

כ"ז תמוז, תשס"ג  
27 יולי, 2003  
00592803

אל תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'

## חוזר מס הכנסה מס' 2003 / 12 - תכנון ומדיניות / משפטית

### הנדון: דיווח בשיטת מזומן או מצטבר - עדכון

#### 1. כללי

- 1.1. נציבות מס הכנסה פרסמה בעבר שני חוזרים מקצועיים העוסקים בנושא שיטת הדיווח לצורכי מס. חוזר ראשון (חוזר מ"ה 39/93) פורסם בעקבות פס"ד קבוצת השומרים 1 שניתן בביהמ"ש העליון (להלן - פס"ד קבוצת השומרים) וחוזר שני (חוזר מ"ה 12/94) פורסם בעקבות פס"ד דמבו 2 שניתן בביהמ"ש המחוזי.
- 1.2. לאחרונה התעוררה מחדש סוגיית בסיס הדיווח מהיבט אשר טרם הוכרע ע"י בית המשפט ונציבות מס הכנסה נדרשה לקבוע עמדה בנושא. המדובר בתיקים בהם מוגש דו"ח רווח והפסד חשבונאי (להלן - "דו"ח רווח והפסד" או "דו"ח חשבונאי") הערוך בהתאם לשיטת הדיווח המצטברת ואליו מצורף דו"ח התאמה לצורכי מס (להלן - "דו"ח התאמה") המשנה את בסיס הדיווח לשיטת מזומן.
- 1.3. מטרת עדכון זה להבהיר את עמדת הנציבות בנושא ולקבוע הנחיות לפעולה בעניין.

#### 2. תיאור הסוגיה

- 2.1. סעיף 131 לפקודה מחייב חבר בני אדם להגיש מאזן ודו"ח רווח והפסד המבוקרים בידי רואה חשבון. לדו"ח המוגש מצרף רואה החשבון חוות דעת המציינת את מידת עמידת הדו"ח בכללי חשבונאות מקובלים.

---

1 ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א כ' 403.

2 עמ"ה 172/91 דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א כ"א 16, עמ' 507.

2.2. לאחרונה נתברר כי במקרים לא מעטים, חברות אשר הגישו דוחות רווח והפסד הערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים, לפי השיטה המצטברת, ביצעו במסגרת דו"ח התאמה לצורכי מס התאמות המשנות את שיטת הדיווח לבסיס מזומן, מהלך אשר הפחית את חבות המס המוטלת על אותן חברות.

2.3. חברות אלה נתלות בפסיקת ביהמ"ש בעניין קבוצת השומרים שאישרה בנסיבות מיוחדות דיווח על בסיס מזומן הגם שניהול פנקסי החשבונות היה על בסיס השיטה המצטברת. במקרה שנדון בפסק הדין, קבוצת השומרים ניהלה פנקסים בשיטה הכפולה (בשונה מהשיטה החד-צידית) ועל בסיס מצטבר (דהיינו, למשל רישום לקוחות כנגד הכנסות). בדוחות הכספיים החשבונאיים דיווחה החברה על בסיס מזומן, ובדו"ח ההתאמה לא היה שוני בשיטת הדיווח, קרי היה אף הוא ערוך לפי שיטת בסיס מזומן. עובדות אלה עולות מפסק דינו של בית המשפט המחוזי<sup>3</sup> בו קבע ביהמ"ש:

2. "ב"כ הצדדים הגישו הודעה (ע/1) לגבי העובדות המוסכמות ביניהם

כדלקמן:

...

7. המערערת ניהלה בשנות המס נשוא הערעורים ספרי חשבונות קבילים לצרכי מס הכנסה אשר נוהלו בשיטת החשבונאות הכפולה...

כפי שנאמר בחוות דעתו של רואה החשבון לדו"חות הכספיים, אישר רואה החשבון כי לדעתו המאזן ודו"ח הכנסות והוצאות משקפים באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים בעסקים המנהלים את עסקיהם על בסיס מזומן, את מצב עסקי החברה ואת תוצאות פעילותה העסקית.

...

9. המערערת דיווחה על הכנסותיה בדו"ח הכנסות והוצאות וכן בדו"ח המותאם לצרכי מס הכנסה על פי שיטת המזומנים. אילו נערכו דו"חות המערערת על בסיס מצטבר, הרי שהתוצאות הנובעות מהדו"חות היו תוצאות שונות מאלה שנכללו בדו"חות על בסיס מזומן. (ההדגשות אינן במקור).

<sup>3</sup> עמ"ה 146/82, עמ"ה 223/82, עמ"ה 76/83, עמ"ה 88/83 - חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, מיסים א/4 (יולי 1987), עמ' ה-8.

2.4. כזכור בפס"ד נבחנה השאלה האם חברה רשאית להגיש דו"ח רווח והפסד על בסיס מזומן אף שניהלה פנקסים בשיטה הכפולה על בסיס מצטבר.

2.5. בית המשפט פסק כידוע כי בנסיבות מיוחדות וכאשר הדבר מתאים לאופי העסק ומתקיימים קריטריונים ברורים, ניתן לערוך דו"ח רווח והפסד חשבונאי על בסיס מזומן, על אף שהנהלת החשבונות (הכפולה) נוהלה בשיטה המצטברת. בית המשפט לא דן בנסיבות בהן הדו"ח הכספי החשבונאי נערך על בסיס מצטבר ואילו דו"ח ההתאמה לצורכי מס נערך על בסיס מזומן, וממילא לא ניתן פסק דין בנדון.

2.6. בפסק הדין הנ"ל גם לא קבע ביהמ"ש מסמרות לעניין שיטת הדיווח החשבונאית הנאותה אלא השאיר זאת לכללי החשבונאות המקובלים, ובלשון בית המשפט:

**"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."**

2.7. המסקנה המתבקשת הינה שאם על פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דו"ח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדו"ח ההתאמה לצורכי מס לבסיס מזומן. דו"ח ההתאמה נועד ליישם את ההוראות המיוחדות של דיני המס ואינו נועד לאפשר חריגה מכללים חשבונאיים מקובלים (לרבות שיטת הדיווח) אלא אם קיימת הוראה מפורשת בדיני המס.

### 3. הנחיות לביצוע

3.1. לאור העדר הוראה מפורשת בפקודה הדורשת דיווח לצורכי מס על בסיס מזומן, יש לשמור על שיטת הדיווח המצטברת גם לצורכי מס. בהתאם לכך, אם שיטת הדיווח בדו"ח הכספי החשבונאי הינה השיטה המצטברת, אין לאפשר מעבר לדיווח לפי בסיס מזומנים בדו"ח ההתאמה לצורכי מס.

3.2. חוזר זה ייושם כבר בשלב ניתוב הדוחות. בשלב השומה ניתן להיעזר בקובץ תכניות הביקורת של אגף מס הכנסה (IBIK), הכולל תכנית ביקורת מפורטת העוסקת בנושא "דיווח לפי בסיס מזומן/מצטבר".

3.3. יובהר כי הכנסות אשר לא דווחו בשנת מס מסוימת עקב דיווח הנישום על בסיס מזומן ושנתקבלו בשנת מס מאוחרת יותר, ייחשבו כהכנסות בשנת המס בה שונתה שיטת הדיווח ממזומן למצטבר. באופן דומה, נישום המדווח על בסיס מזומן אשר תבע בניכוי לצורכי מס הוצאות, לא יוכל לדרוש את אותן הוצאות עם המעבר לדיווח על בסיס צבירה.

3.4. חוזר זה ועמדת האגף המובעת בו, אינם מהווים עילה לפתיחת שומות מס סגורות.

3.5. דיווח לפי בסיס מזומנים מותנה בכל מקרה בעמידה בהוראות חוזרי מס הכנסה 39/93 ו-12/94.

3.6. גם אם נתקיימו התנאים לדיווח לפי בסיס מזומנים, תותר שיטת דיווח זו רק אם הנישום מתמיד בה, וכדברי ביהמ"ש (בפסקי הדין הנ"ל) קיימת חשיבות רבה לעקביות שביישום שיטת דיווח מסוימת על ידי הנישום.

3.7. דיווח הנישום על בסיס מזומן ובעקבות הנחיות חוזר זה נדרש הנישום לדווח על בסיס צבירה, יש לתת מענה הולם גם לנושא הגדלת גובה המקדמות שעל הנישום לשלם במהלך שנת המס כתוצאה מדיווח על הכנסה גבוהה יותר.

#### 4. תחולה

4.1. חוזר מקצועי זה יחול לגבי דוחות המוגשים לגבי שנת המס 2003 ואילך.

4.2. לגבי דוחות המתייחסים לשנות מס לשנת 2002 ואף קודם לכן, ושינוי שיטת הדיווח יצר הפחתה משמעותית של המס יועברו לנציבות על מנת לשקול המשך הליכי השומה.

4.3. על אף האמור לעיל, במידה שקיימת חובה סטטוטורית כלשהי (לדוגמה - עפ"י כללי הרשות לניירות ערך) לערוך דו"ח רווח והפסד חשבונאי לפי השיטה המצטברת, אין להתיר מעבר לדיווח על בסיס מזומן במסגרת דו"ח ההתאמה לצורכי מס. הנחיה זו מתייחסת גם לשנות מס קודמות בהם טרם נקבעה שומה סופית.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין