

דיווח לצרכי מס על בסיס מצטבר או מזומן?

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
לאחר כעשור, מאז שינתה רשות המיסים את עמדתה כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 (להלן: ה"ב 8/12) בה נקבע כי לא ניתן לעבור מבסיס דיווח חשבונאי על ההכנסות לפי בסיס צבירה, לבסיס דיווח על בסיס מזומן, במסגרת דו"ח ההתאמה לצרכי מס, ניתן ביום 5.2.2023 פסק דין בבית המשפט המחוזי בעניין חברת מיקוד (ע"מ 20-02-63590) (להלן: מיקוד או החברה), בו נקבע כי ככל שאין חובה על פי חוק לדווח בשיטה אחרת, הרי שחברה תוכל לדווח על בסיס מזומן אם הינה פועלת בתחום המאפשר דיווח על בסיס מזומן (למשל, מתן שירותים ללא מלאי, מקצועות חופשיים וכיו"ב), וכן ששיטת המזומנים בה היא מתנהלת אכן משקפת את הכנסותיה האמיתיות.

אמנם בפסק דין מיקוד דחה בית המשפט את הערעור, אך זאת בניסבות המיוחדות של המקרה בו שיטת המזומנים לא שיקפה כהלכה את הכנסותיה ורווחיה מהעסק לשנים 2013-2017, במיוחד כאשר בדיווחיה לצדדים אחרים, לרבות בנקים, הוכנו והוצגו דוחות כספיים על בסיס צבירה, ולכן נפסק בפסק דין זה, כי הכנסותיה החייבות במס יחויבו על בסיס מצטבר.

הרקע בתמצית

מיקוד עוסקת במתן שרותי שמירה וניקיון בכל רחבי בארץ, בעיקר למוסדות גדולים. למיקוד אין מלאי ואיננה עוסקת בייצור או מסחר. הוצאותיה העיקריות הינן שכ"ע והוצ' נלוות, המשולמות חודש בחודשו. מצד שני, הכנסותיה מהלקוחות מתקבלות באיחור של 60 ימים בממוצע (קרי, שוטף+60 יום).

בשנות המס הרלוונטיות הכינה מיקוד שני "סטים" של דיווחים חשבונאיים. האחד, דו"ח חשבונאי על בסיס מצטבר/מסחרי אשר שימש לצרכיה לרבות הצגתו לבנקים (לשם קבלת אשראי) ועל בסיסו חולקו דיבידנדים מעת לעת. השני, דו"ח כספי חשבונאי הערוך על בסיס מזומנים אשר שימש את מיקוד אך ורק בדיווחיה לפקיד השומה לצורך תשלום מס החברות.

צוין, כי בשנות המס שקדמו לשנות המס שבערעור דיווחה חברת מיקוד על הכנסותיה החייבות בדוח ההתאמה תוך מעבר מבסיס מצטבר לבסיס מזומן, וזאת על פי ההודעה לעיתונות של רשות המיסים מיום 9.3.2005 אשר התירה בפרקטיקה לנהוג בשיטת דיווח כאמור.

נציין כי בדוחות הכספיים על בסיס מצטבר מיקוד מציגה עודפים חיוביים מצטברים בכל השנים המגיעים בתום שנת 2017 לסכום עודפים מצטבר של כ- 38 מיליון ₪, ואילו בדוחות הכספיים על בסיס מזומן מוצגים עודפים שליליים (במצטבר) בכל השנים וסך הגרעון לתום שנת 2017 הינו כ- 27 מיליון ₪. לאור האמור, פקיד שומה דחה את דיווחי מיקוד והוציא שומות בגין הכנסות על בסיס מצטבר לרבות הטלת קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה.

עיקרי פסק הדין

ראשית, בית המשפט קובע כי יש לבחון מהו בסיס הדיווח הראוי לאופי עסקיה והכנסותיה של חברת מיקוד והאם ניתן לדווח לצרכי מס על בסיס מזומן. במידה והתשובה תהיה חיובית, אז ורק אז יש מקום להמשיך ולבחון את התנאי הנוסף – האם החברה מתנהלת הלכה למעשה על פי שיטת המזומנים והיא אכן השיטה המשקפת נכונה את הכנסות האמיתיות של החברה.

לעניין בסיס הדיווח הראוי, קובע בית המשפט כי "... המסקנה הברורה שעולה היא, כי המצב החוקי הנוכחי מאפשר לחברות מסוימות לדווח למשיב על בסיס מזומן, וזאת כאשר הדיווח מתאים לאופי העסק והחברה מתנהלת בפועל ובאופן קבוע על בסיס זה".

בית המשפט מגיע למסקנה זו מתוך דיני המס הנתמכת בכללי החשבונאות המקובלים בישראל (כגון, תקן מס' 34 - הצגה של דוחות כספיים. מינואר 2014), ותוך הישענות על הלכת קבוצת השומרים הידועה שעדיין שרירה וקיימת - בה נקבע במפורש כי חברות למתן שרותי שמירה וניקיון (כמו מיקוד) רשאיות לדווח לצרכי מס על בסיס מזומנים, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. ואף בית המשפט התרשם כי דיווח על בסיס מזומן הוא פרקטיקה מקובלת בתחום עיסוקה של מיקוד.

במקרה דלעיל, קובע בית המשפט כי חברת מיקוד הציגה שני "סטים" של דוחות כספיים - מצטבר ומזומן - לעניין מדידת הכנסותיה ורווחיה לצרכי מס. ולכן כעת השאלה שיש לבחון - מבין השניים, מהי שיטת הדיווח המשקפת את המהות הכלכלית האמיתית של עסקיה?

בית המשפט מגיע למסקנה כי למרות שמיקוד הינה חברה שנותנת שירותים ולא מחזיקה במלאי, ואכן מתאימה לפרופיל החברות שבאפשרותן לדווח על בסיס מזומן (בהתאם להלכת קבוצת השומרים), אולם הלכה למעשה מיקוד מתנהלת על בסיס מצטבר תוך שהיא עצמה התייחסה לשיטה המצטברת כשיטה המשקפת נכונה את הכנסותיה האמיתיות. דבר זה לומד בית המשפט משלל ראיות ונסיבות אשר העיקרית שבהם – העובדה שמיקוד חילקה דיבידנד לחברת האם שלה (אשר לא חייב המס) שנמדד וניתן לחלוקה באופן חוקי (על פי "מבחן הרווח" שבסעיף 302 לחוק החברות) מהעודפים המדווחים בדוחות הכספיים הערוכים אך ורק על בסיס מצטבר. על כך קבע בית המשפט: "המחשבה כי המערערת מחלקת דיבידנד על בסיס שיטה חשבונאית אחת, ו(לא) משלמת מס על פי שיטה חשבונאית אחרת, כאשר מדובר באותן ההכנסות, מעוררת קושי של ממש...". בנוסף לאמור בית המשפט מונה מספר ראיות נוספות לעניין ההתנהלות של החברה המעידה כי השיטה המצטברת היא המשקפת את הכנסותיה האמיתיות, כגון: הדיווח לבנקים לצורך קבלת אשראי נשענו על הדוחות הכספיים על בסיס מצטבר, המחזור למע"מ (המדווח על בסיס מצטבר) היווה בסיס לשם התמודדות במכרזים, בדיקת רווחיה לצורך קבלת החלטות ניהוליות נסמך על בסיס המצטבר, החברה הקדימה תשלום הוצאות לפני תום שנה בניגוד לשיטת הרישום המצטבר שלה, הדוחות על בסיס מצטבר כונו על ידי ר"ח של החברה כ"דוחות הראשיים" של החברה. לבסוף מצוין בית המשפט כי מלבד השימוש של מיקוד בדוחות על בסיס מזומן לצורך הגשה ודיווח לתשלום המס, מיקוד לא עשתה בו כל שימוש אחר.

לפיכך, בית המשפט קובע, כי ברגע שהגשת הדוח הכספי הערוך על בסיס מזומן מוגש אך ורק לפקיד השומה לצורך חישוב הכנסתה החייבת לצרכי מס וגורם לדחיית תשלום המס לשנים הבאות (SHIFTING), ולא הוכח כי קיימת מטרה מסחרית אחרת, הרי שמדובר אף בעסקה מלאכותית כהגדרתה בסעיף 86 לפקודה. בית המשפט קובע: "... על הדיווח לרשות המיסים להיות תואם לדרך התנהלותה הכלכלית בפועל של החברה. הא ותו לא".

בית המשפט מתרשם מנוסח עמדת הרשות בהו"ב 8/12 כי לא ניתן לעבור מבסיס מצטבר לבסיס מזומן במסגרת דוח ההתאמה, אולם היא לא אוסרת מבחינה לשונית ובאופן מפורש את הפרקטיקה של הגשת שני "סטים" של דוחות כאשר הדיווח לצרכי מס יקבע לפי הדוח הערוך על בסיס מזומן. דרכים שונות – תוצאה זהה.

בית המשפט ער לפרקטיקה (מעבר לבסיס מזומן במסגרת דוח ההתאמה) שהייתה נהוגה טרם ההנחיה בהו"ב 8/12 ואף לנוסח שלה שלא אוסר באופן חד משמעי את הדיווח לצרכי מס על בסיס מזומן (אלא רק אוסר לעשות שינוי של בסיס הדיווח במסגרת דוח ההתאמה). למרות שחברת מיקוד פעלה בניגוד לעמדת הרשות הרי שהיה לה על מה להתבסס כיוון שמעולם לא נאסרה במפורש (ולכן, אגב, בית המשפט ביטל את קנס הגרעון). בית המשפט קובע כי מותר לרשות המיסים (כמו כל רשות מנהלית אחרת) לשנות ולתקן עמדות או החלטות קודמות

תוך איזון נכון בין האינטרס הציבורי (לגביית מס אמת) לבין האינטרס הפרטי (ההסתמכות). לאור כל האמור והשינויים בפרקטיקה הנהוגה בסוגייה זו בשני העשורים האחרונים, בית המשפט "מרים" דגל וקורא למחוקק: "ראוי כי המחוקק יקבע מפורשות במסגרת החוק מהו בסיס הדיווח הראוי ותחת אלו תנאים (בדומה לאשר נעשה בחוק מע"מ) ואני קוראת לו לעשות כן בהקדם. במסגרת זו, ראוי כי המחוקק גם ייתן דעתו לחוסר הסימטריה שבין כללי החשבונאות וכללי המס לעניין הכרה בהוצאות שונות ורישומן".

לעמדתנו, וכפי שעולה מפסק דין, בית המשפט נותן משקל כבד, ושמה בלעדי, לנושא חלוקת הדיבידנדים (על פי "מבחן הרווח") המתאפשרים אך ורק מרווחים המוצגים בדוחות הכספיים הערוכים על בסיס מצטבר. כדברי בית המשפט: "אם עוד ניתן לקבל את הכנת הדוחות לבנקים ואת דיווח המחזור למכרזים כפעולות שאינן שוללות את בסיס הדיווח במזומן, הרי שחלוקת הדיבידנד מלמדת באופן ברור מהן הכנסותיה "האמיתיות" של המערערת. בעצם חלוקת הדיבידנד העידה המערערת על עצמה, כי הן מבחינה כלכלית-מהותית והן לצרכי החוק, היא מתנהלת על בסיס מצטבר". (הדגשה לא במקור).

דהיינו, בית המשפט מקבל בסבלנות רבה את נושא השימוש בדוחות המצטברים לצורך קבלת אשראי מהבנק, הצגת המחזור למע"מ במכרזים ועוד סממנים כאלו ואחרים, אולם שימוש בדוחות אלו לצורך חלוקת דיבידנד (אשר רק על בסיסם ניתן לחלק דיבידנד) - מלמד באופן ברור כי השיטה המצטברת היא זו המשקפת את הכנסותיה האמיתיות של החברה.

לסיכום, חברות הפועלות בתחומים והענפים המאפשרים דיווח על בסיס מזומן, ואשר שיטת המזומנים היא השיטה אשר משקפת נכונה את הכנסותיה ורווחיה האמיתיים והכלכליים של החברה - רשאיות לדווח על הכנסותיהן לצרכי מס על בסיס מזומן על פי פסק דין קבוצת השומרים.

לאור פסק דין זה על כל חברה המדווחת לצרכי מס על בסיס מזומן או לחילופין ברצונה לבחון את המעבר לדיווח על בסיס מזומן, לבחון את השלכות והניתוח שעושה בית המשפט במקרה דנן על ה"אקלים" העובדתי/הכלכלי/המשפטי בהן פועלות.