



06 מאי 2025
ח' אייר תשפ"ה

נייר עמדה מקצועי מספר 03/2025 - רשות המיסים

בתחום: מס הכנסה

בנושא: אי תחולת הוראות סעיף 8 לפקודה על הכנסות מראש המהוות הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה בידי הנישום

בתיקון מספר 54 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") התווסף לפקודה סעיף 8 (להלן: "הסעיף") שקובע כדלקמן:

"הכנסה לפי סעיף 2(6) או (7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל גם אם היא הכנסה מראש, וההוצאות שהוצאו בשנות מס שלאחריה בייצורה של הכנסה לפי ההוראות האמורות יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ובלבד שאם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת בהתאם לכך, ואולם לא תחול בשל כך חובת תשלום ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א."

ככלל, על-פי עקרונות חשבונאיים מקובלים, נישום המנהל חשבונות לפי שיטת הצבירה נדרש לדווח על הכנסה מראש שקיבל בגין תקופה עתידית רק במועד שאליו מתייחסת ההכנסה ולא במועד קבלתה. בהתאם, הוא נדרש לדווח בשנה שקיבל את התקבול, רק על הסכום המתייחס להכנסות של אותה תקופת הדיווח. מנגד, הוצאות שהוציא הנישום בייצורה של אותה הכנסה בהתאם לסעיפי הפקודה כאמור לעיל כגון: אחזקת מבנה, צביעתו, תשלומי אגרות שונים וכיו"ב, יש לנכות במועד שבו התגבשה ההתחייבות להוצאה, והכל בהתאם לדיווח על-פי שיטה מצטברת.

בדרך זו, וביחוד בתקופות של אינפלציה גבוהה, עלול אוצר המדינה להיפגע שכן ההכנסות ידווחו בכל שנה בסכומן הנומינלי, ואילו ההוצאות שהוצאו בייצורה של אותה הכנסה יתבעו בערך הריאלי.

על כן, חוקק הסעיף הקובע שנישום שמדווח על בסיס מצטבר והפיק הכנסה ממקור 2(6) או 2(7) שמהווה הכנסה מראש, ידווח על כלל ההכנסה במועד קבלתה. מובהר, כי סעיף 8 אינו קובע כי דיווח על הכנסות ממקורות 2(6) או 2(7) יהא תמיד על בסיס מזומן, אלא שהדיווח על ההכנסה יהא במועד קבלת ההכנסה בפועל, או על בסיס צבירה, על פי המוקדם מבין השניים.

למותר לציין, כי הסעיף אינו רלוונטי לגבי נישום שמדווח על בסיס מזומן, הואיל והוא מדווח על הכנסותיו במועד שבו הוא קיבל אותם בפועל.



בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בעניין קרית יהודית¹ (להלן: "פסק הדין") נפסק, בין היתר, כי הוראות הסעיף יחולו גם על הכנסה מדמי שכירות מראש החייבות במס כהכנסות מעסק, שמקור החיוב במס בגין הוא סעיף 12(1) לפקודה.

עם זאת, ובהתאם לעמדת רשות המיסים לאורך כל השנים מאז מתן פסק הדין, מובהר כי סעיף 8ב אינו חל במקרים שבהם ההכנסה היא מכוח סעיף 12(1) לפקודה, וזאת כאשר הנישום מנהל ספרים בשיטת הצבירה וזו אף שיטת הדיווח על אותן הכנסות לצורכי מס.

סיווג ההכנסה כהכנסה ממקור 12(1) ייבחן על ידי פקיד השומה במסגרת ההליך השומתי.

בברכה,

רשות המיסים בישראל

¹ עמ"ה 62/85 קריית יהודית פארק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג – ניתן ביום 18.1.1987