

שיטות דיווח למס הכנסה – מצטבר ומזומן



שקל ושות' ע"ד

שי דרין, משפטן

סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

הלכה היא בידוע, כי נישום יכול לדווח על תוצאת פעילות למס הכנסה הן על בסיס צבירה והן על בסיס מזומנים. הדבר נגזר מעקרונות חשבונאיים מקובלים מכח עקרון עקיבת כללי המס אחר כללי החשבונאות, וזאת בהעדר התנגשות בין דיני המס לכללי החשבונאות המקובלים, בדמות הוראה מפורשת נוגדת בדין. בהקשר זה יוער, כי פקודת מס הכנסה אינה נושאת קביעות כלליות בדבר מועד הדיווח, אלא קביעות ספציפיות בלבד, כגון בסעיפים 8 ו-8 לפקודה.

הנושא דנא עלה לאחרונה לכותרות, בשל הוצאת חוזר מספר 12/2003 ע"י רשויות מס הכנסה, אשר בא להבהיר כי לעמדתן של אותן רשויות, המבוססת כביכול על הלכת קבוצת השומרים, דיווח "חשבונאי" על בסיס מצטבר מחייב בכל מקרה דיווח על אותו בסיס גם לצורכי מס, וזאת במנותק מאופי פעילותה של היחידה הכלכלית המדווחת.

ברשימה זו, נבקש להתמקד בקביעת החוזר הנ"ל, לאחר שנזכיר תחילה, בתמצית ובקווים כלליים, את שתי שיטות הדיווח המקובלות (מצטבר-מזומן) ואת המבחנים העיקריים המשמשים לקביעה באיזה שיטת דיווח על הנישום לנקוט בדיווחיו למס הכנסה.

לעומת השיטה על בסיס מצטבר, המתמקדת בשאלת זכותו של הנישום לקבלת הכנסה או חבותו לשאת בהוצאה, השיטה על בסיס מזומן מתמקדת כל כולה במועד קבלת ההכנסה ותשלום ההוצאה, ואינה מתאמת בין מועד צמיחתה או הפקתה של ההכנסה ומועד גמילת החיוב של ההוצאה.

ההלכה הנוהגת בדבר שיטת הדיווח לצורכי מס ניתנה בעניין קבוצת השומרים, בו נקבע המבחן העיקרי השולל דיווח בשיטת המזומן, שהנו הימצאות מלאי מהותי שאינו אך שולי בעסק המדווח, וזאת משום ששוויו של המלאי הוא גורם מכריע במדידת תוצאת הפעילות. במהלך הדיון מאזכר בית המשפט העליון פרמטרים נוספים המחזקים את האפשרות לדיווח בשיטת המזומן, והם היקפו של העסק ואופיין ה"פשוט" של ההוצאות וההכנסות. כמו כן, נקבע כי אין כל פסול בשינוי השיטה, ובלבד שתשמר עקביות הדיווח בשיטה הנבחרת ויבוצעו ההתאמות הנדרשות. פקידי השומה יוכלו, כמובן, להתעלם מפעולת המעבר בין שיטות הדיווח, ע"י ביסוס המעבר כמעבר מלאכותי.

שנינו, כי מהלכת קבוצת השומרים, ביקשו רשויות המס במסגרת חוזר מספר 12/2003 (להלן – "החוזר"), שהנו החוזר השלישי מטעמן בנושא שיטת הדיווח מאז הלכת קבוצת השומרים, להסיק את הכלל לפיו, חייבת להיות זהות בין אופן הדיווח החשבונאי של הישות הכלכלית, ובין שיטת הדיווח למס הכנסה של אותה ישות.

ביקורת על החוזר נמתחה כבר בכנס לשכת רו"ח האחרון ע"י עו"ד משה שקל, ועיקריה הם: (1) החוזר סותר את "הרוח" הליבראלית של הפסיקה בשאלת שיטות הדיווח. (2) ביהמ"ש בעניין קבוצת השומרים לא נתן כל משקל לטיעוניו בא כח החברה דשם בדבר אופן הדיווח החשבונאי שלה. (3) בעניין קבוצת השומרים לא נקבע מבחן בדמות התנאי אותו מצביח החוזר. (4) פרשת רזניצקי (מחוזי – משנת 1982, שלא הוגש עליה ערעור) בה נקבע כי לעובדה שהנישום מנהל בנפרד מערכת חשבונות על בסיס מסחרי, אין השלכה כלשהי לעניין בסיס הדיווח למס הכנסה.

וכעת, אנו מבקשים להוסיף את ההערות הבאות:

1. העקביות עליה עמד ביהמ"ש בהלכת קבוצת השומרים הנה אחת ויחידה, ומתייחסת לעקביות הדיווח לרשויות מס הכנסה, ולא לעקביות בין שיטת הדיווח החשבונאית לזאת לצורכי מס.

2. אומנם פרשת רזניצקי נדונה בבית המשפט המחוזי שפסיקתו אינה מהווה הלכה מחייבת, ברם לדידנו, פרשנות מרחיבה של עקרון "השתק עילה", שבעיקרו קובע כי עילה שנדונה בין שני בעלי דין מתמצית עם מתן פסק הדין ולא תידון שוב בין אותם הצדדים, יש בה לאיין את האפשרות כי רשויות המס יסתמכו על עמדתן המובאת בחוזר דנא.

נדמה, כי בנסיבות הספציפיות בהן מדובר ברשות מנהלית אשר משך שנים ארוכות לא נקפה אצבע (לרבות לא בהוראותיה המקצועיות) בקשר לקביעת עניין רזניצקי, ניתן להכיר בכלל הנישומים כחליפים או כאותו צד, בשל הקרבה ביניהם בהתמודדותם מול אותה רשות מנהלית, אשר אפשרה להם כקבוצה להסתמך על קביעת עניין רזניצקי, ורק לאחר זמן ניכר לכל הדעות, מעונינת פעם שניה להעמיד את אותה עילה לדיון. נציין בהקשר זה, כי בתי המשפט היו מוכנים לפרש פירוש מרחיב את משמעות הזהות בין בעלי הדין, גם מקום בו דובר בקרבה-אנטרסנטית.

בכל מקרה, עלינו לסייג את דברינו לאור הערת אגב של ביהמ"ש בעניין מנשס (מחוזי-משנת 91), לפיה אם מנהל אדם את ספריו על בסיס שיטה מסחרית או מצטברת בין אם הוא חייב בכך ובין אם לאו, הרי גם הדיווח למס הכנסה חייב להיעשות באותה צורה.

3. בתקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על ידי חבר-בני-אדם), מופיעה הדרישה כי חבר בני אדם יצרף לדו"חות החשבונאיים מטעמו חשבון התאמה של הרווח או ההפסד לפי דו"ח ריווח והפסד חשבונאי, לרווח או ההפסד לצורכי מס. אם כן, ניתן לסבור, כי עמדתו הראשונית והיחידה של המחוקק הנה כי קיימים הבדלים בין תוצאת הפעילות בדו"ח החשבונאי לבין אותה תוצאה בדו"ח לצורכי מס. כלומר, המחוקק אינו מגביל את מקור או סיבת ההבדלים בין תוצאת הפעילות בדו"ח החשבונאי ובדו"ח לצורכי מס, אלא דורש חשבון התאמה בין שתייהן, תו לא.

ודוק, התאמה כנ"ל דרושה אף בשטח החשבונאות, ולאחרונה פורסמה הצעה לתקן חשבונאות מספר 19 – מסים על הכנסה, אשר באה לקבוע או לעגן עקרונות חשבונאיים, בין היתר, לביטוי ההבדלים וההפרשים בין המס המתחייב על פי תוצאת הפעילות החשבונאית, לבין המס המתחייב על פי תוצאת הפעילות המדווחת לצורכי מס. בהצעת התקן מוזכרים ההפרשים הזמניים, הנוצרים, על פי האמור בהצעה, כאשר הכנסה או הוצאה נכללת ברווח החשבונאי בתקופה אחת, אך נכללת ברווח לצורכי מס בתקופה אחרת, והמחייבים התאמות במסגרת הדו"חות החשבונאיים של הישות המדווחת.

על כן ניתן לומר, כי הואיל והמחוקק לא קבע פירוש למונח התאמה ומאחר ועסקינן בתחום המס, נדרש כי הגדרת ההתאמה בהצעת התקן, הכוללת התאמה של הפרשים זמניים, תאומץ אף לעניין התקנות הנ"ל ללא סייג, ותכלול את ההתאמה של ההפרשים הזמניים הנוצרים בין שיטת הדיווח על בסיס מצטבר ושיטת הדיווח על בסיס מזומן, בשל ההעתקה (Shifting) של הכנסות והוצאות בין תקופות דיווח, הנוצרת עקב השוני בין שיטות הדיווח האמורות.

4. במסגרת הצעת החוק לתיקון הפקודה (מס' 69), נכללה בסעיף 24 הוראה לפיה נקבעה השיטה המצטברת כברירת המחדל לדיווח לצורכי מס הכנסה, כל עוד לא נאמר אחרת במפורש בחיקוק. הסעיף האמור נותר בגדר הצעת חוק, אך ניתן ללמוד מקביעת ברירת המחדל האמורה, כי המחוקק אינו רואה בעובדה כי נישום עורך את הדו"ח "החשבונאי" על בסיס מזומן כמספיקה בכדי שהלה ידווח למס הכנסה על פי אותו בסיס דיווח. ורוצה לומר, המחוקק לא ראה לנכון לקשור בין בסיס הדיווח החשבונאי לבין בסיס הדיווח לצורכי מס, באשר שני בסיסי הדיווח המקובלים בשטח החשבונאות כשרים אף בשטח המס – וזאת כשלעצמם וללא קשר לדו"ח "החשבונאי", וכך, המחוקק כיוון להשגת מטרתו על ידי שלילה מפורשת של אפשרות הדיווח על בסיס מזומן.

לבסוף, אין לנו אלא להצטרף להמלצה, לפיה על נישומים שלא ירצו להתעמת עם רשויות המס ולהמשיך לדווח על תוצאת פעילותם העסקית על בסיס מזומנים, לעבור לדו"חות חשבונאיים על בסיס מזומן, ולערוך דו"חות מותאמים לשיטה המסחרית המצטברת לצרכים פנימיים, למשקיעים ולנושים. נוסף, כי לדעתנו אין לראות במעבר מדיווח חשבונאי על בסיס מצטבר לדיווח חשבונאי על בסיס מזומן משום פעולה מלאכותית, שהרי שאין לה מטרה להפחית את נטל המס, אלא לחסוך את עלויות העימות עם רשויות המס.