

## העת להסדרה חדשה בנושא עיתוי היווצרותו של אירוע מס ולעיון מחדש בדיווח על בסיס מזומנים

מאת

ליאור דוידאי\*

העיתוי שבו נוצר אירוע מס בשל פעילות כלכלית מסוימת הוא אחד הנושאים הבסיסיים והחשובים ביותר בדיני המס. כל עוד לא מתקיימים התנאים המגדירים את נקודת הזמן שבה נוצר אירוע מס, הפעילות הכלכלית איננה חייבת במס. נוסף על כך, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את המועד שבו מתגבשים הכללים המשפטיים, הנתונים העובדתיים ושיעורי המס הדרושים לקביעת משטר המס ולחישובה של חבות המס.

להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס השלכות רבות ומגוונות לניתוח סוגיות חיוניות בדיני המס. מכאן חשיבותו של מחקר בנושא זה. לעומת הדיון הנרחב בשאלות הנוגעות לגורם המהותי ולגורם הבין-לאומי, מפתיע לגלות כי הכתיבה המדעית בנושא העיתוי שבו נוצר אירוע מס דלה באופן יחסי. למרות חשיבות הסוגיה בולט היעדרה של תפיסה כוללת ושיטתית בדיני המס להסדרת העיתוי להיווצרותו של אירוע מס. לכאורה, היה ניתן לצפות כי מעצבי מדיניות המס יציבו בפניהם את השאלה הנוגעת לעיתוי הראוי שבו נוצר אירוע מס ויכריעו בה בהתאם לשיקולי מדיניות משפטיים וכלכליים, כפי שנעשה ביחס ליתר הגורמים להיווצרותו של אירוע מס. נוסף על כך, היה ניתן לצפות כי תיבחנה ההשלכות הנובעות מקיומן של כמה שיטות להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, בהשוואה לאפשרות קביעתה של שיטה אחת החלה על כלל הפעילויות הכלכליות וכלל הנישומים. ולא היא.

ניתוח דין המס הנוהג בישראל, בארצות הברית ובמדינות מערביות נוספות מלמד כי מקורם של הכללים לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס מצוי בתחום החשבונאות. דין המס הנוהג מתייחס לעיתוי שבו נוצר אירוע מס כנושא המוסדר על ידי כללים מקובלים מתחום החשבונאות, ונמנע מלפתח כללים עצמאיים ויסודיים בנושא זה. לכן, בחירת השיטה החשבונאית הקובעת את

---

\* מרצה, המרכז האקדמי למשפט ולעסקים ברמת גן. המאמר מבוסס על עבודת מחקר לשם קבלת תואר דוקטור במשפטים שנעשתה בהדרכתו של פרופ' ישי בר באוניברסיטה העברית בירושלים. תודתי העמוקה לפרופ' ישי בר על עזרתו הרבה לאורך המחקר ועל תמיכתו בחיבור העבודה. תודה מיוחדת לפרופ' יוסף ארעי על תמיכתו ברעיונות שעומדים בבסיס מאמר זה. כמו כן ברצוני להודות לד"ר לימור ריזה על הערותיה המועילות למאמר זה, ולעוזרי המחקר, גב' אודליה לזימי ומר יזהר רגב, על עבודת העריכה היסודית והמדויקת והערותיהם למאמר זה.

המועד להכרה בהכנסות ובהוצאות הכלולות בדיווחים הפיננסיים היא שאמורה לגבש את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לצורך חיוב הרווח (או ההפסד) במס. מכוחה של תפיסה זו, דין המס רואה את עצמו פטור מלהסדיר את שאלת העיתוי שבו נוצר אירוע מס באמצעות כלל משפטי עצמאי ומיוחד.

על יסוד התפיסות החשבונאיות המקובלות פותחו בעולם שתי שיטות עיקריות של דיווח על אירוע מס: האחת, שיטת דיווח על בסיס מזומנים, והאחרת, שיטת דיווח על בסיס מצטבר. לצד שיטות אלו קיימת לעיתים גם שיטת דיווח על בסיס התקשרות. אף שלשיטה זו אין בסיס בתחום החשבונאות, היא קיימת בכמה שיטות מס (כישראל, אנגליה ואוסטרליה) לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס בעת עריכתן של עסקאות הוניות.

בשל חשיבותו של גורם העיתוי הן להיווצרותו של אירוע מס והן לקביעת שיעורה של חבות המס, ועל רקע ההסדרים הנוהגים ביחס אליו בדין המס הנוהג, מטרתו של מאמר זה כפולה: תחילה, להציב תשתית עיונית לבחינת ההסדרים הקיימים בדין המס הנוהג לעניין עיתוי היווצרותו של אירוע מס; לאחר מכן, לבחון מהו ההסדר הראוי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. מתודולוגיית המחקר מתבססת על ניתוח עקרונות היסוד לעיצובה של שיטת מס נורמטיבית וראויה בהתחשב בהיבטי יעילות כלכלית.

לתזה המוצעת במאמר שני חלקים. החלק הראשון בוחן באופן ביקורתי את ההסדרים הנוהגים בדין המס ביחס לעיתוי היווצרותו של אירוע מס. בחינה זו עתידה להציג מסכת ליקויים נורמטיביים המאפיינים את ההסדרים הנוהגים בדין המס. בכך תוצב תשתית עיונית להבנת הצורך בשינוי דין המס ביחס לגורם העיתוי. החלק השני של התזה המוצעת במאמר זה עוסק בבחירת הכלל המשפטי הראוי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. לפי ההצעה, הכלל המשפטי הראוי לקביעת העיתוי להיווצרותו של אירוע מס הינו מיסוי על בסיס מצטבר, אשר אמור לחול בשיטת המס באופן אחיד וכולל, ביחס לכלל העסקאות וכלל הנישומים, כך שהוא אמור להמיר את שיטות הדיווח הקיימות בדין המס הנוהג. הבחירה בכלל מיסוי על בסיס מצטבר נסמכת על היותו הפשרה הטובה ביותר בין האינטרסים המתחרים על הבכורה בסוגיית העיתוי. במסגרת הדיון אוכזח כי כלל מיסוי על בסיס מצטבר עדיף מכללים אחרים העשויים לקבוע את מועד המימוש.

**מבוא. א. חשיבותו של ממד העיתוי. ב. הזיקה הראויה בין ממד העיתוי לבין החשבונאות הפיננסית. ג. בחינה ביקורתית של תהליך הפיתוח של שיטות הדיווח בדין המס הנוהג; 1. עיוות בדין המס של ההסדרים המקובלים בחשבונאות הפיננסית המתייחסים לבסיס צבירה; (א) התפיסה החשבונאית – בסיס צבירה הינו כלל מקובל, ואילו בסיס מזומנים איננו כלל מקובל; (ב) התפיסה המשפטית – בסיס מזומנים הינו שיטת דיווח לגיטימית בדין המס הנוהג; (ג) התפיסה המשפטית בישראל – בסיס מזומנים הינו שיטת דיווח לגיטימית בדין המס הנוהג והלכת קבוצת השומרים; (ד) חשיבות קיומו של מלאי עסקי לדיווח לפי בסיס מצטבר – האומנם זהו המבחן הראוי? (ה) עיוות בדין המס של**

ההסדרים המקובלים בחשבונאות הפיננסית המתייחסים לבסיס צבירה – סיכום;  
 2. עיוות בדין המס של הרציונלים המונחים ביסוד הבסיסים החשבונאיים  
 להכרה ברווח; 3. עיוות בדין המס של ההסדרים המקובלים בבסיסים  
 החשבונאיים להכרה ברווח. **ד. ההשלכות הנורמטיביות לקיומן של כמה שיטות  
 דיווח בדין המס הנוהג.** 1. יצירת חבות מס אפקטיבית שונה לקבוצות הנישומים  
 החייבות במס; 2. יצירת אי-התאמה בין צדדים לאותה עסקה הכפופים לשיטות  
 דיווח שונות; 3. הזיקה בין קשיי נזילות כספית בתשלום המס, לבין מאפייני  
 עסקו של החייב במס בהתאם לקיומו או היעדרו של מלאי, או למאפייני  
 הפעילות הכלכלית כשוטפת או כהונית. **ה. הכלל המשפטי הראוי לקביעת  
 העיתוי שבו נוצר אירוע מס;** 1. בחירתו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר כדין  
 משפטי להגדרתו של ממד העיתוי – נקודת איזון ראויה בין אינטרסים מתחרים;  
 2. עדיפותו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר על פני כלל מיסוי על בסיס מזומנים;  
 3. עדיפותו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר על פני כלל מיסוי על בסיס  
 התקשרות. **סיכום.**

## מבוא

העיתוי שבו נוצר אירוע מס בשל פעילות כלכלית מסוימת הוא אחד הנושאים  
 הבסיסיים והחשובים ביותר בדיני המס. כל עוד לא מתקיימים התנאים המגדירים את  
 נקודת הזמן שבה נוצר אירוע מס, הפעילות הכלכלית איננה חייבת במס. נוסף על כך,  
 העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את המועד שבו מתגבשים הכללים המשפטיים,  
 הנתונים העובדתיים ושיעורי המס הדרושים לקביעת משטר המס ולחישובה של חבות  
 המס.

להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס השלכות רבות ומגוונות לניתוח סוגיות חיוניות  
 בדיני המס. כך למשל, הדיון בעיתוי היווצרותם של אירועי מס בהסכמי אופציה וחוזים  
 עתידיים מעורר שאלות סבוכות.<sup>1</sup> כך גם הדיון במגוון סוגיות נוספות, כדוגמת עיתוי  
 מיסוי של רווח המופק מעליית ערכו של נכס הון, התרת ניכויה של עלות רכישתו של

1 לדיון במיסוים של חוזים עתידיים ראו: ליאור דוידאי, "מיסוי עסקאות שקיימים בהן פערי  
 עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים הרלוונטיים לקביעת שווי העסקה", **משפט  
 ועסקים** ה (תשס"ו) 199, בעמ' 208–219 (פרק ב למאמר). ביחס למיסוים של הסכמי  
 אופציה ראו: יצחק הדרי, "מיסוי אופציות לרכישת זכות במקרקעין", **עיוני משפט** טז  
 (תשנ"א–תשנ"ב) 229; ישי בר, "מיסוי אופציות בעסקאות-מקרקעין", **משפטים** כו  
 (תשנ"ה) 15; ישי בר, "מיסוי אופציות סחירות – אתגר לדין-המס הנוהג", **משפטים** כז  
 (תשנ"ז) 451 (להלן: בר, "מיסוי אופציות סחירות"); וכן ראו: A Reed Shuldiner, "A  
 General Approach to the Taxation of Financial Instruments", 71 *Tex. L. Rev.* (1992)  
 243.

נכס הון במהלך חייו בטרם מומש (לדוגמה, באמצעות פחת),<sup>2</sup> עיתוי מיסוי של עסקאות הנפרעות בתשלום מראש או בתשלום דחוי,<sup>3</sup> עיתוי מיסוי של עסקאות שבהן שווי התמורה מותנה בערכו העתידי של משתנה מסוים המוסכם מראש בין הצדדים,<sup>4</sup> עיתוי מיסוי של חוזים על-תנאי מתלה או מפסיק,<sup>5</sup> ההכרה באירוע מס בעת ביצועו של שינוי ייעוד בנכס,<sup>6</sup> המועד שבו ניתן להתיר ניכוי של חובות העומדים לזכות הפירמה אך מוגדרים כאבודים או כמסופקים,<sup>7</sup> וכן המועד שבו ניתן להתיר ניכוי של חובות תלויים העשויים להיות מוטלים על כתפי הפירמה.<sup>8</sup> כל אלו הן דוגמאות לסוגיות בדין המס שבהן עולה שאלת העיתוי שבו נוצר אירוע המס.

לאור חשיבות הסוגיה היה ניתן לצפות כי מעצבי מדיניות המס יציבו בפניהם את השאלה הנוגעת לעיתוי הראוי שבו נוצר אירוע מס ויכריעו בה בהתאם לשיקולי מדיניות משפטיים וכלכליים, כפי שנעשה ביחס ליתר הגורמים להיווצרותו של אירוע מס. ולא היא. על אף ניסיונות הסדרה בישראל, החקיקה עודנה שותקת לרוב בעניין עיתוי היווצרותו של אירוע מס, והדין החל זה שנים רבות הוא בעיקר יציר הנוהג הפרקטי והפסיקה, כפי שבאו לידי ביטוי בהלכת קבוצת השומרים<sup>9</sup> (אשר תוצג בהרחבה בסעיף (א)(3) לפרק ג).

ככלל, הדין הנוהג מסתמך על כללים חשבונאיים מקובלים לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. לכאורה על יסוד התפיסות החשבונאיות המקובלות פותחו בדין הנוהג שתי שיטות עיקריות של דיווח על אירוע מס:<sup>10</sup> **השיטה הראשונה**, שיטת דיווח על בסיס

- 2 ראו: אלפרד ויתקון (בהשתתפות יעקב נאמן), **דיני מסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח** (מהדורה שלישית, תשכ"ו) בעמ' 151. ראו גם: Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation* (9<sup>th</sup> ed. 2002) pp. 159–167.
- 3 לדיון במיסוי של עסקאות הנפרעות בתשלום מראש או בתשלום דחוי ראו: דוידאי (לעיל, הערה 1) בעמ' 219–232 (פרק ג למאמר).
- 4 לדיון במיסוי של עסקאות שבהן שווי התמורה מותנה בערכו העתידי של משתנה מסוים המוסכם מראש בין הצדדים ראו: דוידאי (לעיל, הערה 1) בעמ' 233–245 (פרק ד למאמר).
- 5 ביחס למיסוי של חוזים על-תנאי ראו למשל: ע"א 489/89 **אלדר שרון נ' מנהל מס שבת**, פ"ד מו(3) 366 (1992) (להלן: **עניין אלדר שרון**).
- 6 ביחס לשינוי ייעוד ראו למשל: ע"א 217/65 **שלמה כהן נ' פקיד השומה גוש דן, רמת-גן**, פ"ד כ(2) 421 (1966) (להלן: **עניין כהן**). וכן ראו: הוראות סעיפים 85 ו-100(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א–1961 והוראת סעיף 5(ב) (1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג–1963.
- 7 ביחס לניכוי חובות אבודים ראו למשל: ע"א 937/90 **אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה**, פ"ד א כ 575 (1992).
- 8 ביחס לניכוי הפרשות לחובות תלויים ראו להלן, בסעיף ג לפרק ג, ליד הערות 134–137.
- 9 **עניין קבוצת השומרים** (להלן, הערה 93).
- 10 לדיון כללי בהבחנה בין דיווח על בסיס מזומנים ובין דיווח על בסיס מצטבר, ראו: ויתקון (לעיל, הערה 2) בעמ' 101–102. ראו גם: אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר), **מס הכנסה** (כרך ראשון, מהדורה רביעית, תש"ע) בעמ' 789–803, 817, 852–853. וכן ראו: ע"א 421/78 **פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מוצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ**, פ"ד

מצטבר (Accrual Method) (המכונה גם שיטת דיווח על בסיס מסחרי), שבה הכנסות חייבות במס במועד שבו מתרחשים כל האירועים המסחריים המגבשים זכות לקבל תמורה ושבס כסום התמורה ניתן לאמידה ברמת דיוק סבירה;<sup>11</sup> באופן דומה, הוצאות מותרות בניכוי במועד שבו מתרחשים כל האירועים המסחריים המגבשים חבות לשאת בתשלום התמורה.<sup>12</sup> השיטה השנייה, שיטת דיווח על בסיס מזומנים (Cash Receipts Method או Disbursements Method), המסתמכת על תזרים המזומנים של הנישום לצורך הכרה בהכנסות או בהוצאות.<sup>13</sup> לפי שיטה זו, הכנסות חייבות במס במועד שבו מתקבלת התמורה בידי הנישום;<sup>14</sup> באופן דומה, הוצאות מותרות בניכוי במועד שבו התמורה משולמת על ידי

- 11 לג (2) 454, בעמ' 456–457 (1979); ע"א 3348/97 פקיד שומה מפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1, בעמ' 8 (2001). יצוין כי לצידן של שיטות דיווח על בסיס מזומנים ודיווח על בסיס מצטבר קיימות בדין המס הנוהג שיטות דיווח מיוחדות למגזרים ייחודיים; להרחבה ראו להלן, ליד הערות 147–149.
- 12 ראו: הוראות סעיפים CFR §1.446-1(c)(1)(ii)(A) ו-CFR §1.451-1(a) לתקנות המס האמריקאיות. ראו גם: עמ"ה (מחוזי חי) 136/86 פרל מנדל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד א יז (4) 95, בעמ' 96 (1988) (להלן: עניין פרל מנדל); ע"א 231/58 פקיד שומה רחובות נ' בוחניק, פ"ד יג 1948 (1959); ע"פ 83/73 הנדסת חימום בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 657 (1974) (להלן: עניין הנדסת חימום). עוד ראו: רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 818–836; דוד אלקינס, "שיטות הדיווח במס הכנסה – מהותן, נחיצותן והבחירה הנאותה", מחקרי משפט טו (תש"ס) 243, בעמ' 262–265.
- 12 ראו: הוראת סעיף IRC §461(h)(4) לקוד המס האמריקאי, וכן הוראת סעיף CFR §1.461-1(a)(2)(i) לתקנות המס האמריקאיות. ראו גם: *United States v. Anderson* 269 (1926) U.S. 422. כן ראו: W. Barker, "A comparative Approach to Income Tax Law in the United Kingdom and the United States", 46 *Catholic Law Review* (1996) 34, pp. 34–35. עוד ראו רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 837–852.
- 13 ראו הוראות סעיפים CFR §1.446-1(c)(1)(i) ו-CFR §1.461-1(a)(1) לתקנות המס האמריקאיות. ראו גם: Michael J. Graetz & Deborah H. Schenk, *Federal Income Taxation – Principles and Policies* (3<sup>rd</sup> ed. 1995) pp. 720–723. וכן ראו אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 255–259. עוד ראו רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 809–817.
- 14 יש הגורסים כי באופן עקרוני יש לחייב במס תמורה המתקבלת במזומן רק אם היא ממומשת, דהיינו לאחר שהחייב במס משלים לבצע את מה שהתחייב לבצע על פי החוזה ונוצרת לו זכות לקבל את התמורה; ראו: יוסף מ' אדרעי, מבוא לתורת המיסים (תשס"ט–2008) 250. ואולם, השוו לדבריו של אדרעי, הגורס כי בפועל אין מקפידים על ההבחנה בין שיטות דיווח לבין כללי מימוש; שם, בעמ' 254. ראו גישה אחרת, הרואה תשלום מראש כהכנסה במועד קבלתו, אצל רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 810–815; אבי אלטר, "הוצאות מראש למדווחים על בסיס מזומן", מיסים ב(1) (ינואר 1988) א-7, בעמ' 11–10; קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) (תשס"ד), בעמ' ב-6–ב-9; עמ"ה (מחוזי ת"א) 61/85 יציב' הנדסת קירור ומיזוג אוויר בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד א יז 290, בעמ' 295–297 (1989).

הנישום.<sup>15</sup> לצידן של שיטות אלו קיימת לעיתים גם **שיטת דיווח על בסיס התקשרות**, המחייבת במס במועד כריתת החוזה בין הצדדים, ללא תלות במועד קבלת התמורה או במועד התגבשות הזכות לקבל את התמורה. אף שלשיטה זו אין יסוד בתורת החשבונאות, היא קיימת בכמה שיטות משפט לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס בעת עריכתן של עסקאות הוניות.<sup>16</sup>

ראוי להדגיש כי השיטות השונות הקיימות בדין המס הנוהג אומנם מכונות שיטות דיווח, אולם בפועל הן ממלאות אחר מכלול הפונקציות של ממד העיתוי להיווצרותו של אירוע מס. שיטות אלו קובעות את העיתוי שבו מתגבשים הדינים והכללים המשפטיים, כמו גם הנתונים העובדתיים הרלוונטיים, הדרושים להכרעה בשאלת היווצרותו של אירוע מס. הן קובעות מהו העיתוי שבו נקבע משטר המס החל על אירוע המס ושבו מתגבשת חבות המס בגין הפעילות הכלכלית, והן אף קובעות מהו העיתוי שבו קמות חובת דיווח וחובת תשלום המס.

בשל חשיבותו של ממד העיתוי – הן להיווצרותו של אירוע מס והן לקביעתם של משטר המס החל על האירוע ושיעורה של חבות המס – מאמר זה מציב לו למטרה לבחון מהו ההסדר הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס.

מתודולוגיית המחקר במאמר מתבססת על ניתוח עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה, ובראשם: השאיפה למדידה נכונה של היכולת הכלכלית של החייב במס להשתתף במימון הקופה הציבורית;<sup>17</sup> השאיפה לשוויון, צדק והגינות בין הנושאים

15 לגישה המתירה לנכות הוצאה במועד התשלום בפועל לצד השני אף אם טרם זכה לביצוע כלכלי של העסקה, ראו: עמנואל גבאי, אליעזר צוקרמן, "התרת הוצאות פרוטיות מראש" בדיווח על 'בסיס מזומנים', **רואה-החשבון** לו (התשמ"ז) 7; אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 278. ואולם, הגישה המקובלת לעניין ניכוי הוצאות מראש היא דווקא זו הסוטה מתזרים המזומנים של הפירמה, וזאת מכיוון שתנאי להכרה בניכוי הוצאה בממד המהותי הוא שההוצאה משמשת בייצור הכנסה באותה שנת מס, וזאת נוסף על עצם תשלום התמורה; ראו: יוסף אדרעי, "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש נאות בשיטות הדיווח", **הפרקליט** לט (תש"ן) 136, בעמ' 159; אמנון רפאל (בהשתתפות ירון מהולל), **מס הכנסה** (כרך ראשון, מהדורה שלישית, תשנ"ה), בעמ' 588–589. ראו גם: עמ"ה (מחוזי ב"ש) 16/89 **לוי משה נ' פקיד שומה אשקלון**, מיסים ח(1) ה-106 (1993); א' אלטר וד' פיקאז, "הוצאות מראש למדווחים על בסיס מזומן", **מיסים** ח(5) א-10 (אוקטובר 1994).

16 ביחס לשיטת דיווח על בסיס התקשרות ראו להלן, בסעיף ג לפרק ג, ליד הערות 150–154.

17 לדיון בעקרון היכולת הכלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית (Ability to Pay), המקובל מכוחה של אמנה חברתית כאמת מידה עיקרית לחלוקת נטל המס בין הפרטים בחברה, ראו למשל: Louis Kaplow & Steven Shavell, "Property Rules Versus Liability Rules: An Economic Analysis", 109 *Harv. L. Rev.* (1996) 713; Stephen Utz, "Ability to Pay", 23 *Whittier L. Rev.* (2002) 867. כן ראו: יוסף מ' אדרעי, "בסיס מס כולל בישראל", **משפטים** יב (תשמ"ג) 431, בעמ' 433–441.

בנטל המס; <sup>18</sup> השאיפה ליעילות כלכלית וניטרליות בין הפעילויות הכלכליות במשק; <sup>19</sup> השאיפה ליעילות מנהלית ופשטות; <sup>20</sup> הרצון למנוע תכנוני מס מלאכותיים ובלתי נאותים. <sup>21</sup>

בפתח הדברים מתבקשת הערה שתבהיר את המסגרת הכללית של הדיון. מאמר זה מניח כי קיים הכרח לבסס את ההכרה באירוע מס על עקרון המימוש. <sup>22</sup> הדבר נובע

18 לדיון בשאיפה להגשים בשיטת המס חלוקה צודקת, הוגנת ושוויונית של נטל המס, ראו: William A. Klein, Borris I. Bittker, Lawrence M. Stone, *Federal Income Taxation* (1987) pp. 20-22; Borris I. Bittker, "Equity, Efficiency, and Income Tax Theory: Do Misallocations Drive Out Inequities?" in *The Economic of Taxation* (1980) p. 19 גם אדרעי (לעיל, הערה 17) בעמ' 432-441; דוד גליקסברג, "הרהורים על אתגרי משטרי המס", **מיסים** כ(3) א-1, בעמ' 4-6 (יוני 2006); יורם מרגליות, "בחנית המלצות ועדת בן-בסט בראי מדיניות מיסים (Tax Policy)", **מיסים** יד(3) א-56, בעמ' 62-66 (יוני 2000).  
19 לדיון בשאיפה ליצור שיטת מס החלה על הפעילויות הכלכליות במשק בצורה יעילה (Economic Efficiency) וניטרלית (Economic Neutrality), ראו: Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 31-32; Klein, Bittker & Stone; 23-24. ראו גם אדרעי (לעיל, הערה 14) בעמ' 19-21. וכן ראו מרגליות (לעיל, הערה 18) בעמ' 58-61; אבי נוב, "מערכת המס ועידוד השקעות", **מיסים** יט(1) א-1, בעמ' 6-9 (פברואר 2005); אבי גורמן, "הפער בין שיעור המס על הכנסה מיגיעה אישית להכנסה מהון – מנקודת המבט של התיאוריה הביקורתית למשפט (CLS)", **מיסים** כב(3) א-18, בעמ' 24 (יוני 2008). כן ראו: ע"א 3489/99 **מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' אן מרי עברי**, מיסים יז(4) ה-86, בעמ' 103 (אוגוסט 2003).

20 לדיון בשאיפה לקבוע הסדרי מס המתאפיינים ביעילות מנהלית (Administrative Efficiency) ופשטות (Simplicity) ראו גליקסברג (לעיל, הערה 18) בעמ' 3-4; מרגליות (לעיל, הערה 18) בעמ' 61-62; אמנון רפאל, "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים", **מיסים** יב(6) א-21 (דצמבר 1998); מאיר קפוטא, "מערכת המיסים: פשטות מול סיבוך", **מיסים** כג(2) א-36 (אפריל 2009); מאיר קפוטא, "מערכת המיסים: פשטות מול סיבוך (חלק שני)", **מיסים** כג(3) א-67 (יוני 2009). ראו גם Klein, Bittker & Stone (לעיל, הערה 18) בעמ' 22; Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 32-34; "How"; Louis Kaplow, "Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax", 49 *Nat'l Tax J.* (1996) 135.

21 לניתוח הסמכות האנטי-תכנונית הכללית ולדיון ביחס שבין זיהוי המהות הכלכלית האמיתית ובין השימוש בסמכות האנטי-תכנונית הכללית, ראו: דוד גליקסברג, **גבולות תכנון המס – סיווג מחדש של עסקאות לצורך מס** (תש"ן). ראו גם: דוד גליקסברג, "סמכות הסיווג מחדש והנורמות האנטי-תכנוניות: העדפת התפיסה הפונקציונלית על פני התפיסה הקונספטואלית", **משפטים** ל (תש"ס) 545; אהרן יורן, "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית", **משפטים** כ (תש"ן) 43. כן ראו: ע"א 3415/97 **פקיד שומה נ' רובינשטיין**, מיסים יז(4) ה-59, בעמ' 64 (2003).

22 דרישת המימוש מעוגנת בדין האמריקאי בהוראת סעיף §1001 IRC לקוד המס האמריקאי. ראו גם: *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920), p. 207; *Cottage Savings*; *Association v. Commissioner*, 499 U.S. 554 (1991) Bernard J. Grant, עור ראו: "Recent Development: No Taxation Without Realization: *Srivastava v. Commissioner*, The Fifth Circuit's Answer to Tax Treatment of Attorney's Fees under a Contingency Fee Agreement", 32 *St. Mary's L. J.* (2001) 363



מהיעדר אפשרות ישימה לעשות כן באמצעות בסיס אחר, כדוגמת מיסוי על בסיס התעשרות כלכלית שוטפת (A Full Accrual Tax System), אשר מגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי המועד שבו נוצר לנישום ערך מוסף כלכלי (חיובי או שלילי), בין אם מתרחש מימוש של הערך המוסף ובין אם לאו.<sup>23</sup>

מיסוי על בסיס עקרון המימוש (A Realization Taxation System) מגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בעת ביצוע עסקה להעברתו של נכס, למכירתו או להחלפתו בין צדדים בשוק החופשי, בעת ביצוע עסקה למתן שירות בין צדדים בשוק החופשי, או בעת ביצוע עסקה אחרת (כדוגמת פעולה בין צדדים שלהם יחסים מיוחדים ללא תמורה או בתמורה חלקית) שבאמצעותה הנישום מוציא מן הכוח אל הפועל את הערך המוסף שהוא צובר.

עקרון המימוש יוצר פגמים מהותיים בהפעלת שיטת המס, בשל פערים הנוצרים בין המועד שבו נוצר ערך מוסף כלכלי (חיובי או שלילי) ובין העיתוי שבו הערך המוסף בא לידי מימוש. פגמים אלו באים לידי ביטוי, ראשית כול, בדחיית העיתוי שבו נוצר אירוע מס, המכונה בספרות "דחיית מס" (Tax Deferral).<sup>24</sup> דחייה במימוש הערך המוסף הכלכלי דוחה את העיתוי שבו נוצר אירוע מס ואת מועד תשלום המס, ובדרך זו מביאה להקטנתה של חבות המס האפקטיבית המוטלת על הפעילות הכלכלית. הדבר נעוץ בכך שדחייה בעיתוי שבו נוצר אירוע מס ובמועד תשלום המס מניבה לנישום תועלת כלכלית, מאחר שהיא מותירה את ערך הכסף של המס שנדחה בידי הנישום.<sup>25</sup> התועלת הכלכלית הנובעת מדחייה בעיתוי שבו נוצר אירוע מס הינה פונקציה של תקופת הדחייה במימוש

<sup>23</sup> "דוקטרינת המקור – סוף הדרך", משפטים יז 181 (תשמ"ז–תשמ"ח), בעמ' 200–201; וכן אדרעי (לעיל, הערה 18) בעמ' 457–464. לאימוץ דרישת המימוש בדין המס הישראלי ראו, למשל: פסק הדין בעניין כהן (לעיל, הערה 6) בעמ' 434–439.

<sup>24</sup> הייג והנרי סימונס, הנחשבים למפתחיה. ראו: Robert M. Haig, "The Concept of Income – Economic and Legal Aspects", *The Federal Income Tax* (1921) 1; Henry C. Simons, *Personal Income Taxation – The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* (1938) p. 50. ראו גם: Daniel N. Shaviro, "An Efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax", 48 *Tax L. Rev.* 1 (1992) pp. 7–8. ראו אדרעי (לעיל, הערה 18) בעמ' 448–449.

<sup>25</sup> ראו למשל: Mary L. Fellows, "A Comprehensive Attack on Tax Deferral", 88 *Mich. L. Rev.* (1990) 722; Christopher H. Hanna, "The Virtual Reality of Eliminating Tax Deferral", 12 *Am. J. Tax Pol'y* (1995) 449; Stephen B. Land, "Defeating Deferral: A Proposal for Retrospective Taxation", 52 *Tax L. Rev.* (1996) 45; Christopher H. Hanna, "Demystifying Tax Deferral", 52 *SMU L. Rev.* (1999) 383; Mitchell L. Engler, "Partial Basis Indexation: An Implicit Response to Tax Deferral", 53 *Tax L. Rev.* (2000) 177.

<sup>25</sup> ראו: David M. Schizer, "Realization as Subsidy", 73 *N.Y.U.L. Rev.* (1988) 1549, pp. 1555–1557.



הרווח הכלכלי ובהתאם ל"ערך הזמן של הכסף" המקובל במשק באותו זמן.<sup>26</sup> היתרון הכלכלי הנוצר לנישום שדוחה מימוש הולך וגדל ככל שתקופת אי-המימוש של הרווח הכלכלי הולכת ומתארכת וככל ששיעור הריבית במשק בתקופת הדחייה הולך וגדל.<sup>27</sup> האמרה המפורסמת בדבר "מס נדחה הוא מס נחסך" משקפת מסקנה זו.<sup>28</sup> זאת ועוד, בשל קיומו של עקרון המימוש כדרישה בסיסית ליצירת אירוע מס, החייבים במס יכולים להחליט מתי להביא את הערך המוסף שנוצר להם במהלך פעילותם הכלכלית לידי מימוש. בדרך זו הם יכולים לנצל שינויים המתרחשים מזמן לזמן בשיעורי המס, בכללים המשפטיים ובנתונים העובדתיים הרלוונטיים להיווצרותו של אירוע המס,

26 נניח כי השקעה מניבה רווח של 1,000 שקלים בשנה מסוימת. בהנחה ששיעור המס הינו 40%, המס האמור להשתלם בגין אותה שנה הינו 400 שקלים. אם תשלום חוב המס נדחה למשך שנה אחת עקב אי-מימוש הרווח, ובהנחה ששיעור הריבית להיוון הינו 5%, הערך הנוכחי של חוב המס יורד לכ-381 שקלים ( $380.95 = 400 / (1 + 5\%)$ ). במונחים של ערך נוכחי, הדבר שקול לשיעור מס אפקטיבי של כ-38.1% בלבד ( $380.95 / 1,000 = 38.09\%$ ), דהיינו לפטור ממס על הריבית. ככל שתקופת הדחייה ארוכה יותר, כך שיעור המס האפקטיבי הולך ופוחת. בדומה, ככל ששיעור הריבית להיוון הולך וגדל, כך שיעור המס האפקטיבי הולך ויורד. כך למשל, דחייה במימון רווח במשך תקופה של 20 שנים, תחת שיעור ריבית להיוון של 5%, מביא שיעור מס נומינלי של 40% לשיעור מס אפקטיבי של כ-15%. הנוסחה הכללית לחישוב שיעור מס אפקטיבי הינה:  $\text{Effective Tax Rate} = \text{Nominal Tax Rate} / [(1+R)^N]$ , כש-R מייצג את שער ריבית להיוון ו-N מייצג את מספר שנים שבהן מתקיימת הדחייה. דחייה במימוש הפסד פועלת כמובן בכיוון הפוך. הפסד מקנה לנישום "מגן מס" המפחית את המס הכולל לתשלום, כך שדחייה במימוש הפסד מביאה לירידה בהנאת הנישום מהיווצרותו ולהגדלת נטל המס על הנישום. הפסד של 1,000 שקלים הנדחה לשנה אחת מוריד את ההנאה של הנישום (הנמצא בשיעור מס נומינלי של 40%, ובהנחה ששיעור הריבית להיוון הינו 5%) מחיסכון במס של 400 שקלים לחיסכון במס של כ-381 שקלים (סכום השקול לחיסכון במס בשיעור מס אפקטיבי של כ-38.1% בלבד). ראו: Moshe Shekel, *The Timing of Income Recognition in Tax Law and Time Value of Money* (2009), pp. 20–21.

27 ראו: אדרעי (לעיל, הערה 17) בעמ' 457–464. ראוי לציין כי כאשר מדובר במימוש של נכס קיים לשם החלפתו בנכס חדש יותר המשמש לאותו ייעוד – דבר המכונה שחלוף נכסים (Carry Over) – דין המס מאפשר לעיתים את דחיית המועד שבו נוצר אירוע מס למרות התקיימותו של אירוע מימוש. ראו לדוגמה את הוראת סעיף 96 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המאפשרת דחיית מועד של אירוע המס בגין רווח הון הנוצר לנישום בעת מכירת נכס בר-פחת, אם בתוך תקופה מוגדרת הוא רוכש בתמורה שהוא מקבל נכס הון חדש המשמש מבחינה פונקציונלית כתחליף לנכס ההון הנמכר (ובלבד שמחיר הנכס החדש עולה על יתרת המחיר המקורי של הנכס הנמכר). השווה להוראת השחלוף בסעיף §1031 ליקוד המס האמריקאי. במצבים בהם מתקיימים תנאי הוראת השחלוף, המועד להיווצרותו של אירוע מס נדחה עד למועד מימוש הנכס החדש. עם זאת, הוראות שחלוף אינן אלא חריג לכלל הרחב המכיר בהיווצרותו של אירוע מס עם מימוש הנכס.

28 לעניין זה יפים הדברים הבאים: "Timing is Everything; It does not matter that an item is taxable if recognition of it can be deferred"; Lee A. Sheppard, "Transatlantic Rabbi Trust Abuse", 68 *Tax Notes* (1995) 784, p. 785.

או לקביעת משטר המס ולחישוב סכום המס, כך שתיווצר חבות המס הקטנה ביותר. יכולת זו לבחור את העיתוי שבו נוצר אירוע מס מכונה בספרות "אופציה לקביעת העיתוי" (The Timing Option)<sup>29</sup> (להלן: **אופציית העיתוי** או **אופציה לקביעת העיתוי**). אופציית העיתוי מתארת את **כוח השליטה** העומד לרשות כל אחד מציבור הנישומים לבחור את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי נוחותו הסובייקטיבית. בעוד מיסוי על בסיס התעשרות כלכלית שוטפת קובע את העיתוי להיווצרותו של אירוע מס לפי המועד שבו נוצר ערך מוסף על פי מאפיינים כלכליים טהורים ובהתאם לאמת מידה אובייקטיבית, מבלי שהנישום יכול לשלוט במועד זה, **דרישת המימוש מעבירה את השליטה בעיתוי שבו נוצר אירוע מס לידי הנישום**. ברצותו – הנישום מביא את העסקה לידי מימוש, וברצותו – הוא דוחה את המימוש.

לא זו אף זו, היכולת לשלוט בבחירתו של מועד המימוש עשויה לעורר מוטיבציה לתכנון אסטרטגיות המונעות משיקולי מס בלבד, מבלי שתהיה להן מטרה כלכלית; הדבר מכונה בספרות "ארביטראז'<sup>30</sup> מס" (Tax Arbitrage)<sup>31</sup>. כזו היא השקעה בכמה עסקאות שלובות, המנטרלות זו את זו מבחינה כלכלית, אך מיועדת להפיק רווח כספי בשל קיומם של פערים בין המועד שבו נוצר ערך מוסף כלכלי לבין העיתוי שבו נוצר אירוע מס בכל אחת מהעסקאות. ניצולה של יכולת הבחירה במועד המימוש בכל אחת מהעסקאות השלובות שבהן הנישום משקיע מתוך כוונה להפיק רווח כספי הוא אבן היסוד ליצירתו של ארביטראז' מס.<sup>32</sup>

29 ראו: Jeff Strnad, "Periodicity and Accretion Taxation: Norms and Implementation", 99 *Yale L.J.* (1990) 1817, pp. 1887–1879; Mark P. Gergen, "The Effects of Price Volatility and Strategic Trading Under Realization, Expected Return and Retrospective Taxation", 49 *Tax L. Rev.* (1994) 209, p. 211; Clarissa Potter, "Mark-to-Market Taxation as the Way to Save the Income Tax – A Former Administrator's", 33 *Val. U.L. Rev.* (1999) 879. ראו גם Shuldiner (לעיל, הערה 1) בעמ' 283–275 Schizer; (לעיל, הערה 25) בעמ' 1562–1557.

30 המונח "ארביטראז'" בעולם המימון מתייחס ליכולתו של פעיל בשוק ההון להפיק רווחים ממכירה או רכישה של נכסים ללא סיכון כלכלי תוך ניצול אי-התאמות במחירים של אותם נכסים בשוק לא משוכלל. ראו: משה בן-חורין **שוק ההון וניירות הערך** (1996), בעמ' 222. ראו גם בר, "מיסוי אופציות סחירות" (לעיל, הערה 1) בעמ' 467–466 ובהערת שוליים 52.

31 ראו: Alvin C. Warren, "Accelerated Capital Recovery Debt and Tax Arbitrage", 38 *Tax Law* (1985) 549, pp. 564–574; David J. Shakow, "Confronting the Problems of Tax Arbitrage", 43 *Tax L. Rev.* (1987) 1; Stanley A. Koppelman, "Tax Arbitrage and the Interest Deduction", 61 *S. Cal. L. Rev.* (1988) 1146; Michael S. Knoll, "Financial Innovation, Tax Arbitrage, and Retrospective Taxation: The Problem With Passive Government Lending", 52 *Tax L. Rev.* (1997) 199; Alvin C. Warren, "Financial Contract Innovation and Income Tax Policy", 107 *Harv. L. Rev.* (1993) 460, p. 471.

32 ראו: בר, "מיסוי אופציות סחירות" (לעיל, הערה 1) בעמ' 480–461.

עם זאת, למרות חסרונותיו המהותיים הללו של עקרון המימוש יש בסופו של דבר הכרח לבסס את העיתוי שבו נוצר אירוע מס על דרישת המימוש בשל ניתוח שיקולים של עלות מול תועלת. ניתוח כזה מחייב להביא בחשבון – אל מול הפגמים הכרוכים בקיומה של דרישת המימוש – מגבלות יישומיות בהפעלתו של בסיס התעשרות כלכלית שוטפת שבעטיין לא ניתן לאמצו למעשה בשיטת המס. הדבר נובע בעיקר מקשיים מעשיים ומהותיים לביצוע הערכת שווי לכלל הנכסים וההתחייבויות של הנישום מדי תקופה, אם טרם התרחש מימוש שלהם. לעומת זאת, ההמתנה לאירוע מימוש מביאה לנחות מנהלתית, כי היא יוצרת דרך יעילה וזולה ביותר להערכה של שווי העסקה. המתנה עד למימוש נכס באמצעות עסקה המתבצעת ממוכר מרצון לקונה מרצון בשוק החופשי יוצרת מנגנון הערכה חיצוני ואובייקטיבי לאמידת שווי הנכס, מבלי להזדקק לאומדנים ולמנגנונים של שמאות או בקרה ביחס למהימנות הדיווחים. מבחינה זו, מיסוי על בסיס עקרון המימוש נחשב ה"רע במיעוטו" לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס בהשוואה לחלופות אחרות הנחשבות עדיפות מבחינה תאורתית (כדוגמת מיסוי על בסיס התעשרות כלכלית שוטפת בלתי ממומשת).<sup>33</sup> השאלה העקרונית, אם ראוי לבסס את העיתוי שבו נוצר אירוע מס על עקרון המימוש או שמא אפשר לעשות כן על בסיס התעשרות כלכלית שוטפת בלתי ממומשת, חורגת ממסגרת הדיון שלפנינו ויפה לדיון נפרד.

הדיון בשאלות המחקר של מאמר זה ייערך בשלושה רבדים: ברובד הראשון, שבו אדון בפרק ב, אנתח את מהות הזיקה שבין ממד העיתוי לבין החשבונאות הפיננסית, וזאת לצורך בחינת אופיו של ההסדר הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס – האם ראוי שיהיה כלל משפטי עצמאי וייעודי, או ניתן להסתמך על כלל המבוסס על הסדרים מקובלים לקביעת עיתוי ההכרה ברווח הלקוחים מתחום החשבונאות הפיננסית? ; ברובד השני, שבו אדון בפרק ג, אנתח בצורה ביקורתית את תהליך פיתוחן של שיטות הדיווח בדיון המס הנוהג, וזאת לצורך בחינת ההתאמה בין ההסדרים החשבונאיים ובין הכללים שדין המס מאמץ בפועל לצורך הגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. ניתוח זה נועד לחדד את השאלה שנדונה בפרק ב, בדבר אופיו של ההסדר הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס ככלל משפטי עצמאי וייעודי או ככלל המבוסס על הסדרים חשבונאיים. ברובד השלישי, שבו אדון בפרק ד, אנתח את ההשלכות הנורמטיביות לקיומן של כמה שיטות דיווח בדיון המס הנוהג, וזאת לצורך אפיון של ההסדר הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס – האם הוא אמור להיות כלל אחיד וכולל שחל ביחס לכלל הפעילויות הכלכליות וכלל החייבים במס, או שמא אפשר לקיים בדיון המס כמה שיטות דיווח הפועלות זו לצד זו? לאחר מכן, בפרק ה אעבור לניתוח הכלל שעל פיו ראוי לדעת לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס. ואולם, בטרם אערוך דיון זה אעמוד בפרק א על חשיבותו של ממד העיתוי בעולם דיני המס.

33 ראו: Shaviro (לעיל, הערה 23) בעמ' 66–67.

## א. חשיבותו של ממד העיתוי

ממד העיתוי הינו אחד משלושת הגורמים להיווצרותו של אירוע מס. הוא קיים לצידם של שני הגורמים האחרים להיווצרותו של אירוע מס – הממד המהותי<sup>34</sup> והממד הבין-לאומי.<sup>35</sup> עיקר תפקידו של ממד העיתוי הוא בהגדרת המועד, מבין השלבים השונים במהלך הפעילות הכלכלית של הנישום, שבו נוצר אירוע מס. מכאן חשיבותו של ממד העיתוי בעולם דיני המס – תחילה, לעצם היווצרותו של אירוע מס, ולאחר מכן לצורך הקביעה של משטר המס ושיעורה של חבות המס המוטלת על הפעילות הכלכלית. אבהיר את דבריי.

חשיבותו של ממד העיתוי טמונה בראש ובראשונה בהיותו יסוד חיוני בתחולתה של שיטת מס ביחס למסכת עובדתית מסוימת. גם אם פעילות כלכלית מסוימת מקיימת את כלול התנאים הכלולים בממד המהותי ובממד הבין-לאומי, כל עוד לא מגיע המועד שבו מתקיימים התנאים המגדירים את העיתוי שבו נוצר אירוע מס, הפעילות הכלכלית איננה יוצרת אירוע מס ולפיכך אינה חייבת במס ובדרך כלל גם איננה מעמידה חובת דיווח לרשויות המס.<sup>36</sup>

יתר על כן, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה מתגבשים הדינים והכללים המשפטיים הדרושים להכרעה בשאלת היווצרותו של אירוע מס. מכיוון שדין המס עשוי להשתנות מעת לעת, הדינים והכללים המשפטיים הקיימים במועד שבו נוצר

34 הממד המהותי להיווצרותו של אירוע מס מגדיר את התנאים המהותיים שבהתקיימם פעילות כלכלית מסוימת נכללת בבסיס המס ונחשבת כאירוע מס. לאחר מכן, משהוכרע כי נוצר אירוע מס, הממד המהותי קובע כללים לחישוב סכום המס המוטל על הפעילות הכלכלית. במסגרת זו, הממד המהותי קובע כללים להבחנה בין הכנסה שוטפת ובין הכנסה הונית, לסיווג אירוע המס למקורות השונים, לכימות הרווח או ההפסד שנוצרים בפעילות הכלכלית, להפחתה של ניכויים והוצאות מההכנסה החייבת, לקבלת פטורים ממס, לקיזוז הפסדים כנגד ההכנסה החייבת במס, לקביעת שיעורי המס החלים על הפעילות הכלכלית ולקביעת הזיכויים המקטינים את המס לתשלום. השוו למודל בן שמונת השלבים שמציע אדרעי במאמרו: Joseph M. Edrey, "Codification and Tax Law: On the Need for Separate Sources of Income in Respect of Employee and Self-Employed Taxpayer", *19 Isr. L. Rev.* (1984) 440, p. 448. ראו גם: יוסף מ' אדרעי ועמיהוד דותן, "מיסוי דמי שכירות מראש במס הכנסה", **מחקרי משפט** ד (תשמ"ו) 79, בעמ' 79-80.

35 הממד הבין-לאומי להיווצרותו של אירוע מס מגדיר את התחולה הטריטוריאלית והפרסונלית של שיטת המס ביחס לפעילויות המתרחשות בתחום המדינה או מחוצה לה. במסגרת זו, הממד הבין-לאומי מגדיר את הפעילויות הכלכליות או הנישומים הכפופים לדין המס של המדינה ואת התנאים המשפטיים להתקיימותה של זיקה לדין המס של המדינה. הזיקה הטריטוריאלית נבחנת באמצעות כללים לקביעת מיקומו של מקור הפעילות הכלכלית. הזיקה הפרסונלית נבחנת באמצעות כללים העשויים להתייחס לתושבות או לאזרחות. כמו כן, הממד הבין-לאומי קובע דרכים למניעת כפל מס ביחס לפעילות כלכלית שיש לה זיקה ליותר ממדינה אחת.

36 ראו: Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 687.

לכאורה אירוע מס הם שמכריעים בשאלה אם אותה פעילות כלכלית אכן חייבת במס אם לאו. כך למשל, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את העניינים הבאים: נקודת הזמן שבה נקבעים ההגדרה המהותית של דין המס ביחס לבסיס המס, היקף תחולתה של שיטת המס מבחינה בין-לאומית, "כללי המקור" שלפיהם נבחן קיומה של זיקה טריטוריאלית בין הפעילות הכלכלית לבין המדינה, ההגדרה הקיימת בדין לצורך בחינת קיומה של זיקה פרסונלית בין עושה הפעילות הכלכלית לבין המדינה, וכן הגדרת העיתוי שבו אמור להיווצר אירוע מס. באופן דומה, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה נקבעים הנתונים העובדתיים הרלוונטיים לעצם היווצרותו של אירוע המס. מכיוון שהנתונים העובדתיים עשויים להשתנות מתקופה לתקופה, הנתונים העובדתיים הקיימים במועד שבו נוצר לכאורה אירוע מס הם שמכריעים בשאלה אם אותה פעילות כלכלית אכן חייבת במס אם לאו. כך למשל, המועד שבו מתרחש אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה נקבע מקום ביצועה של הפעילות הכלכלית לצורך בחינת קיומה של זיקה טריטוריאלית בין מקור הפעילות הכלכלית לבין המדינה, כמו גם מעמדו האישי של עושה הפעילות הכלכלית לצורך בחינת קיומה של זיקה פרסונלית בינו לבין המדינה. מסיבות אלו, החייבים במס שואפים לנצל פערים הנוצרים מזמן לזמן בדינים ובכללים המשפטיים או בנתונים העובדתיים הרלוונטיים, כדי להימנע מהיווצרותו של אירוע מס. לממד העיתוי חשיבות נוספת לצורך קביעת משטר המס ושיעורה של חבות המס המוטלת על הפעילות הכלכלית. לאחר ביסוסה של הכרעה בדבר היווצרותו של אירוע מס, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה מתגבשים משטר המס וחבות המס החלים על הפעילות הכלכלית. אם כן, לצורך חישובה של חבות המס יש להזדקק לשיעורי המס הקיימים במועד שבו נוצר אירוע מס. בדומה, יש להזדקק למכלול הדינים והכללים המשפטיים הדרושים לקביעת משטר המס ושיעורה של חבות המס, כפי שהם קיימים במועד שבו נוצר אירוע המס. כך למשל, המועד שבו מתרחש אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה נקבעים הקריטריונים להבחנה בין הכנסה שוטפת ובין הכנסה הונית, המבחנים החלים על סיווג הפעילות הכלכלית בין המקורות השונים, סוגי הניכויים וההוצאות המותרים על פי דין בהפחתה מההכנסה החייבת, הפטורים הקיימים בחוק, הדין המתיר קיזוז הפסדים וסוגי הזיכויים המקטינים את המס לתשלום. נוסף על כך, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה נקבעים מכלול הנתונים העובדתיים הרלוונטיים לקביעת משטר המס ושיעורה של חבות המס. כך למשל, המועד שבו מתרחש אירוע מס קובע את נקודת הזמן שבה נקבעים הנושאים הבאים: השווי הראוי של העסקה לצורך חישוב הרווח החייב במס,<sup>37</sup> נתוניו העובדתיים של האירוע או

37 ראו: ע"א 57/79 פקיד השומה חיפה נ' מספנות ישראל בע"מ, פד"א יא 49 (1980) (להלן: עניין מספנות ישראל). שבו נפסק כי על הנישומה לדווח על תקבולים המגיעים לידיה במטבע זר לפי ערכם בעיתוי שבו נוצר אירוע מס ולא לפי הערך שבו הם נתקבלו. ראו גם: ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, מיסים כ(3) ה-304

של החייב במס לצורך בחינת קיומו של פטור ממס<sup>38</sup> או מעמדו האישי של עושה הפעילות הכלכלית (לצורך חישוב זיכויים המוקנים לו).

בשל קיומו של עקרון המימוש כדרישה בסיסית ליצירת אירוע מס בדין הנוהג כאמור, החייבים במס יכולים להחליט מתי לממש את הערך המוסף שנוצר להם במהלך פעילותם הכלכלית. בדרך זו ביכולתם לנצל שינויים המתרחשים מעת לעת בשיעורי המס,<sup>39</sup> בכללים המשפטיים ובנתונים העובדתיים אשר יחולו על אירוע המס, כך שתיווצר חבות המס הקטנה ביותר. יכולת זו לבחור את העיתוי שבו נוצר אירוע מס מכונה כאמור "אופציה לקביעת העיתוי".<sup>40</sup> על בסיס זה פותחו אסטרטגיות תכנוניות המבקשות לשנות את המועד שבו נוצר אירוע מס כדי לחסוך במס. ברי כי דחיית המימוש על ידי החייב במס טומנת בחובה סיכונים שונים, למשל ירידת שווי השוק של הנכס שמימושו נדחה, מה שעשוי להוביל להפסד כלכלי, או שינוי דין המס כך שחבות המס תגדל דווקא. עם זאת, מצב שבו לחייב במס יש שליטה (אף אם לא מוחלטת) בעיתוי המימוש מוביל פעמים רבות לגביית מס נמוכה מן הראוי.

זאת ועוד, גם אם הכללים המשפטיים, הנתונים העובדתיים ושיעורי המס נותרים קבועים, עיתוי היווצרותו של אירוע מס חיוני לקביעת חבות המס בשל קיומן של מדרגות מס פרוגרסיביות, שבמסגרתן שיעורי המס השוליים הולכים וגדלים בד בבד עם הגידול בהכנסה. הקביעה שהחשוב הפרוגרסיבי ייעשה בכל שנה בנפרד עשויה ליצור שונות

(2006), שבו נפסק כי בחוזה של מכר בתשלומים מאוחרים ללא ריבית יש לקבוע את שווי העסקה במועד שבו נוצר אירוע מס בהתאם לערכם הנוכחי של התשלומים העתידיים הצפויים לעבור בין הצדדים (ולא בהתאם לתמורה הנקובה בחוזה). לפי דבריה של ועדת הערר, שווי העסקה איננו לובש מלבוש אחד ופושט מלבוש אחר רק בגלל השוני במימון תשלום התמורה. לדיון בקביעה של שווי העסקה לצורך חישובה של חבות המס בהתאם לשווי השוק במועד היווצרותו של אירוע מס (וזאת גם אם שווי זה שונה מהתמורה המוסכמת בין הצדדים, מהתמורה המתגבשת בגין העסקה או מהתמורה המשולמת בפועל בעסקה), ראו דוידאי (לעיל, הערה 1) בעמ' 205–207 (פרק א למאמר). ראו גם: עמ"ש 102/77 תנובה מרכז שיתופי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א ט 360, בעמ' 361 (1978); ע"א 481/86 רנה אסתר פיגין נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, מיסים ה(2) ה-38 (1990).

38 ראו: ע"א 2170/03 מרגריט שכנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים יח(5) ה-90 (2004), שבו נקבע כי לצורך בחינת הפטור ממס שבח יש לבחון את סווג הנכס כ"דירת מגורים" בהתאם למועד אירוע המס. ראו דברי הנשיא ברק, כי "המועד הקובע לבחינת התקיימותם של יסודות אלה הוא מועד אירוע המס [...] הדבר מתבקש על פי הגיון פשוט. שכן, הפטור מתגבש עם התרחשות אירוע המס, ולכן, במועד זה יש לבחון את התקיימות תנאי הפטור [...] (שם, בעמ' 93).

39 שיעורי המס בישראל הולכים ויורדים במהלך השנים. כך, למשל, משנת 1986 ועד שנת 1996 ירד מס החברות מ-61% ל-36%, ובשנים שלאחר מכן המשיך לרדת עד לשיעור של 24% בשנת 2011.

40 ראו: לעיל, ליד הערה 29.

בחבות המס בהתאם לעיתוי שבו נוצר אירוע מס, וזאת בשל פערים העשויים להתקיים במדרגת המס השולית של הנישום בין שנות מס שונות. מסיבה זו חייבים במס שואפים, בדרך כלל, להעביר הכנסות לשנים שבהן הם מצויים בשיעור מס שולי נמוך או להעביר הוצאות לשנים שבהן הם מצויים בשיעור מס שולי גבוה, וכך להקטין את חבות המס החלה ביחס אליהם.<sup>41</sup>

יתר על כן, כל אחד מקרב ציבור הנישומים יכול לשלוט במועד המימוש של רווחים או הפסדים כלכליים הנוצרים לו לצורך ניצול הדינים המתירים קיזוז הפסדים. כך למשל, חייב במס יכול לבחור אם להאיץ מימוש של הפסדים כלכליים הנוצרים לו, כדי שיהיה ניתן לקזז אותם מול רווחים ממומשים שנוצרים לו באפיקי השקעה אחרים, ובדרך זו ליהנות ממלוא הערך האפקטיבי שלהם, או להאיץ מימוש של רווחים כלכליים הנוצרים לו, כדי שיהיה ניתן לקזז אותם מול הפסדים שהיכולת לנצלם מוגבלת והם עשויים לפקוע בזמן קרוב.<sup>42</sup>

לבסוף, העיתוי שבו נוצר אירוע מס קובע את המועד שבו חלה על הנישום חובה לשלם לאוצר המדינה את כספי המס. מרוץ הזמן למילוי החובה לתשלום המס מתחיל ברגע היווצרותו של אירוע המס, כך שיש לקיימה, בדרך כלל, תוך זמן קצוב לאחר מכן.<sup>43</sup> מכאן נגזר כי דחייה בתשלום חוב המס לאחר שנוצר אירוע מס מחייבת לכאורה תוספת תשלום בהתאם לשיעור ריבית מקובל במשק, וזאת כדי לשמור על שיעור האפקטיבי של חבות המס החלה על הפעילות הכלכלית. ואולם, כל עוד לא נוצר אירוע מס, הרי שדחייה בעיתוי שבו נוצר אירוע מס דוחה את החיוב בתשלום המס, וכך הנישום זוכה ליתרון כלכלי הודות ליכולת להפיק תשואה על חוב המס הנדחה בהתאם לשיעור ריבית המקובל במשק.<sup>44</sup> הדבר נכון גם אם אין כל הבדל בחבות המס הנוצרת לנישום בשל הרווח שהוא מפיק אם הוא מיוחס לשנות מס שונות. מסיבה זו חייבים במס שואפים להקדים התגבשותן של הוצאות או לדחות היווצרותן של הכנסות.<sup>45</sup>

41 ראו: ויתקון ונאמן (לעיל, הערה 2) בעמ' 101; רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 797-798.  
42 מסיבה זו מקובל לקבוע בדין המס מגבלות על יכולת קיזוז הפסדים הוניים או פסיביים. ראו למשל: סעיף 28 לפקודת מס הכנסה. ראו גם: הוראות סעיפים 1091(a), IRC §267, IRC §382, IRC §1211 ו-IRC §1212 לקוד המס האמריקאי; וכן הוראות סעיפים 1091, IRC §1092 ו-IRC §1259 לקוד המס האמריקאי.  
43 ראו: פסק הדין בעניין **אלדר שרון** (לעיל, הערה 5) בעמ' 367, שם נאמר כי "לא ניתן לייחס יום מכירה אחד לצורך קביעת סכום המס (יום כריתת החוזה) ויום מכירה שני לצורך קביעת מועד תשלום המס (יום התקיימות התנאי המתלה)".  
44 להרחבה על אודות דחיית מס ראו לעיל, ליד הערות 24-28.  
45 ראו: דברי השופט דב לוין בע"א 510/80 **פקיד השומה ירושלים נ' דפוס מרכז**, פ"ד לו(4) 589, בעמ' 594 (1982) (להלן: עניין **דפוס מרכז**).



הנה כי כן, ממד העיתוי להיווצרותו של אירוע מס הוא בעל חשיבות מרובה בעולם דיני המס. על רקע זה אנתח בפרקים הבאים את העיוותים הקיימים בהסדרים הקובעים את העיתוי להיווצרותו של אירוע מס בדין המס הנוהג.<sup>46</sup>

## ב. הזיקה הראויה בין ממד העיתוי לבין החשבונאות הפיננסית

פרק זה מתמקד בניתוח הזיקה בין ממד העיתוי לבין החשבונאות הפיננסית. במסגרת זו אבחן את השאלה הבאה: האם ראוי להסדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בהסתמך על כללים מקובלים לקביעת עיתוי ההכרה ברווח בתחום החשבונאות הפיננסית?<sup>47</sup> ככלל, דיני המס נוהגים לאמץ כללי חשבונאות מקובלים במגוון נושאים ועניינים.<sup>47</sup> הדוגמה הבולטת לכך היא סוגיית העיתוי שבו נוצר אירוע מס. ניתוח הדין הנוהג מלמד כי מקורם של הכללים לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, יותר מכל סוגיה אחרת בדין המס, מצוי באופן עקרוני בתפיסות המקובלות של החשבונאות הפיננסית. מלכתחילה, הגישה המקובלת רואה בסוגיית העיתוי שבו נוצר אירוע מס "לא יותר" מאשר דיון בשיטות דיווח חשבונאיות. הדין הנוהג מבקש להסתמך על כללי חשבונאות מקובלים לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, תוך שהוא ממעט לפתח כללים עצמאיים ויסודיים בנושא זה. בהתאם לכך, כל נישום נדרש לדווח לרשויות המס על רווחים שהוא מפיק בפעילותו הכלכלית בהתאם לבסיס החשבונאי המקובל בדיווחיו הפיננסיים, ובלבד שהוא משקף נכונה את ההכנסה. כך למשל, הוראת סעיף §446 IRC לקוד המס

46 ראו: אדרעי ודווחן (לעיל, הערה 34) בעמ' 80–81. ראוי לציין, כי אמנת המס לדוגמה (Model Tax Convention) נעדרת הגדרה לעיתוי שבו נוצר אירוע מס כאשר האירוע מקיים זיקה בין-לאומית לכמה מדינות השותפות לאמנה, ובשל כך האירוע עשוי להיות נתון למיסוי על פי הכללים הקבועים באמנה. ראו: *OECD Committee on Fiscal Affairs* (Model Tax Convention on Income and on Capital) (OECD, 2000) (Updated as of 29 April 2000). כך נוהגת גם האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית; ראו: גדעון קלוגמן ומאיר קפוטה **האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארצות הברית** (תשנ"ג). הגדרה לעיתוי היווצרותו של אירוע מס, המחויבת במישור המקומי כפי שיובהר במאמר זה, נדרשת לדעתי גם במישור הבין-לאומי בין מדינות השותפות לאמנת מס, שכן עיתוי שונה של מיסוי במדינות השותפות לאמנה מביא לחבות מס אפקטיבית שונה ולשיעורי מס אפקטיביים שונים החלים על העסקה. לעומת זאת, הגדרה אחידה לעיתוי היווצרותו של אירוע מס אמורה למנוע היווצרותם של פערים ביחס לעיתוי שבו נוצר אירוע מס בין המדינות השונות ועתידה לאפשר התחשבות הדדית והתאמת סך כל המס האמור להשתלם מהחייב במס לרשויות בשתי המדינות.

47 על הזיקה בין דיני המס לבין החשבונאות, ראו למשל: א' ויתקון, "פסקי דין של מס הכנסה ועקרונות החשבונאות", **רואה-החשבון** טו (1965) 5; יחזקאל פלומין, "חשבונאות פיננסית וחשבונאות לצורכי מס", **מיסים** ד(3) (יוני 1990) א-1. וכן ראו: פסק הדין בעניין **דיקלה** (לעיל, הערה 10) בעמ' 8–9; עמ"ה (ת"א) 1207/00 **יעקבי יעקב ובניו בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו**, מיסים יז(5) ה-244, בעמ' 253–256 (2003).

האמריקאי קובעת נורמה כללית של הסתמכות של ממד העיתוי על כללי חשבונאות פיננסית מקובלים. לפי הוראה זו, העיתוי שבו יש לייחס הכנסה חייבת במס אמור להיקבע בהתאם לשיטה החשבונאית החלה על אותו חייב במס ושעל פיה הוא מנהל את דיווחיו הפיננסיים, ובלבד שהשיטה הנוהגת אכן משקפת נכונה את ההכנסה הנוצרת.<sup>48</sup> גישה דומה נהוגה גם במדינות מערביות נוספות כאנגליה,<sup>49</sup> קנדה<sup>50</sup> ואוסטרליה,<sup>51</sup> והיא גם נחלתו של דין המס הישראלי, שלרוב איננו כולל התייחסות מפורשת בפקודת מס הכנסה לשאלת העיתוי שבו נוצר אירוע המס, וזאת מכוח נוהג פרקטי רב שנים.<sup>52</sup>

- 48 גישה דומה באה לידי ביטוי גם בהוראת סעיף IRC §451(a) לקוד המס האמריקאי, הקובעת את מועד ההכרה בהכנסה, וגם בהוראת סעיף IRC §461(a) לקוד המס האמריקאי, הקובעת את מועד ההכרה בהוצאה. בהקשר זה ראו גם את הוראת סעיף CFR §1.446-1(c)(1)(ii)(C) לתקנות המס האמריקאיות, המאפשרת חופש פעולה לנישום בבחירת השיטה שלפיה נקבע המועד שבו נוצרת לו הכנסה, ובלבד שהדבר מתיישב עם השיטה החשבונאית שבה הוא נוהג בדרך כלל בניהול פנקסיו. הגישה הוראה בממד העיתוי סוגיה המוכרעת לפי שיטות חשבונאיות מוצאת את ביטויה גם בספרות האמריקאית העיונית; ראו, לשם דוגמה: Ch. 6: "When Is It Income? Or ) 835–685 בעמ' Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) "Deductible? – Accounting Problems" (Part D: "Tax Accounting") 294–257. ראו גם: Michael D. Rose & John C. Chommie, *Federal Income Taxation* (3<sup>rd</sup> ed. 1988), pp. 200–252 (Ch. 4: "Tax Accounting"); Joseph M. Dodge, *The Logic of Tax – Federal Income Tax Theory and Policy* (St. Paul Minn., 1989), pp. 160–209 (Ch. Three: "The Logic of Accounting"); John K. McNulty, *Federal Income Taxation Of Individuals* (5<sup>th</sup> ed. 1995), pp. 298–355 (Ch. VII: "Annual Accounting: When is Income Taxable?"); Howard E. Abrams & Richard L. Doernberg, *Essentials of United States Taxation* (1999), pp. 1-41–1-48.
- 49 ראו: Finance Act 1998 s. 42; Income Tax Act 2005 s. 25. כן ראו Shekel (לעיל, הערה 26) בעמ' 76. ראו גם: *Halsbury's Laws of England, Barristers* (4. Legal Rights and Duties; (5) Remuneration) §536 ("Liability to Tax"); *Halsbury's Laws of England, Income Taxation* (4. Schedule D Generally; Cases I and II, (5) Computation of Profits; (i) Principles and Periods) §155 ("Full Amount of Profits").
- 50 ראו הזיקה הקיימת בדין המס הקנדי בין מועד ההכרה באירוע מס לבין תפיסות חשבונאיות מקובלות: Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (5<sup>th</sup> ed. 1996), pp. 304–306; Vern Krishna, *Fundamentals of Canadian Income Tax* (6<sup>th</sup> ed. 2000), pp. 129–174.
- 51 ראו הזיקה הקיימת בדין המס האוסטרלי: Robert L. Deutsch, Mark L. Freizer, Ian G. Fullerton & others eds., 2004), pp. 787–810.
- 52 ראו דברי השופט דב לוין בעניין **דפוס המרכז** (לעיל, הערה 45) בעמ' 593–594; וכן ראו דברי השופט נתניהו בעניין **קבוצת השומרים** (להלן, הערה 93) בעמ' 800. עוד ראו, ויתקן ונאמן (לעיל, הערה 41) בעמ' 101–112; רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 785–896 (פרק רביעי העוסק ב'חשבונאות מס'); אהרן נמדר, **דיני מסים – מסי הכנסה, מס הכנסה, מס חברות, מס רווחי הון חלק א: הכנסות והוצאות** (מהדורה שנייה, תשנ"ג), בעמ' 45, הערה 30; שמואל בורנשטיין ואהרן נמדר, **מיסוי שכירות** (תשמ"ט), בעמ' 51–55. השוו לנציבות מס הכנסה ומס רכוש, **קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק)** (תשס"ד),

לעיתים דין המס מבצע שינויים בשיטות החשבונאיות המקובלות, אם בדרך של חקיקה ספציפית ואם בדרך של פרשנות. באותם מקרים דין המס קובע כללים מיוחדים ביחס לקטגוריות מסוימות של פעילויות כלכליות.<sup>53</sup> ואולם, למעט אותם מקרים ספציפיים, התשתית הרעיונית בנוגע למכלול הדיון בשאלת העיתוי שבו נוצר אירוע מס מונחת באופן עקרוני בתחום החשבונאות הפיננסית. מכוחה של תפיסה זו, דין המס נמנע לרוב מלהסדיר את שאלת העיתוי שבו נוצר אירוע מס באמצעות תפיסה משפטית יסודית, שיטתית וכוללת. דא עקא, שלתפיסתי ראוי לערוך בדיקה מקיפה ומעמיקה אם ההסתמכות של דין המס על כללי החשבונאות המקובלים הולמת את עקרונות היסוד של דיני המס.

רב המשותף בין תחום החשבונאות לבין תחום דיני המס. בשני התחומים עסקינן בפיתוח כללים למדידה אובייקטיבית של הרווח הפיננסי הנובע מפעילות עסקית, מסחרית וכלכלית. ההסתמכות של דין המס על עקרונות החשבונאות הפיננסית מיתרת חקיקת מס מורכבת לשם מדידת הרווח הפיננסי, והיא עשויה גם לחסוך בעלויות לפירמה בעת הכנת דוחות המס. עם זאת, **הצרכים והמטרות המאפיינים את ממד העיתוי להיווצרותו של אירוע מס שונים, להבנתו, מאלו המאפיינים את הכללים החשבונאיים הקובעים את עיתוי ההכרה ברווח. בבסיס הסדרי המס מונחים עקרונות יסוד שונים מאלו המונחים בבסיס הכללים החשבונאיים.** בשונה מדין המס, החשבונאות איננה עוסקת במדידת היכולת הכלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית. היא איננה שואפת להגשים צדק, שוויון והגינות בין הפירמות הכלכליות במשק. היא גם איננה מתעניינת בשיקולים של יעילות כלכלית וניטרליות כלכלית או במניעת תכנוני מס בלתי ראויים. החשבונאות הפיננסית מתמקדת במדידת ביצועיה של הפירמה הבודדת כדי שיהיה ניתן לשקף את פעילותה הכלכלית וביצועיה הפיננסיים למשתמשים חיצוניים ולבעלי עניין בצורה שימושית, מהימנה ורלוונטית, הניתנת להבנה ולהשוואה.<sup>54</sup> במרכז ההתייחסות

פסקה 3 בעמ' 9.4–10, שם נערך דיון ב"קריטריונים לקביעת צורת הדיווח לצורכי מס – בסיס מצטבר או מזומן".

53 להרחבה בעניין הכללים המיוחדים, ראו להלן, ליד הערות 147–149.

54 ראו: Daniel Shviro, "The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal", 97 *Geo. L.J.* (2009) 423, pp. 445–449. ראו גם Shekel (לעיל, הערה 26) בעמ' 5. כן ראו: Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of financial Reporting by Business Enterprises* (FASB, 1978), §§24-27, §§32-54; Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristic of Accounting Information* (FASB, 1980), §§21-26. עוד ראו: *International Accounting Standard 34* (1996). וכן ראו: *Financial Reporting Standard 1; International Financial Reporting Standard 7*. ראו גם ארועי (לעיל, הערה 14) בעמ' 63; שלומי טוב, **חשבונאות פיננסית חדשה: IFRS** (כרך

החשבונאית מצויה הפירמה הכלכלית, ובייחוד משתמשים חיצוניים ובעלי עניין המבקשים לעשות שימוש עתידי במידע החשבונאי כדי לבחון את כדאיות ההשקעה בפירמה, לבקר את הניהול הכלכלי והפיננסי של הפירמה או לפקח על ההחלטות הכלכליות המתקבלות בה.<sup>55</sup>

השאיפה למדידה מהימנה ורלוונטית של פעילות הפירמה והרצון לשקף את ביצועיה הפיננסיים לבעלי עניין ומשתמשים חיצוניים, הם שמשמשים בסיס לקביעתם של עקרונות היסוד המחיבים של החשבונאות הפיננסית ולגזירת הכללים המקובלים למדידה החשבונאית ולדיווח הפיננסי. מטעמים אלו, הכללים החשבונאיים המקובלים נוטים, במצבים של אי-ודאות (בעיקר לצורך ההכרה בנכסים ובהכנסות), להציג את תוצאותיה הפיננסיות של הפעילות הכלכלית בצורה זהירה ושמרנית,<sup>56</sup> אף שהדבר עשוי להביא למדידת תוצאותיה הפיננסיות של הפירמה בצורה לא מדויקת.<sup>57</sup> מכוחה של תפיסה זו, החשבונאות מאמצת את עקרון המימוש לצורך הכרה ברווח או בהפסד,<sup>58</sup> הגם שמדידה בהתאם למועד המימוש מנותקת, במידה מסוימת, מהמציאות הכלכלית שבה הערך המוסף נוצר לפירמה בכל שלב ושלב של הפעילות העסקית, ולא דווקא בעת מימושה.<sup>59</sup> באופן דומה, החשבונאות מוכנה להכיר לעיתים באומדנים והערכות (בעיקר בצד ההתחייבויות וההוצאות), גם זאת כדי לשקף בצורה שמרנית את מצבה הפיננסי של הפירמה.

לעומת זאת, ממד העיתוי להיווצרותו של אירוע מס הינו סוגיה משפטית, האמורה לעלות בקנה אחד עם הגיונם ותכליתם של כללי מס ראויים. החשבונאות הפיננסית מבקשת ליצור כלים לצורך ניתוח ביצועיה של הפירמה הכלכלית הבודדת כדי לשקף את מצבה הפיננסי למשתמשים חיצוניים ובעלי עניין המבקשים לעשות שימוש במידע; דיני

- א) (2007), בעמ' 4; בן-ציון ברלב, **חשבונאות פיננסית: תיאוריה ויישומים** (תשנ"ח), בעמ' 14–11; יעקב ברקאי, **חשבונאות ודיווח כספי – סוגיות נבחרות** (1982), בעמ' כה-4.
- 55 ראו: Calvin H. Johnson, "The Illegitimate 'Earned' Requirement in Tax and Nontax Accounting", 50 *Tax L. Rev.* (1995) 373, p. 395.
- 56 תורת החשבונאות מונה כמה עקרונות חשבונאיים מקובלים, שאחד המרכזיים והחשובים שבהם הוא עקרון השמרנות. לפי עקרון השמרנות, בכל מקום שבו יש לרשום פעולה אך אין מידע כמותי ודאי בנוגע אליה, יש לערוך אומדן זהיר ושמרני ולהעדיף את המידע שמביא לרווח הנמוך ביותר. מטרת העיקרון היא למנוע מצב שבו פירמה מגדילה את הרווח על ידי אומדנים נדבניים.
- 57 ראו: Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristic of Accounting Information* (FASB, 1980), §§91-97. ראו גם, אדרעי (לעיל, הערה 14) בעמ' 63; ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 29–31 ובעמ' 57–58.
- 58 ראו: W. Barker, "A comparative Approach to Income Tax Law in the United Kingdom and the United States", 46 *Catholic Law Review* (1996) 34, p. 35.
- 59 ראו אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 271.

המס, לעומת זאת, נועדו לקבוע כללים לניתוח נורמטיבי של כלל הפעילויות הכלכליות שמבצעים הנושאים בנטל המס. מתפיסה זו נגזרים עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה, כדוגמת החתירה לשוויון, צדק והגינות בין החייבים במס, השאיפה ליעילות כלכלית וניטרליות בין הפעילויות הכלכליות במשק והרצון למנוע תכנוני מס מלאכותיים ובלתי נאותים. עקרונות אלו אינם עומדים אל מול עיני החשבונאות, אך הם אמורים לעמוד בבסיס ההגדרה הקובעת את העיתוי שבו נוצר אירוע מס. כך למשל, עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה עשויים להעדיף תיאור של המציאות הכלכלית כהווייתה לצורך ההכרה בהכנסות על פני שמרנות וזהירות בדיווח הפיננסי, אף אם כרוך סיכון מסוים בתיאור זה.<sup>60</sup> הדבר עשוי לבוא לידי ביטוי, למשל, כאשר פירמה, שערך הנכס שברשותה עולה אך היא איננה מוכרת אותו, אינה נחשבת כמי שמפיקה רווח חשבונאי מחמת הנטייה לשמרנות וזהירות. לעומת זאת, מבחינה נורמטיבית, לצורך הטלת מס, היא נחשבת כבעלת יכולת כלכלית זהה לנישום שמחזיק בנכס דומה ומממש אותו. הלוא מבחינה מהותית היווצרותה של התעשרות איננה מותנית במימושה. ללמדך, כי ראוי שדין המס יבחן אם ראוי להשית על נישומים אלו נטל מס זהה, אף שהחשבונאות אינה נותנת לכך ביטוי בדיווחי הפירמה.<sup>61</sup>

הבדל נוסף בין תחום החשבונאות לבין תחום דיני המס עשוי לבוא לידי ביטוי כאשר החשבונאות מגלה גמישות בייחוס הוצאות לפירמה מכוחה של הנטייה לשמרנות וזהירות, אך דין המס מבקש למנוע ניכוי הוצאות שאין ודאות בהיווצרותן בטרם ראוי לעשות כן, כדי לא לאפשר הפחתת מס בלתי נאותה.

היטיב לבטא גישה זו בית המשפט העליון האמריקאי בעניין *Thor Power*, כדלקמן:<sup>62</sup>

Given this diversity, even contrariety, of objectives, any presumptive equivalency between tax and financial accounting would be

60 יצוין, כי התקינה החשבונאית הבינ-לאומית החדשה (IFRS – International Financial Reporting Standard) מעדיפה כיום הערכה של נכסי הפירמה לפי שווי שוק נוכחי (Fair Value), ולא לפי עלות מקורית היסטורית. ראו גם: המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, **חקן חשבונאות מס' 29: אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) (2006)**.

61 להצעות בספרות האקדמית שדין המס יושתת באופן מלא וטהור על בסיס התעשרות כלכלית שוטפת, שבמסגרתו כלל הנכסים וכלל הפעילויות הכלכליות ימוסו באופן תקופתי בהתאם לשינוי הכלכלי בערכם מדי תקופה – ראו למשל: David J. Shakow, "Taxation Without Realization: A Proposal For Accrual Taxation", 134 *U. Pa. L. Rev.* (1986) 1111, pp. 1114–1119; Fred B. Brown, "'Complete' Accrual Taxation", 33 *San Diego L. Rev.* (1996) 1559, pp. 1559–1563; Edward D. Kleinbard & Thomas L. Evans, "The Role of Mark-to-Market Accounting in a Realization Based Tax System", 75 *Taxes* 788 (1997). השוו להוראות סעיפים IRC §475 ו-IRC §1256 לקוד המס האמריקאי.  
62 *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522 (1979), pp. 542–544 (ההדגשה הוספה).

unacceptable [...] Financial accounting, in short, is hospitable to estimates, probabilities, and reasonable certainties; the tax law, with its mandate to preserve the revenue, can give no quarter to uncertainty. This is as it should be. Reasonable estimates may be useful, even essential, in giving shareholders and creditors an accurate picture of a firm's overall financial health; but *the accountant's conservatism cannot bind the Commissioner in his efforts to collect taxes.*

זאת ועוד, הסביבה והתנאים שבהם פועלת החשבונאות אינם חופפים במלואם את אלו שבהם פועל דין המס.<sup>63</sup> החשבונאות הפיננסית מכוונת לשימושו של העולם המסחרי, שבו קיימות פירמות כלכליות המבקשות למקסם רווחים. לעומת זאת, דין המס חל לא רק ביחס לפירמות מסחריות, אלא גם על נישומים פרטיים המפיקים הכנסה שוטפת אקטיבית (כדוגמת משכורת או עסקת אקראי), הכנסה שוטפת סבילה (כדוגמת דמי שכירות או ריבית) או רווח הון. לצורך הגשמת צדק, שוויון וניטרליות כלכלית, דיני המס מחויבים במדידת רווחיהם של כלל הנישומים בחברה, פירמות כלכליות ונישומים פרטיים כאחד.<sup>64</sup> מכאן עולה כי קהל היעד של דיני המס רחב מזה של החשבונאות הפיננסית. כך למשל, בעוד החשבונאות הפיננסית אינה מתעניינת במדידת שכרו של עובד שכיר, לא כך הם דיני המס, המחויבים למסות שכר זה. לכן, הכללים החשבונאיים שפותחו לטובת מדידת הרווח הפיננסי של פירמות מסחריות אינם הולמים בהכרח את מדידת ההכנסה החייבת של החייבים במס שאינם נמנים עם לקוחותיה של החשבונאות. יתר על כן, כללי החשבונאות נקבעים על ידי אגודה מקצועית הנתונה להשפעה של קבוצות לחץ, והיא שאחראית על עדכונם ופרשנותם. לעיתים מתקבלות כמה חלופות לטיפול החשבונאי. לעומת זאת, הסדרי המס אמורים להיקבע על ידי הרשות המחוקקת, שלה הסמכות להטיל מיסים ולפגוע בקניינם של הפרטים בחברה. גם אם הסדרי המס מושפעים מלחצים של קבוצות שונות, עצם קביעתם על ידי הרשות המחוקקת כנציגת הריבון מביא לאיזון ראוי יותר ולסדרי עדיפויות טובים יותר. דרך זו מבטיחה כי לרשות המחוקקת נשמרת האוטונומיה והשליטה על קביעת מדיניות המס, מבלי שיהיו כמה חלופות הבאות בחשבון בקביעת מאפייניו של אירוע המס.<sup>65</sup>

לפיכך ברצוני להסיק כי הסתמכותו של ממד העיתוי להיווצרותו של אירוע מס, כחלק מעולם המשפט, על כללים מקובלים מתחום החשבונאות הפיננסית איננה ראויה

63 מטעם זה יש לבצע התאמות בדוח רווח והפסד לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הנישום. ראו ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 86–87.

64 השו Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 687.

65 ראו למשל: אהרן יורן, "הפיקוח התחיקתי על מערכת המיסים בישראל – חידושים ופגמים", משפטים ז (תשל"ו–תשל"ז) 310; אהרן יורן, "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל", משפטים כג (תשנ"ד) 55.

כל עוד לא נבחנת הדרך שבה היא מתיישבת עם עקרונות היסוד של דיני המס, וזאת בשל השוני במטרות, בצרכים ובעקרונות היסוד המונחים בבסיסו של כל אחד מהם.<sup>66</sup> והראיה: יישום התפיסות החשבונאיות בדין המס מציב בפניו קשיים ממשיים בקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. מסיבה זו נאלץ דין המס לעוות את התפיסות החשבונאיות שמהן הוא שואב לכאורה את שיטות הדיווח, כל אימת שהן נחשבות כלא משרתות את המטרות ועקרונות היסוד של דין המס, כמבואר בפרק ג להלן.

לפי הצעתי, ראוי לקבוע כלל משפטי עצמאי וייעודי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, אשר יביא לידי ביטוי את המטרות, התנאים והצרכים המיוחדים המאפיינים את ממד העיתוי.<sup>67</sup> לגישתי, מעצבי מדיניות המס הם שאמורים לקבוע את הכלל המגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס, וזאת בהתאם לשיקולי מדיניות משפטיים וכלכליים העומדים בבסיס דיני המס ובדרך ההולמת את עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה.<sup>68</sup> עליהם לעשות כן כחלק מהותי מהגדרת אירוע המס, כפי שהם עושים בהגדרתם של יתר הממדים להיווצרותו של אירוע מס.<sup>69</sup>

לגישתי, על מעצביה של מדיניות המס לבחון מהו הכלל העצמאי והייעודי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס המקדם בצורה אופטימלית את יעילותה של מערכת המס

66 גישה זו – בדבר הפרדה בין דין המס לבין החשבונאות הפיננסית – מכונה בספרו של Shekel התאוריה הדואליסטית; ראו Shekel (לעיל, הערה 26) בפרק 4. היא שונה מהתאוריה הסינגולרית, הדוגלת בעקיבה של דין המס אחר כללי החשבונאות המקובלים. ראו גם רפאל (לעיל, הערה 10) בהערה 3274 בעמ' 785.

67 השוו גישה זו לגישתו של אדרעי, המציע, בהקשר אחר, לאמץ מבחן פונקציונלי לבחינה אם הכנסה מסוימת היא בגדר הכנסת עבודה. אדרעי אומר כי "כשבאים לקבוע מבחנים מיוחדים לתחום משפט מסוים מן הראוי לבדוק מה הם התנאים המיוחדים והצרכים המצויים באותו תחום משפטי המצריכים את יצירת המבחנים הדרושים"; ראו: יוסף מ' אדרעי, "מיסוי הכנסת מנהל חברה וכללי פרשנות בדיני מסים", הפרקליט לה (תשמ"ג) 68, בעמ' 77. וכן: Joseph M. Edrey, "The Definition of Employee for Income Tax Purposes", 17 Israel L. Rev. (1982) 290, pp. 317–327. ראו גם: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד השומה, טבריה, פ"ד מח(2) 416 (1994). ההיגיון המונח ביסודה של תפיסה זו יפה לענייננו.

68 הצעתי לקביעת כלל משפטי עצמאי ומיוחד להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס מתיישבת היטב עם תהליך ה"משפטיוזציה" שמבצע הנשיא ברק בתחום דיני המיסים, כפי שמתואר במאמרו של פרופ' גליקסברג: דוד גליקסברג, "המשפטיוזציה של המסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי", מיסים כג(4) (אוגוסט 2009) א-1.

69 לגישה שונה במידה מסוימת ראו Shekel (לעיל, הערה 26) בעמ' 78 ובעמ' 84–86, שם המחבר מצדד ביצירת איזונים הולמים בין החשבונאות הפיננסית ובין מערכת המס. לגישה אחרת ראו: יחזקאל פלומין, "חשבונאות פיננסית וחשבונאות לצורכי מס", מיסים ד(3) (יוני 1990), א-1, בעמ' 4–5, שם המחבר מצדד בהסתמכות מלאה של מערכת המס על הדיווחים החשבונאיים תוך גיבוש כללים מוסכמים המשקפים נכונה את מצבה הפיננסי של הפירמה.



ומגשים את עקרונות היסוד של דיני המס, וזאת באופן בלתי תלוי בהסדרים החשבונאיים המקובלים בעניין זה.

ויובהו, דיני המס אינם נדרשים להתעלם מהכללים החשבונאיים הקיימים לצורך קביעת המועד להכרה ברווח. כללים אלו עשויים לשמש **מערכת תומכת** וכלי עזר לקביעת הכלל העצמאי והיעודי שאמור להגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס, כל עוד השימוש בהם משפר את יעילותה של מערכת המס. יצירת אחדות והרמוניה בין דיני המס ובין הכללים המקובלים בחשבונאות עשויה לתרום ליציבות ההסדרים הקיימים בשני התחומים. ואולם, הבחינה אם ההתחשבות בכללים החשבונאיים הקיימים בנושא משפרת את יעילותה של מערכת המס צריכה להיעשות רק בסיוע תהליך בחירתו של הכלל המגשים את המטרות המיוחדות שדיני המס מבקשים להשיג, ולא במקומו.<sup>70</sup>

### ג. בחינה ביקורתית של תהליך הפיתוח של שיטות הדיווח בדין המס הנוהג

בפרק זה אבחן בצורה ביקורתית כיצד מתבצע, הלכה למעשה, תהליך הסדרתם של הכללים הקובעים את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בדין הנוהג. הניתוח בפרק שלפנינו הינו חלופי לזה שנערך בפרק ב לעיל במובן זה שגם אם נאמץ את הגישה המקובלת בדין המס הנוהג, המתיימרת להסתמך על התפיסות החשבונאיות להכרה ברווח לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס (אף שלגופו של עניין גישה זו איננה מקובלת עלינו כאמור בפרק ב לעיל), נבחן בפרק זה אם דין המס הנוהג אכן מיישם את מה שהוא מצהיר עליו, כלומר מפתח את שיטות הדיווח בהתאם לתפיסות החשבונאיות המקובלות.

ניתוח הביקורת ביחס לתהליך הסדרתם של הכללים הקובעים את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בדין הנוהג מתמקד בשלושה תחומים: **ראשית**, אבחן מהי החלוקה בדין המס בין הנישומים הכפופים לשיטת דיווח על בסיס מצטבר ובין אלו הכפופים לשיטת דיווח על בסיס מזומנים, ואבדוק אם חלוקה זו אכן תואמת את ההסדרים המקובלים בחשבונאות הפיננסית; **שנית**, אנתח את הרציונל המפריד בדין המס הנוהג בין שיטת דיווח על בסיס מצטבר ובין שיטת דיווח על בסיס מזומנים ואבחן אם הוא הולם את

70 גישה זו נהוגה גם ביחס לפרשנותם של הסדרי מס, הנעשית בדרך כלל בהתאם למובנם בדין הכללי, כדי לקיים הרמוניה תחיקתית בפרשנות מושגי יסוד הלקוחים מהדין הכללי. ואולם, אם הפרשנות בהתאם לדין הכללי איננה עולה בקנה אחד עם המטרות והצרכים המיוחדים של דיני מס, מן הראוי לסטות מהדין הכללי ולפרש את הסדר המס פירוש מיוחד המגשים את התכלית שמחוקק המס מבקש להגשים. בהקשר זה ראו: יצחק הדרי ואברהם אלטר "החקיקה האזרחית בראי דיני המיסים" **עיוני משפט** י (תשמ"ד) 429. כן ראו: ע"א 571/84 **פקיד השומה חיפה נ' יצחק רוז**, מיסים ב(1) ה-47, בעמ' 55 (1987); ע"א 2334/90 **שרותי גרר אזור בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3**, מיסים ט(3) ה-66, בעמ' 68 (1995); ע"א 496/93 **פקיד שומה חיפה נ' משה סמו**, מיסים יא(1) ה-71, בעמ' 73-74 (1996).

ההיגיון המונח ביסוד ההבחנה שבין הבסיסים החשבונאיים הקובעים את עיתוי ההכרה ברווח; **שלישית**, אבדוק אם דין המס הנוהג פועל בהתאם לזיקה להסדרים החשבונאיים שעליה הוא מזהיר ואכן מאמץ בפועל את ההסדרים הנוהגים בבסיסים החשבונאיים הקובעים את עיתוי ההכרה ברווח.

### 1. עיוות בדין המס של ההסדרים המקובלים בחשבונאות הפיננסית המתאייחסים לבסיס צבירה

ניתוח דין המס בישראל ובארצות הברית מעלה כי שיטת דיווח על בסיס מזומנים נחשבת לגיטימית וראויה לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, בקשת רחבה של פעילויות כלכליות. דא עקא, שבסיס מזומנים איננו מוכר בחשבונאות הפיננסית ככלל מקובל. בכך יש ללמדנו כי אף שדין המס מזהיר על הסתמכותו על התפיסות החשבונאיות להכרה ברווח לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, הוא איננו עושה כן בפועל. אבהיר דברים אלה.

(א) **התפיסה החשבונאית – בסיס צבירה הינו כלל מקובל, ואילו בסיס מזומנים איננו כלל מקובל**

ככלל, החשבונאות הפיננסית רואה בבסיס צבירה (Accrual Basis) שיטה המקובלת למדידת הרווח. לפי בסיס זה, הפעילות הכלכלית של הפירמה מגיעה לידי הכרה לפי מועד התגבשות הזכות לקבל (או החבות לשלם) את התמורה, ללא תלות במועד של העברת התמורה.<sup>71</sup> בצד ההכנסות, מועד זה מתרחש כאשר פירמה משלימה לבצע, מבחינה כלכלית, את הפעילות העיקרית הכרוכה בהתחייבויותיה על פי העסקה וקמה לה זכות לקבל את התמורה. בצד ההוצאות, מועד זה מתרחש כאשר הצד השני לעסקה משלים לבצע, מבחינה כלכלית, את הפעילות העיקרית הכרוכה בהתחייבויותיו על פי העסקה ונוצרת לפירמה חבות לשאת בתשלום התמורה.<sup>72</sup> מועד התגבשות הזכות לקבל

71 ראו: המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות **תקן חשבונאות מס' 25 – הכנסות** (2006). ראו גם: §7-12, *International Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009), **כן ראו: IFRS 15 – תקן דיווח כספי בינלאומי 15: הכנסות מחוזים עם לקוחות** (מאי 2014), סעיפים 9–10. ראו גם Barker (לעיל, הערה 58) בעמ' 35.

72 ראו: Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements (FASB, 1985), §§134-152 **וכן ראו: Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises** (FASB, 1984), §§83-87.

(או החבות לשלם) יהיה, בדרך כלל, במועד המסירה של הנכס<sup>73</sup> או במועד מתן השירות<sup>74</sup> בין הצדדים לעסקה. הכנסה (או הוצאה) הנובעת מהעמדת נכסי הפירמה לרשות אחרים (כדוגמת ריבית, דמי שכירות, תמלוגים וכו') מוכרת לצרכים חשבונאיים על בסיס חלוף הזמן, מידת השימוש בנכסים או בסיס אחר המתאר את התהוות הזכות לקבל (או החבות לשלם) את התמורה.<sup>75</sup>

התקנים הישראליים, הביין-לאומיים והאמריקאיים רואים בבסיס צבירה כלל מקובל, מכיוון שהוא משקף את הציפיות הכלכליות הסבירות להכנסות או להוצאות.<sup>76</sup> התפיסה של תורת החשבונאות הפיננסית מושתתת על עקרונות היסוד של בסיס צבירה, מכיוון שהוא מתאר בצורה טובה יותר מכל חלופה אחרת את מצבה הפיננסי של הפירמה.<sup>77</sup> יודגש, הדבר נכון בין שמדובר בהכנסות ממכירת מלאי ובין שמדובר בהכנסות ממתן שירות.<sup>78</sup>

לפי תפיסת החשבונאות הפיננסית, ביצוע הפעילות העיקרית של העסקה הינו השלב החשוב בתהליך של הפקת ההכנסה. לצורך מדידת ההון העצמי של הפירמה אין חשיבות למועד קבלת התמורה.<sup>79</sup> במועד שבו פירמה משלימה לבצע את מה שהיא מחויבת לבצע על פי החוזה, קמה לה זכות לקבל את התמורה, (ובה בעת מתגבשת חבותו של הצד השני לעסקה לשאת בתשלום התמורה). בהתאם לכך, נרשם בדוחותיה של הפירמה המבצעת את חלקה בעסקה נכס חדש, המכונה "חוב של לקוח", המעשיר את הונה גם אם התמורה טרם נתקבלה בפועל (ובה בעת, בדוחותיו של הצד השני לעסקה נרשמת התחייבות חדשה, המכונה "חוב לספק", הגורעת מהונו). מאותה נקודת זמן שבה

73 ראו: *International Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009), §§14-19. ראו גם שוב (לעיל, הערה 54) בעמ' 542–528; ברקאי (לעיל, הערה 54) בעמ' יט-13.

74 ראו: *International Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009), §§20-28. ראו גם שוב (לעיל, הערה 54) בעמ' 548–543; ברקאי (לעיל, הערה 54) בעמ' יט-25.

75 ראו *International Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009), §§29-34. ראו גם שוב (לעיל, הערה 54) בעמ' 552–550; ברקאי (לעיל, הערה 54) בעמ' יט-27.

76 ראו: *International Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009). ראו גם: *Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements* (FASB, 1985), §134-145. תמיר שאנן, "עשרים שנה להלכת קבוצת השומרים: עיון מחודש בכללים לדיווח על בסיס מזומן/מצטבר", **מיסים** כו(5) א-1, בפרק ד' (אוקטובר 2012). כן ראו: איתן צחור, "דיווח לפי שיטת המזומנים – המגמות לביטול השיטה", **מיסים** א(2) א-15, בפרק 2.2 (מרץ 1987); אלון אבדני, "דיווח על בסיס מזומן – הייתכן?", **מיסים** יד(4) א-123 (אוגוסט 2000).

77 ראו: ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 87–91.

78 ראו: ברקאי (לעיל, הערה 54) בעמ' יט-13 ובעמ' יט-25.

79 ראו: שוב (לעיל, הערה 54) בעמ' 103.

מתבצעת הפעילות העיקרית של העסקה, גביית התמורה נחשבת פעולה טכנית, שאיננה משפיעה על הונה העצמי של הפירמה.

חשבוונאות על בסיס צבירה נחשבת כשיטה המקובלת לחישוב הרווח מסיבה נוספת: היא מאפשרת לקיים הקבלה בכל תקופה חשבונית בין הכנסות לבין הוצאות המשמשות ביצירתן.<sup>80</sup> הקבלה בין הכנסות לבין הוצאות מהווה עקרון יסוד בחשבוונאות,<sup>81</sup> מכיוון שהיא מביאה למדידה טובה יותר של הרווח הנקי שמפיקה הפירמה בכל תקופת זמן. הקבלה כזו ניתנת להגשמה בקלות רבה במסגרת החשבוונאות על בסיס צבירה, מכיוון שצבירת ההכנסות מתגבשת, בדרך כלל, בד בבד עם המועד שבו מתגבשות ההוצאות המיועדות לשמש בייצור אותן הכנסות.

לעומת זאת, לפי החשבוונאות על בסיס מזומנים (Cash Basis) יש להכיר בהכנסה במועד קבלת התמורה הכספית בפועל, ללא תלות לכאורה בשאלה אם הפירמה מעבירה את הנכס או נותנת את השירות או אמורה לעשות כן בעתיד. גם אם הפירמה מקיימת את ההתחייבויות המוטלות עליה במסגרת העסקה, היא איננה חייבת להכיר בהכנסה כל עוד אינה מקבלת את התמורה הכספית, אף על פי שבאותו זמן נוצר לצד השני חוב כלפיה. אומנם בסיס המזומנים קל ופשוט ליישום ואיננו דורש ניהול של מערכת דיווחים מורכבת, אך בסיס זה איננו מוכר על ידי הגופים המקצועיים החשבונאיים כדרך נכונה ומקובלת לצורך מדידת הרווח הפיננסי ודיווח עליו, מכיוון שמדידה לפי תזרים המזומנים איננה משקפת נאמנה את מצבה הפיננסי של הפירמה. התקינה החשבונאית קובעת כי הדיווחים הכספיים, להוציא דוח על תזרימי מזומנים, אמורים להיערך על בסיס צבירה בהתאם למועד ביצוע העסקאות. קיומו של בסיס מזומנים מוגבל, אם בכלל, אך ורק לאותם מקרים חריגים, נדירים ויוצאים מן הכלל, שבהם מדובר במדידת התוצאות הפיננסיות של ישויות חשבונאיות זעירות בעלות פעילות כלכלית פשוטה, שהיקף פעילותן זניח ואין להן בעלי עניין ומשתמשים חיצוניים, ולכן אין כל משמעות מיוחדת לניהול רישומים חשבונאיים אצלן.<sup>82</sup> הדבר נכון, למשל, ביחס למסדות ללא כוונת רווח; ביחס אליהם קובע תקן חשבוונאות מס' 5 כי אם היקף הכנסותיהם נמוך

80 ראו: ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 83.

81 לדיון בעקרון ההקבלה, ראו: International Accounting Standard 12: Income Taxes (2012). ראו גם: Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements (FASB, 1985), §146. כן ראו, ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 30.

82 ראו: ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 88-89; יעקב ברקאי **חשבוונאות ודיווח כספי** (תשס"א-תשס"ג), בעמ' א-21-22; נסים ארניה, אהוד ימפולר ויניב קונצ'יצקי, **חשבוונאות בעסקים** (מהדורה חדשה, 2003), בעמ' 61-62; יעקב סמט, **חשבוונאות פיננסית – תיאוריה ומעשה** (כרך א, מהדורה חמישית מורחבת ומותאמת לשנת 2000, 2000), בעמ' 72; דוד סמט, **חשבוונאות למתקדמים: ספר לימוד לתלמידים בבתי ספר גבוהים לחשבוונאות** (1972), בעמ' 80-81; צחור (לעיל, הערה 76) בפרק 2.2.

יחסית (כ-750,000 שקלים), הם רשאים לערוך את דיווחיהם על בסיס מזומנים.<sup>83</sup> (הדבר היה נכון בעבר ביחס לגופים מהמגזר הציבורי כדוגמת רשויות מקומיות<sup>84</sup> או משרדי ממשלה.<sup>85</sup>)

הרציונל המונח בבסיס ההיתר לעשות שימוש בבסיס מזומנים לצורך מדידת הרווח הינו שבמקרים חריגים ונדירים, כדוגמת אלו המתוארים לעיל, התועלת הכרוכה בהפשטת הדרישות החשבונאיות עולה לאין שיעור על הפגיעה בנכונות תיאורו של המצב הפיננסי.

### (ב) התפיסה המשפטית – בסיס מזומנים הינו שיטת דיווח לגיטימית בדין המס הנוהג

אף שהחשבונאות הפיננסית איננה מכירה בבסיס מזומנים ככלל מקובל, דין המס הנוהג מפתח את הדיווח על בסיס מזומנים כשיטת דיווח לגיטימית וראויה לקביעת העיתוי שבו

83 ראו: המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, תקן חשבונאות מס' 5 – תיקונים והבהרות לגילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים (1999). ראו גם: "גילוי דעת מס' 69 בדבר כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים" פרסומים מקצועיים – כללי חשבונאות (כרך א, לשכת רואי חשבון בישראל, מהדורה שמונה-עשרה, תשנ"ז), בעמ' 398.

84 בשנת 1998 מסרה ועדה ציבורית בראשות פרופ' אמיר ברנע המלצות בעניין רפורמה בדיווח החשבונאי של רשויות מקומיות. לפי המלצות הוועדה, יש להנהיג בקרב רשויות מקומיות מתכונת של דיווח כספי לפי החשבונאות על בסיס צבירה. בהתאם לכך, יש לרשום הכנסות והוצאות עם הצטברותן ולא במועד תזרים המזומנים שלהן. שיטה זו אמורה לבוא במקומה של שיטת הדיווח הקיימת, המבוססת על "בסיס מזומן מתואם, Adjusted Cash Basis Of Accounting). ההמלצות אומצו על ידי שר הפנים בפברואר 1998. להמלצות הוועדה, ראו: שוקי אמרני, רפאל האפט ואייל סולגניק, **רפורמת הדיווח ברשויות המקומיות לאור המלצות 'ועדת ברנע' ו'ועדת אמרני' ולקחים למתכונת ביצוע רפורמות חשבונאיות במגזרים אחרים** (נובמבר 2000); ראו במיוחד שם, בעמ' 15–22.

85 מגמה דומה לזו הנוהגת ביחס לרשויות מקומיות עולה גם מתוכניתו של החשב הכללי באוצר לשעבר, מר ירון זליכה, לשנות את מבנה החשבונאות הלאומית של ישראל (במסגרת תוכנית המכונה "פרויקט מרכבה"). לפי התוכנית, יבוצע מעבר מדיווח חשבונאי על בסיס מזומן לתיאום פיננסי מלא בין משרדי הממשלה. דבר זה יבוא לידי ביטוי בפרסום מאזן שנתי של המדינה, בדומה לחברות עסקיות; ראו: יהודה שרוני, "מהפכה בחשבונאות הלאומית: המדינה תפרסם מאזן בדומה לחברה עסקית", **מעריב** – מוסף עסקים (15.9.2004), 1, שם נאמר כי: "[...] בכנס שנערך שלשום החשב הכללי באוצר [...] חשף פרטים על אודות התוכנית לשינוי מבנה החשבונאות. נכון להיום מתנהלת החשבונאות הלאומית על בסיס מזומן של הכנסות והוצאות (או כפי שהגדיר זאת אחד המשתתפים בכנס, 'כמו חנות מכולת'). זליכה טען כי אין מדובר ב'ראיית חשבון', אלא ב'רעייית חשבון'. לדבריו, השיטה הנוכחית לא מאפשרת לקבל מידע אמין על הנכסים וההתחייבויות ומונעת בקרת תקציב יעילה. לשם שיפור המערכת החל החשב בפרויקט מחשוב ענק שיביא לתיאום פיננסי מלא בין משרדי הממשלה השונים ולקבלת מידע בזמן אמת על המצב התקציבי. כך יתאפשרו בקרה ופיקוח הדוקים יותר על התקציב במשך כל השנה [...] פרסום מאזן נתפס כצעד חיובי גם מבחינת המערכת הפיננסית ושוקי ההון הבינלאומיים, אשר יכולים לקבל מושג על מצבה הכלכלי העדכני של המדינה ועל רמת הסיכון הכלכלית שלה".

נוצר אירוע מס. לאמיתו של דבר, דין המס הופך את החריג החשבונאי שעניינו בסיס מזומנים לכלל משפטי רחב עם אימוצה הגורף של שיטת דיווח על בסיס מזומנים. דין המס מעניק לדיווח על בסיס מזומנים מעמד של שיטה עיקרית לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, בבחינת שיטת דיווח שיווית, שאותה הנישום רשאי לאמץ כברירת מחדל כל אימת שהיא משקפת בצורה נכונה את הכנסותיו,<sup>86</sup> ובעיקר כשאינן בעסק מלאי עסקי מהותי. לפי דין המס הנוהג, לנישומים כאלו, שאינם מנהלים מלאי עסקי מהותי, עומדת זכות בחירה בין שיטת הדיווח על בסיס מצטבר ובין שיטת דיווח על בסיס מזומנים, והם יבחרו לרוב לדווח לפי בסיס מזומנים מאחר ששיטה זו נוחה יותר עבורם.

דין המס הנוהג קובע כך לא רק כשמדובר בנישומים פרטיים או בפירמות זעירות בעלות פעילות מסחרית זניחה, שמטעמים של פשטות מנהלית אין מחייבים אותן בניהול חשבונות לפי בסיס צבירה. דין המס מאפשר להחיל את שיטת המזומנים ביחס לבעלי מקצועות חופשיים (כדוגמת עורכי דין, רואי חשבון, רופאים, מהנדסים או אדריכלים) או לנותני שירותים אחרים (כדוגמת סוכנויות נסיעות או בנקים), אף אם הפעילות הכלכלית נעשית באמצעות תאגיד (כפי שהיה בעניין קבוצת השומרים,<sup>87</sup> אשר יוצג בהרחבה בסעיף (3) להלן), וכל זאת גם כשאותו גוף מנהל דיווחים חשבונאיים לפי בסיס צבירה (בין שהדבר מחויב לפי כללי חשבונאות מקובלים ובין שהדבר מחויב לפי הוראות ניהול פנקסי חשבונות<sup>88</sup>). ככלל, רשויות המס אינן דורשות מנותן שירותים, יהא היקף פעילותו אשר יהא, לעשות שימוש בשיטת דיווח על בסיס מצטבר.<sup>89</sup>

הכרת הדין הנוהג בשיטת דיווח על בסיס מזומנים באה לידי ביטוי למשל בדין המס האמריקאי, שבו הוראת סעיף IRC §451(a) לקוד המס האמריקאי מכירה בשיטת דיווח על בסיס מזומנים כשיטה שיווית בכל מקרה שבו לא מתחייב שימוש בשיטה אחרת.<sup>90</sup> אומנם לפי הדין האמריקאי קיומו של מלאי עסקי הוא פרמטר חשוב לבחירה בשיטת

86 ראו: Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 713 Chirelstein ; (לעיל, הערה 2) בעמ' 267.

87 פסק הדין בעניין קבוצת השומרים (להלן, הערה 93).

88 הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

89 Daniel I. Halperin, "Interest in Disguise: Taxing the 'Time Value of Money'", 95 *Yale L.J.* (1986) 506, footnote 4.

90 ראו גם הוראת סעיף IRC §446(c) לקוד המס האמריקאי, הקובעת כי ייחוס הכנסה או הוצאה לשנת המס אמור להיעשות בהתאם לאחת משיטות הדיווח המקובלות: על בסיס מזומנים או על בסיס מצטבר. ראו גם הוראת סעיף CFR §1.446-1(c)(1)(ii)(C) לתקנות המס האמריקאיות, המאפשרת לנישום חופש פעולה בבחירת המועד שבו נוצרת לו ההכנסה, ובלבד שהדבר מתיישב עם השיטה שבה הוא נוהג לנהל את פנקסיו בדרך כלל. גם הוראת סעיף IRC §448 לקוד המס האמריקאי, הקובעת מגבלות מצומצמות לשימוש בשיטת דיווח על בסיס מזומנים, מלמדת על תחולתה הרחבה בדין המס. השווה להוראת סעיף IRC §461(a) לקוד המס האמריקאי, הדנה במועד היווצרותו של אירוע מס ביחס לצד ההוצאות. בהקשר זה ראו גם, Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 712-715.

דיווח על בסיס מצטבר,<sup>91</sup> אולם למעט שיקול זה הבחירה בשיטת הדיווח הינה לכאורה בתחום ההחלטה האוטונומית של החייב במס ונתונה לשיקול דעתו, אלא אם כן בוחרות רשויות המס להתערב בהחלטה זו.<sup>92</sup>

**(ג) התפיסה המשפטית בישראל – בסיס מזומנים הינו שיטת דיווח לגיטימית בדין המס הנוהג והלכת קבוצת השומרים**

בדומה לדין המס הנוהג בארצות הברית, גם דין המס בישראל רואה את שיטת הדיווח על בסיס מזומנים כשיטה ראויה ולגיטימית לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. גישה זו מצאה לה עוגן בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין קבוצת השומרים,<sup>93</sup> המשמש תקדים מחייב בסוגיית היקף תחולתן של שיטות הדיווח. באותו עניין נדון ערעורה של חברה העוסקת במתן שירותי שמירה וניקיון בהיקפים ניכרים ללקוחות שהינם בעיקר מוסדות גדולים. לחברה לא היה מלאי עסקי והיא לא עסקה בייצור או במסחר. הוצאותיה העיקריות של החברה היו משכורות לעובדים, ששולמו מדי חודש בחודשו. הכנסותיה נבעו מהשירותים שהיא סיפקה, והן התקבלו באשראי של 60–75 ימים בממוצע. החברה ביקשה לדווח על הכנסותיה לפי בסיס מזומנים. בית המשפט העליון הפך את פסק דינו של השופט פלפל בבית משפט קמא<sup>94</sup> וקיבל את עמדתה של הנישומה.

אומנם בית המשפט העליון מצהיר על ההסתמכות של דין המס הנוהג על כללי החשבונאות המקובלים בכל הנוגע לעיתוי שבו נוצר אירוע מס,<sup>95</sup> אך באותה נשימה קובע כי המבחן לסיווג ציבור החייבים במס בין שיטות הדיווח איננו בהכרח בסיס החשבונאות שעל פיו מנוהלים פנקסי הפירמה; המבחן הוא איזו שיטת דיווח מתאימה יותר לאופי העסק ולהיקף פעילותו, ובעיקר – אם בפנינו עסק שבו מתקיים ניהול מלאי עסקי. בית המשפט העליון מדגיש כי הקריטריון המרכזי לקביעתה של שיטת הדיווח של נישום הוא ניהול מלאי עסקי מהותי בעסק (לעומת מצב שבו לפנינו פירמה שאין

91 ראו הוראת סעיף CFR §1.446-1(c)(2)(i) לתקנות המס האמריקאיות, הקובעת כי כאשר עסקינן במלאי, חלה חובה לעשות שימוש בשיטת דיווח על בסיס מצטבר. ראו גם הוראת סעיף IRC §471 לקוד המס האמריקאי. דברים ברוח דומה נאמרו גם ב: *Knight-Ridder Newspapers v. United States*, 743 F. 2d 781 (1984), p. 788.

92 שם, בעמ' 787–788. ראו גם: הוראת סעיף IRC §446(b) לקוד המס האמריקאי, הקובעת כי בסיס הדיווח נתון לשיקול דעתו של הנציב כדי להבטיח ששיטת הדיווח אכן משקפת בצורה אמיתית את הכנסות הנישום. גישה דומה נוקט גם דין המס הקנדי, ראו: Vern Krishna, *Fundamentals of Canadian Income Tax* (6<sup>th</sup> ed. 2000), pp. 162–163. כך גם בדין המס האוסטרלי, ראו: Australian Tax Handbook (לעיל, הערה 51) בעמ' 793–804.

93 ע"א 494/87 קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795 (1992) (להלן: עניין קבוצת השומרים או הלכת קבוצת השומרים).

94 עמ"ה (מחוזי ת"א) 146/82 חברת קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, פד"א יד 4 (1987) (להלן: פסק הדין המחוזי בעניין קבוצת השומרים).

95 עניין קבוצת השומרים (לעיל, הערה 93) בעמ' 800–801.



ברשותה מלאי עסקי או המלאי איננו מניב לה רווח ממשי בהשוואה לרווח המופק מהפעילות העיקרית שלה).<sup>96</sup> בית המשפט העליון "מנסה" לבחון בפסק הדין איזו שיטת דיווח לצורכי מס טובה יותר – זו על בסיס מצטבר או זו על בסיס מזומנים – אולם מסכם את דבריו באומרו כי אין בכוונתו להכריע במחלוקת בין אנשי מקצוע מתחום החשבונאות.<sup>97</sup> עם כל הכבוד, קשה לראות כיצד שאלת העיתוי שבו נוצר אירוע מס היא שאלה במחלוקת מתחום החשבונאות. זוהי שאלה נורמטיבית ומשפטית, ובהיעדר חקיקה מפורשת מחובתו של בית המשפט להכריע בה על בסיס עקרונות היסוד של השיטה המשפטית בסוגיה שבה הוא דן.<sup>98</sup> יתר על כן, קשה להבין כיצד בית המשפט קובע כי קיימת מחלוקת בין אנשי מקצוע מתחום החשבונאות בשאלה איזו שיטה טובה יותר. עמדתה של החשבונאות בעניין זה ברורה: בסיס צבירה הוא כלל חשבונאי מקובל, ואילו בסיס מזומנים איננו כזה.

בית המשפט העליון אינו נרתע מלציין כי גם אם נצא מנקודת הנחה ששיטת דיווח על בסיס צבירה היא האידיאלית,<sup>99</sup> אין בכך עילה לחייב את הנישום לנהוג על פיה, והוא רשאי לעשות שימוש בבסיס מזומנים כשיטה ראויה לדיווח לצורכי מס.<sup>100</sup> בית המשפט אומר כי "השאלה איננה פסילתה של שיטת המזומנים. אין ספק שזו אחת השיטות הנהוגות. השאלה היא אם מתאימה היא לאופי העסק של המערערת והיקפו".<sup>101</sup> בית המשפט מנסח את דבריו בדרך המביאה לסברה כאילו שיטת דיווח על בסיס מזומנים היא לדידו השיטה העדיפה.<sup>102</sup>

96 שם, בעמ' 810–811.

97 שם, בעמ' 809–810.

98 ראו: אהרן ברק, "פרשנות דיני המס", **מיסים יא**(4) א-1 (אוגוסט 1997).

99 השוו לפסק הדין המחוזי בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 94), שם קובע השופט פלפל כי דיווח לפי השיטה המצטברת הוא הדרך הנכונה והאידיאלית לשקף את מצבו של הנישום, וזוהי השיטה המחייבת את רוב הנישומים. ראו גם לעיל, סעיף א(1) לפרק זה.

100 עניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 809. יצוין, במאמר מוסגר, כי אילו פסק בית המשפט העליון כי קבוצת השומרים הייתה אמורה לדווח לפי השיטה המצטברת, אזי היה ראוי לתאם את סכום התמורה המשולם בפועל למועד אירוע המס לפי שיעור ריבית המקובל במשק בתקופה החולפת ממועד אירוע המס ועד לתשלום התמורה, פעולה המכונה "ניכיון" (Discount); להרחבה בעניין זה, ראו דוידאי (לעיל, הערה 1) בעמ' 219–232 (פרק ג למאמר). דבר זה היה מנטרל את הקושי של בית המשפט באימוץ השיטה המצטברת; ראו דברי בית המשפט בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 808–809.

101 עניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 810. השוו לחוזר מס הכנסה 39/93 (משפטית), "קריטריונים לקביעת צורת הדיווח לצרכי מס – בסיס מצטבר או מזומן", **מיסים ז**(5) (אוקטובר 1993) ג-24, אשר נקבע בעקבות פסק הדין ובו מאמצת רשות המיסים את פסק הדין בעניין קבוצת השומרים. לחוזרים נוספים שפרסמה רשות המיסים, אך לא הופעלו למעשה, ראו שאנן (לעיל, הערה 76) ליד הערות 25–27.

102 עניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 808–811. ראו גם חוזר מס הכנסה 39/93 (לעיל, הערה 101).

בסופו של דבר, בית המשפט העליון משתכנע כי קבוצת השומרים רשאית לבחור בדיווח לפי שיטת המזומנים. לדעתו של בית המשפט יש ראיות לכך ששיטת דיווח על בסיס מזומנים מתאימה לעסק של הנישומה. בית המשפט מנמק זאת בכך שמדובר בעסק פשוט בפעילותו, הכנסות החברה נובעות ממתן שירות ללקוחות מוסדיים גדולים, ההוצאות הינן ברובן שכר עבודה, והחשוב מכול – אין לחברה כל מלאי עסקי.<sup>103</sup> בית המשפט פוסק כך אף על פי שהנישומה הייתה מחויבת לנהל פנקסי חשבונות לפי השיטה הכפולה.<sup>104, 105</sup> לדעתו של בית המשפט, מהחובה לנהל פנקסי חשבונות בשיטה הכפולה לא ניתן ללמוד על חובה לדווח לרשויות המס לפי השיטה המצטברת.<sup>106</sup> עם כל הכבוד, להבנתי יש לראות בניהול פנקסים לפי השיטה הכפולה חלק בלתי נפרד מהחשבונאות על בסיס צבירה. משמעותה של החשבונאות הכפולה היא בצבירת יתרות החייבים והזכאים בפנקסי הפירמה, ופעולה זו מביאה, באופן טבעי, לצבירה חשבונאית של הרווח עבור הפירמה אף אם טרם קיבלה את התמורה בגין העסקה.<sup>107</sup> היה אפוא מקום, לדעתי, לקבוע כי הנישומה חייבת לדווח על רווחיה לצורכי מס לפי השיטה המצטברת.<sup>108</sup> בית המשפט קובע כי הנישומה רשאית לבחור בדיווח לפי שיטת מזומנים

- 103 עניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 809–810. ראו גם: ע"א 363/64 **אוהד נ' פקיד שומה**, פ"ד יט(1) 274, בעמ' 275 (1965); עמ"ה (מחוזי ת"א) 186/71 **אורבך נ' פקיד שומה גוש דן**, פד"א ה' 24 (1972) (להלן: עניין **אורבך**); עמ"ה (מחוזי ת"א) 171/81 **רוניצקי נ' פקיד שומה ת"א**, פד"א יב 455 (1982); עמ"ה (מחוזי חי') 26/85 **יוסף פאוקר ודב אינגבר נ' פקיד שומה חיפה**, פד"א יג 333 (1986) (להלן: עניין **פאוקר ואינגבר**); וכן ראו עניין **לוי** (לעיל, הערה 15).
- 104 בניהול פנקסים לפי השיטה הכפולה מתבצע רישום כל הוצאה (חובה) כנגד הנכס שמימן הוצאה זו (זכות), וכן רישום כל הכנסה (זכות) כנגד נכס שנוצר עקב הכנסה זו (חובה). ראו ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 38.
- 105 ראו דברי בית המשפט בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 798, שם נאמר כי אין מחלוקת על כך שהייתה חובה על הנישומה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה.
- 106 ראו דברי בית המשפט שם, בעמ' 801–808, שלפיהם החובה לנהל מערכת חשבונות לפי שיטת החשבונאות הכפולה אינה מוכיחה שהחברה הייתה מחויבת לנהל פנקסים בשיטת הצבירה. ראו גם דברי בית המשפט שם, בעמ' 811, שבהם הוא מותיר ללא הכרעה את השאלה אם החשבונאות הכפולה מחייבת דיווח לצורכי מס לפי השיטה המצטברת.
- 107 השוו לדעתו של רואה חשבון אדיר ענבר, יו"ר המאגר המקצועי בלשכת רואי חשבון בישראל, בחוות דעת שפרסם לאחר פסק הדין המחוזי בעניין קבוצת השומרים: אדיר ענבר, "חוות דעת בעניין שיטת ניהול החשבונות לעומת בסיס הדיווח התקופתי", **מסים ומעשים** 32 (פברואר 1988) 8.
- 108 השוו לפסק הדין המחוזי בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 94) שם קובע השופט פלפל כי נישום המחויב לנהל פנקסי חשבונות לפי בסיס צבירה חייב לדווח לצורכי מס לפי השיטה המצטברת. ראו גם: עמ"ה (מחוזי חי') 92/90 **דרד מנשס נ' פקיד שומה חיפה**, מיסים (ה) 6-ה-127, בעמ' 130 (1991). וכן ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 1200/01 **פז פרי זהב גידול ושיווק פרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה רחובות**, מיסים יט(1) ה-154 (2005) (להלן: עניין **פז פרי זהב**).

הגם שדיווח כזה מאפשר לה ליהנות מהפרשי עיתוי בין תשלום הוצאות, הנעשה במועד מוקדם יחסית, לבין קבלת הכנסות, המתקיימת במועד מאוחר יותר. לדברי בית המשפט, "כל עוד שיטת המזומנים מבטאה את ההכנסות האמיתיות ואין חובה על פי החוק לדווח בשיטה אחרת, שיטת המזומנים אינה פסולה רק בשל ה-shifting שהיא יוצרת".<sup>109</sup> עם כל הכבוד, דברים אלו ראויים לדעתי לביקורת, מכיוון שיצירת shifting מעוותת את ההכנסות האמיתיות של הפירמה ומאפשרת להקטין את חבות המס האפקטיבית.<sup>110</sup> יצוין כי בעבר הובעה בפסיקה גישה הרואה בדיווח על בסיס מצטבר שיטה נכונה וראויה יותר, בעוד דיווח על בסיס מזומנים הוא חריג יוצא דופן, בבחינת הקלה.<sup>111</sup> גישה זו לא אומצה בפסיקות מאוחרות יותר,<sup>112</sup> ולאמיתו של דבר הייתה שנויה במחלוקת בין בתי המשפט המחוזיים,<sup>113</sup> עד שנדחתה במפורש בפסק הדין בעניין קבוצת השומרים.<sup>114</sup>

בשולי הדברים ראוי לציין כי במסגרת דיני מס ערך מוסף בישראל שינה המחוקק את גישתו בתחילת שנת 2011, וכעת הוא מפליג בהכרה בשיטת דיווח על בסיס מזומנים. בתיקון מס' 41 לחוק מס ערך מוסף<sup>115</sup> (החל מיום 1.1.2011) נקבע כי בעסקאות של מתן שירות אצל נותני שירותים קטנים ובינוניים (שמחזור עסקאותיהם איננו עולה על 15

- 109 עניין קבוצת השומרים (לעיל, הערה 93) בעמ' 813.
- 110 בעניין זה ראו: הוראת ביצוע 8/2012, "בסיס דווח לצרכי מס – מזומן או מצטבר", **מיסים** כו(5) ג-3, שבה מבקשת רשות המיסים לקבוע כי כאשר על פי כללי חשבונאות מקובלים חברה עורכת דוח כספי חשבונאי על בסיס צבירה, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח ברוח ההתאמה לצורכי מס לבסיס מזומן, אלא אם כן קיימת הוראה מפורשת לעניין הכנסה מסוימת בדיני המס ובהתייחס להכנסה זו בלבד. להתייחסות נרחבת להוראת ביצוע זו, ראו שאגן (לעיל, הערה 76) בפרקים 4 ו-4 שם הוא טוען כי לא ברור מהו הבסיס החוקי להוראת הביצוע. ראו גם: אמנון סמרה, רן ארצי, "בסיס מזומן או מצטבר – מכאן לאן?", **מיסים** כז(13) א-18.
- 111 ראו: דברי השופט בעניין **מורצקי-רוזן** (לעיל, הערה 10) בעמ' 456-457. ראו גם דברי השופט מגן אלטוביה בעניין **פז פרי זהב** (לעיל, הערה 108) בעמ' 162.
- 112 לגישה המסתייגת מגישת השופט בכור בפסק הדין בעניין **מורצקי-רוזן** (לעיל, הערה 10), ראו למשל, פסק הדין בעניין **פאוקר ואינגבר** (לעיל, הערה 103).
- 113 לגישה דומה לזו של השופט בכור בפסק הדין בעניין **מורצקי-רוזן** (לעיל, הערה 10), ראו פסק הדין המחוזי בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 94) בעמ' 10-11. ראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 512/55 **היימן נ' פקיד שומה ראשון-לציון, רואה-החשבון ו 305**, בעמ' 306 (1955); פסק דין **אורבך** (לעיל, הערה 103); עמ"ה (מחוזי ת"א) 201/83 **דיטמן נ' פקיד השומה פ"ת**, פד"א יב 475, בעמ' 476 (1985). השוו לדבריו של השופט בכור בפסק הדין בעניין **מספנות ישראל** (לעיל, הערה 37) בעמ' 53.
- 114 בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 806-807, נאמר ביחס לדבריו של השופט בכור בעניין **מורצקי-רוזן** כי "דומה שאין חולקים כיום כי זו הלכה שאין פוסקים על פיה", אף כי לא ברור מהו המקור של מסקנה זו. כך גם דברי בית המשפט, שלפיהם משתמע מפסק הדין בעניין **מספנות ישראל** (לעיל, הערה 37) שהשופט בכור בעצמו חוזר בו מאותה הלכה.
- 115 חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41), תשע"א-2011, ס"ח 2300 בעמ' 937.

מיליון שקלים בשנה) יחול החיוב במס לפי בסיס מזומן ולא לפי בסיס מצטבר.<sup>116</sup> בכך שינה המחוקק את הכלל שהיה נהוג עד לתיקון זה, שלפיו מועד החיוב במס בעסקה של שירות יהיה לפי בסיס מצטבר, דהיינו במועד מתן השירות.<sup>117</sup> זאת ועוד, בתיקון מס' 48 לחוק מס ערך מוסף<sup>118</sup> (החל מיום 1.1.2015) הרחיב המחוקק את הדיווח לפי בסיס מזומנים גם לעסקאות של מכירת נכס על ידי עוסק (מתחומי הקמעונאות, המקרקעין, הסיטונאות, סוכנויות הביטוח והחקלאות) שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה. בעסקאות אלו יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.<sup>119</sup> לדברי משרד האוצר בהסבר להצעת החוק, צעדים אלו יגדילו את שיעור המדווחים על בסיס מזומן לכ- 94% מסך העוסקים במשק.<sup>120</sup>

#### (ד) חשיבות קיומו של מלאי עסקי לדיווח לפי בסיס מצטבר – האומנם זהו המבחן הראוי ?

דין המס מאמץ את שיטת הדיווח על בסיס מצטבר כל אימת שהפירמה מנהלת מלאי עסקי מהותי. הוא עושה כן מטעמים דומים לאלו שבעטיים החשבוונאות מאמצת את בסיס הצבירה ככלל חשבונאי מקובל ודוחה את בסיס המזומנים. לפי התפיסה, פירמה המחזיקה מלאי עסקי מחויבת לנהל פנקסי חשבונות על בסיס צבירה, מכיוון שבסיס מזומנים איננו מביא בחשבון את השינויים בכמות המלאי או בערכו בין תקופות הדיווח,

116 כך קובעת הוראת סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ממועד החלפתה ביום 1.1.2011: "בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל". הוראה זו הוחרזה ביחס לנותני שירותים גדולים שמחזור עסקאותיהם עולה על 15 מיליון שקלים בשנה, שבנוגע אליהם מועד החיוב נותר על בסיס מצטבר, כאמור בהוראת סעיף 29(א1) לחוק מס ערך מוסף, אשר קובעת: "[...] בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; [...]". לאמיתו של דבר, עיקרון דומה הוחל כבר בשנים 2009-2010; ראו: תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה), תשס"ט-2008, ק"ת 6736 בעמ' 286; תקנות מס ערך מוסף (הוראת שעה) (תיקון), תש"ע-2009, ק"ת 6837 בעמ' 276.

117 כך קבעה הוראת סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף, עד החלפתה ביום 1.1.2011: "בשירות חל החיוב במס עם נתינתו; ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתנתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – עם גמר נתינתו". עם זאת, גם בזמן שנהגה ההוראה המקורית של סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף, קבעו תקנות מס ערך מוסף כי בעסקאות שירות מסוימות, כגון השכרת נכסים, מתן אשראי ומתן שירותים על ידי בעלי מקצועות חופשיים מסוימים (עורכי דין, רואי חשבון, אדריכלים, רופאים וכדומה) – יחול החיוב במס על בסיס מזומן; ראו: תקנה 7 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976.

118 חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 48), השע"ה-2014, ס"ח 2478 בעמ' 41-42.

119 ראו הוראת סעיף 22(ב)(1) לחוק מס ערך מוסף. בנוסף קובע תיקון 48 לחוק, כי יחול דיווח על בסיס מזומן על עסקאותיהם של יצרנים, אשר מחזור עסקאותיהם אינו עולה על 3,800,000 שקלים חדשים (כמפורט בפרט 2(ג) לתוספת א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973) – ראו: הוראת סעיף 22(ב)(2) לחוק מס ערך מוסף.

120 ראו גם: <http://www.news1.co.il/Archive/001-D-350019-00.html>.

והוא גם אינו מתחשב במלאי העסקי הקיים אצל הפירמה בתחילת התקופה או בסופה. לנתונים אלו השפעה מהותית על קביעת הרווח בפירמה. כך למשל, פירמה המנהלת את חשבונותיה לפי בסיס מזומנים יכולה להקטין רווחים על ידי רכישת מלאי ותשלום בגינו. עקב כך, מדידת הרווח לפי בסיס מזומנים בעסק עם מלאי עלולה להביא לעיוות בהצגת מצבו הפיננסי ובהערכת התוצאות של פעילותו העסקית. זאת ועוד, לפי התפיסה המקובלת בחשבונאות, מדידת הכנסה ממכירת מלאי עסקי נעשית בצורה המיטיבית באמצעות הקבלה בין עלויות רכישתו של המלאי, ייצורו ומכירתו (עלויות המכונות בדיווח החשבונאי "עלות המכר") לבין הכנסות הנובעות ממכירת אותו מלאי.<sup>121</sup> כדי להשיג הקבלה זו יש צורך לנהל את רישום המלאי כך שהעלויות של רכישת הסחורות או חומרי הגלם והוצאות הייצור לא יופחתו מייד עם הוצאתן, אלא במועד שבו המוצר הסופי נמכר.<sup>122</sup> לצורך יצירת הקבלה בין עלות המכר לבין התמורה ממכירת המלאי על הנישום לנהל את דיווחיו לפי החשבונאות על בסיס צבירה.<sup>123</sup>

מכוחו של היגיון דומה לזה של החשבונאות, דין המס מחייב כאמור כי בעסק המנהל מלאי עסקי מהותי, הדיווח על מכירת מלאי עסקי יהיה לפי השיטה המצטברת.<sup>124</sup> ואולם, כאשר עסקינן בפירמה שאין ברשותה מלאי עסקי מהותי, או המלאי איננו מניב לה רווח של ממש (בהשוואה לרווח המופק מהפעילות העיקרית שלה),<sup>125</sup> דין המס מתיר לפירמה לפעול לפי שיטת המזומנים, וזאת ללא קשר לשאלה אם היא מנהלת דיווחים חשבונאיים לפי בסיס צבירה. דין זה חל אף על פי שגם גופים שאין בהם מלאי עסקי נדרשים, לפי הכללים המקובלים בחשבונאות, לנהל את פנקסיהם ודיווחיהם לפי בסיס צבירה.<sup>126</sup> הרי לקיומו של מלאי או היעדרו אין דבר עם הצורך בדיווח אובייקטיבי ונכון על התוצאות הפיננסיות לבעלי עניין ומשתמשים חיצוניים. גם פירמות שאינן מחזיקות מלאי יכולות להקטין רווחים באמצעות הקדמת תשלומים של חיובים עתידיים

- 121 ראו: Chirelstein (לעיל, הערה 2) בעמ' 287–291 (פסקה 12.03).
- 122 ראו: Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* vol. 4 (2<sup>th</sup> ed., 1992), pp. 105-124–105-144, para. 105.8. ראו גם פסק הדין בעניין *Knight-Ridder Newspapers* (לעיל, הערה 91) בעמ' 788–789.
- 123 ראו גם את הוראת סעיף IRC §453 לקוד המס האמריקאי, המאפשרת, במקרים מסוימים, לעשות שימוש בשיטת תשלומים (Installment Method) כדי לדחות את מועד תשלום המס עד שמתקבלים המזומנים.
- 124 דברים ברוח זו נאמרו על ידי בית המשפט העליון בעניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) בעמ' 810. ראו גם הוראת סעיף CFR §1.471-1 לתקנות המס האמריקאיות.
- 125 לפסיקה המכירה בזכותה של פירמה המחזיקה מלאי שאינו מפיק לה רווחים של ממש לדווח על בסיס מזומנים, ראו: עמ"ה (מחוזי חי') 173/91 **דמבו בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**, מיסים (6) ה-166 (1993). השוו פסק דין זה לחזור מס הכנסה 12/94 (משפטית), "דווח לפי בסיס מזומן או מצטבר", **מיסים** ח(4) (אוגוסט 1994) ג-17, אשר נקבע בעקבות פסק הדין. כן ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 291/74 **הלביץ נ' פקיד שומה**, פד"א ז 289 (1974); לביקורת על פסק דין זה, ראו אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 281–282.
- 126 ראו: *Accounting Standard 18 Revenue* (EN – EU IAS 18, 2009).

**שונים, ממש כמו פירמות המחזיקות מלאי.** ראו למשל משרד רואי חשבון ענק (כדוגמת כל אחד מארבעת משרד רואי החשבון הגדולים בישראל: ארנסט אנד יאנג, דלויט, קסלמן או סומך חייקין) או משרד עורכי דין גדול (כדוגמת גולדפרב-זליגמן או הרצוג-פוקס-נאמן). כל אחד מאלה כולל מאות עובדים. אין חולק על כך שגופים אלו מחויבים לנהל דיווחים חשבונאיים לפי בסיס צבירה. אין אפוא לדעתי כל הצדקה לפטור תאגידי ענק כאלו מדיווח לצורכי מס לפי בסיס מצטבר.<sup>127</sup> הקושי בולט במיוחד בתקופה שבה הפעילות הכלכלית עוברת יותר ויותר מכלכלה ישנה, שבה פירמות מייצרות מוצרים וסוחרות במלאי (בעיקר בתחומי התעשייה והחקלאות), לכלכלה חדשה, שבה רוב הפירמות נותנות שירותים.<sup>128</sup>

**(ה) עיוות בדין המס של ההסדרים המקובלים בחשבונאות הפיננסית המתייחסים לבסיס צבירה – סיכום**

יוצא אפוא כי לפי דין המס הנוהג, שיטת דיווח על בסיס מזומנים מקובלת בתחום רחב של פעילויות כלכליות, גם אם מדובר בגופים נותני שירותים שהיקף פעילותם או היקפם הכספי גדולים, גם אם הם בעלי פעילות כלכלית המשלבת פרמטרים מורכבים וגם אם הם עורכים את דוחותיהם החשבונאיים לפי בסיס צבירה. דין המס מתיר לבחור בדיווח לפי בסיס מזומנים אפילו בגופים שבהם קיימים הפרשי עיתוי בין המועד שבו ההוצאות המשמשות בייצור הכנסה משולמות ומותרות לכאורה בניכוי לבין המועד שבו מתקבלות ההכנסות, כפי שהדבר בעסקים גדולים של נותני שירותים וכפי שהיה, למשל, בעניין קבוצת השומרים.<sup>129</sup> הדבר אפשרי אף על פי שהוא מאפשר להקטין את חבות המס

<sup>127</sup> ראו גם דעתו של אלקינס כי יש לחייב בדיווח לפי שיטה מצטברת כאשר מדובר בנישומים שסכום הוצאותיהם בפעילותם הכלכלית מהותי ביחס להכנסותיהם. לעומת זאת, כאשר מדובר בנישומים המוכרים בעיקר את יגיעתם האישית, ולהם הוצאות נמוכות מאוד, יש להתיר, לדעתו, דיווח על בסיס מזומנים. לשיטתו של אלקינס, נישומים המספקים שירותים באמצעות עובדים או קבלני משנה, לרבות בעלי מקצועות חופשיים העושים כן, הינם סוחרים, מכיוון שהם קונים שירות מאדם אחד ומוכרים אותו לאדם אחר, כשהרווח הגולמי הוא הפרש בין עלות השירות לבין מחיר מכירתו – ממש כמו סוחרים במלאי מוחשי. לכן, מוצדק למסותם לפי השיטה המצטברת, מכיוון שבאמצעות ניהול חשבונות על בסיס צבירה ניתן ליצור הקבלה בין הכנסות לבין הוצאות. ראו אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 293–287. יצוין, כי גם לפי הדין הנוהג כיום, ניתן להחיל על עסקים גדולים של נותני שירותים את סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ולחייבם במתן פירוט של מלאי עבודות בכיצוע. מפאת קוצר היריעה לא נרחיב בעניין זה.

<sup>128</sup> ההערכות כיום הינן כי מעל מחצית מהתוצר הגולמי של כלכלת העולם הינה כלכלת שירותים. ראו: [http://en.wikipedia.org/wiki/Service\\_economy](http://en.wikipedia.org/wiki/Service_economy).

<sup>129</sup> בית המשפט העליון מציין בעניין קבוצת השומרים (לעיל, הערה 93) כי אחד השיקולים החשובים שיש לבחון לצורך בחירתה של שיטת הדיווח הינו תקופת האשראי שהנישום נוהג לתת ללקוחותיו, מכיוון שתקופת אשראי ארוכה יחסית עשויה להביא לכך שהדיווח על מצבו הפיננסי של הנישום נעשה בצורה לא מדויקת; שם, בעמ' 811–814. בית המשפט

האפקטיבית, וזאת בניגוד לעקרונות היסוד של דיני המס, ובראשם השאיפה למדידה נכונה של היכולת הכלכלית של החייב במס להשתתף במימון הקופה הציבורית, השאיפה לשוויון, צדק והגינות בין הנושאים בנטל המס והרצון למנוע תכנוני מס מלאכותיים ובלתי נאותים.<sup>130</sup>

דוגמה לגישה ראויה יותר מזו המתוארת בדין המס האמריקאי והישראלי ניתן למצוא באנגליה. דין מס זה שינה את התייחסותו לשיטות הדיווח, בקובעו כי בעלי מקצועות חופשיים וספקי שירותים חייבים במס על רווחים שהם מפיקים בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים ולבסיס החשבונאי המספק דיווח נכון ומדויק.<sup>131</sup> כוונת המחוקק הבריטי בהוראה זו הייתה ליצור תחולה רחבה של הכללים החשבונאיים לצורך דיווח על אירוע מס של עסקאות שוטפות, וכפועל יוצא שלה להרחיב את תחולתו של הבסיס המצטבר.<sup>132</sup> עם זאת, גם דין המס האנגלי, בדומה לאמריקאי ולישראלי, מייחס את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לכללים חשבונאיים ולא לדין משפטי עצמאי.<sup>133</sup>

ניסיונו של המחוקק הישראלי להסדיר בחקיקה ראשית את הקריטריונים לסיווג הנישומים או הפעילויות הכלכליות נכשלה. הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה משנת 1986 ביקשה להוסיף את הוראת סעיף 130 בפקודת מס הכנסה, שעניינה "קביעת הכנסה על בסיס מצטבר או בסיס מזומנים". בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר כי מטרתה להרחיב את תחולתה של שיטת דיווח על בסיס מצטבר ביחס לנישומים מסוימים נותני שירותים (ובדרך זו לקרב, להבנתי, את דין המס למקובל בחשבונאות, אף כי גם לפי הצעת חוק זו אין אחידות עם הכללים החשבונאיים). בנוסח ההוראה נקבע כי בדרך כלל, למעט הכנסת עבודה והכנסות ספציפיות, הכנסה חייבת במס תיקבע על פי בסיס

קובע כי יש לתת את הדעת, בין היתר, לשאלה אם מדובר במתן אשראי שרירותי הניתן לשליטה והכוונה על ידי הנישום. ראו לעניין זה גם דעתו של אלקינס במאמרו (לעיל, הערה 11) בעמ' 284–285.

130 לרשות המיסים אכן נתונה הסמכות להפעיל את סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] כל אימת שיש ניצול לרעה של הדיווח על בסיס מזומנים; ראו צחור (לעיל, הערה 76) בפרק 5 ובפרק הסיכום; שאנן (לעיל, הערה 76) בפרק 3. עם זאת, לדעתי אין די בכלי זה כדי לפתור את הקשיים העולים משיטת דיווח זו, וזאת, בין היתר, בשל הצורך בפעולה אקטיבית מצידן של רשויות המס כדי להפעיל סמכות זו ובשל נטל ההוכחה הרובץ על רשויות המס בעת הפעלת סמכות זו.

131 ראו: Finance Act 1998, s. 42; Income Tax Act 2005, s. 25. כן ראו Shekel (לעיל, הערה 26) בעמ' 76. עור ראו: (4)Legal Rights and (5)Remuneration, §536 ("Liability to Tax") Duties; (5)Remuneration).

132 ראו Shekel (לעיל, הערה 26) בעמ' 30.  
133 ראו: (4)Schedule D Generally; Cases I and II, (5)Computation of Profits; (i)Principles and Periods), §155 ("Full Amount of Profits") and II, (5)Computation of Profits; (i)Principles and Periods), §155 ("Full Amount of Profits") Wetton, Page & Co. v. Attwooll (Inspector of Taxes) [1963] 1 All E.R. 166.



מצטבר, וזאת כדי למנוע שחיקת מס בתחום של מתן שירותים. כמו כן נקבע בנוסח ההוראה כי לרשויות המס תהיה סמכות לחייב נישומים מסוימים לדווח לפי שיטת דיווח ספציפית.<sup>134</sup> ואולם, הצעת חוק זו לא התגבשה לחקיקה מחייבת.

נמצאנו למדים כי דין המס הנוהג נותן לפירמות רבות הכשר לעשות שימוש בדיווח על בסיס מזומנים כשיטה לגיטימית לקביעת העיתוי להיווצרותו של אירוע מס, וזאת אף שהחשבונאות על בסיס מזומנים איננה בגדר כלל חשבונאי מקובל. בעשותו כן, דין המס מביא – מכוח פרקטיקה מקובלת וללא קביעה מפורשת של הרשות המחוקקת – לעיוות התפיסות החשבונאיות המקובלות, אף שהוא מצהיר כי יש להסתמך עליהן לצורך הגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס.

## 2. עיוות בדין המס של הרציונלים המונחים ביסוד הבסיסים החשבונאיים להכרה ברווח

אימוצה הגורף של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בדין המס הנוהג מלווה, להבנתו, בשינוי אופיו של הרציונל העומד ביסוד ההבחנה בין בסיסי הדיווח החשבונאיים. ככלל, מקובל להצדיק את אימוצה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בהתחשבות של מערכת המס בקשיי נזילות כספית הנוצרים בעת תשלום המס במזומן.<sup>135</sup> לכאורה, כל עוד הנישום אינו מקבל את התמורה הכספית בגין העסקה לידיו, הוא ניצב בפני קשיי נזילות כספית בלתי ראויים בתשלום המס.<sup>136</sup> לעומת זאת, ברגע קבלת התמורה הכספית יש לנישום, בדרך כלל, מקורות לשלם את המס, ולפיכך אפשר לחייבו לעשות כן. בעוד שיטת דיווח על בסיס מצטבר איננה מתחשבת בקשיי נזילות כספית בעת תשלום המס, הרי שהמצדדים בשיטת דיווח על בסיס מזומנים טוענים כי אין לחייב במס כל עוד הנישום אינו מקבל תמורה לידיו.<sup>137</sup>

134 סעיף 24 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69), תשמ"ו-1986, ה"ח 1791 בעמ' 267, 258-268.

135 ראו למשל עניין **קבוצת השומרים** (לעיל, הערה 93) שבו נאמר כי "[...] [ו]דיווח ותשלום מס על בסיס מצטבר היה [...] מעיק ומכביד על מאזן הנזילות של המערערת בהעדר אפשרות לממן את המס בהתחשב באשראי שהמערערת נאלצה לתת ללקוחותיה [...]" (שם, בעמ' 812). זוהי גם דעתו של אלקינס במאמרו (לעיל, הערה 11) בעמ' 255, בעמ' 257, 268. כן ראו: דוד אלקינס, "מיסוי עובדים בשל כתבי אופציה שקיבלו ממעבידם (בעקבות פרשת דר)", **מיסים יג** (6) א-67, בעמ' 69 (דצמבר 1999).

136 ראו: Jimmy G. McLaughlin, "The Limited Liability Company: A Prime Choice for Professionals", 45 *Ala. L. Rev.* (1993) 231, p. 256; Fred B. Brown, "Complete" Accrual Taxation", 33 *San Diego L. Rev.* (1996) 1559, p. 1560.

137 ואולם, שיטת דיווח על בסיס מזומנים מכירה בקבלת תמורה בשווה כסף כמימוש של ההכנסה בשל השקילות הפיננסית בין תמורה כספית ובין תמורה בשווה-כסף. ראו אדרעי (לעיל, הערה 22) בעמ' 203-204.

דא עקא, שהחשבונאות הפיננסית מכירה בבסיס מזומנים (ככלל חשבונאי לא מקובל) מנימוקים אחרים לגמרי. עניינה של החשבונאות על בסיס מזומנים איננו בקשיי נזילות כספית, אלא ברצון להשיג פשטות בניהול הדיווחים החשבונאיים של ישויות זעירות משיקולים של יעילות מנהלית כל אימת שחוסר הדיוק במידע שהן מספקות לבעלי עניין ומשתמשים חיצוניים, אם יש להן כאלו, זניח ביחס לעלות ניהולה של החשבונאות על בסיס צבירה.<sup>138</sup> לכן, מקובל לנהוג לפי החשבונאות על בסיס מזומנים, אם בכלל, רק במקרים נדירים ויוצאי דופן, שבהם קיימת הצדקה מנהלתית לוותר על נכונות המדידה הפיננסית לטובת חיסכון בעלויות ניהולו של הדיווח החשבונאי.

נמצאנו למדים כי דין המס הנוהג מאמץ הבחנה בין שיטות דיווח – הנסמכת לכאורה על ההבחנה בין הבסיסים החשבונאיים להכרה ברווח – אך מפתח לה רציונל חדש שאין לו כל יסוד בחשבונאות. במקום השאיפה של החשבונאות להפריד את ההתייחסות לפירמות בעלות היקף פעילות זניח ומזערי משיקולים של פשטות בניהולם של הדיווחים, ניצבת לה השאיפה של דין המס למנוע קשיי נזילות כספית בתשלום המס למדווחים לפי שיטת מזומנים, כל עוד לא מתקבלת בידיהם התמורה.

שינוי הרציונל המצדיק את קיומה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים עשוי להיחשב כביטוי להתאמה מיוחדת של התפיסה החשבונאית לדין המס. ואולם, התאמה כזו הייתה אמורה לאפשר לכאורה דיווח על בסיס מזומנים לכל חייב במס הסובל מקשיי נזילות כספית בתשלום המס, ללא תלות בקיומו של מלאי עסקי אצל אותו חייב במס או היעדר מלאי כזה. דא עקא, שהחלוקה בין קבוצות החייבים במס הכפופים לכל אחת משיטות הדיווח בדין המס הנוהג – בהתאם לקיומו של מלאי עסקי מהותי או להיעדרו – חלה בין אם קיימים קשיי נזילות כספית בתשלום המס אם לאו.

לעיתים יש בספרות הצדקה נוספת לשיטת דיווח על בסיס מזומנים, שעניינה בשאיפה לפשטות מנהלית. לכאורה, הצדקה זו תואמת את ההיגיון לקיומו של בסיס מזומנים בחשבונאות. אימוצו של היגיון זה היה מחייב להנהיג דיווח על בסיס מזומנים רק במקרים חריגים ונדירים, שבהם שיקולים של עלות מול תועלת מצדיקים לוותר על השיטה המצטברת. בהתאם לכן, היה מקום לצמצם את הדיווח לפי בסיס מזומנים רק לנישומים בעלי פעילות כלכלית זעירה, בשל ההיקף הקטן של חבות המס החלה עליהם וחוסר הכדאיות הכלכלית בשינוי בסיס החשבונאות הנוהג ביחס אליהם. דא עקא, שאין זה היקף תחולתה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בדין המס הנוהג, אשר נתונה לבחירתם של בעלי מקצועות חופשיים ונתני שירותים אחרים, גם אם היקף פעילותם גדול, ולאמיתו של דבר לבחירתו של כל מי שאיננו מחזיק מלאי עסקי מהותי.

138 ראו: ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 88–89; ברקאי (לעיל, הערה 82) בעמ' א-21-22; ארניה, ימפולר וקונצ'יצקי (לעיל, הערה 82) בעמ' 61–62; יעקב סמט (לעיל, הערה 82) בעמ' 72; דוד סמט (לעיל, הערה 82) בעמ' 80–81.

הפער שבין הרציונל המשפטי לבין זה החשבונאי עשוי לבסס לדעתי את המסקנה שאימוצה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בדין המס הנוהג כשיטה לגיטימית וראויה לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, ואף כבירית מחדל כל אימת שאין בפירמה מלאי עסקי מהותי, **הינו בגדר עיוות היסטורי שרכש לו מעמד מחייב בדין המס עקב שגיאה בהבנת החשבונאות**. זוהי "תאונה" היסטורית שקרתה בעבר בטעות, מבלי שההיגיון שממנו נולדה ההבחנה בין בסיסי הדיווח החשבונאיים עמד לנגד עיניהם של מעצבי דין המס.

### 3. עיוות בדין המס של ההסדרים המקובלים בבסיסים החשבונאיים להכרה ברווח

דין המס מסדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בהתבסס, לכאורה, על התפיסות המקובלות בחשבונאות. ואולם, במהלך פיתוחן של שיטות הדיווח, דין המס הנוהג משנה את ההסדרים המקובלים בכל אחד מהבסיסים החשבונאיים שעליהם הוא מתיימר להסתמך. כך למשל, כאשר דין המס מפתח את שיטת הדיווח על בסיס מזומנים, הוא סוטה לעיתים מהסדרים מסוימים המקובלים בחשבונאות על בסיס מזומנים כשהוא מכניס לשיטת דיווח זו גם כללים זרים, ביניהם כאלו המקובלים דווקא בחשבונאות על בסיס צבירה. בדומה לכך, בפתחו את שיטת הדיווח על בסיס מצטבר, דין המס סוטה לעיתים מהסדרים מסוימים המקובלים בחשבונאות על בסיס צבירה כשהוא מחדיר לשיטת דיווח זו גם כללים זרים, ביניהם כאלו המקובלים דווקא בחשבונאות על בסיס מזומנים. שינויים ספציפיים אלו בעיתוי שבו נוצר אירוע מס נעשים, בדרך כלל, על דרך הפרשנות בפסיקת בתי המשפט או בהוראות מנהליות של רשויות המס, ולעיתים אף בחקיקה ראשית.

דרך פעולה זו משמשת בידי מעצביה של מדיניות המס כדי לענות על צרכים נקודתיים בקטגוריות מסוימות של פעילויות כלכליות או חייבים במס, מתוך שאיפה להגשים את מטרותיו המיוחדות של דין המס. **שינויים אלו נעשים כל אימת שדין המס ניצב בפני קשיים ביישום התפיסות החשבונאיות, או כאשר נראה כי כללי החשבונאות אינם ראויים לשמש כהסדרים מחייבים בדין המס**. המשותף לכל השינויים הנעשים בשיטות הדיווח הוא בשאיפה למנוע ניצול לרעה של ההסדרים המקובלים בחשבונאות לצורך הפקתם של יתרונות מס בלתי נאותים, אם באמצעות דחיית המועד שבו נוצר אירוע מס ואם באמצעות העברתן של הכנסות או הוצאות בין שנות מס, כדי להפחית את חבות המס האפקטיבית החלה על הפעילות הכלכלית.

כך, למשל, נקבע בפסיקה כי במקרים מסוימים יש להכיר בתמורה מראש המתקבלת אצל מדווחים לפי השיטה המצטברת כהכנסה במועד קבלתה. גישה זו מושתתת בעיקרה על דוקטרינת זכות התביעה (The Claim of Right Doctrine) שנקבעה בעניין *Northern*

*American Oil Consolidated* 139 לפי דוקטרינה זו יש לחייב במס תשלום מראש עם קבלתו מהצד השני לעסקה אם הנישום מחזיק בו מכוח "זכות תביעה" כנה (Claim of Right) והוא רשאי לעשות בו שימוש ללא מגבלות, כמנהג בעלים. גישה זו חלה בשיטת דיווח על בסיס מצטבר הגם שבעת קבלת המקדמה טרם התגבשה זכות מוחלטת וסופית של החייב במס לקבל את התמורה המשולמת לו, ובאופן תאורטי הוא עשוי להידרש להחזירה לצד השני אם בסופו של דבר לא יבצע את חלקו בעסקה. בפסיקה אמריקאית מאוחרת יותר, בין השנים 1957–1963, ניתנו בבית המשפט העליון האמריקאי שלושה פסקי דין, הידועים בכינויים ה"טרילוגיה"<sup>140</sup>. בפסיקות אלו קבע בית המשפט הלכה הדומה בתוצאתה לזו הנובעת מדוקטרינת זכות התביעה. לפי ההלכה שנפסקה בטרילוגיה, נישומים המדווחים לפי בסיס מצטבר עשויים לחוב במס על קבלת מקדמה, אף על פי שטרם ביצעו את חלקם בעסקה. הסיבה לגישה זו טמונה בהכרה שבקבלת תמורה מראש נוצר גידול ביכולת הכלכלית של הנישום להשתתף במימון הקופה הציבורית, כך שניתן לאכוף את גבייתו של סכום המס באותה נקודת זמן (זאת אף שמבחינה חשבונאית לא קמה באותה נקודת זמן הכנסה).

דוגמה נוספת לעיוות התפיסות החשבונאיות באה לידי ביטוי כאשר דין המס מפתח באופן עצמאי את דוקטרינת התקבול הקונסטרוקטיבי (The Constructive Receipt Doctrine). הדוקטרינה מביאה למיסוי תמורה המתקבלת אצל המדווחים לפי שיטת המזומנים בכל פעם שקמה להם יכולת פיזית לקבל את התמורה או היא מופרשת לטובתם, אף טרם קיבלו אותה לרשותם או פרעו אותה.<sup>141</sup> אומנם לדוקטרינה זו אין כל אחיזה בחשבונאות, אך היא פותחה בדיני המס כדי להקדים את ייחוס ההכנסה במקרים שבהם התמורה עומדת לרשות מי שמדווח לפי שיטת המזומנים, אף אם טרם קיבל אותה לרשותו. הדבר נועד לענות על הצורך הנורמטיבי בצמצום יכולתם של החייבים במס

139 *Northern American Oil Consolidated v. Burnet*, 286 U.S. 417 (1932). לאימוץ דוקטרינת זכות התביעה במשפט הישראלי ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 43/95 **החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (חלק שני)**, מיסים טו(5) ה-96, בעמ' 118 ואילך (2001).

140 *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180 (1957); *American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687 (1961); *Schlude v. Deborah A. Geier*, "The Commissioner", 372 U.S. 128 (1963). ראו דיון בפסקי דין אלו: "The Myth of the Matching Principle as a Tax Value", 15 *Am. J. Tax Pol'y* (1998) 17, pp. 115, 123, 124, 125; Bruce Kayle, "Realization Without Taxation? The Not-So-Clear Reflection of Income From an Option to Acquire Property", 48 *Tax L. Rev.* (1993) 233. ראו: הוראת סעיף CFR §1.451-2(a) לתקנות המס האמריקאיות. ראו גם: הוראות סעיפים 141 CFR §1.446-1(c)(1)(i) ו-CFR §1.451-1(a) לתקנות המס האמריקאיות. כן ראו: *Ross v. Commissioner*, 169 F. 2d 483 (1948); *Carter v. Commissioner*, 40 T.C.M. 654 (1980); *Hornung v. Commissioner*, 47 T.C. 428 (1967). ראו גם רפאל (לעיל, הערה 10) בעמ' 809–810. לסקירת פסיקה נוספת ראו אצל אלקינס (לעיל, הערה 11) בהערה 73 בעמ' 256–257.

המדווחים לפי שיטת המזומנים לשלוט בעיתוי שבו התמורה מתקבלת אצלם, ובכך למנוע תכנוני מס בלתי ראויים.

מכוח היגיון דומה, דין המס מפתח באופן עצמאי את דוקטרינת התועלת הכלכלית ביחס למקרים שבהם התמורה המתקבלת אצל מי שחייב במס לפי שיטת דיווח על בסיס מזומנים הינה זכות המבטיחה טובת הנאה בעתיד, אשר ניתנת למימוש במועד עתידי בלבד ולכאורה עדיין אינה ניתנת לפירעון (כדוגמת שטרות או שיקים דחויים). הדוקטרינה מביאה למיסוי מידי של זכות עתידית כזו אצל המדווחים לפי שיטת המזומנים אם היא בעלת ערך כלכלי נוכחי, והיא מקנה למי שמקבל אותה תועלת כלכלית השקולה לזכות בעלת ערך כספי נוכחי, כך שניתן לממש אותה, להעביר אותה או לסחור בה בהווה.<sup>142</sup> גם דוקטרינה זו איננה מוכרת בעולם החשבונאות, אך דיני המס מפתחים אותה באופן עצמאי, כמענה לקשיים המתעוררים במיסוי תמורה הניתנת למי שמדווח לפי שיטת המזומנים בצורה של זכות עתידית וכדי למנוע תכנוני מס בלתי ראויים.

דוגמה נוספת לעיוות התפיסות החשבונאיות בדין המס מתרחשת בסוגיה של ניכוי הפרשות בגין התחייבויות עתידיות שטרם התגבשו לכדי התחייבויות סופיות ומוחלטות. בעוד החשבונאות מתירה בניכוי הפרשות בגין התחייבויות עתידיות, מכוחם של עקרונות הזהירות וההקבלה וכדי להציג תמונה נכונה ואמיתית על אודות מצבה הפיננסי של הפירמה,<sup>143</sup> דין המס מפתח את הכללים לניכוי הפרשות בגין התחייבויות עתידיות בצורה עצמאית, שאיננה צמודה במלואה לעקרונות החשבונאיים המקובלים בסוגיה. מצד אחד, קיימת בדין המס מגמה מרחיבה להכיר בניכוי הוצאות – אף בטרם הגיע מועד התגבשותן של ההתחייבויות באופן סופי ומוחלט – וזאת בשל השאיפה לשומת אמת ולמדידה נכונה של היכולת הכלכלית האמיתית של החייב במס ומתוך רצון להגשים את ההקבלה בין ההכנסות החייבות במס ובין ההוצאות המשמשות בייצורן;<sup>144</sup> מצד אחר, קיימת מגמה מצמצמת הנובעת מהשאיפה שלא לאפשר לנישום להקדים הוצאות בצורה מלאכותית, וכך להקטין את חבות המס האפקטיבית החלה על הפעילות הכלכלית בצורה

142 ראו למשל: *Kuehner v. Commissioner*, 20 T.C. 875 (1953), affd. 214 F. 2d. 437 (1954); *Williams v. Commissioner*, 28 T.C. 1000 (1957); *Cowden v. Commissioner*, 289 F. 2d 20 (1961), p. 24 גם: Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 715 ובעמ' 725.

143 ראו: יעקב ברקאי *חשבונאות ודיווח כספי – נכסים* (מהדורה שלישית, 1988), בעמ' ז-23 ואילך, ובמיוחד בעמ' ז-38–41, ח-3 ואילך י-4 ואילך. ראו גם ברלב (לעיל, הערה 54) בעמ' 144–152. וכן ראו: ניסים ארניה ואהוד ימפולר, *חשבונאות בעסקים* (1999), בעמ' 59–64.

144 ראו: ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, מיסים יט(2) ה-69, בעמ' 73 (2005); עמ"ה (מחוזי ת"א) 31/96, 43/95 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (חלק ראשון), מיסים טו(2) ה-69, בעמ' 78 (2001).

לא ראויה, וזאת מכוחה של השאיפה לשוויון וצדק בחלוקת נטל המס ולניטרליות כלכלית בתחולתה של שיטת המס.<sup>145</sup> ככלל, דין המס בעולם מאמץ בעניין זה גישה שהיא לרוב מחמירה מזו המקובלת בחשבונאות ביחס לרמת ההסתברות הנדרשת להוכחת התקיימותה של התחייבות בעתיד, אם כי התפיסה איננה אחידה ועקבית, ואף קיימים הבדלים מהותיים בהשקפותיהן של שיטות המשפט השונות.<sup>146</sup> זאת ועוד, מפעם לפעם דין המס הנוהג קובע בחקיקה שינויים בעיתוי שבו נוצר אירוע מס. שינויים אלו נעשים באמצעות הגדרת קטגוריות ספציפיות של פעילויות כלכליות או חייבים במס, שביחס אליהם חלים כללים מיוחדים הקובעים את העיתוי שבו נוצר אירוע מס. אומנם הוראות אלו קיימות באופן חלקי ביותר ואינן מתייחסות אלא לתחום צר של פעילויות כלכליות, אך בדרך זו מתווספת לממד העיתוי מערכת כללים מיוחדת הסוטה באופן ספציפי מהבסיסים החשבונאיים. כך למשל, הוראת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובעת את חלוקת ההכנסה בין השנים לעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה,<sup>147</sup> הוראת סעיף 8ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובעת בסיס מזומנים להכנסות מראש של דמי שכירות,<sup>148</sup> והוראת סעיף 8ג לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובעת בסיס מצטבר (אף ללא מימוש) להכנסות מהפרשי שער.<sup>149</sup>

הדוגמה המשמעותית ביותר לשינוי שקובע דין המס בחקיקה הוא הכלל המגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בעסקאות הוניות, לפי שיטת דיווח על בסיס ההתקשרות. דין המס הנוהג בישראל ובמדינות נוספות כאנגליה ואוסטרליה קובע כי בעסקאות הוניות נוצר אירוע מס במועד כריתת החוזה בין הצדדים, ללא תלות בשאלה אם באותה נקודת זמן מתקבלת התמורה או מתגבשת הזכות לקבל את התמורה. חקיקה זו יוצרת, לצידן של

145 ראו: Owen v. Southern Railway of Peru Ltd. [1956] 2 All E.R. 728. כן ראו: ע"א 157/60 חברת נקיד בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד יד 2237, בעמ' 2240 (1960); ע"א 26/59 חברה ישראלית לתעשיית אנילין בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד יד (1) 304 (1960).

146 ראו: ע"א 533/60 ארקיע קווי תעופה בישראל נ' פקיד השומה, פ"ד טו(3) 1533 (1961). ראו גם: ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד לא(2) 763 (1977); ע"א 190/58 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת נקיד בע"מ, פ"ד יג 1453 (1959). במיוחד ראו הפסיקה האמריקאית המחמירה: Union Pacific Railroad Company, Inc. v. The United States, 524 F. 2d 1343 (1975); Clevite Corporation v. The United States, 386 F.2d 841 (1967); United States v. General Dynamics Corp., 481 U.S. 239 (1986); United States v. Hughes Properties, Inc., 476 U.S. 593 (1987). ראו אסמכתאות נוספות ב-Graetz & Schenk (לעיל, הערה 13) בעמ' 762.

147 בעוד הוראת סעיף 8א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובעת ביחס לקבלן בונה כי אירוע מס נוצר לפי שיטת העבודות הגמורות, הרי תקן חשבונאות מס' 2 של המוסד לתקינה חשבונאית מאמץ ביחס לקבלן בונה שיטת התקדמות בעבודות.

148 לפרשנות ההוראה וליישומה, ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 62/85 קרית יהודית נ' פשמ"ג, פד"א יד 24 (1987).

149 לפרשנות ההוראה וליישומה, ראו: עניין דפוס המרכז (לעיל, הערה 45).

שיטות הדיווח העיקריות, שיטת דיווח נוספת לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס במגזר רחב של פעילויות כלכליות, אף שאין לה כל יסוד בבסיסים החשבונאיים להכרה ברווח. כך למשל, דין המס בישראל קובע כי בעת מכירת נכס מקרקעין בישראל נוצר אירוע מס במועד גיבושה של ההתקשרות בין הצדדים. במועד זה קמה חובת דיווח ותשלום המס.<sup>150</sup> כך הוא הדין בישראל גם ביחס ליתר העסקאות ההוניות הכפופות לפקודת מס הכנסה.<sup>151</sup> כלל דומה קבוע בדין המס האנגלי, הרואה את מועד המימוש של רווח הון לפי מועד כריתת החוזה ולא לפי מועד מסירת הנכס.<sup>152</sup> כלל דומה קבוע בדין המס האוסטרלי.<sup>153</sup> לפי הסברה, המחוקק במדינות אלו מוצא טעם בעסקאות הוניות, המייצגות בדרך כלל היקפים כספיים ניכרים, להקדים את העיתוי שבו נוצר אירוע מס למועד כריתת החוזה בעיקר בשל הוודאות הגבוהה יחסית שקיימת בנקודת זמן זו לביצוען של עסקאות אלו, וגם בשל רצונן של רשויות המס לקבל את כספי המס מוקדם יותר (במיוחד מאחר שהקדמתו של מועד אירוע המס למפיק רווח הון איננה מחייבת, בדרך כלל, להכיר באותה נקודת זמן במלוא ההוצאה לצד השני לעסקה, בשל היותה לרוב הוצאה הונית שאיננה ניתנת לניכוי מידי במלואה, אלא כזו שנתונה לניכוי חלקי מרגע קבלת השליטה בנכס והכנסתו למעגל ייצור ההכנסה). בעסקאות אלו מדובר בדרך כלל בנישומים פרטיים, שעיסוקם אינו במכירת נכסים מסוגו של הממכר, ולכן נראה כי קיימים סיכונים מעטים יותר לביטול העסקה. נדמה כי כריתת עסקה הונית מובילה ברמת

150 ראו: הוראות סעיפים 19, 73, 90א, 91 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה). ראו גם: יצחק הדרי **מיסוי מקרקעין** (כרך ב – חלק ראשון, מהדורה שנייה, 2003), בעמ' 52–60; אהרן נמדר **דיני מסים – מיסוי מקרקעין, מס שבח, מס רכוש, ארנונה, היטל השבחה** (מהדורה שנייה מורחבת ומעודכנת, תשנ"ב), בעמ' 257. ראו גם: הוראת סעיף 48א(ה)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) הקובעת חיוב בריבית והפרשי הצמדה אם קיים הפרש מס שלא שולם תוך 30 ימים ממועד כריתת החוזה.

151 ראו: דברי השופט אשר בעמ"ה 343/67 **קליין אנדרש נ' פקיד השומה תל-אביב 2**, פד"א א 263 (1968). ראו גם: הוראת סעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. וכן ראו: הוראת סעיף 91(ד), 190 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. עוד ראו: הוראות נציבות מס-הכנסה ומס-רכוש (לעיל, הערה 52) בעמ' ה-23–ה-24. ראו גם: אייל רובין וגיא כץ, "מועד המכירה לעניין מס רווח הון", **מיסים טו(3)** א-42, בעמ' 46–47 (יוני 2001).

152 ראו: (1) s. 28(1) Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (1992 ch. 12). כן ראו: *Halsbury's Laws of England, Capital Gains Taxation* (1. Taxation of Chargeable Gains, (3) Assets and Disposals; (iii) Time of Disposal), §22 ("Time of Disposal and Acquisition Where Asset Disposed of Under Contract"). החל ממועד כריתת החוזה נושא חוב המס ריבית; ראו: Finance Act 1995 (1995 ch. 4), s. 110(2); Taxes Management Act 1970 (1970 ch. 9), s. 59C (added by the Finance Act 1994 (1994 ch. 9)). *Halsbury's Laws of England, Capital Gains Taxation* (9), s. 194 (4. Administration, Appeals and Recovery of Tax, (3) Payments and Recovery of Tax), §438-439, §443.

153 ראו: Income Tax Assessment Act 1997 s. 104.10(3). ראו גם *Australian Tax Handbook* (לעיל, הערה 51) בעמ' 307.



ודאות גבוהה יחסית להוצאתה אל הפועל, ולכן הסיכון לגביית מס שלא לצורך קטן באופן יחסי.<sup>154</sup>

הנה כי כן, לפנינו כמה דוגמאות לשינויים ספציפיים שדין המס עורך בעיתוי שבו נוצר אירוע המס, בהשוואה להסדרים המקובלים בכל אחד מהבסיסים החשבונאיים שעליהם הוא מתיימר להסתמך. דוגמאות אלו מלמדות אותנו על חוסר ההתאמה בין הבסיסים החשבונאיים ובין הכללים שדין המס מאמץ לצורך הגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. הדין הנוהג יוצר מערכת כללים לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, וזו אמורה להתבסס לכאורה על התפיסות החשבונאיות, אך תוך היפרדות מהן ועריכת שינויים בהן כל אימת שיישומן מעמיד קשיים להגשמת צרכיו ומטרותיו. דא עקא, שהסטייה מהתפיסות החשבונאיות נעשית בדין המס באופן ארעי ובחוסר שיטתיות, מבלי לחקור את שורשיהן ומבלי לנתח את המקור לקביעתן. השינויים נעשים לפי העניין ולפי המקרה, טלאי על גבי טלאי, ללא תפיסה משפטית כוללת ומנחה וללא ניתוח מעמיק של עקרונות היסוד השולטים בסוגיה זו. בדרך זו יוצר דין המס ערבוב מושגי בין תפיסות שונות ומביא לקיומה של מערכת כללים לא־עקבית לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. בכך יש לחזק את המסקנה שאליה הגעתי בפרק ב, אשר לפיה ראוי לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בצורה עצמאית ויעודית, בהתאם לשיקולי מדיניות משפטיים וכלכליים הלקוחים מתחום דיני המס ותוך ניתוק הזיקה המעין־אוטומטית לכללים המקובלים בעניין זה בחשבונאות.

#### ד. ההשלכות הנורמטיביות לקיומן של כמה שיטות דיווח בדין המס הנוהג

בפרק זה אדון בהשלכות הנורמטיביות לקיומן של כמה שיטות דיווח חלופיות החיות זו לצד זו בדין המס. הדיון יתקיים בשני מישורים. ראשית אבחן אם ראוי לקיים דין מס שבו נהוגות כמה שיטות דיווח בהתאם למאפייני עסקו של החייב במס או לסוג הפעילות הכלכלית, או שמא ראוי להסדיר את עיתוי היווצרותו של אירוע מס באמצעות כלל אחיד וכולל, אשר יחול ביחס לכלל הפעילויות הכלכליות וכלל הנישומים בצורה עקבית ושיטתית. בפרט אדון כאן בשתי שאלות: (א) כיצד עצם קיומן של כמה שיטות דיווח משפיע על נטל המס האפקטיבי המושט על הנישומים הכפופים לכל אחת משיטות הדיווח? (ב) כיצד עצם קיומן של כמה שיטות דיווח יוצר הזדמנויות לתכנון מס? לאחר מכן אבחן אם החלוקה בין קבוצות הנישומים הכפופות לכל אחת משיטות הדיווח

154 סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) קובע כי תוצאות המס מתבטלות למפרע במקרים שבהם העסקאות מתבטלות בסופו של דבר, זאת אם אכן מדובר בביטול עסקה (בשונה ממכר חוזר). לעניין ההבחנה בין ביטול עסקה ובין מכר חוזר, ראו: ע"א 307/85 מנהל מס שבח נ' עדית זמר, פ"ד מא(4) 826 (1988).

מצדיקה הבחנה בין אלו שבנוגע אליהן יש התחשבות בקשיי נזילות כספית בתשלום המס ובין אלו שהדבר לא נעשה ביחס אליהם.

### 1. יצירת חבות מס אפקטיבית שונה לקבוצות הנישומים החייבות במס

כל אחת משיטות הדיווח הקיימות בדין המס הנוהג קובעת את העיתוי שבו נוצר אירוע מס על פי כלל שונה. בכך נוצרת לחייבים במס המבצעים פעילות כלכלית בעלת מאפיינים כלכליים ופיננסיים זהים אך מדווחים לפי שיטות דיווח שונות זו מזו **חבות מס אפקטיבית שונה**, מכיוון שעיתוי שונה של אירוע מס יוצר דחיית מס למקצת החייבים במס, ובכך מקטין את נטל המס האפקטיבי המושט עליהם.

ניתן להדגים את השונות בחבות המס האפקטיבית הנוצרת לחייבים במס לפי כל אחת משיטות הדיווח באמצעות השוואה בין תוצאות המס של שני הנישומים הבאים: **הראשון** בעל עסק למתן שירותים, **והשני** בעל עסק לממכר מלאי. נניח כי שני הנישומים מבצעים באותה נקודת זמן פעולה כלכלית שערכיה, נתוניה ותזרים המזומנים שלה זהים, כך שבכל נקודת זמן תיווצר להם יכולת כלכלית זהה. לדוגמה, שני הנישומים כורתים ביום 1.1.2001 הסכם לעריכת עסקה בשווי של 100,000 שקלים: הראשון למתן שירותים, והשני לממכר מלאי עסקי. כמו כן נניח כי לפי תנאי העסקה שני הנישומים אמורים לבצע את החיובים המוטלים עליהם ביום 1.1.2002, וכי שניהם אמורים לקבל את התמורה שנה לאחר מועד ביצועה, ביום 1.1.2003. עוד נניח כי שני הנישומים נושאים באותו מועד בהוצאה בסכום של 80,000 שקלים לצורך הכנת אותה עסקה: הראשון בהכנת השירות שאותו הוא עתיד ליתן, והשני ברכישת המלאי העסקי או בייצורו. בהנחה שחל שיעור מס קבוע של 40%, הנישום הראשון (שהינו בעל עסק למתן שירותים) נושא ביום 1.1.2003 בחבות מס של 8,000 שקלים, מאחר שהוא חב במס במועד קבלת התמורה בהתאם לשיטת דיווח על בסיס מזומנים שבה הוא רשאי לבחור. לעומתו, הנישום השני (שהינו בעל עסק לממכר מלאי) נושא כבר ביום 1.1.2002 בחבות מס בסך של 8,000 שקלים, מאחר שהוא חב במס במועד מסירתו של המלאי העסקי בהתאם לשיטת דיווח על בסיס מצטבר. אם כן, יוצא ששני הנישומים מבצעים פעילות כלכלית בעלת מאפיינים כלכליים, פיננסיים ותזרים מזומנים זהים. בכל נקודת זמן – החל מהכנת העסקה, דרך כריתת החוזה ולביצוע העסקה וכלה בגביית התמורה – הם בעלי אותה יכולת כלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית. ואולם, לפי דין המס הנוהג הם נושאים בחבות מס אפקטיבית שונה. במונחים של ערך נוכחי ליום כריתת החוזה (1.1.2001), ובהנחה ששיעור הריבית במשק הינו 5%, הרי הנישום השני (שהינו בעל עסק לממכר מלאי) נושא בחבות מס בערך נוכחי של כ-7,619 שקלים,<sup>155</sup> מכיוון שאירוע המס נוצר לו שנה מאוחר יותר, ולכן הוא עתיד ליהנות במשך אותה תקופה **מערך הזמן של הכסף** ביחס

$$[(100,000 - 80,000) * 40\%] / [1 + 5\%] = 7,619.04 \quad 155$$

לחוב המס. לעומת זאת, הנישום הראשון (שהינו בעל עסק למתן שירותים) נושא בחבות מס בערך נוכחי של כ-7,256 שקלים בלבד,<sup>156</sup> מכיוון שאירוע המס נוצר לו שנתיים מאוחר יותר.

דא עקא, שחבות המס האפקטיבית השונה נוצרת לחייבים במס המפיקים הכנסות שוטפות לפי כל אחת משיטות הדיווח מבלי שמתקיים ביניהם שוני רלוונטי. נישומים בעלי יכולת כלכלית שווה, החייבים במס בגין הכנסות שוטפות לפי שיטות דיווח שונות, עשויים לשאת בנטל מס אפקטיבי שונה רק בשל קיומו של הבדל בכלל הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לכל אחד מהם.

הפגיעה בשוויון, בין החייבים במס המפיקים הכנסות שוטפות, בולטת נוכח הקריטריונים לחלוקה של החייבים במס בין שיטות הדיווח – בהתאם למאפייני עסקו של החייב במס. שכן מה בין קיומו או היעדרו של מלאי עסקי מהותי לבין נטל המס האפקטיבי השונה המושגת על המדווחים לפי השיטה המצטברת בהשוואה לאלו המדווחים לפי שיטת המזומנים? אין הצדקה עניינית לחייב נישומים שאינם מחזיקים מלאי בעסקם, הרשאים לבחור בדיווח לפי בסיס מזומנים, בחבות מס אפקטיבית שונה (בדרך כלל קטנה יותר) מזו המוטלת על אלו שמחזיקים מלאי בעסקם ואשר חייבים בדיווח לפי בסיס מצטבר. קריטריונים אלו אינם מצדיקים להשית נטל מס שונה על החייבים במס לפי כל אחת משיטות הדיווח, מבלי שמתקיים ביניהם שוני רלוונטי או מבלי שהדבר מעורר יעילות כלכלית. הדבר בולט במיוחד מאחר ששיטת הדיווח נתונה במידה רבה לבחירתו של החייב במס (כל עוד העסק איננו כולל מלאי עסקי מהותי).

שיטת מס אמורה לחול על הפרטים בחברה בצורה שוויונית, צודקת והוגנת. היא שואפת לחול על הפעילויות הכלכליות במשק באופן יעיל וניטרלי. דין מס הקובע חבות מס אפקטיבית שונה על בסיס שוני בלתי רלוונטי – מאפייני עסקו של החייב במס (בהתאם לקיומו או היעדרו של מלאי עסקי מהותי) – פוגע בשוויון, איננו הוגן וצודק, פוגע ביעילות ויוצר חוסר ניטרליות. מאפייני עסקו של החייב במס הינם שיקולים שאינם ממין העניין לקביעת נטל המס האפקטיבי, ולכן הם אינם ראויים. אין כל הצדקה להעדיף או לתמרץ עסק הנעדר מלאי עסקי על פני זה שמנהל מלאי בעסקו. התועלת החברתית והכלכלית הנובעת מעסקים אלו או מפעילויות אלו זהה, ולכן נטל המס האפקטיבי המושגת ביחס אליהם אמור להיות שוויוני, מבלי לפגוע בניטרליות הכלכלית.

יתר על כן, גם כשנטל המס לרווחי הון נמוך יותר בהשוואה להכנסות שוטפות, דבר המקובל בשיטות מס רבות,<sup>157</sup> הרי שאם שיטות אלו קובעות כי עסקאות הוניות תחויבנה

<sup>156</sup>  $7,256.23 = [(100,000 - 80,000) * 40\%] / [1 + 5\%]^2$ .

<sup>157</sup> הסיבה העיקרית לשיעורי מס מופחתים לרווחי הון בהשוואה להכנסות שוטפות מצוי בפער שבין הרמה הגבוהה של ניידות ההון לבין הרמה הנמוכה יותר של ניידות הפעילות השוטפת. לדיון במשטר מס מועדף ביחס לרווחי הון, ראו למשל: Noel B. Cunningham & Deborah H. Schenk, "The Case for a Capital Gains Preference", 48 *Tax L. Rev.* (1993) 319.

במס לפי בסיס התקשרות, הן מקדימות בכך את העיתוי שבו נוצר אירוע מס למועד כריתת ההסכם, בהשוואה לפעילויות שוטפות, הממוסות במועד מאוחר יותר לפי בסיס מצטבר או בסיס מזומנים. בכך דין המס הנוהג מכביד את נטל המס המופחת (בכוונת מכוון) ביחס לרווחי הון. הקדמת העיתוי שבו נוצר אירוע מס ביחס לעסקאות הוניות מביא לחבות מס אפקטיבית גבוהה מזו שהייתה מתקבלת אילו נקבע מועד אירוע המס בנוגע לעסקאות אלו בהתאם לאחת משיטת הדיווח המקובלות ביחס להכנסות שוטפות. יוצא כי מדיניות הורדת שיעורי המס ביחס לרווחי הון נפגעת במידה מסוימת, וזאת מבלי שהדבר תורם ליעילות כלכלית. לכן אבקש להסיק כי ראוי לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בצורה אחידה ועקבית, ביחס לכלל הפעילויות הכלכליות וכלל החייבים במס, מבלי שתתקיימנה בדין המס כמה שיטות דיווח הפועלות זו לצד זו. בדרך זו ניתן יהיה להגשים חבות מס אפקטיבית שווה, באופן יחסי, בין נישומים שאין ביניהם שוני רלוונטי, מבלי שהיא תושפע מאופי הפעילות העסקית או ממאפיינים אחרים שאינם רלוונטיים לעניין נטל המס המושט על החייב במס.

## 2. יצירת אי-התאמה בין צדדים לאותה עסקה הכפופים לשיטות דיווח שונות

קיומן של כמה שיטות דיווח החלות זו לצד זו בדין המס יוצר הזדמנויות לתכנוני מס באמצעות ניצול אי-ההתאמה במיסוי צדדים לאותה עסקה, כאשר הם מצויים בשיטות דיווח שונות. ראו למשל פעילות כלכלית מסוימת המניבה לצדדים לה תוצאות מס מנוגדות מבחינת הממד המהותי: לאחד הצדדים נוצרת הכנסה חייבת במס, ולצד האחר הוצאה הניתנת לניכוי. אם הצדדים לעסקה עושים שימוש בשיטות דיווח שונות, ייתכן שתיווצר אי-התאמה במיסוי שלהם. כך למשל, אי-תשלום תמורה בין הצדדים עשוי ליצור לאחד מהם, זה הרשאי לבחור בדיווח לפי שיטת מזומנים, דחיית מס ביחס להכנסה החייבת במס, אך בה בעת הצד האחר, החייב בדיווח לפי השיטה המצטברת, עשוי ליהנות מניכוי מידי של הוצאה.<sup>158</sup>

אי-התאמה זו עשויה להביא להפחתת נטל המס של הצדדים לעסקה על חשבון הקופה הציבורית, ואף לעורר מוטיבציה לתכנון עסקאות המונעות משיקולי מס בלבד מבלי שתהיה להן מטרה כלכלית. לעומת זאת, אם הצדדים לעסקה מחויבים לעשות שימוש באותה שיטת דיווח – קשת המקרים שבהם נוצרים הפרשי עיתוי בין זקיפת הכנסה לצד אחד לעסקה לבין ניכוי הוצאה אצל הצד האחר עשויה להצטמצם באופן ניכר. בדרך זו גם עשויה להימנע מסכנת רחבה של עסקאות שכל תכליתן חיסכון במס,

158 כך למשל עשוי להיות המצב במפגש שבין מעביד המדווח על בסיס מצטבר ובין עובד הממוסה על בסיס מזומנים. מסיבה זו חקיקת המס אוסרת ניכוי של תשלומים שהמעביד מחויב לשלם לעובדים עד שהוא משלם; ראו: הוראת סעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

מכיוון שכל יתרון שנוצר לצד אחד עשוי להביא, באופן עקרוני, לחיסרון תואם לצד האחר.

### 3. הזיקה בין קשיי נזילות כספית בתשלום המס, לבין מאפייני עסקו של החייב במס בהתאם לקיומו או היעדרו של מלאי, או למאפייני הפעילות הכלכלית כשוטפת או כהונית

אימוצה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בדין המס הנוהג מביא להתחשבות בקשיי נזילות כספית המתעוררים בעת תשלום המס. לעומת זאת, שיטת דיווח על בסיס מצטבר איננה מתחשבת בקשיים אלו, מכיוון שהחייב במס מחויב לשלם את המס גם אם טרם קיבל את התמורה הכספית בגין העסקה.<sup>159</sup>

מקובל לסבור כי לקשיי נזילות כספית בתשלום המס יש קשר ליכולת הכלכלית. ואולם, נראה כי אין הצדקה להבחין בין קבוצת הנישומים הרשאית לבחור בשיטת דיווח על בסיס מזומנים, שבנוגע אליה קיימת התחשבות בקשיי נזילות כספית בתשלום המס, לבין קבוצת הנישומים הכפופה לשיטת דיווח על בסיס מצטבר, שביחס אליה הדבר לא נעשה. הרי אין כל זיקה עניינית בין שיקולים של נזילות כספית בעת תשלום המס ובין הקריטריונים לחלוקת החייבים במס בין שיטות הדיווח בהתאם למאפייני עסקו של החייב במס, ובעיקר לפי קיומו של מלאי עסקי מהותי או היעדרו. אם כן, מה בין היעדרו של מלאי עסקי מהותי אצל המדווחים לפי בסיס מזומנים ובין התחשבות בקשיי נזילות כספית בעת תשלום המס? ומה בין קיומו של מלאי עסקי אצל המדווחים לפי בסיס מצטבר ובין אי-התחשבות בקשיי נזילות כספית בתשלום המס? אין סיבה להניח כי קשיי נזילות של בעל מקצוע חופשי גדולים מאלו של קמעונאי המנהל מלאי עסקי בחנותו, כפי שאין מקום לסברה כי לתאגיד נותן שירותים יש קשיי נזילות גדולים מאלו של מפעל המייצר מלאי עסקי.<sup>160</sup>

יתרה מזו, נראה כי קשיי הנזילות בעסקים המחזיקים מלאי עסקי דווקא גדולים מאלו של עסקים שאין בהם מלאי. עסק עם מלאי נדרש במקרים רבים לממן עלויות שונות (כדוגמת רכישת חומרי גלם, ייצור הטובין ואחסון חומרי הגלם והמלאי עד למכירה) עוד בטרם נכרתה עסקה למכירת המלאי. מימון העלויות נעשה במקרים רבים בטרם קיימת ודאות שהמלאי המיוצר אכן עתיד להימכר בסופו של דבר. בעסקים נותני שירותים, לעומת זאת, יש בדרך כלל סמיכות זמנים רבה יותר בין כריתת העסקה והתשלום עבורה לבין המועד שבו העסק אמור לשאת בתשלום ההוצאות הדרושות כדי לתת את אותו שירות. קשה אפוא להבין מדוע לצורך תשלום המס מתחשב הדין הנוהג דווקא בקשיי

159 ראו להלן, סעיף ב לפרק ג, ליד הערות 135–137.

160 ראו: אלקינס (לעיל, הערה 11) בעמ' 285.

נזילות קלים יחסית שקיימים בעסקים שאין בהם מלאי, אך מתעלם מקשיי נזילות כבדים יותר שקיימים בעסקים בעלי מלאי.

הדבר נכון בצורה דומה גם להבחנה בין הפעילויות הכלכליות הרשאיות לבחור בדיווח לפי בסיס מזומנים, שבנוגע אליהן יש התחשבות בקשיי נזילות כספית בתשלום המס, לבין הפעילויות הכלכליות הכפופות לשיטת דיווח לפי בסיס התקשרות, אשר ביחס אליהן קיימת התעלמות מקשיי הנזילות הכספית בתשלום המס. גם כאן אין כל זיקה עניינית בין שיקולים של נזילות כספית בעת תשלום המס ובין אמות המידה לחלוקה בין הפעילויות הכלכליות הכפופות לשיטות דיווח אלו, בהתאם לאופיין – שוטפות או הוניות. אין סיבה להניח כי קשיי הנזילות של נותן שירותים גדולים מאלו של אדם פרטי המוכר את רכושו, כפי שאין מקום לסבור כי לעסק למתן שירותים יש בעת פעילותו השוטפת קשיי נזילות גדולים יותר מאלה שהוא נתקל בהם בעת שהוא מוכר את נכסיו הקבועים. נהפוך הוא, נראה כי קשיי הנזילות הכספית בעת כריתת הסכם למכירת הון, הנעשית במקרים רבים בידי נישומים פרטיים, גדולים מאלו שקיימים בעסקים נותני שירותים.

ללמדך, כי חלוקה זו – בין קבוצת הנישומים הרשאית לבחור בדיווח על בסיס מזומנים ובין זו הכפופה לדיווח על בסיס מצטבר בהתאם למאפייני עסקו של החייב במס, כמו גם בין קבוצת הפעילויות הכלכליות הכפופה לדיווח על בסיס מזומנים ובין זו הכפופה לדיווח על בסיס התקשרות בהתאם לאופייה של העסקה כשוטפת או כהונית – מביאה לעיוות נוסף בדין המס הנוהג. היא יוצרת הבחנה בין אלו שבנוגע אליהם יש התחשבות בקשיי נזילות כספית בעת תשלום המס ובין אלו שהדבר לא נעשה ביחס אליהם, וכל זאת על יסוד פרמטרים שאינם ממין העניין ומבלי שתהיה לחלוקה זו הצדקה הגיונית כלשהי. בכך יש לחזק את מסקנתי שראוי לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בצורה אחידה וכוללת – באמצעות כלל אשר יחול על כלל הפעילויות הכלכליות וכלל החייבים במס, וזאת במקומן של כמה שיטות דיווח החלות זו לצד זו בדין המס, מבלי שחבות המס תושפע מקיומם לכאורה של קשיי נזילות כספית בתשלום המס או משיקולים אחרים שאינם ממין העניין.

## ה. הכלל המשפטי הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס

בפרק זה נדונות השאלות הנגזרות מהמסקנות שעלו בפרקים הקודמים: לאור הצורך בהגדרתו של ממד העיתוי באמצעות כלל משפטי עצמאי וייעודי אשר יחול בדין המס באופן אחיד וכולל, מהו הכלל הראוי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס? ובפרט, מהם הנימוקים להעדפתו של כלל מסוים על פני חלופות אחרות?

## 1. בחירתו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר כדין משפטי להגדרתו של ממד העיתוי – נקודת איזון ראויה בין אינטרסים מתחרים

ככלל, לאור עקרון המימוש<sup>161</sup> יש שלוש אפשרויות עיקריות לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס: האפשרות הראשונה הינה כלל מיסוי על בסיס התקשרות, הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד כריתת החוזה בין הצדדים; האפשרות השנייה הינה כלל מיסוי על בסיס מצטבר, הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי המועד שבו מתגבשת זכותו של החייב במס לקבל (או החבות לשלם) את התמורה, בהתאם למועד הביצוע הכלכלי של החיובים המוטלים על הצדדים לעסקה; האפשרות השלישית הינה כלל מיסוי על בסיס מזומנים, הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד העברת התמורה בין הצדדים לעסקה. מבין אפשרויות אלו, יש לבחור בכלל על פי השיקולים הבאים: כלל המגשים במידה הטובה ביותר את עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה; כלל היוצר רמת ודאות גבוהה יחסית שהחויב במס מתייחס לתוצאות הכלכליות האמיתיות של העסקה; כלל המודד בצורה המיטבית את היכולת הכלכלית של החייב במס; כלל המונע תכנוני מס בלתי ראויים; ובמיוחד כלל המונע, במידת האפשר, את היווצרותן של תופעות כדחיית מס ואופציית העיתוי.

לשיטתי, הכלל המשפטי הראוי הינו מיסוי על בסיס מצטבר הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בהתאם למועד שבו מתגבשת זכותו של הנישום לקבל (או החבות לשלם) את התמורה. מועד זה מתרחש, בדרך כלל, בעת הביצוע הכלכלי של החיובים המוטלים על הצדדים לעסקה (Economic Performance, "מבחן הביצוע הכלכלי"). מכוחו של מבחן הביצוע הכלכלי יש לקבוע כי בעסקה של מתן שירות מתרחש אירוע מס בעת מתן השירות לצד השני לעסקה.<sup>162</sup> באופן דומה, בעסקה המתייחסת למכירת נכס יש לקבוע כי אירוע מס מתרחש במועד העברת הנכס לצד השני לעסקה.<sup>163</sup> כך, בעסק שמהותו מכירת מלאי עסקי נוצר אירוע מס במועד מסירת המלאי ללקוח, מכיוון שבמועד זה מבצע הנישום את המוטל עליו לפי ההסכם ומתרחשים האירועים המגבשים את זכותו

<sup>161</sup> לעקרון המימוש, ראו לעיל ליד הערות 22–33.

<sup>162</sup> השוו להוראות סעיפים IRC §451(f) ו-IRC §461(h)(2)(A)(i) לקוד המס האמריקאי. השוו גם להוראת סעיף CFR §1.461-4(d)(2) לתקנות המס האמריקאיות. ראו גם: הוראת סעיף 24 לחוק מס ערך מוסף, כפי שהייתה עד לתיקון 41 (תשע"א–2011), הקובעת את מועד החיוב במס בעסקה של שירות: "בשירות חל החיוב במס עם נתינתו; ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתינתו מתמשכת ושללא ניתן להפריד בין חלקיו – עם גמר נתינתו". להתייחסות לתיקון זה ראו לעיל, ליד הערות 115–120.

<sup>163</sup> השוו להוראת IRC §461(h)(2)(A)(ii) לקוד המס האמריקאי. ראו גם: הוראת סעיף 22 לחוק מס ערך מוסף, הקובעת את מועד החיוב במס בעסקה של מכר טובין: "במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה; נמסרו הטובין חלקים חלקים – חל החיוב על כל חלק שנמסר [...]".



לקבל את התמורה.<sup>164</sup> גם בעסקאות מקרקעין חל מועד הביצוע הכלכלי עם מסירת החזקה בנכס לידי הצד השני לעסקה,<sup>165</sup> מכיוון שבמועד זה מתרחש עיקר הביצוע הכלכלי, ולכן יש לקבוע מועד זה לצורך היווצרותו של אירוע מס.<sup>166</sup> בכל הנוגע לעסקאות פסיביות, כדוגמת שכירות, יש לקבוע כי הביצוע הכלכלי מתרחש באמצעות העמדת נכס ההון במשך תקופת זמן קצובה לרשות הצד השני לעסקה. זהו הביצוע שמקים לנישום זכות לקבל תמורה בסיום כל תקופה. כך, בעסקת שכירות מתקיים הביצוע הכלכלי בחלוף תקופה קצובה שבה עומד הנכס המושכר לרשות השוכר. המשכיר חייב אפוא לצבור הכנסת דמי שכירות בסיום כל תקופה כזו, גם אם אינו מקבל את דמי השכירות באותה נקודת זמן.<sup>167</sup> כך גם ביחס לעסקאות פיננסיות שבהן מתבצעת השקעה בזמן מסוים של סכום כסף מסוים, תמורת הבטחה של הצד השני לבצע במועד מאוחר יותר זרם תשלומים מוגדר להשבת הקרן ולתשלום הריבית. בעסקאות אלו, הביצוע הכלכלי מתרחש בחלוף תקופת זמן קצובה שבה

164 ראו: *Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182 (1934), שבו נפסק כי לנישום נוצרת הכנסה במועד מסירת הסחורות, מכיוון שבמועד זה קמה לו זכות לקבל את התמורה, אף שטרם התקבלה אצלו בפועל באותה נקודת זמן. בית המשפט פוסק כך אף שהתברר כי רוב התמורה אינה עתידה להתקבל אצל הנישום גם בשנים מאוחרות יותר בשל פשיטת רגל של הלקוח. בכל זאת בית המשפט פסק כי נוצרת הכנסה לנישום במועד מסירת הסחורות נוכח התרחשות כל האירועים. ראו גם פסק הדין בעניין *Knight-Ridder Newspapers* (לעיל, הערה 91).

165 ראו: פסק הדין בעניין **פרל מנדל** (לעיל, הערה 11) שבו נדון עניינה של חברה קבלנית שמכרה מגרש ממלאי המגרשים שבבעלותה. לפי עובדות פסק הדין החוזה נחתם ביום 31.3.1983, התמורה שולמה ביום 1.4.1983 והזכויות עברו בסמוך לאחר מכן. בית המשפט המחוזי פסק כי לצורך דיווח על אירוע מס המתייחס למכירת נכס אין כל חשיבות למועד עריכת החוזה. המועד הקובע הוא מועד מסירת החזקה בנכס, מכיוון שבמועד זה מבצע הנישום את המוטל עליו לפי ההסכם והוא זכאי לקבל את התמורה. ראו גם פסק הדין בעניין **הנדסת חימום** (לעיל, הערה 11), שבו נדון עניינה הפלילי של חברה שדחתה דיווח על הכנסות הצומחות לה ממשרד הביטחון. לטענת החברה, לפי תנאי החוזה בינה ובין משרד הביטחון לא הייתה לה זכות לתבוע ולקבל את התמורה בעד המתקנים שהיא מספקת, אלא לאחר שהחשבון הסופי מאושר על ידי משרד הביטחון. בית המשפט העליון דוחה טענה זו בקובעו כי הכנסה צומחת לחברה בשנת המס שבה הספק עושה את כל המוטל עליו לפי ההסכם והטובין המוזמנים נמסרים למזמין, ולא בשנה שבה מאושר החשבון על ידי המזמין.

166 עיקרון דומה טבוע גם בהוראת סעיף 28(א) לחוק מס ערך מוסף, הקובעת כי "בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם".

167 דין המס האמריקאי מאמץ כלל זה בהוראת סעיף CFR §1.461-4(d)(3)(i) לתקנות המס האמריקאיות.

סכום ההשקעה עומד לרשות הצד השני. כל עוד ההשקעה הכספית קיימת, קמה למשקיע זכות לקבל ריבית בסיום כל תקופה, ולכן יש לייחס לצדדים אירוע מס מדי תקופה.<sup>168</sup> לפי ההצעה, כלל מיסוי על בסיס מצטבר אמור לחול בשיטת המס באופן אחיד וכולל ביחס לכלל הפעילויות הכלכליות וכלל החייבים במס, כך שהוא אמור להמיר את שיטות הדיווח הקיימות בדין המס הנוהג.

הבחירה בכלל מיסוי על בסיס מצטבר נסמכת על היותו הפשרה הטובה ביותר בין האינטרסים המתחרים על הבכורה בסוגיית העיתוי. אימוצו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר אינו נעשה בשל היותו אידיאלי לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, אלא מאחר שהוא עדיף מכללים אחרים העשויים לקבוע את מועד המימוש, כדוגמת מיסוי על בסיס מזומנים או מיסוי על בסיס התקשרות. להשקפתי, מועד הביצוע הכלכלי מבטא בצורה הטובה ביותר, מבין החלופות הנסמכות על עקרון המימוש, את העיתוי שבו נוצרת יכולת כלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית, ומכאן חשיבותו. עדיפותו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר באה לידי ביטוי ביכולתו לצמצם את חסרונותיה של דרישת המימוש,<sup>169</sup> להביא לנטרול יחסי בהיווצרותן של תופעות כדחייט מס ואופציית העיתוי וליצור חבות מס אפקטיבית ומהותית שהיא, באופן יחסי, צודקת ושוויונית. נוסף על כך, אימוצו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר יוצר ודאות גבוהה יותר אצל מתכנני תקציב המדינה לתקבולי מס, שכן מועד הביצוע הכלכלי הולם ציפיות אלו בצורה המיטבית.

## 2. עדיפותו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר על פני כלל מיסוי על בסיס מזומנים

מיסוי על בסיס מצטבר אמור לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד הביצוע הכלכלי, בהתאם לזמן שבו הצדדים לעסקה מבצעים את החיובים המוטלים עליהם על פי תנאי העסקה. לעניין זה אין חשיבות למועד שבו הצדדים מסכימים על פירעון התמורה או למועד שבו מתרחש הפירעון בפועל של התמורה.

כלל מיסוי על בסיס מזומנים פשוט יותר להפעלה, ויש בכך יתרון של ממש בהיבט היעילות המנהלית. כלל זה גם מונע קשיי נזילות כספית בעת תשלום המס. לעומתו, כלל המיסוי על בסיס מצטבר מסובך יותר להפעלה וגם יוצר קשיי נזילות כספית בתשלום המס. עם זאת, אימוצו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר מתחייב לדעתי מכמה נימוקים. ראשית, מועד הביצוע הכלכלי משקף בצורה טובה יותר – בהשוואה למועד קבלת התמורה – את העיתוי שבו נוצרת לחייב במס יכולת כלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית. לצורך הכרה בהיווצרותה של התעשרות אין הכרח להמתין עד לקבלת

168 להרחבה ביישומו של מבחן הביצוע הכלכלי ביחס לעסקאות שקיימים בהן פערי עיתוי בין הביצוע הכלכלי לבין מועדים שונים הרלוונטיים לקביעת שווי העסקה, ראו דוידאי (לעיל, הערה 1).

169 לחסרונותיה של דרישת המימוש ראו לעיל, ליד הערות 26–32.

התמורה. מבחינה כלכלית, עושרו של נישום המוכר מלאי עסקי ומקבל תמורה כספית בשל כך זהה לחלוטין לעושר חברו הנותן שירות שווה-ערך באותו זמן ומקבל את התמורה באותה נקודת זמן או צפוי לקבל את התמורה במועד מאוחר יותר (בתוספת ערך הזמן של הכסף בשל הדחייה בתשלום). לכן, ראוי להטיל עליהם חבות מס אפקטיבית זהה באותה נקודת זמן. כך נוכל להגביר את השוויון והצדק בין החייבים במס ולמקסם את היעילות הכלכלית והניטרליות הכלכלית בין הפעילויות הכלכליות במשק.<sup>170</sup>

שנית, לכלל מיסוי על בסיס מצטבר יש יתרון לעומת מיסוי על בסיס מזומנים בשל האפשרות ליצור הקבלה בתקופת זמן מוגדרת<sup>171</sup> בין עיתוי ההכרה בהכנסות לבין עיתוי ההכרה בהוצאות המשמשות ליצירתן של אותן הכנסות. יצירת הקבלה כזו חיונית למדידת היכולת הכלכלית שנוצרת לכל אחד מהחייבים במס, וזאת כדי שהמס יוטל על הרווח האמיתי שנוצר מדי תקופה. מיסוי על בסיס מצטבר מאפשר להגשים, בקלות יחסית, את עקרון ההקבלה, מכיוון שהוא מסתמך על ההקבלה הכלכלית הקיימת באופן טבעי בעולם המסחרי בין הביצוע הכלכלי בצד ההכנסות ובין התגבשות החבות לשאת בתשלום הוצאות המשמשות בייצור אותן הכנסות.<sup>172</sup> כך, מיסוי על בסיס מצטבר משקף בצורה טובה יותר את היכולת הכלכלית שנוצרת לחייב במס מדי תקופה. בדרך זו, הוא משית מיסוי על הרווח האמיתי הצומח לנישום בפעילותו הכלכלית בהתאם להפרש בין ההכנסות לבין ההוצאות המשמשות ליצירתן.

לעומת זאת, התפיסה המונחת ביסודו של מיסוי על בסיס מזומנים איננה נותנת ביטוי לעקרון ההקבלה, מכיוון שהזיקה בין עיתוי קבלתה של תמורה לצורך הכרה בהכנסות לבין עיתוי תשלום ההוצאות המשמשות בייצורן הינה, באופן יחסי, קטנה.<sup>173</sup> מסיבה זו, כלל מיסוי על בסיס מזומנים מביא לעיוות במדידה של היכולת הכלכלית האמיתית שאותה מפיקים החייבים במס מדי תקופה. לאמיתו של דבר, הוא מביא להטלת מס על מחזור העסקים של הנישום לפי תזרים המזומנים הנובע לו. כך, הנישום עלול להיות ממוסה ביתר (אם למשל הוא חייב במס על הכנסות שהתמורה בעדן התקבלה, מבלי להתיר לו בניכוי באותו זמן הוצאות המשמשות בייצור אותן הכנסות, מכיוון שטרם שילם עבורן) או עשוי להיות ממוסה בחסר (אם למשל הוא מנכה הוצאות המשמשות לו בייצור הכנסותיו אשר שולמו בטרם התמורה בעד ההכנסות הנוצרות לו מאותן הוצאות נתקבלה<sup>174</sup>).

ראו למשל נישום (אשר בחר לדווח על בסיס מזומן) המספק שירותים בשנת 2012, אך את שכר הטרחה הוא מקבל באופן שמחציתו בשנת 2011 ומחציתו בשנת 2013. עוד

170 השוו לאדרעי (לעיל, הערה 22) בעמ' 205.

171 העיקרון הקוצב לעסק חלוקת פעילות על פני תקופות זמן מוגדרות מכונה בחשבונאות "הנחת תקופת הזמן"; ראו צחור (לעיל, הערה 76) בפרק 2.2.

172 השוו לדעתו של אלקינס במאמרו (לעיל, הערה 11).

173 ראו צחור (לעיל, הערה 76) בעמ' 16.

174 כפי שהיה למשל בעניין קבוצת השומרים (לעיל, הערה 93).

נניח כי בשנת 2010 הנישום משלם את מלוא דמי השכירות עבור מקום עסקו לשנת 2012. במסגרת מיסוי על בסיס מזומנים צפוי הנישום לחוב במס בשנת 2011 על מחצית התמורה בגין מתן השירותים, אולם אז לא יהיה רשאי לנכות את הוצאות דמי השכירות אף על פי שכבר שולמו, מכיוון שהן טרם משמשות בייצור הכנסה. לעומת זאת, בשנת 2012 יהיה הנישום רשאי לנכות את מלוא ההוצאות של דמי השכירות, מכיוון שהן משמשות בייצור הכנסה, אף שאין לו באותה שנה הכנסות על בסיס מזומנים מאותה פעילות כלכלית. בשנת 2013 אמור הנישום לחוב במס על המחצית האחרת של התמורה ממתן השירותים, אך מכיוון שהוצאות דמי השכירות כבר נוכו במלואן, אין הוא מנכה הוצאות מול הכנסותיו בשנת מס זו. תוצאה דומה תתרחש אם דמי השכירות משולמים רק בשנת 2014. במקרה זה אמור הנישום לדווח על הכנסותיו בשנים 2011 ו-2013 – מחצית התמורה בכל אחת מהשנים, אך הוא יהיה רשאי לנכות את הוצאות דמי השכירות רק בשנת 2014, וכל זאת אף על פי שהפעילות הכלכלית כולה נעשית בשנת 2012. לעומת זאת, אם ננתח את הדוגמאות הללו לפי כלל מיסוי על בסיס מצטבר, הנישום אמור לחוב במס על מלוא התמורה בשנת 2012, שבה הוא נותן את השירותים, ללא תלות במועד קבלת התמורה. אל מול הכנסותיו אלו הוא יהיה רשאי לנכות באותה שנת מס את מלוא הוצאות דמי השכירות, ללא תלות במועד תשלומן.

שלישית, עיקר יתרונו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר, בהשוואה למיסוי על בסיס מזומנים, טמון בכך שהוא מביא לנטרול יחסי בהיווצרותן של דחיית מס<sup>175</sup> ואופציית העיתוי.<sup>176</sup> אומנם עצם התרחשותו של מימוש הוא מטבעו אירוע המצוי בשליטת הצדדים לעסקה, אך בשל ההכרח לבסס את כלל העיתוי הראוי על דרישת המימוש, על מעצביה של מדיניות המס לתור אחר הרגע שבו שליטת הצדדים במועד התרחשותו של אירוע מימוש תהיה מועטה ככל האפשר. לגישתי, קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי בסיס מצטבר מצמצמת באופן יחסי את חסרונותיה של דרישת המימוש<sup>177</sup> ומעודדת את השאיפה ליצירת חבות מס אפקטיבית ומהותית, צודקת ושוויונית, באופן יחסי, לכלל הנישומים ולכלל הפעילויות הכלכליות במשק.

לעומת זאת, שיטה המאמצת מיסוי על בסיס מזומנים מפקידה בידי הצדדים לעסקה יכולת קלה יחסית לשלוט בעיתוי היווצרותו של אירוע מס. בשונה ממועד הביצוע הכלכלי ומיתר השלבים במהלך הפעילות הכלכלית (ובכלל זה מועד ההתקשרות), רגע ביצוע התשלום מצוי, במידה הרבה ביותר, בשליטתם של הצדדים לעסקה. מטבע הדברים, לצדדים לעסקה חופש גדול למדי להסכים ביניהם על מועד העברת התמורה הנוח להם ביותר. הצדדים עשויים לתכנן את המועד שבו עוברת ביניהם התמורה בהתאם לעיתוי המביא להקטנת חבות המס האפקטיבית החלה על הפעילות הכלכלית והממקסם

175 להסבר על אודות דחיית מס ראו לעיל, ליד הערות 26–27.

176 להסבר על אודות אופציית העיתוי ראו לעיל, ליד הערה 29.

177 לחסרונותיה של דרישת המימוש ראו לעיל, ליד הערות 26–32.

את התועלת המשותפת לשני הצדדים. הצדדים לעסקה יכולים לבחור, לפי העדפותיהם הסובייקטיביות, מהו המועד הנוח להם ביותר שבו נוצר אירוע מס. הם יעשו כן לפי שעת הרצון של כל אחד מהם במימוש הכנסותיו או הוצאותיו. אם כן, הצדדים לעסקה עשויים להעביר בקלות יתרה הכנסות חייבות במס, או הוצאות מותרות בניכוי, בין התקופות השונות. בדרך זו הם יוכלו ליהנות מדחיית העיתוי שבו נוצר אירוע מס, מניצול דיני קיזוז הפסדים לשם הקטנת חבות המס או מבחירת הכללים המשפטיים החלים על אירוע המס, כמו גם מבחירת שיעורי המס והנתונים העובדתיים הדרושים לחישוב חבות המס. בעיקר מסיבה זו ראוי להעדיף את כלל המיסוי על בסיס מצטבר על פניו של כלל המיסוי על בסיס מזומנים.

הקטנת חבות המס האפקטיבית החלה על הפעילות הכלכלית מביאה לפגיעה בעקרונות היסוד של דיני המיסים, ובראשם השאיפה למדידה נכונה של היכולת הכלכלית של החייב במס להשתתף במימון הקופה הציבורית, השאיפה לשוויון, צדק והגינות בין הנושאים בנטל המס והרצון למנוע תכנוני מס מלאכותיים ובלתי נאותים. העיוות שיוצר מיסוי על בסיס מזומנים בולט נוכח העובדה שהשליטה במועד העברת התמורה איננה מחייבת לעכב את הביצוע הכלכלי של העסקה. לתפיסתי, הביצוע הכלכלי, ולא תשלום התמורה, הוא שיוצר לצדדים את מרב היתרונות הכלכליים הנובעים מהעסקה. העברת השליטה הפיזית בנכס מביאה, בדרך כלל, לשינוי בזכויות המשפטיות והקנייניות (או המעין-קנייניות) של הצדדים,<sup>178</sup> וזאת אף אם התמורה טרם שולמה באותה נקודת זמן. העברת השליטה הפיזית בנכס גם מעבירה לכתפי הצד השני לעסקה, בין היתר, את הסיכון לנזק העלול לקרות לו. אם כן, יוצא שהצדדים לעסקה עשויים לבצע במלואה, ובדרך זו להביא לשינוי מצבם המשפטי והקנייני ולהשגת מרב היתרונות הכלכליים שלמענם נכרת החוזה. ואולם, בה בעת הם יכולים להחליט באופן בלתי תלוי על המועד שבו עוברת ביניהם התמורה בגין העסקה, וכך לשלוט, בדרך קלה יחסית, בעיתוי שבו נוצר אירוע מס.<sup>179</sup>

178 ראו: שלום לרנר, "הפיחות במעמדה של הבעלות באספקלריה של מועד העברת הבעלות מכר מיטלטלין", **מחקרי משפט** ה' (תשמ"ז) 77, בעמ' 107. ראו גם: ע"א 189/95 **בנק אוצר החייל בע"מ נ' אהרונוב**, פ"ד נג"ד (4) 199 (1999), שם נפסק כי לרוכש הנכס נוצרות זכויות מהותיות, מעין-קנייניות, בנכס, בבחינת זכויות שביושר, ההולכות ומתחזקות כפונקציה של מידת ההתקדמות בביצוע החוזה.

179 מסיבה זו נאלץ דין המס הנוהג לפתח דוקטרינות שונות – כדוגמת דוקטרינת התקבול הקונסטרוקטיבי או דוקטרינת התועלת הכלכלית – כדי לצמצם, במידה מסוימת, את כוח השליטה של המדווחים במס לפי בסיס מזומנים לבחור להם את העיתוי שבו נוצר אירוע מס. עם זאת, כוחן של דוקטרינות אלו מוגבל ביותר, ואין בהן כדי לספק מענה של ממש למקרים רבים שבהם הדוקטרינות אינן חלות. ראו למשל: *Commissioner v. Oates*, 18 T.C. 570 (1952), *affid.* 207 F. 2d 711 (1953); *Amend v. Commissioner*, 13 T.C. 178 (1949); *Schniers v. Commissioner*, 69 T.C. 511 (1977).

ראו למשל נישום (אשר בחר לדווח על בסיס מזומן) המתחייב לספק שירותים ללקוחו במהלך שנת 2017. לפי ההסכמה בין הצדדים, נותן השירות אמור לקבל את שכר הטרחה מהלקוח לאחר גמר מתן השירות. נניח כי בעת מתן השירות נודע לנותן השירות כי שיעורי המס השוליים צפויים לקטון בשנת 2018. עוד נניח כי בעת מתן השירות מתברר ללקוח כי בשנת 2017 הוא מצוי בהפסדים. במקרה כזה יהיה זה נכון מצידו של נותן השירות להגיע להסכמה עם לקוחו על דחיית התשלום לשנת 2018 (בתוספת ריבית מקובלת במשק). הלקוח, מקבל השירות, עשוי להיות אדיש לדחייה המבוקשת (בשל הימצאו בהפסדים). במקרה כזה, למרות ביצוע העסקה כבר בשנת 2017 – דבר המעביר את מרב היתרונות הכלכליים הנובעים מהעסקה – אירוע המס נדחה לשנת 2018, וכך חבות המס החלה על נותן השירות קטנה בהתאם לשיעורי המס החדשים.

יצוין כי לרשות מי שאמור לקבל את התשלום עומדים אמצעים משפטיים וכלכליים להבטיח את ביצוע התשלום במועד עתידי, מבלי ליטול סיכון שמא דחיית מועד התשלום עלולה להביא לאי-פירעון החוב. אפשר לעשות כן באמצעות קבלת בטוחות שונות לתשלום החוב, יצירת משכון או שעבוד אחר על נכסי החייב (ואולי דרישה להפקיד את כספי התמורה בידי צד שלישי, כל עוד הדבר איננו נחשב כתקבול קונסטרוקטיבי). אמצעים אלו מאפשרים לדחות את מועד העברת התמורה – ובדרך זו לדחות את העיתוי שבו נוצר אירוע מס אצל המדווחים על בסיס מזומנים – עד שמי שאמור לקבל את התמורה מחליט למשוך אותה לידיו, זאת מבלי שהסיכון לאי-פירעון החוב גדול מזה הקיים במועד הביצוע הכלכלי.<sup>180</sup>

**רביעית, בחירתו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר יוצרת הרמוניה עם התפיסות החשבונאיות המקובלות.** אמנם כאמור בפרק ב, ממד העיתוי מייצג מטרת וצרכים שונים מאלו הקיימים בתחום החשבונאות. גם עקרונות היסוד שלהם שונים אלו מאלו. ראוי אפוא לקבוע דין משפטי המביא לידי ביטוי את עקרונות היסוד המיוחדים לעיצובה של שיטת מס נורמטיבית וראויה, מבלי להסתמך על הכללים החשבונאיים המקובלים כברירת המחדל. ואולם, בפיתוח המבחן העצמאי והמיוחד לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, דיני המס אינם נדרשים להתעלם מהכללים החשבונאיים המקובלים המכירים בבסיס צבירה כשיטה מקובלת למדידת הרווח. כללים אלו עשויים לשמש כלי עזר לקביעת המבחן העצמאי והייעודי שאמור להגדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס. להשקפתי, יש יתרון לאימוץ כלל מיסוי העשוי ליצור אחידות עם ההסדרים החשבונאיים. הדבר מוביל להרמוניה בין החשבונאות לבין דיני המס ועשוי לתרום ליציבות ההסדרים הקיימים בשני התחומים. הוא גם עשוי לחסוך לחייבים במס עלויות מדידה ודיווח. לפיכך, מבין הכללים האפשריים לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס יש למיסוי על בסיס מצטבר יתרון לעומת מיסוי על בסיס מזומנים, בשל אימוצו של כלל דומה לזה המקובל בחשבונאות הפיננסית.

180 להדגמת העניין ראו אצל רפאל ומהולל (לעיל, הערה 10) בעמ' 583.

הנה כי כן, מנימוקים אלו, ראוי לדעתי להורות על ביטולה, או לכל הפחות על צמצום תחולתה, של שיטת דיווח על בסיס מזומנים, המקובלת בדין המס הנוהג כאחת השיטות להגדרת העיתוי להיווצרותו של אירוע מס. לגישתי, הדין הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד הביצוע הכלכלי אמור לחול בכל העסקאות הבאות: עסקאות של מכירת מלאי עסקי, שבהן אירוע המס יהיה בעת העברת המלאי בין הצדדים לעסקה; עסקאות של מתן שירות, שבהן אירוע המס יהיה בגמר מתן השירות, ללא תלות בקבלת התמורה בגין השירות; בעסקאות שכירות או שימוש בנכס, שבהן אירוע המס יהיה בחלוף תקופת זמן קצובה שבה הועמד הנכס לשימושו של הצד השני לעסקה או לחזקתו, ללא תלות אם דמי השכירות משולמים במועד זה אם לאו;<sup>181</sup> בעסקאות פיננסיות שבהן נעשית השקעה של סכום כסף מסוים תמורת הבטחה לקבל במועד מאוחר יותר זרם תשלומים מוגדר להשבת הקרן ולתשלום הריבית (כדוגמת הלוואה או איגרת חוב), עסקאות שבהן ייווצר אירוע מס בסיום כל תקופה שבה עומדת קרן ההלוואה לרשות הצד השני לעסקה, וכל זאת ללא קשר אם סכום הריבית משולם במועד זה או מצטבר על קרן ההלוואה וצובר ריבית דריבית.

כאמור, מיסוי על בסיס מצטבר עשוי לעורר קשיי נזילות בעת תשלום המס אצל מי שמבצע את החיובים המוטלים עליו לפי תנאי העסקה, אך עדיין איננו זוכה לקבל את התמורה בגין העסקה. עם זאת, לתפיסתי, התחשבות בקשיי נזילות כספית איננה מצדיקה שינוי בכלל הבסיסי הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד הביצוע הכלכלי, אלא אך גמישות במועד שבו קמה החובה לשלם את המס. לפי הצעתי, ראוי שהמועד לתשלום המס יהיה, בדרך כלל, בסמוך לאחר העיתוי שבו נוצר אירוע מס, בהתאם למועד הביצוע הכלכלי. ואולם, אין הכרח שתמיד תהיה סמיכות זמנים כזו. מעצבי מדיניות המס רשאים להורות על ניתוק של סמיכות הזמנים בין עיתוי היווצרותו של אירוע מס לבין מועד החיוב בתשלום המס במקרים הראויים לכך, תוך התחשבות בערך הזמן של הכסף. עם זאת, גם במקרים אלו יש לשמור על הכלל הבסיסי הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי בסיס מצטבר, וכך להבטיח כי חבות המס האפקטיבית תתגבש במועד הביצוע הכלכלי (ולא במועד תשלום המס). מעצבי מדיניות המס עשויים אפוא לקבוע – בסוגים מסוימים של פעילויות כלכליות שבהן נוצרים קשיי נזילות כספית שראוי להתחשב בהם, או משיקולי מדיניות אחרים, כדוגמת יעילות מנהלית – כי תינתן דחייה של תשלום המס עד לקבלת התמורה הכספית בגין העסקה. בעשותם כן, מעצבי מדיניות המס עשויים לחייב את סכום המס הנדחה בריבית לפי השיעור המקובל במשק (או לפי שיעור אחר שעליו יחליטו), עד לתשלומו בפועל. באופן דומה, מעצבי מדיניות המס עשויים לקבוע כי במצבים מסוימים (למשל, במקרים שבהם מתקבלת תמורה מראש) יהיה מועד תשלום המס מוקדם לביצוע הכלכלי, אך תוך ניכיון לאחור של סכום המס לפי שיעור הריבית המקובל במשק. בדרך זו נבטיח כי חבות המס האפקטיבית

181 ראו: אדרעי (לעיל, הערה 22) בעמ' 202–203.



תישמר גם במקרים שבהם דין המס מכיר בצורך לשנות את מועד תשלום המס. כך גם נבטיח כי לא ייווצרו תמריצים להסיט פעילות כלכלית לזמן שבו נוצרת דחייה של המועד לתשלום המס. כך נגשים חבות מס אפקטיבית צודקת, יעילה, ניטרלית ושוויונית, באופן יחסי, לכל אחד מהחייבים במס ולכל אחת מהפעילויות הכלכליות המגיעות לידי מימוש.

### 3. עדיפותו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר על פני כלל מיסוי על בסיס התקשרות

מיסוי על בסיס מצטבר אמור לקבוע את העיתוי להיווצרותו של אירוע מס לפי מועד הביצוע הכלכלי, בהתאם לזמן שבו הצדדים לעסקה מבצעים את החיובים המוטלים עליהם על פי תנאי העסקה. לעניין זה אין חשיבות למועד שבו הצדדים מסכימים על ההתקשרות החוזית ביניהם.

לתפיסתי, ראוי להעדיף מיסוי על בסיס מצטבר על פני מיסוי על בסיס התקשרות; מלבד הנימוקים המפורטים בדיון שבסעיף ב לעיל בהשוואה בין מיסוי על בסיס מצטבר לבין מיסוי על בסיס מזומנים, אשר הינם רלוונטיים בשינויים המחויבים גם לדיון כאן, מיסוי על בסיס מצטבר מצטיין בתכונות נוספות שאינן מתקיימות במיסוי על בסיס התקשרות.

אכן, גם מיסוי על בסיס מצטבר וגם מיסוי על בסיס התקשרות, ככללים הנגזרים מדרישת המימוש, מסתמכים על הערכה אובייקטיבית וחיזונית לאומדן שווי העסקה כתוצאה של התקשרות בין צדדים בשוק החופשי. מרגע ההתקשרות החוזית, העסקה איננה חשופה לכוחות שוק העלולים לשנות את שווייה. ואולם, הכללים נבדלים זה מזה ברמת הוודאות היחסית הנוגעת לסיכויי העסקה לצאת אל הפועל ולהביא לצדדים התעשרות של ממש. הביצוע הכלכלי מבטיח, בדרך כלל, שקיימת רמת ודאות גבוהה יחסית לכך שהעסקה אכן תתממש במלואה ותפיק את הערך המוסף הכלכלי הצפוי. הביצוע הכלכלי מביא את העסקה, יותר מכל מועד אחר, למצב שבו היא מושלמת כמעט לחלוטין, וכל שנותר בשלב זה הוא להשלים את פירעון התמורה בין הצדדים. אפשר אפוא לומר כי במועד הביצוע הכלכלי מצטמצמים הסיכונים שהעסקה חשופה להם, כך שנותר מהם בעיקר סיכון אשראי ביחס לפירעון התמורה (וכן סיכון הקיים באופן טבעי בכל עסקה, פן תבוטל לאחר ביצועה ותתבצע השבה הדדית).<sup>182</sup>

לעומת זאת, ההתקשרות החוזית הינה עיתוי מוקדם מדי, באופן יחסי, באשר לרמת הוודאות אם העסקה אכן עתידה לצאת אל הפועל. בנקודת זמן זו הערך המוסף הצפוי לכל אחד מהצדדים לעסקה הינו ערך פוטנציאלי בלבד, המותנה בקיום ההתחייבויות המוטלות על הצדדים, מבלי שקיימת ודאות אם שלב זה אכן עתיד להתממש. ללמדך, כי במועד ההתקשרות החוזית העסקה חשופה למערכת סיכונים, הטומנת בחובה גם את

182 השווה להוראות סעיפים 51 ו-52 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).

הסיכון שהעסקה לא תגיע, בסופו של דבר, לידי ביצוע. בשל כך, אימוצו של כלל מיסוי על בסיס התקשרות מחייב קביעת כלל המורה על ביצוע החזרי מס (בתוספת ריבית) כאשר העסקה אינה מגיעה, בסופו של דבר, לידי ביצוע ומתברר, בדיעבד, כי לא הייתה הצדקה למיסוי במועד ההתקשרות. מנגנון החזרי מס כרוך בעלויות אדמיניסטרטיביות שאין להן הצדקה אם אכן קיימים הפרשי זמן קצרים יחסית בין מועד ההתקשרות לבין מועד הביצוע הכלכלי.<sup>183</sup>

זאת ועוד, מיסוי במועד מוקדם לביצוע הכלכלי, ובטרם נוצרה ודאות גבוהה יחסית להיווצרותו של ערך מוסף, עלול לעורר קשיים ביישום שיטת המס מבחינת התודעה הפסיכולוגית של ציבור הנישומים וההסכמה שלו לשתף פעולה עם הטלת המס. הדבר עשוי למצוא ביטוי, בין היתר, בהוצאות לאכיפת ציות של ציבור הנישומים. הטעם לכך הינו שבתודעתם של ציבור הנישומים ומעצבי מדיניות המס הביצוע הכלכלי הוא שמביא להוצאה מן הכוח אל הפועל של ההתעשרות שעליה ראוי להשית מס. מבחינה פסיכולוגית, חיוב במס במועד ההתקשרות החוזית נחשב כמיסוי התעשרות פוטנציאלית שאין ודאות אם תגיע לידי מימוש. מיסוי זה אינו נחשב כמייצג גידול ביכולת הכלכלית להשתתף במימון הקופה הציבורית, כי אם בפוטנציאל בלבד, ומשכך הוא איננו ראוי.<sup>184</sup> לעומת זאת, מיסוי על בסיס מצטבר נחשב בתודעה הציבורית והפוליטית כיוצר ודאות יחסית בהיווצרותה של יכולת כלכלית, מכיוון שבמועד הביצוע הכלכלי הופכת ההתעשרות הפוטנציאלית לאמיתית וממשית.

יתר על כן, מיסוי על בסיס מצטבר נחשב כשומר, במידה מסוימת, על הכללים המקובלים בדין המס הנוהג, שכן הוא בעל מאפיינים דומים במידה מסוימת לאלו של שיטת דיווח על בסיס מצטבר (שהיא אחת משיטות הדיווח העיקריות לצורך קביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס). לעומת זאת, בסיס התקשרות איננו בגדר שיטת דיווח מקובלת, אלא הינו חריג ביחס לעסקאות הוניות בכמה שיטות מס. הנהגת מיסוי על בסיס מצטבר ככלל אחיד וכולל בשיטת המס עשויה אפוא להיחשב בעיני הציבור ומעצבי המדיניות כאימוץ נורמה שיש לה סממנים מוכרים בדין המס הנוהג, ולכן היא אמורה לעורר התנגדות קטנה יותר מבחינה פוליטית וציבורית.

183 איני שולל אפשרות שבסוגי מקרים שבהם קיימת רמת ודאות גבוהה יחסית לכך שהעסקה אכן עתידה לצאת אל הפועל יבחר המחוקק לחרוג מכלל מיסוי על בסיס מצטבר לטובת כלל מיסוי על בסיס התקשרות, וזאת משיקולים של יעילות מנהלית או משיקולי מדיניות משפטית אחרים. עם זאת, גם במקרים אלו ראוי, לדעתי, לשמור על חבות המס האפקטיבית שנוצרת במועד הביצוע הכלכלי.

184 ראו: Edward A. Zelinsky, "For Realization: Income Taxation, Sectoral Accretionism, and the Virtue of Attainable Virtues", 19 *Cardozo L. Rev.* (1997) 861, pp. 893-900. השוו ל- *Burnet v. Logan*, 283 U.S. 404 (1931). ראו גם פסק הדין בעניין **כהן** (לעיל, הערה 6) בעמ' 442; פסק הדין בעניין **דפוס המרכז** (לעיל, הערה 45) בעמ' 593-594.

כמו כן, מיסוי על בסיס מצטבר מביא לצמצום מסוים בקשיי נזילות הנוצרים לנישום בתשלום המס, מכיוון שהביצוע הכלכלי מתרחש, בדרך כלל, מאוחר להתקשרות החוזית, ולכן הוא קרוב יותר למועד תשלום התמורה בגין העסקה. מטעמים אלו ראוי, לדעתי, להעדיף כלל מיסוי על בסיס מצטבר, הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס לפי מועד הביצוע הכלכלי – בהתאם למועד העברת הנכס בין הצדדים לעסקה.

## סיכום

מאמר זה שם לו ליעד להעמיד את שאלת עיתוי היווצרותו של אירוע מס כשאלה מחקרית בתחום המשפט הראויה לבחינה ולחשיבה מקורית. מטרת המחקר כפולה: ראשית, לבחון אם ההסדרים הקיימים להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס הינם ראויים, לאור עקרונות היסוד לעיצוב שיטת מס נורמטיבית וראויה; שנית, לנתח כיצד ראוי להגדיר את הכלל שעל פיו יש לקבוע את העיתוי להיווצרותו של אירוע מס. שאלות המחקר מתעוררות על רקע החשיבות הרבה שיש לממד העיתוי בדין המס הן לשאלת היווצרותו של אירוע מס והן לקביעת משטר המס ולחישובה של חבות המס החלה על הפעילות הכלכלית.

לתזה המוצגת במחקר זה שני חלקים עיקריים. החלק הראשון (המוצג בפרקים ב, ג ו-ד) מנתח את הליקויים הנורמטיביים הקיימים בדין המס הנוהג בשלושה מישורים. **ראשית**, ביקרתי את הזיקה הקיימת באופן כמעט אוטומטי בין ממד העיתוי לבין החשבונאות הפיננסית. לפי הטענה, זיקה זו איננה ראויה בשל השונות במטרות, בצרכים ובעקרונות היסוד של שתי המאטריות. **שנית**, ביקרתי את תהליך פיתוחן של שיטות הדיווח בדין המס הנוהג. לפי הטענה, דין המס מעוות את התפיסות החשבונאיות המקובלות לקביעת העיתוי של ההכרה ברווח, שאותן הוא מתיימר לאמץ. ההוכחה הטובה ביותר לעיוות החשיבה החשבונאית מצוי באימוצה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים בדין המס הנוהג כשיטה שיווית האמורה לחול כברירת מחדל, כל אימת שאין בעסק מלאי מהותי או המלאי איננו מפיק רווח של ממש, וזאת אף שבסיס מזומנים איננו מוכר ככלל מקובל בתחום החשבונאות. **שלישית**, ביקרתי את עובדת קיומן של כמה שיטות דיווח החיות זו לצד זו בדין המס הנוהג. לפי הטענה, הדבר יוצר חבות מס אפקטיבית שונה לקבוצות הנישומים החייבות במס לפי כל אחת משיטות הדיווח, מבלי שמתקיים ביניהן שוני רלוונטי. הדבר מפר את השוויון בין הכפופים לשיטת המס ופוגע ביעילות הכלכלית ובניטרליות בין הפעילויות הכלכליות במשק. הדבר בולט במיוחד נוכח התובנה שלאמות המידה שלפיהן נערכת חלוקה של החייבים במס בין שיטות הדיווח אין זיקה רציונלית לצורך בהתחשבות בקשיי נזילות כספית בעת תשלום המס.

אם כן, מכלול הליקויים מלמדנו כי ראוי להסדיר את העיתוי שבו נוצר אירוע מס בצורה חדשה ושונה. השינוי מתבקש, לדעתי, בשני מישורים השלובים זה בזה: **הראשון**, קביעת כלל משפטי עצמאי וייעודי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, בהתאם לשיקולי מדיניות משפטיים ועל פי עקרונות היסוד לעיצובה של שיטת מס נורמטיבית וראויה (וזאת במקומה של הסתמכות על כללים מקובלים בעניין זה מתחום החשבונאות); **השני**, קביעת כלל מיסוי אחיד וכולל להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס, אשר יחול ביחס לכלל הפעילויות הכלכליות וכלל החייבים במס בצורה עקבית ושיטתית (וזאת במקומו של דין שבו קיימות כמה שיטות לקביעת העיתוי שבו נוצר אירוע מס).

הגדרת העיתוי להיווצרותו של אירוע מס, ככלל עצמאי וייעודי אשר יחול באופן אחיד וכולל, עתידה להביא לחבות מס אפקטיבית שווה, באופן יחסי, לכלל החייבים במס ולכלל הפעילויות הכלכליות במשק. חבות המס לא תושפע ממאפייני עיסוקו של החייב במס, מקיומו של מלאי עסקי או היעדרו, מאופי הפעילות הכלכלית כשוטפת או כהונת, מהיקפה של הפעילות העסקית, מקיומם לכאורה של קשיי זילות בתשלום המס או ממאפיינים אחרים שאינם רלוונטיים לנטל המס המושט על החייבים במס. בדרך זו מבטיח דין המס כי העיתוי להיווצרותו של אירוע מס יחול בצורה נורמטיבית וראויה.

בהתחשב במסקנות אלו, החלק השני של התזה (המוצג בפרק ה) עוסק בבחירת הכלל המשפטי הראוי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס. לפי ההצעה, ראוי לקבוע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס במועד הביצוע הכלכלי, בהיותו המועד שבו מתגבשת זכותו של הנישום לקבל (או החבות לשלם) את התמורה. בדרך זו נוצר כלל מיסוי משפטי עצמאי ומיוחד להגדרת ממד העיתוי, המכונה "כלל מיסוי על בסיס מצטבר", שאמור להמיר את שיטות הדיווח הקיימות בדין המס הנוהג. הדבר יביא לביטולה של שיטת דיווח על בסיס מזומנים, או לכל הפחות לצמצום תחולתה. הבחירה בכלל מיסוי על בסיס מצטבר נסמכת על היותו הפשרה הטובה ביותר בין האינטרסים המתחרים על הבכורה בממד העיתוי. בעיקר, כלל זה מביא לנטרול יחסי של היכולת להביא לדחיית מס ושל היכולת לנצל את האופציה לקביעת העיתוי כדי להקטין את חבות המס האפקטיבית. הוא גם יוצר ודאות גבוהה יחסית באשר לתוצאותיה של הפעילות הכלכלית.

לגישתי, מיסוי על בסיס מצטבר אמור להמיר את שיטות הדיווח הקיימות בדין המס הנוהג. הוא אמור לשמש דין משפטי עצמאי וייעודי להגדרת העיתוי שבו נוצר אירוע מס באופן אחיד ביחס לכלל הנישומים ולכלל הפעילויות הכלכליות הכפופים לשיטת המס. במסגרת הכלל המשפטי הקובע את העיתוי שבו נוצר אירוע מס ניתן יהיה להכיר ביוצאים מן הכלל, שבהם העיתוי שבו נוצר אירוע מס יהיה שונה. מעצבי מדיניות המס עשויים להתיר חריגה מכלל מיסוי על בסיס מצטבר לכלל פשוט יותר (כדוגמת כלל מיסוי על בסיס מזומנים או כלל מיסוי על בסיס התקשרות), זאת כאשר מדובר בפעילויות כלכליות או חייבים במס, שהתועלת במיסוי נכון שלהם איננה מצדיקה את העלויות הכרוכות בהפעלתו של כלל מיסוי על בסיס מצטבר או כאשר קיים אינטרס מהותי אחר

לעשות כן. יוצאים מן הכלל כאלו מקובלים בכל סוגיה משפטית שבה קיימים שיקולים של יעילות מנהלית או שיקולי מדיניות משפטית אחרים המצדיקים לעשות כן. כך למשל, ניתן יהיה להתיר דיווח על בסיס מזומנים לעוסקים קטנים שמחזור עסקיהם איננו עולה על סכום של מיליון שקלים, או לשכירים שאינם בעלי שליטה. בדומה, ניתן יהיה להתיר דיווח על בסיס התקשרות בסוגי מקרים שבהם קיימת רמת ודאות גבוהה יחסית לכך שהעסקה אכן עתידה לצאת אל הפועל. עם זאת, מקרים מצומצמים אלו אינם אלא בבחינת חריג לכלל הרחב, הדוגל במיסוי בהתאם למועד הביצוע הכלכלי לאורכה ולרוחבה של שיטת המס.