

א

- 1. חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ
- 2. משה לוי

נגד

פקיד השומה למפעלים גדולים

ב

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אורחיים

[3.9.92]

ג

לפני השופטים א' ברק, ש' לוי, ש' נתניהו

ד

הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, ק"ת 528, תוספת ג' סעיף 2(ב), תוספת ה', תוספת ו', תוספת י"א סעיפים 2(א), 2(ב), 2(ג), תוספת ט"ו סעיף 2(ב) - הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69), תשמ"ו-1986, ה"ח 258 - פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120, סעיפים 18(ב), 130 - הוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות על ידי סוחרים וסוכנים), תש"ך-1960, ק"ת 457, התוספת, סעיף 1 - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקס חשבונות) (מס' 2) (תיקון מס' 3), תשמ"ו-1986, ק"ת 850 - פקודת החברות, חא"י כרך א, (ע) 155, (א) 161, סעיפים 106(1)(א), 106(1)(ג) - פקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983, נ"ח 764, סעיפים 202(א)(1), 202(א)(3) - תקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על ידי חבר בני-אדם), תשכ"ד-1963, ק"ת 138 - חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), תשמ"ה-1985, ס"ח 172, סעיפים 2, 15.

ה

המערערת 1 עוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון ללקוחות, בעיקר למוסדות גדולים. אין למערערת 1 כל מלאי עסקי והיא אינה עוסקת בייצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות הן שכר ומשכורות והוצאות נלוות לכך, אותם היא משלמת לעובדים מדי חודש בחודשו. הכנסותיה מהשירותים שהיא מספקת מתקבלות באיחור של 60-70 יום בממוצע. בית המשפט המחוזי דחה את טענתה של המערערת, שלפיה היא רשאית לדווח למשיב על הכנסותיה על-פי שיטת חשבונאות על בסיס מזומנים, וקיבל את טענת המשיב, שלפיה חייבת המערערת לדווח על-פי השיטה המצטברת (המסחרית). מכאן הערעור.

ו

ז

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) בשיטת המזומנים נרשמות ההכנסות וההוצאות לפי היום שבו נתקבלו או הוצאו. בשיטה המצטברת - לפי היום שבו נוצרו הזכות או החיוב (799 ז-800 א).

- (2) שיטת המזומנים פשוטה יותר, והיא יפה לנישום שעסקאותיו פשוטות. היא יוצרת קורלאציה בין חישוב ההכנסה לבין יתרות המזומנים שבידי הנישום. אך על-אף פשטותה של השיטה, היא מעוררת שאלות שונות בדבר המועד שבו ניתן לראות תקבול או הוצאה כנעשים במזומנים (800 א-ב).
- (3) השיטה המצטברת מורכבת יותר. היא יפה לעסקים מסובכים. היא קולעת יותר לשאלת העיתוי של חיוב המס בעיסקה שלא הסתיימה תוך שנת המס. אך היא מעוררת שאלות רבות בדבר מועד אירוע המס – ביניהן זכויות או חובות מותלים או שנויים במחלוקת ועוד (800 ב).
- (4) כללי החשבונאות של ראיית החשבון מטרדם פנימה – לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי, למען הנישום עצמו, כדי שיידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. חשבונאות לצורך מס מטרחה חוצה – כלפי שלטונות המס, על-מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת (800 ג).
- (5) ככלל, אין פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי-חשבון סומכים את ידם עליהם. אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים, וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת (800 ד-ה).
- (6) באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או בדבר העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון (800 ה).
- (7) סעיף 2(א) לתוספת י"א של הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, מכיל הוראה חד-משמעית, כי על שיטת הרישום להיות כפולה, אך את שיטת החשבונאות המתאימה לעסק זה או אחר משאיר הוא לכללי החשבונאות הרגילים – באחת השיטות הנהוגות המתאימה לאופי העסק ולהיקפו (801 א-ב).
- (8) השאלה, מהי השיטה המתאימה לעסק מסוים, היא שאלה מקצועית בשטח ראיית החשבון (801 ב).
- (9) תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) מבחינה בין נותני שירותים, שעליהם היא חלה, על-פי המחזור שלהם. היא מחייבת את נותן השירותים בעל המחזור המירבי, שעליו חל סעיף 2(א) לתוספת, כחשבונאות כפולה אך לא ברשימת יתרות לקוחות וספקים לסוף שנת המס. לעומתם, היא מחייבת את נותני השירותים בעלי המחזור הנמוך, שעליהם חלים סעיפים 2(ב) ו-2(ג) לתוספת, להכין רשימות כאלה (804 ד-ה).
- (10) הקריטריונים הרלוואנטיים לקביעת השיטה המתאימה הם היקף העסק, אופי העסק וקיומו של מלאי בעסק. היעדרו של מלאי מצדיק את שיטת המזומנים, כל עוד לא הוטלה תובה מפורשת על הנישום לדווח על-פי השיטה המצטברת (810 ד-ה).
- (11) הפער בתוצאה בין שתי השיטות נובע מהעיתוי – מהקביעה מתי הופקה או נצמחה ההכנסה ומתי נעשתה ההוצאה. הפקודה אינה קובעת מתי יש לראות הכנסה כמופקדת או כנצמחת. העיתוי הוא תולדה של שיטת החשבונאות שלפיה נעשה הדיווח (812 ז-813 א).
- (12) כל עוד שיטת המזומנים מבטאת את ההכנסות האמיתיות ואין חובה על-פי החוק לדווח בשיטת אחרת, שיטת המזומנים אינה פסולה רק בשל ה- shifting שהיא יוצרת (813 ג-ד).
- (13) שיטת המזומנים לא תשקף את ההכנסה האמיתית של עסק שיש בו מלאי. לא כן באין מלאי, או כשהמלאי הוא שולי והעסק הוא כזה שהנישום אינו מפיק מהמלאי רווח (813 ד-ה).
- (14) העובדה, שחברות שמירה וניקיון אחרות מדווחות על בסיס מצטבר, אינה מלמדת, כי המערערת חייבת

לנהוג כך. גם העובדה, שמעטות החברות המדווחות בשיטה זו, אינה מלמדת, כי בתנאי הפעילות של העסק שלה אין המערערת רשאית לנהוג כך (814 ז-815 א).

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' "דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ", פ"ד לו (4) 589.
- [2] ע"א 83/73 הנדסת חימום בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד כח (1) 657.
- [3] ע"א 159/79 קי. ב. ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לה (3) 572.
- [4] ע"א 600/75 תל רוני קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פד"א ט 86.
- [5] ע"א 347/78 המ' 914/78 קופת עליה אגודה שיתופית לאשראי וחטכון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פד"א י 132.
- [6] ע"א 34/65 פקיד השומה תל-אביב נ' מ. ב. א., סוכנויות ניר וקרטרון בע"מ, רואה החשבון טז (תשכ"ז-כ"ז) 177.
- [7] ע"א 421/78 פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג (2) 454.
- [8] ע"א 57/79 פקיד השומה חיפה נ' מספנות ישראל בע"מ, פד"א יא 49.
- [9] ע"א 363/64 אוהד נ' פקיד השומה כפר סבא, פ"ד יט (1) 274.

פסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים שאוזכרו:

- [10] עמ"ה (ת"א) 201/83 דיטמן נ' פקיד שומה פתח תקוה, פד"א יב 475.
- [11] עמ"ה (ת"א) 641/83 פ. ב. א. זכוי נ' פקיד השומה, פ"מ מג 324.
- [12] עמ"ה (ת"א) 171/81 רוניצקי נ' פקיד שומה ת"א 3, פד"א יב 455.
- [13] עמ"ה (חי') 26/85 פאוקר ואח' נ' פקיד שומה חיפה, פד"א יג 333.
- [14] עמ"ה (ת"א) 186/71 אורבך נ' פקיד שומה גוש דן, פד"א ה 24.
- [15] עמ"ה (ת"א) 291/74 הליבץ נ' פקיד השומה ת"א 1, פד"א ז 289.

פסקי-דין הודיים שאוזכרו:

[16] *C. I. T. v. Singari Bai* [1945] I. T. R. 224.

ערעור על פסקי-דין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט א' פלפל) מיום 11.6.87 בעמ"ה 146/82, 223, 76/83, 88. הערעור נחקבל.

י' נאמן - בשם המערערים:

ל' מרגלית, מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה - בשם המשיב.

פסק דין

א השופטת ש' נתניהו: המחלוקת המתגלעה בערעור זה בין הנישומה (המערערת 1) לבין פקיד השומה (המשיב) היא: האם המערערת 1 (להלן – המערערת) רשאית, כטענתה, לדווח למשיב על הכנסותיה על-פי שיטת חשבוונאות על בסיס מזומנים, או האם חייבת היא, כטענת המשיב, לדווח על-פי השיטה המצטברת (המסחרית)? שנות המס שמדובר בן הן 1975–1980. הערכאה הראשונה (כבוד השופט א' פלפל) פסקה כטענת המשיב, ועל כך ערעור זה שלפנינו.

ב חשיבות המחלוקת היא, כמובן, בשאלת עיתוי ההכנסה לעומת ההוצאה. המערערת עוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון ללקוחות, בעיקר למוסדות גדולים. אין למערערת כל מלאי עסקי, והיא אינה עוסקת בייצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות הן שכר ומשכורות והוצאות נלוות לכך, אותם היא משלמת לעובדים מדי חודש בחודשו. אך הכנסותיה מהשירותים שהיא מספקת מתקבלות באיחור של 60–75 יום בממוצע. למתן אשראי זה היה עליה להסכים כדי לזכות במכרזים תחרותיים לקבלת העבודות. עובדות אלה כלולות בהודעה על העובדות המוסכמות על הצדדים, שהוגשה לערכאה הראשונה. ככל שיהיה זה דרוש, אפנה לעובדות נוספות הכלולות באותה הודעה.

ג 2. אין מחלוקת, שעל המערערת חל סעיף 2(א) לתוספת י"א של הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוונות) (מס' 2), תשל"ג–1973 (להלן – הוראות הניהול). תוספת זו חלה על נתני שירותים ואחרים, וזו הוראת סעיף 2(א) שלה כנוסחו בשנות המס הרלוואנטיות:

"נותן שירות שמחזור עסקו עולה על 500,000 ש"ח חייב לנהל מערכת חשבוונות לפי שיטת הזושבונאות הכפולה באחת השיטות הנהוגות המתאימה לאופי העסק והיקפו" (ההדגשה שלי – ש' נ').

ה

בפתח פסק הדין ציין השופט המלומד, כי –

"השאלה המשפטית הדורשת הכרעה בערעורים שבפני היא האם שיטת הדיווח על בסיס מזומנים, להבדיל משיטת הדיווח על בסיס מצטבר, מתאימה לדיווח לצורכי מס הכנסה בעיסקה של המערערת".

ך

לעניין זה הגישה המערערת חוות דעת מומחה, רואה החשבון מר תמיר, שגם נחקר עליה חקירה נגדית. רו"ח תמיר חיווה את דעתו, ששיטת המזומנים תואמת יפה את העסק של המערערת. חוות דעתו לא נסתרה בעדות מומחית אחרת.

ט

לכאורה היה בכך סוף פסוק. אך השופט המלומד העלה מיוזמתו את השאלה, אם רישום בשיטה הכפולה אין משמעותו חובת דיווח לפי השיטה המצטברת. הוא קיבל את הסכמת באי-כוח

הצדדים להזמנת עד מומחה מטעם בית המשפט, עלימנת שיחווה את דעתו בשאלה זו, שרו"ח תמיר השיב עליה בשלילה. על תוכן עדות המומחים בשאלה זו ידובר בהמשך.

3. בסיכומו של דבר החליט השופט המלומד, כאמור, לדחות את הערעור. אלה היו נימוקיו:

א. החובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה משמעה חובת ניהול ודיווח לפי שיטת החשבונאות המצטברת. למסקנה בדבר הזהות בין שיטת הרישום הכפולה לבין ניהול מערכת חשבונות בשיטה המצטברת הגיע בכמה דרכים:

(1) עדותו של רו"ח מירון – המומחה מטעם בית המשפט.

(2) הסתמכות על מחברים ופסיקה מארצות אחרות.

כבר על סמך שני אלה ניתן, לדבריו, "לומר בהחלטיות כי המונח שיטה כפולה ... משמעו השטה המצטברת ... ואין בלתי". אך בכל זאת המשיך והגיע למסקנתו גם בדרכים נוספות:

(3) החיוב בסעיפים אחרים של הוראות הניהול החלים על נישומים אחרים לכלול במערכת החשבונות רשימת יתרות של לקוחות וספקים לסוף שנת המס. חובה זו מוטלת רק על נישומים שאין עליהם חובת ניהול רישומים לפי השיטה הכפולה. מכאן המסקנה שהשיטה הכפולה כבר כוללת בחובה רשימת חייבים וזכאים, דהיינו היא היא השיטה המצטברת.

(4) הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69), תשמ"ו-1986, כי כל הכנסה שאינה מעבודה תיקבע על בסיס מצטבר, אם לא נאמר אחרת.

ב. השיטה המצטברת היא השיטה האידיאלית המשקפת את מצבו של הנישום.

ג. זו השיטה המחייבת את כל הנישומים, אלא אם זכו בהקלה משלטונות המס, הקלה שמקובל לתת לנישומים מסוימים.

אין צריך לומר, שהמערכת תוקפת כל אחד מנימוקים אלה, ואילו המשיב תומך בכולם, ובאת-כוחו המלומדת אף מוסיפה עתה משלה – כי המערכת, מעצם היותה חברה בע"מ, חייבת לדווח לפי השיטה המצטברת, ועוד כהנה וכהנה נימוקים בדבר פסלותה של שיטת המזומנים ובדבר אי ההתאמה של העסק של המערכת לפעול על פיה. באלה אדון להלן.

4. תורת החשבונאות מכירה בכמה שיטות רישום. בענייננו מדובר בשתיים – שיטות הרישום על בסיס מזומנים ועל בסיס מצטבר (או מסחרי). על ההבדלים ביניהן אין צורך להרחיב. בקליפת אגוז: בשיטת המזומנים נרשמות ההכנסה וההוצאות לפי היום שבו נתקבלו או הוצאו.

השופטת ש' נתניהו

- בשיטה המצטברת – לפי היום שבו נוצרו הזכות או החיוב (ראה: א' ויתקון ר"י נאמן, דיני מיסים – מטי הכנסה, עזבון ושבח (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט) 116–117; א' רפאל ורד' אפרתי, דיני מס הכנסה (שוקן, כרך א, מהדורה 3, 1988) 431–437). הדברים ידועים, ובית המשפט נפנה לעסוק בנושא לא פעם. די להזכיר עתה את ע"א 510/80 [1], בעמ' 600–601; ע"א 83/73 [2]; ע"א 159/79 [3].
- שיטת המזומנים פשוטה יותר, והיא יפה לנישום שעיסקאותיו פשוטות. היא יוצרת קורלאציה בין חישוב ההכנסה לבין יתרות המזומנים שבידי הנישום. אך על-אף פשטותה של השיטה, היא מעוררת שאלות שונות בדבר המועד שבו ניתן לראות תקבול או הוצאה כנעשים במזומנים. אחדות מהן מונים המחברים המלומדים רפאל ואפרתי, בספרם הנ"ל, בעמ' 432. השיטה המצטברת מורכבת יותר. היא יפה לעסקים מסובכים. היא קולעת יותר לשאלת העיתוי של חיוב המס בעיסקה שלא הסתיימה תוך שנת המס. אך היא מעוררת שאלות רבות בדבר מועד אירוע המס – ביניהן זכויות או חובות מוחלים או שנויים במחלוקת ועוד (ראה שם).
- כללי החשבונאות של ראיית החשבון מטרם פנימה – לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפינננסי, למען הנישום עצמו, כדי שיידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. חשבונאות לצורך מס מטרתה חוצה – כלפי שלטונות המס, על-מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת.
- ככלל, אין פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה) עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי-חשבון סומכים את ידם עליהם (ויתקון ונאמן, בספרם הנ"ל, בעמ' 118; א' ויתקון, "פסקי דין של מס הכנסה ועקרונות חשבונאות" רואה החשבון טו (תשכ"ה–כ"ו) 5). אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים, וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת (ראה: השופט ויתקון בע"א 600/75 [4], בעמ' 89–90; השופט שמגר (כתוארו אז) בע"א 347/78, המ' 914/78 [5], בעמ' 135). באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או בדבר העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון. ראה השופט ד' לוי בע"א 510/80 [1] הנ"ל, בעמ' 593–594:
- "להוציא מקרים מיוחדים, שאינם לענייננו, כגון גביית מס במקור משכירים, אין הפקודה קובעת קביעה מחייבת, מתי בפועל יש לשלם את המס. נושא זה מוסדר על-פי נהלים, המעוגנים בכללי החשבונאות המקובלים, ולפי כללים שנקבעו, תוך פירוש החוק ובחינת יסודותיו, בפסיקה ענפה של בתי המשפט בישראל. קיים היוון חוזר בנושא זה בין כללי החשבונאות המקובלים, המתגבשים ומשתכללים מדי פעם על-ידי אלה שעיסוקם בכך, בעיקר לשכות רואי החשבון – כללים, המוכרים, דרך כלל, כמדריכים וכמנחים – לבין בתי המשפט, בבואם לפרש ולקבוע את הדין.
- ... ניצבות זו לצד זו שתי מערכות בדיקה ובחינה של הנושא: מערכת החשבונאות, דהיינו – שיטות הרישום, דרכי הדיווח, קביעת מועד התגבשות הרווח וקביעת

השופטות ש' נתניהו

מועד החיוב במס, ומערכת דיני המסים על-פי הוראותיהם המפורשות או הכללים המתפרשים מתוכם (ראה לעניין זה: ספרם של המלומדים א' ויתקון וי' נאמן, דיני חסים, חסי הכנסה, עזבון ושבח (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט) 118 ואילך, וכן ע"א 347/78 (המ' 914/78), בעמ' 135).

א

5. את עניינה של המערערת יש לבחון איפוא תחילה לאור סעיף 2(א) של תוספת י"א להוראות הניהול. סעיף זה מכיל הוראה חד-משמעית, כי על שיטת הרישום להיות כפולה. אך את שיטת החשבונאות המתאימה לעסק זה או אחר משאיר הוא לכללי החשבונאות הרגילים – "באחת השיטות הנהוגות המתאימה לאופי העסק והיקפו..."

ב

מהי השיטה המתאימה לעסק מסוים? זו שאלה מקצועית בשטח ראיית החשבון. עורך-דין א' צהור במאמרו "דיווח לפי שיטת המזומנים – מגמות לבטול השיטה" חיסים א(2) (1987) א-15, כותב כי –

ג

"...שיטת הדיווח או ליתר דיוק מהותה של שיטת הדיווח – מזומנים או מסחרית אינה מוגדרת בחוק וכל כולה הינה אימוץ השיטה החשבונאית ע"י עקרונות המשפט".

וכך רפאל ואפרתי, בספרם הנ"ל, בעמ' 433:

ד

"...לכללים הנקטים על-ידי רואי-החשבון, במטרה לשקף את ההכנסה, יש חשיבות רבה באותם מקרים, שבהם לא נקבעו בפקודה הוראות מדויקות לגבי הדרך שבה על הכנסה מסוימת להירשם, או העיתוי שבו על הוצאה מסוימת להיות מובאת בחשבון לצורך קביעת ההכנסה החייבת".

ה

והשווה: ע"א 34/65 [6]; ע"א 600/75 [4] הנ"ל, בעמ' 90.

כאמור, רו"ח תמיר, המומחה מטעם המערערת, תיווה את דעתו המקצועית, כי שיטת המזומנים תואמת יפה את העסק של המערערת, שהוא פשוט בניהולו, שהפעולות הכלכליות שלו מתבטאות בתשלום שכר עבודה ובקבלת תמורה מהלקוחות, ושאינו לו כל מלאי.

ו

בית המשפט קמא הוא שהעלה את השאלה, אם רישום בשיטה הכפולה אין משמעותו חובת דיווח לפי השיטה המצטברת. השאלה התעוררה אצלו בשל החיוב המוטל בתוספות השונות של הוראות הניהול על בעלי עסקים קטנים לנהל רשימת יתרות חייבים וזכאים (יתרות לקוחות וספקים), מה שאינו נדרש מבעלי עסק גדולים יותר, החייבים לפי הוראות הניהול ברישום לפי השיטה הכפולה. לשאלה זו ענה רו"ח תמיר בשלילה:

ז

"לשאלת בית המשפט – לפי הערכתי בהחלט לא ניתן ללמוד דבר מהתוספות השונות של הוראות ניהול ספרים לגבי השאלה מי צריך לדווח לפי שיטת מזומנים ומי לפי שיטה מסחרית" (עמ' 16 לפרוטוקול).

וכך ענה לבאי כוח המשיב:

"העובדה שהחשבוונאות היא כפולה אינה אומרת דבר לענין שיטת המזומנים או השיטה המסחרית".

א

אך דעת בית המשפט לא נחה, והוא יזם וקיבל את הסכמת הצדדים להזמין את רו"ח מירון מטעם בית המשפט כמומחה מהתחום הפראקטי וגם כבעל השכלה וידע תיאורטי, על-מנת להשיב על אותה שאלה עצמה. מר מירון הבחין בתשובותיו בין שני מושגי חשבוונאות שונים – מחד שיטת הרישום, היכולה להיות שיטה כפולה או שיטה חד-צדדית (כשלגביה יש לתת תשובה לשאלה איך ניתן להגיע מרישום כזה לדיווח על מצב העסק, הכנסתו ומצב הנכסים וההתחייבות שלו), ומאידך שיטת דיווח על הכנסות – בין מצטברת ובין על בסיס מזומנים. אין, לדבריו, קשר בין שיטת רישום זו או אחרת לשיטת דיווח זו או אחרת. בכל אחת משיטות הרישום ניתן להגיע לדיווח בכל אחת משתי הצורות:

ב

ג

"...השיטה המצטברת – או שיטת הבסיס המזומנים (!) – אילו שיטות של דיווח חשבונאי אשר לכאורה ניתן להגיע לכל אחד מהם גם אם החשבוונות נוהלו בצורה מקובלת – רישום כפול או שנוהלו בצורה חלקית – חסרה, השיטה החד צדדית..." (עמ' 19 לפרוטוקול).

ד

ה

אך בפסק הדין הסיק השופט המלומד מעדותו של רו"ח מירון, כי יש זהות בין שיטת החשבוונאות הכפולה לבין שיטת החשבוונאות המצטברת. העיון בפרוטוקול מלמד כי לא כך. רו"ח מירון הסביר, כי רישומים לפי השיטה הכפולה – הכוונה לצורת הרישום הטכנית ואין בכך כל הוראה מחייבת לגבי הדיווח. שיטה כפולה משמעותה רישום לפי זכאים וחיובים כאשר אותו רישום בשיטה הכפולה יכול לשמש (!) בסיס הן לשיטה המצטברת והן לשיטת המזומנים, וכל משמעותה של השיטה הכפולה היא ש"כל פעולה מקבלת ביטוי לגבי שני חשבוונות בבת אחת ... בחובת חשבון מסוים ולזכות חשבון אחר" (שם, בעמ' 21).

ממה, אם כן, הסיק השופט המלומד את מסקנתו למרות דברים אלה? מהמשך דברי העד, כי רישום כפול זה חל "...לכל פעולה גם לפעולה של מכירת סחורה או מתן שירות ללא קבלת מזומנים... בשיטת רשום שאינה כפולה... אין למעשה שיטה אחידה..." (שם). השופט המלומד פירש זאת, כי ניהול בשיטה הכפולה מחייב מטיבו שגם הכנסה עתידית שלא שולמה תירשם בספרים. אך שאלת הבהרה שהציג לעד שללה פירושה זה:

ו

"על שאלת בית המשפט האם משמעות הדבר כי רישום בשיטה הכפולה משמעו למעשה השיטה המצטברת אני אומר שלא" (שם, בעמ' 22).

ז

ועדיין לא נחה דעת בית המשפט. הוא ממשיך ומקשה, וכך משיב העד:

"השיטה המצטברת' מקבלת למעשה ביטוי רק בעת עריכת הדו"ח הכספי עם סגירת החשבוונות. אני אומר שכשאומרים השיטה המצטברת מתכוונים רק לשיטת

השופטת ש' נתניהו

עריכת הסיכום הסופי ולא למהלך הרישומים במשך השנה. הסיכום השנתי הזה ע"ס רישומים דומים יכול להביא לכל בסיס דומה – בסיס מזומנים, בסיס עבודות גמורות, בסיס עבודה שהם בסיסים נוספים לדיווח חשבונאי בנוסף לדיווח המצטבר.

א

שאלת ביהמ"ש: האם כתוצאה מרישום שוטף עפ"י השיטה הכפולה כפי שהגדרת, האם בכך לא נוצר מצב שע"י סיכום, פעולות טכניות פשוטות אפשר לקבל את המצב עפ"י השיטה המצטברת.

ב

תשובה: חיובי אולם אותם רישומים יכולים לשמש בסיס לסיכום גם לפי שיטות אחרות.

על שאלת ביהמ"ש – האם גם מי שאינו מנהל את הרישום השוטף כשיטה הכפולה – האם גם הוא יכול ע"י פעולות חשבוניות בסוף השנה לקבל תמונה עפ"י השיטה המצטברת.

ג

על שאלה זו אני עונה בחיוב. הטכניקה פשוטה ביותר, לסיכום עפ"י בסיס מצטבר כאשר הרישומים נעשו באורך(!) שוטף לפי השיטה החד-צדדית, היא טכניקה דומה לזאת של השוואת הצהרות הון. ע"י סיכום הרישומים שאדם עשה לעצמו במשך השנה על כסף שהוא חייב לאחרים ואחרים חייבים לו – בהתחשב במצבו בתחילת השנה" (שס, בעמ' 22–23).

ד

כמו רו"ח תמיר, נשאל גם רו"ח מירון שמא בכל זאת יש משמעות שונה לשיטה הכפולה נוכח הוראות הניהול. התשובה לשאלה זו שימשה יסוד נוסף למסקנת בית המשפט:

"כאשר מדובר בשיטה הכפולה (משיב העד) – השיטה עצמה עשויה להבטיח רישום שוטף מלא אשר יביא בתום השנה גם ליתרות של חייבים וזכאים וכו'... אוטומטית ללא צורך בפעולות חשבוניות מיוחדות" (שס, בעמ' 24).

ה

העד אינו אומר, שמעצם טבעה השיטה מביאה לכך, אלא שהיא עשויה להביא לכך. ומאחר שלעדו השיטה הכפולה יכולה להיות גם מצטברת, גם על בסיס מזומנים, הרי שנובע מכך שהשיטה הכפולה עשויה להביא בתום השנה ליתרות חייבים וזכאים, אם היא מתנהלת בחשבונות מצטברת; והעד ממשיך ומסביר:

ו

"כאשר אין חובה של ניהול חשבונות לפי השיטה הכפולה הדרישה לרשימת יתרות חייבים וזכאים בסוף השנה באה להשלים את הרישומים בהנהלת החשבונות אשר פשוט אינם כוללים רישומים אילו. כהערה כללית – ההוראות לניהול חשבונות – באות להטיל על נישומים חובה של רישומים חשבונאים מסויימים כאשר עיקר המטרה היא להבטיח מציאת הנתונים הדרושים כתוך מערכת החשבונות לנישום כדי לערוך את הדו"ח שלו אולם מטרתם של ההוראות האלה גם לאפשר ביקורת של פקידי המס. לדעתי, אין בהכרח בהוראות להנהלת חשבונות גם הוראה לעצם

ז

השופטת ש' נתניהו

הדיווח על הכנסות, במקרה הטוב – יש הנחיה לרישום אותם פריטים שהם חשובים לדיווח לפי בסיס זה או אחר" (שס).

א

ואם עדיין נותר ספק בדבר כוונת דבריו של העד, באה תשובתו לשאלת הסיכום של בית המשפט ומסלקת אותו:

"שאלה: האם למונח רישום בשיטה כפולה בהוראות ניהול הספרים יש בו משום קביעה אם ניהול החשבונות חייב להיות בשיטה המצטברת או בשיטת המזומנים.

ב

תשובה: לדעתי, מבחינה חשבונאית, רישום בשיטה כפולה הינו צורת הרישום הטכנית בו בזמן שהסיכום לצורך הדוחות הכספיים לפי השיטה המצטברת, או לפי שיטת המזומנים זאת תוצאה שניתן להגיע אליה מהרישומים אשר נוהלו מבחינה טכנית לפי שיטת הרישום הכפולה או שיטת הרישום החד צדדית" (שס, בעמ' 25–26).

ג

זו תשובה חד-משמעית של עד מומחה למקצוע, מהבחינה החשבונאית. דעה זו מביע גם א' עייש, "חוות דעת בענין שיטת ניהול החשבונות (שיטה כפולה או חד-צדדית) ובסיס הדיווח התקופתי (מזומן או צבירה)" רואה החשבון לו (תשמ"ו) 248.

ד

דעה זו אינה מיתרת את הצורך לבחון את השאלה לאור הוראות הניהול, אם כי מן הראוי שהבחינה תיעשה תוך זיקה להסבריו הנ"ל של העד בדבר המשמעויות של השיטות השונות.

ה

6. האם הוראות הניהול מלמדות, כי ניהול מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה פירושו שעליו להיעשות דווקא בשיטה המצטברת, הגם שבסעיף 2(א) לתוספת י"א נאמר כי יוכל להיעשות באחת מהשיטות הנהוגות המתאימה לעסק המסוים? תוספת י"א מבחינה בין נותני שירותים, שעליהם היא חלה, על-פי המחזור שלהם. היא מחייבת את נותן השירותים בעל המחזור המירבי, שעליו חל סעיף 2(א), בחשבונאות כפולה אך לא ברשימת יתרות לקוחות וספקים לסוף שנת המס. לעומתם, היא מחייבת את נותני השירותים בעלי המחזור הנמוך, שעליהם חלים סעיפים 2(ב) ו-2(ג), להכין רשימות כאלה. מכאן, כאמור, מסקנתו של השופט המלומד, כי לא ייתכן שדווקא בעלי העסקים הגדולים יהיו פטורים ממתן רשימות כאלה. אין זאת אלא שהם חייבים ממילא לנהל חשבונאות בשיטה המצטברת, ומכאן כי השיטה הכפולה, המחויבת על-פי הוראות הניהול, אינה אחרת אלא השיטה המצטברת.

ו

נימוק זה, הנשמע לכאורה משכנע, אינו יכול להתקבל מכמה טעמים:

ז

א. סעיפים אחרים בתוספות האחרות של הוראות הניהול אינם מחייבים לא ברשימת יתרות לקוחות וספקים לסוף שנת המס ולא ברישום בשיטה הכפולה. כך תוספת ה' החלה על בעלי מקצועות חופשיים; תוספת ו' החלה על רופאים; סעיף 2(ב) לתוספת ט"ו החל על סוכני ביטוח; וכך בנוסח קודם של הוראות סעיף 2(ב) לתוספת ג' החל על קמעונאים וסעיף 2(ג)

השופטת ש' נתניהו

לתוספת י"א החל על נותני שירותים. באת' כוחו המלומדת של המשיב, עורכת הדין גב' מרגלית, טוענת, כי אלה הריגים בודדים, שמסיבות היסטוריות לא שוננו. ייתכן. אך דוגמאות אלה שוללות את כוחה ההגייוני של הפרשנות שהשופט המלומד נתן להוראות הניהול.

א

ב. לפי השקפתו של השופט המלומד (שאותה ביטא גם בפסק־דין קודם – עמ"ה (ת"א) 201/83 [10] בו נדון סעיף 2(ג) לתוספת י"א), אין ללמוד מחובת רשימות יתרות לקוחות וספקים לסוף השנה על חובת ניהול חשבונאות שוטפת לפי השיטה המצטברת. השופט הניח, כי נישום שאינו חייב בשיטת הרישום הכפולה הוא שחייב ברשימת יתרות לקוחות וספקים בסוף שנת המס, ומכאן הסיק, כי שיטת הרישום הכפולה כוללת בחובה ממילא רשימת חייבים וזכאים, משמע חשבונאות על בסיס מצטבר.

ב

אך עמדת נציב מס ההכנסה היא הפוכה, כי דווקא מי שחייב ברשימת יתרות לקוחות וספקים חייב גם בדיווח על בסיס מצטבר:

ג

"אשור מכללא לדיווח מזומן ניתן רק למי שאינו חייב על פי הוראות ניהול ספרים לערוך רשימות מלאי או חייבים וזכאים לסוף השנה. מי שחייב ברשימות כאמור, או בחלקן על פי הוראות ניהול ספרים, חייב איפוא לדווח בשיטה המצטברת..." (הציטוט מחזור הנציבות מ"ה 86/9 מיום 16.10.86: ההדגשה שלי – ש' ג').

ד

ג. ניסיון להסיק מסקנות מהשוואות כמו אלה שעשה השופט המלומד עם סעיפים אחרים של הוראות הניהול כבר נעשה ונכשל בע"א 34/66 [6] הנ"ל. שם נדונו הוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות על ידי סוחרים וסוכנים), תש"ך–1960. סעיף 1 לתוספת הורה, כי תקוים "מערכת חשבונות מלאה לפי שיטת חשבונאות כפולה, באחת השיטות הנהוגות וינהלו רישומים חשבונאיים המחויבים על-פי טיב העסק והיקפו" (ההדגשות שלי – ש' ג'), הוראה זוהי כמעט לזו הכלולה כיום בסעיף 2(א) לתוספת י"א להוראות הניהול החל על המערערת. הטענה, כי מסקנה זו נדרשת מההשוואה עם הוראות אחרות שחלו על עסקים ומקצועות אחרים, נדחתה. אביא מדבריו של השופט ויתקון, שם [6], בעמ' 177:

ה

"...ההשוואה עם ההוראות החלות על עסקים ומקצועות אחרים, ובפרט עם הוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות של סיטונאים וקמעונאים), תש"ו–1955, אין בהן כדי לסייע בידי המערער. כל מה שנראה בעליל בהוראות האחרונות הללו הוא כי לגבי סיטונאים קיימת חובה מפורשת לנהל ספרי חייבים וזכאים וספרי תנועת מלאי, וממילא, פשוטו של דבר כי מערכת חשבונות כזו מתנהלת על פי השיטה המסחרית. ברם, לא כך קבע הנציב בהוראותיו לגבי סוחרים וסוכנים; הם חייבים לנהל חשבונות 'באחת השיטות הנהוגות' ורישומים חשבונאיים 'המחויבים על פי טיב העסק והיקפו' (סעיף 1 מהתוספת להוראות האמורות). ויש מקום לשאול: אם שלטונות המס סבורים כי השיטה המסחרית חיונית בעסק מסוג העסק הנדון, מדוע לא ראה הנציב לנכון לפניו במשך כל השנים לפרט את כוונתו על ידי תיקון הוראותיו?"

ו

ז

השופטת ש' נחניהו

דברים אלה קולעים ממש לענייננו אנו, והשאלה שהציג השופט ויתקון שם יפה היא ביתר שאת, לאחר שהנציב לא ראה לתקן את הוראותיו גם מאז ועד כה. אם הנציב נמנע מכך משום שבחר לפעול לשינוי בדרך חקיקה, הרי, כפי שאראה בהמשך, המחוקק לא אימץ את הצעת החוק שהוגשה לו.

א

7. ומכאן להצעת החוק. גם עליה הסתמך השופט המלומד, אך אני אינני רואה בה בסיס למסקנתו, כי שיטת הרישום הכפולה היא דווקא השיטה המצטברת.

ב

החזור הנ"ל של הנציבות מבטא אמנם נטייה להעדיף את השיטה המצטברת ולהחיל אותה על בעלי עסקים שונים באמצעות חיוב ברשימת יתרות לקוחות וספקים ורשימות מלאי לסוף שנת המס. הרחבת החיוב על עוסקים קטנים בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2) (תיקון מס' 3), תשמ"ו-1986, גם היא ביטוי למגמה זו (ראה גם צתור, במאמרו הנ"ל בעמ' א-18). המשך למגמה זו של הנציבות היא הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69) הנ"ל. לפי הצעה זו, כל הכנסה שאיננה הכנסת עבודה תיקבע על-פי בסיס מצטבר, אלא אם נקבע אחרת בחוק. אך הכנסה, שעל-פי הוראות מכוח סעיף 130 לפקודה (הוראות ניהול חשבונות) אין בגינה חובת רשימת מלאי, רשימות יתרות לקוחות וספקים או חייבים וזכאים לסוף שנת המס, תינתן לנישום הבחירה לקובעה על בסיס מזומנים, אם לא נקבע אחרת במפורש בחוק.

ג

ד

מטרת ההצעה היא אכן לצמצם את השימוש בשיטת המזומנים. אך ההצעה לא התקבלה. נאמר בה אמנם, כי היא באה רק להבהיר את המצב המשפטי הקיים לאור טענות של נותני שירותים שחלה עליהם תוספת י"א להוראת הניהול, כי הם זכאים לדווח לפי שיטת המזומנים. אך בצדק מעיר עורך-דין נאמן, בא-כוחה המלומד של המערערת, כי הצעת החוק היא מטעם הממשלה וכי דברי ההסבר משקפים את עמדתו של הנציב ואת פרשנותו של המשיב, כפי שהוצגו גם לפנינו. ואכן קביעת המצב המשפטי הקיים היא של בית המשפט, ולפרשנותם של שלטונות המס, אשר באה לביטוי בדברי ההסבר להצעת החוק הנ"ל, יש רק משקל של טענה הראויה להיבחן, מה גם שהפסיקה לא סמכה ידיה עד כה על ביטול שיטת המזומנים.

ה

הדברים המרחיקים לכת ביותר בכיוון עמדת המשיב נאמרו מפי השופט בכור בע"א 421/78

[7], בעמ' 457:

"...עלי לציין שעל-פי החוק חברה, כאדם פרטי, חייבת לנהל חשבונותיה על בסיס מסחרי, שהוא הבסיס האמיתי; וענין הכרת שלטונות מס הכנסה בשיטה של מזומנים אינו דבר שנקבע בחוק, אלא הוא הקלה, אמנם מקובלת, ששלטונות המס מעניקים לאנשים מוגדרים, בעיקר בעלי מקצועות חופשיים, להצהיר על הכנסתם על בסיס מזומנים, ויתכן שהמחמירים אף יכולים לומר שחברה מסחרית שמנהלת חשבונות ומצהירה על בסיס מזומנים עוברת עבירה על החוק; לפחות מבחינה פורמלית. אבל אין צורך להרחיב את הדיבור בנדון, ומספיק לומר שהצהרת הכנסות על בסיס מזומנים היא בגדר הקלה בלבד."

ז

השופטת ש' נתניהו

דומה שאין חולקים כיום, כי זו הלכה שאין פוסקים על פיה, ומדברי השופט בכור בע"א 57/79 [8], בעמ' 53, משתמע, כי גם הוא חזר בו ממנה.

השאלה שעמדה לדיון בע"א 421/78 [7] הנ"ל הייתה בקשתה של הנישומה, חברה בע"מ, להכיר לה ניכוי הוצאה של סכומים ששילמה לבעלי שליטה לאחר תום שנת החס לפי סעיף 18(ב) לפקודה. החברה דיווחה לפי שיטת המזומנים, ולא הייתה מחלוקת שם שהדבר היה חוקי (השופט בכור הזכיר שהיה זה בגדר הקלה). נדונה שם פרשנותו של סעיף 18(ב), ונפסק, כי הוא חל רק על חברה המדווחת על-פי השיטה המצטברת ולא על-פי שיטת המזומנים. הדברים המצוטטים לעיל מעמ' 457 של פסק הדין הם רק אימרת אגב.

בהקשר זה מן הראוי לחזור לדברי השופט ויתקון, שצוטטו לעיל מע"א 34/65 [6] הנ"ל, השוללים את הדעה, כי השיטה המצטברת היא השיטה הלגיטימית היחידה.

8. האסמכתאות הזרות הרבות שהביא השופט המלומד בפסק הדין, מהודו ואנגליה, הן ניטראליות לעניין המשוואה שעשה בין שיטת הרישום הכפולה לבין שיטת החשבונאות המצטברת. ראוי לציון רק הציטוט שהביא בעמ' 9 של פסק הדין מפסק הדין ההודי *C. I. T. v. Singari Bai* (1945) [16], at 227, התומך לכאורה במשוואה זו. אך שם מדובר על "Complete double entry book-keeping" (ההדגשה שלי - ש' נ'), ומכאן ניתן, ככל הנראה, ללמוד, ששיטת רישום כפולה חללאה התקבלה שם כשיטת חשבונאות מצטברת. לא כך אצלנו. בע"א 34/65 [6] הנ"ל דחה השופט ויתקון את הטענה, כי "מערכת חשבונאות חללאה" (ההדגשה שלי - ש' נ') לפי סעיף 1 של התוספת להוראות מס הכנסה (ניהול חשבונות על ידי סוחרים וסוכנים) (המדובר בניהול בשיטה הכפולה) משמעותה חובה לנהל חשבונות על הבסיס המסחרי דווקא (שם) [6], בעמ' 177.

9. גם הנימוק שהעלתה לפנינו באת"כוחו של המשיב, כי המערערת, בהיותה חברה בע"מ, חייבת ככל מקרה בשיטת החשבונאות המצטברת, אינו מקובל עלי.

כבר בע"א 34/65 [6] נדחתה טענה כזו, שנבחנה על-פי סעיף 106(א)1(א) ו-1(ג) דאז של פקודת החברות (כיום סעיף 202(א)1) ו-3(3) לפקודת החברות [נוסח חדש], תשמ"ג-1983. הערכאה הראשונה החליטה באותו עניין (עמ"ה (ת"א) 641/63 [11]), שהוראות אלה מתייחסות לרשימות זכויות וחייבים שגובשו ונתקבלו או שולמו, ולא לזיכויים או לזכויות. מכאן, שהדיווח הנדרש באותו סעיף לא חייב דיווח בשיטה המצטברת. בערעור אמר על כך השופט ויתקון, בעמ' 178:

"עוד טען המערער כי עצם העובדה, שהמשיבה היא חברה, מחייבת אותה לנהל את ספריה על פי השיטה המסחרית, אך לא היה בידו להצביע על הוראה שבפקודת החברות הקובעת חובה כזו".

השופטת ש' נתניהו

באת-כוח המשיב אינה מתעלמת מפסק-דין זה. היא תומכת עכשיו את טענתה כהוראות תקנות מס הכנסה (דו"חות ודו"חות נוספים על-ידי חבר בני-אדם), תשכ"ד-1963, המחייבות הגשת דו"חות וסיכומים המתיישבים, על-פי הטענה, רק עם השיטה המצטברת. היא מניחה, שתקנות אלה, שתחולתן מ-1964 ואילך, לא הובאו לידיעת בית המשפט שם. טענה זו קשה היא, כשמדובר בפסק-דין שניתן ב-1965 על-ידי השופט המומחה (כהא הידיעה) בדיני מסים. אף כאן נשאלת השאלה, כיצד זה שמאז נכנסו התקנות הנ"ל לתוקף ב-1964, לא הבהירה הנציבות את עמדתה, אם אמנם כזו היא, שלאור תקנות אלה חייבת כל חברה בע"מ, מעצם מהותה, לדווח על-פי השיטה המצטברת. לא זו אף זו – לא הופנינו אף למקרה אחד, שבו הועלתה טענה כזו בפני בית-משפט מאז נכנסו אותן תקנות לתוקפן ועד כה. בין פסקי הדין הרבים שאוזכרו בסיכומים המפורטים של באי-כוח הצדדים אין אף מקרה אחד כזה. נהפוך הוא, רבים מפסקי הדין שאוזכרו דנו בשאלה, אם בשל אופי העסק של הנישומה – שהיא חברה בע"מ – מתאימה הייתה לו שיטת המזומנים, ויש מביניהם מקרים שחברה בע"מ ניהלה ספרים לפי השיטה המצטברת אך הורשתה לדווח על בסיס מזומנים. כך, למשל: ע"א 34/65 [6] הנ"ל; ע"א 600/75 [4] הנ"ל; ע"א 347/78, הח' 914/78 [5] הנ"ל.

גם פסק הדין בע"א 421/78 [7] שולל את הטענה, כי חברה חייבת מעצם מהותה לדווח בשיטה המצטברת. כזכור, נדונה שם השאלה אם החברה, שדיווחה בשיטת המזומנים, הייתה זכאית לניכוי הוצאה, שסעיף 18(ב) לפקודה מתיר אותה גם אם שולמה תוך 3 חודשים אחרי תום שנת המס. לא זו בלבד שלא הייתה מחלוקת שהחברה הייתה זכאית לדווח בשיטה זו, אלא שנעשתה שם הבחנה, לצורך הסעיף הנ"ל, בין חברה המדווחת לפי השיטה המצטברת לבין חברה המדווחת לפי שיטת המזומנים.

טעם אחר מפי באת-כוח המשיב לאותה טענה הוא, כי מהוראות סעיפים 2 ו-15 של חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), תשמ"ה-1985, משתמע (אם כי לא נאמר במפורש), כי חברה בע"מ חייבת לנהל ספרים בשיטת החשבונאות הכפולה. על כך אין באי-כוח המערער חולק. אך הטענה יוצאת מהנחה, שקיימת זהות בין שיטת הרישום הכפולה לבין שיטת החשבונאות המצטברת. הנחה זו, כפי שהבהרתי, אינה מקובלת עלי.

10. הנימוק המסכם בפסק הדין נושא הערעור הוא, כי השיטה המצטברת היא "השיטה האידיאלית המשקפת יותר את מצבו העסקי של הנישום", ולכן "פשוט לא יעלה הדבר על הדעת שאותם נישומים שחויבו לנהל חשבונות בשיטה אידיאלית זו, לא יחוייבו גם במס על פי התוצאות המתקבלות משיטה זו".

שיטת החשבונאות המצטברת נתפסת כתואמת יותר את מטרות המיסוי ומשקפת נכון יותר את המצב העסקי והכלכלי של הנישום. אך יש גם דעות אחרות, כי דווקא החשבונאות המצטברת מציגה תמונת מצב בלתי מדויקת. ראה צחור, במאמרו הנ"ל, בעמ' א-17:

"...נדגיש כי המגמות בתקופה האחרונה, בארץ ובעולם, הן דווקא לקרב את

השופטות ש' נחניהו

השיטה המקובלת (המצטברת – ש' נ') לשיטת המזומנים, ומענין כי הנימוקים לכך נעוצים באי הדיוק ותמונת המצב הבלתי נכונה המוצגת בשיטת הצבירה דווקא".

א ויש אף דעות, שכתקופת אינפלציה גבוהה (וכאלה היו שנות המס נושא המחלוקת בתיק זה) יש יתרונות דווקא לחשבונאות על בסיס מזומנים, שאינן מצריכות הוראות התאמה מסובכות, שכן מס על בסיס מזומן אינו מושפע משינויים ברמת המחירים והוא ניטרלי לאינפלציה. כך י' שגב, "מס על בסיס מזומן" – חלופה למס הכנסה בעיתות אינפלציה" הרבעון הישראלי למסים 52 (תשמ"ד) 325, 334:

ב "קיימות שתי דרכים עיקריות לחייד (לנטרל – ש' נ') את השפעת האינפלציה על מס הכנסה: אחת, דרך ההתאמות ... לשעור עלית המחירים, ואחת, להימנע מהשפעות האינפלציה ע"י מעבר לבסיס מזומן".

ג המחברת מציינת, כי על-אף חילוקי דעות בין אנשי מקצוע בדבר החלופות השונות להחזיר למערכת המס את פשטותה, שוויונותה ויעילותה הכלכלית בתקופת אינפלציה, "לדבר אחד רובם מסכימים, והוא שמס על בסיס מזומן מחוייד (מנוטרל – ש' נ') לאינפלציה יותר מכל מערכת מס הכנסה מורחבת ומשופרת" (שם, בעמ' 326–327).

ד לדעתו של השופט א' ע' הגין בעמ"ה (ת"א) 171/81 [12], בעמ' 458, בתקופת אינפלציה לא תמיד פועלת שיטת המזומנים לטובת הנישום. הדבר תלוי בכמות ההוצאות שנעשו ונפרעו.

ה אין בכוונתי לקבוע במחלוקת זו של אנשי מקצוע. אך גם מנקודת מוצא שהשיטה המצטברת היא אידיאלית, אין בכך עילה לחייב את המערערת לנהוג על פיה. חובתה היא רק לנהוג על-פי הדין, ועל-פי הדין החל עליה, הכלול בהוראות הניהול, עליה לקיים מערכת חשבונות בשיטת החשבונאות הכפולה (וכך אין מחלוקת שעשתה), וזאת באחת משיטות החשבונאות הנהוגות המתאימה לאופי העסק ולהיקפו.

ו שאלה זו, אם שיטת המזומנים מתאימה לאופי העסק של המערערת ולהיקפו, היא, לכל הדעות, "שאלה שבעובדה הנחרצת על פי עדות המומחים" (השופט ויתקון בע"א 34/65 [6] הנ"ל, בעמ' 177). "בדרך כלל, השאלה, אם ניתן לאמוד חוב תלוי לפי כללים חשבונאיים מקובלים היא שאלה שבעובדה ... על מי מוטל נטל הראיה? לטענת בא כוח החברה, הנטל מוטל על פקיד השומה, ולכאורה יש דברים בגו, כי ... על פקיד השומה להצדיק את החלטתו, כאשר המדובר בנישום שניהל ספרים שבוקרו ואושרו על-ידי רואה חשבון" (השופט ויתקון בע"א 600/75 [4] הנ"ל, בעמ' 90).

ז עדותו של רו"ח תמיר מטעם המערערת, כי החשבונאות על בסיס מזומנים תואמת את אופיו והיקפו של העסק של המערערת, לא נסתרה בעדות מומחית אחרת. לכאורה, יש בכך סוף פסוק בשאלה זו.

השופטת ש' נתניהו

בית המשפט קמא לא קיבל זאת. לדידו, לא היה בכך די בשל הסברה, המוטעית כאמור, כי חובה היא מכוח תקנה 2(א) לתוספת י"א להוראות הניהול לנהל חשבונות לפי השיטה המצטברת, שרק היא עונה על הדרישה לנהל מערכת חשבונות לפי השיטה הכפולה.

א

באת-כוחו של המשיב מרחיקה עוד וטוענת טענה גורפת, כי כל שיטת המזומנים היא פסולה ואינה מקובלת. זו אמנם, כאמור, מגמתו של המשיב להביא לביטולה של שיטת המזומנים, אך אין לה אחיזה לא בפקודה (שלא תוקנה כהצעת החוק הנ"ל), לא בהוראות הניהול ולא בפסיקת בית-משפט זה (ראה, למשל: ע"א 34/65 [6] הנ"ל; ע"א 57/79 [8] הנ"ל, בעמ' 53), גם לא בפסיקה של בתי המשפט המחוזיים, שיש להם ניסיון רב בסוגיה (כמו, למשל: עמ"ה (חי') 26/85 [13]; עמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל; עמ"ה (ת"א) 186/71 [14] ועוד רבים אחרים) ולא בדעת המחברים המלומדים, המגבילים כמובן את שיטת המזומנים לטיב העסק ולאופיו, ועל כך עוד להלן (ראה: ויתקון ונאמן, בספרם הנ"ל, בעמ' 116-117; רפאל ואפרתי, בספרם הנ"ל, בעמ' 443-444).

ב

ג

11. השאלה איננה פסילתה של שיטת המזומנים. אין ספק שזו אחת השיטות הנהוגות. השאלה היא, אם מתאימה היא לאופי העסק של המערערת ולהיקפו.

ד

ה

ו

אינני סבורה, כטענת בא-כוח המערערת, כי היקף העסק אינו מהקריטריונים הרלוואנטיים של הוראות הניהול. היקף העסק נזכר במפורש בסעיף 2(א) לתוספת י"א. תוספת י"א גם מבדילה בין נותני שירותים לפי מחזור העסק שלהם. העסק של המערערת הוא במחזור העליון, שעליו חל סעיף 2(א), לעומת עסקים בעלי מחזור נמוך יותר, שעליהם חלים סעיפים 2(ב) או 2(ג). אך לא בקריטריון זה בלבד מדובר. מדובר גם באופי העסק. העסק של המערערת הוא פשוט בהרכבו – הכנסותיו כולן ממתן שירותים ללקוחות, שרובם מוסדות גדולים. ההוצאות בחלקן הארי הן שכר עבודה. וחשוב מכול – אין לעסק כל מלאי. עניין המלאי הוא אחד השיקולים החשובים להנהגת השיטה המצטברת. כדי להגיע לתוצאה אמיתית לגבי רווחיו של עסק יש לקחת בחשבון את ההפרש בין המלאי העסקי בתחילת השנה למלאי העסקי שבסופה. ללא השוואה זו יכולה להתקבל תמונה מעוותת. חשבון הכנסה והוצאה בלבד, כשהנישום משקיע הכנסות רבות ברכישת מלאי, לא ישקף את הונו האמיתי של העסק (ראה: ויתקון ונאמן, בספרם הנ"ל, בעמ' 118; רפאל ואפרתי, בספרם הנ"ל, בעמ' 482-483; א' נמדר, דיני מסים [מסי הכנסה] (חושן למשפט, תשמ"ח) 264).

בעמ"ה (ת"א) 201/83 [10] הנ"ל ראה השופט פלפל עצמו במלאי העסקי "את האלמנט המכריע", שהיעדרו מצדיק את שיטת המזומנים, כל עוד לא הוטלה חובה מפורשת על הנישום לדווח על-פי השיטה המצטברת (שס, בעמ' 477).

ז

לחשיבותו של המלאי לעניין שיטת הדיווח המתאימה לעסק ראה פסקי הדין של בית-משפט זה בע"א 34/65 [6] הנ"ל וע"א 363/64 [9] ופסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים, עמ"ה (ת"א) 186/71 [14] הנ"ל; עמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל; עמ"ה (חי') 26/85 [13] הנ"ל; עמ"ה (ת"א) 291/74 [15], ואלה רק כמה מני רבים, שבהם הכירו בחשבונאות על בסיס מזומנים לא רק אצל

השופטת ש' נתניהו

בעלי מקצועות חופשיים (ובזה רואה באת-כוחו של המשיב עיוות היסטורי), אלא גם אצל נותני שירותים, שאינם מחזיקים מלאי.

נראה, שהנימוק שבעטיו דחה השופט המלומד את ערעורם של הנישומים היה כפול: כי המערערים חייבים על-פי הדין לנהל חשבונאות בשיטה המצטברת וחובת ניהול חשבונות בצורה זו מחייבת גם חובת דיווח על-פי אותה שיטה, וכי מאחר שהמערערת מקיימת בפועל מערכת חשבונאות מצטברת, שהיא האידיאלית, לא יעלה על הדעת, שהיא לא תחויב גם במס על-פי התוצאות המתקבלות ממנה.

על כך משיב בא-כוח המערערת בשלושה –

א. אין על המערערת חובה מהדין לנהל מערכת חשבונאות מצטברת.

כבר הראיתי לעיל, כי על-פי הדין החל על המערערת, עליה לקיים מערכת חשבונאות כפולה, אך לאו דווקא בשיטה המצטברת, אלא באחת מהשיטות החשבונאיות הנהוגות, המתאימה לאופי העסק שלה ולהיקפו.

ב. אין ראייה, שהמערערת קיימה בשנות המס הנדונות מערכת חשבונות לפי השיטה המצטברת.

עובדה זו אינה כלולה בפירוט העובדות המסכמות. שם דובר על כך שחשבונותיה נוהלו בשיטת החשבונאות הכפולה לפי תוספת י"א להוראות הניהול. אך על-פי אותה הסכמה הוגשו לבית המשפט קמא מטעם המשיב מסמכים ודו"חות שונים, שבאת-כוח המשיב מבקשת להסתמך עליהם בסיכומיה כראיה לכך שהמערערת פעלה בשיטה המצטברת. מסמכים אלה הינם קבילים, אך לא הובאה עדות איש מקצוע לאשר ולהסביר את השיטה לפיה נערכו. באין ראיה כזו לא נוכל לקבוע, כי נערכו בשיטה המצטברת דווקא.

ג. אפילו פעלה המערערת לפי השיטה המצטברת, חולק בא-כוח המערערת על דעת באת-כוח המשיב, הסומכת על איזכורים מספרות זרה, וטוען, כי אין זה מחייב את המערערת לדווח על-פי שיטה זו. כך עולה, לדעתו, מפסקי הדין בע"א 600/75 [4] הנ"ל; ע"א 347/78, ה' 914/78 [5] הנ"ל ועמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל. משלא הוכרר, שהמערערת אכן פעלה לפי השיטה המצטברת, שוב אין שאלה זו טעונה הכרעה בענייננו.

13. נותרה עוד הטענה שהעלתה באת-כוח המשיב בסיכומיה, כי שיטת המזומנים אינה תואמת את העסק של המערערת כשל הפער שבין עיתוי ההוצאות לעומת עיתוי ההכנסות, פער שהוא קבוע ומבני בניהול העסק, לפיו ההוצאות – שהן בעיקרן שכר עבודה – נזקפות לחיוב עם תשלומן בכל חודש, ואילו ההכנסות נזקפות לזכות רק כעבור 60-75 יום. פער זה, המקדים את

השופטת ש' נתניהו

א עיתוי הוצאה לעיתוי ההכנסה (המכונה בעגה המקצועית של רואי חשבון כ- shifting), מעוות את תמונת ההכנסה החייבת האמיתית בשנת מס מסוימת ומביא לחיוב מס בשיעור נמוך יותר מאשר היה מתקבל על-פי השיטה המצטברת. בתקופת אינפלציה גבוהה, כפי ששררה בשנות המס הנדונות כאן, מביא עיוות כזה לסטייה ממשית מסכום המס המגיע. לטענתה, עולה מעדותו של רו"ח תמיר, כי הסטייה אצל המערערת מגיעה עד 25%.

ב לעיתוי החיוב במס יש בוודאי כמה וכמה יתרונות לנישום, כמו הנאה אפשרית משינויים בשיעור המס, בסטאטוס האישי של הנישום או בשיעור המס השולי, שלא לדבר על כך כי עצם דחיית המס לשנה הבאה הוא יתרון. כביטוי המקובל על רואי חשבון: "A tax deferred is a tax saved".

ג אך מהבחינה העובדתית יש כאן טעות. רו"ח תמיר לא דיבר על סטייה של 25% אצל המערערת, אלא על כך שסטייה של 25% היא זניחה בסיכום רב-שנתי (עדותו בעמ' 12). הוא שלל את שיטת המזומנים באשראי ארוך טווח, שאותו הגדיר כשנתיים-שלוש, ואולי גם בטווח קצר של שנה. אך, לדבריו, ארכה של עד 90 יום אינה נחשבת בעיני אנשי מקצוע לאשראי, אלא לתשלום סטנדרטי מיידי, שאפילו לא זוכה לכינוי של אשראי. לדעתו, באשראי של שלושה חודשים הסטייה תהיה מיזערית, מינימאלית בהשוואה לנישומים אחרים, עסקים ובעלי מקצועות. מן הראוי להפנות כאן לסיכומיה של באת-כוח המשיב, במ היא מתייחסת לשחיקה עקב דחיית תשלומים בחודשים ספורים בתוך שנת המס כאל שחיקה אפסית. בעסק של המערערת מדובר רק ב-60-75 יום מעבר לשנת המס, והסטייה קטנה במידה מסוימת כתוצאה מתשלום מקדמות.

ה במקרה של המערערת הסטייה תהיה, לדעתו של רו"ח תמיר, גם פחות שרירותית, פחות ניתנת לשליטה ולהכוונה על-ידי הנישום מאשר אצל נישומים אחרים, שמותר להם לנהל חשבונות בשיטת המזומנים (עמ' 11-12). אכן, כזה הוא ניהול העסק של המערערת, שבו דחיית ההכנסה היא תוצאה של תנאי מכרו ולא של מניפולציה מכוונת של הנישום כדי ליצור shifting. סטייה בלתי מכוונת כזו איננה בלתי לגיטימית, מה גם שדיווח ותשלום מס על בסיס מצטבר היו, כאמור בהודעת הצדדים על העובדות המוסכמות, מעיקים ומכבידים על מאזן הנוזלות של המערערת, וזאת בהיעדר אפשרות לממן את המס בהתחשב הן באשראי שהמערערת נאלצה לתת ללקוחותיה והן בנטל התשלום של שכר, הוצאות נלוות ועלויות חובה ממשלתיות.

ז הדיווח בשיטת המזומנים יהיה לכן לגיטימי, ובלבד שיישמר הכלל של עקביות הדיווח על-פי אותה שיטה, שלא יעבור אדם משיטה לשיטה בלי רשות ובליל לעשות את ההתאמות המתבקשות. ראה: ויתקון ונאמן, בספרם הנ"ל, בעמ' 117; השופט אשר בעמ"ה (ת"א) 291/74 [15] הנ"ל, בעמ' 290; השופט הגין בעמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל, בעמ' 456.

הפער בתוצאה בין שתי השיטות נובע כאמור מהעיתוי – מהקביעה מתי הופקה או נצמחה

ההכנסה ומתי נעשתה ההוצאה. הפקודה אינה קובעת מתי יש לראות הכנסה כמופקת או כנצמחת. העיתוי הוא תולדה של שיטת החשבוונאות שלפיה נעשה הדיווח. ראה ע"א 510/80 [1] הנ"ל, בעמ' 594-593 J.B. Kanga and N.A. Palkhivala, *The Law and Practice of Income Tax*; (Bombay, 5th ed., 1963) vol. 1, at 173

"Income profits and gains... may be said to arise when the method of accounting shows gains..."

וכן שם, בעמ' 663:

"... profits are chargeable when they accrue or arise or are received. The effect of this section (סעיף 5 של החוק ההודי - הדומה לסעיף 2 של הפקודה שלנו) is that the assessee's choice of the system of accounting determines whether profits are to be actually charged when they accrue or when they are received or at some other point of time."

וראה עמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל, שם מצוטטים דברים אלה בהסכמה.

מכאן נובעת חשיבות השאלה, איזו היא השיטה המתאימה לעסק זה או אחר, דהיינו איזו שיטה משקפת את הכנסותיו האמיתיות. כל עוד שיטת המזומנים מבטאה את ההכנסות האמיתיות ואין חובה על-פי החוק לדוות בשיטה אחרת, שיטת המזומנים אינה פסולה רק בשל ה-shifting שהיא יוצרת.

אכן, שיטת המזומנים לא תשקף את ההכנסה האמיתית של עסק שיש בו מלאי. לא כן באין מלאי, או כשהמלאי הוא שולי והעסק הוא כזה שהנישום אינו מפיק מהמלאי רווח.

השופט הגין ביטא זאת יפה בעמ"ה (ת"א) 171/81 [12] הנ"ל, באומר, בעמ' 456:

"שתי השיטות הן זו שעל בסיס המזומנים והן זו שעל הבסיס המסתרי הן שיטות חשבוונאות. אם הרישומים אמינים אין לראות באף אחת מהן משום העלמת מס אף אם הפער ביניהן גדול או קטן במידה זו או אחרת. הפער אינו נובע אלא מחישוב לפי עקרונות שונים ובעיקר בשאלה מתי נצמחת הכנסה ומתי נעשית הוצאה לצורך חישוב הכנסתו החייבת של נישום."

ובהמשך, שם:

"... כלל גדול הוא כי בין לפי שיטה זו ובין לפי שיטה אחרת, השיטה צריכה להיות כזו שניתן ממנה לשאוב באורח נאות את הכנסתו של הנישום. ומשום כך נקבעו כללים בפסיקה אימתי שיטת המזומנים תהיה פסולה מתחת כך שבגלל אופי העסק, אין היא מבטאה נאמנה את ההכנסות לאשורן. ועוד כלל, כי נכונותה של שיטה זו

או זו נעוצה בהמשכיותה וההתמדה בה. כלומר על הנישום לנקוט בדיווחיו מדי שנה בשנה באותה שיטה, וממילא ישקף הדוות את הכנסותיו, ושוב מלבד אם בגלל אופי העסק השיטה אינה עשויה לגלות את ההכנסות האמיתיות".

א

והלאה, שם, בעמ' 457-458:

"מבחינת הדין אין גם לראות בכך דחית מס מה שקרוי בלעז 'שיפטינג'. ראשית, כאשר לגבי עסק מסוים זה או אחר נקבע כי השיטה המסחרית עדיפה על פני שיטת המזומנים, הרי לא בשל כך שסכום מס כלשהו נדחה לשנה או מוקדם בשנה, אלא בשל עיוות בהכנסה קבעו זאת. ההבדל בין שיטת המזומנים לשיטה המסחרית הוא, כאמור, בעיקרו מתי רואים הכנסה שצמחה, ואם לגבי עסק מסוים עשויה להיווצר לפי שיטת המזומנים דחיה בהכללת הכנסה בדיווח, הרי לא בגלל העברת ההכנסות מתקופה לתקופה נוצר מצב כזה אלא בגלל העיקרון עצמו שטבוע בשיטה – שאין בו פסול – רואים הכנסה מסוימת כנוצרת נצמחת בתקופה המאוחרת".

ב

באת-כוח המשיב מסתייגת מנכונותו של פסק-דין זה. בסיכומיה נאמר, כי המשיב לא ערער עליו מתוך ציפייה כי ההלכה הנכונה תצא מבית-משפט זה בערעור זה שלפנינו. בעיניי, דבריו אלה של השופט הגין משקפים את ההלכה הנכונה.

ג

אפנה עוד לצחור בסיום מאמרו הנ"ל, בעמ' א-29:

"במקביל, לדעתנו כל עיוות אם קיים כזה בעיני האוצר, חייב למצוא את פתרונו במסגרת הוראות החוק הקיימות, ובפרט לאור סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. כל פעולה שאינה אלא מצג שווה אשר מטרתה הבלעדית היא הקטנת נטל המס – תיבחן ותיפסל כעיסקה מלאכותית על פי נסיבותיה הספציפיות. כל הדוגמאות הקיצוניות של 'שיפטינג' ללא כל בסיס כלכלי, יש לבחון מבחינה משפטית על פי אותם קריטריונים של עיסקה מלאכותית, ובחינה זו תנחה את הכלל להמשך ניהול חשבונות ודיווח נכון על פי שיטת המזומנים".

ד

מכל הנתונים שהובאו ברור, כי ה־ shifting שנוצר מהשימוש בשיטת המזומנים על-ידי המערערת אינו בא לצורך קידום עיסקה מלאכותית, אלא נולד על הבסיס הכלכלי שעליו בנוי העסק שלה.

ה

14. לסיכום – לא מצאתי טעם, מדוע המערערת אינה רשאית לדווח בשיטת המזומנים. לדעתי, אופיו של העסק שלה מצדיק שתעשה כן, ולא כהקלה אלא כזכות.

ו

העובדה, הכלולה בהודעת העובדות המסכמות, כי על-פי ידיעותיו של המפקח מטעם המשיב, אשר טיפל בשומותיה של המערערת, חברות שמירה וניקיון אחרות הנמצאות בטיפולו של המשיב מדוחות על בסיס מצטבר, אינה מלמדת, כי המערערת חייבת לנהוג כך. בדומה לכך,

גם העובדה, עליה העיד רו"ח תמיר, כי מעטות החברות המדווחות בשיטה זו, אינה מלמדת, כי בתנאי הפעילות של העסק שלה אין המערערת רשאית לנהוג כך.

לדעתי, דין הערעור להתקבל, וכך אני מציעה לחבריי.

הייתי מחייבת את המשיב בהוצאות המערערת בשתי הערכאות בסך 15,000 ש"ח.

השופט א' ברק: אני מסכים.

השופט ש' לרין: אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת נתניהו.

ניתן היום, ה' באלול תשנ"ב (3.9.92).

א

ב

ג

ד

ה

ו

ז