



ו' אב, תשע"ב
25 יולי, 2012

**הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 - רשות המסים
בנושא: בסיס דווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר**

1. רקע

1.1 בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), לא נקבעה התייחסות מפורשת לעניין בסיס הדיווח על ההכנסות של הנישום (מזומן או מצטבר), למעט מקרים חריגים כדוגמת הוראות סעיף 8 לפקודה (בו נקבע למעשה כי הכנסות דמי שכירות שנתקבלו מראש ידווחו על בסיס מזומן), או הוראות סעיף 8 לפקודה (בו נקבע כי הכנסות מהפרשי שער ידווחו על בסיס מצטבר), ועוד. בשל העדר הוראות מפורשות, עלתה סוגיה זו לדיון במספר פסקי דין¹, ובהמשך לכך במספר חוזרים מקצועיים² שפורסמו בעבר ע"י נציבות מס הכנסה, נקבעו עקרונות מנחים לעניין זה, והכל כפי שיפורט להלן.

1.2 במהלך ביקורת בתיקים של חברות שונות עלתה השאלה, האם יש מקום לקבל דיווח לצרכי מס על בסיס מזומן, כאשר הדוחות החשבונאיים של החברה נערכו על בסיס מצטבר. שאלה זו מקבלת משנה תוקף לאור העובדה שבשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים בכללי חשבונאות רבים (הן במסגרת שינויים בתקינה הישראלית בעקבות פרסום תקנים חדשים ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (חלק גדול מהשינויים מבוססים על תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים), והן במסגרת החלה גורפת של כללי ה-IFRS, אשר אומצו בישראל לגבי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, במסגרת תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS)³).

1.3 יצוין כי בפס"ד קבוצת השומרים⁴, קבע ביהמ"ש העליון כי אין לגזור מהוראות ניהול ספרים את שיטת הדיווח הנדרשת לצרכי מס. עוד נקבע כי באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי החשבון. ביהמ"ש קבע בין היתר, כי השאלה מהי שיטת החשבונאות המתאימה לעסק מסוים היא שאלה מקצועית בשטח ראיית החשבון, וכן פסק כי הפקודה אינה קובעת מתי יש לראות הכנסה כמופקת או

¹ ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א כ' עמ' 403, עמ"ה 172/91 דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א כ"א 16 עמ' 507, ועוד.

² חוזר מס הכנסה 39/93 - קריטריונים לקביעת צורת הדיווח לצרכי מס - בסיס מצטבר או מזומן, חוזר מס הכנסה 12/94 - דיווח לפי בסיס מזומן או מצטבר, חוזר מס הכנסה 12/2003 - דיווח בשיטת מזומן או מצטבר - עדכון, חוזר מס הכנסה 12/2004 - דיווח בשיטת מזומן או מצטבר - תיקון לחוזר מס הכנסה 12/2003 בעניין התחולה.

³ תקן חשבונאות מס' 29 - אימוץ תקני דיווח בינלאומיים (IFRS), אשר פורסם בחודש יולי 2006 ע"י המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, קובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968, ומדווחות לפיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים לפי תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), החל מתקופות הדיווח המתחילות ביום 1 בינואר 2008. התקן מאפשר גם לחברות כאמור לאמץ את תקני ה-IFRS בישום מוקדם, לגבי דוחות שפורסמו לאחר יום 31 ביולי 2006. כמו כן, התקן מאפשר גם לחברות שאינן כפופות לחוק ניירות ערך לאמץ את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי ולערוך את הדוחות הכספיים שלהם על פי כללים אלה.

⁴ ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א כ' עמ' 403.



נצמחת, והעיתוי הוא תולדה של שיטת חשבונאות שלפיה נעשה הדיווח. לעניין המקרה הספציפי קבע ביהמ"ש כי החברה רשאית לדווח בשיטת המזומנים לאור אופיו של העסק המצדיק זאת.

1.4 במספר חוזרים מקצועיים שפורסמו ע"י נציבות מס הכנסה (כפי שפורטו לעיל), לאחר פרסום פסק דין זה, נקבע כי אם כן על פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן. דוח ההתאמה נועד ליישם את ההוראות המיוחדות של דיני המס ולא נועד לאפשר חריגה מכללי חשבונאות מקובלים (לרבות שיטת הדיווח) אלא אם קיימת הוראה מפורשת בדיני המס. בכל אופן, דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו (לפיהם כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי שאיננו זניח לשירות שניתן⁵, נדרש דווח לפי בסיס מצטבר, שכן דיווח לפי בסיס מזומן, במקרים אלו, יביא לעוות משמעותי בחישוב ההכנסה החייבת, ודווח בסתירה לעקרונות חשבונאיים מקובלים).

1.5 בשלב מאוחר יותר, פרסמה רשות המסים ביום 9 במרץ 2005 הודעה לעיתונות, לפיה תיעשה בחינה מחודשת לסוגיה, ובינתיים ניתנה האפשרות להמשיך לדווח לצורכי מס לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים של החברה ערוכים לפי בסיס מצטבר, ובלבד שהחברה עוסקת במתן שירותים ואין לה מלאי עסקי.

1.6 לאור השינויים המשמעותיים שחלו בכללי החשבונאות בשנים האחרונות, לאור הצורך במתן וודאות והצורך בקביעת טיפול שומתי אחיד, ולאחר בחינה מחודשת של הסוגיה, מובאות בזאת הנחיות בקשר לסוגיית בסיס הדיווח לצרכי מס.

⁵ וללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי, או האם רמת המלאי שהוא נוהג להחזיק הינה משמעותית או לא.



2. הוראות לפעולה

- 2.1** דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו⁶. עם זאת, כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר⁷, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדוח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן, אלא ככל שקיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד.
- 2.2** יחד עם זאת, לגבי דוחות על ההכנסות המוגשים לגבי השנים שעד וכולל שנת המס 2011, תחול אותה המדיניות כפי שנקבעה בהודעה לעיתונות שפורסמה ביום 9 במרץ 2005, אשר תמציתה מפורטת במסגרת סעיף 1.5 לעיל.
- 2.3** יודגש כי האמור בסעיפים 2.1 - 2.2 לעיל יחול רק במקום בו לא קיים בדין המס התייחסות ספציפית לעניין מועד הדיווח על ההכנסה. כך למשל, במקרה בו נבעה לחברה הכנסה שמקור החיוב שלה הוא (6)2 או (7)2, ואשר שולמה מראש, תחול על הכנסה כאמור חובת דיווח לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים ערוכים על בסיס מצטבר, כיוון שקיים דין ספציפי הקבוע בסעיף 8 לפקודה.

בברכה,

רשות המסים בישראל

⁶ על פי קריטריונים אלו, כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי (שאינו זניח לשירות שניתן), נדרש דוח לפי בסיס מצטבר, ללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי, או האם רמת המלאי שהוא נוהג להחזיק הינה משמעותית או לא.

⁷ יצוין כי, בהתאם למסמך שפרסם מוסד ה- IASB בעניין **המסגרת המושגית** (Presentation of Financial Statements) (להלן: "מסמך המסגרת המושגית הבינלאומית"), וכן בהתאם למסמך שפרסם המוסד הישראלי לתקינה בחודש אוקטובר 2005 בעניין **מסגרת מושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם** (אשר מהווה למעשה אימוץ של מסמך המסגרת המושגית הבינלאומית, תוך שינויים מינימאליים), הרי שאחת מהנחות היסוד של החשבונאות היא כי בכדי לשרת את מטרתם – דוחות כספיים נערכים לפי בסיס מצטבר. יובהר כי, המסגרת המושגית משמשת בסיס לעקרונות העומדים ביסוד הכנת והצגת הדוחות החשבונאיים. אף התקנים החשבונאיים הקובעים למעשה את הטיפול החשבונאי באופן פרטני לכל אחד מהאירועים הכלכליים השונים, פותחו על בסיס המסגרת המושגית. המסגרת המושגית אף מסייעת לפרש את התקנים החשבונאיים, ומאפשרת לקבוע את הטיפול החשבונאי במקרים בהם לא נתנה התייחסות באחד מהתקנים החשבונאיים הקיימים.