

שיטת הדיווח החשבונאית לצרכי מס – מזומן או מצטבר?

הכותבים: קנובל בלצר סוראיה ושות' רואי חשבון

לשיטת הדיווח לצורכי מס – מזומן או מצטבר עשויה להיות השפעה מהותית על תוצאות הפעילות של ישות וכפועל יוצא על הכנסתה החייבת (הרווח לצורכי מס), בפרט בעסקים בהם קיים הון חוזר חיובי (עודף לקוחות ומלאי על ספקים).

לאחרונה פורסם פסק דין של בית המשפט המחוזי בנושא אופן הדיווח הראוי לצרכי מס על ידי חברת שמירה, האם על בסיס צבירה או לפי בסיס מזומן. פסק הדין מבהיר (בשנית) כי עסק רשאי לדווח לצורכי מס על בסיס מזומן, אולם לגישת בית המשפט נדרשת הלימה בין אופן הדיווח לצרכי מס לדיווח הכספי.

רקע עובדתי

מיקוד ישראל אבטחה שירותים וכח אדם בע"מ (להלן: "המערערת") הינה חברת שעוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון, בעיקר למוסדות גדולים. למערערת אין כל מלאי עסקי, והוצאותיה העיקריות הינן הוצאות שכר ונלוות המשולמות כל חודש. לעומת זאת, הכנסותיה מתקבלות 60 ימים בממוצע (שוטף + 60) למן מועד מתן השירות. המערערת דיווחה למס הכנסה על בסיס מזומן בעוד ליתר המשתמשים בדוחות הכספיים (בנקים, בעלי מניות וכיו"ב) דיווחה על בסיס השיטה המסחרית (בסיס מצטבר). דהיינו, החברה הכינה שני סטים של דוחות כספיים, סט אחד על בסיס מזומן וסט נוסף על בסיס מצטבר.

ההבדל בין השיטות נעוץ בעיקר במועד ההכרה (רישום) בהכנסה, האם במועד מתן השירות (בסיס מצטבר) או במועד קבלת התשלום בפועל (בסיס מזומן), לשיטת הדיווח השפעה משמעותית על הרווח בעסקים בהם קיים הון חוזר חיובי מהותי (דהיינו, כאשר יתרת הלקוחות והמלאי גבוה מיתרת הספקים) ובפרט בתקופות של גידול בפעילות העסקית, כמו במקרה הנדון בו החברה נותנת אשראי לקוחות לתקופה של כ- 60 עד 90 יום ואילו משלמת לספקים (בעיקר עובדים) באופן שוטף.

פקיד שומה תל-אביב 1 (להלן: "המשיב") דחה את דיווחי המערערת על בסיס מזומן והוציא שומות לפי מיטב שפיטה המבוססות על שיטת דיווח לפי בסיס מצטבר.

טענות הצדדים

הטענה המרכזית של המערערת נסמכת על פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין קבוצת השומרים¹ בו נקבע כי קיימת שיטת דיווח לצורכי מס על בסיס מזומן וחברות הפעולות בתחום השמירה מתן שירותים) רשאיות לדווח לפי שיטה זו. בנוסף טענה המערערת כי תקן חשבונאות ישראלי מספר 34 בדבר "הצגה של דוחות כספיים" (להלן: "תקן 34") מעגן את האפשרות החשבונאית לאפשרות דיווח על בסיס מזומן.²

בהיבט המהותי טענה המערערת כי דיווח על בסיס מזומן הוא מוצדק בנסיבות העניין שכן לחברה אין את הנזילות שבבסיס הצבירה כדי לשלם את המס, וזאת לאור העובדה כי ההכנסות מתקבלות כחודשיים לאחר הענקת השירות והתהוות הוצאות. בנוסף, טוענת המערערת, כי בכל מקרה אף פעם לא תהיה סימטריה בין כללי החשבונאות על בסיס מצטבר לבין דוחות המס כמו למשל במקרה של הפרשות (חובות מסופקים או אבודים) הכרה בהוצאות וכיו"ב ולכן אין לקיים סימטריה רק בנוגע לרשום ההכנסות. טענה זו של המערערת סותרת במישרין את גישת העקיבה שאומצה על ידי הפסיקה ורשות המיסים בישראל.

¹ ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פשמ"ג.

² יצוין כי תקן 34 מאפשר לעסקים לדווח על בסיס מזומן במידה והשיטה מקובלת ב"פרקטיקה". אמירה כללית זו, ללא הנחיות ברורות, אפשרת שיקול דעת רחב ביותר ביחס לבסיס הדיווח הנאות. כמו כן, אפשרות זו בתקינה הישראלית הינה חריגה ביחס למקובל בעולם. כך לדוגמה, בתקינה הבינלאומית לא ניתן לדווח על בסיס מזומן.

המשיב לעומת זאת, טוען כי חברה יכולה לדווח על בסיס מזומן רק אם הדיווח האמור משקף באופן הנאות ביותר את מצבה הכספי. לטענת המשיב לא זהו המקרה בעניין דנן, ולראייה התנהלות המערערת מול שאר המשתמשים בדוחות הכספיים (כאמור החברה הכינה גם סט דוחות על בסיס צבירה). בנוסף טוען המשיב כי אופן דיווחה של המערערת על בסיס מזומן נעשה אך ורק לצורך הימנעות או הפחתת מס באופן בלתי נאות ובכך למעשה טען למלאכותיות בתאם להוראות סעיף 86 לפקודה.

דין והכרעה

ראשית, בית המשפט ביקש לבחון האם ניתן ומקובל לדווח על בסיס מזומן באופן כללי ומבלי לרדת לגופו של עניין. בקשר לשאלה זו קבעה כבוד השופטת ירדנה סרוסי כי התשובה היא שניתן במקרים מסוימים, כאשר הדיווח מתאים לאופי העסק ולשגרת התנהלות החברה, לדווח על בסיס מזומן. את קביעתה זו ביססה השופטת על דיני המס ובעיקר על הלכת קבוצת השומרים בשילוב כללי החשבונאות המקובלים, קרי תוך התייחסות לקבוע בתקן 34 (ולמרות הסתירות הקימות בעניין זה בין תקני החשבונאות השונים). בהמשך הדיון השופטת אף קבעה כי חברות דוגמת המערערת יכולות לדווח באופן עקרוני על בסיס מזומן והמערערת אף הוכיחה שמדובר בפרקטיקה מקובלת. בנוסף, העבירה השופטת ביקורת על טענות פקיד השומה ואף רמזה שהן חלולות בתוכנן. למרות האמור, קבעה השופטת כי אין המשמעות שהמערערת יכולה לדווח באופן "אוטומט" על בסיס מזומן ויש לבחון "האם שיטת המזומן משקפת כהלכה את הכנסותיו של אותו העסק. כלומר יש לבחון באופן פרטני איזו שיטת דיווח משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של העסק".

בקשר לכך, ולאחר ניתוח מעמיק בשאלה איזו שיטת דיווח משקפת את המהות הכלכלית של העסק בצורה הטובה והנאותה ביותר במקרה דנן, נקבע כי ההתנהלות הנכונה והראויה ביותר היא על בסיס צבירה. הקביעה נשענת על התנהלותה ודיווחיה של המערערת מול כל המשתמשים האחרים בדוחות הכספיים. בעוד לפקיד השומה דיווח החברה על תוצאותיה על בסיס מזומן, למשתמשים האחרים היא הציגה את תוצאותיה על בסיס מצטבר. יתר על כן, החברה חילקה דיבידנדים בהתאם לרווחיה על בסיס מצטבר ובכך עקפה את מנגנון המיסוי הדו שלבי בחברות. דהיינו, החברה חילקה דיבידנדים מרווחים אשר לא שולם עליהם שלב המיסוי הראשוני. השופטת אף הגדילה וקבעה כי התנהלותה של המערערת מול פקיד השומה והכנת שני סטים של דוחות כספיים מהווה עסקה מלאכותית שכל מטרתה היא הימנעות והפחתת מס בלתי נאותה בלבד.

סיכום

דיווח על בסיס מזומן הינו אפשרי ותואם את עקרון העל בדיני המס - עקרון המימוש. בעסקים בהם קיים הון חוזר חיובי מהותי, דיווח על בסיס מזומן עשוי לגלם הטבת מס מהותית. לדעתנו, אין בפסק הדין חידוש מהותי. הדרישה המרכזית בפסק הדין להלימה בין הדיווח הכספי לדיווח לצורכי מס תואמת את דרישת רשות המיסים בהווה ובעבר. נראה כי במקרה דנן אם החברה הייתה מדווחת באופן אחיד לרשות המיסים ולמשתמשים האחרים בדוחות הכספיים לא הייתה נמנעת ממנה האפשרות לדווח על תוצאותיה על בסיס מזומן. לדעתנו, ובניגוד לעמדת רשות המיסים, חברה רשאית לדווח לרשות המיסים על בסיס מזומן ולהציג דוחות כספיים על בסיס מצטבר. יחד עם זאת, כללי החשבונאות והדיווח הכספי מהווים ראייה משמעותית לדיווח הנאות.