

השפעת פרשת קניון דרורים על יחסי החשבונאות והפקודה : מעקיבה לדואליות

ישראל קליין*

תקציר

רשימה זו דנה במודלים התיאורטיים הקיימים להסדרת היחסים בין דיני המיסים לבין השיטה החשבונאית, תוך טענה כי בכוחה של הנמקת בית-המשפט העליון בפרשת קניון דרורים, משנת 2020, לחולל שינוי במודל להסדרת היחסים בין פקודת מס הכנסה לבין כללי החשבונאות המקובלים. בפרט נטען כי עקרון העקיבה, שבמסגרתו עיתוי הכנסת הנישום נקבע ככלל על-ידי השיטה החשבונאית ולאחר-מכן מותאם להוראות קונקרטיות של הפקודה, משתנה בפסק-הדין האמור למודל דואלי, שבמסגרתו מתפתחת חשבונאות מס נפרדת מכללי החשבונאות הפיננסית. בהמשך לכך הרשימה דנה גם בהשלכות שינוי מודל כאמור ייצור בדיני המיסים בישראל, כמו-גם באתגרים שיתלוו אליו, ביניהם שינוי עיתוים של אירועי מס המבוססים על ההכרה החשבונאית וכן הצורך בפיתוח מבחנים לשם הכרעת שאלת המימוש במישור המס הפירותי.

מבוא

א. החשבונאות והפקודה

1. גבולות הפקודה המשפטית
 2. עקיבה, דואליות או הכרעה
- (א) שיטת העקיבה

* מרצה, החוג לחשבונאות, אוניברסיטת אריאל. ברצוני להודות למערכת כתב-העת מאזני משפט ולד"ר מעיין פרל, לעמית האנונימי ולמשתתפי סדנת המיסים של פרופ' דוד גליקסברג (הפקולטה למשפטים של האוניברסיטה העברית בירושלים) על הערותיהם המועילות לרשימה. תודות גם לנעמי ישעיהו ולגבי ראובן.

(ב) השיטה הדואלית
(ג) שיטת ההכרעה (Maßgeblichkeitsprinzip)

ב. פרשת קניון דרורים

1. רקע
2. מחלוקת המס
3. הכרעת בית-המשפט העליון

ג. הדין שקדם לפרשה ושינויו

1. פרשת קבוצת השומרים
2. פרשות נוספות
3. החידוש בפרשת קניון דרורים

ד. ההשפעות של שינוי המודל

1. מיסוי הפרשי הצמדה
2. תפקידם של כללי החשבונאות המקובלים תחת מודל דואלי
3. מימוש במשטר המס הפירוטי

סיכום

מבוא

אחת מסוגיות המס הבווערות ביותר מאז אומצה בישראל התקינה החשבונאית הבינ-לאומית (כללי ה-IFRS)¹ הוכרעה לאחרונה על-ידי בית-המשפט העליון. בפרשת קניון דרורים² נדונה והוכרעה השאלה כיצד למסות חברה המקבלת דיווידנד שחולק מ"רווחי שיערוך"³. בד בבד, כחלק מהכרעתו בשאלת מיסויים של דיווידנדים מרווחי שיערוך, עסק בית-המשפט העליון גם בשאלה יסודית היורדת

1. תקן חשבונאות 29 "אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)" (2006). <http://www.iasb.org.il/upload/WKATNL0270IAS29.pdf> (להלן: תקן חשבונאות מס' 29). ראו גם ס' 87 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], אשר קובע כי ב"קביעת ההכנסה החייבת לא יחול תקן חשבונאות מס' 29... אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות המס 2007 עד 2013".

2. ע"א 2515/18 חברת א.ס.י. אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (אר"ש 17.6.2020) (להלן: פרשת קניון דרורים).

3. מלבד שאלת המיסוי, חלוקת דיווידנדים מרווחי שיערוך גררה גם מחלוקת בתוך דיני התאגידים, ראו אורן פרוינד "חוק איסור דיבידנדים על רווחי שיערוך הורדם בשמירה" כלכליסט (8.1.2017) <https://www.calcalist.co.il/markets/articles/0,7340,L-3705307,00.html>

לשורש היחסים שבין דיני המס המשפטיים לבין השיטה החשבונאית, ובפרט בחלוקת התפקידים הראויה בין פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) לבין כללי השיטה החשבונאית (להלן: כללי החשבונאות המקובלים).

כפי שיורחב להלן, בכוחו של פסק-הדין שניתן בפרשת קניון דרורים (להלן: פסק-הדין) לשרטט מחדש את יחסי החשבונאות והפקודה:⁴ הסטייה בפסק-הדין מכללי החשבונאות המקובלים שונה ממקרים קודמים שבהם סטה בית-המשפט העליון מקביעות של השיטה החשבונאית. בפרשות קודמות נעשה הדבר בהקשר של משטר מס קונקרטי, ותוך פרשנות הסוטה מקביעותיה של השיטה החשבונאית רק בהקשר של הסעיף הנדון, ללא שינוי עקרוני בתפקידה של השיטה החשבונאית בקביעת התעשרותו של הנישום והכנסתו. בפרשת קניון דרורים, לעומת זאת, קבע בית-המשפט העליון כי בקביעת הכנסתו של הנישום לצורכי הפקודה ניצב ככלל, לפני העיתוי הקבוע בשיטה החשבונאית, עקרון מס התולה את עיתוי ההכנסה דווקא במימוש של התעשרות הנישום.⁵ בהתאם לכך משתנה משטר עיתוי ההכרה בהכנסה: במקום קביעת המועד בהתאם לסעיפי הפקודה, ואם אין הוראה מפורשת בפקודה אזי בהתאם לכללי החשבונאות, נוצר כעת נדבך נוסף: "עקרון המימוש". לנוכח חידוש זה, מטרת הרשימה אינה לבקר את הכרעתו הפרטיקולרית של פסק-הדין, אלא להצביע על הפוטנציאל הגלובלי הקיים בו: דרך הילוכו של בית-המשפט העליון בפרשת קניון דרורים הינה תקדימית, ומיישמת "שינוי מודל" ביחסי הפקודה והשיטה החשבונאית. בהתאם להנמקת פסק-הדין, עקרון המימוש חל לפני

4 יש לציין כי פסק-הדין כבר משמש ערכאות אחרות בהכרעת ערעורי מיסים שבהם מתעוררת שאלה דומה. ראו, למשל, ע"מ (מחוזי י-ם) 25660-06-15 בן דוד סנד נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3, פס' 15 (נבו 14.10.2020) ("בית המשפט העליון דן בשלושה ערעורים שאוחדו יחדיו, בהם התעוררה השאלה האם סכום כסף המחולק על ידי חברת-בת לחברת-אם כתוצאה מרווחי שערך הוא בגדר דיבידנד שמקורו בהכנסות החברה המקבלת, לפי סעיף 126(ב) לפקודה. נפסק כי אין מקום להכיר ברווחי שערך, המייצגים רווחים על פי כללי החשבונאות מבחינת החברה המחלקת, כהכנסה החייבת במס לפי הסעיף הנ"ל וזאת בעיקר נוכח עיקרון המימוש, לפיו לא די בכך שיופק רווח, אלא על מנת שהרווח ייחשב הכנסה לצורכי מס, נדרש שאותו רווח ימומש בפועל"). ראו גם, בהקשר של היחסים בין בעלי מניות לחברה, ע"מ (מחוזי חי') 71455-12-18 בית חוסן בעמ' נ' פקיד שומה עכו, פס' 44–54 (נבו 1.11.2020) (להלן: עניין בית חוסן).

5 השוו ע"א 217/65 כהן נ' פקיד השומה גוש דן, רמת-גן, פ"ד כ(2) 421, פס' 11 לפסק-הדין של השופט זוסמן (1966) ("העקרון 'ריווח שלא מומש אינו ריווח' לא נקבע אלא כמכשיר לשומת הכנסה כיאות. מקום שאותו עקרון משבש את קביעת ההכנסה, ומביא לידי הטלת מס על השבחת הון, או לידי הכרה בהפסד הון כהפסד הכנסה, אין אני מוצא צידוק להשתעבד לעקרון. במקרה כזה מוטב שנבחר בדרך אחרת כדי לקבוע מה מס מגיע באמת מהנישום").

קביעותיהם של כללי החשבונאות, כך שהסדר החדש הוא כדלקמן: (1) קביעת המועד בהתאם להוראות הפקודה; (2) בהעדר הוראה בפקודה – בהתאם לעקרון המימוש; ורק לאחר-מכן (3) ככל שטרם נמצא כלל עיתוי – בהתאם לחשבונאות. זאת ועוד, אף שהרטוריקה בפסק-הדין מיישמת כביכול את "שיטת העקיבה", שבה הכימות החשבונאי מאומץ לצורכי הפקודה תוך התאמתו אקס-פוסט לדין המס המשפטי, בפועל, וכפי שיורחב להלן, פסק-הדין דוחה את שיטת העקיבה מפני "שיטה דואלית", שבמסגרתה מתקיימת חשבונאות מס העומדת בצורה עצמאית לצד כללי החשבונאות המקובלים ובנפרד מהם.

רשימה זו נמשכת כדלקמן: בחלק הראשון מובאת סקירה של המודלים התיאורטיים השונים היכולים לשמש להסדרת יחסי הפקודה וכללי החשבונאות: שיטה העקיבה, השיטה הדואלית ושיטת ההכרעה. החלק השני סוקר את פרשת קניון דרורים, ומתמקד בהנמקת פסק-הדין ובפרט בהגדרת "הכנסת הנישום" בו באופן המיישם דווקא את השיטה הדואלית בהסדרת יחסי הפקודה והחשבונאות. החלק השלישי בוחן את פסק-הדין לאור פסקי-דין קודמים של בית-המשפט העליון שעסקו ביחסי הפקודה והחשבונאות. הללו יישמו דווקא את שיטת העקיבה, וכל סטייה שלהם מעקרון העקיבה נעשתה בצורה פרטיקולרית בעניין סעיף מסוים, ולא בצורה גורפת לעניין קביעת ההכנסה תחת הפקודה. החלק הרביעי של הרשימה דן בהשפעה האפשרית של שינוי המודל שנעשה בפסק-הדין על דיני המיסים בישראל, ובאתגרים שהשינוי יכול ליצור.

א. החשבונאות והפקודה

בדומה לתחומים משפטיים אחרים, גם דיני המיסים כפופים לאילוצים המשפיעים על עיצובם ותוכנם. כך, למשל, בקובעו את הוראות המיסוי, הקודקס המיסוי המוגדר צריך להתמודד עם אוסף נסיבות אינסופי מצד הנישום ובד בבד לשמור על קוהרנטיות בהוראותיו. הקשיים המבניים של החוק המקובע אל מול המציאות המשתנה אינם ייחודיים דווקא לדיני המס. ברם, הם מתעצמים עוד יותר בהקשר של המס לנוכח העובדה שהמס פוגע בקניינו של הנישום, ובהתאם דיני המס צריכים להיקבע בפרוצדורה מהותית המתחייבת מפגיעתו בזכויות מוגנות.⁶ ככלל, אין זה ראוי (ובמובן מסוים אף אסור)⁷ להתיר לשחקני-משנה של המשטר הדמוקרטי ("פקידים") לקבוע קביעות מהותיות במשטר המס. קביעות כאלה מחייבות תהליך

6 בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס' (1) 277 (2005).

7 ראו ס' 1 לחוק-יסוד: משק המדינה. ראו גם ס' 245 לפקודה.

חקיקה, שהוא תהליך מורכב שקשה להקיף באמצעותו את כל הקביעות הנדרשות לשם יצירת מערכת עצמאית לגמרי לכימות ההכנסה. זאת ועוד, חלקים מדין המס הכרות (להלן: קוד המס) מתעצבים במשחק פוליטי, אשר פעמים רבות מושפע משיקולים לא-ענייניים, שיכולים גם למנוע את קביעתן של הוראות נדרשות, וזאת אף אם הן נהנות מקונסנזוס.

מלבד אילוצים המשפיעים על תכניו של קוד המס, הציות לקוד אינו יכול לדרוש עלויות בלתי-סבירות מהנישום, ועדיף שלא יתלוו אליו השלכות חיצוניות שליליות רבות. לנוכח זאת יש יתרון במיסוי המתבסס על התנהלותו העסקית הרגילה של הנישום, ללא צורך במנגנונים נוספים לשם מדידת ההכנסה, וללא יצירת פיצולים בתפיסת ההתעשרות של הנישום.⁸

לאחידות בתפיסת ההתעשרות של הנישום יכולה להיות תרומה מעשית להצלחת משטר המס, לצד הספקת צידוק מוסרי נוסף לו. שני אלה כאחד צומחים מכך שהתעשרות שמוטל עליה מס נראית גם כהתעשרות לצרכים אחרים.⁹ מאידך גיסא, בהקשר של דיווידנדים, למשל, אם מערכת המס תמסה התעשרות של נישום כתוצאה מקבלת דיווידנד רעיוני בעוד המערכת התאגידית לא תכיר בחלוקה כדיווידנד לכל דבר ועניין, תיווצר בעיה מעשית בתשלום המס, ותתעורר גם שאלה אם הוגן לדרוש מהנישום את "קורבן המס" כאשר הבעלות הקניינית בדיווידנד טרם השתכללה.¹⁰ אומנם, החיסכון בעלויות כתוצאה מאחידות במדידת ההכנסה אינו מוטל בספק, אולם השאלה היא אם הדבר אכן אפשרי,¹¹ שכן למערכות דינים שונות נדרשים כללי כימות שונים.¹² למשל, המידע הפיננסי הדרוש למשקיעים בחברות ציבוריות שונה מהמידע הדרוש לרשות המיסים לשם גביית המס.¹³

8 Wolfgang Schön, *The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting*, 58 TAX L. REV. 111 (2005).

9 שם.

10 ראו גם יוסף מ' ארעזי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 432-440 (1982) (עקרונות "המס הטוב").

11 ישראל קליין "עד כמה נורמטיבי מעמד הנורמטיבי? על כללי חשבונאות מקובלים והמשפט הישראלי" משפטים מח 271, 304 (2019).

12 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 32 לפסק-הדין של השופט מינץ. ראו גם דוד אלקינס "מהותו של דיבידנד: חלוקה מרווחי שערך מנקודת מבטם של דיני המס" מיסים כז(5) 12, 55 (2013) ("דיני המס הם דיסציפלינה עצמאית מהמשפט הפרטי (דיני הקניין, דיני החוזים... וכיוצ"ב). אמנם הוא משפיע עליהם והם משפיעים עליו, אולם מדובר במערכות אשר נועדו להשיג מטרות שונות. מטרתו העיקרית של המשפט הפרטי היא להסדיר את היחסים הכלכליים שבין אדם לחברו. מטרתם העיקרית של דיני המס היא להסדיר אחד ההיבטים של היחסים הכלכליים שבין האדם למדינה").

13 קליין, לעיל ה"ש 11, בעמ' 305-306.

1. גבולות הפקודה המשפטית

לנוכח האילוצים האמורים ואחרים, קוד המס יכול לנוע בין צמצום רדיקלי, המתבטא בכך שבחקיקה נקבעים עקרונות בלבד ואילו פרטי היישום מושארים למסגרות אחרות שאינן דיני המס (ובעת מחלוקת – לקביעת בית-המשפט), לבין הרחבה רדיקלית, שבה החקיקה (הראשית והמשנית) כוללת פירוט לגבי כל הנדרש מהנישום. ככל שקוד המס מצטמצם, קביעות רבות מושארות לשיקול דעתם של הנישומים ואנשי-המקצוע המסייעים להם. בהתאמה גדלים משקל הפרקטיקה העסקית של הנישום וכן משקל הכללים של אנשי-המקצוע. כאשר אנשי-המקצוע הללו הם רואי-החשבון – אם כהתפתחות טבעית הנוצרת מכך שהנישומים פונים אל רואי-החשבון כדי לקבל עצה, ואם בשל הוראות חוק המחייבות את מעורבותם של רואי-החשבון בעת הגשת הדוח לרשויות המס¹⁴ – גדל משקלם של השיטה החשבונאית המקובלת ושל כללי החשבונאות המקובלים.¹⁵ זאת ועוד, קיומו של קוד מס "רזה" מוביל לכך שחלק נרחב יותר ממשטר המס נקבע "בדיעבד" בדרך של מחלוקת מס המוכרעות על-ידי בית-המשפט. כמרכן מתפתחים "דיני מס פרטיים" אגב מחלוקות מס המתבררות בין הנישום הקונקרטי לרשויות המס.¹⁶

מאידך גיסא, ברור שלכל קוד מס יש גבולות, ותמיד יימצאו חלקים שיוסדרו מחוץ לחוק הכרות.¹⁷ נוסף על כך, ככל שהדבר ישים, יש כאמור יתרונות בקיומה של תפיסה יחידה לגבי התעשרות, אשר תחול הן לצורכי מס והן לצרכים אחרים (למשל, חלוקת דיווידנדים).¹⁸ מכאן שלאימוץ מנגנונים קיימים המשמשים לכימות מצבו הפיננסי של הנישום אל תוך קביעות הפקודה (אם בפירוט, כחלק מהוראות

14 למשל, לגבי חברות פרטיות נקבע, בס' 172 לחוק החברות, כי "חברה שאינה תאגיד מדווח, תערוך לכל שנה דוחות כספיים... רואה החשבון המבקר יבקר את הדוחות". בהתאם לכך, תק' 10 לתקנות רואי-חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), התשל"ג-1973, קובעת כי "רואה חשבון יבקר בין היתר אם דו"ח כספי ערוך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ואם יש בו גילוי נאות בהתחשב בנסיבות".

15 לדיון נרחב בקשיים המתעוררים כתוצאה מההסתמכות המשפטית הנרחבת בישראל על כללי החשבונאות המקובלים, ראו קליין, לעיל ה"ש 11, בעמ' 305–313.

16 לא זו בלבד, אלא שהמחקר האמפירי מגלה כי נישומים נוקטים פרשנות של קוד המס שמיטיבה עימם גם במקרים שבהם הם יודעים כי הפרשנות אינה סבירה ואינה צפויה לעמוד כנגד ביקורתם של רשות המס או בתי-המשפט. ראו Israel Klein, *Contemptuous Tax Reporting*, 2019 Wis. L. Rev. 1161.

17 על יכולתן של אותן קביעות מחוץ לקוד המס לשנות את תכניו של קוד המס ראו Israel Klein, *A Change in Accounting, a Change in Law*, 42 DEL. J. CORP. L. 51 (2017).

18 ראו גם Schön, לעיל ה"ש 8, בעמ' 111.

קוד המס, ואם בהסתמכות של קוד המס על כללי החשבונאות המקובלים) יש יתרונות לא-מבוטלים.

2. עקיבה, דואליות או הכרעה

השלמה עם מוגבלות פרגמטית של קוד המס (המשפטי) לצד השאיפה העקרונית להרמוניה בתפיסת ההתעשרות הובילו להיווצרותן של שיטות שונות לחלוקת התפקידים בין דיני המס לבין השיטה החשבונאית.¹⁹ אלה נחלקות לשלוש שיטות עיקריות: שיטת העקיבה, השיטה הדואלית ושיטת ההכרעה.²⁰ שיטות אלו מייצגות שלוש תפיסות שונות בנוגע להיקף הקוד ולפרספקטיבה על יצירת ההתעשרות, ומהוות שלושה מודלים שונים להסדרת יחסי הפקודה והשיטה החשבונאית.

(א) שיטת העקיבה

תחת שיטת העקיבה, ההכנסה החייבת של הנישום נקבעת על בסיס השיטה החשבונאית המקובלת אשר תוצאותיה מותאמות לדרישות הפקודה.²¹ בהתאם לכך, נעשה שימוש ברישומים העסקיים של הנישום, אשר מאומצים לצורכי קביעת ההכנסה החייבת במס, ובמקומות שבהם הרישום העסקי של הנישום אינו עולה בקנה אחד עם הקביעות של קוד המס, נערכת התאמה בהתאם להוראות הקוד. למשל, שיעורי הפחת הקבועים בכללי החשבונאות המקובלים, אשר משמשים בהכנת הדוחות הכספיים של חברה, יוחלפו בעת קביעת ההכנסה החייבת במס בשיעורי הפחת הקבועים במפורש בחקיקה.²² בעניינים שלגביהם אין הוראות בקוד, חישוב ההתעשרות החשבונאי שנעשה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים מאומץ כחלק מקביעת ההכנסה החייבת. כך, למשל, בקשר להפרשי הצמדה חייבים, כמובא להלן.

היתרונות בשיטה זו נעוצים בשימוש ברישומים הקיימים ממילא אצל הנישום, כמורגם במידת הוודאות הנוצרת בשל כך בכוננות הרישומים – למשל, בהקשר של חברות, השימוש בדוחות כספיים מבוקרים.

19 ראו גם אלי גילבאי "הפרשות בראי החשבונאות ובדיני המס" משפטים 167, 173 (2017) ("קיים מנעד רחב ורבי-אפשרויות באשר לקשר שראוי שיתקיים בין כללי חשבונאות מקובלים לבין חשבונאות המס").

20 ראו גם אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ראשון 785 (מהדורה רביעית 2009).

21 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 32 לפסק-הדין של השופט מינץ; רפאל ולזר, לעיל ה"ש 20, בעמ' 785–786; גילבאי, לעיל ה"ש 19, בעמ' 168.

22 ראו, למשל, את שיעורי הפחת הקבועים בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

דא עקא, במהות, בעניינים שבהם הפקודה שותקת, כללי החשבונאות – שאינם נקבעים במסגרות דמוקרטיות כראוי בענייני מיסים – נהפכים לרובד מחייב בדיני המס.²³ בעיה זו נעשית אקוטית כאשר כללי החשבונאות המקובלים משתנים ובשל כך משנים את משטר המס,²⁴ וכאשר קביעתם נעשית על-ידי ארגון בין-לאומי שאינו חב דין וחשבון (held accountable) למדינה ולאזרחיה.²⁵

מהבחינה הפוזיטיביסטית, הלכת קבוצת השומרים²⁶ (שתידון להלן בתת-פרק 11) מהווה דוגמה בולטת לעיגונה הנורמטיבי של שיטת העקיבה בדין הישראלי, לכל-הפחות לעניין עיתוי ההכנסה, אם לא לכל דבר שהפקודה שותקת בעניינו (למשל, להבחנה בין עסקאות שיוצרות נכסי הון, שבגינן אי-אפשר לנכות הוצאה לצורכי מס, לבין יצירת התחייבות, שבגינה ניתן לנכות הוצאות). עם זאת, כמוסבר להלן, בפרשת קניון דרורים נדחו קביעותיה של השיטה החשבונאית בדיוק בנושא שבו נקבעה הלכת העקיבה בפרשת קבוצת השומרים – עיתוי ההכנסה.

(ב) השיטה הדואלית

בניגוד לשיטת העקיבה, אשר מתבססת על השיטה החשבונאית (כללי החשבונאות המקובלים) לשם כימות ההתעשרות תוך מיסויה בהתאם לקביעות של קוד המס, השיטה הדואלית מחילה שיטה עצמאית לכימות התעשרותו של הנישום במסגרת דיני המס. בהתאם, ההתעשרות לצורכי מערכת המס מכומתת מלכתחילה בהתאם להכנסה החייבת במס של הנישום.²⁷

יתרונה הבולט של השיטה הוא בשליטה המוחלטת של "דיני המס המשפטיים" על קביעת ההכנסה החייבת ומיסויה. ברם, שליטה זו מחייבת קביעה של כללים מקיפים שיכונו שיטה חשבונאית שלמה. בד בבד נוצרת התעשרות לצורכי מס שאינה זהה בהכרח להתעשרות הנישום למטרות אחרות. כמו-כן, אם יש צורך ברישום למטרות עסקיות (למשל, לשם דיווח למשקיעים), הוא נעשה במקביל

23 קליין, לעיל ה"ש 11, בעמ' 278–287 (דיון בהכרה המשפטית הפוזיטיבית במעמדה המהותי של החשבונאות).

24 Klein, לעיל ה"ש 17.

25 קליין, לעיל ה"ש 11, בעמ' 310–313 (דיון בגירעון הדמוקרטי הנוצר בשימוש בכללי חשבונאות הנקבעים על-ידי ארגון בין-לאומי).

26 ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795 (1992) (להלן: פרשת קבוצת השומרים).

27 ראו גם Daniel Shaviro, *The Optimal Relationship Between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*, 97 GEO. L.J. 423 (2009); Celia Whitaker, *Bridging the Book-Tax Accounting Gap*, 115 YALE L.J. 680, 688 (2005) (דיון בשיטה הדואלית בארצות-הברית תוך הצעה לשינויה).

ובנפרד, תוך יצירת רישומים כפולים בהתאם למטרות השונות, והנישום צריך לשאת בעלויות של ניהול המרשם הייעודי לצורכי המס נוסף על עלויות הרישום למטרות העסקיות ה"רגילות".²⁸

זאת ועוד, התעשרות הנישום לוקה תחת השיטה הדואלית בפיצול בין הנקבע לצורכי מס לבין הנקבע בכללי החשבונאות המקובלים. כאשר מדובר בנישום שהוא חברה ציבורית, ייתכן שיהיה בכך יתרון למשקיעים, שכן יתקיימו כמה מדדים לניתוח מצבה הפיננסי של החברה. ברם, הסתמכותן של מסגרות אחרות (למשל, אסדרה של פיקוח מחירים) על מצבו הפיננסי של הנישום תצטרך ליהפך לקונקרטי ולהתייחס לפרספקטיבת מדידה מסוימת אחת של ההתעשרות.

הרצון להימנע מפיצול בכימות ההתעשרות עמד בבסיס חוות דעתו של השופט גובראן בעניין פרל (שיידון להלן בתת-פרק ג).²⁹ שם נאמר כי יש לשאוף להאחדת הכללים החשבונאיים המשמשים לחלוקת דיווידנד וכללי המס.³⁰ מאידך גיסא, ומבלי להקדים יתר על המידה את הדיון שבהמשך הרשימה, יש לציין כי בפרשת קניון דרורים קבע בית-המשפט כי ההכנסה לצורך דיני המס תהיה שונה מההכנסה לצורכי חלוקת דיווידנד, וזאת בשל קדימותו של עקרון המימוש.³¹

(ג) שיטת ההכרעה (Maßgeblichkeitsprinzip)

השיטה השלישית להסדרת היחסים בין דיני המס לבין השיטה החשבונאית היא שיטת ההכרעה. כאמור, השיטה הדואלית יוצרת כימותים שונים של התעשרות הנישום – האחד בהתאם לדיני המס ולשיטה החשבונאית שנקבעת במסגרת דינים אלו, והאחר במסגרת השיטה החשבונאית העסקית. השוני בין ההתעשרות הנמדדת תחת כל שיטה יכול להביא לידי כך שלצורכי מס יוכרו לנישום רווחים ויידרש בגינם תשלום מס, בעוד דינים אחרים, כגון דיני הקניין והתאגידים, לא יכירו עדיין בקיומה של אותה התעשרות ובכך ימנעו את האפשרות למימוש,³² או להפך.

לעומת מציאות זו, שבה התעשרות הנישום אינה חד-כמותית, שיטת ההכרעה מאמצת שיטה חשבונאית אחת המשמשת להסדרת כלל יחסיו הפיננסיים של

28 עם זאת, עלויות אלו מצטמצמות כאשר הנישום אינו נדרש לרישומים נוספים (כנהוג בארצות-הברית לגבי חברות פרטיות, למשל).

29 ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה ירושלים 1 (אר"ש 10.9.2012).

30 שם, בפס' 34.

31 ראו להלן ליד ה"ש 72.

32 למשל, אם שיעורי הפחת לצורכי מס גבוהים יותר מקביעתם של כללי החשבונאות המקובלים.

הנישום.³³ התעשרות הנישום תחת דיני המיסים היא אותה התעשרות תחת דיני התאגידים והקניין. השיטה הנבחרת יכולה להיות מוסדרת במסגרת החוק הכרות או במסגרת הכללים המקובלים, אך היא שיטה אחת.

לצד היתרונות בניהול מרשם חשבונאי יחיד, המחיר המרכזי ששיטה זו משלמת מתבטא בפער בין עקרונות השיטה החשבונאית הנבחרת לבין העקרונות של המסגרות האחרות העושות בה שימוש.³⁴ למשל, אם השיטה הנבחרת מודדת התעשרות ללא תלות במימוש, השימוש בה במסגרת דיני המס ידחה כל יישום של עקרון המימוש. ברם, היתרון המושג הוא חיסכון בעלויות והשגת הרמוניה בין כלל המסגרות בסדר החברתי: התעשרות הנישום אינה תלויה בהקשר של השימוש במדידת ההכנסה, ודרישת המדינה לתשלום המיסים עומדת בשורה אחת עם השתכללות הקניין של הנישום.

כאמור, שיטת ההכרעה ניתנת ליישום באמצעות קביעת שיטה חשבונאית שלמה במסגרת הקוד הכרות או באמצעות השארתה לשליטתם של אנשי-המקצוע. ככלל, במדינת-המודל לשיטה זו, גרמניה,³⁵ יושמה השיטה באמצעות קביעות חשבונאיות במסגרת הקוד המסחרי הכרות.³⁶ ברם, עם התחזקות הגלובליזציה והרצון בהרמוניה חשבונאית בדיווח של חברות למשקיעים,³⁷ החל כרסום ביישום שיטת ההכרעה גם במדינת-המודל, ונוצרה מערכת שעודנה מכילה קביעות רבות של חשבונאות בחוק הכרות אך בד בבד מיישמת הוראות רבות מרובד כללי החשבונאות המקובלים.³⁸

33 ראו Dieter Pfaff & Thomas Schröer, *The Relationship Between Financial and Tax Accounting in Germany—The Authoritativeness and Reverse Authoritativeness Principle*, 5 EUR. ACCT. REV. 963 (1996).

34 ראו גם Schön, לעיל ה"ש 8, בעמ' 117–116; קליין, לעיל ה"ש 11, בעמ' 306–305.

35 Schön, לעיל ה"ש 8, בעמ' 115.

36 ה-Handelsgesetzbuch (HGB). ראו גם CHRISTOPHER NOBES & ROBERT PARKER, *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING* 297 (10th ed. 2012).

37 ראו גם Hadar Yoana Jabotinsky & Barak Yarkoni, *The Network Effects of International Financial Regulation* (Hebrew University of Jerusalem Legal Studies, Working Paper No. 19-04, 2018), available at https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3309118.

38 ראו, למשל, Andreas Hellmann, Hector Perera & Chris Patel, *Continental European Accounting Model and Accounting Modernization in Germany*, 29 ADVANCES ACCT. 124 (2013) (דיון בהתפתחויות שאירעו בחשבונאות בגרמניה בשנת 2009, תוך טענה כי השינויים האלה הרחיקו אותה מהמודל האירופי הקלסי); Wolfgang Kessler & Rolf Eicke, *New German GAAP—The Gap Between Commercial and Tax Accounting*, 59 TAX

ב. פרשת קניון דרורים

בפרשת קניון דרורים נדונו במאוחד שלושה ערעורים אשר עסקו כולם במקרה שבו חברה המחזיקה בנכס נדל"ן (להלן: החברה-הבת) מודדת מחדש את ערך הנדל"ן ורושמת אותו בדוחותיה הכספיים בערך מעודכן וגבוה יותר (להלן: שיערוך).³⁹ על בסיס השיערוך החברה-הבת מחלקת דיווידנד לחברה נוספת שמחזיקה במניותיה (להלן: החברה-האם), ואשר ללא השיערוך לא היה אפשר לחלק לה את הדיווידנד בשל הוראות של דיני החברות.⁴⁰

בית-המשפט העליון הכריע נגד עמדת הנישומים⁴¹ ובהתאם לעמדתה של רשות המיסים,⁴² וקייב את החברות-האימהות במס על הדיווידנד. בד בבד, ולצד ההכרעה במחלוקת המס הקונקרטית, עסק פסק-הדין גם באופן עיתוי ההכנסה, תוך שנימוקיו יוצרים תהיות לגבי שרירותן של הלכות אחרות בדיני המס.

NOTES INT'L 519 (2010) (דיון בשינויים שחלו בחשבונאות הגרמנית, לרבות היהפכותה לאינפורמטיבית יותר, תוך טענה להשפעה של החשבונאות הבינ-לאומית). Wolfgang Schön, „International Accounting Standards—A “Starting Point” for a Common European Tax Base?, 44 EUR. TAX'N 436, 428 (2004).

39 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 1-3 ו-9-10 לפסק-הדין של השופט מינץ.
40 ראו להלן ליד ה"ש 51.

41 עובר להכרעה בפרשת קניון דרורים חלקו נישומים רבים דיווידנדים מתוך רווחי שיערוך (ודוקא מתוך רווחים אלו), מתוך אמונה שמכלול הפעולות האמורות אינו גורר חיוב במס של מי מהמעורבים. ראו אלקינס, לעיל ה"ש 12, בעמ' 12 ("אחד מתכנוני המס המדוברים ביותר בשנים האחרונות (להלן: תכנון המס) עניינו חלוקת רווחים מתוך רווחי שיערוך"); נעם יוסלבסקי "דיבידנד בין-חברתי מרווחי שיערוך" מיסים לג' 35, 51 (2019) ("דומה כי אין מחלוקת על כך שהפתרון הראוי לסוגיית חלוקת דיבידנד מרווחי שיערוך, הוא במסגרת ההסדר שנקבע בסעיף 1א100 לפקודה... אלא שבמצב שבו טרם מיושם סעיף 1א100 לפקודה, עולה השאלה האם דווקא הפתרון שנקטו בתי המשפט הוא המתחייב בנסיבות העניין? לדעתי, שורת הקשיים העולים מגישה זו... מלמדים על תשובה שלילית"). השו' אלקינס, לעיל ה"ש 12, בעמ' 41 ("כאשר חברה מחלקת כספים או נכסים אחרים לבעל מניות ואין לה באותה עת רווח לצורכי מס, התקבול אינו הכנסה פירוטית בידיה של בעל המניות. בעיניהם של דיני המס מדובר בחלוקה של הון. עולה איפוא השאלה: האם סכומים אלה כפופים למשטר של רווח הון? אם התשובה לשאלה זו חיובית, מתעוררת שאלת המשך: איזה חלק מהתקבול ייחשב להחזר הון ואיזה חלק ייחשב לרווח הון?").

42 יש לציין כי בנקודת זמן מסוימת פרסמה רשות המיסים את עמדתה כי החלוקת חייבות במס, ואף כללה את עמדתה ברשימת "העמדות החייבות בדיווח", אשר דיווח בניגוד להן מחייב גילוי מיוחד. הנחיה של היועץ המשפטי לרשות המיסים בישראל בעניין "מיסוי רווחי שיערוך" (30.9.2009); רשות המיסים בישראל, עמדה מס' 01/2016 "דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך" רשימת העמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי – שנת מס 2016 ("חברה שלה הכנסה

1. רקע

כללי החשבונאות המקובלים מכירים בסוגים שונים של שיערוכים: חלקם נעשים כל תקופת מדידה – למשל, כאשר נמצאים בתקופת אינפלציה ונתוני הדוחות מותאמים לשינויים במדד;⁴³ וחלקם נעשים בעקבות אירועים נקודתיים – למשל, כאשר מתקבלת אינדיקציה לירידת שווי של נכס.⁴⁴

בפן המהותי, השיערוך החשבונאי הוא פעולה שמועדת לשקף בצורה עדכנית ומדויקת יותר את המשמעות הכלכלית של הפעילות.⁴⁵ שיערוך יכול להיות חיובי, כאשר שווי הנכס עולה, אך הוא יכול להיות גם שלילי, כאשר שווי הנכס יורד. במובן זה, מדובר בפעולה המצטרפת לפעולות חשבונאיות אחרות שהשיטה החשבונאית נוקטת כדי "לדייק" את הרישום וההצגה הכספיים.⁴⁶ המוכרת ביותר מבין אותן "פעולות דיוק" היא השימוש בשיטת רישום על בסיס מצטבר: החשבונאות רושמת את הפעולות הכלכליות ללא תלות במועד העברת הכספים; ברגע שנוצרת משמעות כלכלית, הפעולה נרשמת על-ידי החשבונאות.⁴⁷ בדומה לרישום פעולות על בסיס התרחשותן וללא תלות בקבלת התמורה בפועל, כך באמצעות פעולת השיערוך החשבונאי רושמת את שינוי הערך עם התרחשותו של השינוי בערך הנכס וללא המתנה לפעולת מימוש.⁴⁸

- מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, יהא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה".
- 43 ראו, לדוגמה, תקן חשבונאות 12 "הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים" (2001). <http://www.iasb.org.il/upload/ZVGRZK0315ias12.pdf>
- 44 ראו, לדוגמה, תקן חשבונאות בינלאומי 36 "ירידת ערך נכסים", ס' 12. http://www.iasb.org.il/upload/PGFAFA5111%D7%A4%D7%A8%D7%A7_57.pdf
- 45 ראו, לדוגמה, Joerg-Markus Hitz, *The Decision Usefulness of Fair Value Accounting—A Theoretical Perspective*, 16 EUR. ACCT. REV. 323 (2007).
- 46 לאמירה דומה ראו ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' "דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור, בע"מ", פ"ד לו(4) 589, 601 (1982) (להלן: עניין דפוס המרכז) ("תזווה באותו כיוון מוצאים אנו גם בגישתם של החשבונאים, הרואים צורך להתאים מדי פעם את הכללים המנחים על-פי עקרונות החשבונאות המקובלים למציאות המשתנה").
- 47 "שיטת המזומנים קובעת את תאריך ההכנסות וההוצאות לפי היום שבו נתקבל או הוצא הכסף במזומנים. השיטה המסחרית קובעת את תאריך חיוב ההכנסה או התרת ההוצאה לפי היום שבו נוצרה הזכות לקבל את החיוב או להוציא הוצאה". אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים, מסי הכנסה, עיבודן ושכח 116 (מהדורה רביעית התשכ"ט).
- 48 זאת ועוד, בדומה לכך שהכנסה נרשמת על בסיס מצטבר רק עם יצירת זכאות לקבלת התמורה, כך גם בשיערוך שינוי הערך נרשם רק כאשר יש אינדיקציה חד-משמעית לשינוי הערך, ורק לגבי נכסים שהשיטה החשבונאית מוצאת כי פעולת השיערוך של שוויים אינטגרלית לאופי הפעילות או נדרשת לשם שיקוף נכון של המשמעות הכלכלית.

בפרשת קניון דרורים נדונה פעולה של שיערוך חיובי שנוצר לחברות נכס כתוצאה מעליית שוויים של נכסי הנדל"ן שהחברות החזיקו – קניון, תחנת דלק ומלון. בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, מאחר שדובר בנכסים המוחזקים להשקעה, הטיפול החשבונאי המקובל, בהתאם להוראת תקן חשבונאות בינלאומי 40 (נדל"ן להשקעה),⁴⁹ הביא לידי כך שהעלאת ערך הנכסים בדוחות הכספיים – השיערוך – התבטאה גם ברישום של רווח בדוחות הכספיים, וכתוצאה מכך גדל גם סעיף העודפים של החברה.⁵⁰

רישום הרווחים והגידול בסעיף העודפים חשובים במיוחד לפרשה, שכן סעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 מתנה חלוקת דיורידנד מאת חברה ישראלית לבעלי מניותיה בקיום יתרת עודפים חיובית או למצער רווחים בשנתיים האחרונות. קיום העודפים או הרווח נקבע בהתאם לדוחות הכספיים של החברה, הערוכים על-פי כללי החשבונאות המקובלים.⁵¹ הדיוידנד שנדון בפרשה חולק על-ידי החברות-הבנות לאחר שאלה הכירו, במסגרת דוחותיהן הכספיים, ברווח שצמח מעליית ערכם של נכסי הנדל"ן.

2. מחלוקת המס

לצד הפעולות החשבונאיות האמורות, במישור המס נטרלו החברות-הבנות את רווחי השיערוך מההכנסה החשבונאית הכוללת, כך שרווחי השיערוך לא נכללו בגדר ההכנסה החייבת במס חברות. זאת, לאור הוראות חלק ה לפקודה הדוחות את אירוע המס על רווח ההון עד למועד שבו יצא הנכס מרשותו של אדם⁵² – למשל, על-ידי מכירתו לאחר. במועד זה ההתעשרות אינה מוטלת עוד בספק, וקיימת עקרונית גם נזילות מספיקה לשם תשלום המס (התמורה שהתקבלה במכירה).⁵³

49 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 2 לפסק-הדין של השופט מינץ.

50 סעיף העודפים מהווה את סך הרווחים וההפסדים של החברה בכלל תקופות קיומה.

51 ס' 302 לחוק החברות.

52 ראו, למשל, את דברי ההסבר לס' 40 להצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ה"ח הממשלה 586, 682, https://www.nevo.co.il/Law_word/law15/memshala-768.pdf (להלן: דברי ההסבר לתיקון מס' 197 לפקודה) ("לעומת כללי החשבונאות המתוארים לעיל, שיטת המס בישראל בהקשר לרווח הון מבוססת על עקרון המימוש. הכלל שנקבע בסעיף 88 לפקודה, בכפוף לחריגים הקבועים בסעיפים 100 ו-100א לפקודה, הוא כי רווח הון נוצר במועד שבו יצא הנכס מרשותו של אדם". כלומר, עליית הערך של הנכס במהלך השנים לא תהא חייבת במס אלא במועד מימוש הנכס בפועל").

53 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 38 לפסק-הדין של השופט מינץ.

בד בבד, גם החברות-האימהות, אשר קיבלו דיווידנד מהחברות-הבנות בגין עליית הערך, לא כללו את הדיווידנד כחלק מהכנסתן החייבת במס. כעולה מפסק-הדין, החברות-האימהות התבססו בכך על פרשנותן בנוגע לסעיף 126 לפקודה (להלן: סעיף 126), שעוסק במיסוי חברות ואשר קובע כדלקמן:

"(א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא 'מס חברות'..."

(ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות..."

מבלי להרחיב יתר על המידה על-אודות שיטת מיסוי החברות הישראלית,⁵⁴ יצוין רק כי על התעשרות של נישום כתוצאה מפעילותה של חברה ישראלית מוטל ככלל מס באמצעות מודל דו-שלבי: ברמת החברה וברמת בעל המניות. כחלק מהמודל הדו-שלבי, דיווידנד בין חברה מוחזקת לחברה מחזיקה – המייצג העברה של התעשרות שנוצרת באותו שלב במודל – אינו חייב במס (הווה אומר, יש מיסוי חד-פעמי בכל שלב במודל), שאם לא כן מטרת המודל הדו-שלבי ואיזונו לא יתקיימו. בין היתר השאיפה היא שמיסוי במודל דו-שלבי ובשיעורי מס אשר מתאימים למודל⁵⁵ יצמצם למינימום את השפעת המס על ההחלטה אם לפעול באמצעות חברה או לא באמצעות חברה.⁵⁶

בהתאם לאמור, החברות-האימהות פירשו את סעיף 126(ב), אשר מטרתו לפטור ממס דיווידנדים בין חברה מוחזקת לחברה מחזיקה, כפותר כל דיווידנד המתקבל על-ידי חברה מאת חברה אחרת הכפופה באופן עקרוני למס חברות.⁵⁷

פקיד השומה השלים עם אי-מיסוי של רווחי השיערוך בידי החברות-הבנות, אולם הוא לא קיבל את פרשנותן של החברות-האימהות. בהתאם לכך, לחברות-האימהות הוצאו שומות הכנסה אשר כללו את הדיווידנד שחולק מהחברות-הבנות בהכנסתן החייבת, והדיווידנד חויב במס. החברות-האימהות ערערו על שומות

54 להרחבה ראו דוד גליקסברג "ה'מיני-רפורמה', מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידים בישראל" משפטים כ 185 (1990); אילן בנשלום "מיסוי תאגידים בישראל: מה צודק, מה יעיל, מה אפשרי?" משפטים מט 279 (2019).

55 ראו גם דוד אלקינס "מהו רווח הון? – גישה פונקציונלית-תכליתית" מאזני משפט ה 335, 337-339 (2006) (דיון במניעים להחלת שיעור מס נמוך על הכנסות הוניות).

56 ראו גם אלקינס, לעיל ה"ש 12, בעמ' 24-26.

57 פרשת קניון דורות, לעיל ה"ש 2, בפס' 28 לפסק-הדין של השופט מינץ.

אלו,⁵⁸ ולאחר שבשני הליכים שהתנהלו בבית-המשפט המחוזי זכה פקיד השומה,⁵⁹ הובאה השאלה לפתחו של בית-המשפט העליון.

3. הכרעת בית-המשפט העליון

במישור הפורמלי התנקזה המחלוקת בין החברות-האימהות לבין רשות המיסים למשמעות המילים בסעיף 126(ב), הפוטר חברות ממס על הכנסה מדיוידנד שהתקבל מאת חברה מוחזקת:

”בחישוב ההכנסה החייבת... לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות... שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות.”

החברות קראו את הסעיף כפוטר כל דיוידנד המתקבל מישות החייבת במס חברות, ללא כל תנאי, הוזה אומר, כפוטר דיוידנד שמקורו בהכנסות – קרי, בכל הכנסה – של חבר-בני-אדם אשר חייב (באופן עקרוני) במס חברות (כלומר, הסעיף אינו פוטר, למשל, דיוידנד המחולק על-ידי חברה זרה שאינה חייבת במס בישראל). פקיד השומה, לעומתן, קרא את הסעיף כפוטר דיוידנד המתקבל מישות החייבת במס חברות רק כאשר הדיוידנד מחולק מרווחים שבגינם שולם בפועל מס חברות. הוזה אומר, הסעיף פוטר רק דיוידנד שמקורו בהכנסות של חבר-בני-אדם אחר אשר חויבו בפועל במס חברות.

לכאורה מדובר במחלוקת לגבי פרשנותו של הסעיף: האם ה”הכנסות” שהסעיף מציין, ואשר מהן חולק הדיוידנד על-ידי החברות-הבנות, משמען כל הכנסה שהיא או שמא מדובר רק בהכנסות ששולם בגינן מס חברות על-ידי החברות-הבנות? בניסוחו של בית-המשפט:

”המחלוקת שלפנינו נסובה על השאלה האם הדיבידנד מתוך רווחי שערוך הוא דיבידנד ‘שמקורו בהכנסה’ מ’חבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות’. המערערות סבורות כי המונח ‘הכנסה’ בסעיף 126(ב) אינו מתייחס אך ורק להכנסה שחויבה בפועל במס חברות, אלא די

58 ע”מ (מחוזי מר’) 44118-10-14 א.ס.י.אל קניון דרורים בע”מ נ’ פקיד שומה פתח תקווה (נבו 8.1.2018) (ע”מ קניון דרורים); ע”מ (מחוזי ת”א) 38832-03-15 אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע”מ נ’ פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (נבו 9.12.2018); ע”מ (מחוזי מר’) 39717-01-15 יאנטרה בע”מ נ’ פקיד שומה נתניה (5.12.2018) (להלן: ע”מ יאנטרה).

59 ע”מ יאנטרה, שם, הסכימו הצדדים לאמץ את פסק-הדין שניתן בע”מ קניון דרורים, לעיל ה”ש 58, כמצוין בפרשת קניון דרורים, לעיל ה”ש 2, בפס’ 8 לפסק-הדין של השופט מינץ.

בכך שמדובר בדיבידנד שהתקבל מחבר-בני-אדם החייב, באופן עקרוני, במס חברות.⁶⁰

מסגור זה של השאלה המשפטית דומה לאשר נעשה בפרשה אחרת, שבה נדון אופן מיסוין של חלוקות רווחים מ"חברה משפחתית"⁶¹ (סעיף 64א לפקודה): בעניין רז⁶² נדון אופן מיסויה של חלוקת רווחים של חברה משפחתית אשר נטען כי לא חויבו במס בעת הפקתם על-ידי החברה (על-אף רישומם החשבונאי). באותו מקרה נדונה השאלה מה משמעותן של המילים "הכנסות החברה" שבסעיף 64א(1) כנוסחו בזמנו, קרי, אם "יש לפרש [את הסעיף] כפוטר מחיוב במס על דיבידנד שחולק ממלוא ההכנסות שבקופת החברה, תוך התעלמות מניכויים וקיצוזים" או שמא "יש לפרש את ההסדר הקבוע בסעיף 64א(1) לפקודה כחל רק על 'הכנסתה החייבת' [= הכנסה שמוסתה] של החברה".⁶³ בהתאם למסגור זה של השאלה המשפטית בחן בית-המשפט העליון את תכלית הסעיף והגיע למסקנה הבאה:

"ככלל, על דיני המס לעקוב אחרי כללי החשבונאות המקובלים אשר מבוססים על עקרונות כלכליים-עסקיים ומשמשים 'שפה משותפת'... אולם, מקום בו כללי החשבונאות המקובלים אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה, יש לפרש את הדין תוך סטייה מהם... בענייננו, יש מקום לדעה כי את המונח 'רווחים' יש לפרש בהקשרו של סעיף 64א(1) לפקודה כרווחים שכבר חויבו במס לפי ההסדר הקבוע בסעיף 64א לפקודה. זאת, על-פי תכליתו של הסעיף..."⁶⁴

60 שם, בפס' 28 לפסק-הדין של השופט מינץ (ההדגשות במקור).

61 "חברה משפחתית" ממוסה ככלל במישור אחד: כבר במישור החברה יהיה המיסוי, ככלל, בתנאיו של היחיד המחזיק בה. ראו ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (נבו 2.7.2006); והשוו ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (נבו 6.5.2018).

62 ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רו (נבו 9.5.2016).

63 שם, בפס' 10.

64 שם, בפס' 26. ראו גם שם, בפס' 23–24 ("סעיף 64א(1) מתייחס ל'רווחים שחולקו מהכנסות החברה' (ללא התייחסות ל'הכנסה חייבת' דווקא). בית המשפט המחוזי ראה בכך את חזות הכול מבחינת נוסחו של הסעיף, ובכך אימץ את עמדתו של המשיב לפיה הפטור שמקנה סעיף זה חל על רווחים מכל מקור הכנסה, ולא דווקא מהכנסה חייבת. דעתי שונה. אני סבורה כי ניתן לאתר בלשונו של סעיף 64א(1) נקודות אחיזה גם לעמדתו של המערער בענייננו, שלפיה ההסדר הקבוע בסעיף חל רק על רווחים שמקורם בהכנסתה החייבת של החברה").

חודשים לא-רבים לפני ההכרעה בפרשת קניון דרורים, ובדומה לפרשנות התכליתית שאומצה בעניין רז, הכריע בית-המשפט העליון בעניין טוונטי האנדרד, ⁶⁵ שבו נדונה תחולתו של הסדר המס הקבוע בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. המחלוקת בעניין טוונטי האנדרד הייתה אם חברה יכולה ליהנות מהסדר פריסת שבח בעת מימוש נכס מקרקעין: מחד גיסא, הסעיף האמור נוקט לשון "המוכר", המתייחסת לכל מוכר – יחיד וגם חברה; מאידך גיסא, סעיף אחר בהסדר הפריסה מפנה לשיעורי מס המתאימים דווקא למוכר שהוא יחיד. ⁶⁶ בסיומו של מהלך פרשני של הוראות הסעיף נקבע שם כי אומנם הסעיף מציין "מוכר" בלבד, ללא הבחנה בין סוגים שונים של מוכרים, אך תכליתו של הסדר הפריסה מלמדת כי הפריסה מיועדת למוכר מסוג יחיד בלבד, ולפיכך המשמעות של "מוכר" שבסעיף האמור היא "מוכר שהוא יחיד", ולא "כל מוכר". ⁶⁷

לנוכח ההנמקה בעניין רז ובעניין טוונטי האנדרד, היה אפשר לצפות שגם בפרשת קניון דרורים יפנה בית-המשפט העליון לפרשנות תכליתית של לשון דרישת ההכנסה שבסעיף 126(ב), ובהתאם לכך יכריע בשאלה אם הסעיף הקונקרטי מעניק פטור רק לדיווידנד המחולק מהכנסות של החברה המחלקת אשר חויבו במס חברות או שמא מדיווידנד שמקורו בכל הכנסה שהיא. דא עקא, בית-המשפט בחר בנרטיב אשר לא יישם פרשנות תכליתית של סעיף 126(ב), אלא יצק משמעות חדשה לתפיסת ההכנסות ככלל תחת פקודת מס הכנסה, כפי שיורחב להלן. בחירה זו של בית-המשפט שונה מדרך פעולתו במקרים קודמים שבהם הכריע בניגוד לקביעות של השיטה החשבונאית, שכן באותם מקרים סתתה ההכרעה מכללי החשבונאות המקובלים רק בצורה נקודתית, ללא ביטול כולל של תפקיד החשבונאות בקביעת מועד ההכנסה.

תפיסת "ההכנסה" המיושמת בפסק-הדין

כאמור, חלף התערבות נקודתית בתחולתו של סעיף 126(ב), תוך הפעלת פרשנות תכליתית, בחר בית-המשפט לפרש מהן ככלל ההכנסות שייחשבו "הכנסות" לצורכי פקודת מס הכנסה. תחילה בית-המשפט בוחן את משמעות המונח "הכנסה" בהקשר של חלוקת דיווידנדים. זאת, כדי לברר אם אכן מדובר בדיווידנד שחולק מהכנסות של החברה-הבת (כנדרש לשם הפטור שבסעיף 126(ב)) – "מדיבידנד שמקורו]ו

65 ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ (נבו) 4.7.2019 (להלן: עניין טוונטי האנדרד).

66 ס' 48א(ב), שאליו קיימת הפניה בס' 48א(ה)(1)(א).

67 עניין טוונטי האנדרד, לעיל ה"ש 65, בפס' 1 לפסק-הדין של הנשיאה חיות.

בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל⁶⁸). בחינה זו נעשית תוך התייחסות לסעיף 302 לחוק החברות, תוך שפסק-הדין מצייין כך:

"רווחיה של החברה בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות הם, בין היתר, סכומים הכלולים בהון העצמי של החברה ושמקורם ברווח הנקי שלה כפי שנקבע על פי כללי חשבונאות מקובלים הכוללים, בין היתר את תקני ה-IFRS⁶⁹..."

לכאורה, אם כן, הכנסותיהן של החברות-הבנות כוללות גם את רווחי השיערוך, בהתאם לשיטה החשבונאית, אלא שאז בית-המשפט ממשיך ומסייג:

"הראייה החשבונאית המאפשרת להביט על רווחי שיערוך ככאלו העומדים במבחן הרווח והמאפשרים בתורם לחברה לחלק דיבידנד, אינה בהכרח המבחן הקובע לעניין הגדרת ההכנסה החייבת בדיני המס.

...

לא פעם אפוא, נפרדות הדרכים. או אז דיני המס 'גוברים' על כללי הרישום החשבונאי⁷⁰..."

בית-המשפט שוקל אם הרווחים הרלוונטיים לסעיף 126(ב) (ההכנסות האמורות) הם אותם רווחים שנדונים בסעיף 302 לחוק החברות, אשר קובע את הדרישות לחלוקת דיבידנד על-ידי חברה. זאת, לאור פסיקה קודמת שביטאה שאיפה להאחדתם של כללי מיסוי הדיבידנדים עם כללי התרת חלוקותיהם⁷¹. אלא שפסק-הדין פנה להיפרדות מהכללים האמורים, תוך שהוא מנמק את "היפרדות הדרכים" בסיבה הבאה:

"במקרה דנא, ההתנגשות בין עקרונות החשבונאות לדיני המס נובעת מכך שדיני המס אינם ממסים התעשרות גרידא, כי אם התעשרות ממומשת בלבד⁷²."

הוזה אומר, לגישתו של בית-המשפט בפרשת קניון דרורים, דיני המס ממסים ככלל התעשרות ממומשת בלבד (אלא אם כן קיימת הוראת חוק מפורשת הקובעת מיסוי

68 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 28 לפסק-הדין של השופט מינץ.

69 שם, בפס' 29 לפסק-הדין של השופט מינץ.

70 שם, בפס' 30 ו-32 לפסק-הדין של השופט מינץ.

71 עניין פרל, לעיל ה"ש 29, וראו גם את הדיון להלן.

72 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 32 לפסק-הדין של השופט מינץ (ההדגשה במקור).

אף ללא מימוש), ובהתנגשות בין עיקרון זה לבין קביעת הכנסה או רווח על-פי כללי החשבונאות המקובלים, ידו של עקרון המימוש על העליונה.

דא עקא, קביעה זו של פסק-הדין אינה נעשית רק לגבי סוג ההכנסה שסעיף 126(ב) עוסק בה, ואינה נעשית לאור פרשנות תכליתית של הסעיף אשר תלמד כי דיווידנד בין-חברתי יהיה פטור אך ורק אם מקורו בהתעשרות ממומשת (תחולתו של סעיף 126(ב)); קביעת פסק-הדין היא לדידי כלל תפיסת ההכנסה שבפקודה:

"סעיף 1 לפקודה מגדיר 'הכנסה' כ'סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו'. בהמשך לכך, רווח הון מוגדר בסעיף 88 לפקודה כ'סכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי' וסעיף 89(א) לפקודה קובע כי '...דין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי הענין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה'1'. עולה אפוא, כי על פי הפקודה, עלייה או ירידה של ערך נכס בלא אירוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראת חוק מפורשת הרואה בהתרחשות מסוימת כאירוע מס, לא תהווה 'הכנסה' או 'הפסד', בהתאמה... אם כן, ככלל, על פי הוראות הפקודה, דיבידנדים שמקורם ברווחי שערוך אינם בגדר רווחים שמקורם ב'הכנסות'".⁷³

רכיב הכרחי בהנמקתו של בית-המשפט הוא הקביעה כי הכנסה לצורך הפקודה נקבעת בהתאם לעקרון המימוש.⁷⁴ בהתנגשות בין כללי החשבונאות המקובלים, קרי השיטה החשבונאית, לבין עקרון המימוש – עקרון המימוש גובר. אם לא כן, דהיינו אם עקרון המימוש אינו גורם לדחייתה של השיטה החשבונאית, אזי עיתוים של הרווחים מנכסי הנדל"ן לצורך החשבתיים ב"הכנסות" לצורכי הפקודה ככלל, ולעניין סעיף 126(ב) בפרט, היה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים (כפי שמתרחש גם לצורכי סעיף 302 לחוק החברות), והדיווידנד שחולק על-ידי החברות-הבנות היה נחשב דיווידנד פטור בידי החברות-האימהות, שכן מדובר בחלוקה מהכנסותיהן של החברות-הבנות.⁷⁵

73 שם, בפס' 39–40 לפסק-הדין של השופט מינץ (ההדגשות במקור).

74 יש לציין כי הסתייגותו של המשנה לנשיאה מלצר באותה פרשה היא רק לעניין משמעות פסק-הדין של ערכאה קמא לעניין מיסוי אחד הנישומים בעתיד – הא ותו לא (שם, פס' 1 ו-6 לפסק-הדין של המשנה לנשיאה מלצר); ואילו השופט הנוסף בהרכב, השופט אלרון, מסכים "לחוות דעתו המפורטת" של השופט מינץ (שם, פסק-הדין של השופט אלרון).

75 כנגד זה, פסק-הדין קובע במפורש: "אם כן, ככלל, על פי הוראות הפקודה, דיבידנדים שמקורם

כאמור, הקביעה כי עקרון המימוש גובר על עיתוי ההכנסה של השיטה החשבונית נעשית בפסק־הדין לעניין ההכרה ככלל בהכנסה לצורך פקודת מס הכנסה, ולא בהקשר הפרשני המצומצם של ההכנסות שבסעיף 126(ב). תחולה רחבה זו של סטייה מקביעותיה של השיטה החשבונית יוצרת תקדים ביחסי הפקודה והחשבוניות: הכנסת הנישום לצורכי הפקודה אינה נקבעת עוד בהתאם לכללי החשבוניות תוך התאמה להוראות הפקודה – קרי, בשיטת העקיבה – אלא בהתאם לעקרון המימוש, קרי, תוך יישום של מודל דואלי, שבו קיימת חשבוניות מס המבוססת על אירועי מימוש.

תקדים זה מעורר שאלה לגבי תוקפם של תקדימים אחרים שנקבעו ביחס לתפקידה של השיטה החשבונית, ואשר עיצבו משטרי מס שבהם עיתוי המס נעשה לפי השיטה החשבונית המשמשת את הנישום. בראש אותם תקדימים ניצבת ההלכה שנקבעה בפרשת קבוצת השומרים, שתידון מייד.⁷⁶

ג. הדין שקדם לפרשה ושינויו

כדי לעמוד על חדשנות ההנמקה שבפסק־הדין בפרשת קניון הדרורים ועל חדשנות ההלכה הנוצרת, יש מקום לסקור בקצרה את הפרשיות המרכזיות שבהן נדונו יחסי הפקודה והשיטה החשבונית. סקירה זו תראה כי במקרים קודמים נעשתה הסטייה מכללי החשבוניות המקובלים מבלי לבטל את תחולתן של קביעות השיטה החשבונית, הוזה אומר, נשמר מעמדו של עקרון העקיבה, וכאשר הפקודה "שתקה", נעשה עיתוי ההכנסה בהתאם לשיטה החשבונית. בניגוד לכך, בפרשת קניון דרורים הסטייה מקביעותיה של השיטה החשבונית מבטלת למעשה את עקרון העקיבה, באשר היא ממקמת מחדש את העיתוי החשבוני כשלישי בתור – לאחר הוראות הפקודה ולאחר עקרון המימוש.

ברוחי שערך אינם בגדר רווחים שמקורם ב'הכנסות'. " שם, בפס' 40 לפסק־הדין של השופט מינץ.

76 להשלמת הדיון בפסק־הדין בפרשת קניון דרורים יש להזכיר עוד את ס' 1א100 לפקודה (וכן את ס' 5(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)), אשר תוקן כדי להסדיר את אופן מיסוי של דיווידנדים מרווחי שיערוך ברמת החברה המחלקת. ההסדר שבסעיף קובע כי בעת חלוקת דיווידנד שמקורו בעודפים שלא חויבו במס חברות, הנכס שהוביל ליצירת אותם עודפים יראה כנמכר רעיונית, והחברה תחייב במס על עליית הערך. מתכונתו של ההסדר מעוררת קשיים לא־מעטים, וכניסתו לתוקף תלויה עוד בהתקנת תקנות על־ידי שר האוצר. התקנות טרם הותקנו. פסק־הדין מאזכר את ההסדר תוך שהוא מיעדו לקביעת חבות המס של החברה המחלקת. החברה המקבלת דיווידנד מרווחי שיערוך שמוסה בהתאם לס' 1א100 תהיה אז פטורה על הדיווידנד, שכן יחול עליו ס' 126(ב). שם, בפס' 44–46 לפסק־הדין של השופט

1. פרשת קבוצת השומרים

בפרשת קבוצת השומרים נדונה השאלה אם חברת "קבוצת השומרים" (להלן: החברה) רשאית לדווח על הכנסותיה לרשות המיסים על-פי שיטה חשבונאית על בסיס מזומנים או שמא היא חייבת לדווח על-פי השיטה המצטברת.⁷⁷ בנסיבות המקרה, פעילות החברה חייבה אותה להוצאות גבוהות בעבור משכורות לעובדיה, בעוד הלקוחות שילמו לחברה רק כעבור חודשים מספר. לפיכך נוצרו תקופות שומה שבהן היו לחברה הוצאות בלבד ללא הכנסות. אומנם, בית-המשפט העליון הכריע בפרשה על בסיס קביעותיו העובדתיות של העד המומחה של ערכאה קמא, אך הייתה זו הקדמתה של השופטת נתניהו, על חשיבות הפרקטיקה החשבונאית ועל הנורמטיביות של כללי החשבונאות המקובלים, אשר נכנסה לקנון המשפטי ומיסדה למעשה את יחסי הפקודה וכללי החשבונאות המקובלים:⁷⁸

"באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או בדבר העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון."⁷⁹

הוזה אומר, עיתוי ההכנסה נעשה בהתאם לשיטה החשבונאית. הגם שמדובר בהכנסות שטרם מומשו למזומן, ובהתאם ההכרה בהן נעשתה "רק" על-פי קביעתם של כללי החשבונאות המקובלים, פקודת מס הכנסה עוקבת אחר קביעות אלו של הפרקטיקה העסקית.

בפסק-דין מאוחרים חזר בית-המשפט העליון ואימץ הלכה זו פעמים מספר. כך, למשל, נקבע באחת הפרשות:

"באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר העיתוי הקובע, התשובה תימצא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון."⁸⁰

מינץ. ברם, פסק-הדין קובע כי "אין להסיק מכך על הדין שקדם לתיקון מס' 197, בוודאי ככל שהדבר נוגע לחברה המקבלת" (שם, בפס' 46 לפסק-הדין של השופט מינץ), ובהתאם לכך הכרעת בית-המשפט אינה נסמכת על הוראת הסעיף, אלא מנומקת כאמור בעליונותו של עקרון המימוש. ראו גם שם, פס' 7, 16 ו-17 לפסק-הדין של השופט מינץ.

77 פרשת קבוצת השומרים, לעיל ה"ש 26, בפס' 1.

78 יש לציין כי לנקבע בפרשת קבוצת השומרים קדמה פסיקה ענפה אשר הכריעה בפועל מחלוקות מס שונות על בסיס השיטה החשבונאית ששימשה את הנישום. ראו, למשל, עניין דפוס המרכז, לעיל ה"ש 46, וכן ההפניה להלן בה"ש 113 וההפניות שבציטוט שם.

79 פרשת קבוצת השומרים, לעיל ה"ש 26, בפס' 4.

80 ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1, פס' 8 לפסק-הדין של השופט אנגלרד (2001) (להלן: עניין דיקלה).

2. פרשות נוספות

ההלכה שמוסדה בפרשת קבוצת השומרים, התולה את עיתוי ההכנסה וההוצאה בקביעותיה של השיטה החשבונאית, סויגה בכמה פסקי-דין מאוחרים לה. ברם, עד לפרשת קניון דרורים סויגה ההלכה באופן נקודתי בלבד, ולא אוינה כליל.

עניין דיקלה

בעניין דיקלה נדונה השאלה מתי חברה יכולה לנכות כהוצאה מענק אשר ישולם לעובדים בעתיד. נסיבות המקרה עסקו ב"מענק יובל" אשר הוענק לעובדי חברת "דיקלה" (להלן: החברה) לאחר עשרים שנות העסקה. השאלה המשפטית עסקה בתחולתו של סעיף 18(א) לפקודה, אשר בנוסחו דאז נקט רשימה של הוצאות אשר יוכרו בניכוי רק בעת תשלומן בפועל לעובדים. המחלוקת בין הצדדים הייתה אם החברה רשאית לנכות את סכומי ההפרשות ל"מענק היובל" בשנות המס שבהן נרשמו ההפרשות החשבונאיות בספרי החברה או שמא רק בשנת המס שבה הכספים האלה משולמים בפועל לעובדי החברה.

בית-המשפט העליון הכריע כי פרשנותו של סעיף 18(א) לפקודה יוצרת הצדקה לסטייה מעיתוי ההכרה החשבונאית.⁸¹ הסעיף קובע במפורש עיתוי שונה מזה שבכללי החשבונאות המקובלים. בהתאם לכך, לגבי אותן הוצאות המנויות בסעיף – ופסק-הדין בעניין דיקלה מפרש מה מייחד את ההוצאות הללו (היבט סוציאלי הקשור לרווחת העובד והרצון ליצור תמריץ למעסיק בהקשר זה)⁸² – נקבע עיתוי השונה מהשיטה החשבונאית. בכך שימר עניין דיקלה את העיקרון כי ככלל העיתוי נעשה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, ורק סטה מכך באופן נקודתי לגבי ההוצאות המנויות בסעיף 18(א).

81 שם, בפס' 8, 16 ו-25 לפסק-הדין של השופט אנגלרד: "עקרונית, באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר העיתוי הקובע, התשובה תימצא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון... אולם בענייננו סעיף 18(א) לפקודה קובע מפורשות כי הוצאות מסוימות הקשורות ביחסי עובד-מעביד ידווחו על-פי שיטת המזומנים. במילים אחרות, ניכוי של הוצאות אלה יותר רק בשנת המס שבה שולמו בפועל לזכאי או לקופת גמל. בכך הוראת סעיף 18(א) לפקודה סוטה מעקרונות חשבונאיים מקובלים, וזאת, כך נראה, מתוך מטרה להשיג יעדים פיסקאליים וחברתיים מסוימים... הרקע הראה לנו כי המחוקק בחר במודע בשיטת ניכויים הסוטה מעקרונות החשבונאות. לרקע זה חשיבות גדולה בפתרון בעיית הפרשנות העומדת לפנינו, שהיא האם 'מענק היובל' נמנה עם ההוצאות הכלולות בסעיף 18(א) לפקודה אם לא... הבחינה של 'מענק היובל' לאור המאפיינים הנזכרים מובילה למסקנה כי לפנינו הוצאה 'כיוצא באלה' המנויות בהוראת סעיף 18(א) לפקודה."

82 שם, בפס' 22 ו-24 לפסק-הדין של השופט אנגלרד.

עניין פרל

עניין פרל לא עסק ישירות במתח שבין "עקרונות מס" לבין כללי החשבונאות המקובלים,⁸³ אך הוא עסק בכך בעקיפין בשל הדיון במתח שבין משמעות המונח "דיווידנד" והמבחנים לחלוקתו תחת דיני התאגידים לבין מיסוי החלוקה תחת הפקודה.

במקרה זה נדונה חלוקת כספים מחברה מסוג "חברת-בית" (סעיף 64 לפקודה):⁸⁴ כיצד יש לסווג את החלוקה, ובהתאם – כיצד יש למסותה. הנישום טען כי החלוקה נחשבת דיווידנד פטור תחת המשטר של חברת-בית, ונעשתה לאור הכרה ברווחים הנובעים משיערוך נכסי הון של החברה (תוספת התאמה). בד בבד טען הנישום עוד כי הרווחים עצמם – בידי חברת-הבית – אינם נחשבים רווחים לצורכי הפקודה, ולא נוצרת לחברת-הבית הכנסה החייבת במס.

באופן קונקרטי הכריע בית-המשפט ברובד העובדתי נגד פרשנותו של הנישום, בקובעו כי החלוקה הנדונה לא הייתה קשורה לשיערוך.⁸⁵ בד בבד, במישור העקרוני, ציין בית-המשפט כי "יש לשאוף להאחדה של הכללים החשבונאיים (המשמשים לחלוקת דיבידנד) וכללי המס. זאת, למעט אם ישנו טעם חזק לסטות

83 עניין פרל, לעיל ה"ש 29, בפס' 37 ("המקרה הנוכחי, במובן זה, הוא מקרה חריג, שכן המערערים טוענים לחלוקה המבוססת על רווח משערוך נכסי הון, שנעשתה טרם הותר שיערוך זה אף במסגרת התקינה החשבונאית").

84 עקרונית, אופן המיסוי של חברת-בית דומה לאופן המיסוי של חברה משפחתית – ראו לעיל ה"ש 61.

85 עניין פרל, לעיל ה"ש 29, בפס' 52, 56 ו-61: "ברי, כי חלוקה כזו, בפועל, אינה חלוקה מכספי השיערוך, שכן השיערוך אינו מכניס מזומנים לקופת החברה. הסיווג הראוי לצורכי מס של החלוקה שביצעה החברה, הוא כי החברה חילקה דיבידנד ממזומנים שהיו בחזקתה, תוך התעלמות מהניסיון של החברה לקשור את הדיבידנד במזומן שחילקה לשיערוך הנכסים שלא הניב כל הכנסה במזומן... נוכח האמור לעיל, יש לראות בסכום שחולק כחלוקה של כספים נזילים שהיו בידי החברה, ולא כחלוקה של הון חשבונאי שנצבר לחברה בעקבות שיערוך נכסיה ההוניים שלא מומשו. משכך, איני נדרש לשאלה האם, לו היה מדובר ברווחים הנובעים ממימוש נכסי הון, היה מקום ליחסם ליחיד אם לאו, מכוח הוראת סעיף 64 לפקודה... עולה [מ]ממצאיו העובדתיים של בית המשפט המחוזי, עליהם לא חולקים המערערים בהליך זה, כי מקור הכספים אינו בתיאום הכנסות משנים קודמות של החברה. משכך, יש לראות בחלוקה לצורכי מס כחלוקה מתוך מזומנים שהיו בידי החברה. מקורם של כספים אלו אינו ברור, נוכח העמימות בדו"חותיהם הכספיים של החברה, ואין לדעת האם מקורם ברווחים בגינם לא שולם מס (לא במסלול הדו שלבי ולא במסלול החד שלבי) או בהונה הבסיסי של החברה. משלא הוכיחו המערערים כי מדובר בהכנסה של החברה שמוסתה במסלול החד שלבי, וכן לא הוכיחו כי מדובר בהון העצמי של החברה, לא עמדו המערערים בנטל ההוכחה בו עליהם לעמוד כדי לסתור את חזקת התקינות של השומה שנערכה להם."

מכך, דוגמת חשש כי כללי החשבונאות ישמשו את הנישום להקטין את נטל המס המוטל עליו, או אם הפקודה חורגת במפורש מכללי החשבונאות המקובלים...⁸⁶ בהמשך לכך קבע בית-המשפט גם כי קיים קשר בין הזהות החשבונאית של מקור החלוקה לבין אופן מיסויה:

"סכום ששולם לבעל מניות במזומן מהחברה כפוף למס, כתלות באופיו. אם מדובר בסכום שחולק מתוך רווח של החברה, אף אם מכל טעם שהוא לא מוסה סכום זה במס חברות, ואף אם הוא חולק שלא כדין, יש למסותו כדיבידנד. אם הסכום שחולק מקורו בהון העצמי של החברה, יש למסותו כרווח הון, בדומה לרכישה חוזרת של מניות."⁸⁷

נראה כי לדעת בית-המשפט, קביעת אופי החלוקה תיעשה על בסיס הרישומים החשבונאיים של הנישום ודוחותיו:

"משכך, עולה השאלה כיצד ניתן להבחין בין רווח פירוטי (דיבידנד) ובין רווח הוני... לגישתי, העמדה הראויה בהקשר זה, שאף מצאה את ביטויה בפרשת פריצקר היא כי בכל מקרה של חלוקת כספים מהחברה לבעלי מניותיה, נטל ההוכחה שנפלה שגגה בסיווגו של פקיד השומה את החלוקה יהיה מוטל על נישום (בין אם סווגה החלוקה כדיבידנד, רווח הון, הלוואה ללא ריבית או בכל דרך אחרת). ברי, כי מקום בו בוצעה חלוקה תקינה, וספרי החברה נוהלו כיאות, לא תתקשה החברה להוכיח את מקורם של כספי החלוקה. מקום בו טשטשה חברה את מקורות כספי החלוקה, על ידי עריכת דו"חות שלא כדין או בכל אופן אחר, מן הראוי כי תישא היא בנטל להוכיח ששיעורי המס שיש להחיל עליה נמוכים משיעורי המס שנקבעו על ידי פקיד השומה."⁸⁸

בהתאם לאמור, שימר עניין פרל את עקרון העקיבה, תוך הרחבתו אף מעבר לעיתוי ההכנסה, אל התחום הנורמטיבי המבחין בין מקורות הכנסה שונים, ותוך האחדת מבחני החלוקה התאגידיים ושאלת מיסוי החלוקות.⁸⁹

עם זאת, יש להדגיש כי הדיון בעניין פרל לגבי יחסי הפקודה ודיני התאגידיים הוא דעת יחיד, שנפסקה על-ידי השופט ג'ובראן. השופטים חיות ועמית הצטרפו

86 שם, בפס' 34.

87 שם, בפס' 53.

88 שם, בפס' 54-55 (ההדגשה הוספה).

89 שם, בפס' 34, 45 ו-46: "כידוע, בבואו של בית המשפט לפרש מונחים דומים בחקיקה עליו לשאוף להרמוניה, וזאת, למעט אם ישנם טעמים טובים, הנובעים מהתכליות השונות של דברי

למסקנתו בדבר דחיית הערעור (כאמור, על-סמך עובדות המקרה), אך לא קיבלו את חלק ההנמקה העוסק ביחסים האמורים.⁹⁰

עניין צ.א.ג. תעשיות

להשלמת הדיון בעניין פרל יש מקום לציין גם את עניין צ.א.ג. תעשיות,⁹¹ שבו התעוררה, בין היתר, שאלה דומה לזו שנדונה בפרשת קניון דרורים לגבי תחולתו של סעיף 126(ב). בעניין צ.א.ג. תעשיות דובר בדיווידנד בין-חברתי שחולק על-ידי חברה אשר נהנתה משיעורי מס מוטבים תחת חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. לגבי תחולתו של סעיף 126(ב) על הדיווידנד שהתקבל על-ידי החברה-האם נקבע כי למרות כלליות הפטור שבסעיף 126(ב), במקרה הנדון המס על הדיווידנד חל מכוח סעיף קונקרטי בחוק לעידוד השקעות הון: סעיף 47(ב)(2)(א), שהחיל אז מס בשיעור 15% כאשר "קיבל אדם דיבידנד ששולם מתוך הכנסה חייבת" של מפעל מאושר.⁹²

עם זאת, לגבי טענת הנישום כי מקור הדיווידנד הוא ברווחים חשבונאיים ומכאן שאין לראותו כלל כדיווידנד שחולק מהכנסה חייבת כאמור, קבע בית-המשפט כך:

"המערעות בקשו לאבחן את עניין פרל, בכך ששם היה מדובר ברווחי שערור נכסים, בעוד שבמקרה דן מדובר ברווח חשבונאי. איני רואה

החקיקה, לפרשם באופנים שונים בהקשרים שונים. בהקשר של דיני המס, הלכה היא כי, ככלל, יש לשאוף להאחדה של הכללים החשבונאיים (המשמשים לחלוקת דיבידנד) וכללי המס. זאת, למעט אם ישנו טעם חזק לסטות מכך, דוגמת חשש כי כללי החשבונאות ישמשו את הנישום להקטין את נטל המס המוטל עליו, או אם הפקודה חורגת במפורש מכללי החשבונאות המקובלים... על בסיס כל האמור לעיל, לגישתי, יש לשאוף להאחדה של מערכות הדינים ככל הניתן מבחינה מהותית, תוך שימור ההבחנה ביניהם בכל הנוגע למנגנונים העומדים בידי הנושים ובידי רשויות המס במקרים של התנהלות לא תקינה של בעל המניות... מבחינה מהותית, מבחן הרווח בדיני החברות, ומבחן ההכנסה בדיני המס, נובעים ממקור רעיוני אחד. בשני המקרים, מטרת הכלל היא לצמצם את יכולתו של בעל מניות לפגוע בגורמים שלישיים מכוח שליטתו בחברה." 90 השופט חיות מציינת במפורש (שם, בפסק-דינה): "אני מצטרפת למסקנה אליה הגיע חברי השופט ס' ג'ובראן לפיה דין הערעור להידחות... בצדק ציין חברי כי הן המערערים הן המשיב טוענים שמדובר בדיבידנד. על כן, דומה כי חלק נכבד מן הניתוח הרחב ומן הדיון המעמיק שראה חברי לקיים בשאלת סיווגו של התקבול ומאפייניו אינו נדרש לעניינו וניתן להותירו לעת מצוא. לצורך הכרעה בחלק זה של הערעור די בעיניי בקביעתו של חברי כי אין לאפשר לנישום לחמוק ממיסוי באמצעות הבחירה – הנתונה לחברת-בית בסעיף 64 לפקודה – בין שני משטרי מס." והשופט עמית מפטיר (שם, בפסק-דינו): "אני מסכים לפסק דינו של חברי השופט ג'ובראן, ולהערתה של חברתי השופטת חיות."

91 ע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (נבו 23.8.2016).

92 שם, בפס' 10.

נפקות להבחנה זו. ככלל, 'אין דיבידנד אלא אם חולק מרווחי החברה'... ומבחן הרווחים לצורך חלוקת דיבידנד על פי דיני החברות מתבסס על כללי החשבונאות המקובלים... רווח הוא רווח ו'לכסף אין ריח'... החלוקה הינה בגדר 'דיבידנד' המחולק מרווחי החברה, נוכח ההגדרות בסעיף 302 לחוק החברות... וכל דיבידנד המחולק על פי סעיף זה, יש לראותו כדיבידנד לכל דבר ועניין, יהא מקורו אשר יהא.⁹³

עניין רז

בעניין רז, שכבר אוזכר לעיל,⁹⁴ נדונו רווחים אשר נרשמו חשבונאית בתקופה שבה נחשבה החברה חברה משפחתית (הכפופה ככלל למיסוי חד-שלבי), לא מוסו בתקופה זו,⁹⁵ וחולקו לאחר שהחברה חדלה מלהיות חברה משפחתית. הפטור לחלוקות מחברה משפחתית הוענק בזמנו תחת סעיף 64א(א)(1) לפקודה, אשר פטר אז 'רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה... וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית'.⁹⁶ בהתאם, השאלה שהתעוררה היא אם ההכנסות שסעיף 64א(א)(1) מתייחס אליהן הן הכנסות חשבונאיות או שמא הכנסות אחרות הנקבעות בהתאם לדין אחר בפקודה.⁹⁷

למעשה, מדובר בשאלה דומה לזו שהתעוררה בפרשת קניון דרורים, אלא שבדומה לעניין דיקלה ולהבדיל מפרשת קניון דרורים, הסטייה מכללי החשבונאות בעניין רז נעשתה בתחולה נקודתית בלבד, ללא יציקת פרשנות חדשה לכלל ההכנסות שתחת הפקודה:

"בענייננו, יש מקום לדעה כי את המונח 'רווחים' יש לפרש בהקשרו של סעיף 64א(א)(1) לפקודה כרווחים שכבר חויבו במס לפי ההסדר הקבוע בסעיף 64 לפקודה. זאת, על-פי תכליתו של הסעיף..."⁹⁸

93 שם, בפס' 15.

94 עניין רז, לעיל ה"ש 62.

95 שם, בפס' 17.

96 הסעיף תוקן מאז כך שכיום הפטור הוא לחלוקות רווחים רק "מהכנסתה החייבת" של החברה.

97 לעניין שאלה זו קבע בית-המשפט העליון כי "למונח 'רווחים', להבדיל מהמונחים 'הכנסה' ו'הכנסה חייבת', אין הגדרה בסעיף ההגדרות בפקודה. ככלל, על דיני המס לעקוב אחרי כללי החשבונאות המקובלים אשר מבוססים על עקרונות כלכליים-עסקיים ומשמשים 'שפה משותפת'... אולם, מקום בו כללי החשבונאות המקובלים אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה, יש לפרש את הדין תוך סטייה מהם". עניין רז, לעיל ה"ש 62, בפס' 26.

98 שם (ההדגשה הוספה).

3. החידוש בפרשת קניון דרורים

כפי שעולה מהסקירה דלעיל, במספר לא-מבוטל של פסקי-דין מאת בית-המשפט העליון הוכרה השיטה החשבונאית כנדבך-הבסיס בעיתוי ההכנסה של הנישום. במקרים שבהם סטה בית-המשפט מקביעותיה של השיטה החשבונאית, היה זה לגבי תחולתו של סעיף מסוים, ותוך פירוש ההכנסה החשבונאית כנדרשת לעמוד בתנאים נוספים (למשל, שהיא חויבה בפועל במס). "התנאים הנוספים" הוסקו על-ידי בית-המשפט כחלים מכוח פרשנותו של סעיף נקודתי בפקודה, וממילא הם הוחלו במסגרת אותו סעיף בלבד. כמובא לעיל, גם כאשר כלל השופט ג'ובראן בהנמקתו בעניין פרל הרחבה של מסקנות הדיון בעניינו של הסעיף הקונקרטי לכדי קביעת ההכנסה באופן כולל תחת הפקודה, דחו חברי המוטב את הדברים, והדבר אינו מהווה חלק מהרציו של פסק-הדין בעניין פרל.

לעומת זאת, בפרשת קניון דרורים בית-המשפט העליון אינו מוצא לנכון לפרש את ההכנסות האמורות בסעיף 126(ב) ככוללות דווקא הכנסות שעליהן שולם מס בפועל (בדומה למה שנעשה בעניין דיקלה, בעניין רז ובעניין פרל שנדונו לעיל, וכן בעניין ז'ורבין שיידון להלן). חלף זאת הוא משרטט מחדש באופן כולל את גבולות ההכנסה לצורכי הפקודה, לרבות תוך קביעה כי עקרון המימוש הוא אשר קובע מה ייחשב הכנסה ומה לא ייחשב הכנסה לצורכי הפקודה.

כתוצאה מכך שיטת העקיבה נדחית בפועל על-ידי בית-המשפט בשני מישורים: ראשית, פסק-הדין מנתק את תפיסת עיתוי ההתעשרות תחת פקודת מס הכנסה (כביטוייה בהכנסת הנישום) מהשיטה החשבונאית. פסק-הדין קובע כי מועד ההתעשרות נקבע בראש ובראשונה בהתאם לעיקרון של שיטת המס, ולא בפרקטיקה העסקית (השיטה החשבונאית).

"עולה אפוא, כי על פי הפקודה, עלייה או ירידה של ערך נכס בלא אירוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראת חוק מפורשת הרואה בהתרחשות מסוימת כאירוע מס, לא תהווה 'הכנסה' או 'הפסד', בהתאמה..."⁹⁹

שנית, העיקרון הקונקרטי שהוכתר בפסק-הדין כקובע את ההכנסה ועיתויה לצורך הפקודה (עקרון המימוש) מאיין בפועל את תחולתם של כללי החשבונאות המקובלים: הפסיקה הקודמת קבעה כי עיתוי ההתעשרות – למשל, אם על בסיס מזומן או על בסיס מצטבר – ייעשה בהתאם לשיטה החשבונאית;¹⁰⁰ ואילו כעת

99 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 39 לפסק-הדין של השופט מינץ (ההדגשות במקור).
100 ראו, למשל, ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד

קבע בית-המשפט כי התעשרות תחת הפקודה (הגדרת הכנסת הנישום תחת סעיף 1 לפקודה) תיחשב הכנסה רק בהתקיים מימוש. כתוצאה מכך לא תתקיים עוד לכאורה הכנסה תחת הפקודה על בסיס מצטבר חשבונאי, וקביעת הכנסת הנישום תהיה כביכול על בסיס מימוש, אשר קרוב מאוד לבסיס המזומן החשבונאי. לקביעה כזו ייתכנו השלכות על עניינים רבים בפקודה, ביניהם מיסוי הפרשי הצמדה חייבים, כפי שפורחב להלן בתת-פרק ד1.

עניין קליימן (מחוזי) ועניין זורבין

לסיום תת-פרק זה יש לציין כי הנמקת בית-המשפט העליון בפרשת קניון דרורים משחזרת הנמקה שהופיעה בעבר בפסיקה של בית-המשפט המחוזי ואשר לא אומצה בזמנו בפסיקת העליון.

בעניין קליימן¹⁰¹ נדונה השאלה כיצד למסות הכנסה מדיווידנד שחילקה חברה משפחתית מתוך רווחי אקוויטי שאותם רשמה בדוחותיה החשבונאיים. "רווחי אקוויטי" הם רווחים של חברה מוחזקת אשר נרשמים על-ידי החברה המחזיקה, במקרים שבהם לחברה המחזיקה יש "השפעה מהותית" על החברה המוחזקת, ללא תלות בקבלת חלוקת מהחברה המוחזקת.¹⁰²

גם בעניין קליימן, שקדם בשנים אחדות לעניין רו, נחלקו הצדדים באשר לפרשנותו של סעיף 64א(א)(1) לפקודה. נוסחו הרלוונטי לתקופה קבע כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה... יראו כאילו לא חולקו".¹⁰³ בהתאם התעוררה השאלה אם הכנסות החברה כוללות גם את רווחי האקוויטי שהחברה רשמה בשל החזקות בחברות-בנות.

סא(3) 413, פס' 34 לפסק-הדין של השופט ארבל (2006) ("ככלל, נקבע עיתוי ניכוי ההוצאות בהתאם לשיטה החשבונאית שלפיה מנהל הנישום את ספריו. שתי השיטות החשבונאיות הקיימות הינן השיטה המסחרית ושיטת המזומנים. על פי השיטה המסחרית, נרשמת ההכנסה או ההוצאה בעת שהתגבשה הזכות לקבל את ההכנסה או שהתגבש החיוב להוציא את ההוצאה. על פי שיטת הדיווח על בסיס מזומן, נרשמות ההכנסות וההוצאות רק בעת קבלתן או הוצאתן בפועל. לרוב, סומכת הפקודה ידיה על כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר לצורך קביעת עיתוי ההכנסה או ההוצאה. לפיכך, כאשר כללי החשבונאות קובעים כי על נישום לנהל את ספריו בהתאם לשיטה המסחרית, יאפשר פקיד השומה את ניכוי הוצאותיו של נישום זה בעת התגבשות החוב. ההנחה במקרה זה הינה כי היווצרות ההוצאה, ולא מועד יציאת המזומנים, היא אשר משפיעה על מצבו הכלכלי של הנישום ומפחיתה מעושרו").

101 ע"מ 1183/05 קליימן נ' פקיד שומה פתח תיקווה (נבו 5.8.2010).

102 ראו ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זורבין, פס' 21–23 לפסק-הדין של השופט שהם (אר"ש 22.6.2015).

103 ללא הגדרה נוספת לעניין טיב הרווחים או ההכנסה, כפי שקיימת בנוסח הסעיף כיום – ראו

בית-המשפט המחוזי (השופט אלטוביה) הכריע כי רווחי אקוויטי אינם נחשבים הכנסה לצורכי הפקודה (וממילא חלוקת רווחים מרווחי אקוויטי לא תחסה תחת הסעיף). הנמקתו של בית-המשפט המחוזי התבססה על ראיית הכנסה ככלל תחת הפקודה כתלוית-מימוש.¹⁰⁴

אולם הנמקה זו של בית-המשפט המחוזי לא אומצה בפסיקת העליון שניתנה לאחר עניין קליימן במחוזי (כאמור, עד לפרשת קניון דרורים). כך, למשל, בפרשת רז, שאוזכרה לעיל, אימוץ פרשנותו של המחוזי בעניין קליימן – קרי, התניית קיום ההכנסה, לצורך הסעיף ולצורך הפקודה ככלל, בקיום מימוש – היה מוביל למסקנה שאין כלל הכנסה שממנה חולקו רווחים פטורים תחת סעיף 64א(א)(1) לפקודה (אשר נדון כאמור גם שם). תחת זאת נקבע בעניין רז כי דווקא ה"רווחים" שאליהם מתייחס הסעיף האמור (ורק סעיף זה) חייבים להיות רווחים שמוסו בפועל.

כך גם במקרה נוסף שהגיע להכרעה בעליון, ואשר בו אוזכר עניין קליימן במפורש: בעניין ז'ורבין¹⁰⁵ נדונה השאלה אם בחישוב שיעור המס המיוחד שסעיף 94 לפקודה מטיל על "רווחים ראויים לחלוקה" (להלן: רר"ל)¹⁰⁶ בעת מכירת מניות חברה יש להתחשב גם ברווחים חשבונאיים מסוג רווחי אקוויטי. הנישום ביקש לכלול רווחים חשבונאיים אלו במסגרת הרר"ל (בתקופה הרלוונטית מוסו רר"ל בשיעור מס מוטב), ואילו פקיד השומה טען כי רווחי אקוויטי אינם יכולים להיחשב רר"ל שכן הם לא מומשו (לגישתו של פקיד השומה, הרווחים לא הועברו בפועל מהחברה המוחזקת לחברה-האם הנמכרת).¹⁰⁷

דברי ההסבר לתיקון מס' 197 לפקודה, לעיל ה"ש 52, בעמ' 664 https://www.nevo.co.il/Law_word/law15/memshala-768.pdf

104 עניין קליימן, לעיל ה"ש 101, בפס' 18 ("ודוק, אני שב ומזכיר כי מתחם הדין שלנו הוא מתחם החברה המשפחתית, מה בא בכלל 'הכנסה' שחלוקת הדיבידנד ממנה, אינה ברת מיסוי בידי הנישום המייצג. הכנסה' כמשמעותה בפקודה, היא הכנסה הצומחת מ'ארוע מס' שהוא ברגיל אירוע של מימוש (לרבות מימוש הון אנושי). עליית (או ירידה) של ערך נכס בלא ארוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראה של המחוקק הרואה בהתרחשות מסוימת כארוע מס, לא יהווה 'הכנסה' או 'הפסד'. פרשנות זו מתיישבת עם עקרון בסיס בדיני המס והוא הטלת מס רק בעקבות ארוע מס, בעקבות מימוש").

105 עניין ז'ורבין, לעיל ה"ש 102.

106 ככלל, בעת מכירת מניות מוטל חישוב מס ייעודי גם על חלק הרווחים שטרם חולקו כדיוידנד מהחברה הנמכרת, וזאת כדי להבטיח ניטרליות בין מכירת החברה ללא חלוקת הדיוידנד לבין מכירתה לאחר חלוקת הדיוידנד.

107 עניין ז'ורבין, לעיל ה"ש 102, בפס' 24 לפסק-הדין של השופט שהם.

בהתאם לכך, בדיון לפני בית-המשפט העליון, אחת הטענות שהעלה פקיד השומה נגד הכללת רווחי אקוויטי ברר"ל הייתה כי את משמעות המילה "רווחים" שבסעיף 94 יש לפרש ככוללים אך ורק רווחים שמומשו, וזאת בהתאם לקביעת המחוזי בעניין קליימן. בית-המשפט העליון דחה טענה זו, והסביר:

"בעניין קליימן דובר על חברה אחזקות משפחתית שביקשה לחלק דיבידנד פטור ממס לבעל המניות מתוך רווחי אקוויטי. בהתאם לסעיף 64א(א)(1) לפקודה, דיבידנד שחולק מהכנסות החברה המשפחתית, יראה כאילו לא חולק. בית משפט קמא קבע, כי רווחי אקוויטי אינם נחשבים כהכנסה על פי הגדרת המונח 'הכנסה' שבסעיף 1 לפקודה, ולכן לא ניתן לומר שהדיבידנד חולק מתוך הכנסה זו. ואולם, בענייננו מדובר בסעיף 94 לפקודה, אשר אינו משתמש במונח 'הכנסה', ולו פעם אחת. סעיף זה עוסק ב'רווחים', מונח שאינו מוגדר בפקודה והמשמעות שיש לצקת לתוכו צריכה להיעשות בהתאם לתכליות דיני המס בכלל, ולתכליות ההסדר החוקי הספציפי שבו עסקינן, בפרט..."¹⁰⁸

הנה כי כן, כאשר בחן בית-המשפט העליון את התזה של בית-המשפט המחוזי כי יש לצמצם בצורה גורפת את תחולתן של ההכנסות והרווחים שבפקודה להכנסות ורווחים שמומשו, הוא החליט לדחות אותה. חלף זאת אימץ בית-המשפט העליון בעניין ז'ורבין גישה פרשנית פרטיקולרית המתמקדת במשמעותו של הסעיף הקונקרטי (וזאת על-סמך יישום של גישת העקיבה במישור הכללי תחת הפקודה).

ד. ההשפעות של שינוי המודל

עולה כי להבדיל מאופן פסיקתו של בית-המשפט העליון בעבר, בפרשת קניון דרורים אימץ בית-המשפט העליון מגמה הדוחה את יישומה של הלכת קבוצת השומרים לעניין קביעת ההכנסה ועיתויה ככלל תחת הפקודה.¹⁰⁹ במקום לסטות מקביעותיה של השיטה החשבונאית לצורך הסעיף הנדון בלבד, קבע בית-המשפט כי הכנסה לצורך הפקודה נקבעת בהתאם לעקרון המימוש.

108 שם, בפס' 38 לפסק-הדין של השופט שהם (ההדגשה שבסוף הציטוט הוספה; יתר ההדגשות במקור).

109 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 30 לפסק-הדין של השופט מינץ ("הראייה החשבונאית המאפשרת להביט על רווחי שערך ככאלו העומדים במבחן הרווח והמאפשרים בתורם לחברה לחלק דיבידנד, אינה בהכרח המבחן הקובע לעניין הגדרת ההכנסה החייבת בדיני המס").

ככל שמגמת פיתוחה של חשבונאות מס עצמאית תמשיך להתבסס, תתעורר שאלה מהו תפקידם של כללי החשבונאות המקובלים. שאלה זו מתחדדת אף יותר לנוכח פסק-הדין, שכן זה דחה את קביעותיה של השיטה החשבונאית על בסיס אימוצו של "עיקרון מיסוי", וממילא מתעוררת השאלה אם יש עקרונות מס נוספים אשר יוכרו בפסיקה עתידית תוך הקדמתם לקביעותיה של השיטה החשבונאית.

לשאלות אלו יש נפקות לגבי אופן המיסוי הנוהג: בפרשת קבוצת השומרים ציין בית-המשפט כי "ככלל, אין פקודת מס הכנסה... עוסקת בתורת החשבונאות"¹¹⁰, ובהתאם לכך נקבע כי רישום ההכנסה ועיתויה ייעשו על-פי הכללים שבידי רואי-החשבון. הווה אומר, הנישום רושם את הכנסותיו בהתאם לשיטה החשבונאית המקובלת לעסקיו, כפי שנכללת בכללי החשבונאות המקובלים, ושיטה זו קובעת את מועד ההכרה בהכנסה. לאחר-מכן, בהתאם להוראות המשפטיות שבפקודה, ההכנסה החשבונאית מותאמת לדיני המס, ונקבעת ההכנסה החייבת של הנישום. אחד המאפיינים היסודיים בכל שיטה חשבונאית הוא בסיס הרישום (בסיס ההכרה) – למשל, אם עסקאות נרשמות על בסיס מזומן או על בסיס מצטבר:

"תורת החשבונאות מכירה בכמה שיטות רישום. בענייננו מדובר בשתיים – שיטות הרישום על בסיס מזומנים ועל בסיס מצטבר (או מסחרי). על ההבדלים ביניהן אין צורך להרחיב. בקליפת אגוז: בשיטת המזומנים נרשמות ההכנסה וההוצאות לפי היום שבו נתקבלו או הוצאו. בשיטה המצטברת – לפי היום שבו נוצרו הזכות או החיוב..."¹¹¹

כזכור, הבחירה בשיטה החשבונאית עמדה בבסיס המחלוקת בפרשת קבוצת השומרים: החברה טענה כי היא רשאית להכיר בהכנסות על בסיס מזומן, כלומר, עם המפגש בפועל עם התמורה המשולמת בעבור שירותי החברה; ואילו פקיד השומה טען כי החברה חייבת להכיר בהכנסות על בסיס מצטבר, קרי, בזמן הספקת השירות, כאשר קמה הזכות להתעשרות ועוד לפני המימוש והמפגש בפועל עם התמורה. כאמור, בית-המשפט הכריע שם כי שאלת העיתוי נקבעת בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

בניגוד לקביעה בפרשת קבוצת השומרים, המותירה את שאלת עיתוי ההכרה בהכנסה לכללי החשבונאות המקובלים, פרשת קניון דרורים מנמקת כי עיתוי ההכנסה תחת הפקודה ייעשה בהתאם לעקרון המימוש. לקביעה זו של פסק-הדין ייתכנו

110 פרשת קבוצת השומרים, לעיל ה"ש 26, בפס' 4.

111 שם.

השלכות רחבות, הנוגעות במגוון הכנסות והוצאות אשר עד עתה נקבע מועד מיסוי בהתאם לשיטה החשבונאית (הכללים המקובלים) ואילו מעתה הוא ייקבע בהתאם לעקרון המימוש.

1. מיסוי הפרשי הצמדה

אחד ממשטרי המיסוי שבהם השיטה החשבונאית משמשת נדבך מרכזי הוא מיסוי הכנסות הצמדה חייבות.¹¹² לגבי הכנסות אלו נקבע בפסיקה כי ההכרה בהכנסה תהיה בהתאם לשיטה החשבונאית של הנישום: כאשר הנישום מנהל את ספריו בשיטה המסחרית (על בסיס מצטבר), המיסוי של הפרשי הצמדה יהיה בכל שנה ושנה, עם רישומם החשבונאי.¹¹³

מאידך גיסא, בפרשת קניון דרורים נאמר כך:

“על פי הפקודה, עלייה או ירידה של ערך נכס בלא אירוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראת חוק מפורשת הרואה בהתרחשות מסוימת כאירוע מס, לא תהווה 'הכנסה' או 'הפסד', בהתאמה...”¹¹⁴

בעוד לגבי הכנסה מהפרשי שער יש הוראה מפורשת בפקודה הקובעת את מועד ההכרה,¹¹⁵ ההכרה בהצמדה נעשית בהתאם לשיטה החשבונאית.¹¹⁶ בפסק-הדין לא נתן בית-המשפט את דעתו לשאלה אם פסיקתו משנה הלכה זו.¹¹⁷

112 השו"ע"מ (מחוזי ת"א) 1246-09 חברת ד.מ.ק.א. נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1, פס' 47 (נבו) 21.7.2013.

113 ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לה(3) 572, פס' 7 ("בא-כוח המערערת טוען, שכל עוד לא נפדו האגרות, אין לחייבה במס הכנסה, כי ההכנסה לא מומשה בפועל. טענה זו אין לקבלה. כבר פסק בית-משפט זה מפי כבוד השופט י' כהן (כתוארו אז) בע"א 385/75, שכאשר מתנהלים חשבונות לפי השיטה המסחרית, כמו במקרה שלפנינו, שיטה, שבה חייבים ברישום מדי שנה, אין זה מתקבל על הדעת להתעלם מהתקופה, המצטברת במשך שנים, ולשלם בבת אחת – כעבור שנים – מס בעד כל הסכום, שהצטבר כל השנים. שם דובר על ריבית ובע"א 347/78 (המ' 914/78) פסק בית-משפט זה מפי השופט שמגר, שאין מקום לאבחן – מהבחינה הנדונה – בין הפרשי הצמדה לבין ריבית, ויש להטיל מס באורח מבוזר גם בטרם נמכרו האגרות, ובטרם הגיע מועד פדיון").

114 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 32 לפסק-הדין של השופט מינץ (ההדגשות במקור).

115 ס' 8 לפקודה ("הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים").

116 ה"ש 113 לעיל.

117 מעניין שלמרות חידוש ההלכה בפסק-הדין, ויחסו של חידוש זה אל הלכות אחרות בתחום המיסים, בקשה לדיון נוסף בפרשה נדחתה, תוך שבית-המשפט מציין כי פסק-הדין אינו נמנה עם המקרים החריגים שהליך הדיון הנוסף שמור להם. דנ"א 5388/20 אורון אחזקות מלונאות

לנוכח זאת מתעוררת השאלה מהו כיום תפקידה של השיטה החשבונאית בנוגע למיסוים של הפרשי הצמדה. שאלה זו נעשית קשה יותר כאשר השיטה החשבונאית – כביטויה בכללי החשבונאות המקובלים – קובעת לא רק עיתוי של הכנסות והוצאות (כפי שדובר לרוב בעבר, סביב המתח בין שיטת המזומנים לשיטה המצטברת), אלא גם מה ייחשב הכנסה ומה ייחשב הוצאה, מה ייחשב הון ומה ייחשב חוב.¹¹⁸

2. תפקידם של כללי החשבונאות המקובלים תחת מודל דואלי

על-אף כיכובו של עקרון המימוש בהנמקת פסק-הדין, קשה לטעון כי הפקודה והפסיקה מכילות כבר כעת כמות קביעות חשבונאיות העולות כדי שיטה חשבונאית פנימית שלמה המייתרת לגמרי את פעולתם של כללי החשבונאות המקובלים. לפיכך ניתן לטעון כי לצד מגמת פיתוחה של חשבונאות מס נבדלת, הלכת קבוצת השומרים ו"שיטת העקיבה" שעוגנה בה ממשיכות להתקיים בתחולה פריפריאלית:

ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה, פס' 10–11 (אר"ש 11.10.2020). זאת, אף שגם בהחלטתה לא להיעתר לבקשה לקיים דיון נוסף, הנשיאה חיות מכירה בכך שבפסק-הדין נקבעה תפיסה חדשה לעניין מהותה של ההכנסה תחת הפקודה, אשר משמשת בפסק-הדין נימוק עצמאי להכרעת בית-המשפט (שעליו נוסף גם הנימוק שהחברה המחלקת לא מוסתה בשלב הראשון של המודל הדו-שלבי):

"ואולם, בדומה לבית המשפט המחוזי, השופט מינץ סבר אף הוא כי הכנסה שמקורה ברווחי שיערוך אינה נופלת בגדר הפטור הקבוע בסעיף 126(ב), משום שלפי דיני המס, המונח 'הכנסה' אינו מתייחס לכל התעשרות או ריווח, אלא להתעשרות ממומשת בלבד. זאת בהתאם ל'עקרון המימוש' הנהוג בדיני המס הישראליים. עוד צוין, כי החרגת רווחי שיערוך מתחולת סעיף 126(ב) לפקודה מוצדקת גם מהטעם שעל פי עקרון המימוש, החברה המחלקת אינה ממוסה בגין עליית ערכם של נכסיה ועל כן, אין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס על הכנסותיה מדיבידנדים המחולקים לה על ידי החברה המחלקת שמקורם, כאמור, ברווחים שטרם מוסו. השופט מינץ ציין כי פירוש המונח 'הכנסה' לפי עקרון המימוש חורג אמנם מהאופן שבו נתפסת 'הכנסה' במסגרת כללי החשבונאות, ובכך אינו עולה בקנה אחד עם 'עיקרון העקיבה' לפיו במרבית המקרים הפקודה מאמצת את המובן הניתן למושגים שונים במסגרת כללי החשבונאות המקובלים. עם זאת, לגישת השופט מינץ, פרשנות המבכרת את עקרון המימוש מוצדקת לאור התכליות ועקרונות היסוד שניצבים ביסודם של דיני המס ובהם שיקולי פשטות והתחשבות בקשיי נזילות של הנישום וכן הצורך ביצירת וודאות כאשר לרווחים ולהפסדים לא ממומשים." (שם, בפס' 5.)

Ruth D. Hines, *Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct* 118 *Reality*, 13 ACCT. ORG. & SOC'Y 251 (1988). וראו, למשל, עניין דיקלה, לעיל ה"ש 80.

במקרים שבהם יתקיים מימוש אך נותר עדיין מרכיב במיסוי ההכנסה שאינו מוגדר דיו על-ידי הפקודה, אופיו המדויק ייקבע בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים – למשל, כפי שנדון בעניין פרל לעיל, אם המשיכה היא מהון החברה או ממרכיב הרווחים.¹¹⁹

נוסף על כך, לצד עקרון המימוש פסק-הדין מכיר גם באפשרות נוספת ליצירת הכנסה לצורך הפקודה, וזאת "מכוח הוראת חוק מפורשת הרואה בהתרחשות מסוימת כאירוע מס".¹²⁰ במקרים אלו, שבהם הפקודה עצמה קובעת אירוע מס ללא דרישה למימוש, נראה שהשיטה החשבונאית היא שתכריע לעניין קיום ההכנסה. כך יהיה, למשל, בעת חלוקת דיווידנד מרווחי שיערוך בהתאם לסעיף 1א100 שאוזכר לעיל,¹²¹ בעת העברת נכס פרטי של הנישום לבעלות עסקו (סעיף 100) או בסיטואציה שבה אדם חדל להיות תושב ישראל (סעיף 100א). הכנסה נוספת שניתן לטעון כי תיקבע על-ידי השיטה החשבונאית היא הכנסה מהפרשי שער, שלגביה סעיף 8 לפקודה קובע במפורש כי היא "תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים", וקיום הצבירה ייעשה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

מעמדו של נדבך-השייר החשבונאי

אם כן, גם תחת מודל דואלי ניתן לראות בשיטה החשבונאית נדבך-שייר לעקרון המימוש – הן במובן הפריפריאלי והן במקרים שבהם הפקודה אינה דורשת במפורש מימוש. מתעוררת השאלה אם בפעולתם כנדבך שיורי, כללי החשבונאות המקובלים משמשים מקור נורמטיבי או מקור אינדיקטורי.

אפשרות אחת היא (להמשיך) להעניק לכללי החשבונאות מעמד נורמטיבי לגבי אותו מתחם שיורי, הווה אומר, כמקור אשר קובע מה הדין החל: לשמר את הלכת קבוצת השומרים כנדבך שיורי לעקרון המימוש. נראה כי קבלת ההנחה כי הלכת קבוצת השומרים לא בוטלה בפסק-הדין תומכת בראיית כללי החשבונאות המקובלים כבעלי מעמד נורמטיבי בנדבך-השייר.

ברם, אפשרות אחרת תהיה להעניק לכללים מעמד אינדיקטורי בלבד, בדומה לנאמר בעניין פרל (בהנמקת המיעוט של השופט ג'ובראן):¹²² הסיווג החשבונאי בספרי הנישום משמש ראיה לכאורה לסיווג המיסוי – הן במובן של חשיפת

119 ראו לעיל ליד ה"ש 88.

120 פרשת קניון דורות, לעיל ה"ש 2, בפס' 39 לפסק-הדין של השופט מינץ.

121 ראו לעיל ה"ש 76.

122 ראו לעיל ה"ש 88.

כוונת הנישום בעסקה, כפי שכבר נעשה כיום על-ידי בתי-המשפט,¹²³ והן כחזקה לכאורה לדרך המיסוי הראויה של העסקה.

השאלה האמורה מתעוררת דווקא כעת מאחר שמעבר ממודל העקיבה למודל דואלי משמעו שמערכת המס – מהצדקות שאין זה המקום להרחיב בהן¹²⁴ – מתנתקת מהחשבונאות הפיננסית ומחילה כללי חשבונות מס עצמאיים. אותן הצדקות אשר מנתקות את קשר העקיבה תומכות גם בקביעת מעמד אינדיקטורי בלבד לקביעותיה של השיטה החשבונאית.

מבין שתי האפשרויות האמורות נראה כי רצוי שכללי החשבונאות המקובלים יהיו בעלי מעמד אינדיקטורי בלבד. המשך פיתוחה של חשבונאות מס בהתאם לשיטה הדואלית מחייב את צמצום משקלם של כללי החשבונאות המקובלים. זאת ועוד, אחד המקורות לפיתוחה של חשבונאות המס הוא ההנחיות של רשות המיסים, וללא ראיית כללי החשבונאות המקובלים כאינדיקטורים בלבד יהיה קשה להעניק תוקף והצדקה להנחיות אשר סותרות את השיטה החשבונאית. לפיכך, משיקולי מדיניות רצוי לראות את הלכת קבוצת השומרים כמחילה נדבך שיורי לעקרון המימוש, אך בעל מעמד אינדיקטורי, ולא נורמטיבי.

3. מימוש במשטר המס הפירוטי

בהתאם לפסק-הדין, ליצירת ההכנסה קודם מימוש. השאלה המתעוררת היא מהו אותו מימוש, וכיצד נקבע המועד המדויק שבו הוא מתקיים. שאלה זו יורדת לשורשיה של שיטת המס, ונוגעת בעקרונות יסודיים של תיאוריית מס. בהתאם, שאלה זו ראויה לדיון נפרד מהדיון שברשימה זו. אולם כבר במסגרת דיון זה, ואגב פסק-הדין, ניתן לעמוד על חלק מהסוגיות המחייבות דיון והכרעה תחת מגמה המחילה מודל דואלי וחשבונאות מס ש"עקרון המימוש" תופס בה את תפקיד העיתוי החשבונאי.

123 ראו, לדוגמה, ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פס' 16 לפסק-הדין של השופט עמית (אר"ש 5.6.2016) ("כידוע, מהותה של עסקה לצורך דיני המס תיקבע על פי מהותה הכלכלית של העסקה... על מהותן הכלכלית של ההוצאות שבמחלוקת ניתן ללמוד, בין השאר, מדוחותיו הכספיים של הנישום. ככלל, הדוחות כספיים מנוסחים על ידי הנישום, וחזקה עליו כי ירשום את עסקאותיו באופן שישקף נכונה את משמעויותיהן הכלכליות").

124 על חלקן עומד בית-המשפט בפסק-הדין – ראו פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 32–38 לפסק-הדין של השופט מינץ – וחלקן האחר נדונו בהרחבה אצל קליין, לעיל ה"ש 11 (דיון בנורמטיביות של מעמדם של כללי החשבונאות המקובלים במשפט הישראלי).

מימוש במישור ההוני

במישור ההוני הכירה הפסיקה הקיימת במבחני-עזר לשם קביעת מימוש. כך, למשל, אך לאחרונה קבע בית-המשפט המחוזי לעניין התרחשות מימוש ביחסים שבין בעלי מניות לחברה כי "מימוש" במובן דיני המס, משקף פעולה הגורמת לכך שחל שינוי במהות ובהיקף של הזכויות המשפטיות במישור היחסים שבין בעלי המניות לבין החברה.¹²⁵ בית-המשפט העליון קבע בעבר, בהקשר של עסקות מקרקעין, כי מועד העסקה ייקבע בהתאם ליום יצירת ההתחייבות המשפטית;¹²⁶ כי שווי המימוש ככל שהוא נקוב במטבע זר ייקבע תוך תרגום התמורה לשקלים חדשים בהתאם לשער במועד העסקה; וכי שינויים בתמורה ייחשבו הפרשי הצמדה.¹²⁷ עוד נקבע כי תמורה עתידית יש להוון.¹²⁸ ברם, אין זה מחייב שהמימוש המוכר במישור ההוני הוא שיחול גם במישור הפירוטי.

מהות המימוש הפירוטי כעולה מפסק-הדין והקשיים הגלומים בו

בעקיבה אחר השיטה החשבונאית, כללי החשבונאות המקובלים מחילים הוראות אשר קובעות לישות מה ניתן להכיר כהכנסה (ככלל, קבלת הטבות כלכליות), מתי ניתן להכיר בהכנסה (כאשר נחצה סף ודאות מסוים לקבלתן) וכיצד למדוד את ההכנסה (ככלל, בהתאם לשווי השוק בעת קבלתה). כעת, ללא כללי החשבונאות המקובלים, יש צורך להשלים את דרישת המימוש בכללי-עזר אחרים.

ודוק: "מימוש רווח", לשיטת פסק-הדין, אינו יכול להתייחס לרווח שהתחייב בפועל במס, שכן פסק-הדין קשר את המימוש לתפיסת ה"הכנסה" של הנישום, הווה אומר, מתקיים מימוש ולכן נוצרת הכנסה, אשר היא עצמה נהפכת לאחר-מכן ל"הכנסה חייבת", שאותה יש למסות.

כדי להגדיר את מאפייני המימוש ההכרחי ליצירת הכנסה בהתאם לפסק-הדין, יש צורך להכריע בשלוש סוגיות: (1) מה מוכר כמימוש; (2) מהו המועד המדויק של המימוש; (3) וכיצד תמורת המימוש נמדדת.

125 עניין בית חוסן, לעיל ה"ש 4, בפס' 44.

126 ע"א 80/83 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' רוזנברג, פ"ד לט(2) 40, 43 (1985); ע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(4) 802, פס' 7 (1987).

127 ר"ע (מחוזי ת"א) 1132-07 דג הכסף פיתוח והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח תל-אביב, מיסים כו/ה-1 (2012); ר"ע (מחוזי ת"א) 1303/07 ישראל קפיטל פרופרטי אסוסיאטס אל.אל.סי. נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז (נבו 3.5.2009); ע"א 6185/09 ישראל קפיטל פרופרטי אסוסיאטס אל.אל.סי. נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (נבו 30.6.2011).

128 ר"ע (מחוזי ת"א) 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (נבו 3.4.2006); ע"א 9616/06 מנהל מיסוי מקרקעין – מרכז נ' המכון הגיאופיסי לישראל (אר"ש 6.11.2007).

במקרה הפשוט, שבו מדובר בהחלפה של נכס במזומן, שלוש הסוגיות מתלכדות: הנכס נחשב ממומש בתמורה לסכום המזומן שהתקבל ובמועד ההחלפה. ברם, יש מקרים מורכבים יותר, שבהם לפחות אחד המשתנים אינו ברור מאליו. למשל, לעניין ההגדרה של אירוע המימוש, ייתכן מצב שבו הנישום אינו מחליף את הנכס במזומן, אלא עורך "עסקת גידור" אשר מבטיחה לו תמורה מסוימת בעבור הנכס, והסיכון של ירידת שווי מועבר לידי גורם שלישי. האם הנכס ייחשב נכס שמומש על-ידי הנישום? בהמשך לכך, ולעניין סכום המימוש, כאשר הנכס מגודר, יש תמורה חוזית שיכולה לשמש לקביעת ערך המימוש, אך לעיתים המימוש כולל בתוכו גם רכיב ששוויו יתברר רק בעתיד. למשל, כאשר מוצרים נמכרים יחד עם תקופת אחריות, מה יהיה שווי המימוש לשם קביעת ההכנסה? האם ייקבע שווי זמני אשר יעודכן כאשר יתברר הרווח שמומש? האם תיקבע תמורה ליום העסקה המשקללת את ההסתברות לשימוש בשירותי האחריות ואת עלותם, ואם יהיה שינוי בהמשך הוא ייחשב הכנסות/הוצאות מימון? אלה שאלות לא-פשוטות, שכללי החשבונאות המקובלים יודעים לטפל בהן. ברם, אופן הטיפול החשבונאי אינו מתאים בהכרח לרציונלים המיסויים כפי שהוכרו בפסק-הדין, אשר הובילו להעדפת עקרון המימוש על קביעותיה של השיטה החשבונאית.

עיון בפסק-הדין מגלה כי בבסיס המימוש שאומץ בפרשה "עומדים שני טעמים עיקריים":¹²⁹ (1) ודאות בדבר הרווח וההפסד שיופקו בסופו של יום; (2) יצירת נזילות.¹³⁰ בהתאם לטעמים אלו נראה כי המימוש המדובר בפסק-הדין, וזה אשר מבחינה נורמטיבית יביא לידי יצירת הכנסה תחת הפקודה (בהתאם לפסק-הדין), יהיה מימוש המקיים את שני התנאים: מדובר בפעולה שהשלכתה המוניטרית ודאית, ואשר יוצרת לנישום נזילות.¹³¹

אומנם, ניתן לדון מה מידת הוודאות הנדרשת (האם קיום עקרוני של רווח מספיק? האם יש צורך בכימות הסופי של הרווח?), אך נראה כי שני מבחני-העזר המצטברים האמורים יכולים לסייע בהכרעתן של חלק מהשאלות המתעוררות. דא עקא, המדידה הנדרשת למבחנים הללו שונה לגמרי מכל מדידה עסקית שכיחה. יתר על כן, ייתכן שתנאי אחד יתקיים בתקופת שומה אחת, ואילו התנאי האחר

129 פרשת קניון דרורים, לעיל ה"ש 2, בפס' 38 לפסק-הדין של השופט מינץ.

130 שם.

131 השוו ארעבי, לעיל ה"ש 10, בעמ' 458 ("ראוי לציין שני קשיים עיקריים לעניין מיסוי רווחים בלתי ממומשים. הקושי האחד נובע מקיומם של קשיי הערכת הרווח. הקושי השני קיים כאשר הגידול בשווי הנקי אינו מלווה בזרם מזומנים ועל כן ייתכנו מקרים שבהם הנישום לא יוכל לשלם את המס המגיע למרות הגידול שחל בעושרו").

יתקיים רק בתקופת שומה אחרת. למשל, בשנה 1 תתקבל תמורה, אך רק בשנה 2 ייהפך הרווח לוודאי. עקרון עצמאות "תקופת השומה" יוביל לתוצאה שבה כביכול לא תיווצר הכנסה לנישום בשום תקופה מן השתיים.¹³² האם יישום עקרון המימוש יוביל גם לניסוחם מחדש של הכללים לגבי תקופת השומה? כדי לבסס חשבונאות מס נפרדת תחת מודל דואלי, יש צורך, לכל הפחות, לגבש מבחנים אשר יאפשרו את יישום עקרון המימוש במקרים שאינם פשוטים כהחלפת נכס במזומן.

סיכום

רשימה זו סוקרת את המודלים התיאורטיים השונים הקיימים להסדרת היחסים בין פקודת מס הכנסה לבין כללי החשבונאות, תוך הצבעה על מודל ההסדרה שיושם בהכרעותיו של בית-המשפט העליון בעבר, ועל מגמת השינוי המסתמנת בהכרעה שניתנה לאחרונה בפרשת קניון דרורים.

באופן פרטיקולרי עסקה פרשת קניון דרורים בדין המס החל על חלוקת דייוידנד מרווחי שיערוך. עם זאת, בבואו להכריע בשאלה אם דייוידנד מרווחי שיערוך חייב במס בידי החברה המקבלת, נימק בית-המשפט העליון את הכרעתו בצורה גלובלית, תוך הכרה בקיומו של עקרון מס שבכוחו לשרטט מחדש את יחסי הפקודה וכללי השיטה החשבונאית.

בניגוד לסטיות קודמות מקביעות של כללי החשבונאות המקובלים, אשר נעשו ככלל לגבי תחולתו של סעיף קונקרטי ותוך שמירה על עקרון העקיבה, הגורס כי קביעת ההכנסה תחת הפקודה עוקבת אחר החשבונאות, פסק-הדין בפרשת קניון דרורים קובע כי ההכנסה נקבעת בהתאם לעקרון המימוש. בכך בית-המשפט העליון דוחה את קביעותיה של השיטה החשבונאית בצורה רוחבית לכל ענייני הפקודה הנסמכים על הגדרת ההכנסה, ולמעשה משנה את מודל היחסים בין כללי המס המשפטיים לבין השיטה החשבונאית. לשון אחר, מתרחש שינוי מודל: מודל העקיבה, המבסס את הכימות המיסוי על החשבונאות, משתנה למודל דואלי, שבו מתקיימת חשבונאות מס העומדת לצד החשבונאות הפיננסית ובנפרד ממנה.

ברם, המשך מגמה זו מחייב התמודדות עם השפעותיו הפוטנציאליות של שינוי המודל על משטרי מיסוי שונים שבהם ההכרה החשבונאית קובעת את מועד המס, דוגמת ההשפעה על מיסוי הפרשי הצמדה, שנדונה ברשימה. כמו-כן מתבקשת

132 ראו גם ליאור דוידאי "העת להסדרה חדשה בנושא עיתוי היווצרותו של אירוע מס ולעיון מחדש בדיווח על בסיס מזומנים" דין ודברים יג 195 (2019).

בחירת תפקידים המעודכן של כללי החשבונאות המקובלים, שהרשימה מציעה להם תפקיד שיורי לעקרון המימוש ומעמד אינדיקטורי בלבד, ולא נורמטיבי. זאת ועוד, המשך המגמה של פסק-הדין בפרשת קניון דרורים יחייב גם את פיתוחם של מבחנים שיאפשרו את יישומו של עקרון המימוש במישור המיסוי הפירותי, במיוחד במקרים שבהם סכום ההתעשרות, ודאות ההתעשרות ומועד המימוש המדויק אינם מתלכדים בנקודת זמן אחת. בהקשר זה הרשימה דנה במבחנים האמורים העולים מעקרונות פסק-הדין, אך נטען כי מבחנים אלו אינם חפים מקשיים, ועל-כן נותר עדיין הצורך לקבוע מבחנים שיהיו מסוגלים ליישם את עקרון המימוש במישור המס הפירותי.