

בתי המשפט

עמה 370/99 עמה 465/00 עמה 466/00	בית המשפט המחוזי בירושלים
26/11/2006	בפני: כב' השופט יוסף שפירא

- בעניין:**
1. פנינת טל השקעות ובניה בע"מ
 2. גני איילה השקעות ובניה בע"מ
 3. גני טל סנטר השקעות ובניה בע"מ
- ע"י עו"ד ד"ר א' אלטר ושות'

המערעות

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים
ע"י עו"ד נ' סרי
פרקליטות מחוז ירושלים

המשיב**פסק דין חלקי****(החלטה בנושא שיטת החשבונאות הישימה)**

לפני שלושה ערעורי מס הכנסה שהוגשו במועדים שונים, על ידי המערערות, ביחס לצווים שהוציא המשיב למערערות לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה תשכ"א 1961 לשנים 1993 עד 1997. הערעורים מתייחסים לאותו נושא, בעניין אותה קרקע, והם כרוכים אחד בשני.

גדר המחלוקת

1. המדובר בשומות מס הכנסה לשנים 1993-1997 שהוצאו ל-3 חברות שונות שהוקמו על ידי מר שלמה גולובנציץ (להלן - **גולובנציץ**), בגין עסקאות במקרקעין. עניינו של פסק דין חלקי זה בשאלה האם הדוחות הכספיים המתוקנים שהוגשו על ידי המערערות ביום 31.12.96, נערכו בהתאם לכללי החשבונאות הפיננסית המקובלים הרלוונטיים. בהתאם להסכמה הדיונית בין הצדדים מיום 14.6.01 שאושרה על ידי כב'

השופט מ' גל, תידון שאלה זו בנפרד מן השאלה בדבר חבותן של המערערות במס, אשר תידון בשלב השני של ההליך.

העובדות הנחוצות לעניין

2. תחילתה של הפרשה ביום 15.11.1989, עת נרכשו הזכויות בקרקע בשטח של 197 דונם המצויה במושב בני עייש, (להלן: "הקרקע") על ידי עו"ד אריה יעקב בנאמנות עבור גולובנציץ. בסמוך לרכישתה הועברה הקרקע מתחום שיפוטה של המועצה האזורית באר טוביה לתחום השיפוט של המועצה האזורית זמורה. ייעודה התכנוני של הקרקע שונה מחקלאות לבנייה, ונערכו תכניות לצורך בנייה על הקרקע, בהתאם ליעוד החדש.

3. ביום 2.3.92 העביר גולובנציץ, לאחיו חיים גולובנציץ (להלן: חיים) כ-50% מהקרקע ללא תמורה. בשנים 1992-1993 מכר חיים את חלקו בקרקע בסדרת עסקאות בהן נמכרו יחידות קרקע (לאחר פעולת פרצלציה) בגודל שבין חצי דונם לדונם ומחצה. על מכירות אלו הצהיר חיים, בהתאם לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה) תשכ"ג - 1963, (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), כמכירת מלאי עסקי החייב במס הכנסה, והן אינן נדונות במסגרת הליך זה.

4. ביום 1.9.91 הקים גולובנציץ את חברת "פנינת טל השקעות ובניה בע"מ", היא המערערת בעמ"ה 370/99 (להלן: מערערת 1 או פנינת טל) והחזיק בבעלות מלאה בה. ביום 9.11.1992 הקים גולובנציץ את חברת "גני טל סנטר השקעות ובניה בע"מ", היא המערערת בעמ"ה 466/00 (להלן: מערערת 3 או גני טל), והחזיק בבעלות מלאה בה. ביום 7.2.93 הקים גולובנציץ את חברת "גני איילה השקעות ובניה בע"מ", היא המערערת בעמ"ה 465/00 (להלן: מערערת 2 או גני איילה), והחזיק בבעלות מלאה בה. החל מיום 21.12.92, ובמהלך שנת 1993 העביר גולובנציץ למערערות בחלקים שונים, במסגרת סדרת עסקאות, את כל יתרת הקרקע שהיתה בבעלותו, היא הקרקע נשוא דיון זה.

5. ביום 30.12.93 העביר גולובנציץ את מניותיו במערערת 2 ובמערערת 3 לידו מערערת 1. במהלך השנים 1994-1997 מכרו המערערות את כל הקרקע שהייתה בבעלותן, ביחידות המוכנות לבנייה, לקבלנים.

התנהלות המערערות וגולובנציץ מול הרשויות

6. בחודש מאי 1991 הוצאה למערערת 1 שומת מס רכוש בסך של 9,000,000 ₪. מערערת 1 הגישה השגה על שומה זו. (בשלב זה, לא הוגשו ראיות לעניין זה, ולעניין תוצאת ההשגה, אם כי לפי מוצג מ/4, למערערת 1 היה חוב למס רכוש באוגוסט 1994, וכי

אישור לטאבו ניתן בשנת 1996). בחודש נובמבר 1993 דיווח גולובנציץ לרשויות מיסוי מקרקעין כי כל העברות המקרקעין, ממנו למערערות, בוצעו ללא תמורה. לפיכך, בהתאם להוראות סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין, זכה לפטור מתשלום מס שבח בגין העברות אלו. המערערות לא הצהירו על שווי המקרקעין לצורך מס רכישה באותו מועד. בחודש אפריל 1994 הוציאו רשויות מס שבח למערערת 1 שומה על פי מיטב השפיטה בדבר הערכת הקרקע בסך 10,000,000 ₪ לצרכי קביעת מס הרכישה בגין העברות המקרקעין. בחודש אוגוסט 1994 הגישה פנינת טל השגה על שומה זו.

7. ביום 18.10.94 הגישה גני טל בקשה לקבלת הטבות מס במסגרת החוק לעידוד השקעות הון תשי"ט 1959, לגבי בנינים להשכרה. אישור בהתאם לבקשה זו התקבל ביום 24.11.94. ביום 28.12.95 היא הצהירה בפני פקיד השומה כי חלות עליה הוראות סעיף 85(ד)(1)(ב) לפקודת מס הכנסה, קרי כי בכוונתה להעביר את המקרקעין המהווים מלאי עסקי שבבעלותה **למעמד של נכס הון**, וזאת על מנת לדחות את אירוע המס שיוחל עליה, למועד מימושם של המקרקעין. בגין אותה הצהרה קיבלה מערערת 2 אישור בהתאם להוראות תקנה 19א לתקנות מיסוי מקרקעין (מס רכישה) תשל"ה 1974, כנוסחה דאז, לפיו היא זכאית להטבה, דהיינו שיעור מס רכישה מופחת של 0.5% במקום 5%. בחודש אוקטובר 1996 פנתה מערערת 2 למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, וכתוצאה מפניה זו שונה שווי המקרקעין לצורך מס רכישה, לסך של 5,421,362 ₪.

8. ביום 15.11.92 הגישה מערערת 3 בקשה לקבלת ההטבות המנויות בהוראות פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון תשי"ט 1959 במס לגבי בנינים להשכרה, ואישור בהתאם לבקשה זו התקבל ביום 29.12.92. ביום 29.11.95 הצהירה מערערת 3 בפני פקיד השומה כי חלות עליה הוראות סעיף 85(ד)(1)(ב) לפקודת מס הכנסה, קרי כי בכוונתה להעביר את המקרקעין המהווים **מלאי עסקי** שבבעלותה למעמד של **נכס הון**. בגין אותה הצהרה קיבלה מערערת 3 אישור בהתאם להוראות תקנה 19א לתקנות מיסוי מקרקעין (מס רכישה) תשל"ה 1974, כנוסחה דאז, לפיו היא זכאית להטבה של שיעור מס רכישה מופחת של 0.5% במקום 5%. בחודש אוקטובר 1996 פנתה מערערת 3 למנהל מיסוי מקרקעין בבקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, וכתוצאה מפניה זו שונה שווי המקרקעין לצורך מס רכישה לסך של 2,996,577 ₪.

הטרחתי את בעלי הדין בפרטים אלה, ואולם יש להם השלכה לענייננו, כמפורט להלן.

דוחותיהן הכספיים של המערערות

9. בדו"חות הכספיים המקוריים של מערערת 1 לשנת 1993, שהוגשו למשיב ביום 31.10.94, נרשם ערך ה"מקרקעין לבנייה" בבעלותה, בהתאם למחיר רכישתם על ידי גולובנציץ בשנת 1989, בסך 600,000 ₪. בביאורים לדו"חות, הציגה מערערת 1 את תכניותיה לקרקע, לפיהן בכוונתה לבנות, על לפחות מחצית מן הקרקע, בניינים להשכרה, ועל כן יש לראות בקרקע זו נכס הון, ואילו בשארית הקרקע יש לראות כמלאי עסקי. ביום 31.12.96 הוגש למשיב דו"ח מתקן מטעם מערערת 1, לפיו שווי ה"מקרקעין לבנייה" שבבעלותה הועמד על סך כ-32,000,000 ₪, סכום המשקף, לטענת מערערת 1, את שווי השוק של הקרקע.

10. בדו"חות הכספיים הראשונים, המקוריים, של מערערת 2, שהוגשו למשיב ביום 28.7.94, נרשמו המקרקעין שהועברו אליה מגולובנציץ לפי עלותם ההיסטורית דהיינו הסכום שגולובנציץ שילם בעת שרכש את המקרקעין, בסך 41,181 ₪. מחצית המקרקעין נרשמה כמלאי עסקי המיועד למכירה, ומחצית כנכס הון המיועד להשכרה. ביום 31.12.96 הגישה מערערת 3 דו"ח כספי לשנת 1994 ודו"ח מתוקן לשנת 1993. בדו"ח המתוקן לשנת 1993 נרשמו המקרקעין בערך של 5,421,362 ₪, וכנגדו הוגדל סעיף ההון העצמי של מערערת 2. בביאורים לדו"ח לשנת 1994 ציינה המערערת כי תיקנה את הדו"ח המקורי לשנת 1993 על דרך של "תיקון טעות".

11. בדו"חות הכספיים הראשונים של מערערת 3, שהוגשו ביום 31.7.94 המאושרים על ידי רו"ח, נרשמו המקרקעין שהועברו אליה מגולובנציץ לפי עלותם ההיסטורית לגולובנציץ בעת שהוא רכשם, בסך 23,671 ₪. גם כאן המקרקעין נרשמו בשני חלקים - מחצית כמלאי עסקי המיועד למכירה, ומחצית כנכס הון המיועד להשכרה. ביום 31.12.1996 הגישה מערערת 3 דוח לשנת 1994 ודוח מתוקן לשנת 1993. בדוח המתוקן לשנת 1993 נרשם שווי המקרקעין בערך חדש של 2,996,577 ₪, וכנגדו הוגדל סעיף ההון העצמי של מערערת 3. בדוחותיהן של המערערות נטען כי השינוי האמור בוצע כיוון ש: "החברה החליטה לתקן את הדוחות הנ"ל ולהציג מחדש את המקרקעין הנ"ל לפי שווי ליום ההעברה כפי שנקבע בשומה שהוצאה על ידי שלטונות מס שבח מקרקעין".

השומות, הערעורים וההסדר הדיוני

12. בשנים 1999-2000 הוציא המשיב למערערות צווי שומה מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה, בהם נדרשו המערערות לשלם מס עבור השנים 1993-1997 בתוספת קנסות גירעון, ובתוספת הפרשי הצמדה וריבית. ביום 26.12.99 הגישה מערערת 1 ערעור על השומה שנקבעה לה, הוא עמ"ה 370/99. ביום 12.10.00 הגישו מערערות 2 ו-3 את ערעורן על השומות שנקבעו להן, הם עמ"ה 465/00 ועמ"ה 466/00.

13. ביום 15.1.01 הורה בית המשפט על איחוד הדיון בעמ"ה 465/00 ובעמ"ה 466/00, וביום 14.6.01 אוחד הדיון בשני הערעורים גם עם עמ"ה 370/99. הצדדים הסכימו ביניהם כי קודם להכרעה בשאלת חבותן של המערערות במס, יכריע בית המשפט בשאלה מקצועית-חשבונאית בדבר מהותו של מחיר הרכישה אשר היה ראוי כי יירשם בדוחותיהן הכספיים של המערערות בגין העברת המקרקעין אליהן מאת גולובנציץ. לעניין זה, טוענות המערערות כי יש לראות בדוחות שהוגשו מטעמן בשנת 1996 כדוחות תקינים מבחינה חשבונאית, בעת שצוין בהם כי מחיר רכישת המקרקעין על ידיהן הינו כ-32,000,000 ₪, בעוד שהמשיב חולק על כך. הצדדים הסכימו כי לצורך הכרעה בשאלה זו, ובאין הסכמה על מינוי מומחה מטעם בית המשפט, תובאנה בפני בית המשפט חוות דעת מקצועיות מאת מומחי הצדדים, אשר ייחקרו עליהן. לאור הסדר זה, וחרף שמדובר בשאלות מקצועיות בתחום הנדון, היא עלי להכריע ביניהן, ולבכר איזו מחוות הדעת יש להחיל על המקרה דן. מעיון בחוות הדעת וסיכומי הצדדים עולה כי מדובר בחוות דעת מקצועיות ברמה גבוהה ביותר, והעדפת מסקנה זו או אחרת של מי מהמומחים תהא, בהתאם לכוחה המשכנע ולאור אינדיקטורים נוספים שיטו את הכף לקבלת דיעה זו או אחרת.

נתן לכך ביטוי כב' הנשיא מ' שמגר, בע"פ 224/88 גיתית איזראלוב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2), 661 באלה המילים:

"הפתרון הוא, כמבואר, בכוח המשכנע של כל תיזה מקצועית, ובין היתר, במידת הישענותה על כל שורת המימצאים. הווי אומר, אין תמיד תיזות מקצועיות המקובלות על כולי עלמא. בית המשפט בונה, על-כן, את מסקנתו על מידת השכנוע של העדות, ובין היתר, על מהות הבדיקות שנערכו, התאמת המסקנות למכלול המימצאים ונתונים וכיוצא באלה". (שם, 671).

לעניין העדפת חוות דעת אחת על רעותה, עמדה לאחרונה (כב' השופטת מ' נאור) בע"פ 9897/05 אליהו אלמגור נ' מדינת ישראל (טרם פורסם) (23.11.06), תק-על 2006(4), 1867, בצינה כי:

"בבוא בימ"ש להכריע בין חו"ד מקצועיות נוגדות עליו להפעיל שיקול דעת שיפוטי ולא שיקול דעת מקצועי. קביעת בימ"ש המחוזי לפיה חו"ד מומחי התביעה עדיפות, התבססה על בחינת האמינות המקצועית ועל בחינת אופי הבדיקות. הסתירות עליהן הצביע המערער, ככל שהן קיימות, הינן שוליות הנובעות משימוש שונה במונחים לשוניים ולא ממסקנות מקצועיות שונות.

פגמים בחיפוש - המערער ויתר מיוזמתו על נוכחות עדים בחיפוש ולכן לא נפל פגם בחיפוש עקב אי נוכחות העדים. שונה המצב לגבי אי הזמנת עו"ד של המערער חרף העובדה שביקש להיות נוכח בחיפוש. הזכות להיעזר בעו"ד בשלבי החקירה השונים היא זכות מרכזית במסגרת ההליך הפלילי ההוגן; אולם, התנהגות השוטרים

בחיפוש אינה מביאה למסקנה הכרחית שיש לפסול את הראיה שהתגלתה עקב החיפוש שכן גם לולא היו נכשלים השוטרים באי הזמנת עוה"ד היתה החולצה מתגלית, כך שהפגם לא השפיע על מהימנות הראיה". (שם, פסקה 10).

(עוד לעניין הכרעה בין חוות דעת של מומחים ראו ע"א 11512/04 קרניל חברה לעבודות הנדסיות בע"מ נ' גב ים חברה לקרקעות בע"מ, תק-על 2006(4) 1593 (16.11.06); ר"ע 423/33 מדינת ישראל נ' עזבון סילברמן, פ"ד לז(4), 281). (כן ראו והשוו ע"א 4384/90 שמעון ואתורי נ' בית החולים לניאדו, פ"ד נא(2), 171).

14. חוות הדעת הוגשו, לאחר דחיות מרובות, ביום 10.6.03. המערערות הגישו את חוות דעתן של פרופ' יוסף גבעולי, אשר שימש בעבר, בין השאר, כיו"ר המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, וכראש החוג לחשבונאות באוניברסיטת ת"א. המשיב הגיש את חוות דעתו של פרופ' יורם עדן, דיקן ביה"ס למנהל עסקים במסלול האקדמי של המכללה למינהל, וחבר בכיר של הסגל האקדמי של מועצת רואי החשבון. ביום 17.6.03 התיר בית המשפט למערערות, על פי בקשתן, להגיש חוות דעת משלימה מטעמו של פרופ' גבעולי, וזו הוגשה ביום 15.7.03. או אז הועבר התיק להידון בפני. המומחים נחקרו על חוות דעתם.

המחלוקת בין הצדדים

15. המחלוקת העיקרית העומדת לפניי בשלב זה, כפי שנאמר, מתמקדת בשאלה האם הדוחות הכספיים המתוקנים לשנת 1993, שהוגשו על ידי המערערות בסוף שנת 1996, ערוכים בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים?

16. המערערות טוענות כי היה עליהן לרשום בדוחותיהן את ערך הקרקע שקיבלו בהתאם למחיר השוק, או "ערך הוגן" במועד הרכישה, וכי ערך זה תואם את שומות העסקאות שהגישו למשיב לצרכי מס רכישה בשנת 1996. המערערות מבקשות לתמוך עמדתן זו בחוות דעתו של פרופ' גבעולי הקובעת, בקליפת אגוז, כי תכליתם של הדוחות הכספיים של חברה הינה מתן מידע רב ועדכני ככל האפשר על נכסיה. עקב כך, הכלל הנהוג בכל הנוגע לרישום נכס בדוחות כספיים הינו רישומו בערכו הריאלי, וכי לאור כלל זה יש ליישם מנגנונים המאפשרים שערוך אמין של נכסים לצורך רישומם בדוחותיה הכספיים. על כן, בעת שבוצעה העברתו של נכס הניתן לשערוך, לידי המערערות, היה עליהן לקבוע את מחיר רכישתו בדוחותיהן על פי ערך השוק שלו באותו מועד. לעניין הבסיס לקביעת ערך שיערוך הקרקע, טוען פרופ' גבעולי כי רשויות מיסוי המקרקעין הינן בגדר 'שמאי אובייקטיבי', ומעת שקיבלו את בקשת המערערות לשינוי ערך עסקת רכישת המקרקעין על ידן לצורך קביעת מס הרכישה, זכאיות הן להסתמך על כך לצורך רישום ערך המקרקעין בספריהן. כמו כן, תיקון דוחות המערערות לשנת 1993 שנעשה בסוף שנת 1996,

בוצע בהתאם לכללי החשבונאות הנהוגים בישראל, וזאת גם בעת שהתיקון נסמך על החלטות מאוחרות של הנהלותיהן של המערערות, לפיהן בוטלה התכנית להפוך המערערות לחברות ציבוריות.

17. המשיב לעומתן, טוען כי היה על המערערות לרשום את ערך הרכישה של המקרקעין, שהועברו אליהן מבעל שליטה מלאה בהן ללא תמורה, בסכום הרכישה ששילם גולובנציץ, שהוא בעל השליטה במערערות.

לשיטת המומחה מטעם המשיב, פרופ' עדן, יש לרשום בדוחות המערערות את ערך הקרקע שהועברה אליהן מגולובנציץ בהתאם לערך רכישתה על ידו, וזאת לפי עקרונות החשבונאות המקובלים ועל פי מיטב הפרקטיקה החשבונאית הנוהגת בישראל, הן כיום והן במועד עריכת הדוחות. לשיטתו, עקרונות היסוד של החשבונאות, שהם עיקרון העלות, עיקרון השמרנות החשבונאית ועיקרון העדפת המהות הכלכלית על הצורה, כפי שהם באים לידי ביטוי בכללי החשבונאות הנהוגים בישראל, מחייבים כי בדוחותיהן הכספיים של המערערות יירשם ערך הקרקע בהתאם לערכה הרשום בספרי המעביר. זאת, כיוון שהמדובר בענייננו בהעברתו של נכס מבעל שליטה בחברה לחברה שבשליטתו, ובנכס שהינו בגדר מלאי עסקי. כמו כן, תיקון דוחותיהן של המערערות בוצע שלא בהתאם לכללי החשבונאות הנהוגים בישראל.

דין

פללי

18. טרם נדון בשאלה שבמחלוקת, אסיר מעל הדרך את טענת הסף שהמערערות מועלית בסיכומיהן.

המערערות טוענות כי יש לבחון את הסוגיה מן "**הטעם הכלכלי**", הלבד מיסויי, שביסוד רישום ערך המקרקעין במקרה הנדון, באשר רצונן של המערערות להנות מן ההטבות שמקנה החוק לעידוד השקעות הון, אינו פסול. לצורך כך נדרש היחיד על ידי המינהלת האחראית על ביצוע החוק להתאגד כתברה בע"מ.

לדעת ב"כ המערערות, כשחברה מעוניינת להנפיק את מניותיה בבורסה, מן המפורסמות שהצגת ערך הקרקע שבבעלותה בערכי השוק, "**מהווה סוכריה טעימה יותר למשקיע הפוטנציאלי**". לטעמו, אין מדובר בהערמה על המשקיעים, הואיל והשווי הריאלי של הקרקע המושבחת לאחר שינוי התב"ע, עומד על סך 32,000,000 ₪. בסופו של יום, לא מדובר בהתחמקות מתשלום מס, אלא בדחייתו. (סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין,

ראה להלן). פועל יוצא מן האמור, לטענתך, כי מדובר בתכנון מס מותר, כפי שכבי הנשיא מ' שמגר, התייחס לסוגיה בע"א 4639/91, מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון דוד ואלזה, פ"ד מח (3), 156, בצינו :

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עיסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין.

הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני, בשל כך בלבד שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם, כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו. (שם, 169).

כן מפנה ב"כ המערערות לדברי כב' השופט י' אנגלרד בע"פ 1182/99, ע"פ 1439/99, ע"פ 2606/99, אליהו הורביץ, פרומדיקו בע"מ נ' מדינת ישראל, תק-על 2000(3) 1010, כדלקמן :

"לשם כך עמד בית המשפט על ההבדל בין התחמקות ממס לבין הימנעות ממס. התחמקות ממס היא בלתי חוקית בעוד שהימנעות ממס היא פרי תכנון מס לגיטימי. התחמקות ממס מצריכה בדרך כלל העלמה של עובדות אמיתיות ויצירת מצג שווא. הימנעות ממס היא גלויה, ידועה ומתבצעת במסגרת החוק". (שם, פסקה 95).

לא אוכל לקבל טענה זו. ראשית, על פי ההסדר הדיוני שאלה זו אינה במחלוקת בשלב זה, ואף המומחים לא התייחסו אליה כלל. שנית, אופן רישום ערך המקרקעין היא נגזרת של שיטת החשבונאות המקובלת בעסקה בין בעל שליטה בתאגיד לתאגיד שבשליטתו, ואין אנו עוסקים בפן הפלילי. מכל מקום, ככל שמדובר בתחום המחלוקת, התשובה תהא בכך שנצביע על העקרון העדיף מתוך אותם עקרונות נשוא הדיון.

די אם נעיר כבר בשלב זה, כי גם אם מהלך זה של המערערות נועד כדי לצאת להנפקה, הרי שיש לבחון אם יש להחיל עליהן באופן ישיר את תקנות ניירות ערך (ראו להלן), הקובעות כי יש לרשום את המקרקעין לפי עלות היסטורית, ולפיכך שבים למשבצת הראשונה.

תכלית עקרונות החשבונאות

19. **"ראיית חשבון"** מוגדרת בסעיף 1 לחוק רואי חשבון תשט"ו 1955 (להלן- חוק רואי חשבון), כדלקמן:

"בדיקתם, ביקורתם או אישורם של כל מאזן, חשבון ריווח והפסד, חשבון הכנסות והוצאות, חשבון תקבולים ותשלומים וכל חשבון כיוצא בהם, ומילוי כל תפקיד אחר שנתייחד או שיתייחד בחיקוק לרואה -חשבון, להוציא ניהול חשבונות". מכאן, שתכלית העבודה החשבונאית הינה קיום מעקב אובייקטיבי אחר פעילות כלכלית ועסקית, בדיקת דוחות המתייחסים אל הפעילות האמורה, ואישור התאמתם אליה. סעיף 16 לחוק רואי חשבון קובע כי **"לא ישמש רואה חשבון אלא יחיד, שותפות שכל השותפים בה הם רואי חשבון, או חברת רואי חשבון."**

תכליתה של הוראה זו הינה שמירת אי תלותו של רואה החשבון בבעל הדוחות המבוקרים על ידו, ואישורם או פסילתם. עם זאת, לצורך היותם של הדוחות, והנתונים המופיעים בהם שימושיים לגורמים שאינם מעורים בעסקיו של עורך הדוחות, נדרשים יסודות משותפים לדוחות השונים שעניינם זיהוי הנתונים הכלכליים הרלוונטיים, וקביעת דרכי הרישום והצגת אותם נתונים. ניתן לחלק יסודות אלו לשתי קבוצות: עקרונות החשבונאות וכללי החשבונאות המקובלים.

עניינם של עקרונות החשבונאות הינו קביעתו של הבסיס התיאורטי למקצוע החשבונאות, וקווים מנחים לעריכת דוחות באופן בו ימלאו הדוחות את תכליתם, שהיא מסירתו של מידע אמין ומבוקר על פעילותו של עורך הדוחות. עניינם של כללי החשבונאות המקובלים הינו קביעתן של הוראות מפורטות לעריכת דוחות, באופן בו יישמרו עקרונות החשבונאות הכלליים, ויתקיים בסיס משותף להשוואה בין דוחות שנערכו על ידי חברות ויחידים שונים הפועלים באותה סביבה כלכלית. כללים אלו נסמכים לרוב על החלטות וגילויי דעת של גורמים מקצועיים מתחום החשבונאות, או על הפרקטיקה החשבונאית הנהגת.

לצורך הדיון, ראשית יפורטו עקרונות החשבונאות הרלוונטיים לענייננו, לאחר מכן יפורטו הכללים לפיהם יזוהו כללי החשבונאות הנוהגים בישראל, ולבסוף נדון בכללי החשבונאות הנוהגים בישראל הרלוונטיים, ויישומם בענייננו. על ההתייחסות לכללי החשבונאות המקובלים בהליך המשפטי, עמדה כב' השופטת **ב' אופיר-תום** בעמ"ה (ת"א) 1175/99 **גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב יפו 1**, תק-מח 2002(4) 662, בציננה:

"בשאלת מקומם של כללי החשבונאות המקובלים בבית המשפט, ככלל, דנתי בהרחבה בפרשת אמישראלגז (ר', עמ"ה 43/95, החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (מיסים טו/5 ה-9) ובפרשת פזגז (ר', עמ"ה 182/97, 194,5+)

23,24/95 פז גז, חב' לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג, מיסים טו/3-ה-105, מעמ' 115). הדברים דשם יפים בעיני גם לענינו זה, מבלי צורך להרחיב בהם שוב. די בצייטוט ממצה מן הנאמר שם בנקודה זו, כדי להעמיד הבסיס להתייחסות העקרונית המתבקשת גבי מקומם של עקרונות החשבונאות המקובלים, בתחום המשפט, בכלל, ובכל הנוגע לסוגית התרת הפרשה לחובות תלויים, בפרט. כך הובהר שם בענין זה:

"בהקשר זה ברור גם מקומם של העקרונות מתחומי החשבונאות בדיון המשפטי, שנועדו להאיר את הפן החשבונאי ואת הפן הכלכלי של הנושא העומד לדיון, למיצער, באותם קטעים בהם קיים בחוק קושי ניסוחי, או חסר לשוני:

"יש לזכור, כי לכללים הנקוטים בידי רואי החשבון כדי לשקף את ההכנסה, יש חשיבות רבה באותם מקרים בהם לא נקבעו בפקודה הוראות מדויקות לגבי הדרך בה על הכנסה מסוימת להירשם, או העיתוי, בו על הוצאה מסוימת להיות מובאת בחשבון לצורך קביעת ההכנסה החייבת" (רפאל ומהולל, דיני מס הכנסה, כרך א', מהדורה חמישית, הוצאת שוקן (1995) בעמ' 576.. "שם, 668).

עקרונות החשבונאות

20. העיקרון הראשון הרלוונטי לנושא שלפנינו, הינו עיקרון "העלות ההיסטורית". רו"ח יעקב סמט קובע בספרו **חשבונאות פיננסית: תיאוריה ומעשה**, הוצאת אחיאסף חלק א' (מהדורה חמישית, 2000), (להלן-סמט), כי:

"ההיגיון המונח ביסודו של עיקרון העלות הוא, שעסקות כלכליות צריכות לקבל ביטוי בספרי החשבון, כפי שמשקף מדרך הפעולה הרגילה של אנשי עסקים, דהיינו במחיר הנקבע בין מוכר מרצון וקונה מרצון" (שם, 52).

על פי סמט, יתרונו העיקרי של רישום נכס על סמך עלותו, הינו היותו נסמך על עובדות אובייקטיביות. זאת, בניגוד לדיווח על ערך הנכס כערכו בשוק, שהוא סובייקטיבי בהתאם לדעתם של מעריכים אפשריים שונים העשויים להיות חלוקים ביניהם בדבר ערך השוק של הנכס. עם זאת, ישנה ביקורת כלפי עיקרון העלות ההיסטורית. בהתאם לביקורת, השימוש בערכים היסטוריים מטעה את המשתמש בדוחות, שאיננו יכול לדעת מתוכם את ערכם האמיתי של נכסי המדווח, הן עקב שינויים אינפלציוניים, והן עקב אירועים המשנים את ערך השוק של הנכס, כך שערכו הרשום בנכסי החברה מטעה.

עיקרון חשבונאי נוסף הרלוונטי לענינו הינו "עיקרון הגילוי המלא בדוחות הכספיים", כמתואר בספרו של סמט:

"הדוחות הכספיים הנערכים עבור משתמשים חיצוניים, תכליתם לספק מידע פיננסי המספיק, אופטימלית, כדי לאפשר להם קבלת החלטות. קידום מטרה זו מחייב את עריכתם בצורה שתענה על הציפיות של משקיע סביר מדוח כספי, לצורך ביסוס שיקוליו וקבלת החלטות. חשוב לכן שהדוחות יכללו את כל החומר הרלוונטי, בהתאם לכללים המקובלים, אך בזה בלבד לא די. משמעות רבה נודעת גם לאופן הצגת הנתונים, כדי למנוע הטעיות... ביטוי מובהק להתגלמות עיקרון הגילוי המלא, הוא הדרישה במקצוע בדבר צירוף של ביאורים ופירוטים לדוחות הכספיים, המהווים חלק בלתי נפרד של הדוחות. לפי הפרקטיקה המקובלת כיום, מהווים הביאורים המתלווים לדוחות הכספיים, אוצר בלום של ידיעות על החברה העשויות להאיר עיני המעיין בהם בתשומת לב..." (שם, 57, 58).

ב"כ המערערות טוען כי גם אם ייקבע כי כללי החשבונאות חייבו רישום המקרקעין בספרי המערערות לפי העלות בידי מעביר הקרקע, עדיין תעמוד השאלה מה קובעים לעניין זה דיני המס, כשהוא מפנה לעמ"ה 138/87 **טמבור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה מיסים** 15/ב (1988) עמ' ה-15 ע' 107. שאלה זו אינה נשוא דיונונו זה, מה גם שמדובר שם בכללי החשבונאות לעניין פקודת מס הכנסה ולא מיסוי מקרקעין.

(עוד לעניין היחס בין החשבונאות הפיננסית ודיני המס, ראו ע"א 87 / 494 **חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** מו (4) 795, 800 ע"א 3348/97 **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ** נו (1) 11).

כללי החשבונאות הנוהגים בישראל

21. ישנן 3 שיטות תקינה חשבונאית להן השפעה בדבר כללי הרישום החשבונאי הנוהגים בישראל, והן: התקינה הישראלית, התקינה האמריקאית, והתקינה הבינלאומית. הכללים הרלוונטיים במסגרת כל אחת משיטות אלו קבועים בתקנים ובגילויי דעת מקצועיים הניתנים על ידי מועצות מקצועיות שונות. בישראל קובעת לשכת רואי החשבון את התקנים וגילויי הדעת המקצועיים החלים בישראל עם זאת, התקינה החשבונאית הישראלית איננה מלאה, ועל כן יש להשלימה בעבודתן של מועצות מקצועיות זרות. בין מועצות מקצועיות אלו ניתן למנות לעניין התקינה האמריקאית את ה- Accounting Principles Board (להלן- APB) ומחליפתה מאז שנת 1973, ה- Financial Accounting Standards Board (להלן- FASB), ואת לשכת רואי החשבון בארה"ב, ה- AICPA. לעניין התקינה הבינלאומית הגוף המקצועי העיקרי הקובע את ההוראות הרלוונטיות הינו ה- International Accounting Standards Committee (להלן - IASC, או יאס"ק).

22. בענייננו, אין מחלוקת עקרונית בין הצדדים בדבר המתודולוגיה הכללית לזיהוי של כללי החשבונאות הנוהגים בישראל מתוך שיטות אלו. המתודולוגיה האמורה לזיהוי כללי החשבונאות הנוהגים בישראל מצויה בסעיף 6 לגילוי דעת 26 של לשכת רואי החשבון בישראל משנת 1981 (להלן- גילוי דעת 26), הקובעת כדלקמן:

"א. פורסם תקן של יאס"ק בנושא שלגביו יש גילוי דעת של הלשכה, יחייב בכל מקרה גילוי הדעת של הלשכה ויש להניח שלפחות אחת מהחלופות האפשריות לפי התקנים של יאס"ק תתאים לגילויי הדעת של הלשכה...
ב. פורסם תקן יאס"ק בנושא, שאין בו גילוי דעת של הלשכה, אבל נהוג בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, ימשיך לחול הכלל החשבונאי המקובל על אף התקן של יאס"ק...
ג. פורסם תקן של יאס"ק בנושא שאין בו גילוי דעת של הלשכה ואף אין בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, יחול התקן של יאס"ק."

23. אם כן, גילוי דעת 26 קובע מדרג היררכי בין המקורות הנורמטיביים השונים בישראל לכללי החשבונאות המקובלים. בראש המדרג הנורמטיבי מצויים גילויי הדעת של לשכת רואי החשבון בישראל, שתכליתם העיקרית ליישם ולהתאים את כללי התקינה הבינלאומית בישראל. על נושא בו פורסם גילוי דעת של לשכת רו"ח, יוחל התקן של יאס"ק בכפוף להוראות גילוי הדעת של הלשכה. המקור הנורמטיבי השני בחשיבותו הינו הנוהג החשבונאי המקובל בישראל הנסמך לעתים קרובות, כעולה מחוות הדעת שהובאו בפניי, על התקינה האמריקאית. המקור הנורמטיבי השלישי בחשיבותו, והחל בישראל רק בעת שאין גילוי דעת או כלל חשבונאי מקובל בנושא, הינו התקן של יאס"ק כלשונו. הצדדים כאן אינם חולקים על מדרג נורמטיבי זה, אם כי עומדות בפניהם פלוגתאות בדבר בחירת המקורות הנורמטיביים המתאימים להכרעה בשאלות חשבונאיות שונות, ותוצאת יישומם. (לעניין עקרונות שיטות רישום באירועי מס, ראו עמ"ה (חיפה) 399/02 אלישע בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, תק-מח 2006(2), 8776, 8779 (כב' השופטת ש' ורסקרוג) (22.6.06)).

דיווח על ערך נכסי חברה בדוחותיה הכספיים

24. השאלה הראשונה בה חלוקים המערערות והמשיב הינה, מהותו של כלל היסוד החל בישראל בדבר רישום ערך נכסים בדוחות כספיים במועדים הרלוונטיים, קרי השנים 1993 ו-1996. המערערות טוענות כי הכלל הנוהג בישראל מחייב דיווח על נכסי החברה כערכם בשוק, וזאת להבדיל מדיווח בערך רכישתם על ידיה בלבד. הטענה לא הועלתה במסגרת חוות דעתו של פרופ' גבעולי, כי אם במסגרת חקירתו הנגדית של המומחה מטעם המשיב, מפי ב"כ המערערות. ראוי היה משדנים בנושאים שבמומחיות מקצועית, כי צד המעלה טענה עניינית בשאלה שבמחלוקת, המצויה בתחום ידיעתו של מומחה, תובא זו בחוות הדעת מטעמו, ולא תועלה כאמור לעיל. עניינים שבמומחיות הינם אף עניינים

שבעובדה, ועל כן דורשים הם הוכחה לביסוסם בפני בית המשפט בעדות בעל מקצוע ולא טיעון בשלב הסיכומים. מכל מקום, גם לגופו של עניין לא מצאתי ממש בטענה זו. לטענת ב"כ המערערות, כפי שהועלתה במהלך חקירתו הנגדית של פרופ' עדן, הכלל החשבונאי הנוהג בישראל קובע, בהתאם לתקן בינ"ל 16, כי יש לשערך נכסים בדוחות כספיים כך שיבטאו את ערך השוק של אותם נכסים.

תקן בינלאומי 16 קובע מפורשות כי במקרה של עסקאות לא כספיות (כבמקרה שבפנינו), יש לרשום את הנכס על פי העלות ההיסטורית. במקרה זה מאחר שלא הושלם מעגל הפקת ההכנסה אין להכיר ברווח או בהפסד (סעיף 23 לתקן בינלאומי מס' 16), ובלשון התקן:

"an item of property, plant, and equipment may also be sold be in exchange for an equity interest in a similar asset. In both cases, since the earning process is incomplete, no gain or loss recognized on the transaction".

25. לטענת המערערות לעניין הכלל הנוהג בישראל השיב פרופ' עדן בשלושה: **ראשית, כי מלאי עסקי, כפי שנהגו המערערות בקרקע שהועברה אליהן, איננו ניתן לשיערוך הן על פי תקן בינלאומי 16 והן על פי הצעת תקן ישראלי 16. תקן בינ"ל 16 חל על נכסי "נדל"ן מוצבה וציוד" אשר "מוחזקים על-ידי מיזם לשימוש בייצור או בהספקה של טובין או שירותים, להשכרה לאחרים, או למטרות מנהליות וכן לנכסים "הצפויים לשימוש במשך יותר מתקופה אחת".** בעת שהמערערות הצהירו על הקרקע כ"מלאי עסקי" המיועד למכירה ונהגו בה בהתאם, הרי שאיננה חוסה היא תחת הגדרת הנכסים הניתנים לשיערוך על פי תקן בינלאומי 16.

תכליתו הינה התאמת הוראות תקן בינ"ל 40 שעניינו **"נדל"ן להשקעה"** לכללי הדיווח בישראל. הצעת תקן ישראלי 16, שהוצגה בשנת 2002, מאוחרת מן הדוחות נשוא הדיון, ועל כן איננה חלה עליהם. עם זאת, ניתן ללמוד ממנו לענייננו. הצעת תקן זו עוסקת בנדל"ן להשקעה", שהוא נדל"ן המיועד להשכרה ומוחזק על ידי חברה לזמן ארוך. זאת, להבדיל מ"מלאי עסקי", המוחזק לתקופה קצרה יותר לצורך מכירתו לאחר. הצעת תקן ישראלי 16 חורגת מתקן בינ"ל 40 בכך שהיא איננה מתירה רישום נכס נדל"ן בספרי חברה בערכו ההוגן (fair value), כי אם בערך עלותו בלבד. מכאן יש ללמוד 'קל וחומר' לענייננו – אם התקינה החשבונאית בישראל אוסרת על שיערוך נכס המוחזק לזמן ארוך על ידי חברה,

וזאת על אף השינויים הצפויים בערכו לאורך תקופה, וודאי שאיננה מתירה את שיערוכו של נכס המוחזק לתקופה קצרה משמעותית.

כמו כן, יש ללמוד מכך כי תקן בינ"ל 16 איננו רלוונטי בישראל, כיוון שגם בעת שחברה מחזיקה בנכס זמן ארוך, היא איננה רשאית לשנות את ערכו בדוחותיה, וזאת כיוון שהשינויים בערך הכסף מבוטאים כבר במסגרת דוחות החברה המתואמים לאינפלציה.

שנית, כי הוראות השיערוך אליהן מתייחס תקן בינ"ל 16 אינן רלוונטיות לפרקטיקה החשבונאית בישראל. זאת כיוון שתכלית הוראותיו היא שיערוך נכסים עקב שינויים אינפלציוניים. זאת בעוד שכללי החשבונאות בישראל קובעים כי יש לבצע תיאומי אינפלציה בעריכת הדוחות הכספיים עצמם.

שלישית, בכל מקרה, מכוח עקרון השמרנות החשבונאית, הכלל אשר היה חל בישראל במועדים הרלוונטיים הינו, כי בדוחות כספיים יירשמו נכסים בערך עלותם או בערך השוק שלהם, לפי הנמוך. לעניין זה מסתמך פרופ' עדן על מחקר שנערך באוניברסיטת תל-אביב בדצמבר 1993, על ידי המחברים י' בכר ונ' מלומד, **"דיווח כספי במחירי שוק"**, (מכון יוסף קסירר למחקר בחשבונאות) (להלן - **בכר ומלומד**) (מוצג מ/17), בו קובעים המחברים כדלקמן:

"כללי החשבונאות המקובלים כיום בישראל, בארצות הברית וברוב המדינות בעלות שוק הון מפותח מבוססים על המודל החשבונאי הקלאסי בו נמדדים הנכסים והתחייבויות על פי עלותם ההיסטורית... בצורה כוללת ניתן להגדיר את מערכת הדיווח המקובלת כיום ברוב מדינות אירופה ובצפון אמריקה כחשבונאות של עלות היסטורית בה נכלל מידע נוסף (supplementary disclosure), שנועד לעזור למשקיע בהערכת מצבה הכספי של החברה המדווחת. הגישה המקובלת היא כי את המידע על שווי השוק של נכסים או התחייבויות מסוימים ניתן לכלול בביאורים לדו"ח הכספי או בדוחות נספחים, האמורים להשלים את המידע שבדוחות הכספיים. אחד הכללים המרכזיים במערכת החשבונאות הקיימת הוא כלל ה"עלות או שוק, הנמוך שבהם", המחייב התאמת ערכם של נכסים למחירם בשוק, כאשר הוא נמוך מעלותם ומשקף ירידת ערך בעלת אופי מתמשך..." (שם, 13).

ובהמשך:

"בישראל עלה הנושא של דיווח כספי במחירי שוק לדיון במספר פורומים מקצועיים, ואף נעשו מספר צעדים להרחבת המידע המוצג בדוחות הכספיים, בכיוון של הוספת נתונים חלקיים על מחירי השוק של נכסי התאגיד המדווח והתחייבויותיו... במישור המעשי, במסגרת המודל החשבונאי הקלאסי המבוסס על ערכי עלות, נעשה בישראל צעד ממשי בהתאמת ערכי המאזן לערכים שוטפים... נקבע כי ניירות ערך סחירים המוחזקים בתיק השקעות לזמן קצר...

יוערכו על פי שווים בשוק ביום המאזן, כאשר הרווחים או ההפסדים משינוי בערכם ייזקפו לדו"ח רווח והפסד בעת התהוותם, אף אם טרם מומשו. עוד נקבע בגילוי הדעת כי השקעות קבע בניירות ערך סחירים יוערכו לפי העלות, אלא אם חלה בהם ירידת שווי שאינה בעלת אופי זמני. למרות האמור לעיל, בישראל עדיין לא מסתמנת מגמה כללית לדיווח במחירי שוק, אם כי במספר מקרים ניתן לזהות סימנים ראשונים שלה... (שם, 19).

וכן:

"כאן המקום להזכיר כי ההתעוררות המחודשת בנושא חשבונאות מחירי שוק נוצרה עקב זיהוי בעיות של חוסר התאמה כלפי מטה (הדגשה במקור – י.ש.) בנכסי ממוסדות בנקאיים, שלא הכירו בהפסדים בגין ירידת ערך האשראי וניירות הערך שהחזיקו מתחת לעלותם המקורית... על בסיס טענות זו נראה שהביקורת לא הופנתה בכיוון הראוי, והדרישה שבאה בעקבותיה לאימוץ כללי חשבונאות במחירי שוק הייתה משוללת יסוד. על בסיס העובדות... הפתרון לבעיית הדיווח מצוי במסגרת המודל החשבונאי הקיים, בו מיושם עקרון השמרנות על פיו נקבע הכלל להצגת ערך הנכסים ב"עלות או שוק – כנמוך מביניהם" (שם, 47).

עולה מן האמור, כי כלל הדיווח המקובל בישראל הינו, כי יש לדווח על ערכם של נכסים בדוחותיה, הכספיים של חברה, בהתאם לערך עלותם ההיסטורית, ולא בערך השוק שלהם, באותם מקרים בהם ערך הנכס עלה מאז מועד רכישתו. ערך הנכס בדוחות חברה עשוי להשתנות כלפי מטה, זאת רק אם היה וישנה ירידה קבועה בערכו.

26. גישה זו נראית בעיני כמבוססת. ב"כ המערערות לא הפריך את קביעת פרופ' עדן הנתמכת על ידי בכר ומלומד, ולא הוכח לפני כי הפרקטיקה החשבונאית השתנתה בין השנים 1993 ו-1996, או כי הדברים המפורטים בפרק זה האמורים מפי פרופ' עדן אינם נכונים. גם אם הנטל רובץ על כתפי המשיב להצדיק את השומה, הרי שהוא הורם. לפיכך, דין טענתן של המערערות, לפיה הפרקטיקה החשבונאית קובעת כי יש לרשום נכסים בדוחות חברה כערכם בשוק, דינה להידחות.

דיווח על עסקאות חליפין וקביעת ערך רכישה לנכס בספרי חברה

27. לאור מסקנתי, לפיה כללי החשבונאות המקובלים, במועדים הרלוונטיים, קובעים כי יש לדווח על ערך נכסים בדוחות חברה על פי הכלל "עלות או שוק – כנמוך ביניהם", ושעה שאין מחלוקת כי ערכה הכלכלי של הקרקע עלה עם הפשרתה לבנייה, וזאת קודם להעברתה לידי המערערות, נעבור לדון במחלוקת השנייה בין הצדדים היא בשאלה: מהו ערך העלות שיש לרשום בספרי המערערות – האם כערך הקרקע כערכה בשוק ביום העברתה לידי המערערות, או כערכה בספרי המעביר?

לשיטתו של פרופ' גבעולי יש לרשום את הקרקע בערכה בשוק ביום ההעברה, וכי השומה עליה דיווחו המערערות לצרכי שומת מס רכישה מתוקנת בשנת 1996 מהווה שומה אמינה מספיק לצרכים חשבונאיים, כך שיינתן למערערות לרשמה כ"ערך הקרקע" בדוחותיהן הכספיים. לעניין זה מבקש פרופ' גבעולי להסתמך על גילוי דעת APB 29, על תקן בינלאומי 16 של IASC, ועל ספרו הנ"ל של יעקב סמט, **חשבונאות פיננסית**, בהם נקבע כי בעת שנערכת עסקת חליפין בנכסים, יש לרשום בדוחות הכספיים כתמורה את ערך הנכס שנתקבל.

28. הקביעה במקורות אלו, כפי שמציין פרופ' עדן בחוות דעתו המשלימה, איננה במחלוקת. אולם הקביעה האמורה מתייחסת לכלל החל בעת שנרשם נכס שהושג במסגרת עסקת חליפין ונדרש רישומו בדוחות הכספיים. אז, אכן קובע הכלל הרגיל כי יש לשערך את העסקה ואת הנכסים המצויים בידי החברה בהתאם לנכסים שנתקבלו במסגרת העסקה. המחלוקת שלפנינו מתמקדת אפוא בשאלה, האם כלל זה חל בענייננו, והאם על פי כללי החשבונאות המקובלים מתקיים חריג רלוונטי לענייננו, המורה כי באותן עסקאות שנערכו בין גולובנציץ והמערערות, היו מחויבות המערערות לרשום את ערך הקרקע המועברת בדוחותיהן כערכה בספריו של גולובנציץ, אם היה עורך דוחות חשבונאיים.

29. פרופ' עדן קובע בחוות דעתו כי קיים חריג חשבונאי מוכר המקובל בכל מערכות התקינה החשבונאית, לפיו בעת שמועבר נכס בין ישויות משפטיות המצויות תחת שליטה משותפת, לא ייקבע ערך הנכס בדוחות החברה בהתאם לערך השוק שלו, כי אם בהתאם לערכו בספרי המעביר.

פרופ' עדן מבסס את חוות דעתו על סעיף 4(b) לגילוי דעת APB 29 עצמו, הקובע כי גילוי הדעת איננו חל כלל על רישומן החשבונאי של עסקאות שבין ישויות משפטיות המצויות תחת בעלות משותפת. בדומה לכך, קובע גילוי דעת APB 16, שעניינו "Business Combinations" כי הוא איננו חל על העברות נכסים והחלפת מניות בין חברות תחת שליטה משותפת. בבסיס חריגים אלו, לשיטתו, עומד עיקרון העדפת המהות הכלכלית על הצורה, וזאת בדומה להודעת הבהרה מס. 39 של AICPA, הקובעת כללים להבחנה בין עסקאות בעלות תוכן כלכלי אמיתי לעסקאות שאינן בעלות ערך כזה. על כן, לשיטתו, אין לראות בהעברות הקרקע מגולובנציץ למערערות כ"עסקאות" בגינן יש לרשום הקרקע בדוחות המערערות בהתאם לערך השוק שלה.

30. אשר לכללי החשבונאות הנוהגים בישראל במועדים הרלוונטיים לפרסום הדוח המתוקן, הרי שבמקרה שלפנינו, בו הועבר נכס מבעל שליטה מלאה בחברה לידי החברה,

לא הייתה כלל האפשרות, בהתאם לכללי החשבונאות, לתקן את דוחותיהן הכספיים של המערערות כך שערך השוק של הנכס במועד ההעברה יירשם בדוחות החברה, וזאת גם מקום בו קיים מנגנון אובייקטיבי לשיערוך הנכס.

פרופ' עדן מבסס את עמדתו על ההוראות המוחלות על דוחות כספיים במסגרת הסדרת תחום ניירות הערך בישראל. לשיטתו, הפרקטיקה החשבונאית העדיפה, הן בישראל והן בארה"ב, תואמת את ההוראות המנויות בדין החל על ניירות הערך בכל הנוגע לאופן רישומם של עסקאות ונכסים בדוחות כספיים. לעמדתו, על אף שבמישור המשפטי התקנות חלות על חברות ציבוריות בלבד ואינן ניתנות לאכיפה כנגד חברה פרטית, הרי שבמישור החשבונאי-מקצועי עדיפה הפרקטיקה המנויה בהן על פני פרקטיקה אחרת. לעניין זה מפנה פרופ' עדן לשינויים שנערכו בהוראות אלו בתקופה הרלוונטית.

בעת עריכת הדוחות הכספיים המקוריים של המערערות עמדה בתוקף הנחיה שפורסמה בחודש מרץ 1994 על ידי הרשות לניירות ערך, מכוח סמכותה לפי סעיף 36א לחוק ניירות ערך תשכ"ח 1968, לפיה יש לרשום נכס שהועבר לחברה מבעל שליטה בה לפי ערכו בספרי בעל השליטה ביום ההעברה, בהתאם לכללי החשבונאות. במסגרת סעיף 7ג להנחיה זו נקבע, כי אם במועד ההעברה מחיר השוק היה ניתן לקביעה חד משמעית, אזי יש להציג בדוח הכספי של התאגיד את הנכס המועבר במחיר השוק. לעומת זאת, בעת עריכת הדוחות המתוקנים של המערערות, בסוף שנת 1996, עמדו בתוקף תקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות כספיים) תשנ"ו 1996 מיום 14.8.96, אשר החליפו את ההנחיה האמורה, בהן נקבע בסעיף 6(א) לאמור:

"נכס שהועבר לתאגיד מבעל השליטה בו, לרבות נכס שתמורתו שילם התאגיד במזומן, יוצג בדוחות הכספיים על פי ערכו בדוחות הכספיים של בעל השליטה בתאריך ההעברה בהתאם לכללי החשבונאות; לא הוצג הנכס המועבר בדוחות כספיים של בעל השליטה, או הוצג בדוחות הכספיים של בעל השליטה שלא בהתאם לכללי החשבונאות, יירשם הנכס בדוחות הכספיים של התאגיד לפי הערך שבו היה מוצג לו ערך בעל השליטה דוחות כספיים לפי כללי החשבונאות."

ובסעיף 6(ד) נקבע:

"על אף האמור לעיל הועבר נכס במסגרת פעולות שאינן שינוי במבנה המשפטי של נכסי בעל השליטה בלבד, יוצג הנכס בדוחות הכספיים במחיר שוק, אם במועד ההעברה ניתן היה מחיר השוק לקביעה אובייקטיבית חד משמעית."

לפיכך, לשיטת פרופ' עדן, בהתאם להוראות התקנות משנת 1996, על מנת לרשום בדוחותיה הכספיים של חברה נכס שנתקבל מבעל שליטה בערך שוק, נדרשת עמידה

בתנאי נוסף, שהוא כי העברת הנכס איננה במסגרת פעולות המהוות שינוי במבנה המשפטי של נכסי בעל השליטה בלבד. רק במקרה זה, בהתקיים אפשרות לקביעה אובייקטיבית חד משמעית של ערך הנכס המועבר, ניתן יהיה לרשמו בערך שוק.

בענייננו, וכיוון שהמערערות היו בשליטתו המלאה של המשיב, הרי שהעברת הנכסים אליהן איננה אלא שינוי במבנה המשפטי של נכסיו. שיטתו של פרופ' עדן נתמכת במאמר העוסק, בין השאר, בסוגיה שבמחלוקת, פרי עטם של נ' ארניה ושי' ברטוב **"הטיפול החשבונאי ברכישת נכסים וחברות בתמורה להנפקת מניות"** (מכון יוסף קסירר לחשבונאות, דצמבר 1993), (להלן: **ארניה וברטוב**) שם מציינים המחברים, בדונם בחריגים לכלל, כי ערך נכס שנתקבל בעסקת חליפין יירשם בדוחות הכספיים כערכו בשוק, שכן:

"... עסקאות בין בעלי שליטה לחברה ועסקאות בין חברות וגופים תחת שליטה משותפת הינן בדרך כלל שינוי צורה פורמלי-משפטי ולא שינוי כלכלי מהותי. על מנת להחליט מהו הטיפול החשבונאי, יש לבחון את תהליך העסקה (הדגשה במקור – י.ש.) שנעשה, ולא דווקא את התוצאות הסופיות. הפרמטרים שיש להביאם בחשבון הינם:

א. האם נעשתה כאן "עסקה" או שנערך "רה ארגון" בלבד.
ב. האם בעלי מניות המיעוט בחברות הבנות (המועברות) היו מעורבים בעסקה באופן אקטיבי.

במקרים שבהם בעלי מניות המיעוט היו מעורבים בעסקה באופן אקטיבי ונרכשו למעשה זכויות המיעוט שלהם, תאומץ שיטת הרכישה. בשאר המקרים תירשם העסקה לפי השווי המאזני. זוהי למעשה הגישה... המשקפת את עמדת הגופים המקצועיים בארה"ב.

הכלל הנהוג ע"י רשות ניירות הערך בארץ הינו שהעסקאות בין בעלי שליטה לפני הנפקה ראשונה ירשמו בשווי המאזני. לדעתנו גישה זו נכונה במקרים שבהם לא מעורבים בעלי מניות המיעוט ולא נרכשו חלק מזכויותיהם, לדוגמא בעת שבעל מניות יחיד יבצע ארגון מחדש של אחזקותיו לפני הנפקה ראשונה, הרי יש ליישם כלל זה. במידה ובחלק מתהליך הארגון מחדש מתבצע שינוי בזכויות המיעוט וזוהי עסקה בעלת אופי כלכלי הרי יש לתת לה את הביטוי והרכישה תירשם לפי השווי ההוגן" (שם, 69).

הדברים האמורים מתייחסים להעברתן של מניות בין בעלי שליטה וישויות משפטיות בשליטתם, ולא בהעברת קרקע. עם זאת, מן הדברים האמורים עולה כי לצורך רישום נכס שהועבר מבעל שליטה בתאגיד בערך העסקה נדרשת עמידה בשני תנאים: **הראשון**, כי תיערך "עסקה" המשנה את זכויות בעלי מניות המיעוט, להבדיל מ"רה ארגון". **השני**, כי תתקיים מעורבות של בעלי מניות המיעוט, קרי גורמים בעלי אינטרס מנוגד לאינטרס של בעל השליטה בקביעת מחיר העסקה. בענייננו המדובר בהעברתו של

נכס מבעל שליטה מלאה במערערות אל המערערות, בלא שהיו בעלי מניות מיעוט שזכויותיהם השתנו או שהיו מעורבים בעסקה. על כן נראה כי המערערות אינן עומדות בתנאים שנקבעו בספרות המקצועית-חשבונאית לקיומו של "ערך כלכלי מהותי" לעסקה, ואשר רק בהתקיימם יש לרשום את הנכס בדוחות חברה בערך השוק שלהם.

מכאן, שבהתאם לעמדתם של ארניה וברטוב, אין לרשום בספרי המערערות את ערך הקרקע ביום העברתה, כי אם, מכוח יישומו של העיקרון החשבונאי בדבר עדיפות המהות הכלכלית על הצורה, יש לרשום את הקרקע כערכה בספרי המעביר.

(ראו והשוו עמ"ה (נצרת) 93/94 מור"ג - מחקר ופיתוח רמת הגולן נ' פקיד השומה צפת, תק-מח 96(3), 2980 (כב' השופט מ' הס), (30.1.96); ע' איזביצקי, חשבונאות פיננסית, הוצאת יבנה תשמ"ה-1985, כרך א', 363).

סיכום ביניים

31. מן האמור לעיל, ובאין טענה סותרת מאת המערערות המגובה בראיות, עולה המסקנה כי מכוח כללי החשבונאות המקובלים, ובהתאם לעקרונות היסוד החשבונאיים, היה על המערערות לרשום בספריהן את הקרקע בערך עלות, וכי היה עליהן לקבוע ערך זה בהתאם לערך הקרקע בספריו של גולובנציץ, בעל השליטה המלאה בהן.

32. לעניין זה הועלתה טענה מפי ב"כ המערערות, ולא מפיו של פרופ' גבעולי, המומחה מטעם המערערות, לפיה גולובנציץ הינו תושב בלגיה, וכי עקב כך יש להניח כי ערך הקרקע כפי שהיה מופיע בדוחותיו הכספיים, יתאם את התקינה הבינלאומית. מכאן, לשיטתו, יש להניח כי הערך האמור ישוערך לערכו בשוק וזאת מכוח הוראות תקן בינלאומי 16, וכי בעת שיהיה ערך הנכס בספרי המערערות כערכו בספרי המעביר, יהיה ערכו של הנכס זהה לערכו בשוק. אף טענה זו לא צויינה על ידי המומחה מטעם המערערות, ובנוסף לכך הטענה לא התבססה על ראיות בדבר דיווחים שנערכו בפועל על ידי גולובנציץ, או על ראיות אחרות. עם זאת, גם לגופו של עניין יש לדחות את הטענה האמורה.

פרופ' עדן הסביר בחקירתו הנגדית, כי כשמדובר בהעברת נכס ללא תמורה בין צדדים קשורים, כך שערך נכס נרשם כערכו בדוחות המעביר, יש להחיל את כללי הדיווח שעניינם איחוד דוחות כספיים בישראל. על פי כללים אלו, קודם לאיחודם של הדוחות, יש לוודא כי הם תואמים זה לזה, וכי מוחל במסגרתם מערך אחיד של כללי דיווח חשבונאי התואם את כללי החשבונאות בישראל. במקרה הצורך, יש לערוך מחדש דוחות שאינם ערוכים על פי כללי הדיווח החשבונאי בישראל לצורך התאמתם כאמור. לא הובאה כל ראיה או נימוק לסתור את עמדתו של פרופ' עדן ומכאן שיש לקבלה. לפיכך, גם אם מר גולובנציץ הוא תושב בלגיה, ואף אם דוחותיו ערוכים בהתאם לתקינה חשבונאית המאפשרת שיערוך נכסים מוחזקים כערכם בשוק, ואף אם ערך גולובנציץ את דוחותיו

באופן בו שוערכו הנכסים לערכם בשוק קודם למועד ההעברה, הרי שהחלת כללי החשבונאות הרלוונטיים בישראל על דיווחיו של גולובנציץ לצורך רישום ערך הקרקע שהועברה ממנו אל המערערות בדוחותיהן, הייתה מחייבת רישומו של ערך הנכס בספריו על פי הכלל "עלות או שוק – על פי הנמוך". מכאן, שאין בטענה זו כדי לסייע למערערות לבסס את עמדתן, וכי עקב אי קיומו של ערך כלכלי לעסקה, יש לרשום את ערך הקרקע כערכה בספרי המעביר אם היו נערכים על פי כללי החשבונאות המקובלים בישראל.

33. דעתו של פרופ' עדן מקובלת עלי, ונתמכת אף בספרות המקצועית כפי שצוטט לעיל.

קבלת עמדת המערערות, לפיה אין צורך להתאים את הבסיס החשבונאי לפיהם מדווח ערך נכס בדוחות חברה, מובילה לתוצאות שאינן רצויות. לפיהן, לצורך הבנה סבירה של דוחות שנערכו לכאורה בהתאם לשיטה חשבונאית מסוימת, נדרש מן המעיין בהם להתחקות אחר ההיסטוריה של כל נכס המצוי בידי החברה שלא כתוצאה מעסקה בתנאי שוק, ולהחזיק במומחיות בדבר כללי החשבונאות הנוהגים בשיטות חשבונאיות שונות. עמדה זו מטילה על המעיין בדוחות חברה נטל שאין זה סביר כי יהיה עליו לעמוד בו, ותוצאתה היא נטילת כל ערך מעשי שהוא מן העיון בדו"חות הכספיים של חברה. עקב כך, אין אלא להסיק כי הטענה הבלתי מפורטת שהעלה ב"כ המערערות, איננה יכולה להתקבל ויש לדחותה.

מכאן, שבין אם גולובנציץ הינו תושב ישראל, ובין אם הינו תושב בלגיה, בין אם הגיש דוחות פיננסיים ובין אם לאו, הרי שרישום ערך הקרקע בספרי המערערות מתבסס על הנחת יסוד לפיה ה"ספרים" אליהם יש לפנות, לצורך זיהוי "ערך הקרקע בספרי המעביר", הינם ספריו של גולובנציץ אם היו נערכים בהתאם לכללי החשבונאות אשר נהגו בישראל במועדים הרלוונטיים.

זאת ועוד, כללי החשבונאות המקובלים, בכל סוגיה דיני המס, אמורים להתחקות אחר המהות הכללית של העסקה, או הפעולה שבמחלוקת ולהעדיף את המהות על הצורה. בית המשפט (כב' השופט א' הגין) בעמ"ה (ת"א) 181/84 ברנשטיין גיל נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"מ תשמ"ט(1) 54, מציין:

"והרי כללי חשבונאות נאותים מטרתם להציג את המצב האמיתי של העסק, ולתת תמונה נכונה של תוצאות הפעילות של העסק ואיתנותו. לצורך זה הכלל החשבונאי בהכרח יונק הן מן העובדות הכלכלית הסובבות עיסקה ולא פחות מן התוצאות המשפטיות של פעולה כלשהי, לא תמיד כללי החשבונאות ודיני המיסוי מדברים בקול אחד. וודאי לא כאשר הכלל החשבונאי סותר דין מדיני המיסוי, כגון רישום פחת במקרים מסויימים וכיוצ"ב. אולם, כאן במקרה דנן, כאשר שומה על בית המשפט להתעלם מן הצורה ולחפש את התוכן האמיתי, הרי שהחוק וכללי החשבונאות יוצאים

לאותה דרך ומחפשים אותה מטרה, וכמובן שבמקרה זה כללי החשבונאות מסי יעים אכן להשגת התוצאה המשפטית הנכונה".
(שם, 63).

המערעות כחברות פרטיות

34. המערעות טוענות, בהסתמך על חוות הדעת של פרופ' גבעולי, כי הכללים המפורטים בתקנים השונים ובתקנות בעלי השליטה, מתבססים על ההנחה כי עסקינן בחברה ציבורית, וזאת בעוד שהמערעות הן חברות פרטיות. לשיטתן, כללי החשבונאות אשר חלו בישראל במועדים הרלוונטיים על חברות פרטיות היו שונים מכללי החשבונאות שחלו על חברות ציבוריות, ולפיהם היה על חברה לרשום בדוחותיה הכספיים נכסים שהועברו אליה מבעל שליטה בה, בערך שוק במועד ההעברה.

טענתן היא, כי דוחותיהן המקוריים לשנת 1993 נערכו לקראת אפשרות הנפקתן בבורסה, וכי מעת שהחליטו להימנע מן ההנפקה, נערכו דוחותיהן הישנים מחדש, והוגשו כדוחות מתוקנים, וזאת על מנת להתאימם לפרקטיקה החשבונאית שנהגה בחברות פרטיות במועדים הרלוונטיים.

גם לו היינו מניחים לטובת המערעות, כטענתן בסיכומיהן, כי בהתאם לכללי החשבונאות אשר נהגו בישראל במועדים הרלוונטיים, הייתה חברה רשאית, אם כי לא חייבת, לרשום בדוחותיה הכספיים ערך נכס שנתקבל מבעל שליטה כערכו בשוק, וזאת גם מקום בו מהווה ההעברה האמורה פעולה שאיננה אלא שינוי במבנה המשפטי של נכסי בעל השליטה, קרי שלא בהתאם לעיקרון היסוד החשבונאי של העדפת המהות הכלכלית של העסקה על פני צורתה. זאת, בהסתמך על סעיף 7 להנחיית הרשות לניירות ערך מחודש מרץ 1994, אשר התיר רישום נכס שהועבר לחברה מבעל שליטה בה בערכו בשוק בכפוף לכך שייקבע ערכו האובייקטיבי. על בסיס הנחה זו מתחייב אם כן דיון בשתי שאלות: **הראשונה**, האם היו המערעות רשאיות, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים בישראל, לתקן את דוחותיהן לשנת 1993 כפי שביקשו לעשות בשנת 1996. **השנייה**, גם אם ניתן למערעות לתקן את דוחותיהן בהתאם לעקרונות לפיהם ביקשו לעשות כן, האם רישומו של ערך הקרקע בדוחותיהן הכספיים של המערעות בהסתמך על שומת מס הרכישה שמסרו תואם את כללי החשבונאות המקובלים בישראל? אפרט.

תיקון דוחות המערעות בשנת 1996

35. אין מחלוקת בין הצדדים כי ההוראות הנוגעות לתיקונם מחדש של דוחות חשבונאיים קבועות בתקן בינלאומי 8. תקן זה קובע כי דוחות כספיים יתוקנו **למפרע** באחד משני מקרים. הראשון, כאשר היה שינוי במדיניות החשבונאית שהתבצע על פי

הוראות גופי תקינה חשבונאית, או אם הדבר דרוש לשם טיפול נאות יותר בעסקאות או בדרך הצגתן. השני, הינו תיקון טעות מהותית.

36. המערערות טוענות, בהסתמך על חוות דעתו המשלימה של פרופ' גבעולי מיום 15.7.03, כי התיקון מחדש של הדוחות האמורים בוצע בהתאם להוראות תקן בינלאומי מס' 8. לשיטתן, מעת שהוחלט במועד מאוחר ממועד הגשת הדוחות לשנת 1993, שלא להפוך את המערערות לחברות ציבוריות, הרי שדיווח על נכסיהן על פי ערך השוק מהווה טיפול נאות יותר בהעברת הנכסים אליהן מבעליהן. לעניין זה, לטענתן, מחייב אותן תקן בינלאומי 8 בתיקונם לאחור של כל הדוחות הכספיים של המערערות, וזאת על מנת לשמור על ההתאמה בבסיס הדיווח בין הדוחות בשנים השונות. כמו כן, עקב היותו של הדיווח על נכסי חברה בערך השוק בגדר פרקטיקה מקובלת החלה על חברות פרטיות, הרי שיש לראות בתיקון הדוחות ב-1996 גם כתיקונה של טעות.

37. המשיב טוען, בהסתמך על חוות הדעת של פרופ' עדן, כי בכל מקרה נערכו דוחותיהן המקוריים של המערערות בהתאם לפרקטיקה החשבונאית העדיפה, המקיימת את עקרונות היסוד החשבונאיים באופן מיטבי, והתואמת את ההוראות המוחלות על חברות ציבוריות לעניין דיווחים כספיים מכוח תקנות ניירות הערך ופיקוח הרשות לניירות ערך. על כן, לא קמה כל עילה לשינוי דוחות המערערות באופן בו תוקנו בשנת 1996. יתרה מכך, תיקון זה מפר את התקינה החשבונאית, וזאת כיוון שבמסגרת התיקון האמור שינתה מערערת 1 את סיווג הקרקע, כך שמחציתה, שנרשמה בדוחות המקוריים כנכס הון, ומחציתה נרשמה בדוחות המתוקנים כמלאי עסקי. בביאור לדוח הכספי, נומק השינוי בכך שבדוחות הכספיים המקוריים:

"הוצגו מחצית המקרקעין בין סעיפי הרכוש הקבוע. הצגה זו נעשתה לאור כוונת החברה להגיש לאשור מרכזי ההשקעות תכנית עפ"י החוק לעידוד השקעות הון תשי"ט 1959 על פיה תבנה החברה בנייני מגורים שמחצית ייועדו להשכרה. החברה החליטה שלא להגיש את התכנית הנ"ל ולפיכך הוצגו הדוחות מחדש והמקרקעין נכללו, בתוקף למפרע, בין סעיפי הרכוש השוטף."
(סעיף 2(1)ב').

בכך שינתה מערערת 1 את דוחותיה הכספיים כך שיבטאו החלטת הנהלה מאוחרת ממועד עריכת הדוחות המקוריים, שהוא שינוי אסור. לעניין זה מפנה פרופ' עדן לתקן ישראלי 11 העוסק באירועים שהתרחשו בין תאריך המאזן לבין תאריך חתימת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. לטענת פרופ' עדן ממצה תקן 11 את המקרים בהם יתוקנו דוחות כספיים שלא בהתאם להוראות תקן בינ"ל 8. על כן, מעת שאין כל תקינה חשבונאית המתירה תיקון למפרע של דוחות שנחתמו בגין החלטות מאוחרות של הנהלת

חברה, הרי שתיקון דוחות המערערות בשנת 1996 בוצע שלא בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים.

38. כפי שכבר צוין, הנחת היסוד לפיה יש לדון בנקודה זו היא, כי שתי החלופות לרשום בדוחותיה הכספיים של חברה נכס שהועבר אליה מבעליה, בערכו ההיסטורי או בערך שוק הניתן לקביעה אובייקטיבית במועד ההעברה היו פרקטיקה חשבונאית אפשרית במועד הוצאת הדוחות המקוריים, בין אם היה המדובר בחברה ציבורית או שהיה מדובר בחברה פרטית. לעניין זה טענו המערערות עצמן כי שתי השיטות האמורות היו אפשריות במועד עריכת הדוחות המקוריים. על כן אין טענתן לפיה מהווה הדבר "טעות מהותית" המחייבת תיקון הדוחות יכולה לעמוד.

באשר לפרקטיקה החשבונאית העדיפה מביניהן, כפי שצוין, רישום בדוחותיה הכספיים של חברה ערך של נכס שהועבר אליה מבעל שליטה בה בהתאם לערכה בספרי המעביר מקיים שני עקרונות יסוד חשבונאיים, עיקרון השמרנות החשבונאית ועיקרון העדפת המהות הכלכלית על הצורה. אם ברצונה של חברה לבטא במסגרת דוחותיה הכספיים את ערך המקרקעין, הרי שהיא רשאית לעשות כן במסגרת הביאורים לדוחותיה הכספיים.

פרופ' גבעולי טוען בחוות דעתו המשלימה מטעם המערערות, כי רישום ערך הנכס שנתקבל על ידי חברה פרטית מבעל שליטה "משרת בצורה הטובה ביותר את מטרות הדיווח הכספי, קרי מתן מידע אמין, רלבנטי ושימושי למשתמשים בדוחות לצורך קבלת החלטות". מצאתי את עמדת פרופ' גבעולי כעמדה מוקשה, וזאת כיוון שלכאורה, בהתאם לשיטת פרופ' גבעולי דוחותיה הכספיים של חברה צריכים לכלול כמות מידע נמוכה יותר על מצבה הכלכלי.

לשיטת פרופ' עדן, החברה חייבת ליתן בידי המעיין בדוחותיה מידע על עלותם ההיסטורית של נכסיה או על ערכם בשוק, אם זה יוד ממועד רכישתם באופן קבוע. עם זאת, החברה רשאית, במסגרת הביאורים לדוחותיה, ליתן מידע עדכני בדבר ערך נכסיה.

תיקון דו"חות - מסקנות

39. שיטתו של פרופ' עדן, כאמור, מספקת למעיין בדוחות החברה מידע רב בדבר יציבותה הפיננסית של החברה, איכות הניהול בה, ובסיס להשוואת נתונים בין דוחות החברה וביאוריהם בשנים השונות. שיטתו של פרופ' גבעולי מספקת למעיין בדוחות החברה כמות מידע נמוכה יותר, וכתוצאה מכך חושפת צד שלישי המבקש להסתמך על הדוחות לסיכון מוגבר כי לא יוכל להסיק מתוכם את המידע הרלוונטי. חשש זה מתעצם בעת שהמדובר בחברה הנמצאת בבעלות מלאה של בעל שליטה יחיד המעביר נכס אליה,

ועקב כך עשוי לנהל את ספריו וספרי החברה באופן המכוון להונות נושים, לדוגמה על דרך של הערכת יתר של הנכסים אותם העביר לחברה. בעת שהמדובר בחברה פרטית בבעלות מלאה, אין גורמי פיקוח פנימיים בלתי תלויים בה או בבעל השליטה, לצורך ווידוא יציבותה הפיננסית. על כן, הכלים העיקריים לפיקוח על התנהלותה על ידי גורמי פיקוח חיצוניים הינו אישור הדוחות על ידי רואה חשבון מבקר, ומתן מידע רב ככל האפשר במסגרתם.

למותר לציין, כי גם בהנחה כי שיטתו של פרופ' גבעולי מקלה על המעיין בדוחותיה של חברה במתן מידע עדכני יותר בדבר ערך אותם נכסים שהועברו אליה ללא תמורה מבעל השליטה בה, במועד העברתם, הרי שאין בכך כדי לסייע למעיין בדוחות החברה לדעת את ערכם העדכני במועד העיון, וזאת כיוון שערך הנכסים אשר יירשם בדוחותיה הבאים של החברה יהיה כפוף גם הוא לכלל "עלות או שוק לפי הנמוך", וכל עדכון לערכם ייעשה רק במסגרת הביאורים לדוחות.

מן המקובץ עולה, כי יש להעניק משקל גבוה יותר לעמדתו של המשיב, לפיה מהווה רישום הנכס בערכו בספרי המעביר פרקטיקה חשבונאית עדיפה, וכי ככל שמעוניין בעל חברה לעדכן את הדוחות הכספיים כך שיביעו את ערך הנכסים בשוק, הרי שרשאי הוא לעשות כן בביאורים לדוחות.

המסקנה היא אפוא, כי תיקון דוחותיהן של המערערות איננו מהווה הצגה נאותה יותר של העסקאות אותן ערכו. כיוון שכך, הרי שתיקון דוחות המערערות בשנת 1996 איננו נסמך על עילות התיקון המנויות בתקן בינלאומי 8 ועל כן, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, הוא איננו קביל מבחינה מקצועית. **כיוון שכך, המסקנה היא כי הגשת הדוחות המתוקנים על ידי המערערות בשנת 1996 איננה תואמת את כללי החשבונאות המקובלים, ועל כן, סירובו של המשיב לקבלם הינו כדין.**

מתן ביטוי להחלטות הנהלה בדוחות

40. באשר לשילובה של החלטת הנהלה מאוחרת למועד הגשת הדוח המקורי בדוחות מערערת 1, טוען פרופ' גבעולי בחוות דעתו המשלימה כי בעניין נשוא הדיון, כיוון שהסוגיה הנדונה הינה רישום ראשון של נכס על ידי חברה בעת קבלתו, וזאת להבדיל משערוך הנכס לאחר קבלתו על ידי החברה, אין כל חשיבות לסיווג הקרקע כרכוש קבוע או כמלאי עסקי. מנגד, טוען פרופ' עדן כי שינוי כאמור בדוחות מנוגד לכללי החשבונאות המקובלים המנויים בתקן ישראלי 11, וכי לשינויים האמורים נפקות לעניין המס אותו תשלמנה המערערות. לעניין טענתו הראשונה של פרופ' עדן הרי שהתקן האמור לא הוצג לפני בית המשפט ותוכנו לא פורט באופן המאפשר קבלתה של הטענה. לעניין טענתו השנייה של פרופ' עדן, הרי שכפי שצוין בראשית הדיון לעיל, הרישום בדוחות מערערת 1 איננו קובע

את חבותה במס. ועל כן, לא היה בדרך הרישום כדי לקבוע את חבותה המהותית של מערערת 1 במס. עם זאת, יש לקבל טענה זו בחלקה, קרי כי שינוי בדיעבד בדוחותיה של חברה על פי החלטות הנהלתה, עשוי לגרום להכבדה על נציגי רשויות המס, כך שיקשה עליהם לקבוע את השומה הראויה על פי דיני המס, וזאת עקב ההבדלים בדין המס שיוחל על הנישומים בהתאם להחלטות הנהלה, אשר עיקר המידע על תוכן מצוי בידי הנישום עצמו.

כך לדוגמה, כבענייננו, קרקע המוחזקת על ידי נישום תירשם בספריו בערך זהה, היא סיווגה בספריו אשר יהא. על כן, ככל שיבקש נושה או משקיע לעמוד על ערך נכסי החברה מתוך דוחותיה, אכן אין משמעות לסיווג האמור. עם זאת, ככל שהמדובר בקביעת המס הראוי, אם בכוונת רשויות המס להסתמך, מטעמי יעילות, על הסיווג בספרי חברה, הרי שסיווג קרקע כ"רכוש קבוע" או כ"מלאי עסקי" משנה את הנורמה המשפטית-מיסויית שתחול על העסקה. בעת שתימכר קרקע שהיא בגדר "מלאי עסקי" תוחלנה עליה הוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] וההוראות הקשורות בה, ואילו בעת שתימכר קרקע שהיא בגדר "רכוש קבוע", תוחלנה עליה הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג 1963 וההוראות הקשורות בו. מכאן, שתיקון דוחות חברה בהתאם להחלטות מאוחרות מאפשר מניפולציות ניהוליות וחשבונאיות כך שלכאורה, בהתאם לדוחות המתוקנים חבותה של החברה במס תקטן.

כך, בענייננו, בחרה מערערת 1, בדוחותיה המקוריים בשנת 1993 לרשום מחצית מן המקרקעין שבבעלותה כ"רכוש קבוע" ומחצית כ"מלאי עסקי". בשנת 1996 הגישה מערערת 1 דוחות מתוקנים אשר לפיהם לכאורה השתנו תכניותיה, כך שבכוונתה למכור את כלל הקרקע שברשותה כמלאי עסקי. השינויים לכאורה בתכניות העסקיות של המערערת, נתנו בידה את היכולת לבקש ליהנות מהוראות המס המקלות עמה בכל מועד, כך שעל רשויות המס השונות הוטל לנהל חקירה לצורך זיהוים של המהלכים האמורים ומשמעותם הכלכלית, בכדי לקבוע את נטל המס הראוי שיוטל על מערערת 1, ובכללו תיקון שומות שהוצאו לה בהתאם לנורמות מס מקלות בדבר היקף ומועד תשלום המס, בכל שלב בו לכאורה השתנו תכניותיה העסקיות.

בתנאים אלה, ברי כי תיקון דוחות מערערת 1 באופן רטרואקטיבי, בהתאם ל"החלטות הנהלה" מאוחרות מן המועדים אליהם הוגשו הדוחות היה מקשה על זיהוי נורמות המס החלות על מערערת 1 ומחייב פתיחתן של שומות עבר בכל רשויות המס וחישובן מחדש, תוך עריכת חקירה בדבר האירועים הנוגעים למועדים הרלוונטיים בהם ניתנו החלטותיה של הנהלת מערערת 1 בכל מועד לאורך תקופה של מספר שנים.

המדובר בנטל כבד ביותר, שלשיטת המערערות רשאיות הן לבחור את מועד הטלתן על רשויות המס השונות, וזאת על דרך תיקון הדוחות תוך התבססות על החלטת הנהלתה של חברה שתחולתה לכאורה למפרע, ובכך לשנות את היקף ומועדי תשלום המס. שיקול נוסף נעוץ בעובדה כי שילובה של החלטת הנהלה מאוחרת בדוחות ישנים מגדילה משמעותית את עלויות הבדיקה וההתדיינות של רשויות המס, ובכך עשויה להובילן להעדיף פשרה עם הנישום ששינה את דוחותיו למפרע. כך עשוי שינוי למפרע מעין זה לשנות את המס שייגבה בפועל, גם אם לא על פי דיני המס.

מכאן, שאין לקבל את עמדת המערערות, ואין ליתן בידי נישום את האפשרות המעשית לחייב את רשויות המס לערוך מחדש את הדיון במיסים בהם חויב, או במיסים בהם לא חויב בגין שימוש או פעילות שטען כי בכוונתו לבצע בנכס, על פי שיקול דעת הנישום ובהתאם להחלטה מאוחרת מטעמו, בלא שתתקיים עילה מיסויית או עילה חשבונאית לעשות כן.

קביעת ערך השוק של הקרקע

41. המערערות טוענות, בהסתמך על חוות דעתו של פרופ' גבעולי, כי קביעת ערך הקרקע בדוחותיהן המתוקנים הינה קביעה אמינה, כיוון שלשיטתן נסמכת היא על שומות לצורך מס רכישה שאושרו על ידי רשויות מס שבח מקרקעין בחודשים יולי עד אוקטובר 1996. שומות אלו עמדו על כ-31,430,521 ₪ למערערת 1, 4,236,279 ₪ למערערת 2 ו-5,413,984 ₪ למערערת 3. לטענתן, מעת שאושרה השומה האמורה, היו הן רשאיות, לצרכים חשבונאיים ומכוח כללי החשבונאות המקובלים, לראות בשומה האמורה כמבטאת את ערך השוק של הנכס לצורך רישומו בספריהן.

המשיב טוען כי אין להסתמך על השומה שאושרה על ידי רשויות מס שבח מקרקעין לצורך חישוב מס הרכישה שהוטל על המערערות. לשיטתו, לא ניתן בענייננו לקבוע באופן חד משמעי את ערך הקרקע במועד ההעברה.

ראשית - כיוון שהמערערות נמנעו מלקבוע את ערך הקרקע בדוחותיהן במועד ההעברה.
שנית - מערערת 1 הגישה ערעור כנגד שומה על פי מיטב השפיטה שהוצאה לצורך מס רכישה בחודש נובמבר 1993 בסכום של 10,000,000 ₪, בטענה כי שומה זו גבוהה מדי.
שלישית - המערערות תיקנו את דוחותיהן בשנת 1996 כך שערך הקרקע במועד העברתה נקבע על סכום גבוה מן הסכום אשר נקבע בשומה המקורית שהוצאה למשיבות. על כן, לשיטת המשיב אין אפשרות לקבוע את ערך הנכס במועד העברתו במידת אמינות מספקת לצורך רישומו בדוחותיהן הכספיים של המערערות.

42. נראית לי עמדת המשיב מעמדת המערערות. גם כשכללי החשבונאות המקובלים מאפשרים רישום נכס בערך שוק, הם נסמכים על ערכם האובייקטיבי של הנכסים המועברים. ברקאי קובע בספרו הנ"ל, כי שערך מקרקעין לצורך רישום ערך נכס בספרי חברה מעורר בעיות מעשיות קשות, כך שישנם הטוענים כי אין לבצעו כלל בהסתמך על חוות דעת שמאיות, או למצער אין להסתמך לעניין זה על חוות דעת שמאית יחידה. לענייננו, ניתן לפנות גם אל ההסדר החקוק בתקנה 37א לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף, מבנהו וצורתו) תשכ"ט 1969, **סוגיית שערך קרקע ב"קרון להשקעות במקרקעין"**, כמשמעה בסעיף 2א64 לפקודת מס הכנסה, הקובע כדלקמן:

"הועבר נכס מבעל שליטה כהגדרתו בתקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות כספיים), התשנ"ו-1996, לקרון ונרשם לפי שווי הוגן בדוחותיה הכספיים:

(א) נקבע השווי בהתאם לחוות דעת שמאי מקרקעין, תצורף חוות הדעת;

(ב) יובאו הסברי הדירקטוריון באשר לאופן קביעת השווי ההוגן;
(ג) היתה לשמאי המקרקעין זיקה לקרון או לבעל השליטה בה, או נערכה חוות הדעת שלא לפי הכללים המקובלים במקצוע השמאות, יובאו הסברי הדירקטוריון לכך שבכל זאת ניתן לראות בשווי של הנכס שווי הוגן נכון למועד ההעברה.

המונחים בסעיף זה אשר אינם מוגדרים בתקנות אלה, יהיו כהגדרתם או כמשמעותם, לפי הענין, בתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993."

43. הסדר זה איננו חל על ענייננו, הן כיוון שנחקק בשנת תשס"ו, והן כיוון שהמערערות בענייננו הינן חברות פרטיות, בעוד שההסדר האמור מתייחס לחברות ציבוריות בלבד, הנדרשות לעמוד בתנאים נוספים שאינם לענייננו. עם זאת, ניתן להקיש מהסדר זה לעניין אופי המנגנונים הנדרשים למתן שומה אמינה של קרקע שהועברה לחברה מבעל שליטה בה. ההסדר האמור קובע הוראות יישומיות לעניין דרך קביעת ערכם של נכסים, שהועברו ל"קרון להשקעות במקרקעין" מבעל שליטה בה לצורך עמידה בהוראות תקנה 6(ה) לתקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות כספיים), המאפשרת רישום בשוים ההוגן מקום בו ניתן לשערך באופן אובייקטיבי.

ההסדר הקיים בישראל קובע כי היה ותהיה חברה מעוניינת לרשום את הנכסים אשר קיבלה מבעל שליטה בדוחותיה בערכם בשוק ביום ההעברה, עליה לצרף לדוחות את הסברי הדירקטוריון לקביעת שווי העסקה, זאת גם מקום בו נסמכה קביעת הערך בדוחות על שומת מקרקעין שצורפה אליהם.

תכליתו של ההסדר האמור הינו הבטחת אמינותה של קביעת ערך הנכס המועבר, מחד גיסא על ידי קיומה של ביקורת מקצועית בדמותו של שמאי המקרקעין, ומאידך גיסא ביקורת כלכלית-פיננסית מנומקת על ידי הדירקטוריון, הנושא בחובות נאמנות כלפי המשקיעים והנושים הקיימים והפוטנציאליים, שעניינם הינו הבטחת כספם.

בענייננו, העברת קרקע מגולובנציץ למערערות היוותה עסקה בה עמד הוא עצמו משני צדדיה, כבעל הקרקע וכבעל שליטה מוחלטת במערערות. הגורם אשר המערערות טוענות כי הוא אשר ביקר את השומות המתוקנות שהוצאו בעבורן במועד התיקון, היה אגף מס שבח מקרקעין. עם זאת בנסיבות העניין, אין לצפות כי רשויות מס שבח מקרקעין תשמשנה כגורם מפקח על אמינות ערך העסקה. השומות שהציגו המערערות ב-1996 היו גבוהות משמעותית מן השומות המקוריות אשר הוצאו בעבור הקרקע, ובהתאם, גדל שיעור מס הרכישה בו חויבו המערערות. אין להניח כי רשויות מס שבח מקרקעין תחלוקנה על שומה המיטיבה איתן, ומקנה להן תשלום מס רכישה בערך גבוה יותר משדווח מלכתחילה, וזאת, בעת שמכוח סעיף 30 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) תשכ"ג 1963, אין בכך כדי להפחית את מס השבח אשר ישולם בעבור מכירת הקרקע במועד מאוחר יותר, בהתאם לפטור לו זכו המערערות מכוח סעיף 70 לחוק מיסוי מקרקעין.

על כן, אין לראות ברשויות מס שבח מקרקעין כ'שמאי מקרקעין בלתי תלוי', או כגורם בעל עניין שעניינו ביקורת פיננסית-כלכלית על קביעת ערך הקרקע. לפיכך, לא ניתן היה להסתמך על השומה שהוצאה על ידי המערערות ב-1996 ואושרה על ידן לצרכי רישום ערכו של הנכס בדוחותיהן.

תמצית

- א. כלל הדיווח המקובל בישראל הינו כי יש לדווח על ערכם של נכסים בדוחותיה הכספיים של חברה, בהתאם לערך עלותם ההיסטורית, ולא בערך השוק שלהם, באותם מקרים בהם ערך הנכס עלה מאז מועד רכישתו. ערך הנכס בדוחות חברה עשוי להשתנות כלפי מטה, זאת רק אם היה וישנה ירידה קבועה בערכו.
- ב. כללי החשבונאות המקובלים, במועדים הרלוונטיים, קובעים כי יש לדווח על ערך נכסים בדוחות חברה על פי הכלל "עלות או שוק – כנמוך ביניהם".

- ג. מכוח כללי החשבונאות המקובלים, ובהתאם לעקרונות היסוד החשבונאיים, היה על המערערות לרשום בספריהן את הקרקע בערך עלות, וכי היה עליהן לקבוע ערך זה בהתאם לערך הקרקע בספריו של גולובנציץ, בעל השליטה המלאה בהן.
- ד. גם אם מר גולובנציץ הוא תושב בלגיה, ואף אם דוחותיו ערוכים בהתאם לתקינה חשבונאית המאפשרת שיערוך נכסים מוחזקים כערכם בשוק, ואף אם ערך גולובנציץ את דוחותיו באופן בו שוערכו הנכסים לערכם בשוק קודם למועד ההעברה, הרי שהחלת כללי החשבונאות הרלוונטיים בישראל על דיווחיו של גולובנציץ לצורך רישום ערך הקרקע שהועברה ממנו אל המערערות בדוחותיהן הייתה מחייבת רישומו של ערך הנכס בספריו על פי הכלל "עלות או שוק – על פי הנמוך". מכאן, שאין בטענה זו כדי לסייע למערערות לבסס את עמדתן, וכי עקב אי קיומו של ערך כלכלי לעסקה יש לרשום את ערך הקרקע כערכה בספרי המעביר אם היו נערכים על פי כללי החשבונאות המקובלים בישראל.
- ה. בין אם גולובנציץ הינו תושב ישראל, או תושב בלגיה, ובין אם הגיש דוחות פיננסיים ובין אם לאו, הרי שרישום ערך הקרקע בספרי המערערות מתבסס על הנחת יסוד לפיה ה"ספרים" אליהם יש לפנות לצורך זיהוי "ערך הקרקע בספרי המעביר" הינם ספריו של גולובנציץ אם היו נערכים בהתאם לכללי החשבונאות אשר נהגו בישראל במועדים הרלוונטיים.
- ו. תיקון דוחות המערערות בשנת 1996 איננו נסמך על עילות התיקון המנויות בתקן בינלאומי 8 ועל כן, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, הוא איננו קביל מבחינה מקצועית. כיוון שכך, המסקנה היא כי הגשת הדוחות המתוקנים על ידי המערערות בשנת 1996 איננה תואמת את כללי החשבונאות המקובלים, ועל כן, סירובו של המשיב לקבלם הינו כדין.
- ז. שינוי בדיעבד בדוחותיה של חברה על פי החלטות הנהלתה עשוי לגרום להכבדה על נציגי רשויות המס, כך שיקשה עליהם לקבוע את השומה הראויה על פי דיני המס, וזאת עקב ההבדלים בדין המס שיוחל על הנישומים בהתאם להחלטות הנהלה, אשר עיקר המידע על תוכן מצוי בידי הנישום עצמו.
- ח. תיקון דוחות חברה בהתאם להחלטות מאוחרות מאפשר מניפולציות ניהוליות וחשבונאיות כך שלכאורה, בהתאם לדוחות המתוקנים חבותה של החברה במס תקטן.

- ט. אין לקבל את עמדת המערערות, ואין ליתן בידי נישום את האפשרות המעשית לחייב את רשויות המס לערוך מחדש את הדיון במיסים בהם חויב, או במיסים בהם לא חויב בגין שימוש או פעילות שטען כי בכוונתו לבצע בנכס, על פי שיקול דעת הנישום ובהתאם להחלטה מאוחרת מטעמו, בלא שתתקיים עילה מיסויית או עילה חשבונאית לעשות כן.
- י. אין לראות ברשויות מס שבח מקרקעין כ'שמאי מקרקעין בלתי תלוי', או כגורם בעל עניין שעניינו ביקורת פיננסית-כלכלית על קביעת ערך הקרקע. לפיכך, לא ניתן היה להסתמך על השומה שהוצאה על ידי המערערות ב-1996 ואושרה על ידי מס שבח, לצרכי רישום ערכו של הנכס בדוחותיהן.
- י"א. הדוחות הכספיים המתוקנים שהוגשו על ידי המערערות ביום 31.12.96 לא נערכו בהתאם לכללי החשבונאות הפיננסית המקובלים הרלבנטיים, ואין לקבלם. פועל יוצא מכך הוא כי יש להשאיר על כנו את ערך המקרקעין שנרשם בספרי המערערות טרם השינוי הנ"ל.

התוצאה

44. לאור כל האמור, אני קובע כי הדוחות הכספיים המתוקנים, ככל שהם נוגעים לערך המקרקעין, אשר הוגשו על ידי המערערות ביום 31.12.96, לא נערכו בהתאם לכללי החשבונאות הפיננסית המקובלים הרלבנטיים, ולפיכך ערך הקרקע יישאר על פי הדיווח בדוחות המקוריים לשנת 1993.

שכ"ט עו"ד בשיעור 30,000 ₪ בגין הליך זה, ישולם על פי התוצאה בערעורים לגופם.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לצדדים

ניתנה היום ה' בכסלו, תשס"ז (26 בנובמבר 2006) בהעדר הצדדים.

יוסף שפירא 54678313-370/99

יוסף שפירא - שופט

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה