

על סיווג הפיקדונות בעניין אמישראלגז - הסתמכות על הלכה זרה שכלל אינה

קיימת

מאת- משה שקל, עו"ד★

1. מבוא

עד ליום 7.9.2001 לא נראה שהיה ספק כלשהו, שפיקדון שמקבלת חברת גז מצרכניה, ואשר חובה עליה להשיבו לצרכניה, הוא התחייבות ואינו מהווה הכנסה. הדבר נקבע הן במספר פסקי דין והן אליבא דרשויות המס עצמן. הויכוחים בסוגיה הצטמצמו רק לשאלה האם רשאית חברת הגז לנכות את הוצאות המימון בקשר לאותה התחייבות¹ וכך גם נקבע ע"י בית המשפט המחוזי בתל-אביב בחלקו הראשון של פס"ד אמישראלגז שניתן ביום 14.2.2001² (להלן - "עניין אמישראלגז הראשון"). אלא שאותו מוטב של בית המשפט, בעניין של אותו נישום עצמו, הביע דעתו ביום ה-7.9.2001 בפסק דין המשכי, שלא עסק בנושא פיקדונות³ (להלן - "עניין אמישראלגז השני"), ואגב דיון בנושא עיתוי ההכרה בהכנסה ממקדמות, גם בשאלת מהות החיוב או אי החיוב במס בשל "פיקדונות". דעה זו ביקש בית המשפט להסיק לאורו של דין המס האמריקאי, ועל כך מאמרנו זה.

2. עניין אמישראלגז השני - המעבר מנושא הדיון (מקדמות) לנושא אחר (פיקדונות)

בית המשפט בפרשיית אמישראלגז החליט לפצל את הנושאים שעלו שם לשני חלקים. פסק הדין בעניין אמישראלגז הראשון נועד לעסוק בעניין התרת הוצאות המימון ביחס לפיקדונות ובפסק דין זה לא התעוררה כל מחלוקת בדבר היות הפיקדונות - התחייבות. פסק הדין בעניין אמישראלגז השני, שהיווה המשך לפסק הדין הראשון, נועד לעסוק במספר נושאים נוספים שהיו במחלוקת בין הצדדים, זולת נושא הפיקדונות (שנדון כאמור בעניין אמישראלגז הראשון) ובכללם נושא שאלת עיתוי ההכרה בהכנסות ממקדמות לקוחות. והנה, דווקא בעניין זה בחר בית המשפט לחרוג מנושא הדיון בסוגיית המקדמות, ולהביע דעתו בשאלת מיסוי הפיקדונות. וכך, לאחר כ-20 עמודים בהם דן בית המשפט בשאלת מיסוי המקדמות לגופה, פנה הוא לדיון בדוקטרינת ה- Claim of Right, ואגב דיון בשאלה זו העלה את סוגיית מיסוי הפיקדונות (שכלל לא עמד לדיון באותו עניין) באומר:

"הדברים אינם חד משמעיים לגבי פקדונות ("deposits") המשתנים על פי יעודיהם -

עניין זה נדון בין היתר בפרשת *City Gas v. Commissioner* 689 F-2d 943 שנסייבותיה דומות מאוד לענייננו כאן ומשום כך ראוי להביא פרטיה בהקשר זה"⁴.

* המחבר, שותף במשרד שקל ושות', מייצג חברות גז.

¹ ראה - עמ"ה 392/82 החברה האמריקאית הישראלית לגז בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים 3/ב, ה-157; עמ"ה 23/95, 182/97, 194/97, 195/97 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פשמ"ג, מיסים 3/טו, ה - 105.

² עמ"ה 31/96, 43/95 החברה האמריקאית לגז בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים 2/טו, ה-69.

³ עמ"ה 43/95 החברה האמריקאית הישראלית לגז בע"מ נ. פשמ"ג, מיסים 5/טו, ה-96.

⁴ עניין אמישראלגז השני, בעמוד 120.

עניינו של מאמר זה הוא בבחינת הדרך המשפטית, שבה נקט בית המשפט בהתייחסותו לאותה סוגיה אגבית של מיסוי הפיקדונות, שלא עמדה כלל לדיון בעניין אמישראגז השני. מאמר זה אינו מתיימר לבחון את מסקנת בית המשפט בעניין עיתוי ההכרה בהכנסה ממקדמות, אם כי גם החלטת בית המשפט בנושא זה ראויה למאמר נפרד.

3. פרשנות עניין אמישראגז השני באשר לדין האמריקאי בסוגית מיסוי פקדונות

בהתייחסו לדין האמריקאי אימץ בית המשפט, לדבריו, הלכה משפטית אמריקאית בעניין City⁵ Gas. בית המשפט הוסיף וקבע שהלכת City Gas הנ"ל התבססה על מבחן המטרה העיקרית של הפיקדון (The Primary Purpose Test). קרי, לדברי בית המשפט מבוסס המבחן:

"על השאלה אם נועדו הפיקדונות להוות תשלום מראש במועד קבלתם, על חשבון אספקת שירות או סחורה בעתיד וכתנאי להתקשרות, שאז ניתן למסותם: או האם היו הם פקדונות שמטרתם העיקרית, הבטחת ביצוע עתידי של החוזה, שאז לא יחשבו ברי מיסוי⁶."

באשר למסקנת בית המשפט בעניין City Gas הוסיף בית המשפט וקבע כי -

"לפי העובדות שבאו בפניו היה מקום לראות בפיקדונות נשוא הדיון תשלום מראש הטעון מס בעת קבלתו וכך גם אם הייתה קיימת התחייבות להשיבם למפקיד בתום ההתקשרות"⁷.

ובהביאו ציטוט אחד מפסק הדין המשיך בית המשפט ופסק -

"יוצא ששאלת שליטתו של הנישום בכספי הפיקדון וההסתברות שיוחזר למשלם מהוות אינדיקציה חשובה לגבי הקביעה אם ימוסו כספים אלו מכוח דוקטרינת ה- "Claim of Right"⁸.

לבסוף סיכם בית המשפט כי ההלכה בארה"ב היא -

"שהפיקדון הוא בר מיסוי בידי המקבל, כאשר מתיר לו ההסכם שימוש בלתי מוגבל בקרן או כאשר בידי שיקול דעת בלעדי אם להחזירו או להשתמש בו כנגד התחייבויות עתידיות של המשלם (ר' Hirsch Improvement v. Commissioner 143 F.2d 912) לא כך כאשר זכותו של המקבל להחזיק בפיקדון, מותנה בשיקול דעתה של הצרכן, שאז לא ייחשב כהכנסה (Commissioner v. Indianapolis Power Light 493 U.S 203)⁹."

כך סיכם בית המשפט את דין המס האמריקאי (החל כביכול) ביחס לפיקדונות, ומשם חזר לדון בשאלת המקדמות וקבע בהסתמך על אותן "הלכות" אמריקאית בעניין פיקדונות ש-

⁵ City Gas of florior V. Commisioner - 689 F-22 943 (1982) (להלן - "עניין City Gas")

⁶ עניין אמישראגז השני, בעמוד 120.

⁷ שם, שם.

⁸ שם, שם.

⁹ שם, שם.

”יוצא מן האמור כי על פי כלל - חשבונאות המס - להבדיל מכלל החשבונאות הפיננסית עליהם עמדו מומחיה של המערערת - ראוי לראות בכספי ”המקדמות” הכנסה בידי המערערת עם קבלתם.”¹⁰

בשלושת הפרקים להלן נתייחס לשלוש אמירות מפרי עטו של בית המשפט הנכבד, וננתח הקשרן ותקפותן.

4. עצם ההזקקות לדין האמריקאי על מנת לקבוע דין מס ביחס להכרה בהכנסה שתורת החשבונאות רואה בה התחייבות

”יוצא מן האמור (מן ההלכות האמריקאיות שנזכרו לעיל - מ.ש) כי עפ”י כללי חשבונאות המס, להבדיל מכללי החשבונאות הפיננסית עליה עמדו מומחיה של המערערת – ראוי לראות בכספי ”המקדמות” הכנסה בידי המערערת עם קבלתם”¹¹

ועל כך נשאל, הראוי שבית משפט בישראל כך ייקבע לאורן של ארבעה פסקי דין אמריקאים שאזכר? וכל זאת מבלי לבחון את הרקע המשפטי (ואולי אף התרבותי) שבמסגרתם הם ניתנו, והשלכותיו, אם בכלל, לדיננו אנו?

4.1 החקיקה האמריקאית הרלבנטית-

4.1.1 סעיף 446 ל – Internal Revenue Code¹² (להלן ה- "IRC") קובע כי בסוגית עקרונות החשבונאות שלפיהם יש לערוך דוחות לצורכי מס יש, ככלל, לאמץ את שיטת הדיווח החשבונאית של הנישום, אלא אם סבורות רשויות המס כי שיטת הדיווח זו אינה משקפת נאותה את הכנסות הנישום בשנת המס. בלשונו קובע סעיף 446, בין השאר, כלהלן:

“§ 446. General rule for methods of accounting.

(a) General rule. Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly computes his income in keeping his books.

(b) Exceptions. If no method of accounting has been regularly used by the taxpayer, or if the method used does not clearly reflect income, the computation of taxable income shall be made under such method as, in the opinion of the Secretary, does clearly reflect

¹⁰ שם, בעמוד 121.

¹¹ שם, בעמוד 121.

¹² USCS S 26 446

income....".

הרי כי כן, חרף "הכלל" לפיו השיטה החשבונאית שבה פועל הנישום היא שתקבע גם לצורכי ההכרה בהכנסות לצרכי מס הרי ניתנה לרשויות המס סמכות כללית וגורפת להתעלם מעקרונות חשבונאיים מקובלים במקרים בהם השיטה החשבונאית שבה נקט הנישום אינה עומדת במבחן של "learly reflect income"¹³.

4.1.2. סעיף 441 ל-IRC¹⁴ קובע את הכלל שגם שנת המס (בין אם שנה קלנדארית ובין אם שנה פיסקאלית) תקבע בהתאם לשיטה החשבונאית שבמסגרתה מנהל הנישום את ספריו. ברם, גם בסוגיית "שנת המס" נקבעו הוראות המאפשרות לרשויות לסטות מהשיטה החשבונאית שבה מנהל הנישום את ספריו¹⁵.

4.1.3. בסעיף 451 ל-IRC¹⁶ נקבע הכלל לפיו כל סכום של הכנסה שנצמח לנישום, ייכלל בשנת המס בה התקבל ע"י הנישום, אלא עם כן לפי השיטה החשבונאית שבה הוא מנהל את ספריו יש לכלול סכום זה בתקופת דו"ח אחרת (השונה מהתקופה בה התקבל). דהיינו, הכלל בארה"ב הוא כי מועד קבלת התקבול בפועל הוא הקובע לצורכי עיתוי ההכרה בהכנסה (ואילו מועד אחר, גם זה המתחייב מהשיטה החשבונאית שלפיה פועל הנישום, מהווה חריג).

ובלשונה של הוראת סעיף 451 (a) ל-IRC –

"§ 451. General rule for taxable year of inclusion.

(a) General rule. The amount of any item of gross income shall be included in the gross income for the taxable year in which received by the taxpayer, unless, under the method of accounting used in computing taxable income, such amount is to be properly accounted for as of a different period."

גם לכלל זה נקבעו מספר חריגים, בגדרם הכתיב מחוקק המס האמריקאי כללים ספציפיים לגבי סוגי הכנסות מסוימות (למשל במקרה של מות הנישום, במקרה של טיפים לעובדים, במקרה של תשלומי ביטוח שמקורם באובדן או נזק וכיו"ב).

4.1.4. בצד הוראות אלו (והוראות נוספות המקנות סמכות התערבות לרשויות המס

¹³ על הרחבתו הסטטוטורית של "חריג" זה ראו גם - USCS.446 26 USC § 1.446-1 Treas. Reg.

¹⁴ USCS S 26 441

¹⁵ USCS S 26 7701

¹⁶ USCS S 26 451

בשיטה החשבונאית שבה נוקט הנישום, אף אם היא נכונה עפ"י תורת החשבונאות הפיננסית)¹⁷, נדמה שלא ניתן להבין חלק נרחב מפסקי הדין האמריקאים, שעסקו בבחינת התעלמות רשויות המס שהתעלמו מעקרונות חשבונאיים מקובלים, אלא לאורה של הוראת חוק נוספת שאינה מתחום המס דווקא. המדובר הוא בהוראת סעיף §706(2)(A) לחוק הפרוצדורה האדמיניסטרטיבית¹⁸ (להלן - "APA"), הקובעת את הסטנדרטים שלפיהם יבחן ויבקר בית המשפט את החלטותיה של הרשות המנהלית כהאי לישנא:

"To the extent necessary to decision and when presented, the reviewing court shall decide all relevant questions of law, interpret constitutional and statutory provisions, and determine the meaning or applicability of the terms of an agency action. The reviewing court shall... (2) hold unlawful and set aside agency action, findings, and conclusions found to be (A) arbitrary, capricious, an abuse of discretion, or otherwise not in accordance with law; ... (E) unsupported by substantial evidence in a case subject to sections 556 and 557 or this title or otherwise reviewed on the record of an agency hearing provided by statute; or (F) unwarranted by the facts to the extent that the facts are subject to trial de novo by the reviewing court".

דהיינו, על רקע עיקרון הפרדת הרשויות המעוגן כה עמוק בחוקה ובתרבות האמריקאית, הוראת ה-APA תוחמת ומצמצמת את הביקורת השיפוטית על פעולותיה והחלטותיה של הרשות המנהלית למקרים בהם החלטות אלו לא זאת בלבד שיהיו שגויות, אלא גם יחשבו כ- "abuse of discretion". במחקרה אומרת **Root**¹⁹ בהתייחס להוראה זו, בין השאר, כלהלן -

"The A.P.A. has given guidance as to the definition of the abuse of discretion standard of review. The standard was created with the purpose to reinstate judicial review

¹⁷ ראו למשל סעיפים 447, 448, ו-452 ל-IRC.

¹⁸ The Administrative Procedure Act 5 U.S.C. § 706(2)(A) (1994).

¹⁹ **Jennifer C. Root**, "The Commissioner's Clear Reflection of Income Power Under 446(b) and the Abuse of Discretion Standard of Review: Where Has the Rule of Law Gone, and can we get it back?" 15 TAX J. 69 (2000). Hereinafter "ROOT".

*over administrative agency determinations. The Supreme Court has noted that under the standard, a court can only invalidate a determination when the determination is irrational or not based upon all the relevant factors that should have been taken into account. In no way does this standard of review allow a court to invalidate a determination simply because it would have come to a different conclusion than the agency. Furthermore, when looking to the continuum of review granted to courts, the abuse of discretion standard limits the power of the courts to the greatest extent when compared to the other standards. Thus, the reversal of an agency determination when the court is limited to the abuse of discretion standard of review should be rare and only occur in the most extreme of cases.*²⁰.

4.1.5. ועוד נציין, בטרם נבחן את השלכות הפסיקה בארה"ב לענייננו, כי בארה"ב (להבדיל מבישראל) לא חלה "שיטת המקורות" ועל כן, לאור הוראת סעיף 61(a) ל-IRC, כפי שפורשה בארה"ב, כל "עושר כלכלי" שנצמח לנישום יהווה "הכנסה" לצורך החיוב במס, בין אם ניתן להצביע על מקור ל"עושר" ובין אם לאו.²¹ אם בישראל תבקש לטעון, למשל, ש"פיקדון" יצר הכנסה, על אתר תעלה השאלה - מה המקור להכנסה לפי סעיפים 2 ו-3 לפקודה (האם למשל הפיקדון בעבור ציוד מושאל יכול להיחשב כהכנסה בקשר לאותו ציוד מבלי שאותו ציוד ייחשב כנמכר?) לעומת זאת בארה"ב, עפ"י הוראת סעיף 61(a) הנ"ל די בקיומם של שני תנאים על מנת "ליצור הכנסה" לצורכי מס - האחד, שיתווסף דבר לעושרו הכלכלי של הנישום,²² והשני, שיתרחש מאורע שבאותה "תוספת לעושר" מומשה בידי הנישום.²³

²⁰ שם, בעמוד 101.

²¹ Halvering v Clifford, 309 U.S 331, 334 (1940)

²² A. Eid, "Note: Tax –Free Security: Federal Income Taxation of Customer Deposits After Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co. 110 S.Ct 589 (1990)", 66 WASH L. REV. 267 [1991], at 268 (Hereinafter- "A. Eid").

²³ B. Bittker & L. Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (2 rd ed. 1989) p 5.2 at 5-17, (Hereinafter-"B.Bitker & L.Lokken") and A. Eid, at 268. .

עצם ההסתמכות של בתי משפט בישראל על מקורות בארה"ב לסיווגה של הכנסה, מעוררת קושי ניכר לאור התפיסות השונות של הגדרת "הכנסה" והדבר ראוי למאמר נפרד. ברם, ייאמר כבר עתה, שגם בשיטת המס האמריקאית, אשר הרחיבה עד מאוד את המונח "הכנסה" לצורך שאלת החיוב במס, דין המס של הפיקדון בארה"ב שונה בעליל ממה שתואר בעניין אמישראגו השני, שכן גם בארה"ב הכלל הוא, שכאשר נישום מקבל כסף או נכס אחר אשר חלה עליו החובה להשיבו הרי אותו נישום לא "הועשר" מאותה עסקה ולא נוצרה לו כל "הכנסה" כמשמעות הביטוי בסעיף 61(a) ל-IRC.²⁴

4.2 הפסיקה האמריקאית על סמכויות הרשויות בדחיית עקרונות החשבונאות

על רקע הוראות חקיקה מפורשת, הנותנות מחד גיסא, סמכות רחבה וכללית לרשויות המס להתעלם מתורת החשבונאות על סמך שיקול דעתן, ומאידך גיסא, מגבילות את תחום הביקורת השיפוטית על פעולות הרשות המנהלית (לרבות רשויות המס), הלכה והתגבשה לה פסיקה אמריקאית (שזכתה לביקורות נרחבות בארה"ב) בדבר היחס בין תורת החשבונאות הפיננסית ובין "חשבונאות המס". את היחס הנ"ל סיכם בית המשפט העליון בארה"ב בעניין **Thor Power Tool Co.**²⁵ (להלן-"עניין Thor").

בעניין **Thor** נקבע, כי תכלית חשבונאות המס ותכלית תורת החשבונאות הפיננסית אינן זהות, ותורות חשבונאיות אלו מיועדות לתכליות שונות. לגישת בית המשפט, תכלית העיקרית של החשבונאות הפיננסית היא לספק מידע שימושי להנהלה, לבעלי המניות, לנושים, ולעוד צדדים רלבנטיים מעוניינים, והאחריות העיקרית של החשבונאות הפיננסית היא להגן על כל אלו מפני הטעיה. לעומת זאת, מטרתה העיקרית של חשבונאות המס, היא לגרום לגבייה צודקת של המס, והאחריות העיקרית של רשויות המס היא להגן על האוצר הציבורי.

לאור מטרות שונות אלו, קובע בית המשפט בעניין **Thor**, שהעיקרון המנחה בתורת החשבונאות הפיננסית, הוא עיקרון השמרנות (המשתלב עם אחריות החשבונאות הפיננסית להגן מפני הטעיה בעלי המניות, הנושים וכיו"ב), אינו הולם את חשבונאות המס, שבה אין מקום "ללשון המעטה" (understatement) בכל הקשור לקביעת ההכנסה החייבת לצורכי מס²⁶. משכך, סמכויות רשויות המס על פי סעיף 446(b) לבחון האם שיטת החשבונאות אכן עומדת בתנאי של "clearly reflect income", תבחנה לא במשקפי תורת החשבונאות הפיננסית, אלא כשאלה נפרדת לאור תכלית חשבונאות המס. גישה זו היא אשר ליוותה את בתי המשפט בפסיקתם עוד מלפני עניין **Thor** ולא כל שכן לאחר מכן. באמצע תיאוריה זו בדבר התכליות השונות (להלן-"**התיאוריה הדואליסטית**") דחה

²⁴ B. Bittker & L. Lokken, p 6.1 at 6-2; William A. Klein, "The UCLA Tax Policy Conference: Tailor To The Emperor With No Clothes: The Supreme Court Tax Rules For Deposits and Advanced Payments", 41 UCLA L. Rev. 1685[1994]; W. Andrews, "Basic Federal Income Taxation 3" (2d ed. 1979) at 269.; H. Alagband, "Comment: Abolition of the Completed Contract Method Under Fire: A Study In Legislative Compromise", 32 AM.U.L. Rev. 1009, 1020 (1983); A. Eid., at 268.

²⁵ **Thor Power Tool Co. v. Commissioner**, (1977, CA7) 563 F2d 861.

²⁶ עניין **Thor** בעמודים 542 - 543 .

בית המשפט העליון האמריקאי את התיאוריה האלטרנטיבית - לפיה "הכנסה" היא "הכנסה" ומה שיפה לצורך קביעת הכנסתה של פירמה לצורכי משקיעים או נושים או בעלי מניות או צדדים שלישיים אחרים ודאי יפה גם לצורכי מס (בכפוף כמובן להוראות מס ספציפיות המחייבות אחרת) (להלן- "התיאוריה הסינגולארית").

התיאוריה הסינגולארית, הייתה בוודאי מפרשת את הביטוי - "clearly reflect income" באופן שדוח שמשקף נאותה את ההכנסה עפ"י תורת החשבונאות אין סיבה שלא ישקף נאותה את ההכנסה גם לצורכי המס. ברם, התיאוריה הדואליסטית, שהיא זו שמהווה כיום את ההלכה המנחה בפסיקה האמריקאית, אינה מניחה בהכרח שכלי המדידה של "הכנסה" (ובפרט כלי המדידה לעניין קביעת עיתוי הפקתה, סיווגה וכימותה) כפי שנקבעו בתורת החשבונאות הפיננסית, יפים למטרת דיני המס, ולפיכך - לא כל דוח המפרט את מה שמהווה או שאינו מהווה "הכנסה" עפ"י כללי חשבונאות מקובלים - עומד בתנאי של- "clearly reflect income" גם לצורכי דיני המס, וזאת אף בהעדר הוראה סטטוטורית מפורשת המחייבת במקרה קונקרטי.

אימוץ התיאוריה הדואליסטית בארה"ב, והוראות חקיקה מהסוג שנוכח לעיל (בעיקר ה- APA) הביא, כך נראה, לפרשנות המרחיבה בצורה ניכרת את סמכויות רשויות המס בכל הקשור לשינוי והתאמת שיטות החשבונאות שבהן נוהגים הנישומים כך שיתאימו לצורכי מס, וזאת תוך צמצום הביקורת השיפוטית ומתן פרשנות מרחיבה לסמכות הרשויות עפ"י סעיף 446(b) IRC.²⁷ כך למשל-

4.2.1. תוך מתן פרשנות מרחיבה לסמכויות הרשויות לפי סעיף 446(b) הנ"ל קבעו בתי המשפט שלרשויות יש שיקול דעת רחב לקבוע האם החשבונאות המתנהלת ע"י הנישום "Clearly reflect income".²⁸ רשויות המס רשאיות לחייב את הנישום לנהל את ספריו לצורכי מס בשונה מניהול ספריו לצרכים חשבונאיים ובלבד שלעמדת הרשויות שינוי השיטה ישקף נאמנה את הכנסתו.²⁹ לרשויות יש את הסמכות לבצע את התיקונים הדרושים על מנת שספרי הנישום אכן ישקפו את הכנסתו לצורכי מס, למרות שהם מתנהלים עפ"י עקרונות חשבונאות מקובלים.³⁰ אם שיטת ניהול הספרים שנקוטה ע"י הנישום אינה משקפת בברור את הכנסתו, הרי לרשויות הסמכות לקבוע איזו שיטה אכן תשקף את הכנסת הנישום.³¹

²⁷ Harold Dubroff, M. Connie Chail & Michael Norris, "The Relationships of clear Reflection of Income to generally Accepted Accounting Principles", 47 Alb. L. Rev. 354,363-364 (1983).

Eric M. Jensen, "The deductions of Future Liabilities by Accrual-Basis Taxpayers :Premature Accruals, the All Events Test , and Economic Performance",37 U Fla. L REV. 443, 445 (1985)

²⁸ Commissioner v Hansen, (1959) 360 US 446

²⁹, Becker v United States, (1927, CA5) 21 F2d 1003

³⁰ Hygienic Products Co. v Commissioner, (1940, CA6) 111 F2d 330; Commissioner V. Hansen (1959) 360 US 446 .

³¹ Zimmerman Steel Co .v Commissioner., (1942, CA8) 130 F2d 1011; Burck v Commissioner, (1976, CA2) 533 F2d 768.

4.2.2. נקבע כי הרשויות מוסמכות להתנגד לשיטת חשבונאות הנקוטה בידי הנישום אף אם היא תואמת לחלוטין עקרונות חשבונאים מקובלים - כל עוד אותה שיטה אינה משקפת נאמנה את הכנסת הנישום (לדעת הרשות)³². הרשויות אף מוסמכות לחייב את הנישום לפעול בשיטה שאינה מופיעה גם בחקיקת המס ובתקנות³³. זאת ועוד רשויות המס יכולות לקרוא תיגר לא רק על מכלול שיטת החשבונאות שבה הנישום מנהל את ספריו, אלא גם על כל פריט או מרכיב הכלול בשיטה החשבונאית שבה ניהל הנישום את ספריו בטענה שאותו פריט או מרכיב ספציפי אינו עומד בתנאי של "Clearly reflect income" ובתנאי שלאחר השינוי האמור ההכנסה לצורך מס תשתקף נאותה³⁴.

4.2.3. נקבע שנטל ההוכחה החל בקשר להחלטת הרשויות לפי סעיף 446(b) חל על הנישום³⁵. בהקשר זה נפסק, כי קביעת רשויות המס בדבר שינוי שיטה חשבונאית נהנית מחזקת נכונות ועל הנישום נטל הראיה להוכיח שהרשויות טעו³⁶. יתרה מזאת, בתי המשפט בארה"ב הוסיפו ופסקו בהקשר זה, כי החלטת רשויות לפי 446(b) לא תבוטל אלא אם כן היא בעליל בלתי חוקית, וטעות גרידא אין די בה³⁷. דהיינו, גם החלטה שגויה של הרשויות לעניין סעיף 446(b) - לא תבוטל כל עוד לפי הנתונים שעמדו בפני הרשויות היא הייתה חוקית. על הנישום החובה להראות שהרשויות השתמשו לרעה בסמכותן בהחלטתן שהשיטה בה ניהל הנישום את ספריו לא עומדת בתנאי של "clearly reflect income"³⁸ הואיל וסעיף 446(b) מקנה לרשויות שתי סמכויות: האחת, לשלול את השיטה בה נקט הנישום, והשנייה, לחייב אותו לפעול לפי שיטה אחרת, הרי הנישום רשאי להחליט איזו משתי החלטות אלו הוא תוקף. ברם, תהא אשר תהא החלטתו, נטל ההוכחה חל עליו ועל מנת לעמוד בנטל זה עליו להראות לא רק שהרשויות שגו, אלא שהחלטתן הייתה חסרת הגיון³⁹. בהקשר ל"עוצמתו" של נטל ההוכחה בו צריך הנישום לעמוד, נקבע שהעובדה שהנישום "הוכיח" שספריו נוהלו בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים אינה מעבירה את הנטל בשלב זה לרשויות, ואין די בכך בכדי "לגלגל" את הנטל על הרשויות, כך שנטל

³² *Ferrill v. Commissioner*, (1982, CA3) 684 F2d 261

³³ *Thomas v Commissioner*, (1989) 92 TC 206.

³⁴ *Dunn v United States*, (1979, SD NY) 468 F Supp 991; *Owens v Commissioner*, (1977, CA6) 568 F2d 1233; *Thomas V. Commissioner*, (1989) 92 TC 206

³⁵ עניין *Thor* בעמוד 532, וכך- 916 F.2d. 720 (11th Cir. 1990). *Tog Shop v. United States*.

³⁶ *St. Paul Union Depot Co. V. Commissioner*, (1941, CA8) 123 F2d 235; *Hamilton Industries v. Commissioner*, 97 T.C. 120 (1991).

³⁷ עניין *Thor* בעמוד 533, *Root* בעמודים 110-114.

³⁸ *Francis M. Allegra*, "Section 482: Manning the Contours of the Abuse of Discretion Standard of Judicial Review", 13 Va. Tax REV. 423, 481-482 (1994). (Hereinafter "Allegra")

³⁹ *Allegra*, שם.

זה נשאר עד תומו על שכמו של הנישום.⁴⁰

4.2.4. במסגרת פרשנות זו נקבע, בין השאר, שהרשויות יכולות לכפות על הנישום לנהל שיטה חשבונאית לצורכי מס גם רטרואקטיבית וגם אם זה בניגוד להחלטה קודמת שלהן עצמן⁴¹. עוד הוסיפו בתי המשפט וקבעו כי הוראת סעיף 448 ל - IRC אשר מחייבת במקרים נישומים מסוגים מסוימים לנהל את ספריהם (לצורכי מס) על בסיס השיטה המסחרית נסוגה אל מול סמכויות רשויות המס עפ"י הוראת סעיף 446(b) - IRC, ומשכך רשאויות הרשויות, חרף הוראת סעיף 448 הנ"ל, לחייב או לאפשר לנישומים החייבים לכאורה לנהל את ספריהם לצורכי מס על בסיס מסחרי, ולנהל את ספריהם לצורכי מס על בסיס מזומן אם לדעת הרשויות שיטה זו עומדת בתנאי של "Clearly reflect income"⁴². באותה רוח נקבע כי רשאויות רשויות המס, מכוח הוראת סעיף 446 הנ"ל, לחייב פירמות, אשר לפי הוראת סעיף 448 "פטורות" עפ"י מחזורן (הנמוך מ- 5 מיליון דולר) מניהול חשבונאות מס על בסיס מסחרי, בכל זאת לנהל חשבונאות מס על בסיס מסחרי⁴³. עוד נקבע, שגם אם לאורך השנים שבהן העסק של הנישום היה פעיל (on going concern) יושמה שיטה חשבונאית אחת, הרי משהגיעה הפירמה לידי פירוק יכולות הרשויות לכפות על הנישום שיטה חשבונאית אחרת (לצורכי מס) אשר תשקף נכונה יותר את הכנסת הפירמה לצורכי מס⁴⁴.

אומנם במקרים בודדים נאמר, כי סמכות בית המשפט לבדוק את פעולות רשויות המס אינה מוגבלת רק ל- "abuse of discretion" של שיקול הדעת של הרשויות, אלא יש בכוחו של בית המשפט לבחון את העניין מחדש (de novo review) ובית המשפט גם אינו מוגבל לבחינת שיקול דעת הרשויות לנוכח העובדות שעמדו בפני הרשויות בהחליטן על שינוי השיטה החשבונאית של הנישום לצורכי מס אלא רשאי גם להסתמך על ראיות נוספות לבדיקה האם השיטה החשבונאית שבה הנישום מנהל את ספריו אכן משקפת נאותה את הכנסתו⁴⁵. יחד עם זאת, נדמה שברוב המקרים לא זאת הייתה הגישה ובית המשפט צמצם מיוזמתו את היקף ביקורתו על רשות המס למקרים של "abuse of discretion"⁴⁶.

הרי כי כן, בתי המשפט העדיפו את הפרשנות המרחיבה לסמכויות רשויות המס, בין בדרך

⁴⁰ עניין **Thor** בעמודים 538-539 **Root**, בעמודים 102-103.

⁴¹ **Fruehauf Corp. v. Commissioner**, (1966, Ca6) 356 F2d 975

⁴² **Morrissey v. Commissioner** 1996) 385 US 822,

⁴³ **Cross Oil Co. v Commissioner**, (2001) TC Memo 2001-126

⁴⁴ **Stephens Marine, Inc. v. Commissioner**, (1970, CA9) 430 F2d 679

⁴⁵ **Mulholland v United States**, 28 Fed. Cl. 320 (1993),

⁴⁶ **Dana Corp. v. U.S.**, Nos. 98-5031, 98-5056 (Fed. Cir.1999) ; **Knight –Ridder Newspapers, Inc. v. U.S.**, 743 F. 2d 781 (11 CIR. 1984) ; **Drazen v. Commissioner**, 34 T.C. 1070 (1960) ; **Indus. v. Commissioner**, 83 T.C. 912 (1984) ; **RCA Corp. v. U.S.**, 664 F2d. 881 (2 Cir. 1981).

חזקת הנכונות ובין בדרך צמצום עילות התקיפה. הביקורת המשפטית על הפעלת סמכות הרשויות עפ"י סעיף 446(b) הנ"ל בחרה, להצטמצם ולהגביל עצמה באופן בו הגישה הייתה, שאף אם שיטת הדיווח של הנישום אכן שיקפה נאותה את ההכנסה, הרי לא זו השאלה שתיבחן, אלא האם החלטת הרשויות לפיה שיטת הדיווח אינה עומדת במבחן של "clearly reflect income" – נעשתה על בסיס חוקי הולם, שאם כן, תחשב החלטת הרשויות תקפה⁴⁷. כמו כן, הוגבלה הביקורת השיפוטית על החלטת הרשויות באמצעות הגישה לפיה החלטת הרשויות תחשב לרוב סופית, אלא אם כן ימצא שהיא לא חוקית או חסרת הגיון⁴⁸.

ביקורת שמעלה Root כלפי מידת ההתערבות המצומצמת של בתי המשפט בהחלטות רשויות המס על פי סעיף 446(b) ל-IRC והיעדר ביקורת שיפוטית של ממש על החלטות הרשויות לפי סעיף זה, היא אומרת שמידת התערבות זו איפשרה לרשויות לפעול במידה רבה על פי שרירות ליבם תוך אובדן ודאות אצל נישומים ותוך סטייה מרעיון "שלטון החוק" לטובת "שלטון האדם". לדבריה, הפתרון צריך לכלול אפשרות לביקורת שיפוטית רחבה יותר על החלטות הרשויות לפי סעיף 446(b) ע"י העלאת הסטנדרט של הביקורת מבדיקה האם החלטה הייתה בלתי חוקית בלבד, לסטנדרט ביקורת של התערבות והיפוך ההחלטה גם במקרים בהם ההחלטה הייתה אומנם חוקית - ברם שגויה.⁴⁹

בצד ההרחבה הגורפת של סמכויות רשויות המס, כאמור לעיל, באה אותה פסיקה שיצקה לביטוי "clearly reflect income", תוכן "חשבונאי" החורג או השונה מכללי החשבונאות המקובלים, ונתנה הכשר לסטייה רבתי מעקרונות החשבונאות הפיננסית, בעיקר בעניינים הנוגעים לעיתוי ההכרה בהכנסה או בהוצאה, ויצירת "חשבונאות מס", יש מאין, גם בהעדר כל הוראת חקיקה המחייבת תוצאה כאמור. וכך ניתן למצוא פסיקה בארה"ב, אשר לצורכי מס יוצרת "חשבונאות" אשר מתעלמת כליל מעקרון השמרנות, מוחקת בהינף קולמוס את עקרון המימוש, וסותרת מיניה וביה את עקרון ההקבלה ועוד "רעות חולות" מפרי תורת החשבונאות הפיננסית⁵⁰.

Austin v. Commissioner, T.C. Memo 1997-157; **RCA Corp. v. U.S.**, 664 F2d. 881 (2d Cir. 1981); **Ansley** -⁴⁷
Sheppard-Burgess Co. V. Commissioner, 104 T.C. 367 (1995).

United States v Catto,(1966) 384 US 102, **Russell v Commissioner**,(1930, CA1) 45 F2d 100, **North**⁴⁸
American Coal Corp. v Commissioner,(1938, CA6) 97 F2d 325, **Franklin Country Distilling Co. v.**
Commissioner,(1942, CA6) 125 F2d 800, **Capitol Federal Save & Loan Assn. v Commissioner**,(1991) 61
TCM 3995.

⁴⁹ ראו **Root** בעמוד 114.

⁵⁰ הרשימה ארוכה מנשוא אך ראו למשל- **Frank's Casing Crew & Rental Tools v. Commissioner**, (1996) TC
London ; Evans V. Commissioner, (1988) TC MEMO 1988-228; **Halvering V. Horst**, (1940) 311 US 112
; **Butte Gold Mines V. Commissioner**. 116 F2d 478 (1940).

American Auto Association v. US (1961) 367 US 687,

Hagen Advertising Displays, Inc. v Commissioner, (1969 CA6) 407 F2d 1105

4.3. סיכום ביניים

פסק דין City Gas⁵¹ (שעליו נסמך בית המשפט בעניין אמישראלגו השני) לא "נולד" בחלל הריק. הוא "נולד" לשיטת מס אשר מבקשת למסות כל "עושר" כלכלי וזאת אף אם לא נמצא לו "מקור" כלשהו. יתר על כן וחשוב יותר לענייננו, פסק דין זה "נולד" במסגרת שיטת מס הנותנת לרשויות המס סמכויות רחבות להתעלם מעקרונות תורת החשבונאות, ובמסגרת שיטת מס שבה ראו עצמם בתי המשפט מוגבלים עד מאוד בביקורתם על פעולות רשויות המס. המעיין בפסק דין זה, ימצא אל נקל שמסקנתו של בית המשפט שם לפיה בתנאים מסוימים ניתן לראות לצורכי מס את הפיקדון – כהכנסה, חרף היותו התחייבות על פי תורת החשבונאות, מבוססת כל כולה על החקיקה והפסיקה שנתנו לרשויות המס כמעט "יד חופשית" להתעלם מעקרונות חשבונאיים מקובלים⁵².

על גישת הפסיקה בארה"ב הושמעה ביקורת רבה שם שהיריעה תקצר מלהכיל⁵³. ברם, תהא אשר תהא דעתנו על הגישה האמריקאית עולה לה השאלה, מה לשיטה זו ולדיננו אנו? בישראל כידוע אין בנמצא בחקיקה הוראות חוק המעניקות סמכות לרשויות כדוגמת סעיף 446(b) ל-IRC וכדוגמת APA - 706(2)(A). זאת ועוד, ההלכה הפסוקה שנשתרשה בפסיקה רבה בישראל – היא בדיוק הפוכה לזו שנקבעה בארה"ב, ולפיה לא רואים את תורת החשבונאות כמי שנועדה לתכלית שונה מדיני המס, וכל עוד אין הוראה סותרת בפקודה – יעקבו דיני המס (לפחות בשאלות עיתוי וכימות) אחר עקרונות החשבונאות המקובלים⁵⁴.

ומכאן ישאל השואל – הייתכן לאמץ הלכה שנקבעה בדין זר (אם אכן נקבעה) המבוססת על חקיקה זרה ולאורה לבטל במחי יד את גישת העקיבה של דיני המס אחר כללי חשבונאות מקובלים הנהוגה בישראל? אם כבר מבקש בית המשפט להיעזר בדין זר בעניין זה ראוי היה לפנות דווקא לדין האנגלי, ששם בדומה לישראל, אין הוראות חקיקה כדוגמת סעיף 446 ל-IRC וכדוגמת APA - 706(2)(A). משהועלתה בפני בית המשפט האנגלי הטענה שיש להתעלם מכללי חשבונאות מקובלים שמקום בו אין הוראה סותרת בחקיקה, השיב הוא כהיא לישראל –

given the plain language of the legislation, I find it hard to

⁵¹ City Gas of Florida v. Commissioner, 689 F.2d 943 [1982].

⁵² עניין City Gas, בעמוד 949.

⁵³ ראו למשל -

Harold Dubroff, M. Connie Chail & Michael Norris, "The Relationships of clear Reflection of Income to generally Accepted Accounting Principles", 47 Alb. L. Rev. 354,359 n.20 and 389 n.143 and 404-406 (1983).
Walter C. Cliff and Philip J. Levine, "Interest and Accrual and the Time Value of Money", 34 Am. U.L. Rev. 107,113-118 (1984).

⁵⁴ ע"א 494/87 קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים ו – 5, בעמוד ה – 54 ; ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ, פ"ד לו(4) 589, 594 ; ע"א 57/79 פקיד השומה חיפה נ' מספקנות ישראל בע"מ, פד"א יא 49, 54 ; . עמ"ה (ת"א) 171/81 רזניצקי נ' פקיד השומה ת"א 3, פד"א יב 455, 456 ; עמ"ה 176/82 משה גינזבורג בע"מ נ' פ"ש ת"א 1, מיסים א, ה-119 ; ע"א 157/89 רמדו בע"מ נ' פ"ד חיפה, פד"א יט 79, 85 ; ע"א 190/58 פשמ"ג נ' חברת נקיד בע"מ, פ"ד יג 1453 ; ע"א 860/75 ישראלניל בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד לא(2) 729 ; ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד לא(2) 763 ; ע"א 5024/90 בוהדנא נ' מנהל המכס והמע"מ, מיסים ו/21 ה-62, ה-66 ; עמ"ה (ת"א) 181/84 גיל ברנשטיין נ' פקיד השומה ת"א 4 , פד"א טו 179 ; ועוד.

understand how any judge-made rule could override the application of a generally accepted rule of commercial accountancy which (a) applied to the situation in question, (b) was not one of two or more rules applicable to the situation in question and (c) was not shown to be inconsistent with the true facts or otherwise inapt to determine the true profits or losses of the business.⁵⁵

ואכן באנגליה בהעדרן של הוראות חקיקה המקנה לרשויות סמכות להתעלם מכללי חשבונאות מקובלים, חזר בית המשפט וקבע שבית המשפט לא יצור "חשבונאות מס", יש מאין, אלא יאמץ את כללי החשבונאות הפיננסית, לפחות בתחומים של כימות ועיתוי הכנסה (לרבות בנושא "המקדמות" נשוא אמירתו זו של בית המשפט בעניין אמישראלגו השני)⁵⁶.

אך בכך – לא די. כי כפי שיובהר להלן, גם תפיסת הדין הזר בפסיקת עניין אמישראלגו השני, שגויה.

5. דוקטרינת ה- Claim of Right ופרשית City Gas – עירוב מין שאינו במינו

"יוצא (מהדיון בעניין City Gas – מ.ש.) ששאלת שליטתו של הנישום בכספי הפיקדון וההסתברות שיוחזר למשלם מהוות אינדיקציה חשובה לגבי הקביעה אם ימוסו כספים אלו מכוח דוקטרינת ה- Claim of Right"⁵⁷

אמירה זו המנסה להסביר את הדין האמריקאי בסוגיית מיסוי הפיקדונות מהווה ערבוב של מין שאינו במינו – שאינו מוכר כלל בשליטת המס שם. די אם אקדים ואומר שעיון קצר בפסק דין City Gas שעליו נסמך בית המשפט בעניין אמישראלגו השני מראה את היעדר הקשר בין אותו פסק דין לבין דוקטרינת ה- Claim of Right, שכן פסק דין City Gas (שסוקר בהרחבה פסקי דין רבים בנושאי פיקדונות שקדמו לו ומדגיש בהרחבה, כפי שצינו, את סמכות רשויות המס להתעלם מעקרונות החשבונאות המקובלים) - כלל לא טורח לאזכר ולו אך ברמז את ההלכה שנקבעה בעניין North American Oil שם "הומצאה" דוקטרינת ה- Claim of Right לאור אי הקשר בין הדברים.

והכל מוסבר להלן -

⁵⁵ Gallagher v Jones; Threlfall v Jones [1993] 66 TC 77, at 123 B.

⁵⁶ Odeon ; Symons v Lord Llewelyn-Darries Personal Representative and others [1982] 56 TC630. ; Johnston v Britannia Airways [1994] 67 TC 99. ; Associated Theaters Ltd v Jones [1971] 48 TC 257 Tapemaze Ltd v Melluish (Inspector of Taxes) ; Herbert Smith (A Firm) v Honour [1999] 72 TC 130 [2000] STC 189, 73 Tax Cos. 167.

⁵⁷ עניין אמישראלגו השני, בעמוד 120.

5.1. דוקטרינת ה- Claim of right

5.1.1. יצירת הדוקטרינה

מקורה של דוקטרינת ה- Claim of Right בפסק הדין האמריקאי של שופט Brandeis, שופט בית המשפט העליון הפדראלי של ארצות הברית, בעניין Oil North American⁵⁸. באותו מקרה התנהלו הליכים משפטיים בין המערערת ובין ממשלת ארצות הברית בקשר לשאלה - מי מבין השתיים היא בעלת הזכויות לקבל הכנסות הנובעות משדה נפט. להבטחת זכותה הנטענת של ממשלת ארצות הברית, מונה בשנת 1916 כונס נכסים על שדה הנפט שבמחלוקת לשם הפעלת השדה, לשם פיקוח על הפעולות הנעשות בו וכן לשם החזקת הרווחים הנובעים ממנו. בעקבות החלטת בית המשפט המחוזי משנת 1917,⁵⁹ הועברו ההכנסות שהופקו משדה הנפט בשנת 1916, ואשר הוחזקו על ידי כונס הנכסים, למערערת. רשויות המס האמריקאיות גרסו, כי היה על המערערת לדווח על הכספים שקיבלה מאת כונס הנכסים בשנת 1917, כחלק מהכנסתה החייבת לשנת 1916. בית המשפט העליון, מפי השופט Brandeis, דחה את עמדת רשויות המס, וקבע כי התקבולים שנתקבלו בשנת 1917, אינם חלק מהכנסתה החייבת של החברה בשנת 1916:

*“There was no constructive receipt of the profits by the company in that year, because at no time during the year was there a right in the company to demand that the receiver pay over the money. Throughout 1916 it was uncertain who would be declared entitled to the profits”.*⁶⁰

ובמילים אחרות - בשנת 1916 לא הייתה לחברה הזכות לדרוש לקבל לידיה את ההכנסות משדה הנפט, ועל כן - לא ניתן לחייב הכנסות אלה כחלק מהכנסתה החייבת לאותה שנה. באשר לשנת 1917, השנה בה הוחלט כי החברה היא הזכאית להכנסות, שהופקו משדה הנפט כבר שנה קודם, קבע השופט:

*“It was not until 1917, when the District Court entered a final decree vacating the receivership and dismissing the bill, that the company became entitled to receive the money”.*⁶¹

ובאשר לשנת 1922, בה נסתם הגולל על אפשרות ממשלת ארצות הברית לערער

⁵⁸ North American Oil Consolidated v. Burnet, CIR 286, US 417, 421. (להלן – “עניין Oil North American”).

⁵⁹ ההחלטה אושרה על ידי בית המשפט לערעורים בשנת 1922.

⁶⁰ עניין Oil North American, בעמוד 421.

⁶¹ שם, בעמוד 423.

על ההחלטה הקובעת כי הזכאות להכנסות היא של החברה :

“The net profits earned by the property in 1916 were not income of the year 1922 – the year in which the litigation with the Government was finally terminated. They became income of the company in 1917, when it first became entitled to them and when it actually received them”.⁶²

כלומר – ההכנסה תהא חייבת במס בשנת 1917, היא השנה בה הפכה החברה לראשונה לזכאית לה, ואכן קיבלה אותה בפועל. ומכאן, לקביעת ההלכה הכללית, היא דוקטרינת ה- Claim of Right, לפיה :

“If a taxpayer receives earnings under a claim of right and without restriction as to its disposition, he has received income which he is required to return, even though it may still be claimed that he is not entitled to retain the money, and even though he may still be adjudged to restore its equivalent”.⁶³

תחולתה של הדוקטרינה שלעיל מוגבלת, אם כן, כבר מראשיתה, לאותם מקרים בהם שני אנשים, או יותר, טוענים לזכותם לקבל תקבול אחד, בבחינת “שניים או חזים בטלית”. רק במקרה כזה, ורק אם מתקיימים שאר התנאים המהווים חלק מן הדוקטרינה, רק אז יחויב במס הנישום אשר לו Claim of Right ביחס לאותו תקבול, בשנת המס בה קיבלו בפועל. יפים לעניין זה דברי המלומד **Harold Dubroff**,⁶⁴ המציין את שלושת המרכיבים של דוקטרינת ה- Claim of right המקורית שנקבעה בהלכת North American Oil כלהלן-

“As formulated in North American Oil, the claim of right doctrine has three basic elements: (1) receipt by a taxpayer of money or other property (2) control by the taxpayer over the utilization or disposition of money or property, and (3) assertion of some claim of right or entitlement by the

⁶² שם בעמוד 424 .

⁶³ שם, שם.

⁶⁴ Harold Dubroff, "The Claim of Right Doctrine" 40 Tax L. Rev. 729(1985)

*taxpayer to receipt*⁶⁵

ובהמשך דבריו הוא מדגיש שחלק אינטגרלי מדוקטרינת ה- claim of right המקורית הוא קיומה של מחלוקת בין שניים ויותר, באשר לזכויות לתקבולים:

*“The classic claim of right cases, however, involves some claim to the same funds by more than one person, as in North American Oil, in which the taxpayer’s ownership of the income is still being disputed in the claim of right receipt year”.*⁶⁶

בשורה ארוכה של מקרים יושמה דוקטרינת ה- Claim of Right למטרות שלשמן נועדה⁶⁷. דהיינו, הדוקטרינה יושמה במקרים בהם התקיימו במצטבר שלושת התנאים לעיל (קבלת תקבול, שליטתו של המקבל בתקבול ושימוש בו וכן קיומה של זכות למקבל בקשר לתקבול). בהסתמך על דוקטרינה זו נקבע, בין השאר, שאם התקיימו שלושת התנאים הנ”ל הרי אף אם בשנה מאוחרת יותר יתברר שתביעת הזכות של המקבל ביחס לתקבול נכשלה, כולה או חלקה, לא יהיה בכך בכדי לגרוע מחובתו של המקבל לשלם מס בגין התקבול הנ”ל בשנת קבלתו (כל עוד נתקיימו לגביו שלושת התנאים הנ”ל)⁶⁸.

5.1.2. עניינה של דוקטרינת ה- Claim of Right בעיתוי הכרה בהכנסה, ולא ביצירת הכנסה “יש מאין”.

בניגוד לדעת בית המשפט בעניין אמישראלגו השני, אין בה בדוקטרינת ה- Claim of Right לחייב במס תקבול שכלל איננו בעל אופי של “הכנסה” בידו מקבלו, ואין נפקא מינה האם התקיימו התנאים שנקבעו בעניין North American Oil, באשר לעיתוי ההכרה בהכנסה. בעניין North American Oil לא היה כל ספק כי ההכנסות משדה הנפט הן הכנסה חייבת באופיין, והשאלה הצטמצמה אך לשאלת עיתוי החיוב במס בגין ההכנסה – האם בשנה בה הופקו ההכנסות, האם בשנה בה התקבלו בפועל ההכנסות אצל המערערת, או שמא בשנה בה נסתיימו סופית ההליכים בין המערערת ובין ממשלת ארצות הברית בדבר זהות הזכאי לאותה הכנסה. לאור האמור, יש להסיק, שדוקטרינת ה- Claim of Right עניינה בשאלת עיתוי ההכרה בהכנסה, וגם זאת רק בנסיבות

⁶⁵ שם, בעמוד 733.

⁶⁶ שם, בעמוד 734.

⁶⁷ ראה למשל- Penn v. Robertson, (1940, CA4 NC) 115 F2d 167.; Hanna v. Commissioner, (1946, CA9) 156 F2d 135 ;United States v. Lewis(1951)340 US 590; Healy v. Commissioner(1953) 345 US 278.; Bramlette Bldg. Corp. v. Commissioner, (1970, CA5) 424 F2d 751; Carlstedt Associates, Inc. v. Commissioner, (1989) 56 CCH TCM 1090; Dominion Resources Corp. v United States(2000 CA4) 219 F 3d 359.

⁶⁸ James v United States (1961) 366 US 213.

ספציפיות – כשקיימת מחלוקת בשאלה האם מי שקיבל את התקבול (בעל אופי של הכנסה) אכן היה זכאי לקבלו (מחלוקת שעשויה לחייב, לכשתסתיים, את מקבל התקבול להשיבו למשלם). אולם - אין ענינה של הדוקטרינה בסיווג תקבול – בין כהכנסה, בין כלאו הכנסה. יפים בהקשר זה דבריו של המלומד **Dubroff**, תחת הכותרת **"Doctrine Inapplicable to Nonincome Items"**:

"The opinion of Justice Brandeis in North American Oil and the claim of right doctrine it self, are based upon the assumption that the funds held by the taxpayer have the character of income. Taxpayers frequently receive funds that constitute something other than income. For example, a taxpayer who receives repayment of a loan is not taxed under the claim of right doctrine since the payment is a restoration of capital and not income ...Numerous other examples of nontaxable receipts can be cited, some rooted in the common law of taxation, others in the code".⁶⁹

ובמילים אחרות - הן פסק הדין שניתן בעניין **North American Oil**, והן דוקטרינת ה- **Claim of Right** עצמה, מבוססים על ההנחה כי התקבול, לכשעצמו, מהווה "הכנסה".

ברוח זו ניתן להבין את פסק הדין בעניין **American Tel & Tel Co.**⁷⁰ שם נקבע שסכומים שגבתה חברת טלפונים מלקוחות נטולי קרדיט היוו פיקדונות שאינם חייבי מס ולא מקדמות החייבות במס, אם אותם סכומים שלא נדרשו ע"י אותם לקוחות היו אמורים לעבור למדינה ולא לחברה הנישומה. לכאורה ביחס לאותם סכומים התקיימו שלושת התנאים של הדוקטרינה, ברם חסר היה המרכיב שהעניק "גוון הכנסתי" לאותם סכומים.

זה גם הרקע להגיגה של הפסיקה בעניין **Patel**⁷¹ שם נקבע, בין השאר, שנישום שקיבל מתושב זר סכומים לחשבונו הוא ונהג בהם כ"בשלו", ברם למעשה הוא לא ראה בהם סכומים השייכים לו ופעל יותר בדומה לנאמן- לא יחשב עפ"י דוקטרינת ה-**Claim of Right**, כחייב במס בגינם בשל העדר האופי של "הכנסה". גם העדרם של מסמכים בכתב שאכן מעידים על האופי של "הנאמנות" ביחס לאותם סכומים לא מנעה מבית המשפט מלהתייחס לסכומים הנ"ל כאל סכומים שאינם מהווים הכנסת הנישום, תוך התבססות על

⁶⁹ Harold Dubroff, "The Claim of Right Doctrine", 40 Tax L. Rev. 729, 737 – 737(1985).

⁷⁰ American Tel & Tel Co. v Commissioner (1988) 55 CCH TCM 16

⁷¹ Patel v Commissioner (1988),55 CCH TCM 2.

העובדה שהתרבות העסקית של אותו נישום (וכן התושב הזר המעביר) הייתה כזו ש"מסתפקת" בהסכמות וורבליות – לא פורמאליות.

בעניין **Roberts**⁷² נקבע, שוב באותה רוח שנישומים לא נחשבים כמי שקיבלו "הכנסה" "למרות" שקיבלו סכומים לחשבונם המסחרי והם יכולו, לכאורה, להשתמש בהם, וזאת כאשר אותם נישומים לא היו מודעים לקבלתם ולא נהגו בהם כשייכים להם⁷³.

פשיטה - קודם שניישם הדוקטרינה על תקבול כלשהו, עלינו לענות על השאלה המקדמית – האם התקבול העומד לבחינה מהווה "הכנסה", אם לאו. שאם לאו, מלכתחילה אין ליישם עליו את דוקטרינת ה- Claim of Right.

5.1.3 דוקטרינת ה- Claim of Right אינה תומכת בהקדמת עיתוי ההכרה בהכנסה ממקדמות למועד קבלתן

בניגוד לפסיקה המאוחרת שהתפתחה בארה"ב (וגם בישראל בנושא "מקדמות הגז") עיון ב- **North American Oil** ובשלושת התנאים שנקבעו בו לעניין עיתוי ההכרה בהכנסה, מעלה גם שדוקטרינת ה- Claim of Right אינה תומכת בגישה לפיה תקבול שהתקבל בפועל (אף אם הוא הכנסה) – יחויב במס בעת קבלתו רק משום קבלתו. לאמור, אין בפסק דין זה להפוך הכנסתו של נישום המדוווח על "בסיס מסחרי", כחייבת במס על "בסיס מזומן". כזכור, הקביעה לפיה יש ליחס לנישום את ההכנסה בשנת 1917 התבססה לא רק על עובדת קבלת הכספים בפועל אלא גם (ובעיקר) על העובדה שלנישומה הייתה הזכות לקבלתם (זכות שרק מאוחר יותר התבררה כחד משמעית), ולא היה בעובדה שצד אחר כפר בקיומה של זכות זו בכדי למנוע או לדחות את ההכרה באותה הכנסה.

בארה"ב התפתחה החל משנות ה-60 במסגרת שלושה פסקי דין של בית המשפט העליון בארה"ב הידועים כיום בשם "הטרילוגיה"⁷⁴ הגישה לפיה (בניגוד לעקרון המימוש), מקדמה שקיבל אדם בעבור שירות או מכר עתידי תמוסה בנועד קבלתה גם אם טרם "הורווחה" על ידיו. כאמור אין אנו דנים במסגרת מאמר זה בנושא עיתוי ההכרה בהכנסה ממקדמות, רק נעיר שלגופו של עניין, ביקורת רבתי כנגד אותה גישה⁷⁵ הביאה את רשויות המס עצמן

⁷² **Roberts v. United States**, (1990 ND III) 734 F Supp 314, 90-1 USTC P 50196.

⁷³ **Air- Way Electric Appliance Corp. v Guitteau** (1946, CA6) 123 F2d 20.

⁷⁴ **AAA v. US**, 367 U.S. 688 (1961); **Automobile Club of Michigan v. Commissioner**, 353 U.S. 180 (1957) **Schlude v. Commissioner**, 372 U.S 129 (1963).

⁷⁵ ראה למשל- **Robert A. Behren**, "Schlude Holds Prepaid Income Taxable on "Receipt"; Rationale is Daniel C. Weary," *IRS Creation of Hybrid Methods: Prepayments ; Uncertain*", 18 J. TAX'N 194, 199 (1963) **William** ; and the Cash Method; *Prepayments and the Accrual Method*", 35 Inst. On Feb. TAX'N 59, 76 (1977) **L. Raby**, "Meaning of "Accrued" – Accounting Concepts Versus Tax Concepts", 57 Tax Notes 777 (Nov. 9, **Lee A. Sheppard**, "Equipment Leasing Shelters for Corporate Customers", 66 Tax Notes 1591 (Mar. ; 1992) **Robert Scarborough**, "Payments in Advance of Performance", 69 Taxes 799, 809, 818 (1989) ; 13, 1995

בארה"ב, להוציא סדרה של תקנות והוראות נוהל אשר ביטלו הלכה למעשה את תוצאותיה של "הטרילוגיה" ואפשרו דחיית ההכרה בהכנסה עד למועד "הרווחתה"⁷⁶. ברם, לעניינו יאמר שהן תומכיה (המעטים) של הטרילוגיה והן מתנגדיה (הרבים מאוד) – בדעה אחת - שאין בינה ובין דוקטרינת ה- Claim of Right – דבר וחצי דבר. הלכה למעשה דוקטרינה זו נזכרה כבדרך אגב רק באחד מפסקי הדין של הטרילוגיה⁷⁷ ואילו שני פסקי הדין האחרים המאוחרים יותר⁷⁸ ניסו לבסס את המסקנה לפיה ניתן להכיר בהכנסה ממקדמה לצורכי מס עוד בטרם "הרווחה" על בסיס הסמכות הרחבה שהוקנתה לרשויות המס בסעיף 446(b) ל- IRC ולא אזכרו כלל את דוקטרינת ה- Claim of Right. וכך למשל כותב פרופ' Lister⁷⁹, בין השאר, כלהלן –

“it must be reemphasized that the Court did not declare that possession of property under a claim of right would prove the property to be the possessor’s income; it merely held that property which a taxpayer possesses and claims as his own will be immediately reportable as income, if it is income, even if the taxpayer’s rights are disputed. The second proposition does not necessarily imply the first. The Court began from the premise that the 1916 profits were income, and once 1916 had been rejected as the reporting year, the only issue presented was whether reporting of this income could be delayed until the litigation had finally terminated. Despite this obvious and fundamental limitation on the Court’s holding, the judgment has repeatedly been employed as a formula to determine whether property is income. Unfortunately, a majority of the Supreme Court is not yet prepared to declare that this use of the doctrine is

⁷⁶ ראה סעיפים 455 ו-456 ל- IRC, וכן ראה- 26 USCS 1.451-5 Treas. Reg. , וכן ראה- 1 – 1978, Rev. Rul. 78-212, Rev. Proc. 2004-34 ; Rev. Proc. 2002-9, 2002-1 C.B. 327 ; Rev. Proc. 97-38, 1997-2 C.B. 479 ; C.B. 139 991 I.R.B. 2004-22, ועוד .

⁷⁷ Automobile Club of Michigan v. Commissioner 353 U.S. 180 (1957)

⁷⁸ Schlude v. Commissioner, 372 U.S. 129; (1963). AAA v. US, 367 U.S. 688 (1961)

⁷⁹ C. E. Lister “The Use and Abuse of Pragmatism: The Judicial Doctrine of Claim of Right”, 21 Tax L. Rev. 263 (1996).

altogether inconsistent with its original meaning".⁸⁰

ובהמשך בהתייחסו לפסיקת הטרילוגיה הוא מוסיף ואומר:

*"They have therefore wrenched the two tests in Justice Brandeis' opinion, the claim and the unrestricted possession, from the context for which they were intended, and have constructed from them a formula to calculate in all circumstances the year in which income should be reported. The result is a claim of right doctrine that is altogether different in purpose and ambit from that established by North American Oil."*⁸¹

גם **Lister** וגם מלומדים אחרים⁸² הדגישו את העובדה כי תנאי נוסף לשימורתה של דוקטרינת ה- Claim of Right (לבד מן התנאי לפיו מהווה התקבול "הכנסה"), הוא שהתקבול מהווה **הכנסה שכבר "הורווחה" בידי הנישום**. מקום בו התקבול עשוי להוות הכנסה, אלא שהכנסה טרם הופקה (למשל - במקרה של מקדמה) אין תחולה לדוקטרינה. **דהיינו, עניינה של הדוקטרינה בהכנסות שכבר הופקו, אך קיימת מחלוקת לגבי הזכאות לאותן הכנסות, ואין עניינה בתקבולים (של מקדמות) בגין הכנסה שטרם הופקה.**

מהמקובץ עולה שאין להיזקק לדוקטרינת ה- Claim of Right בשאלת סיווג תקבול כהכנסה או כלאו הכנסה, וזו תיקבע על פי מבחנים שמחוץ לדוקטרינה האמורה. כך גם הדוקטרינה לא חלה במקרה של "מקדמה", קרי - במקום בו התקבול אמנם יהווה בעתיד הכנסה, אך זו טרם הופקה בידי מקבלה. יתר על כן מקום בו עניין לנו בתקבול אשר אינו סלע למחלוקת בדבר הזכאות לו, לא יהיה בדוקטרינה צורך שכן אם מדובר בתקבול בעל אופי "הכנסתי" במקרה בו נסתיים תהליך ההפקה של הכנסה, ממילא ייחשב התקבול להכנסה.

⁸⁰ שם, בעמוד 272.

⁸¹ שם, בעמוד 279.

⁸² Laurie L. Malman, "Treatment of Prepaid"; B. Bittker & L. Lokken, VOL II (1989) p.6.3.2, at 6-15; Harold Dubroff, "Income – Clear Reflection of Income or Muddied Waters", 37 Tax L. Rev. 103, 117-118 (1981); M. Connie Chail & Michael Norris, "The Relationships of clear Reflection of Income to generally Accepted Accounting Principles" 47 Alb. L. Rev. 354, 359 (1983).

Harold Dubroff, "The Claim of Right Doctrine", 40 Tax L. Rev. 729, 770-771 (1985)

פרשיית City Gas .5.2

בעניין **City Gas**⁸³ נהגה המערערת, ספקית גז טבעי, לקחת מלקוחותיה סכום כסף כפיקדון עובר להתקשרותה עימם בהסכם לאספקת גז. עם קבלת כספי הפיקדון מסרה המערערת ללקוח קבלה ובה היה מבואר שהפיקדון המופקד משמש להבטחת ביצוע התשלומים בעבור שירותי הגז ללקוח (להבדיל מפיקדון להבטחת רכוש החברה שנותר בבעלותה). בית המשפט נדרש לשאלת סיווג הפיקדונות כהכנסה לצרכי מס. טרם בחן בית המשפט את נסיבות הפקדת הפיקדונות נשוא הערעור שם, מנסה בית המשפט לסכם את ההלכה הכללית בסוגיה, כפי שהייתה קיימת עובר לאותו מועד, באומרו:

*“It is well settled that where a taxpayer receives an advance payment for goods or services or other income items over which the taxpayer has present right and complete and unrestricted control, the advance payment constitutes income ... such payments are taxable even though refund may be required under certain circumstances... On the other hand, where the amount paid is intended to secure property of the taxpayer against damages or loss, or to secure the performance of conditions of other non-income – producing covenants of a contract, and the sum is to be returned to the payer, the payment is nontaxable security deposit, notwithstanding the fact that the taxpayer had temporary use of the money... an example of such case would be where a lesser requires a lessee to deposit a sum secure against damage to the rented and to refund the deposit in full if no such damage occurs”.*⁸⁴

ומסכם בית המשפט:

*“The issue is whether the sums were intended to be applied to discharge payments for income items ... or on the other hand were intended to secure performance of non-income producing covenants”.*⁸⁵

⁸³ City Gas of Florida v. Commissioner, 689 F.2d 943 [1982].

⁸⁴ שם, בעמודים 945-946.

⁸⁵ שם, בעמוד 946.

כלומר – אליבא לבית המשפט, תקבול המשתלם מראש כנגד אספקת מצרכים או שירותים (שהם פריטים בעלי אופי "הכנסתי") ובעתיד ייחשב כ"הכנסה" יסווג כהכנסה כבר במועד קבלתו⁸⁶. מנגד, תקבול המשתלם במטרה להבטיח התחייבויות חוזיות, שלא יהיו "הכנסה" בעתיד, למשל שמירה על נכס מושכר או מושאל - ייחשב כ"פיקדון" המהווה התחייבות. בעניין **City Gas** הנ"ל, אימץ אפוא בית המשפט האמריקאי את "מבחן המטרה". עפ"י מבחן זה אם, מחד גיסא, מטרת התקבול נועדה להבטחת האינטרס הרכושי של המקבל – הרי דין התקבול כדן פיקדון שאינו חייב במס. אם, מאידך גיסא, מטרת התקבול נועדה להוות תשלום מראש עבור שירות או נכס שיסופקו בעתיד – אזי עסקין במקדמה החייבת במס עם קבלתה.

בהמשך פסק הדין בעניין **City Gas** קובע בית המשפט, כי יהא זה לא ריאלי לצפות שתקבול כלשהו המכונה "פיקדון" יתאים באופן מובהק לאחת משתי הקטגוריות שהוצגו לעיל על פי מבחן המטרה. בית המשפט מציין כי בהחלט ייתכנו מצבים בהם מטרתו של הפיקדון היא כפולה – היינו הן להבטיח תשלומים עתידיים בעלי אופי הכנסתי, והן להבטיח התחייבויות חוזיות שאינן מהוות הכנסה (למשל – שמירה על נכס מושכר). לפיכך "משכלל" בית המשפט את המבחן בקביעת – "**מבחן המטרה העיקרית**" (Primary Purpose):

"In such cases, the taxation of such payments must turn on the circumstances of the transaction and the intent of the parties; if the primary purpose of the payment is to act as a prepayment for goods and services, then the amount constitutes taxable income; but if the primary purpose is to secure performance of non-income producing covenants or to secure against damage to property, then the payment is not taxable".⁸⁷

ומסכם בית המשפט את "מבחן המטרה העיקרית":

"... the test to be applied in this case is whether the, under all circumstances, the primary purpose of the payments at issue was prepayment of income items, or whether the primary purpose was to secure the

⁸⁶ ויודגש שדברים אלו נאמרו לאור "הטרילוגיה" הנזכרת בסעיף 5.1.3 לעיל, אשר מקורה כאמור בסמכות הרחבה שהוקנתה לרשויות המס בסעיף 446(b) ל-IRC להתעלם מעקרונות חשבונאיים מקובלים ובפרשנות המרחיבה שניתנה לסמכות זו (כמפורט בפרק 4 לעיל).

⁸⁷ שם, שם.

performance of non-income producing covenants".⁸⁸

כלומר, אם יתברר במקרה הספציפי כי בהתאם למבחן המטרה תשלום עונה על שתי המטרות גם יחד, הן הבטחת התחייבות חוזית והן תשלום מראש בגין נכס או שירות, הרי במקרה כזה יש להפעיל מבחן נוסף הוא **מבחן המטרה העיקרית**. כך, בהתאם לכלל הנסיבות הסובבות את המקרה הנבחן יש לבחון איזה מבין המטרות היא המטרה העיקרית. אם תמצא שהמטרה העיקרית היא הבטחת תשלומים המהווים לכשעצמם "הכנסה" (למשל, דמי שכירות שיש לשלם או תשלומים בגין גז) הרי התשלום מהווה "מקדמה" ולכן הוא הכנסה. אם מטרתו העיקרית של הפיקדון היא להבטיח פריט שאיננו בעל אופי של הכנסה (למשל, הבטחת שלמות הנכס המושכר או הציוד המושאל), אזי הוא איננו בגדר "הכנסה".

5.3. סיכום ביניים

דוקטרינת ה- Claim of Right עניינה בקביעת עיתוי ההכרה בהכנסה ביחס לתקבול שאין חולק שהוא הכנסה (או אמור להיות הכנסה בזמן עתידי) ואין היא מסייעת ביחס לשאלה האם תקבול יסווג כהתחייבות או כהכנסה. לעומת זאת "מבחן המטרה העיקרית" שאומץ בהלכת City Gas הוא מבחן סיווגי המתיימר לקבוע האם תקבול יסווג כהכנסה או שמא יסווג כפיקדון שאינו הכנסה ואין למבחן זה דבר וחצי דבר עם דוקטרינה זו.

אלא, שכפי שנראה להלן, הערבוב שנעשה בעניין אמישראלגז השני בין מין שאינו במינו היווה רק את תחילת הדרך לתפיסה המעוותת של דין המס האמריקאי בסוגיית הפיקדונות.

6. הלכת City Gas האמריקאית בנושא הפיקדונות - האומנם זו ההלכה כיום?

"הדברים אינם חד משמעיים לגבי פיקדונות ("deposits") המשתנים על פי יעודיהם - עניין זה נדון בין היתר בפרשת City Gas v. Commissioner 689 F-2d 943 שנסיונותיה דומות מאוד לענייננו כאן ומשום כך ראוי להביא פרטיה בהקשר זה... על השאלה אם נועדו הפיקדונות להוות תשלום מראש במועד קבלתם, על חשבון אספקת שירות או סחורה בעתיד וכתנאי להתקשרות, שאז ניתן למסותם: או האם היו הם פיקדונות שמטרתם העיקרית, הבטחת ביצוע עתידי של החוזה, שאז לא יחשבו ברי מיסוי... לפי העובדות שבאו בפניו (בעניין City Gas - מ.ש.) היה מקום לראות בפיקדונות נשוא הדיון תשלום מראש הטעון מס בעת קבלתו וכך גם אם הייתה קיימת התחייבות להשיבם למפקיד בתום ההתקשרות... (ועל כן, לדברי בית המשפט בעניין אמישראלגז השני, ההלכה בארה"ב היא - מ.ש.)... שהפיקדון הוא בר מיסוי בידי המקבל כאשר מתיר לו ההסכם שימוש בלתי מוגבל בקרן או כאשר בידי שיקול דעת אם להחזירו או להשתמש בו כנגד התחייבויות עתידיות של המשלם (Hirsch Improvement v. Commissioner 143 F. 2d 912) לא כך כאשר זכותו של המקבל להחזיק בפיקדון מותנה בשיקול דעתו של הצרכן שאז לא יחשב כהכנסה" (Commissioner v Indianapolis Power Light 493 US 203)⁸⁹.

⁸⁸ שם, בעמוד 948 וראו גם - Harold Dubroff, "The Claim Of Right Doctrine", 40 Tax L. Rev. 729,738(1985).

⁸⁹ עניין אמישראלגז השני, בעמוד 120. במאמר מוסגר יאמר, כי נדמה שגם אם היו נכונים דברים אלו ביחס לסיכום דין המס בארה"ב באשר לנושא הפיקדונות הרי דווקא לפי "מבחן" זה ספק אם היה על בית המשפט למסות את המקדמות שנדונו בעניין אמישראלגז שהרי מחד אכן היה למערכת שימוש בלתי מוגבל בקרן ברם מאידך רשאי היה הצרכן בכל עת להפסיק את הסכם

המעין בשורות אלו המנסות לסכם את דין המס האמריקאי סובר לתומו ש"חשבונאות המס" האמריקאית (בסדרה של שלושה פסקי דין שהביא בית המשפט בעניין אמישראלגז השני) קבעה כלל ברור והחלטי ביחס לשאלה אימתי יראו פיקדון כהתחייבות ואימתי כהכנסה. ולא היא- פסקי הדין הנ"ל לא זאת בלבד שאינם מהווים "מיקשה אחת", כפי שעולה מפרשנות בית המשפט בעניין אמישראלגז השני אלא הם סותרים ומבטלים זה את זה, ואם ניתן לשאוב מהם בכלל מבחן כלשהו, הרי לבטח אין זה מה שביקש בית המשפט בעניין אמישראלגז השני להסיק. זאת כמובהר להלן-

6.1 הפסיקה עד לעניין City Gas

נדמה שהמאפיין העיקרי של הפסיקה האמריקאית עד לעניין City Gas הוא חוסר האחידות וחוסר העקביות. אפשר שתופעה זו נובעת בדיוק מהטעם שאוזכר בדיננו לעיל באשר לאי היצמדות הפסיקה האמריקאית לעקרונות חשבונאיים מקובלים, היצמדות אשר הייתה בהכרח יוצרת אחידות ועקביות. בהיעדר היצמדות כאמור, נראה שכל בית משפט שדן בסוגיה ניסה לקבוע כללים משלו, ביחס אליה:

כך למשל, בעניין **Hirsch Improvement**⁹⁰ (שנזכר ע"י בית המשפט בעניין אמישראלגז השני) נדרש בית המשפט לשאלה אם סכום כסף שקיבל משכיר של נכס מהווה בידו דמי שכירות מראש. בהחלטתו, המבוססת על לשון הסכם השכירות קובע בית המשפט כי סיכוי החזר הפיקדון היה כה נמוך עד כי למעשה יש לראותו כמשולם על חשבון דמי השכירות, ומכאן יש למסותו במועד קבלתו, ובלשונו-

*"If the taxpayer had been required to segregate the payment, then it would not have been income for the taxable year. No such obligation here existed. But more than the absence of that obligation is needed to justify the conclusion that it was income in the year of its receipt. ... the sum received was to be repaid, in whole or part, under circumstances which might never occur and of a kind so limited as to be insufficient to require that sum to be categorized as primarily not intended as rent"*⁹¹

לאמור, מה שהכריע את הכף בעניין זה הייתה הקביעה העובדתית של בית המשפט ולפיה על פי הסכם השכירות גופו אין התחייבות של ממש להחזיר את "הפיקדון" למשלמו, אלא אותו פיקדון ייזקף לתשלום דמי שכירות עתידיים.

מבחן סיכויי החזר נזנח לחלוטין בעניין Heininger⁹² לטובת מבחן השליטה

ההתקשרות שלו עם המערערת ואז ממילא הייתה חלה על המערערת החובה להשיב לצרכן (בכפוף לתשלום חובותיו למערערת).

⁹⁰ Hirsch Improvement Co. v. Commissioner, (2d. Cir. 1944) 142 F. 2d 912[1944]

⁹¹ שם, בעמוד 915.

⁹² Heininger v. Commissioner, (1943, CA7)133 F2d 567

והשימוש. באותו מקרה דובר בסכומים שקיבל רופא שיניים בגין מכירת שיניים תותבות אשר תוארו במועד קבלתם כ"פיקדונות", שכן בהתאם להסכם שעל פיו נמכרו אותם שיניים תותבות, במקרה של חוסר שביעות רצון של הלקוח – יוחזרו אותם סכומים. חרף קיום חובת ההשבה (במקרה של אי שביעות רצון הלקוח), נקבע שיש לראות סכומים אלו כמקדמות החייבות במס במועד קבלתן, בהסתמך על העובדה שאותם סכומים הופקדו לחשבון הבנק ("הרגיל") של הנישום והוא שלט בהם ויכול היה להשתמש בהם.

בפרשת **Clinton Hotel**⁹³ נעשה לראשונה שימוש ב**מבחן המטרה** על מנת לסווג תקבול ששולם בכותרת "פיקדון" לסכום המהווה התחייבות (ולא "הכנסה") וזאת למרות שתקבול זה (ששולם למשכיר של מלון עם תחילת תקופת שכירות של מלון (ל- 10 שנים) והיה שווה לסכום השכירות השנתי) נועד להבטיח הן את דמי השכירות השוטפים (החייבים במס) והן את שמירת המושכר עצמו בידי השוכר (קרי- פריט שאינו "הכנסתי"). בעניין **Astor Holding Co**⁹⁴ שנסיבותיו העובדתיות היו דומות לאלו של פרשת **Clinton Hotel** נזנח **מבחן המטרה** לטובת **מבחן השליטה והשימוש ומבחן הריבית** (קרי- האם חלה על המקבל להשיב את הפיקדון בצירוף ריבית למשלם).

מבחן השליטה והשימוש נזנח לטובת **מבחן הכוונה הסובייקטיבית** בעניין **Arlen**⁹⁵ שם נקבע שהלוואה (ללא ריבית) על סך \$50,000 שקיבל כותב שירים ממפיק שירים, אשר היה עליו להחזירה בהחזרים בסך \$5,000 לשנה (לא בהכרח מתמלוגים על אותם שירים), תחשב אכן כהלוואה ולא תקבול מוקדם של תמלוגים וזאת למרות שהמקבל גם השתמש וגם שלט בקרן ההלוואה.

כך גם בעניין **Re Point Loma Dev. Corp.**⁹⁶, נזנח שוב **מבחן השליטה והשימוש** ותחתיו בחר בית המשפט להיזקק לשאלה אחת ויחידה - מה הייתה **כוונת הצדדים**. באותו מקרה, נקבע שפיקדון שהפקיד שוכר אצל משכיר להבטחת ביצוע התחייבויותיו של השוכר עפ"י הסכם השכירות, לא יחשב כהכנסה בידי המשכיר, אם המשכיר התחייב להחזיר פיקדון זה בשלמותו לשוכר בתום הסכם השכירות (בהנחה שהשוכר קיים התחייבויותיו עפ"י ההסכם), כשלעניין זה השבת הפיקדון יכולה להיחשב גם שימוש בו ע"י השוכר לצורך חידוש הסכם השכירות לתקופה נוספת או שימוש בו לשם רכישת המושכר.

כך גם בעניין **New England Tank Industries, Inc.**⁹⁷ השתמש בית המשפט ב**מבחן הכוונה הסובייקטיבית** כמבחן יחיד, ולפיו די בהוכחת כוונת המקבל להשיב את הפיקדון כדי לסווגו כהתחייבות ולא כמקדמה על חשבון הכנסה.

בעניין **Fairchild**⁹⁸ שילב בית המשפט בין **מבחן השליטה והשימוש** ובין **מבחן הכוונה**

⁹³ *Clinton Hotel Realty Corp v. Commissioner*, 128F.2d 968 [1942]

⁹⁴ *Astor Holding Co. v. Commissioner*, (1943, CA5) 135 F2d 47

⁹⁵ *Arlen v Commissioner*, (1967) 48 TC 640

⁹⁶ *Re Point Loma Dev. Corp. v U.S.*, (1971, SD Cal) 71-1 USTC P 9250

⁹⁷ *New England Tank Industries, Inc. v Commissioner*, (1969, CA1) 413 F2d 1038

⁹⁸ *Fairchild v Commissioner*, (1972, CA3) 462 F2d 462

הסובייקטיבית באומרו שתקבול שקיבל אדם ועשה בו שימוש כרצונו אשר מלכתחילה לא הייתה לו כוונה להשיבו - לא יחשב כפיקדון.

בפרשת **Van Wagoner**⁹⁹ מדובר היה בשותפות, שניהלה סוכנות ביטוח ואשר גבתה פיקדונות מלקוחות להבטחת פרמיות ביטוח. קביעת בית המשפט לערעורים התבססה על העובדה שהמקדמות הפחיתו את סכומי הפרמיה הרגילים, על כך שהתקבולים היו בשליטת המוחלטת והבלתי מוגבלת של המקבלים, על כך שהמקבלים היו כפופים להחזר סכומים למבוטחים רק במקרים ידועים ומוגדרים ועל כך שלא הייתה חובה על המקבלים להשיב את קרן הפיקדונות למשלמים בתוספת ריבית והתשואות שנוצרו על קרן זו היו בבעלות המקבלים. לאורך של עובדות אלו קבע כי אותן "פיקדונות" היו למעשה מקדמות בגין פרמיות ביטוח עתידיות, המשולמות עבור פוליסות ביטוח ולכן דינן (לפי "הטרילוגיה" המאוזכרת בסעיף 5.1.3 לעיל) להיות ממוסות עם קבלתן. המבחן העיקרי שעליו עמד בית המשפט היה **מבחן הכוונה הסובייקטיבית** כפי שנלמדת מההסכם עם הצרכן כשלמבחן זה התווספו באותו מקרה שני מבחני עזר **מבחן השליטה והשימוש ומבחן הריבית**. על פי **מבחן הריבית** פיקדון נושא ריבית יאובחן מפיקדון שאינו נושא ריבית, באופן בו אי חיוב בריבית מהווה ראיה לכאורה כי התשלום הנו תשלום מראש שלא יוחזר, בעוד שחיוב בריבית מהווה ראיה לכאורה לכך שהתשלום מהווה פיקדון וכי קיימת סבירות שיושב למשלמו.

A. Eid, מנסה לאפיין את המבחנים השונים (ושלעתים הביאו לתוצאות סותרות) בפסיקה שקדמה לפרשת **City Gas**, באומרה שבמקום בו סבר בית המשפט כי התקבול לא יוסיף ל"עושר" של המקבל (גם אם המקבל יחזיק בידו את התקבול לעד כתחליף לנזק רכושי שארע לו ולשם הבטחתו ניתן התקבול), יחשב אותו תקבול כפיקדון שאינו חייב במס, ולעומת זאת תקבול שבנקודת זמן מסוימת יתווסף לעושר של הנישום, באשר אין הוא "מתאזן" אל מול נזק רכושי צפוי - זה יחשב כמקדמה החייבת במס במועד קבלתה¹⁰⁰. לשיטתה, במקום בו בית המשפט "חש" כי "בסופו של יום" התקבול יהווה תשלום בעד שירות או נכס, אזי נקבע כי יש לראותו כמקדמה החייבת במס במועד קבלתה¹⁰¹.

לסיכום, שלושה מבחנים חלופיים עיקריים שימשו את בתי המשפט בעבר בבוחנם את השאלה האם עסקינן בפיקדון שאינו חייב במס או במקדמה החייבת במס במועד קבלתה: האחד, מבחן המטרה שלשמה ניתן הפיקדון (האם להבטחת תשלומים בעלי אופי "הכנסתי" או להבטחת רכוש, שאינו בעל אופי "הכנסתי"); מבחן הכוונה הסובייקטיבית של הצדדים (בכל הקשור לשאלה האם אכן יושב הפיקדון אם לאו); והשלישי, מבחן השליטה והשימוש¹⁰². בנוסף למבחן השני, אלו נעשה שימוש גם בשיקולי עזר (כדוגמת "מבחן הריבית").

6.2. ביטול מבחן השליטה והשימוש בעניין City Gas (The Primary Purpose Test)

בעניין **City Gas** ביקש בית המשפט לערעורים של מחוז 11 "לעשות סדר" באי האחידות

⁹⁹ **Van Wagoner v. United States**, 368 F.2d 95 [1966]

¹⁰⁰ **A. Eid**, בעמוד 270.

¹⁰¹ **שם**, בעמוד 273.

¹⁰² **Burke & Friel**, "Tax Free Security: Reflections on Indianapolis Power and Light", 12 REV. OF TAX'N OF INDIVIDUALS 157,167(1989).

שבפסיקה האמריקאית בסוגיית מיסוי הפיקדונות והציע את מבחן המטרה העיקרית, שלשמה ניתן הפיקדון כמבחן יחיד ובלעדי. אגב כך שלל בית המשפט מבחנים אחרים שהוצעו לפניו בפסיקה, באומרו, בין השאר :

“It is well settled that where a taxpayer receives an advance payment for goods or services or other income items over which the taxpayer has a present right and complete and unrestricted control, the advance payment constitutes income... On the other hand, where the amount paid is intended to secure property of the taxpayer against damages or loss, or to secure the performance of conditions or other Nonincome-producing covenants of a contract, and the sum is to be returned to the payer, the payment is a nontaxable security deposit, notwithstanding the fact that the taxpayer had temporary use of the money..... The issue is whether the sums were intended to be applied to discharge payment for income items (e.g., the final month's bill for gas, or for turn-on and turn-off charges or other charges for services), or on the other hand were intended to secure performance “of Nonincome-producing covenants.”

אמור מעתה, מבחן המטרה העיקרית הוצע בעניין City Gas לא כמבחן נוסף אלא כמבחן בלעדי ועימו נשללו המבחנים האחרים שהוצעו קודם לכן בפסיקה, ובעיקר - מבחן השליטה והשימוש. ואומר לעניין זה פרופ' ¹⁰³Dubroff :

“If the primary purpose is security for future performance of general covenants of an agreement (for example, the obligation of lessee to insure the property) or to secure against damage to property, it is nontaxable even though the deposit may, as well, be applied to defaults in payment of income items”.

באותו מקרה קבע בית המשפט כי המטרה העיקרית של הפיקדונות הייתה להבטיח את תשלומי הגז השוטפים, שהם פריטים "הכנסתיים" ולאור זאת קבע שיש לראות את הפיקדונות כחייבים במס במועד קבלתם, חלף החיוב המס בגין התשלומים השוטפים

¹⁰³ Harold Dubroff, "The Claim of Right Doctrine", 40 Tax L. Rev. 729, 737(1985)

שאותם הם מחליפים¹⁰⁴.

בבחרו במבחן המטרה העיקרית כמבחן בלעדי היה בית המשפט מודע לעובדה שיתכן שפיקדון ישרת מספר מטרות, חלקן הבטחת תשלומים בעלי אופי "הכנסתי" וחלקן הבטחת פריטים לא "הכנסתיים" (כדוגמת שמירה על רכוש מושאל), ולכן בחר בית המשפט להוסיף את המילה "עיקרית" למבחן המטרה. אלא שעד מהרה התברר שלא היה ב"חשבונאות מס" זו (פרי יצירת בית המשפט) בכדי למצוא את הנוסחה הגואלת למציאת האבחנה הראויה שבין התחייבות ובין הכנסה, ככל שעסקינן בפיקדון.

6.3. ביטול הלכת City Gas בפרשיית IPL (The Complete Dominion Test)

בעניין **Indianapolis Power & Light Co.** (להלן- עניין "IPL")¹⁰⁵ דובר בנסיבות עובדתיות דומות לאלו שנדונו בעניין City Gas (שנדון בבית המשפט לערעורים של "מחוז 11") אשר הובאו הפעם בפני בית המשפט לערעורים של "מחוז 7", וזאת שנים מעטות לאחר פסק הדין בעניין City Gas. רשויות המס ביקשו ליישם באותן נסיבות את הלכת City Gas הני"ל, אשר לפיה פיקדון שמטרתו העיקרית להבטיח תשלום חיובים שוטפים חייבי מס- מהווה מקדמה החייבת במס ואילו פיקדון שניתן על מנת להבטיח את תקינות הציוד אינו מהווה הכנסה חייבת. אלא שהואיל ובאותו מקרה הפיקדונות ניתנו למטרות מעורבות, קבע בית המשפט לערעורים של "מחוז 7" שאין לראות את הפיקדונות כהכנסה הואיל ומטרתם העיקרית הייתה לשמש כביטחון ולעניין זה הוסיף וקבע בית המשפט (בניגוד להלכת City Gas) כי תקבול ייחשב לפיקדון שאינו בר חיוב במס כל עוד הוא משמש לביטחון, ואפילו הוא משמש להבטחת ביצוע תשלומים בעלי אופי "הכנסתי" ולא רק להבטחת רכוש ופריטים "לא- הכנסתיים"¹⁰⁶.

בנסיבות אלו נדרש בית המשפט העליון להכריע בין ההחלטות הסותרות של בית המשפט לערעורים "במחוז 11" (בעניין City Gas) ושל בית המשפט לערעורים ב"מחוז 7" (בעניין IPL). אלא שבעוד בתי המשפט הני"ל השתמשו שניהם במבחן המטרה העיקרית (והגיעו לתוצאות סותרות) הרי זו לא הייתה דרכו של בית המשפט העליון – אשר זנח לחלוטין את מבחן המטרה העיקרית, ולא בחן כלל את המטרה העיקרית של הפיקדון, האם היא להבטחת תשלומים שוטפים או שמא להבטחת אינטרסים רכושיים. בית המשפט העליון ביטל, הלכה למעשה, את כל המבחנים שהוצעו קודם לכן, וחלף זאת, הוא העדיף להתמקד במבחן של ה- "Complete Dominion over the Deposit" (להלן- "מבחן הריבונות המוחלטת"). בפשטות, ניתן לומר שלפי מבחן זה ככל שהתקבול דומה במהותו לקרן הלוואה שמקבל אדם- כך יראוהו יותר כ"פיקדון" שאינו מהווה "מקדמה" החייבת במס. באמצעו מבחן זה קבע בית המשפט העליון בעניין IPL, שפיקדון שניתן לחברה ע"י הצרכנים ואשר נועד להבטיח את ביצוע תשלומיהם בגין חיובי החשמל השוטפים מהווה פיקדון (קרי- התחייבות), שאין לראותו כהכנסה וזאת חרף העובדה שמטרתו הייתה

¹⁰⁴ ושוב יודגש שעסקינן בשיטת מס שבה "מקדמות" מהוות הכנסה חייבת למרות שהיא טרם "הורווחה" כאמור בסעיף 5.1.3 לעיל, וזאת בתוקף הוראות החקיקה שנדונו בפרק 4 לעיל.

¹⁰⁵ *Indianapolis Power & Light Co. v. Commissioner*, 857 F.2d 1162 (7th Cir. 1988); 110 S Ct 589 (1990).

¹⁰⁶ שם, בעמוד 1170

הבטחת פריטים "הכנסתיים", חרף העובדה שלמקבלת הפיקדון הייתה שליטה והיא עשתה שימוש בכסף, וחרף העובדה שנגרמה לה גם הנאה כלכלית מאותו שימוש בכסף. בית המשפט העליון שלל את מבחן השליטה והשימוש באומרו, שהשליטה בכספים והיכולת לעשות בהם שימוש כראות עיניו של מקבל הפיקדון אינם יוצרים חזקה כי המדובר בהכנסה חייבת:

"The Commissioner stresses the fact that these deposits were not placed in escrow or segregated from IPL's other funds, and that IPL therefore enjoyed unrestricted use of the money. That circumstance, however, cannot be dispositive. After all, the same might be said of a commercial loan; yet the Commissioner does not suggest that a loan is taxable upon receipt simply because the borrower is free to use the funds in whatever fashion he chooses until the time of repayment. In determining whether a taxpayer enjoys "complete dominion" over a given sum, the crucial point is not whether his use of the funds is unconstrained during some interim period. The key is whether the taxpayer has some guarantee that he will be allowed to keep the money. IPL's receipt of these deposits was accompanied by no such guarantee."¹⁰⁷

בנוסף קבע בית המשפט שהעובדה שהנישום "מרוויח" מהשימוש באותם תקבולים אין בה כשלעצמה להפוך אותם למקדמות חייבות מס (להבדיל מפיקדונות). שכן, מבחינה זו גם בהלוואות רגילות שיכולה פירמה לקבל אין מניעה שיעשה שימוש ושימוש זה לא הופך את קרן ההלוואות לחייבות מס. ובלשונו של בית המשפט רווחי לגבי הרווח שהושג כתוצאה מהשימוש בכספי הפיקדונות:

"Again, the same could be said of a commercial loan, since, as has been noted, a business is unlikely to borrow unless it believes that it can realize benefits that exceed the cost of servicing the debt. A bank could hardly operate profitably if its earnings on deposits did not surpass its interest obligations; but the deposits themselves are not treated as income. Any income that the utility may earn through use of the deposit money of course is taxable, but the prospect that

*income will be generated provides no ground for taxing “the principal.”*¹⁰⁸

בית המשפט הוסיף וקבע, כי המבחן אינו יכולת השימוש בכסף ע"י המקבל בפרק זמן נתון ומוגדר אלא האם לנישום (החברה המקבלת) יש ביטחון בכך כי הוא יוכל להמשיך ולהחזיק בכסף. זאת ועוד, בית המשפט העליון גם דוחה את גישת בית המשפט לערעורים באותו עניין שסבר שיש לייחס נפקות לעובדה שהחברה המקבלת נדרשה לשלם ריבית על הפיקדון לצרכן, כפקטור בקביעה שעסקינן בפיקדון ולא במקדמה¹⁰⁹. מבחן זה שלקוח מהלכת Van Wagoner הנ"ל, נדחה כאמור ע"י בית המשפט העליון שסבר שלסוגית הריבית אין לייחס כל נפקות באשר לקביעה האם עסקינן ב"פיקדון" או במקדמה, באשר אין בה בכדי לסייע למבחן הריבונות המוחלטת.

בדחותו את מבחן המטרה העיקרית שהוצע ע"י רשויות המס ובאמצע את המבחן של היכולת להחזיק בכסף או החובה להחזירו, נדרש בית המשפט העליון גם לאבחן בין מקדמה לבין פיקדון תוך שימוש במבחן הנ"ל בדבר הביטחון של המקבל ביכולתו להמשיך ולהחזיק בפיקדון. באומרו -

*“The individual who makes an advance payment retains no right to insist upon the return of the funds; so long as the recipient fulfills the terms of the bargain, the money is its to keep. The customer who submits a deposit to the utility, like the lender in the previous hypothetical, retains the right to insist upon repayment in cash; he may choose to apply the money to the purchase of electricity, but he assumes no obligation to do so, and the utility therefore acquires no unfettered “dominion” over the money at the time of receipt.”*¹¹⁰

דהיינו, בעוד שנותן הפיקדון שומר לעצמו את הזכות לדרוש את כספו בחזרה בהתמלא כל תנאי ההסכם, המשלם מקדמה בעבור שירות או מכר עתידי מוותר למעשה על זכותו לקבלת הכספים בחזרה, אם אכן המקבל ימלא את ההתחייבויות בגינן התקבלה המקדמה. בית המשפט ממשיך וקובע כי:

“We recognize that IPL derives an economic benefit from these deposits. But a taxpayer does not realize taxable income from every event that improves his economic condition. A customer who makes this deposit reflects no

¹⁰⁸ שם, שם.

¹⁰⁹ שם, בעמוד 1173.

¹¹⁰ שם, בעמוד 1169.

*commitment to purchase services, and IPL's right to retain the money is contingent upon events outside its control. We hold that such dominion as IPL has over these customer deposits is insufficient for the deposits to qualify as taxable income at the time they are made.*¹¹¹

בית המשפט למעשה קובע, כי למרות שלנישום צומחת הנאה כלכלית כתוצאה מקבלת הפיקדון, אין בכך בכדי להפוך את הפיקדון להכנסה חייבת, שכן לא כל אירוע המשפר את מצבו הכלכלי של הנישום מחייב תוצאה לפיה מדובר בהכנסה חייבת.

עפ"י המבחן שהתווה כאמור בדבר זכויות משלם הפיקדון להשבה קבע בית המשפט העליון כי באותו מקרה שמר נותן הפיקדון לעצמו את הזכות לקבל את כספו בחזרה ועל כן ההכרעה האם הפיקדון יוחזר ללקוח או לא אינה נמצאת בידיו של הנישום. זאת ועוד, עצם העובדה שהצרכן (משלם הפיקדון) יכול היה באמצעות תשלום חשבוניתו למנוע מצב שהחברה תיקח את הפיקדון כ"הכנסה" בידיה והעובדה שהוא לא התחייב להמשיך התקשרותו איתה – הם הנותנים כי לחברה (מקבלת הפיקדון) לא הייתה שליטה בתקבול¹¹². כפי שלאדם המקבל הלוואה – אין שליטה (ריבונות) בקרן הלוואה שקיבל ושעליו להחזירה ביום מן הימים, כך גם ל-IPL - לא הייתה שליטה כאמור בכספי הפיקדונות ולא הייתה לא כל וודאות שתוכל להמשיך ולהחזיק בכסף. אף שמטרת התקבולים הייתה להבטיח תשלום חשבונית חייבי מס, ואף ש-IPL השתמשה בהם לצרכיה, הרי עצם מחויבותה להשיבם ביום מן הימים – באמצעות החזר כספי (והעדר יכולתה לקבוע ש"ההשבה" תהיה באמצעות הספקת שירותים או מוצרים), ותלותה ברצונו של הלקוח שרשאי היה להפסיק את קבלת השירותים מהחברה ובכך לקבל את החזר הפיקדון - די היה בהם לגישה בית המשפט העליון בכדי לסווג את התקבולים הנ"ל כפיקדונות שאינם "הכנסה"¹¹³.

יתר על כן, אף העובדה שמרבית הצרכנים ששילמו פיקדון בחרו להשתמש בו לתשלום חשבונית החשמל שלהם, לא היה בה בכדי לסייע לרשויות המס, שכן בית המשפט העליון קבע, שבחירה אוטונומית זו של הצרכנים בדבר אופן החזר הפיקדון (שלא באמצעות החזר כספי כי אם באמצעות קיזוז מחשבונית החשמל שלהם), אין בה בכדי להפוך את הפיקדונות להכנסה מלכתחילה, ויש לראות עסקת קיזוז זו כעסקה נפרדת מעסקת הפיקדון המקורית¹¹⁴.

הרי כי כן, בית המשפט העליון אימץ מבחן חדש לסיווג תקבול כפיקדון או כמקדמה – **מבחן הריבונות המוחלטת**, ואגב כך דחה או זנח את המבחנים שנקבעו בעבר לרבות מבחן המטרה העיקרית, מבחן השימוש בכסף, מבחן ההנאה הכלכלית של מחזיק הפיקדון,

¹¹¹ שם, בעמוד 1171.

¹¹² שם, בעמודים 1173-1174.

¹¹³ שם, בעמודים 1172-1173, וכן ראה, A.EID, לעיל, בעמוד 277.

¹¹⁴ עניין IPL בעמוד 1175, A.EID בעמוד 277.

פרשנותו של בית משפט המחוזי בעניין אמישראל השני בקשר לדין המס האמריקאי החל בסוגיית מיסוי פיקדונות (או ליתר דיוק - שאלת סיווגם כהתחייבות או כהכנסה לצורכי מס), אין לה דבר וחצי דבר עם הדין האמריקאי אשר הוצג כאסמכתא לפיסקה. דין זה הוא הרבה יותר מורכב, לא חד משמעי, וחסר עקביות ממה שהוצג ע"י בית המשפט המחוזי. אם ננסה לאמץ את המבחנים השונים שהוצעו בפיסקה האמריקאית ביחס לנסיבות שנדונו בעניין אמישראל הרי יתקבלו תוצאות הפוכות.

אמנם, עפ"י **מבחן השליטה והשימוש** בכסף (שצוטט כאמור על ידי בית המשפט בעניין אמישראל השני כמשקף את הדין האמריקאי) הן "המקדמות" שקיבלה אמישראל שנדונו בעניין אמישראל השני (להבטחת חיובי התשלומים השוטפים), והן הפיקדונות שקיבלה אמישראל בעניין אמישראל הראשון (להבטחת מיכלי הגז) – יחשבו כהכנסה, אלא שבכך אין תמה. שהרי לפי מבחן זה גם אדם הנוטל הלוואה בבנק ויש לו שליטה ושימוש בכסף – יחשב כמי שקיבל הכנסה. זו גם הסיבה שמבחן זה נדחה הן ע"י בית המשפט לערעורים בעניין City Gas והן ע"י בית המשפט העליון בעניין IPL. עפ"י **"מבחן סיכויי ההחזר"** של החוב - ניתן לטעון כי הן המקדמות שקיבלה אמישראל בעניין אמישראל השני והן הפיקדונות נשוא עניין אמישראל הראשון – דינם כהתחייבות, שכן עפ"י עניין Hirsch Improvement, שנוכח לעיל, מבחן זה אינו בוחן סטטיסטית מתי ואיך תפרע ההתחייבות אלא בוחן את העסקה עצמה בראי ציפיות הצדדיים. אולם, גם במבחן זה, שנכרך ע"י בית המשפט בעניין אמישראל השני, נעשה שימוש במקרים בודדים בהם ברור היה מחוזה ההתקשרות עצמו שהחוב לא יוחזר ללקוח, ובתי המשפט (לרבות בית המשפט העליון בעניין IPL) לא חזרו עליו כמבחן כללי לאפיון הפיקדון. עפ"י **"מבחן המטרה העיקרית"** שהוצע בעניין City Gas, הרי דין הפיקדון שנדון בעניין אמישראל הראשון להיות התחייבות (הואיל והבטיח פריטים "לא הכנסתיים" קרי - את החזר הציוד המושאל) ואילו דין המקדמות שנדונו בעניין אמישראל השני – להיות הכנסה (הואיל ומטרתן הייתה להבטיח פריטים "הכנסתיים"). אלא שכאמור מבחן זה בוטל בעניין IPL.

ברם, מעבר לכל אלו, וזה העיקר, בית המשפט בעניין אמישראל השני אומנם הזכיר את הלכת IPL אך המבחנים שבהם נעשה שימוש היו בדיוק אותם **מבחנים שבוטלו בעניין IPL** ע"י בית המשפט העליון. לו אכן ביקש בית המשפט להיצמד לדין המס האמריקאי בעניין סיווג פיקדונות הרי היה צריך לאזכר את **"מבחן הריבונות המוחלטת"**, שקבע בית המשפט העליון בעניין IPL, אגב ביטול ההלכות שקדמו לו ועל פי מבחן זה נדמה שהן הפיקדונות שנדונו בעניין אמישראל הראשון והן המקדמות שנדונו בעניין השני - לא צריכים להיחשב כהכנסות.

נראה, אפוא, שאם ניתן ללמוד איזושהי מסקנה בעניין מיסוי הפיקדונות מדין המס האמריקאי, הרי מסקנה זו הפוכה בעליל מזו שהסיק בית המשפט בעניין אמישראל השני. ראינו שגם בשיטת מס בה הרחיבה החקיקה עד למקסימום האפשרי את הגדרת המונח "הכנסה" וגם פרשה בהרחבה רבה את סמכויות רשויות המס להתעלם מעקרונות

¹¹⁵ מן הראוי להוסיף ולומר, שאף לאחר מתן פסק הדין בבית המשפט העליון בארה"ב המשיכו בתי משפט שם, בערכאות נמוכות יותר, ליתן פסקי דין שונים ומשונים בסוגיה זו תוך שימוש בשלל מבחנים.

חשבוונאות מקובלים ובכך נתנה את ידה ליצירת "חשבוונאות מס" שאין לה דבר עם "תורת החשבוונאות", והכל תוך צמצום הביקורת השיפוטית על פעולות הרשות, הרי למרות כל אלו - ההלכה כיום בארה"ב בעניין מיסוי פיקדונות (עפ"י עניין IPL) גורסת, שפיקדונות כגון אלו שנדונו בעניין אמישראל - אינם חייבי מס¹¹⁶.

7. סיכום

בטרם בא בית המשפט של מיסים להתעלם מעקרונות חשבוונאות מקובלים (כשאינן הוראת חוק המחייבת זאת), ולהעדיף תחתיהם יצירת "חשבוונאות מס" חדשה בהסתמך על פסק דין זר, מן הראוי שבית המשפט ינקוט בשני צעדים מקדימים: ראשית, מן הראוי שבית המשפט יבחן את הרקע החקיקתי (ואולי אף התרבותי) שבמסגרתו ניתן אותו פסק דין זר ואפשר שימצא שהוראות חוק ברורות מאפשרות שם לרשות המס את מה שרשויות המס בישראל אינן רשאיות לעשות עפ"י חוק, ועוד אפשר שימצא שבתי המשפט שם מוגבלים בביקורתם על פעולות שגויות של הרשות מה שאין כן בארץ. שנית, ראוי שבית המשפט יבחן האם אותו פסק דין הוא מבקש לאמץ לא בוטל או סוייג בערכאה גבוהה יותר, ובאותה הזדמנות מן הראוי שיבחן האם קיימים גם פסקי דין אחרים ואולי אף סותרים באותו דין זר.

נדמה לכותב שורות אלו שאם אכן הדבר היה נעשה בעניין אמישראל השני אפשר היה שבית המשפט עצמו היה מגיע למסקנה ש"חשבוונאות מס" (פרי יצירתו של שופט) כפי שנוצרה בבתי המשפט שבארה"ב אינה מבטיחה תוצאות נכונות יותר מאלו שמציעה תורת החשבוונאות הפיננסית, והיא מתכון בטוח לאי וודאות וחוסר עקביות. לו אכן כך היה הדבר נעשה בענייננו אפשר שאף בית המשפט המחוזי לאחר מסעו הארוך אל מעבר לאוקיינוס האטלנטי היה חוזר לאותה הלכה "ישנה וטובה" ולפיה כל עוד אין הוראת חוק סותרת, עדיפה לצורכי מס - העקיבה אחר כללי תורת החשבוונאות הפיננסית על פני יצירת "חשבוונאות מס" יש מאין.

¹¹⁶ במאמר מוסגר נציין, כי לעומת אי הסדר, אי העקביות וחוסר האחידות בחשבוונאות המס האמריקאית, הרי השיטה האנגלית (אשר בחרה, כאמור לעיל, ב"פתרון הפשוט" לכאורה, לא להמציא "חשבוונאות מס" יש מאין, אלא להשתמש במה שממילא קיים, קרי - תורת החשבוונאות הפיננסית) הייתה אחידה בדעה שדין פיקדון כדין כל התחייבות אחרת (להבדיל מהכנסה) יהא אשר יהא השימוש בכספי הפיקדון, תהא אשר תהא המטרה שלשמה נלקח, ובלבד שאכן עסקינן בפיקדון שיש התחייבות להחזירו (שאם לא כן ממילא גם תורת החשבוונאות לא תראהו כהתחייבות). את הדין באנגליה בנושא זה מסכמות רשויות המס שם עצמן, בהוראת נוהל מספר- **BIM31110** כהאי ליסנא-

"When a deposit is received the business will not have carried out the actions necessary to earn the money. This applies whether or not the deposit will be forfeited if the transaction is not carried through. The deposit should be recognized either when the goods or services are provided or when it is reasonably certain that no goods or services will ever be provided and the deposit will be forfeited".

יושם אל לב שחרף השם פיקדון הוראה זו מדברת על "מקדמה" וניתן להחילה מקל וחומר אל "פיקדון" שהוא התחייבות פיננסית, ולא "רק" התחייבות לתשלום בעתיד בצורת מכר או שירות.