



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי ולירון בן מאיור

מערערת

נגד

פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

6 בפניי ערעור על שומות מס הכנסה שיצאו למערערת לשנים 2013 – 2017 (להלן: "שנות המס
7 **שבערעור**"). ענייניו של הערעור בשאלה כיצד היה על המערערת לדווח על הכנסותיה למשיב,
8 האם על בסיס מצטבר, או שמא על בסיס מזומן.

9

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור

- 10 המערערת היא חברה שעוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון בכל רחבי הארץ, בעיקר
11 למוסדות גדולים. למערערת אין כל מלאי עסקי והיא איננה עוסקת בייצור או במסחר.
- 12 הוצאותיה העיקריות של המערערת הן הוצאות שכר והוצאות נלוות, המשולמות מדי
13 חודש. לעומת זאת, הכנסותיה של המערערת מהשירותים אותם היא מספקת,
14 מתקבלות באיחור של 60 ימים בממוצע ("שוטף +60").
- 15 בשנות המס שבערעור, המערערת הכינה שני "סטים" של דיווחים חשבונאיים. דוח
16 חשבונאי אחד הוכן על פי שיטת חשבונאות על בסיס מצטבר והוא שימש לצרכי
17 המערערת, לרבות הצגתו לבנקים לשם קבלת אשראי וחלוקת דיבידנד על בסיסו; ודוח
18 חשבונאי נוסף, שהוכן לפי שיטת חשבונאות על בסיס מזומן, ששימש את המערערת רק
19 בדיווחיה לפקיד השומה. כלומר, פעילותה המסחרית של המערערת התנהלה לפי
20 השיטה המצטברת (או המסחרית) ואילו היא דיווחה על הכנסותיה למס הכנסה על
21 בסיס מזומן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 20-02-63590 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

4. אעיר בקצרה כי לפי השיטה המצטברת, נרשמת ההכנסה בעת שהתגבשה הזכות לקבלה, ובענייננו, במועד מתן השירות על ידי המערערת; ואילו לפי שיטת המזומן נרשמת ההכנסה רק בעת קבלתה בפועל, ובענייננו, 60 ימים במועד מתן השירות. הוא הדין לגבי רישום ההוצאות – אשר לפי השיטה המצטברת נרשמות במועד מתן ההתחייבות ואילו לפי שיטת המזומן, במועד הוצאת ההוצאה בפועל. על ההבחנה בין דיווח על בסיס מצטבר ובין דיווח על בסיס מזומן ראו ע"א 494/87 **חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, פ"ד מו(4) 799, 795 (1992) (להלן: "**קבוצת השומרים**"); וכן, למשל, ע"א 6557/01 **פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד סא(3) 413, 447 (2006).
5. יצוין כי בשנים שקדמו לשנות המס שבערעור, המערערת ערכה דוחות על בסיס מצטבר, והיא התאימה אותם לצרכי מס לבסיס מזומן ב-"דוח התאמה". זאת, בהתאם להודעה לעיתונות שפרסמה רשות המסים ביום 9.3.2005 (נספח 5 לתצהיר רו"ח עם-שלם, להלן: "**ההודעה לעיתונות**"), אשר התירה שיטת דיווח זו.
6. בהתאם לנתונים העולים מדוחותיה הכספיים של המערערת על בסיס **מצטבר**, למערערת היו רווחים בכל אחת משנות המס שבערעור: 3,791,853 ש"ח בשנת 2013; 2,408,239 ש"ח בשנת 2014; 6,108,815 ש"ח בשנת 2015; 6,763,013 ש"ח בשנת 2016; ו-9,905,850 ש"ח בשנת 2017. אולם, בהתאם לדוחותיה הכספיים של המערערת על בסיס **מזומן**, למעט שנת 2013, בה דיווחה המערערת על הכנסה חייבת בסך של 216,455 ש"ח, בכל יתר שנות המס שבערעור דיווחה המערערת על הפסד לצרכי מס.
7. כמו כן, בדוחותיה הכספיים על בסיס **מצטבר**, מציגה המערערת עודפים **חיוביים** בכל אחת משנות המס שבערעור, כאשר סך העודפים ליום 31.12.2017 עומד על 38,129,348 ש"ח. לעומת זאת, בדוחות הכספיים על בסיס **מזומן**, מציגה המערערת עודפים **שליליים** בכל אחת משנות המס, כאשר סך **הגירעון** בעודפים נכון ליום 31.12.2017 עומד על 26,778,712 ש"ח, וראו הטבלה שצורפה להודעה המפרשת את נימוקי השומה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

בסיס מזומן:						
2012	2013	2014	2015	2016	2017	סעיף
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:						
2012	2013	2014	2015	2016	2017	סעיף
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)

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
8. למעשה, ממועד הקמתה בשנת 1997 ועד לסוף שנת 2017 דיווחה המערערת לפי שיטת המזומן על הכנסה חייבת בסך של 5,383,376 ש"ח, בשעה שעודפיה החשבונאיים לפי השיטה המצטברת עומדים באותה התקופה על סך של כ-38,000,000 ש"ח. ניתן להיווכח כי מדובר בפערים משמעותיים ביותר.
9. המשיב דחה את שומותיה העצמיות של המערערת על בסיס מזומן, והוא הוציא לה שומות מתוקנות, בהן הוא שם את הכנסותיה על בסיס מצטבר. בנוסף, הטיל המשיב על המערערת קנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
10. המערערת טוענת כי עומדת לה הזכות לדווח על בסיס מזומן, ומכאן ערעור זה.

11 טענות המערערת בתמצית

- 11
 - 12
 - 13
 - 14
11. לטענת המערערת, מדובר במקרה פשוט. נקודת המוצא היא פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **קבוצת השומרים**, בו נקבע כי קיימת שיטת דיווח על בסיס מזומן וכי חברות שמירה דוגמת המערערת יכולות לדווח בשיטה הזו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 20-02-63590 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

12. מאז פסק הדין **קבוצת השומרים**, באישורה המלא של רשות המסים, חברות שמירה, וביניהן גם המערערת, דיווחו על בסיס מצטבר כלפי כל העולם ובמקביל תיאמו את הדיווח לצרכי מס לבסיס מזומן בדוח התאמה.
13. הוראת ביצוע מס הכנסה 8/2012 "בסיס דוח לצרכי מס – מזומן או מצטבר" (25.7.2012) (להלן: "**הוראת ביצוע 8/2012**") קבעה כי לא ניתן להגיש דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן ב-"דוח התאמה". הוראת הביצוע לא קבעה מגבלה באשר להכנת דוח נפרד על בסיס מזומן שיוגש למס הכנסה, כאשר במקביל מוגש לגורמים אחרים דוח נוסף על בסיס מצטבר, והכל בגילוי מלא. המערערת הכינה שני סטים של דוחות חשבונאיים, והדבר מקובל מבחינה חשבונאית.
14. המערערת פעלה לפי הוראת הביצוע 8/2012, כפי שהיא ויועציה הבינו את ההנחיות. על רשות מנהלית להודיע עמדתה מפורשות לציבור, ולא במשתמע. לאחר שנודעה למערערת עמדת רשות המסים, היא איננה מכינה יותר שני סטים, אלא רק סט אחד על בסיס מזומן.
15. תקן חשבונאות מספר 34 "הצגה של דוחות כספיים" (ינואר 2014) (להלן: "**תקן 34**"), מעגן את קיומה של פרקטיקה חשבונאית באשר לדיווח על בסיס מזומן. המשיב אינו יכול לבטל או להתייחס בזלזול להחלטות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
16. הדיווח על בסיס מזומן הוא מוצדק בנסיבות העניין. שעה שחברות שמירה מקבלות את הכנסותיהן כחודשיים לאחר נתינת השירות והוצאת ההוצאות, אין להן את הנזילות שבבסיס הצבירה לצורך תשלום המס. מדובר בדחייה קצרת טווח ("shifting"), ובשנת הקורונה המצב אף התהפך. רשות המסים מבקשת להיות שותפה של המערערת ולקבל את המס עוד בטרם התקבל התשלום לידי המערערת, כאשר לצורך תשלום המס, תידרש המערערת לקחת הלוואות מהבנקים.
17. הצדקה נוספת לדיווח על בסיס מזומן נובעת מכך שאין סימטריה בין כללי החשבונאות על בסיס מצטבר ובין חשבונאות המס. בכללי החשבונאות על בסיס מצטבר, הפרשות שונות, למשל לחובות מסופקים או אבודים, מוכרות כהוצאות, מה שאין כן בחשבונאות המס. כלומר, אומנם לפי כללי החשבונאות יש לרשום את ההכנסה גם אם היא טרם התקבלה, אולם במקביל ניתן ביתר קלות לרשום גם הוצאות בגין הכנסות שספק אם יתקבלו. זאת בניגוד לחשבונאות המס, המכירה בהוצאות בתנאים מסוימים מאוד.
18. בכל הנוגע לטענתו החלופית של המשיב לשלילת הוצאות מסוימות, הרי שבהתאם להוראת סעיף 17 לפקודה, לשאלה אם ההוצאה הוצאה בייצור הכנסה, אין קשר לשאלה אם התקבלה הכנסה בגינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

19. המערערת מלינה כנגד הטלתו של קנס גירעון עליה.

2 טענות המשיב בתמצית

20. המשיב סבור כי דין הערעור להידחות. בהתאם להלכת **קבוצת השומרים**, כללי החשבוונאות המקובלים הם שמהווים את הבסיס והיסודות לצורך עריכת דוחות כספיים ודיווח לצרכי מס, כאשר אין הוראה מיוחדת של דיני המס באותו עניין. כמו כן, בהתאם לאותו עניין, חברה יכולה לדווח על בסיס מזומן רק אם הוא משקף באופן הנאות ביותר את מצבה הכספי.

21. כללי החשבוונאות המקובלים מבוססים רק על דיווח לפי בסיס מצטבר, ועל כן על המערערת לדווח למשיב על הכנסותיה לפי בסיס מצטבר.

22. המערערת התנהלה בפועל על בסיס מצטבר, והדוחות הכספיים על בסיס מצטבר של המערערת, הם שמשקפים באופן נאות את מצבה הכספי.

23. בנוסף ולחלופין, המשיב סבור כי אופן דיווחה של המערערת למשיב נועד להימנע או להפחית את המס באופן בלתי נאות, והמשיב רשאי להתעלם מאופן הדיווח בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודה.

24. לחלופי חילופין, אף אם ייקבע שהמערערת רשאית לדווח על הכנסותיה לפי בסיס מזומן, הרי שאז יותרו לה בניכוי רק הוצאות אשר עומדות בתנאי סעיף 17 רישא לפקודה. כלומר, רק הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסה בשנת המס ולשם כך בלבד.

25. בכל הנוגע לקנס הגירעון, התנהלותה של המערערת שהציגה דוחות שונים לגורמים שונים והעיוות שנוצר מכך, הם שהובילו את המשיב למסקנה שהתנהלותה עולה לכל הפחות כדי התרשלות, אם לא למעלה מכך.

21 סיכומי תשובה

26. המערערת הגישה סיכומי תשובה מטעמה, בהם חזרה על טענותיה והתייחסה לטענות המשיב. לדידה, בסיכומי המשיב נערך מקצה שיפורים והוספו עובדות חדשות.

24 דיון והכרעה

27. על מנת להכריע בערעור, תחילה יש לבחון מהו בסיס הדיווח הראוי והאם ניתן לדווח למשיב על בסיס מזומן. אם יימצא שאכן כך, יהיה מקום להמשיך ולבחון האם הדבר נכון גם בעניינה הספציפי של המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

דיווח על בסיס מזומן?

- 1
28. המערערת טוענת כי הן לפי הלכת **קבוצת השומרים** והן לפי כללי החשבונאות ניתן לדווח
3 למשיב על בסיס מזומן.
29. המשיב טוען מנגד כי קביעותיו של בית המשפט העליון בעניין **קבוצת השומרים**, הן
4 קביעות עובדתיות בקשר עם חברת קבוצת השומרים, ולגביה בלבד, ביחס לשנות המס
5 1975 – 1980. כמו כן, תורת החשבונאות התפתחה מאז ניתנה הלכת **קבוצת השומרים**,
6 ונקודת המוצא החשבונאית אשר שימשה את הבסיס לכל פסק הדין אינה רלוונטית עוד.
7 כיום, כללי החשבונאות המקובלים בישראל לא מכירים בדיווח על בסיס מזומן.
8 בנסיבות בהן חלה התפתחות של ממש בתקינה החשבונאית מאז הלכת **קבוצת**
9 **השומרים**, אך טבעי הוא, שגם הפסיקה ביחס לכללי החשבונאות המקובלים תתאים
10 את עצמה למציאות הנוכחית. בנוסף, המערערת לא הוכיחה כי דיווח על בסיס מזומן
11 בעניינה הוא פרקטיקה מקובלת.
30. לאחר שבחנתי את העניין אני סבורה כי המסקנה הברורה שעולה היא, כי המצב החוקי
12 הנוכחי מאפשר לחברות מסוימות לדווח למשיב על בסיס מזומן, וזאת כאשר הדיווח
13 מתאים לאופי העסק והחברה מתנהלת בפועל ובאופן קבוע על בסיס זה.
31. מסקנתי זו נובעת בראש ובראשונה מדיני המס והיא נתמכת בכללי החשבונאות בישראל
14 (על היחס שבין דיני המס ובין כללי החשבונאות ראו, למשל, ע"א 2515/18 **חברת**
15 **א.ס.סי.אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה**, פס' 32 (17.6.2020) (להלן:
16 "עניין קניון דרורים"); ו-ע"א 8500/10 **פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים**, פס' 34
17 (10.9.2012) (להלן: "עניין פרל")).
32. בכל הנוגע לדיני המס, בהלכת **קבוצת השומרים**, נקבע במפורש כי חברות מסוגה של
18 המערערת יכולות לדווח על בסיס מזומן, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. הלכה
19 זו שרירה וקיימת, וכל עוד בית המשפט העליון לא שינה מפסיקתו, לא נחקקה הוראת
20 חוק הקובעת אחרת או לא שונו כללי החשבונאות, הרי שמדובר בדין.
33. גם לא מצאתי כי חלו תמורות משמעותיות בכללי החשבונאות המקובלים בישראל אשר
21 יש בהן להביא לשינוי הלכת **קבוצת השומרים**, כפי שטוען המשיב. כמו אז, גם היום,
22 כללי החשבונאות בישראל מכירים, הלכה למעשה, בקיומה של פרקטיקה של דיווח
23 במזומן בתחומים מסוימים.
34. סעיף 16 לתקן 34 קובע כדלהלן: "**ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על**
24 **תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות**
25 **הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או**
26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחות
2 הכספיים ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם" (כל ההדגשות בפסק דין זה הן שלי -
3 י"ס).
- 4 35. גם נציגי המשיב בחקירתם אישרו כי מדובר בפרקטיקה נוהגת המקובלת על ידם (וראו
5 דבריה של נציגת המשיב, הגב' ניצן, בעמ' 125, ש' 20 - 24 לפרוטוקול; וכן, למשל, עמ'
6 205, 210 ו-217 לפרוטוקול), והמומחה מטעם המשיב אף לא ידע לספר במהלך חקירתו
7 האם החברה שבבעלותו מגישה דוחות כספיים על בסיס מזומן או מצטבר (עמ' 164, ש'
8 20 - 28 לפרוטוקול). אילו היה מדובר ב"קבוצה ריקה" כטענתו, הרי שבהכרח המומחה
9 מטעם המשיב היה יודע לספר כי החברה שבבעלותו מגישה על בסיס מצטבר, ללא כל
10 התלבטות בעניין (יוער כי בסיכומי המשיב הובהר כי החברה שבבעלותו מגישה דוחות
11 על בסיס מצטבר, אך כאמור, עצם חוסר-הידיעה הוא הרלוונטי).
- 12 36. ייתכן, ומבלי לחוות דעה בעניין, כי מבחינה חשבונאית-תיאורטית "טהורה" לא ניתן
13 לדווח על בסיס מזומן כלל (וראו למשל את הסתירה עם תקן חשבונאות מספר 25
14 "הכנסות" (פברואר 2006), שהוא תקן ספציפי שגובר על תקן כללי (עמ' 54, ש' 8
15 לפרוטוקול), לפיו מועד ההכרה בהכנסה הוא לפי השיטה המצטברת). אולם, לא ניתן
16 להתעלם מכך שבפועל נערכים ומוגשים לרשות המסים דוחות על בסיס מזומן
17 שמאושרים על ידה כדבר שבשגרה (וראו דבריו של הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים
18 ברשות המסים, רו"ח עם-שלם בעמ' 195, ש' 12 - 34 וכן בעמ' 188, ש' 4 - 9; עמ' 191;
19 עמ' 198, ש' 28 - 31; ועמ' 227, ש' 21 - 25 לפרוטוקול), ושתקן 34 הכיר בפרקטיקה הזו
20 ואישר אותה.
- 21 37. במצב עניינים זה, ולאור הלכת **קבוצת השומרים** והעובדה כי מדובר בחברה שנותנת
22 שירותים מבלי שהיא מחזיקה במלאי, אני סבורה כאמור כי חברות דוגמת המערערת
23 יכולות לדווח באופן עקרוני למשיב על בסיס מזומן.
- 24 אעיר בהקשר זה כי בניגוד לטענת המשיב, אני סבורה כי המערערת הוכיחה כי הדיווח
25 על בסיס מזומן הוא פרקטיקה מקובלת בתחום עיסוקה. פרופיל ומאפייני החברה
26 מתאימים לאינדיקציות שנקבעו בהלכת **קבוצת השומרים** וכן למאפייני החברות
27 שמדווחות על בסיס מזומן, בהתאם לחוות דעתו של המומחה מטעם המערערת, פרופ'
28 חיים אסיאג, שלא נסתרה (וראו פרק ג' לחוות דעתו). מנגד, מלבד טענות כלליות
29 והתנגדות לעצם הדיווח על בסיס מזומן כשלעצמו, המשיב לא הביא כל ראיה קונקרטית
30 המלמדת כי בתחום עיסוקה של המערערת נהוג שלא לדווח על בסיס מזומן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

38. 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.
39. עם זאת, אף אם חברה פועלת בתחום המאפשר דיווח על בסיס מזומן, אין המשמעות כי החברה יכולה לדווח באופן "אוטומטי" על בסיס מזומן. רק חברה שמתנהלת על פי השיטה וששיטת המזומנים משקפת את הכנסותיה "האמיתיות", יכולה לדווח על בסיס מזומן. וראו האמור בפס' 13 לעניין **קבוצת השומרים**: "**מכאן נובעת חשיבות השאלה, איזו היא השיטה המתאימה לעסק זה או אחר, דהיינו איזו שיטה משקפת את הכנסותיו האמיתיות. כל עוד שיטת המזומנים מבטאה את ההכנסות האמיתיות ואין חובה על-פי החוק לדווח בשיטה אחרת, שיטת המזומנים אינה פסולה רק בשל ה-shifting שהיא יוצרת.**"
40. לכן, 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 לבחון באופן פרטני איזו שיטת דיווח משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של העסק. דומה כי גם המשיב מסכים עם מסקנה זו (וראו סעיפים 32 – 34 לסיכומים מטעם המשיב).
41. ויודגש בהקשר זה, כי בניגוד לטענות המערערת החוזרות ונשנות, בעניין **קבוצת השמירה** לא אושרה הפרקטיקה של התנהלות "כפולה" – תיאום דוחות או הכנת שני סטים של דוחות במקביל. באותו עניין, חברת **קבוצת השומרים** התנהלה אך ורק על בסיס מזומן והערעור עסק אך בשאלה האם ניתן באותן הנסיבות לדווח על בסיס מזומן. מן הצד השני, בניגוד לטענות המשיב, גם לא נקבע שם כי התנהלות "כפולה" היא אסורה כשלעצמה. כל שנקבע הוא כי על הדיווח לשקף את ההכנסות "האמיתיות".
42. בענייננו, המערערת מציגה שתי שיטות דיווח המשקפות לדידה את הכנסותיה, אך מי מהן ה-"אמיתית"? הייתכן ששתיהן? או במילים אחרות, איזו שיטת דיווח משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של העסק? זאת אפנה לבחון בפרק הבא.
- 26 האם נסיבות עניינה של המערערת מאפשרות דיווח על בסיס מזומן?
43. המשיב טוען כי המערערת עצמה מתנהלת בעסקיה לפי בסיס מצטבר, ובכך מעידה היא על עצמה שהשיטה המצטברת היא זו שמתאימה ומשקפת את עסקה באופן הטוב ביותר. כך נוהגת המערערת לצורך קבלת אשראי מהבנקים, כך נוהגת המערערת לצורך קבלת החלטות ניהוליות ובחינת שיעורי הרווח שלה, וכך נוהגת המערערת גם בקשר עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 חלוקת דיבידנדים. כמו כן, בבקשה להחלטת מיסוי שהגישה המערערת, היא הצהירה
2 על הונה העצמי בהתאם לדוחות כספיים הערוכים בעל בסיס מצטבר.
3 לא מפליא אם כן, כי המערערת גם הגדירה את דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר,
4 כ"דוחות הכספיים הראשיים" (למשל, נספח 2 לתצהיר ניצן, בעמ' 44).
5 44. מנגד, המערערת לא הרחיבה בכל הנוגע להתנהלותה בפועל על בסיס מצטבר שכן לדידה
6 אין כל מניעה לערוך שני סטים מקבילים של דוחות חשבונאיים. יחד עם זאת, טוענת
7 המערערת כי הדוחות על בסיס מצטבר הוצגו רק לבנקים; כי אין משמעות לנתון הכספי
8 בהחלטת המיסוי, שעה שהיא הייתה הנכס המועבר ולא נדרשה ההסכמה שלה לשינוי
9 המבנה; וכי חלוקת הדיבידנדים לחברת האם, מהווה חלוקה שאינה חייבת במס.
10 45. לאחר שבחנתי את ראיות וטענות הצדדים, אני סבורה כי דיווח על בסיס מזומן אינו
11 משקף את הכנסותיה האמיתיות של המערערת, ועל כן, היא איננה יכולה לדווח למס
12 הכנסה על בסיס זה.
13 46. אומנם, המערערת, שהיא חברה שנותנת שירותים ולא מחזיקה במלאי, מתאימה ככלל
14 לפרופיל החברות שבאפשרותן להתנהל על בסיס מזומן, בהתאם להלכת **קבוצת**
15 **השומרים**. עם זאת, באופן מעשי, המערערת מתנהלת על בסיס מצטבר והיא עצמה
16 התייחסה לשיטה המצטברת כשיטה שמשקפת את הכנסותיה האמיתיות. דבר זה נלמד
17 משלל ראיות, ובראשן, העובדה שהמערערת חילקה דיבידנד שניתן היה לחלק באופן
18 חוקי אך ורק על בסיס השיטה המצטברת.
19 47. כך, מראיות הצדדים עולה כי:
20 47.1 המערערת הגישה דיווחים לבנקים על בסיס מצטבר (עמ' 14, ש' 5
21 לפרוטוקול) "**כדי שיוכלו לקבל את תמונות החייבים במלואה וליתן לחברה**
22 **אשראי, בהתאם**" (סעיף 12 לתצהיר מר אבי קופלמן, מנהל הכספים במערערת;
23 וסעיף 13 לתצהיר רו"ח יוסי אנוך, שעובד במשרד רואי-החשבון שמבקר את דוחות
24 המערערת). הנה כי כן, התמונה המלאה של עסקי המערערת נשענת על דיווחים לפי
25 בסיס מצטבר;
26 47.2 המערערת מציגה נתונים ממחזור המע"מ, שהוא על בסיס מצטבר, לשם
27 התמודדות במכרזים (עמ' 14, ש' 27 – 31 לפרוטוקול);
28 47.3 המערערת חילקה דיבידנד לחברת האם, על פי "מבחן הרווח" שבסעיף 302
29 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "**חוק החברות**"), שחושב על בסיס מצטבר;
30 בשנת 2017 המערערת חילקה דיבידנד בסך של 5,572,208 ש"ח על בסיס העודפים
31 הצבורים שלה, כפי שאלו משתקפים מתוך דוחותיה הכספיים על בסיס מצטבר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 באותה העת, המערערת לא יכלה לחלק דיבידנדים בהתבסס על הדוחות שעל בסיס
2 מזומן (עמ' 91, ש' 31 – עמ' 92, ש' 9 לפרוטוקול);
- 3 47.4. ובכלל, המערערת בודקת את רווחיות עסקה על בסיס מצטבר והשיטה
4 המצטברת היא ששימשה את הנהלת המערערת בקבלת החלטות ועל מנת לעמוד
5 על מצב הכנסותיה האמיתיות (עמ' 12, ש' 9 – 10; עמ' 15, ש' 14 – 21; עמ' 32, ש'
6 15 – 18; עמ' 33, ש' 6 – 12; עמ' 33, ש' 33 – עמ' 34, ש' 14; עמ' 35, ש' 1 – עמ' 36,
7 ש' 6; עמ' 71, ש' 6 – 8; עמ' 152, ש' 22 – 30 לפרוטוקול).
- 8 48. לא בכדי, בדוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות, אשר צורף לדוחות של המערערת
9 על בסיס מזומן שהוגשו למשיב החל משנת המס 2014, כינו רואי החשבון של המערערת
10 את הדוחות על בסיס מצטבר – "הדוחות הראשיים": "הדוחות הכספיים הראשיים
11 של החברה ערוכים על בסיס מצטבר. הדוחות הכספיים המצורפים [הדוחות על בסיס
12 מזומן – י"ס] המשמשים לצרכי דיווח לרשויות שונות על פי חוק, ערוכים על בסיס
13 מזומן" (עמ' 44, 65, 86 ו-107 לנספחי תצהיר ניצן).
- 14 49. אם עוד ניתן לקבל את הכנת הדוחות לבנקים ואת דיווח המחזור למכרזים כפעולות
15 שאינן שוללות את בסיס הדיווח במזומן, הרי שחלוקת הדיבידנד מלמדת באופן ברור
16 מהן הכנסותיה "האמיתיות" של המערערת. בעצם חלוקת הדיבידנד, העידה המערערת
17 על עצמה, כי הן מבחינה כלכלית-מהותית והן לצרכי החוק, היא מתנהלת על בסיס
18 מצטבר. אם אכן המערערת מתייחסת אל עצמה כאל מי שאין לה הכנסות, היא לא
19 הייתה מעלה על דעתה לחלק דיבידנד, בוודאי שלא על פי מבחן הרווח. לא בכדי,
20 המערערת לא העלתה כל טענה רלוונטית כנגד המשמעות הראייתית של חלוקת
21 הדיבידנד, בשונה משאלת מיסוי הדיבידנד שחולק (וראו סעיפים 72 – 74 לסיכומי
22 המערערת). המחשבה כי המערערת מחלקת דיבידנד על בסיס שיטה חשבונאית אחת,
23 (ולא) משלמת מס על פי שיטה חשבונאית אחרת, כאשר מדובר באותן ההכנסות,
24 מעוררת קושי של ממש (והשוו לעניין פרל, פס' 33).
- 25 50. בהקשר זה ראוי להעיר כי בעניין פרל צוין כי "בהקשר של דיני המס, הלכה היא כי,
26 ככלל, יש לשאוף להאחדה של הכללים החשבונאיים (המשמשים לחלוקת דיבידנד)
27 וכללי המס" (שם, פס' 34). בדומה, אני סבורה כי ככלל, יש להחיל את אותם כללים
28 חשבונאיים ששימשו לצורך חוק החברות וחלוקת הדיבידנד, גם לצורך הדיווח לרשויות
29 המס. יפים לענייני הדברים שנאמרו בעניין פרל, אומנם בהקשר שונה, בפס' 45 – 46:
30 "הנחת המוצא היא שככלל, יש להשתית את השומה על ההתרחשויות הכלכליות
31 הממשיות, כפי שהן מובנות במסגרת דיני התאגידים, ואין להפוך את דיני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 התאגידים ודיני מס הכנסה לשתי מסגרות נפרדות, שונות, חסרות ממשק
2 ולעיתים אף מנוגדות. מבחינה מהותית, מבחן הרווח בדיני החברות, ומבחן
3 ההכנסה בדיני המס, נובעים ממקור רעיוני אחד".
- 4 51. מן הצד השני, מלבד הגשת דיווח על בסיס מזומן למשיב, המערערת לא עשתה בו כל
5 שימוש אחר. שעה שדחיית מס כמוה כחסכון במס (וראו למשל פס' 38 לעניין קניון
6 דרורים או פס' 13 לעניין קבוצת השומרים), אני סבורה כי מבחינה אובייקטיבית, הגשת
7 הדוח על בסיס מזומן אך ורק למשיב נועדה אך להפחית את חבות המס של המערערת.
8 52. משלא נטען בפני, ובוודאי שלא הוכח, כי יש בבסיס הכנת והגשת הדוח על בסיס מזומן
9 מטרה מסחרית יסודית אחרת, מדובר אפוא בעסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף
10 86(א) לפקודה (וראו על בחינת מלאכותיותה של עסקה, למשל, בפסק דיני ע"מ (מחוזי
11 ת"א) 5366-05-20 ספקטור נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פס' 42 ואילך (7.12.2022)).
12 יפים לענייננו הדברים שצוטטו בהסכמה בפס' 13 לעניין קבוצת השומרים:
13 "אפנה עוד לצחור בסיס מאמרו הנ"ל, בעמ' א-29:
14 'במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את
15 פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס
16 הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווא אשר מטרתה הבלעדית היא
17 הקטנת נטל המס – תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על-פי נסיבותיה
18 הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של 'שיפטינג' ללא כל בסיס כלכלי,
19 יש לבחון מבחינה משפטית על-פי אותם קריטריונים של עיסקה
20 מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון
21 על-פי שיטת המזומנים".
- 22 53. באותו מקרה, לאחר בחינת נסיבות העניין הגיע בית המשפט העליון למסקנה כי "מכל
23 הנתונים שהובאו ברור, כי ה- shifting שנוצר מהשימוש בשיטת המזומנים על-ידי
24 המערערת אינו בא לצורך קידום עיסקה מלאכותית, אלא נולד על הבסיס הכלכלי
25 שעליו בנוי העסק שלה" (שם).
26 במקרה דנן, כאמור, כלל הנתונים מלמדים אחרת.
- 27 54. ב"כ המערערת ניסה להקשות על נציגת המשיב בחקירתה בקשר לטענתה כי הדוח
28 הכספי על בסיס מצטבר הוצג כלפי "כולי עלמא", בשאלה כלפי אילו עוד גורמים, מלבד
29 הבנקים, הוא הוצג (עמ' 117 – 121 ו-151 – 152 לפרוטוקול). אלא שהשאלה המתאימה
30 יותר לענייננו היא כלפי מי הוצג הדוח על בסיס מזומן, מלבד פקיד השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 כמוזכר לעיל, בדוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות נוספה פסקה לפיה: "הדוחות
2 הכספיים הראשיים של החברה ערוכים על בסיס מצטבר. הדוחות הכספיים
3 המצורפים [על בסיס מזומן - י"ס] המשמשים לצרכי דיווח לרשויות שונות על פי חוק,
4 ערוכים על בסיס מזומן". במהלך עדויות המערערת התברר כי אין רשויות נוספות,
5 מלבד המשיב, אשר להן הוגשו הדוחות על בסיס מזומן (עמ' 21, ש' 6 - 18; ועמ' 75, ש'
6 1 - 17 לפרוטוקול) ואלו הוצגו והוגשו אך ורק למשיב לצורך חישוב הכנסתה החייבת
7 של המערערת לצורכי מס, לדרישת המערערת (עמ' 75, ש' 25 - 28 לפרוטוקול).
8 55. לאור האמור עד כה, גם לא ניתן לקבל את טענת המערערת כי אין ברשותה די כספים
9 על מנת לשלם את המס וכי היא תאלץ לקחת הלוואה על מנת לעשות כן. אם למערערת
10 עודפים של מיליוני ש"ח שהיא חילקה לחברת האם כדיבידנדים (יהא מקורם אשר יהא),
11 היא יכולה גם לשלם את המס מתוכם.
12 כמו כן, המערערת מתנהלת על בסיס מצטבר אל מול מע"מ, בהתאם להוראות החוק,
13 ולא נטען בפני כי המערערת איננה עומדת בכך.
14 בנוסף, טענת המערערת בעניין זה מוקשית נוכח המועדים הקבועים בפקודה ביחס
15 להגשת דוחות שנתיים ותשלום המס. לטענת המערערת, הכנסותיה לפי בסיס מזומן
16 נדחות לתקופה של 60 ימים בממוצע. יוצא מכך, כי ברגיל, מתקבלים בידי המערערת
17 הכספים עד לחודש מרץ שבשנה העוקבת. בכל הנוגע למועד תשלום המס, הוראות סעיף
18 182(א) לפקודה קובעות כי תשלום המס יתבצע עם הגשת הדו"ח השנתי לפי סעיף 131
19 לפקודה. המועד להגשת הדו"ח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה, ביחס לחברות המנהלות
20 את מערכת החשבונות שלהן לפי שיטת החשבונאות הכפולה, קבוע בסעיף 132(ב)(1)
21 לפקודה - לא יאוחר מיום 31 במאי בכל שנה. מהמקובץ עולה, כי אף לשיטת המערערת
22 הכספים מתקבלים אצלה בפועל עד למועד תשלום המס.
23 56. לשון סעיף 16 לתקן 34 ונסיבות ניסוחו מחזקות את מסקנתי זו. מאלו עולה כי הכלל
24 החשבונאי הוא דיווח על בסיס מצטבר, ורק במקרים יוצאי דופן, כאשר מדובר בעסקים
25 שכבר מתנהלים ומדווחים על בסיס מזומן לתקופה ממושכת, ובעיקר בעלי מקצועות
26 חופשיים, ניתן להם היתר להמשיך ולפעול כפי שנהגו במשך שנים (וראו הנספחים
27 המצורפים לתצהיר רו"ח עם-שלם: נספח 16, בסעיף 4 למכתב; נספח 18, בסעיף 68
28 לפרוטוקול; נספח 19, בסעיף 16 לפרוטוקול; ונספח 21, בסעיף 1 למכתב).
29 כלומר, גם הריג לכלל בסעיף 16 לתקן 34, הוא לעסקים שהתנהלו על בסיס מזומן,
30 ושלא רצו לאסור עליהם את הפרקטיקה בה פעלו משך שנים. בענייננו, המערערת
31 מתנהלת משך שנים על בסיס מצטבר, ורק לצורך תשלום מס היא מדווחת על בסיס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 מזומן (עמ' 12; עמ' 68, ש' 14 – 18; ועמ' 74, ש' 24 – 25 לפרוטוקול), באופן שמחליש
2 התבססות כנה על הוראות התקן.
- 3 57. בנוסף, התנהלות המערערת עומדת בסתירה למודל המיסוי הדו-שלבי של דיבידנדים
4 (לעניין המודל הדו-שלבי ראו, למשל, עניין **קניון דרוים**, בפס' 27). כפועל יוצא
5 מהתנהלותה, המערערת חילקה לחברת האם דיבידנד שלא שולם עליו מס, לא ברמת
6 החברה המחלקת ולא ברמת החברה המקבלת (עמ' 18, ש' 29 – 31 לפרוטוקול).
- 7 58. כמו כן, אני סבורה שלאור אופן רישום הוצאותיה של המערערת, דוח על בסיס מזומן
8 אינו משקף כראוי את מצבה הכלכלי האמיתי של המערערת, בדומה לדיווח על בסיס
9 מזומן כאשר ישנו מלאי בנמצא (**קבוצת השומרים**, פס' 11). המערערת מקדימה את
10 תשלום משכורות דצמבר כך שהן ישולמו עוד באותו החודש, בניגוד להתנהלותה בכלל
11 השנה, לפיה המשכורות משולמות ב-9 בחודש העוקב (עמ' 30, ש' 8 – 21 לפרוטוקול).
12 כלומר, המערערת מעמיסה הוצאות לקראת סוף שנת המס על מנת לנצל את בסיס
13 המזומן. ויוזכר בהקשר זה, כי המערערת העידה על עצמה כמי שתשלום משכורות
14 מהווה את מרבית הוצאותיה (סעיף 7 לתצהיר קופלמן).
- 15 אומנם, המערערת לא מדווחת על הוצאות אלו באופן כפול והיא לא מחלקת 13
16 משכורות בשנה, אולם לא הוצגה לי כל סיבה להקדמת תשלום משכורות דצמבר, בשונה
17 מיתר השנה, מלבד הקטנת בסיס המס ודחיית תשלומי למועד מאוחר יותר (וכן ראו
18 פעולות שונות שהמערערת נוקטת אשר הלכה למעשה מקטינות את בסיס המס: עמ' 94,
19 ש' 16 – עמ' 96, ש' 22; ועמ' 137, ש' 12 – 15 לפרוטוקול).
- 20 59. בשקלול האמור לעיל, אני סבורה כי שיטת החשבונאות על בסיס מצטבר משקפת את
21 הכנסותיה האמיתיות של המערערת. התנהלות המערערת הייתה על בסיס מצטבר
22 והדוח על בסיס מצטבר, או למצער הנתונים מתוכו, שימשו לצרכים רבים יותר, מאשר
23 הדוח המזומן, שנועד אך לדחיית המס. סביר להניח שאילולא היה בדוח על בסיס מזומן
24 להביא ליתרון מיסויי, הוא לא היה מוגש כלל. כלומר, אין לו כל מטרה מסחרית מלבד
25 דחיית המס. על זאת יש להוסיף, כי המערערת ניצלה את שיטת הדיווח במזומן על מנת
26 להעמיס הוצאות בסוף השנה, בשונה מכפי שהיא מתנהלת במשך שאר השנה.
- 27 60. המערערת טוענת כי מבחינה חשבונאית אין כל מניעה להכין שני סטים של דיווחים,
28 ולהוכחת טענתה היא מפנה לעמ' 12 ו-13 לחוות דעתו של המומחה מטעמה, פרופ' חיים
29 אסיאג. אלא, שאין הנדון דומה לראיה. אכן, אין מניעה להכין שני סטים של דיווחים
30 חשבונאיים כאשר הדבר נדרש מסיבה כזו או אחרת, כמובא בדוגמאות בחו"ד אסיאג.
31 אולם, ליבת המחלוקת בענייננו איננה נוגעת לשאלה האם ניתן להכין שני סטים
32 חשבונאיים, אלא מה טיב השימוש שנעשה בסטים החשבונאיים. במקרה דנן, המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 לא נדרשה להכין דוח על בסיס מזומן על ידי רשות המסים, והסיבה היחידה להכנתו
2 היא על מנת לדחות את מועד תשלום המס. זאת אין לקבל.
- 3 61. מוסיפה המערערת וטוענת כי "לא פורסמה כל הנחיה/הוראה אחרת, שהבהירה
4 למייצגים את עמדת הרשות, לפיה חברות נותני השירותים שאין בבעלותן מלאי עסקי,
5 העורכות שני סטים של דוחות (מזומן ומצטבר), יידרשו להגיש למס הכנסה רק את
6 הדו"ח הכספי הערוך על בסיס צבירה" (סעיף 23 לסיכומי המערערת). אכן לא יצאה
7 הוראה שכזו, אלא שטענתה זו של המערערת אינה מדויקת. כאמור, השאלה היא מדוע
8 מלכתחילה נערכים שני סטים של דוחות ולא יזה צורך הם משמשים. בענייננו המערערת
9 לא הכינה לצרכיה שני דוחות, והחליטה להגיש אחד מהם. המערערת הכינה בכוונה
10 תחילה דוח אך לשם הגשתו למס הכנסה. אם הדוח על בסיס מזומן נערך רק לצורך
11 הגשתו למס הכנסה והחברה לא מתנהלת על פיו, אין כל מקום לסבור מלכתחילה שיש
12 מקום להגישו, גם אם מאפייני החברה מאפשרים זאת באופן כללי. במילים אחרות,
13 עצם העובדה שמדובר בחברת שירותים ללא מלאי, לא מאפשרת מיניה וביה להגיש דוח
14 מזומן, כאשר התנהלותה היא על בסיס מצטבר.
- 15 62. לטענת המערערת, לאחר שנודעה לה עמדת רשות המסים, היא איננה מכינה יותר סט
16 על בסיס מצטבר, אלא רק על בסיס מזומן. אין בכך לשנות ממסקנת, ואין בכך כדי
17 להוות ראיה לכך שהמערערת מתנהלת במזומן בשנות המס שבערעור. המבחן האם
18 חברה מסוימת מתנהלת במזומן אינו מתמצה בשאלה כמה דוחות כספיים היא מכינה.
19 השאלה היא כיצד משתקף העסק שלה וכיצד היא פועלת באופן כללי. באופן הטכני של
20 הכנת הדוחות יש כדי להוות ראיה, אבל זוהי אינה חזות הכול. כך, ומבלי לקבוע
21 מסמרות שכן עניין זה אינו חלק מן הערעור, מעדותו של מר קופלמן עולה כי המערערת
22 ממשיכה, גם בשנים מאוחרות, להציג לבנקים נתונים ביחס לחובות לקוחות, אשר
23 נובעים מבסיס מצטבר (עמ' 16, ש' 2 - 12 לפרוטוקול). שעה שמבחינה מהותית
24 המערערת התנהלה בשנות המס שבערעור, וייתכן שגם ממשיכה להתנהל, על בסיס
25 מצטבר, עליה לדווח למשיב על בסיס מצטבר.
- 26 63. המבחן הוא מבחן מהותי, לשם מה הוכן הדוח שמוגש לרשות המסים, ולא שאלה
27 כמותית טכנית, של מספר הדוחות שהוכנו. לצורך העניין, גם הכנת דוח אחד ויחיד על
28 בסיס מזומן, כאשר כל ההתנהלות מבוססת על השיטה המצטברת, באמצעות התאמות
29 שנעשות לדוח המזומן, אין משמעותו כי דוח כזה יתקבל. מילים אחרות, על הדיווח
30 לרשות המסים להיות תואם לדרך התנהלותה הכלכלית בפועל של החברה. הא ותו לא.
- 31 64. בכל הנוגע לטענה, כי לא ראוי שהמשיב ידרוש את המס קודם לקבלת התשלום
32 מהלקוחות, הרי שהיא נכונה באופן עקרוני לכל תשלום מס על בסיס מצטבר ועובר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 20-02-63590 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 ל"מפגש עם הכסף", ועדיין, מרבית שיטת המס מתנהלת כך ביחס להכנסות פירותיות
2 (וראו למשל פרק ו' לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") וכן האמור
3 בעניין פרל, בפס' 36, לעניין "התפישה הקיימת בדיני המס, שבמסגרתה ממוסה רווח
4 פירותי באופן שוטף, ואילו רווח הוני ממוסה רק בעת המימוש").
5 אכן, ישנם מקרים שבהם ראוי להחריג עסקים מסוימים, בעיקר בעלי מקצועות
6 חופשיים בעלי מחזור נמוך, מהכלל האמור. אולם עדיין, הכלל כשלעצמו הוא עומד, ואין
7 סיבה מיוחדת להחריג ממנו את המערערת, שמגלגלת סכומי כסף משמעותיים (והשוו
8 לסעיף 29(א1) בחוק מע"מ). כאשר חברה מתנהלת בהתאם לבסיס מצטבר וכמי שיש לה
9 הכנסות משמעותיות, אולם היא נמנעת מלשלם מס על אותן ההכנסות בטענה כי היא
10 עדיין לא קיבלה את התשלום בפועל, הרי שהיא חותרת תחת יסודות שיטת המס.
11 65. נשאלת השאלה, האם לאור התנהלות רשות המסים והוראותיה המעורפלות, יש לקבל
12 את הערעור? כלומר, אף אם הדין, לרבות הלכת **קבוצת השומרים**, לא מאפשר הגשת
13 דוח על בסיס מזומן תוך התנהלות על בסיס מצטבר, האם מצגיה של רשות המסים
14 אפשרו זאת?
15 66. מצב העניינים בהקשר זה הוא כדלקמן: משנת 2005, מועד פרסום ההודעה לעיתונות,
16 ועד לשנת 2012, מועד פרסום הוראות הביצוע 8/2012, רשות המסים אפשרה להתאים
17 בדוח התאמה דוח חשבונאי על בסיס מצטבר לבסיס מזומן. כלומר, רשות המסים
18 התירה בריש גלי התנהלות על בסיס מצטבר ודיווח על בסיס מזומן.
19 לאחר שיצאה הוראת הביצוע 8/2012 במהלך שנת 2012, נחלקו הדעות: המשיב טוען כי
20 הוא אסר את הפרקטיקה של התנהלות על בסיס מצטבר והגשת דוח על בסיס מזומן
21 בכללותה; ואילו המערערת טוענת שהוא אסר אך את ההתאמה לבסיס מזומן באמצעות
22 דוח התאמה, אך הוא לא אסר הכנת שני דוחות חשבונאיים מקבילים, אחד על בסיס
23 מצטבר והשני על בסיס מזומן. כלומר, הוא לא אסר את הפרקטיקה כשלעצמה, אשר
24 הייתה מקובלת במשך כל אותן שנים.
25 67. סעיף 2.1 להוראת הביצוע 8/2012, תחת הכותרת "הוראות לפעולה", קובע כדלקמן:
26 **"דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים**
27 **שפורסמו. עם זאת, כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי**
28 **חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי**
29 **מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני**
30 **המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד".**
31 68. מצד אחד יש היגיון בשיטת המשיב. לאחר פרסום הוראת הביצוע, המערערת המציאה
32 "טריק" חדש – אם לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח התאמה, היא תכין שני סטים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 63590-02-20 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 מקבילים והיא תגיש את הדוח שעל בסיס מזומן. מדובר למעשה בעקיפה של ההוראה,
2 למרות שמבחינה מהותית התוצאה זהה (עמ' 73, ש' 8 – 15 לפרוטוקול). לא בכדי,
3 פקודות היומן להכנת דוח ההתאמה ולהכנת דוח חדש ונפרד דומות (עמ' 71, ש' 9 – 33
4 לפרוטוקול). יש מן ההתחכמות וההיתממות בעמדת המערערת לפיה אם אסור להתאים
5 לבסיס מזומן בדוח התאמה, היא תפיק דוח נפרד רק לצורך זה, ללא כל מטרה מסחרית
6 נוספת. הדבר מקביל למעשה למבחנים של עסקה מלאכותית, האם היה טעם מסחרי
7 יסודי להכנת הדוח הנפרד על בסיס מזומן.

8 69. מצד שני, מעיון בהוראת הביצוע עולה כי מבחינה לשונית, המשיב לא אסר במפורש את
9 הפרקטיקה של הגשת דוח על בסיס מזומן כאשר התנהלות היא על בסיס מצטבר, אלא
10 רק את הדרך להגשמת אותה פרקטיקה באמצעות הגשת דוח התאמה. אם אכן המשיב
11 היה מעוניין לשנות את הפרקטיקה כשלעצמה ובכללותה, המילים "בדוח ההתאמה"
12 מיותרות, והיה עליו לכתוב אך כי "כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה
13 החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח לצרכי
14 מס לבסיס מזומן". ניתן גם למצוא היגיון מסוים בסברה כי המשיב התכוון לאסור אך
15 את הדיווח באמצעות דוח התאמה, למשל, על מנת שהמשיב יוכל לעמוד טוב יותר על
16 בסיס הנתונים של הדיווח באמצעות הגשת דוח נפרד ועצמאי.

17 יתרה מזו, לכאורה, התנהלותה של המערערת הייתה אסורה על פי הלכת **קבוצת**
18 **השומרים**, ובכל זאת רשות המסים התירה אותה משך למעלה מ-7 שנים. לאחר
19 שהייתה קיימת במשך שנים פרקטיקה מסוימת של התנהלות על בסיס מצטבר ודיווח
20 על בסיס מזומן, מבלי שהיא נחשבה אסורה או מלאכותית, לו המשיב היה מעוניין
21 לאסור על הפרקטיקה בכללותה, היה מקום להבהיר זאת במפורש.

22 70. רו"ח עם-שלם טען כי לא היה מקום להבהיר במסגרת הוראת הביצוע את האמור "כי
23 אם הייתי אומר כל דבר שאני חושב **ברחל בתך הקטנה**, אז **רחל בתך הקטנה הייתה**
24 **כבר גדולה מאוד**" (עמ' 215, ש' 17 – 19 לפרוטוקול). בכל הכבוד, אני לא מקבלת אמירה
25 זו. ראוי כי רשות מנהלית תבהיר ככל הניתן את הוראותיה על מנת להקל על הציבור
26 ועל מנת שיהיה לו ברור כיצד עליו להתנהל. קל וחומר, כאשר מדובר באיסור על
27 פרקטיקה שהייתה מקובלת ומותרת עד לאותו הזמן. האמור אינו גורע מחובתו של
28 הציבור לנהוג בתום לב ולא לנסות "להתחכם" ולעקוף הוראות כאלו ואחרות, אולם
29 ביחס שבין חובות הציבור ובין חובות הרשות, על הרשות מוטלת החובה המוגברת לנהוג
30 בהגינות ולסייע ככל הניתן לציבור לעמוד בחובותיו.

31 71. במצב עניינים זה, אני סבורה כי רשות המסים הייתה צריכה ויכולה להבהיר בקלות
32 רבה את כוונתה לאסור את הפרקטיקה כשלעצמה, והיא לא יכולה להסתמך על זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 פברואר 2023

ע"מ 20-02-63590 מיקוד ישראל אבטחה שרותים וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 שהציבור יבין את כוונתה המשתמעת, יחמיר על עצמו ויהיה "צדיק יותר מהאפיפיור".
2 האמור נכון ביתר שאת שעה שרו"ח עם-שלם טען בתצהירו כי לא מדובר במקרה יחיד,
3 אלא ישנם מקרים נוספים בהם חברות פעלו באותו האופן (סעיף 30 לתצהיר רו"ח עם-
4 שלם).
5 72. בשל כך, אני סבורה כי יש לבטל את קנס הגרעון. על אף שהייתה פה כוונת מכוון מצדה
6 של המערערת, היה לה על מה להתבסס (וראו דבריו של רו"ח עם-שלם בעמ' 229, ש' 5
7 – 9 לפרוטוקול). הפרקטיקה המאפשרת דיווח על בסיס שונה מבסיס ההתנהלות הייתה
8 מותרת לכל הפחות משנת 2005 ועד לשנת 2012, על אף היותה מלאכותית, והיא לא
9 נאסרה במפורש במסגרת הוראת ביצוע 8/2012.
10 73. ואבהיר, כי אין כל פגם בהוראת ביצוע 8/2012 כשלעצמה, ו"לרשות המיסים, ככל רשות
11 מנהלית, יש סמכות לשנות ולתקן את החלטותיה הקודמות, בהתאם לפרמטרים
12 המנהליים להפעלת סמכותה זו ותוך איזון ראוי בנסיבות עניינו בין האינטרס הציבורי
13 בדמות גביית מס אמת, לבין אינטרס ההסתמכות של הפרט" (ע"מ (מחוזי מרכז)
14 10469-03-20 קירון נ' פקיד שומה נתניה, פס' 40 (5.1.2023)). בנסיבות עניינו לא
15 מצאתי כי המשיב חרג מאותם פרמטרים מנהליים להפעלת סמכותו.
16 74. מכל מקום, ראוי כי המחוקק יקבע מפורשות במסגרת החוק מהו בסיס הדיווח הראוי
17 ותחת אלו תנאים (בדומה לאשר נעשה בחוק מע"מ) ואני קוראת לו לעשות כן בהקדם.
18 במסגרת זו, ראוי כי המחוקק גם ייתן דעתו לחוסר הסימטריה שבין כללי החשבונאות
19 וכללי המס לעניין הכרה בהוצאות שונות ורישומן.
20 75. סוף דבר, הערעור נדחה ברובו, למעט האמור לעיל בסעיף 72 ביחס לקנס הגרעון. לאור
21 האמור באותו הסעיף, אין צו להוצאות.
22
23

24 ניתן היום, י"ד שבט תשפ"ג, 05 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.
25

26 ירדנה סרוסי, שופטת
27
28
29