

ביקורת על גישת מס הכנסה בנוגע לשיטות דיווח כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר 2/2003
תגובה לחוזר 12/2003 – שיטות דיווח: מצטבר – מזומן



הרצאת עו"ד משה שקל, כנס חשבונאות 1.12.2003. 1

1. מבוא – עקיבת כללי המס אחר "כללי חשבונאות מקובלים"

1.1. להווי ידוע כי חשבונאות המס, קרי החשבונאות הקובעת את הכנסתו של הנישום לענין המס, עוקבת אחר עקרונות החשבונאות המקובלים. דברים ברוח זו נאמרו על ידי השופט ויתקון:

".. בתי המשפט אצלו .. מקבלים בדרך כלל את עקרונות החשבונאות כפי שהם בוטאו ועובדו על ידי אנשי המקצוע הזה".¹

ד"ר ויתקון, בדבריו הבאים, גודר את העקיבה האמורה לנסיבות בהם לא קיימת הוראה מפורשת בחוק המחייבת את סטייתן של חשבונאות המס מדרך עקרונות החשבונאות הנוהגים:

"מה שרואי החשבון מסבירים לנו, בדרך כלל, ואם אין אנו מוצאים בחוק הוראה מפורשת הנוגדת את הוראות החשבונאות, הרי זה אצלו כמו חוק".²

1.2. חרף האמור, הווי אומר – כלל העקיבה וסייגו, מצוי בספרות המלומדים לרוב. כך למשל התבטא כב' השופט ד"ר ה.ש. לובנברג אמר:

"כדי לברר, לצורך מסים ומס הכנסה במיוחד, מהו רווח של נישום, עלינו להסתמך ברוב ובראשונה על עקרונות חשבונאיים רגילים, אבל בתנאי, ובתנאי גדול: במידה שהם עולים בקנה אחד עם החוק".³

ובאופן דומה נכתב על ידי מחברי הספר מס הכנסה:

"..יש לזכור, כי לכללים הנקוטים על ידי רואי החשבון, במטרה לשקף את ההכנסה, יש חשיבות רבה באותם מקרים, שבהם לא נקבעו בפקודה

¹ ד"ר א. ויתקון "פסקי דין של מס הכנסה ועקרונות חשבונאות", רו"ח טו 5.

² ר' הערה 1 לעיל.

³ ד"ר ה.ש. לובנברג "עקרונות חשבונאיים ודיני מס הכנסה בהלכה הפסוקה", רו"ח יח 125.

הוראות מדויקות לגבי הדרך שבה על הכנסה מסוימת להירשם, או העיתוי שבו על הוצאה מסוימת להיות מובאת בחשבון לצורך קביעת ההכנסה החייבת⁴.

1.3. ויודגש, הכלל לפיו חשבונאות המס הולכת יד ביד עם עקרונות החשבונאות אלא אם כן קיימת הוראת חוק המחייבת סטייה מעקרונות החשבונאות, אומץ על ידי בית המשפט העליון בפרשת קבוצת השומרים, בו קובעת כב' השו' נתניהו כי –

“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 הוצאה מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי חשבון”⁵.

קרי, היווצרותו של פער כלשהו, לענין שיטת רישום ההכנסות או לענין המועד בו תירשם הכנסה כלשהי בין כללי החשבונאות לבין חשבונאות המס מותנית בקיומה של הוראה מפורשת של המחוקק.

2. הלכת “קבוצת השומרים”

2.1. קבוצת השומרים הינה חברה שעיסוקה במתן שירותי שמירה ונקיון בהיקפים גדולים. בין לקוחות החברה נמנו גופים מוסדיים. לנישומה לא היה מלאי והיא לא עסקה ביצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות היו למשכורות ששולמו חודש בחודש ותקופת אשראי הלקוחות הממוצעת נעים בין 60 ל-75 ימים.

2.2. הנישומה ניהלה את ספריה בהתאם לתוספת י"א להוראות ניהול ספרים⁶, על פי שיטת החשבונאות הכפולה ומכך ביקש פקיד השומה להסיק שחייבת היא להכיר בהכנסות לצורכי מס על בסיס צבירה.

2.3. בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת פקיד השומה בסוברו שאכן ניהול ספרים בשיטה הכפולה מחייב דיווח על בסיס צבירה (הואיל והשיטה הכפולה כללת בחובה רשימת חייבים וזכאים), וכן הוא קבע ככלל שעדיפה השיטה המצטברת ואין לאמץ את שיטת המזומנים אלא אם יש הקלה שנקבעה לשם כך בדין.

2.4. הפרשה התגלגלה לפתחו של בית המשפט העליון והוא “הפך את הקערה על פיה”. בעיני בית המשפט העליון שתי השיטות הן לגיטימיות והן תלויות בראש ובראשונה בזהותו של הנישום. על פי גישתו, דיווח בשיטת המזומנים יפה לנישום ש”עסקאותיו פשוטות” ואילו השיטה המצטברת (“המורכבת יותר” לשיטתו של בית משפט) יפה

⁴ א. רפאל וד. אפרתי, דיני מס הכנסה, (הוצאת שוקן-מהדורה 3, 1990), עמ' 433.

⁵ ע”א 474/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע”מ נ’ פש”מ”ג, פ”ד מו(4) 795.

⁶ הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל”ג – 1973 משולב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל”ו 1976, תוספת י”א.

למי ש"עסקיו מסובכים". באותו מקרה אימץ בית המשפט העליון את העמדה לפיה הואיל והעסק של המערערת הוא "בשירותי ניהול", ומבוטא בעיקרו בתשלום שכר וקבלת תמורות ואין לו מלאי, הרי הוא יכול בהחלט ליפול במסגרת שיטת המזומנים. עצם העובדה שהמערערת חייבת בניהול ספרים בחשבוונאות כפולה אינה אומרת דבר לענין שיטת הדיווח. בית המשפט העליון קבע כי אף אם תסיק שכתוצאה מניהול ספרים בשיטה הכפולה מתקבלות יתרות חייבים וזכאים אין בכך בכדי לחייב תוצאה לפיו כל מי שמנהל ספריו בשיטה הכפולה חייב בדיווח על בסיס צבירה.

2.5. הוסיף בית המשפט וקבע כי אף אם ייקבע כי דיווח על בסיס צבירה הוא האידיאלי (כפי שנאמר בעבר בפסקי דין כמו "מורצקי רוזן"⁷) – אין משמעות הדבר ששיטה זו חלה על כל פירמה כחובה. ההפך, בית המשפט העליון טורח לציין שכיום אין הולכים עפ"י אותה הלכה (ראה למשל פסק הדין בענין "מספנות ישראל"⁸).

2.6. באותו מקרה דחה בית המשפט העליון את הגישה הגורסת כי קיומם של לקוחות מוסדיים וקיומו של אשראי לקוחות ארוך טווח יכולים להוות קריטריון שיחייב עניינית דיווח על בסיס צבירה. בית המשפט העליון קבע את מבחן המלאי כמרכזי והדגיש שהואיל ובאותו מקרה לפירמה לא היה כל מלאי הרי אין הכרח שתדווח על בסיס צבירה.

2.7. והנה, בסעיף 12 לפסק-הדין המשך בית המשפט העליון והתייחס לשאלה נשוא ענייננו באומר –

"נראה שהנימוק שבעטיו דחה השופט המלומד את ערעורם של הנישומים היה כפול: כי המערערים חייבים על פי הדין לנהל חשבוונאות בשיטה המצטברת וחובת ניהול חשבוונות בצורה זו מחייבת גם חובת דיווח על פי אותה שיטה, וכי מאחר והמערערת מקיימת בפועל מערכת חשבוונאות מצטברת, שהיא האידיאלית, לא יעלה על הדעת שהיא לא תחוייב גם במס על פי התוצאות המתקבלות ממנה.

על כך משיב בא כח המערערת בשלושה –

א. אין על המערערת חובה מהדין לנהל מערכת חשבוונאות מצטברת.

כבר הראיתי לעיל כי על פי הדין החל על המערערת, עליה לקיים מערכת חשבוונאות כפולה, אך לאו דווקא בשיטה המצטברת אלא באחת מהשיטות החשבוונאיות הנהוגות, המתאימה לאופי העסק שלה והיקפו.

ב. אין ראיה שהמערערת קיימה בשנות המס הנדונות מערכת חשבוונות לפי השיטה המצטברת.

עובדה זו אינה כלולה בפירוט העובדות המסכמות. שם דובר

⁷ ע"א 421/78, פקיד שומה ת"א 1 נ' מורצקי רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד (2) 454.

⁸ ע"א 57/79, מספנות ישראל בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פד"א י"א 49.

על כך שחשבונוותיה נוהלו בשיטת החשבונואות הכפולה לפי תוספת י"א להוראות ניהול פנקסי חשבונות. אך על פי אותה סכמה הוגשו לבית משפט קמא מטעם המשיב מסמכים ודו"חות שונים שבאת-כח המשיב מבקשת להסתמך עליהם בסכומיה כראיה לכך שהמערערת פעלה בשיטת המצטברת. מסמכים אלה הינם קבילים, אך לא הובאה עדות איש מקצוע לאשר ולהסביר את השיטה לפיה נערכו. באין ראיה כזו לא נוכל לקבוע כי נערכו בשיטה המצטברת דווקא.

ג. 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. כך לדעתו מפקי הדין בע"א 600/75 הנ"ל; ע"א 347/78 הנ"ל ועמ"ה 171/81 הנ"ל. משלא הוברר שהמערערת אכן פעלה לפי השיטה המצטברת, שוב אין שאלה זו טעונה הכרעה בענייננו.

2.8. בית-המשפט אמנם אינו קובע מפורשות כי הוא מסכים לטענות אלו של המערער (לרבות טענתו החלופית השלישית), אבל ברי ששתיקתו של בית-המשפט והימנעותו מבדיקה האם אכן החברה דיווחה בדו"ח החשבונאי על בסיס מצטבר או האם לאו – מעידה, "כאלף עדים" שבעיני בית-המשפט לשאלה זו לא הייתה חשיבות רבה לצורך ההכרעה האם הדיווח לצורכי מס יכול להיות על בסיס מזומן אם לאו.

2.9. בית המשפט העליון חותם את פסק דינו בקובעו כי הדיווח בשיטת מזומנים יהיה לגיטימי במקרה הספציפי הזה (של העדר מלאי) ובלבד שישמר הכלל של עקביות הדיווח עפ"י אותה שיטה שלא יעבור אדם משיטה לשיטה בלי רשות ובלי לעשות את ההתאמות המתבקשות, ובמידה ורשויות מס הכנסה אינן מסכימות לדרך דיווח זו של הנישום אזי (מוסיף בית המשפט) דרך ההתמודדות יכולה להיות בדרך חקיקה או יתרה מכך, באמצעות סעיף 86 לפקודה.

3. חוזר מס הכנסה 39/93

3.1. בעקבות פסק הדין בענין קבוצת השומרים הטריחו עצמם רשויות המס והוציאו חוזר שמטרתו היא אחת – צמצום מרבי של פסק דין זה.

בסעיף 3 לחוזר שכותרתו השלכות פסק הדין נאמר, בין השאר, כי -

"3.1 יש לאפשר צורת דיווח לפי בסיס מזומנים כאשר מדובר בדחיית הכנסות לפרק זמן של כחודשיים-שלושה בכפוף למבחני העקביות והמלאכותיות כמוסבר לעיל.

3.2 מבחן המלאי הוא המבחן העיקרי והמכריע ולפיכך מי שיש בבעלותו מלאי כאמור בסעיף 2.3 לעיל, לגביו כל פסק הדין אינו רלבנטי והוא חייב תמיד בדיווח לפי בסיס מצטבר."

עוד מוסיף החוזר וקובע מגבלות טכניות ומהותיות ליישום הלכת קבוצת השומרים כדוגמת אי החלת הלכה זו על העבר (כאילו עסקינן ב"חקיקה שיפוטית" ולא בהצהרה על מצב קיים) או כדוגמת אפשרות טענת מלאכותיות ביחס לשיטת הדיווח וכיו"ב.

3.2. הרי כי כן, חוזר 35/93 היווה ניסיון של הנציבות לצמצם, במידת האפשר, את תוצאות הלכה זו על דרך "פרשנות מצרה" של פסק-הדין והוספת תנאים להחלתו (כדוגמת התנאי לפיו "הדחייה" היא לחודשיים – שלושה) – שכלל לא היו בו.

3.3. אך הנה עוד בטרם יבשה הדיו על חוזר זה שיצא בתגובה על "קבוצת השומרים" (באוגוסט 1993) ניתן בחיפה בנובמבר 93 פסק הדין בענין דמבו "שהרחיב הלכה למעשה את הלכת "קבוצת השומרים" וסתר מניה וביה את רוח החוזר הנ"ל שניסה, כאמור לצמצמה, למינימום האפשרי.

4. עמ"ה 129/91 דמבו⁹

4.1. פס"ד זה עסק בחברה לביצוע עבודות התקנה ותיקונים של מערכות גז נפט וסולר לשימוש ביתי. גם חברה זו (כמו קבוצת השומרים) הייתה חייבת בניהול פנקסים בשיטה הכפולה (לפי תוספת ד' סעיף 2(א)¹⁰) אך להבדיל מ"קבוצת השומרים" לחברה היה מלאי שהיווה חלק מהותי מרכושה. גם חברת דמבו ביקשה לדווח לפי שיטת המזומנים אך פקיד השומה התנגד לכך.

4.2. השופט ד"ר בייך ניסה להבין את משמעות הלכת "קבוצת השומרים" והציע שתי פרשנויות חלופיות. האחת, הפרשנות הצרה יותר גורסת שלמעשה אין כל מקור חוב חוקי המחייב דיווח על מסי צבירה ומשכך לכאורה כל נישום יכול לבחור בדרך הדיווח הנוחה לו. פרשנות אחרת (רחבה יותר) גורסת שחובת הדיווח על בסיס צבירה תחול רק במקום שבו לפי עדות מומחי החשבונאות, כללי החשבונאות מחייבת דיווח כזה ובענין זה נטל הראיה היה על פקיד השומה.

4.3. פקיד השומה טען שהנישומה חייבת בדיווח על בסיס צבירה לא רק משום שהיא חייבת בניהול ספרים בשיטה הכפולה אלא בעיקר משום שיש לה מלאי משמעותי המשמש אותה בעיסוקיה ובנוסף משום שמרבית לקוחותיה הם גופים "מוסדיים".

4.4. לענין הזיקה שבין התוספת להוראות ניהול ספרים שחלה על הנישומה המחייבת אותה לנהל שיטת ניהול חשבונות "כפולה" לבין שיטת הדיווח – כאן חזר בית המשפט המחוזי בחיפה על ההלכה שנקבעה ב"קבוצת השומרים", דהיינו - שהאחד אינו גורר את השני. גם לעובדה שלנישומה היו לקוחות "מוסדיים" – אין כל נפקות בעיני בית המשפט לענין שיטת הדיווח.

4.5. נותרה, אפוא, שאלת המלאי. בית המשפט המחוזי סירב לקבל את הדעה (כפי

⁹ עמ"ה 173/91 דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א כ"א (16), 507.

¹⁰ הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973 משולב עם תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו 1976, תוספת ד'.

שהובעה בחוזר הנ"ל), שלפיה די בקיומו של מלאי על-מנת לחייב דיווח על בסיס צבירה, מבלי שתיוסף לכך עדות מומחים בתחום החשבונאות שזו אכן שיטת הדיווח היחידה הרלבנטית כשקיים מלאי כאמור.

אדרבא, ביהמ"ש הוסיף שהליכה בעקבות הפרשנות הצרה שנובעת מפס"ד "קבוצת השומרים" תוביל לדחיית עמדתו של פקיד השומה וזאת עקב העדר כל מקור חוקי לדיווח על בסיס צבירה. על פי גישת ד"ר בין אף אם תתקבל הפרשנות הרחבה שלפיה יש להוכיח את שיטת הדיווח הראוייה – גם אז תידחה עמדת פקיד השומה מכיוון שנטל ההוכחה לדרישה לדיווח על בסיס צבירה חל עליו.

מכאן, מסיק בית המשפט שיש לקבל את שיטת הדיווח שבה נקטה הנישומה (בסיס מזומן) מכיוון שקיומו של מלאי בלבד מבלי שתוכח מורכבות העסק - אינו מספיק וזאת בניגוד לנקבע בחוזר 39/93.

4.6. ספק אם ניתן להסיק מפ"ד זה מסקנות מרחיקות לכת ביחס לפירמות עם מלאי שאינו רק "מלאי חומרים" ו"מלאי עבודות בביצוע" אבל אין ספק שפסק הדין הזה סותר, מניה ובייה, את חוזר 39/93.

5. חוזר 12/94

5.1. ביוני 94, כחצי שנה לאחר מתן פסק הדין בענין דמבו הוציאה הנציבות את חוזר 12/94 שעיקרו תקיפה חזיתית של פסק דין זה.

5.2. בחוזר מודגש, כי רשויות המס הגישו ערעור לבית המשפט העליון על פ"ד דמבו. בהמשך קוראת הנציבות לפקידי רשות המס המנהלית שלא לפעול בהתאם להוראות פסק הדין וחרף קיומו של פסק הדין הנציבות דבקה בעמדה שאם ב"תאריך החתך" לסוף התקופה המדווחת יש מלאי אף אם מדובר במתן שירות אשר יש עמו מכירת מלאי (כמו במקרה של דמבו) חלה חובת דיווח על בסיס צבירה. שאם לא כן ייווצר אליבא לחוזר הנציבות עיוות כשהמלאי הנותר בפירמה יכלל במסגרת "עלות המכר" או "עלות העבודות" (כהוצאה שוטפת) ואילו בניגוד לעקרון ההקבלה, ירשמו רק הוצאות המלאי מבלי שתיזקפנה ממנו הכנסות בשיטת המזומן. רק לגבי מלאי שולי שלא מהווה מוקד ריווח מוכן החוזר להכין בחרג המאפשר דיווח על בסיס מזומן.

5.3. חוזר זה סותר כאמור לעיל את תוצאתו האופרטיבית של פ"ד דמבו. אומנם, באותו פסק-דין לא מונע בית-המשפט המחוזי בחיפה את האפשרות של פקיד השומה להביא מומחים חשבונאיים מטעמו לבית המשפט להוכחת העמדה הסובסטיבית שמובעת בחוזר. דא עקא, שהחוזר דגן מנסה, הלכה למעשה, בניגוד לפסק-הדין, להביא לתוצאה לפיה בכל מקרה של קיומו של מלאי מהותי יחוייב הנישום לדווח על בסיס צבירה בלא כל קשר לעדות חשבונאית או מורכבות העסק.

5.4. דא עקא – "בסופו של יום" החליטה המדינה לחזור בה מהליך הערעור ואילו החוזר הסותר לכאורה פ"ד חלוט – נותר בעינו. תופעה זו, חייב אני לציין, מעוררת תמיחה, מילא שרשות מנהלית תוקפת פ"ד בשעה שהיא מערערת עליו ומורה לפקידיה שלא לפעול על פיו. ברם בשעה שהרשות המנהלית עצמה חוזרת בה מהערעור, האם לא נכון הוא ומחויב המציאות שהרשות המנהלית תחזור בה באותה הזדמנות מהחוזר

6. חוזר 12/2003

- 6.1. כמעט ניתן לתאר שני מסלולים מקבילים – בית המשפט אומר את דברו ונציבות מס הכנסה בשלה.
- 6.2. הנה לאחרונה הוצא חוזר 12/2003 שבבסיסו מונח הרעיון – שכל דיווח "חשבונאי" על בסיס מצטבר חייב בכל מקרה דיווח על אותו בסיס גם לצורכי מס, יהא אשר יהא אופי הפעילות של הפירמה.

7. ביקורת

- 7.1. החוזר שיצא "לפתע פתאום" עשר שנים לאחר הפסיקה הרלבנטית – סותר את "הרוח" שנשבה בפסיקה. בעוד שבשנות ה-70 ואולי גם בתחילת ה-80 נשבה "רוח" שהעדיפה אפריורית בסיס צבירה, הרי באו פסקי הדין של שנות ה-90 ובחרו גישה יותר ליברלית לפיה כל עוד הדבר לגיטימי "חשבונאית" – אל לו למס הכנסה להתערב. הגישה המתחייבת מהחוזר לפיה מה שדווח לצרכי פנים או בנקים מחייב "אוטומטית" גם למס הכנסה סותר לדעתנו את הגישה הליברלית שעולה מהפסיקה.
- 7.2. אומנם בהלכת קבוצת השומרים בית-המשפט לא התייחס ישירות לשאלה נשוא החוזר אך נציבות מס הכנסה הייתה צריכה להצטייד במידה רבה של ציניות על מנת לקחת פסק דין כל כך רחב וליברלי כמו "קבוצת השומרים" או אף מידה רבה אף יותר של ציניות על מנת להתעלם מהנקבע בפסק דין דמבו – שבהם נפסק כי נישומים שעסקיהם לא מורכבים, ושמרכיב המלאי בהם אינו מהותי – יכולים לדווח על בסיס מזומן, ולכאורה להסתמך עליהם על מנת להגיע למסקנה כה צרה כפי שהחוזר מבקש לעשות.
- 7.3. בחוזר מדגישה הנציבות שבפרשיית "קבוצת השומרים" הנ"ל הייתה "עקביות" בין הדיווח החשבונאי לבין ההתאמה לצורכי מס, דהיינו אליבא לעמדת הנציבות בחוזר הנ"ל ב"קבוצת השומרים" החברה דיווחה גם לצרכים חשבונאיים על בסיס מזומן ולכן, לגרסתה בחוזר החדש, הלכת "קבוצת השומרים" תואמת את הדרישה הנ"ל המופיעה בחוזר החדש או לפחות אינה סותרת את הדרישה האמורה.
- ודוק, עיון בסעיף 12 לפסק הדין של "קבוצת השומרים" מעלה ששם, כך נראה, המדינה טענה בדיוק טענה הפוכה. דהיינו – ש"קבוצת השומרים" כן דיווחה לצרכים חשבונאיים על בסיס מצטבר שאם לא כן – מדוע טרח ב"כ המערערת לטעון את הטענות הנזכרות בסעיף הנ"ל, שאחת מהן, הייתה שאף אם הדיווח החשבונאי היה מצטבר אין להשליך מכך לעניין הדיווח לצרכי מס.
- 7.4. אומנם נכון הוא שב"קבוצת השומרים" לא הייתה התייחסות ספציפית לשאלה מה קורה כשהדו"ח החשבונאי מוגש על בסיס שיטה מצטברת ודו"ח ההתאמה מוגש על בסיס מזומן, למעט הציטוט הנ"ל של עמדת ב"כ המערערת בלא תגובה של בית-המשפט, ברם האם לא נראה מוזר שבאותם פסקי-דין שאליהם מתייחס החוזר החדש עושה בית-המשפט מאמצים (ניתן לטעון אף מאמצים הרואים, לפחות במקרה

של פרשת "דמבו") לאפשר לנישום לדווח על בסיס מזומן ואילו מה שהנציבות מבקשת להסיק מאותם פסקי דין זה ממש ההפך?

זאת ועוד, אף העובדה שבית המשפט העליון בעניין "קבוצת השומרים" מציין, כי בית המשפט המחוזי השתית את פסק דינו על הדיווח המצטבר לצרכים חשבונאיים וכן הוא בתשובותיו ביחס לטענה זו של ב"כ המערער (לרבות טענתה החלופית של המערער לפיה דיווח חשבונאי מצטבר אינו מחייב דיווח על בסיס אותה שיטה לצרכי מס) ולאחר שהוא מציין זאת, בית המשפט גופו אינו טורח אפילו להתייחס לסוגיה זו ולברר מה אכן הייתה "שיטת הדיווח החשבונאית" של קבוצת השומרים, אין בכך אלא להעיד שבעיני בית-המשפט העליון ב"קבוצת השומרים" – לא הייתה לשאלה זו (קרי – אופן הדיווח של המערער בדוחותיה החשבונאיים) – כל נפקות ביחס לשאלה עפ"י איזו שיטה יערכו דוחותיה לצורכי מס.

7.5. ב"קבוצת השומרים" בית המשפט הדגיש שאם עפ"י כללי חשבונאות ניתן לדווח על בסיס מזומן – אין מניעה שכך גם יעשה הדבר לצורכי התאמה למס. חשוב לתת את הדעת לנקודה זו, בית המשפט לא קבע כי הנישום חייב לדווח על בסיס מזומן לצורך חשבונאי על מנת שיהיה דיווח על בסיס אותה שיטה גם לצורכי מס. מבחינתו של בית המשפט אם ניתן הדבר – די בכך. אם הפירמה רשאית לדווח על בסיס מזומן, אך מסיבות שונות נותנת לבעלי מניותיה ולנושיה מידע על בסיס צבירה, מדוע יחייב הדבר גם לצורכי מס הכנסה?

7.6. נכון הוא הדבר שאם אכן קיימת חובה הן מבחינת מורכבות העסק והן מבחינת מהותיות המלאי לדווח על בסיס צבירה לצורכי מס, הרי עפ"י "קבוצת השומרים"¹¹ ואפילו עפ"י הפרשנות הרחבה ב"דמבו" כנראה לנישום לא יהיה מנוס אלא לדווח בשיטת המצטבר גם לצורכי התאמה למס. ברם אם לא קיימת חובה כזו ובכל זאת פירמה בחרה בכך משיקולים שונים מהיכן לוקחת לעצמה רשות המס את הכוח ליצור חובה כזו למרות שאין כל חוק חרוט בעניין?

7.7. הנציבות מנסה בחוזר ליצור מצג כאילו אין כל פסיקה בסוגיה והנושא "טבולא רזא". לא נכון! בפרשת רזניצקי¹² הנ"ל שרשויות המס לא ערערו עליו – נקבע מפורשות ההפך!! באותו מקרה דובר בשותף בשותפות להספקת שירותי ניקיון. השותפות לא החזיקה מלאי ודיווחה על בסיס מזומן לצורכי מס הכנסה וזאת למרות שלצרכים פנימיים דיווחה לעצמה על בסיס צבירה. פקיד השומה ביקש להכיר בהכנסות הנישום לצורכי מס על בסיס צבירה בהסתמכו על מספר טענות. טענה אחת הייתה בגלל "גודל העסק" – הטענה נדחתה, ובית המשפט קבע כי "גודל" העסק אינו קובע, (לראיה, גם פירמות ענק של עורכי דין ורואי חשבון מדווחות בשיטת המזומן). טענה שניה הייתה כי דיווח בשיטת המצטבר הכרחית בשל האינפלציה – גם טענה זו נדחתה. בית המשפט קבע כי כל עוד יש עקביות בשיטה הרי דחיית המס היא מבנית ואינה בעייתית.

¹¹ ראה ה"ש 5 לעיל.

¹² עמ"ה 171/81 אריה רזניצקי נ' פ"ש ת"א 3, פד"א י"ג.

הטענה העיקרית של פקיד השומה הייתה בדיוק הטענה שהופיעה בחוזר – דהיינו הואיל והנישום לצרכיו הוא מדווח בשיטה המסחרית, הוא מחוייב לנהוג כך גם לצרכי מס. ועל כך עונה בית המשפט ואני מצטט –

"אינני מוצא גם כי לעובדה שהמערער או השותפות מנהלת בנפרד מערכת חשבונות בשביל עצמה על בסיס מסחרי יש השלכה כלשהי בשאלה באיזה צורה מותר לה לדווח לצורך מס הכנסה. מערכת חשבונות ומאזן וחשבון רווח והפסד, כל אלה בראש ובראשונה באים לשמש את בעל העסק למען ידע את מצבו, ואין לצורת הדווח לעצמו ולצרכיו משום הטלת חיוב של דיווח באותה צורה לענין מס הכנסה."

על פ"ד זה לא הוגש ערעור. דהיינו רשויות המס – קיבלו אותו. והנה מסתבר שרשויות המס בחוזר דנן, התעלמו לחלוטין מקיומו של פסק-דין זה והסתמכו, לכאורה על פסיקה שוודאי לא יכולה לשמש להם סימוכין. התנהגות זו של רשות מנהלית, הינה התנהגות אשר, לדעתי, אינה ראויה.¹³

7.8 דווקא אימוץ החוזר סותר את עקרון העקביות שיופר ע"י חיוב הנישומים למעבר משיטת המזומנים לצרכי מס לשיטת הצבירה. עקרון העקביות ודאי לא פחות חשוב מהעקרון שקבע החוזר, שאיננו יודעים מאיזה בית מדרש הוא לקוח לפיו מה שאומץ לצרכי "פנים" מחייב גם לצרכי מס.

7.9 רבים הם נותני השירותים המבקשים לצרכי "פנים" (או "בנקים") לראות דוחות כספיים על בסיס מצטבר. עכשיו אליבא דחוזר החדש יבואו לעסקי שירותים קלסיים, שאינם מורכבים כלל ועיקר ואין להם כל מלאי ויחייבו אותנו לוותר על היכולת להנות לצרכי פנים מדוחות כספיים על בסיס צבירה.

7.10 מאחורי החוזר עומד לדעתנו ניסיון ציני להיאחז בעקרון שכלל אינו קיים של "התאמה" כביכול בין הדוחות הפנימיים ובין הדוחות למס ולנטרל לצרכי מס את תקופת אשראי הלקוחות הממוצעת בשוק (ההולכת ומתרחבת במימדי המיתון של היום) ולהגביל גם באמצעות ההוראות הנוקשות של מס הכנסה את ההכרה בחובות אבודים.¹⁴

7.11 מה שמחזק בעינינו את הגישה הצינית של מס הכנסה כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר זה, היא העובדה שחלק לא מבוטל מהעסקים שבמהותם יכולים לעבוד על בסיס מזומן, עברו לשיטת צבירה עקב העובדה שלקוחות מוסדיים שונים (ובראשם המדינה עצמה)

¹³ יצוין, כי בעמ"ה 92,93/90 מנשס דוד נ' פקיד שומה חיפה, מיסים ה' 6 – 127, 130, ביהמ"ש מעיר דרך אגב כי "אם מנהל אדם את ספריו על בסיס שיטה מסחרית או מצטברת בין אם הוא חייב בכך ובין אם לאו, הרי גם הדיווח (למס

הכנסה – מ.ש.) חייב להעשות באותה צורה, ואסור שבעניין זה ייוצר פער בין צורת הרשום בספרים ובין צורת הדיווח".
¹⁴ אותו רעיון של "התאמה" כביכול בין הדוחות הפנימיים ובין הדוחות למס לא אומץ על ידי המחוקק בהצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69), שם נכללה בסעיף 24 הוראה לפיה נקבעה השיטה המצטברת כברירת המחדל לדיווח לצרכי מס הכנסה, וזאת, כאמור, ללא שהמחוקק מוצא מקום לקשור בין בסיס הדיווח החשבונאי לבין בסיס הדיווח לצרכי מס.

כופים על אותם עסקים להוציא חשבוניות גם אם לא קיבלו תמורה ובנוסף מחייבים את בעלי העסקים בתקופת אשראי לקוחות הולכת וגדלה. ואילו, בשל הוצאות החשבוניות הנ"ל או אשראי הלקוחות הזה, מוצאים עצמם נאלצים ליצר דיווח על בסיס צבירה דווקא בגלל אותם לקוחות עבור נושיהם (הבנקים), ברם לצורכי מס מדווחים על בסיס מזומן. והנה באה המדינה שלעיתים בידה האחת, היא עצמה יצרה את הצורך בבסיס צבירה (עבור נושי הפירמות הנ"ל), ובידה האחרת – מבקשת לנצל את אותה עובדה לדיווח על בסיס מזומן על מנת לכלול בהכנסות העסק גם את ההכנסות שלעיתים היא עצמה לא משלמת עקב תקופת אשראי הלקוחות שהיא נוטלת לעצמה.

7.12. מה שמקומם מעבר לחוזר זה היא הא - סימטריה שמתגלה, כאשר אגף מס הכנסה עצמו, במקרים לא מעטים ודווקא לאחרונה מנסה להשית חיוב על "בסיס מזומן" לגבי הכנסות מסוימות המתקבלות ע"י נישומים המדווחים על בסיס צבירה.

טול לדוגמא את פרשיית אמישראל¹⁵ שהתפרסמה לאחרונה. באותו מקרה ביקש אגף מס הכנסה (ואף הצליח) על בסיס, לכאורה, של תאורית ה- Claim of right לאכוף תוצאה לפיה מקדמות המתקבלות ע"י נישום המדווח על בסיס צבירה בגין מוצרים או שירותים שימסרו או ינתנו בעתיד, חייבות במס במועד קבלתן בפועל בלא כל קשר לשאלה אימתי יהיה הנישום זכאי להן. על בסיס אותה תאוריה עצמה, שאין לה דבר וחצי דבר עם "עקרונות חשבונאים מקובלים", מנסה כיום האגף בידו האחת למסות סוגים מסוימים של מקדמות ותשלומים מראש כשבידו האחרת הוא מהלל ומקדש כביכול בחוזר 12/2003 את הדיווח המצטבר ונפקויותיו לצרכי מס.

8. סיכום ומסקנות

8.1. מהסיבות המפורטות לעיל, יהיה זה מתבקש לקרוא לנציבות מס הכנסה לחזור בה מהחוזר בהיותו סותר את רוח ההלכות שנקבעו ב"קבוצת השומרים" ובדמבו וסותר בעליל פסק דין סופי שניתן ברזניצקי.

8.2. מעבר לזאת, לא למותר להדגיש, כי לא יעלה על הדעת, שרשות מנהלית תותיר בעינו חוזר כמו 12/94 שבו היא תוקפת חזיתית החלטה תקפה של בית-משפט ומנמקת את ההוראה לפקידי הרשות שלא לציית להחלטה בכך שהיא מגישה ערעור לעליון ואח"כ יורדת מהערעור ומותירה את ההוראה לפקידיה כאילו אין פ"ד ואין כלום. לא יתכן שרשות מנהלית תוציא גם סתם כך חוזר כמו 12/2003 שנוגד את פ"ד רזניצקי ולא תטרח אפילו לציין את עובדת קיום הסתירה בחוזר.

8.3. בנוסף, יודגש כי חוזר אינו דין ואינו מחייב את הציבור. אף עובדת היותו מחייב את מס הכנסה עצמו עומדת לא אחת למבחן. מכל מקום, לגבי חוזר ספציפי זה כבר הובהרה דעתנו כי הוא מהווה חריגה מסמכות ולא רק שהוא לא דין אלא מנוגד לדין כפי שפורש בהחלטה חלוטה של בית-משפט.

8.4. באם נציבות מס הכנסה לא תחזור בה מהחוזר, כמצוין לעיל בסעיפים 8.1 ו 8.2

¹⁵ עמ"ה 61/85 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נגד פקיד השומה לפעלים גדולים, מיסים ט"ו/5.

ונישומים לא ירצו ליטול על עצמם סיכון של עימות חזיתי מול הרשות כאמור בסעיף 8.3 לעיל, אזי לגבי נישומים (סולידיים כאלה) נכון יהיה לגביהם כי יעברו לדוחות על בסיס מזומן לרשויות המס ויעשו מעין דו"ח "התאמה" לבנקים ולבעלי המניות על בסיס צבירה.