועברת לידי הלקוח מיד עם ביצוע העבודות מחייב** [ההדגשה במקור] **דיווח בשיטה המצטברת**".



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

על רקע זה, פסק השופט ביין, כי אף אם תיושם פרשנות השלישית, קרי: זו המרחיבה ביותר, אין בפניו בסיס עובדתי לחייב את המערערת בדיווח לפי השיטה המצטברת.

- קביעתו של השופט ביין הוסיפה אפוא, על ההלכה שנפסקה בעניין **קבוצת השומרים**, בהרחיבה את בסיס תחולתו של בסיס המזומנים.

- על רקע זה, ניתן להבין מדוע ראו רשויות המס להוציא חוזר מקצועי נוסף בסוגיה – **חוזר מס הכנסה 12/94** מיום 7.7.1994, שצוין לעיל.

בחוזר זה, המנתח בהרחבה את פסק-הדין בעניין **דמבו**, ציינו רשויות המס, כי נישום העוסק במכירת מלאי, או במתן שירות אשר יש עמו מכירת מלאי (שאיננו זניח ביחס לשירות) חייב בדיווח לפי השיטה המצטברת.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

אליבא דרשויות המס, החשיבות היא בעצם קיומו של מלאי, הנמכר במהלך העסקים או כרוך בשירות שניתן, ולא בכמות או בערך המלאי שהעסק נוהג להחזיק. יתרה מזאת, אין נפקא מינה, לגישת רשויות המס, אם הנישום מפיק רווח מהמלאי.

בנוסף, נקבע בחוזר, כי הכללת מלאי שסופק ללקוח במסגרת "עלות המכר" או עלות העבודות", הנכללות כהוצאה שוטפת, כאשר ההכנסה ממנו אינה כלולה בסכום "ההכנסות" בדו"ח (אם טרם נתקבלה), גורמת לעיוות משמעותי בחישוב ההכנסה החייבת, ולכן מצריכה דיווח לפי השיטה המצטברת.

■ לימים, הוציאו רשויות המס חוזר נוסף – **חוזר מס הכנסה 12/2003** מיום 27.7.2003.

בחוזר זה, מצוין, כי אם על-פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דו"ח כספי



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

חשבונאי לפי השיטה המצטברת, כי אז לא ניתן לשנות את שיטת הדיווח לצורכי מס לשיטת המזומנים.

רשויות המס מנמקות את גישתן בכך, שפסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים** לא דן בנסיבות בהן הדו"ח הכספי החשבונאי נערך לפי השיטה המצטברת ואילו הדיווח לצורכי מס נעשה לפי שיטת המזומנים.

לאור זאת, מצוין בחוזר, כי אם על-פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דו"ח כספי חשבונאי לפי השיטה המצטברת, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח האמור לצורכי מס.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- ואולם, ביום 9.3.2005 קבעה ועדת-הפסיקה ברשות המסים, כי חברות העוסקות במתן שירותים ואין להן מלאי עסקי, תוכלנה להמשיך לדווח לצורכי מס הכנסה לפי בסיס מזומן אף אם דו"חותיהם הכספיים ערוכים לפי בסיס מצטבר.
- הודעה בנושא פורסמה על-ידי רשות המיסים ("הודעת הרשות מיום 9.3.2005").
- בהמשך להחלטת ועדת-הפסיקה כאמור, הקים מנהל רשות המסים ועדה משותפת לרשות המיסים וללשכת רואי-חשבון בישראל, שהתבקשה לבחון את מכלול הנושא והשלכותיו, תוך בחינת התפתחות הפסיקה בנושא, עקרונות החשבונאים המקובלים והמצב הנוהג במדינות שונות בעולם, ולהגיש המלצותיה למנהל רשות המיסים.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

- בחודש יולי 2012 פרסמו רשויות המס את ה"ב 8/2012 מיום 25.7.2012. בחוזר זה חזרו רשויות המס לעמדה שהביעו בעבר, ולפיה כאשר על-פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה חברה דו"ח כספי חשבונאי על-בסיס מצטבר, לא ניתן יהיה לשנות את בסיס הדיווח בדו"ח ההתאמה לצורכי מס לבסיס מזומן, אלא אם קיימת הוראת חוק מפורשת בעניין זה. זאת, החל מדו"חות המס לשנת-המס 2012 ואילך.
- בעקבות זאת, לשכת רואי-חשבון בישראל פנתה לקבלת חוות-דעת משפטיות בנושא ממשרד עורכי-הדין משה מזרחי, נח קריגל ורמי אריה.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה



Moshe Mizrachi LL.B & LL.M & C.P.A.
Eldad Noach LL.B & M.B.A.
Amit Kriegel LL.B & LL.M.

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח)
אלדד נח, עו"ד
עמית קריגל, עו"ד

Rami Arie & co. רמי אריה ושות'
Advocates, CPA & Tax Consultants עורכי דין, רואי חשבון ויועצי מס

Tax & Business LTD, מיסים ועסקים בע"מ
www.rafo.co.il; E-Mail: rami@rafo.co.il דוא"ל: www.rafo.co.il
Belt Ampa TLV, 96 Yegal Alon St. Tel Aviv, 67891, Israel בית אמפי אלון 96 ת"א, 67891
Tel: +972-73-2181818 +972-3-5614833 טלפון: 073-2181818 (קוין), 03-5614833
Fax: +972-73-2181820, +972-3-5614844 פקס: 03-5614844, 073-2181820
4 בנובמבר 2012

לכבוד

רו"ח עופר מנירב,
יו"ר ועדת המיסים
של לשכת רואי חשבון בישראל
א.נ.

הנדון: חוות דעת - דיווח לפי בסיס מזומן או מצטבר לרשויות המס

נתבקשנו על ידכם לחוות את דעתנו על פרשנות רשות המיסים בישראל כפי שניתנה בהוראת ביצוע 8/2012 שפרסמה ביום 25.7.2012 לציבור, בנושא: "בסיס דוח לנרכי מס - מזומן או מצטבר", לפיה "כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לנרכי מס לבסיס מזומן".

דעתנו האמורה להלן והחולקת על דעתה של רשות המיסים בישראל כפי שקיבלה ביטוי בהוראת ביצוע 8/2012, ניתנת לפי מניסב ידיעתנו המקצועית והמצב המשפטי הקיים.

אמנם, אין ערובה כי חוות דעת זו תהא מקובלת על רשויות המס או על בתי המשפט, אולם אנו מאמינים כי היא משקפת, על כל חלקיה, את המצב המשפטי והחוקי הנכון בעניין דע. חוות דעת זו ניתנת אודות שאלה משפטיות כלליות ובמקרים ספציפיים יש להיוועץ עם מומחה בדבר יטומה לנסיבות ולעובדות הספציפיות ובגילוי האמת.

תוכן עניינים של חוות דעת זו:

1. רקע כללי ותמצית חוות דעת זו
2. הוראת ביצוע 8/2012 מיום 25.7.2012
3. פרשנות הדין מתחילה בלשון החקיקה
4. לשון חקיקת המשנה (תקנות מס הנספה) תומכת בדיווח על בסיס מזומן
5. מעמדו של דו"ח התאמת הדוח החשבונאי לנרכי מס
6. געלי עסקים שאין בהם מלאי נוהגים לדווח על בסיס מזומן למס
7. תורת החשבונאות לעומת חשבונאות המס
8. מעמד דוחות כספיים עם חוות דעת מסוייגת או היסגנת של רואי החשבון
9. סיכום
10. נסמך 1 - הוראת ביצוע 8/2012 של רשות המיסים בישראל

מ"ט חשון תשע"ג
04 נובמבר 2012

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

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

על בסיס מצטבר

הנתבקשנו 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 לצורכי מס - מזומן או מצטבר שפרסמה רשות המיסים ב-25 לילולי 2012.

חוות הדעת ניתנת על פי מניסב 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 לדין תיאורטי. נדגיש, כי תוצאות המס הנוגעות לנשאים 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.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה



תקן חשבונאות מספר 34

הצגה של דוחות כספיים

■ בחודש ינואר 2014 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 34 שעניינו "הצגה של דוחות כספיים".

בסעיף 16 לתקן האמור נקבע, כי ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה.

עם זאת, אותו סעיף מוסיף וקובע, כי ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על-בסיס מזומן או מזומן מעורב, תהא רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה ובלבד שבדוחות הכספיים יינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם.



קביעת שיטת הדיווח המתאימה

דוח רואה החשבון המבקר

לבעלי המניות של

בע"מ

ביקרנו את המאזנים המבוססים על עסקאות במזומנים של 31 בדצמבר 2021 ו-2020 ואת הדוחות על ההכנסות וההוצאות המבוססים על תקבולים ותשלומים במזומנים (למעט התאמות כמפורט בביאור 1'א2) והדוחות על השינויים בהון העצמי לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות כלולות אשר ההשקעה בהן הינה אלפי ש"ח ליום 31 בדצמבר 21 (ליום 31 בדצמבר 2020 כ- אלפי ש"ח) וחלקה של החברה ברווחיהן הינו כ- אלפי ש"ח לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2021 (החלק ברווחים בשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2020 הינו כ- אלפי ש"ח). הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים, שדוחותיהם הומצאו לנו, וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

באור 2 -

עיקרי המדיניות החשבונאית

א. בסיס הדיווח של הדוחות הכספיים

1. החברה פועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן, ולפיכך בחרה לערוך את דוחותיה הכספיים על בסיס עסקאות במזומנים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) למעט רכוש קבוע והשקעות. (ראה סעיפים ה' ו' ו' להלן).
2. בהתאם לתקן חשבונאות מספר 12, בדבר "הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים" הופסקה התאמת הדוחות הכספיים לאינפלציה ביום 31 בדצמבר, 2003 וחלל מאותו מועד החברה החלה לדווח בסכומים מדווחים.
3. סכומי הנכסים הלא-כספיים אינם מייצגים בהכרח שווי מימוש או שווי כלכלי עדכני, אלא רק את הסכומים המדווחים של אותם נכסים.
4. בדוחות הכספיים "עלות" משמעותה עלות בסכום מדווח.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לדעות דעתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ערוכים לפי כללי חשבונות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), כאמור בביאור 1'א2.



ניהול פנקסי חשבונות ושיטת הדיווח

- השאלה איזו שיטת דיווח מתאימה לכל נישום אוצרת בחובה שאלה נוספת: האם קיים קשר כלשהו בין השיטה בה מנהל הנישום את פנקסי חשבונותיו לשיטה בה הוא מדווח על הכנסותיו?
- טול, למשל, מקרה בו נישום מנהל את פנקסי חשבונותיו לפי שיטת החשבונאות הכפולה.
- האם עובדת ניהול פנקסי חשבונות לפי שיטה זו מחייבת את אימוץ השיטה המסחרית לעניין הדיווח על הכנסתו של אותו נישום?
- לכאורה, התשובה על כך שלילית, שהרי המדובר בשתי מערכות נפרדות: האחת, מערכת ניהול פנקסי חשבונות, שהיא טכנית באופיה ומעוגנת בהוראות ניהול פנקסים; ואילו השנייה, מערכת הדיווח על הכנסה, עוסקת במהות ונקבעת על-פי העקרונות שהותוו על-ידי בתי-המשפט.



ניהול פנקסי חשבונות ושיטת הדיווח

- בעניין פאוקר נקבע, כי "אין כל ראייה שמבחינה חשבונאית עצם החיוב בניהול חשבונות 'בשיטה כפולה' כרוכה מטבעם של דברים גם באימוץ השיטה המסחרית דוקא".
- לעומת זאת, משנתעוררה שאלה זו בעמ"ה (חי') 92/90 **מנשס נ' פקיד שומה חיפה**, נטה השופט ביין דווקא לדעה ההפוכה, לפיה אם מנהל אדם את ספריו לפי שיטת החשבונאות הכפולה, בין אם הוא חייב בכך ובין אם לאו, הרי גם הדיווח חייב להיעשות באותה צורה, ואסור שייווצר פער בין צורת הרישום בספרים ובין צורת הדיווח.
- יחד עם זאת, השופט ביין ציין, כי בהיעדר ראייה כי שיטת החשבונאות הכפולה והשיטה המצטברת חד הן, אין להסיק כל מסקנה לחובת המערער מעצם העובדה שבחר לנהל את ספריו לפי שיטת החשבונאות הכפולה.



ניהול פנקסי חשבונות ושיטת הדיווח

- בעניין **דיטמן**, שצוין לעיל, דחה השופט פלפל את טענת המערערת, לפיה לעולם אין ולא כלום בין פרטי מערכת החשבונות שנישומים לפי עיסוקיהם השונים מחויבים בהם לבין חובת הדיווח לפי השיטה המצטברת. השופט פלפל קבע, כי **"לא יעלה על הדעת, כך נראה לי, שבמקום שמהוראות [הוראות ניהול פנקסים – א' ש'] עלה בברור, אף במשתמע, ששיטת הניהול היא השיטה המסחרית – שהנישום יהיה בסופו של דבר פטור מלדווח על הכנסתו על פי שיטה זו, שהיא כאמור השיטה המדויקת יותר לשקוף ההכנסה האמיתית של הנישום [...]. איני רואה כל הצדקה והגיון בכך שבמקום שנישום מנהל ספריו על פי השיטה הנכונה והאידיאלית מבין שתי השיטות האמורות כפי שהוא חייב לעשות, שהוא לא יהיה גם חייב לדווח על הכנסתו לפי אותה שיטה."**



ניהול פנקסי חשבונות ושיטת הדיווח

- נאמן לגישתו, קבע השופט פלפל בעמ"ה (ת"א) 146/82 **חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, כי המונח "שיטה כפולה" בהקשר לשיטת ניהול פנקסים משמעו שיטת רישום בפנקסים על-פי השיטה המסחרית.
- השופט פלפל הוסיף וקבע, כי גם ממבנה הוראות ניהול פנקסים עולה, כי נישום, החייב בניהול פנקסי חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה, חייב גם בדיווח לפי השיטה המסחרית.
- פסק-הדין של השופט פלפל נהפך בבית-המשפט העליון.
- השופטת נתניהו דחתה את עמדתו של השופט פלפל, לפיה מהחובה לנהל ספרים בשיטת החשבונאות הכפולה נובעת גם החובה לדווח על-פי השיטה המסחרית. שיטת הרישום, קובעת השופטת נתניהו, נקבעת על-פי מבחן גובה



ניהול פנקסי חשבונות ושיטת הדיווח

המחזור, בעוד ששיטת הדיווח נקבעת על-פי שורה של מבחנים שמהם ניתן ללמוד על אופי העסק, כאשר החשוב בהם הוא קיומו או היעדרו של מלאי.

■ לסיכום: אין קשר בין השיטה בה פלוני מנהל את פנקסי חשבונותיו לבין השיטה בה הוא מדווח על הכנסתו.

בהתאם לגישה זו, קבע בית-המשפט העליון בע"א 2082/92 **שחם נ' פקיד שומה ת"א 2**, כי אין ללמוד מהעובדה שהמערער ניהל את פנקסיו לפי השיטה החד-צידית על כך שהכנסותיו דווחו על-פי שיטת המזומנים.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

- ביום 5.2.2023 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב בעניין **מיקוד ישראל אבטחה שרותים ונח אדם בע"מ** (ע"מ 63590-02-20).
- להלן תמצית העובדות:
המערערת היא חברה שעוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון בכל רחבי הארץ, בעיקר למוסדות גדולים.
למערערת אין כל מלאי עסקי והיא איננה עוסקת בייצור או במסחר.
הוצאותיה העיקריות של המערערת הן הוצאות שכר והוצאות נלוות, המשולמות מדי חודש.
לעומת זאת, הכנסותיה של המערערת מהשירותים אותם היא מספקת, מתקבלות באיחור של 60 ימים בממוצע ("שוטף+60").



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

■ תמצית העובדות – המשך

בשנות-המס שבערעור (2013-2017) הכינה המערערת שני "סטים" של דיווחים חשבונאיים: דוח חשבונאי אחד הוכן על-פי שיטת חשבונאות על-בסיס מצטבר והוא שימש לצרכי המערערת, לרבות הצגתו לבנקים לשם קבלת אשראי וחלוקת דיבידנד על בסיסו; ודוח חשבונאי נוסף, שהוכן לפי שיטת חשבונאות על-בסיס מזומן, ששימש את המערערת רק בדיווחיה לפקיד-השומה.

כלומר, פעילותה המסחרית של המערערת התנהלה לפי השיטה המצטברת (או המסחרית) ואילו הכנסותיה לצורכי מס הכנסה דווחו על-בסיס מזומן.

יצוין כי בשנים שקדמו לשנות-המס שבערעור, המערערת ערכה דוחות על-בסיס מצטבר, והיא התאימה אותם לצרכי מס לבסיס מזומן בדו"ח ההתאמה.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

■ תמצית העובדות – המשך

זאת, בהתאם להודעת הרשות מיום 9.3.2005, אשר התירה, כאמור שיטת דיווח זו.

בהתאם לנתונים העולים מדוחותיה הכספיים של המערערת על-בסיס מצטבר, למערערת היו רווחים בכל אחת משנות-המס שבערעור: 3,791,853 ₪ בשנת 2013; 2,408,239 ₪ בשנת 2014; 6,108,815 ₪ בשנת 2015; 6,763,013 ₪ בשנת 2016; ו-9,905,850 ₪ בשנת 2017.

לעומת זאת, בהתאם לדוחותיה הכספיים של המערערת על-בסיס מזומן, למעט שנת 2013, בה דיווחה המערערת על הכנסה חייבת בסך של 216,455 ₪, בכל יתר שנות-המס שבערעור דיווחה המערערת על הפסד לצרכי מס. כמו-כן, בדוחותיה הכספיים על-בסיס מצטבר, הציגה המערערת עודפים



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

■ תמצית העובדות – המשך

חיוביים בכל אחת משנות-המס שבערעור, כאשר סך העודפים ליום 31.12.2017 עומד על 38,129,348 ₪.

לעומת זאת, בדוחות הכספיים על-בסיס מזומן, המציגה המערערת עודפים שליליים בכל אחת משנות-המס, כאשר סך הגירעון בעודפים נכון ליום 31.12.2017 עומד על 26,778,712 ₪ (ראו השקופית הבאה).

המשיב (פקיד-שומה תל-אביב 1) דחה את שומותיה העצמיות של המערערת על-בסיס מזומן והוציא לה שומות מתוקנות, בהן הוא שם את הכנסותיה על-בסיס מצטבר.

בנוסף, הטיל המשיב על המערערת **קנס גירעון** לפי סעיף 191 לפקודה. מכאן הערעור.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

תמצית העובדות – המשך

בסיס מזומן:						סעיף
2012	2013	2014	2015	2016	2017	
132,241,322	145,762,365	148,220,870	170,205,878	204,487,362	293,988,757	הכנסות ממתן שירותים
(118,700,913)	(123,303,423)	(142,074,891)	(161,270,052)	(193,902,035)	(265,260,320)	עלות השירותים
13,540,409	22,458,942	6,145,979	8,935,826	10,585,327	28,728,437	רווח/(הפסד) גולמי
10.24%	15.41%	4.15%	5.25%	5.18%	9.77%	שיעור רווח גולמי
543,467	8,540,561	(7,020,887)	(2,459,778)	(4,859,976)	10,384,582	רווח/(הפסד) לפני מס
0.41%	5.86%	-4.74%	-1.45%	-2.38%	3.53%	שיעור רווח לפני מס
(21,198,017)	(12,925,490)	(20,986,920)	(24,625,985)	(30,704,440)	(26,778,823)	עודפים/(גירעון בהון)

בסיס מצטבר:						סעיף
2012	2013	2014	2015	2016	2017	
134,964,877	140,607,328	151,568,741	179,780,942	216,522,756	295,687,175	הכנסות ממתן שירותים
(119,163,915)	(124,916,097)	(136,503,959)	(162,230,804)	(194,287,905)	(267,306,841)	עלות השירותים
15,800,962	15,691,231	15,064,782	17,550,138	22,234,851	28,380,334	רווח/(הפסד) גולמי
11.71%	11.16%	9.94%	9.76%	10.27%	9.60%	שיעור רווח גולמי
4,604,680	3,791,853	2,408,293	6,108,815	6,763,013	9,905,850	רווח/(הפסד) לפני מס
3.41%	2.70%	1.59%	3.40%	3.12%	3.35%	שיעור רווח לפני מס
19,332,907	22,856,726	24,224,476	29,137,908	34,682,442	38,129,327	עודפים/(גירעון בהון)



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

■ בית-המשפט, מפי השופטת י' סרוסי, דחה את הערעור למעט ביחס לקנס הגירעון.

בראשית הדברים, ציינה השופטת סרוסי כי תחילה יש לבחון מהו בסיס הדיווח הראוי לצורכי מס והאם ניתן לדווח למשיב על-בסיס מזומן; וכי אם יימצא שאכן כך, יהיה מקום להמשיך ולבחון האם הדבר נכון גם בעניינה הספציפי של המערערת.

לעניין בסיס הדיווח הראוי, קבעה השופטת, כי המסקנה הברורה שעולה היא, כי **"המצב החוקי הנוכחי מאפשר לחברות מסוימות לדווח למשיב על-בסיס מזומן, וזאת כאשר הדיווח מתאים לאופי העסק והחברה מתנהלת בפועל ובאופן קבוע על בסיס זה"**.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

זאת, הן לאור כללי החשבונאות בישראל המכירים בקיומה של פרקטיקה של דיווח במזומן בתחומים מסוימים (סעיף 16 לתקן חשבונאות מספר 34) והן לאור הלכת **קבוצת השומרים**.

וכך היא קבעה (בפס' 36-38): "יתכן, ומבלי לחוות דעה בעניין, כי מבחינה חשבונאית-תיאורטית 'טהורה' לא ניתן לדווח על בסיס מזומן כלל (וראו למשל את הסתירה עם תקן חשבונאות מספר 25 'הכנסות' (פברואר 2006), שהוא תקן ספציפי שגובר על תקן כללי [...]), לפיו מועד ההכרה בהכנסה הוא לפי השיטה המצטברת). אולם, לא ניתן להתעלם מכך שבפועל נערכים ומוגשים לרשות המסים דוחות על בסיס מזומן שמאושרים על ידה כדבר שבשגרה (וראו דבריו של הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים בעמ' [...]) לפרוטוקול), ושתקן 34 הכיר בפרקטיקה



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

הזו ואישר אותה.

במצב עניינים זה, ולאור הלכת קבוצת השומרים והעובדה כי מדובר בחברה שנותנת שירותים מבלי שהיא מחזיקה במלאי, אני סבורה כאמור כי חברות דוגמת המערערת יכולות לדווח באופן עקרוני למשיב על בסיס מזומן [...]

ניתן להיווכח אם כן, כי כאשר מדובר בעסק שפועל בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן, כגון תחום מתן שירותי שמירה בהתאם להלכת קבוצת השמירה ולמאפייני התחום, אין מניעה חוקית לדווח על בסיס מזומן."



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

עם זאת, הוסיפה השופטת, אף אם חברה פועלת בתחום המאפשר דיווח על-בסיס מזומן, אין המשמעות כי החברה יכולה לדווח באופן "אוטומטי" על-בסיס מזומן.

שכן, רק חברה שמתנהלת על פי שיטת המזומנים וששיטה זו משקפת את הכנסותיה "האמיתיות", יכולה לדווח על-בסיס מזומן.

על-כן, על-מנת לענות על השאלה האם עסק מסוים יכול לדווח על-בסיס מזומן, לא די במסקנה כללית לפיה באותו התחום ניתן לדווח על-בסיס מזומן, אלא יש לבחון בנוסף האם שיטת המזומנים משקפת כהלכה את הכנסותיו של אותו עסק.

כלומר, יש להידרש באופן פרטני לשאלה איזו שיטת דיווח משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של העסק.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

בהתאם, השופטת סרוסי המשיכה ובחנה האם נסיבות עניינה של המערערת אכן מאפשרות דיווח על-בסיס מזומן וענתה על שאלה זו בשלילה, בקובעה כי דיווח כאמור אינו משקף את הכנסותיה האמיתיות של המערערת. זאת, למרות שמדובר בחברה שנותנת שירותים ולא מחזיקה במלאי ועל-כן מתאימה, ככלל, לפרופיל החברות שבאפשרותן להתנהל על-בסיס מזומן בהתאם להלכת **קבוצת השומרים**.

השופטת סרוסי הצביעה על מספר נסיבות המעידות כי השיטה המצטברת היא המשקפת את הכנסותיה האמיתיות של החברה:

המערערת הגישה דיווחים לבנקים על-בסיס מצטבר;



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

- המערערת מציגה נתונים ממחזור המע"מ, שהוא על-בסיס מצטבר, לשם התמודדות במכרזים;
- המערערת חילקה דיבידנד לחברת האם על-פי "מבחן הרווח" שבסעיף 302 לחוק החברות, שחושב על-בסיס מצטבר;
- המערערת בודקת את רווחיות עסקה על-בסיס מצטבר והשיטה המצטברת היא ששימשה את הנהלת המערערת בקבלת החלטות ועל-מנת לעמוד על מצב הכנסותיה האמיתיות;
- בדו"ח רואה-החשבון המבקר לבעלי המניות אשר צורף לדוחות על-בסיס מזומן שהוגשו למשיב החל משנת-המס 2014 כינו רואי החשבון של המערערת את הדוחות על בסיס מצטבר – "הדוחות הראשיים".



השופטת סרוסי ייחסה משמעות רבה ביותר לסוגיית הדיבידנד:

49. אם עוד ניתן לקבל את הכנת הדוחות לבנקים ואת דיווח המחזור למכרזים כפעולות שאינן שוללות את בסיס הדיווח במזומן, הרי שחלוקת הדיבידנד מלמדת באופן ברור מהן הכנסותיה "האמיתיות" של המערערת. בעצם חלוקת הדיבידנד, העידה המערערת על עצמה, כי הן מבחינה כלכלית-מהותית והן לצרכי החוק, היא מתנהלת על בסיס מצטבר. אם אכן המערערת מתייחסת אל עצמה כאל מי שאין לה הכנסות, היא לא הייתה מעלה על דעתה לחלק דיבידנד, בוודאי שלא על פי מבחן הרווח. לא בכדי, המערערת לא העלתה כל טענה רלוונטית כנגד המשמעות הראייתית של חלוקת הדיבידנד, בשונה משאלת מיסוי הדיבידנד שחולק (וראו סעיפים 72 – 74 לסיכומי המערערת). המחשבה כי המערערת מחלקת דיבידנד על בסיס שיטה חשבונאית אחת, (ולא) משלמת מס על פי שיטה חשבונאית אחרת, כאשר מדובר באותן ההכנסות, מעוררת קושי של ממש (והשוו לעניין פרל, פס' 33).



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

52. משלא נטען בפני, ובוודאי שלא הוכח, כי יש בבסיס הכנת והגשת הדוח על בסיס מזומן

מטרה מסחרית יסודית אחרת, מדובר אפוא בעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 86(א) לפקודה (וראו על בחינת מלאכותיותה של עסקה, למשל, בפסק דיני ע"מ (מחוזי ת"א) 5366-05-20 ספקטור נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פס' 42 ואילך (7.12.2022)).

יפים לענייננו הדברים שצוטטו בהסכמה בפס' 13 לעניין קבוצת השומרים:

"אפנה עוד לצחור בסיום מאמרו הנ"ל, בעמ' א-29:

'במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווא אשר מטרתה הבלעדית היא הקטנת נטל המס – תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על-פי נסיבותיה הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של 'שיפטינג' ללא כל בסיס כלכלי, יש לבחון מבחינה משפטית על-פי אותם קריטריונים של עיסקה מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון על-פי שיטת המזומנים".

53. באותו מקרה, לאחר בחינת נסיבות העניין הגיע בית המשפט העליון למסקנה כי "מכל

הנתונים שהובאו ברור, כי ה- shifting שנוצר מהשימוש בשיטת המזומנים על-ידי המערערת אינו בא לצורך קידום עיסקה מלאכותית, אלא נולד על הבסיס הכלכלי שעליו בנוי העסק שלה" (שם).

במקרה דנן, כאמור, כלל הנתונים מלמדים אחרת.

השופטת סרוסי הוסיפה וציינה, כי מלבד הגשת הדיווח על-בסיס מזומן למשיב, המערערת לא עשתה בו כל שימוש אחר; ומשכך, ושעה שדחיית מס כמוה כחיסכון במס, היא סבורה כי מבחינה אובייקטיבית, הגשת הדוח על-בסיס מזומן אך ורק למשיב נועדה אך להפחית את חבות המס של המערערת.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

וכך, סיכמה השופטת את ממצאיה (פס' 59, 63 ו-64):

"התנהלות המערערת הייתה על בסיס מצטבר והדוח על בסיס מצטבר, או למצער הנתונים מתוכו, שימשו לצרכים רבים יותר, מאשר הדוח המזומן, שנועד אך לדחיית המס. סביר להניח שאילולא היה בדוח על בסיס מזומן להביא ליתרון מיסויי, הוא לא היה מוגש כלל. כלומר, אין לו כל מטרה מסחרית מלבד דחיית המס. על זאת יש להוסיף, כי המערערת ניצלה את שיטת הדיווח במזומן על מנת להעמיס הוצאות בסוף השנה, בשונה מכפי שהיא מתנהלת במשך שאר השנה [...] מבחן הוא מבחן מהותי, לשם מה הוכן הדוח שמוגש לרשות המסים, ולא שאלה כמותית טכנית, של מספר הדוחות שהוכנו. לצורך העניין, גם הכנת דוח אחד ויחיד על בסיס מזומן, כאשר כל ההתנהלות מבוססת על השיטה המצטברת, באמצעות התאמות



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

שנעשות לדוח המזומן, אין משמעותו כי דוח כזה יתקבל. מילים אחרות, על הדיווח לרשות המסים להיות תואם לדרך התנהלותה הכלכלית בפועל של החברה. הא ותו לא [...] אכן, ישנם מקרים שבהם ראוי להחריג עסקים מסוימים, בעיקר בעלי מקצועות חופשיים בעלי מחזור נמוך, מהכלל האמור. אולם עדיין, הכלל כשלעצמו הוא עומד, ואין סיבה מיוחדת להחריג ממנו את המערערת, שמגלגלת סכומי כסף משמעותיים (והשוו לסעיף 29(א1) בחוק מע"מ). כאשר חברה מתנהלת בהתאם לבסיס מצטבר וכמי שיש לה הכנסות משמעותיות, אולם היא נמנעת מלשלם מס על אותן ההכנסות בטענה כי היא עדיין לא קיבלה את התשלום בפועל, הרי שהיא חותרת תחת יסודות שיטת המס."



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

לבסוף, נדרשה השופטת להתנהלותה של הרשות ולהוראותיה "המעורפות" בנושא וקבעה, כי זו הייתה צריכה ויכולה להבהיר בקלות רבה את כוונתה לאסור את הפרקטיקה כשלעצמה, והיא לא יכולה להסתמך על זה שהציבור יבין את כוונתה המשתמעת, יחמיר על עצמו ויהיה "צדיק יותר מהאפיפיור"; וכי האמור נכון ביתר שאת לאור תצהירו של רו"ח (משפטן) רולנד עם-שלם (סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים ברשות המסים) לפיו לא מדובר במקרה יחיד, אלא ישנם מקרים נוספים בהם חברות פעלו באותו האופן.

בשל כך, קבעה השופטת סרוסי, כי יש לבטל את קנס הגירעון. עוד ציינה השופטת, כי ראוי שהמחוקק יקבע בהקדם מפורשות במסגרת החוק מהו בסיס הדיווח הראוי ותחת אלו תנאים (בדומה לאשר נעשה בחוק מע"מ) וכי במסגרת זו גם ייתן דעתו לחוסר הסימטריה שבין כללי החשבונאות וכללי המס לעניין הכרה בהוצאות שונות ורישומן.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

- פסק-הדין בעניין **מיקוד ישראל** מחייב בחינה מושכלת של נסיבותיה המיוחדות של כל חברה וחברה ומומלץ לקבל **חוות-דעת משפטית** במקרים בהם הדיווח הוא על-בסיס מזומן.
- יצוין, כי החברה הגישה ערעור על פסק-הדין לבית-המשפט העליון (ע"א 2641/13) ועמו בקשה לעיכוב ביצוע של הפסק. בגדרה של הבקשה לעיכוב ביצוע טענה המחברה, כי סיכויי הערעור שהגישה טובים וכי מאזן הנוחות נוטה באופן מובהק לטובתה. לעניין מאזן הנוחות נטען, כי למשיב לא ייגרם כל נזק מאי-מימוש פסק-הדין עד להכרעה בערעור. מנגד, נטען, כי לחברה ייגרם נזק בלתי-הפיך מביצוע פסק-הדין, שכן לצורך תשלום המס תיאלץ החברה לקחת הלוואות מבנקים בתנאי מימון גבוהים ומכבידים.



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

עוד נטען, כי לאור עמדתה של רשות המיסים ביחס להכנת הדו"חות, הגישה החברה דו"חות מתקנים ביחס לשנים שלאחר שנות-המס שבערעור, בהן פעלה החברה בהתאם להנחיות רשות המיסים; כי דו"חות אלה טרם נקלטו אצל המשיב וכי תשלום המס ביחס לשנות-המס שבערעור בעת הזו, בטרם ייקלטו אצל המשיב דו"חות ההתאמה, עלול להביא לקריסה כלכלית של החברה בשל תשלום כפל-מס.

- ביום 4.4.2023 דחה בית-המשפט העליון, מפני השופט א' שטיין, את הבקשה מבלי לבקש את תשובת המשיב.

- השופט שטיין קבע, כי החברה לא עמדה בנטל להוכיח את טענותיה בנוגע למאזן הנוחות, למרות שאין די בהצהרות בעלמא, אלא יש "להיכנס למספרים", לפרט באופן קונקרטי את הנזק הצפוי ולהוכיח זאת באסמכתאות



פסק-הדין בעניין מיקוד ישראל

אמינות. "החברה לא הניחה כל תשתית ראייתית בדבר הנזק הצפוי לה, לטענתה, והסתפקה בטענות כלליות לפיהן היא תיאלץ לקחת הלוואות כדי לממן את תשלום החיוב וכי קיים חשש לתשלום כפל מס שיפגע בה כלכלית. הצורך בנטילת הלוואות אין בו, כשלעצמו, כדי ללמד על נזק כלכלי בלתי הפיך לחברה; וככל שקיים קושי כלכלי כזה או אחר, או חשש לכפל מס, באפשרות החברה לפנות לרשויות המס בבקשה מתאימה לפריסת תשלומים. כמו כן, אין כל חשש לכך שהחברה לא תוכל להיפרע מהמשיב במקרה בו יתקבל הערעור".

לאור האמור, קבע השופט שטיין, כי מאזן הנוחות נוטה באופן מובהק לדחיית הבקשה ומטעם זה הוא אינו נדרש להעריך את סיכויי הערעור.

תם ולא נשלם...



אלכסנדר שפירא ושות'
Alexander Shapira & Co.

סוף מעשה במחשבה תחילה... תודה על ההקשבה!

© אלכסנדר שפירא ושות'. כל הזכויות שמורות.

מצגת זו נועדה למסירת מידע בלבד ואין להתייחס ו/או להסתמך על הכתוב בה כעל ייעוץ משפטי מקצועי או כתחליף לייעוץ כזה. הסתמכות על תוכנה של מצגת זו ו/או שימוש בו לא ייצרו בשום אופן יחסי עורך-דין – לקוח בינך לבין אלכסנדר שפירא ושות' ולא יהיה בהם כדי להטיל על אלכסנדר שפירא ושות' אחריות כלשהי לתוצאות שתיגרמנה מכך. תוכנה של מצגת זו והזכויות בה יישארו בכל עת בבעלות אלכסנדר שפירא ושות'. אין להעתיק/להפיץ מצגת זו, כולה או חלקה, ללא אישור מראש ובכתב.











נשמח לעמוד לרשותכם בתחומי ההתמחות של המשרד:

הירשמו למבזקי המיסוי של משרדנו

במסגרת פעילויותינו השונות ולמן הקמת אתר האינטרנט CapiTax.co.il בשנת 2004, אנו שולחים מבזקים שוטפים (Newsletters) בתחומי המיסוי השונים, וזאת לעשרות אלפי החברים ברשימת התפוצה של משרדנו, ובכללם רו"ח, עו"ד, יועצי מס, אנשי עסקים, שמאי מקרקעין, מנהלי כספים וחשבים וכן שופטים ועובדי הפרקליטות ורשות המיסים.

מבזקים אלה, הכוללים עדכונים שוטפים בנושאי פסיקה, חקיקה ופרקטיקה בתחום המיסוי, הפכו זה מכבר לשם דבר ולפרסום המקצועי והמוביל בתחומו בארץ.

ההרשמה בכתובת CapiTax.co.il/register

 מיסוי תאגידים	 קבלת אישורים מראש	 חוות-דעת משפטיות	 ליטיגציה והליכי שומה
 מיזוגים ורכישות	 מס ערך מוסף	 מיסוי בינלאומי	 מיסוי יחידים
 גילוי מרצון	 תגמול עובדים ובכירים	 מיסוי שוק ההון	 מיסוי מקרקעין