

# מבזק מס 13/2011

פאהן קנה ושות'  
משרד ראשי:  
מגדל לוינסטיין  
דרך מנחם בגין 23  
תל-אביב 66184  
ת"ד 36172, מיקוד 61361

טל' 03-7106666  
פקס' 03-7106660  
www.gtfk.co.il

בעריכת רו"ח יגאל רופא, שותף, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

## התרת ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה על חוב מס – הלכת שריג אלקטריק בע"מ

16 בפברואר 2011

### התרת ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה על חוב מס - הלכת שריג אלקטריק בע"מ גילת קרן, רו"ח; זמירה יוסף, עו"ד (חשבוניות)

#### 1. רקע

חברת שריג אלקטריק בע"מ (להלן - "המערערת") עוסקת ביבוא ושיווק מוצרי אלקטרוניקה. בין השנים 1995 - 1999 משכו מנהלי החברה כספים בסכומים ניכרים, אשר נרשמו בספרי החברה כהלוואה. פקיד השומה ערך למערערת שומת ניכיים במסגרתן סווגו סכומים אלו כשכר עבודה למנהלים. במסגרת הסכם הפשרה, הוסכם כי המערערת תציג את משיכות בעלי השליטה כשכר עבודה, ומנגד פקיד השומה יחיל על המשיכות שיעור מס נמוך מהרגיל.

במסגרת דוח המס לשנת 2002 שהגישה המערערת, המערערת תבעה ניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה ששולמו בגין חוב הניכיים (להלן - "הוצאות ריבית והפרשי הצמדה"). במסגרת צו שהוציא פקיד השומה לשנת 2002, הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לא הותרו בניכוי כהוצאה מוכרת לצרכי מס. על צו זה של המשיב פנתה המערערת בערעור לבית המשפט המחוזי, אשר דחה את הערעור וקבע כי אין להכיר בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה כהוצאה מוכרת לצרכי מס.

המערערת ערערה לבית המשפט העליון.

#### 2. טענות המערערת

המערערת טענה כי בית המשפט המחוזי טעה כשקבע כי אין להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לצרכי מס מהטעמים הבאים:

א. בית המשפט היה צריך לקבוע שבמקרה דנן מתקיימות הנסיבות להפעלת חריג תום הלב (ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות)

### לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

הרינו להביא לידיעתכם כי ביום 23 בינואר 2011 פורסם פסק הדין ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (להלן - "פסק הדין") המתיר לנכות הוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בגין שומת ניכיים.

להלן יפורטו עיקרי פסק הדין.

### את שאלותיכם ניתן להפנות במשרדנו ל:

גילת קרן, רו"ח

טל': 03-7106643

[Gilat.Keren@il.gt.com](mailto:Gilat.Keren@il.gt.com)

זמירה יוסף, עו"ד (חשבוניות)

טל': 03-7106684

[Zmira.Joseph@il.gt.com](mailto:Zmira.Joseph@il.gt.com)

מחלקת מסים תשמח להשיב על שאלותיכם בנושאים הכלולים במבזק מס זה ובכל נושא בתחום המיסוי הישראלי והבינלאומי.

כמו כן, את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת [Tax@gtfk.co.il](mailto:Tax@gtfk.co.il) או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: [Tax@gtfk.co.il](mailto:Tax@gtfk.co.il). לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.  
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

ב. **"הלכת הטפל הולך לאחר העיקר"** - פסיקות קודמות יסדו את עיקרון "הטפל הולך אחר העיקר", אשר קובע כי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה יותרו בניכוי רק במקרים בהם קרן החוב תותר אף היא בניכוי. מעיון בהלכות אלו עולה לכאורה כי בהתאם לעיקרון זה, יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לאור העובדה כי במקרה דנן קרן החוב מותרת בניכוי. התשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה אינצינדטלי לגובה הקרן של ניכוי המס במקור על-ידי המעביד, ויש בינו לבין ייצור ההכנסה זיקה ממשית וישירה.

ג. **"כפל מס"** - הגשמת תכליתו המרכזית של סעיף 17 לפקודה, מחייבת שהנישום לא ישלם מס יותר מכפי שהיה צריך. במקרה שבפנינו מתעורר חשש שאי התרת ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה ייצור כפל מס עבור הנישום. כפל המס נגרם מכך שהכספים אשר לא הועברו לרשויות המס הצמיחו פירות והתחייבו במס, ולכן אי התרת של ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, תוביל להשתת מס כפול על אותם כספים.

ד. **"תקנת הציבור"** - תקנת הציבור מהווה עיקרון כללי אשר משמש בפרשנות דברי חקיקה. בהתאם לעיקרון זה, תכלית החקיקה הינה לשמור על תקנת הציבור ולמנוע תוצאות העומדות בניגוד לה. בפרשת הד הקריות שלוש השופטים הגיעו למסקנה שאין לראות בתשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לפי סעיף 187(ג1) לפקודה כחיוב שמטרתו עונשית ולכן אין למנוע את ניכוי בעילה של פגיעה בתקנת הציבור. יעוד התשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בא להעמיד את שני הצדדים במצב המוצא כאילו נוכה המס במקור, ואין מטרתו להיטיב או להרע עם מי מהם. בית המשפט במקרה דנן קובע כי תקנת הציבור איננה שוללת את התרת ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה. ראשית, סעיף 187 לפקודה, המורה על תשלום של הפרשי הצמדה וריבית, סווג בפרשת הד הקריות כסעד אזרחי-תרופתי ולא עונשי, ולכן אין להכניס לתוכו באופן מלאכותי דרך תקנת הציבור אספקט עונשי. יתרה מכך, הפקודה עצמה קבעה סנקציות עונשיות החלות על הסיטואציה בדמות קנסות ואף מאסר המופיעות בסעיפים 191 ו-218 לפקודה. סנקציות עונשיות אלו מבטיחות שלא ייווצר תמריץ ולו עקיף לכך שהמעביד יעשה דין לעצמו. לפיכך, אין בסיס לחשש לפיו מעביד יעשה כרצונו ויחליט באיזה מועד ינכה הוא את המס החייב מהעובד. ולראיה, גם במקרה דנן, עדיין נאלצה המערערת לשלם קנס על דרך התנהלותה.

במקרה בו ההוצאה הינה בעלת אופי אזרחי-תרופתי הנטייה תהיה להתיר בניכוי את ההוצאה בכפוף לעמידה בתנאי סעיף 17 לפקודה. בהתאם, יגבר הצורך למסות את הנישום בשומת

**בעיני** (להלן - **"פרשת הד הקריות"**), לפיו המעביד זכאי לניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה במקרים בהם "נתגלעו חילוקי דעות בתום לב בין פקיד השומה לבין המעביד".

ב. הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה נכנסים לגדר סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - **"הפקודה"**), מכיוון שהוצאות אלו הן הוצאות אשר כרוכות באופן אינצינדטלי בעסקו של הנישום, והן מהוות חלק מההוצאות הטבעיות המתקיימות בעסק. קל וחומר, במצב בו אי ניכוי ייצור כפל מס.

### 3. טענות המשיב

אין להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מהטעמים הבאים:

א. הכרה בהוצאות אלו לצרכי מס תוביל להתרת הוצאה כפולה ולא מוצדקת לניכוי, שכן הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לא היו בייצור ההכנסה. לפיכך, ממילא הם אינם עומדים בתנאים להכרה המופיעים בסעיף 17 לפקודה.

ב. תקנת הציבור מחייבת שלא יצא חוטא נשכר, ולפיכך אין לתת למערערת, אשר לא קיימה את חובותיה על פי חוק, ליהנות מהפירות.

בפרשת הד הקריות נקבע כי מקום בו הותר ניכוי הקרן בשנה הרלוונטית, אין מקום בנוסף לכך גם להתיר את ניכויים של הוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשנה השוטפת.

ג. אף אם יוחלט שיש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה יש לעשות זאת בכפוף להגבלה של אי ניכוי סכומים השווים להכנסות שעליהם קיבלה המערערת פטור ממס לפי סעיף 9(24) לפקודה.

### 4. השאלה המשפטית

האם ניתן להכיר כהוצאה מוכרת לצרכי מס על פי הוראות סעיף 17 לפקודה, בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שנוצרו בגין חוב למס הכנסה ניכויים. האם ניתן לראות את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה כהוצאות אשר יצאו כולן בייצור הכנסתו של המעביד בשנת המס ולשם כך בלבד.

### 5. קביעת בית המשפט העליון

בית המשפט קבע כי יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לצרכי מס, בין אם מדובר על שומה פתוחה ובין אם מדובר על שומה סגורה, על פי הוראות סעיף 17 לפקודה, וזאת מהנימוקים המפורטים להלן:

א. **"תכלית סובייקטיבית"** - בעבר כללה הפקודה את סעיף 17(10) אשר התיר מפורשות ניכוי של "הוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשל המס שחייב בו הנישום...". הסעיף בוטל בשנת 1982. נקבע כי, אין לראות כיום בביטול הסעיף האמור כיוצר הסדר שלילי הקובע שלא ניתן להכיר בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס דרך סעיפי הפקודה האחרים.

ב. "הסימטריה מחייבת לקבל את טענת המשיב בדבר הצורך להגביל את ההכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה דרך סעיף 17 רישא לפקודה, בכך שלא יותרו בניכוי סכומים השווים להכנסות שעליהן קיבלה המערערת פטור ממס לפי סעיף 249 לפקודה".

ג. ייתכן ופסק הדין פותח פתח לנישומים לדרוש הוצאות מימון בגין שומה שאינה שומת ניכויים, כגון - שומת מס הכנסה, מס שבח ומע"מ.

אמת. מנגד, הוצאה אשר תסווג כבעלת אופי עונשי, הנטייה תהיה לשלול את ההכרה בה מכוח תקנת הציבור, וזאת אף אם היא עומדת בתנאי סעיף 17 לפקודה. במצב זה השיקול של שומת אמת מפנה את מקומו לשיקול הכללי של תקנת הציבור. עם זאת, אין לקבוע בדברים אלו מסמרות ויש לבחון כל סוגיה לגופה וכל מקרה לגופו.

במקרה דנן אין מקום להחיל את עיקרון תקנת הציבור ואין למנוע את ניכוי ההוצאה.

ה. "חריג תום הלב" - מטרתו של חריג תום הלב היא לצמצם את הפגיעה בנישום רק למצבים שבהם המעביד התנהל שלא בתום לב, וכל רצונו היה לדחות את ניכוי חוב המס למועד מאוחר לפי רצונו. כאשר מדובר על התנהגות בתום לב של המעביד, יותרו בניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, מכיוון שלא מתקיים הרציונאל העונשי שעל בסיסו מונחת אי ההכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מלכתחילה. מאחר שהמסקנה הינה כי אין למנוע את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בשל תקנת הציבור, ברי כי חריג תום הלב אף הוא איננו רלוונטי למקרה דנן.

ו. "שקילות כלכלית" - במקרה שלפנינו נוצרת התנגשות בין הרצון למנוע כפל מס מן הנישום לבין הרצון לשמור על שקילות כלכלית בין המצבים השונים בנוגע לניכוי הוצאות מס. בענייננו, כאשר מעביד לא מנכה מס במקור קיימות שתי אפשרויות לתיקון המעשה בדיעבד. הראשונה היא לפתוח את השומות של השנים הרלוונטיות ולתקן אותן (להלן - "שומה פתוחה"), והאפשרות השנייה מתקיימת כאשר פקיד שומה מחליט להותיר את השומות של השנים הרלוונטיות סגורות (להלן - "שומה סגורה"), כאשר במצב זה הניכוי ייערך בשנה השוטפת.

קיימת חשיבות רבה יותר למנוע ככל הניתן עיוות מס מהנישום גם במחיר של הפרת השקילות הכלכלית. לפי שיטה זאת הנישום מקבל בשני המצבים את המקסימום - קרן החוב והוצאות הריבית והפרשי ההצמדה - שאותו ניתן לקבל, וזאת גם אם מצב של שומה סגורה לא יביא את הנישום בדיוק לאותו מצב בו היה לו היה מנכה את המס במועדו. אך באשר לכך, אין לו להלין אלא על עצמו. בנוסף, ככלל, ראוי לפתוח את השומה.

## 6. סיכום

א. בית המשפט הגיע למסקנה כי "יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לצרכי מס, בין אם מדובר על שומה פתוחה ובין אם מדובר על שומה סגורה, דרך סעיף 17 לפקודה. התשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה אינצידינטלי לגובה הקרן של ניכוי המס במקור על-ידי המעביד, ויש בינו לבין ייצור ההכנסה זיקה ממשית וישירה".