

הנדון: דיווח לצרכי מס רק על בסיס מצטבר החל משנת המס 2012
הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 של רשות המסים

1. ביום 25 ביולי 2012, פרסמה רשות המסים את [הוראת ביצוע מס' 8/2012](#) שכותרתה "בסיס דווח לצרכי מס- מזומן או מצטבר". משמעותה המעשית של הוראת הביצוע הינה, שעל פי עמדת הרשות, **החל מדוחות המס לשנת המס 2012** לא יתאפשר לחברות להגיש דיווחים לצרכי מס על בסיס מזומן. בכך משנה רשות המסים את עמדתה הקודמת¹ ומנסה עתה לשנות את הפרקטיקה הנהוגה שנים רבות לפיה חברות שעוסקות במתן שירות אשר לא כרוכה בו מלאי יכלו להגיש דוחות מס על בסיס מזומן.

2. בהוראת הביצוע נקבע כדלקמן:

2.1 דיווח לפי בסיס מזומן מותנה בכל מקרה בקריטריונים שנקבעו בחוזרים שפורסמו². עם זאת, כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים ערכה החברה דוח כספי חשבונאי על בסיס מצטבר³, 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.

¹ הודעה לעיתונות מיום 9 במרץ 2005.

² על פי קריטריונים אלו, כאשר נישום עוסק במתן שירות אשר כרוכה בו מכירת מלאי (שאיננו זניח לשירות שניתן), נדרש דווח לפי בסיס מצטבר, ללא קשר לשאלה האם הנישום מפיק רווח מהמלאי, או האם רמת המלאי שהוא נוהג להחזיק הינה משמעותית או לא.
³ יצוין כי, בהתאם למסמך שפרסם מוסד ה-IASB בעניין **המסגרת המושגית** (Framework for the Preparation and 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. ובהר 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.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

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 לעיל⁴.

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.⁵

3. כאמור, משמעותה של הוראת הביצוע היא, שעל פי עמדתה של רשות המסים, חברות לא יוכלו להגיש יותר (החל מדוחות לשנת המס 2012) דוחות מס לפי בסיס מזומן, שהרי ככלל דוח כספי חשבונאי של חברה צריך להיות מוגש על בסיס מצטבר. לשינוי עמדתה של רשות המסים יכולה להיות השפעה ניכרת ביותר ולפיה חברות רבות יצטרכו לגייס סכומים ניכרים על מנת לשלם לפקיד השומה מס על הכנסות שטרם התקבלו בידיהם ולעתים אף אין וודאות שאכן יתקבלו. עוד נציין, לדוגמה, שעיוות זה אף מחריף, במקרה שבגין הכנסות אלו שטרם התקבלו נערכת הפרשה לחובות מסופקים, ועל פי הפקודה, הפרשה זו אינה מוכרת לצרכי מס.⁵

4. נציין, שפסק דין קבוצת השומרים⁶ של בית המשפט העליון, המוזכר בהוראת הביצוע, קבע שדיווח על בסיס מזומן יכול להעניק יתרון לנישום, אך אין לכך משמעות רבה במקרה הנדון כשדחיית ההכנסות הינה קצרה ואינה מכוונת. דיווח לפי בסיס מצטבר מעיק ומכביד על הנזילות של החברה המערערת בהעדר אפשרות לממן את המס בשל האשראי שנתנה המערערת ללקוחותיה מחד ובשל תשלום השכר לעובדיה מאידך. ה"שיפטינג" שנוצר מהשימוש בשיטת המזומנים אינו בא לצורך קידום עיסקה מלאכותית, אלא נולד על הבסיס הכלכלי שעליו בנוי העסק שלה. לפיכך נקבע שם, שהחברה רשאית לדווח בשיטת המזומנים לאור אופיו של העסק המצדיק זאת - לא כהקלה אלא כזכות. על כן, הנחיית רשות המסים, לפיה אין להגיש דוחות מס על בסיס מזומן, באם הדוחות הכספיים נערכו על בסיס מצטבר, הינה גורפת מידי ולכאורה אינה עולה מפסק הדין ויש מקום גם לפרשנויות אחרות.

5. מאחר שתחולת שינוי גישה זו של רשות המסים הינה רק החל מהדוחות לשנת המס 2012, אנו נעדכנכם על התפתחויות נוספות שיחולו בנושא עד למועד הגשת הדוחות לאותה שנה.

⁴ סעיף 1.5 קובע כלהלן: "...ובינתיים ניתנה האפשרות להמשיך לדווח לצרכי מס לפי בסיס מזומן, גם אם הדוחות הכספיים של החברה ערוכים לפי בסיס מצטבר, ובלבד שהחברה עוסקת במתן שירותים ואין לה מלאי עסקי."

⁵ שינוי גישה זה של רשות המסים לעניין הדוחות למס הכנסה אף עומד לכאורה בסתירה למגמת החקיקה לעניין מס ערך מוסף, כפי שקיבלה ביטוי בתיקונים מס' 41 ומס' 42 לחוק מע"מ, לפיה במטרה להקל על תזרים המזומנים ומניעת מצבים של העברת תשלומי מסים בטרם נגבו מהלקוחות, הורחבה מאוד האפשרות לדווח לצורך מע"מ לפי בסיס מזומן.

⁶ ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים.

לפרטים ומידע נוסף:
רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון: 03-6085532, או בדואר אלקטרוני:
dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited