



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10691/06

בפני: כבוד השופטת א' פרוקצ'יה  
כבוד השופטת ע' ארבל  
כבוד השופט ח' מלצר

המערערת: שריג אלקטריק בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 1

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
מיום 13.11.06 בעמ"ה 9031/05 שניתן על ידי כבוד  
השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: כ"ה בשבט תשס"ט (19.2.09)

בשם המערער: עו"ד ד' נייגר

בשם המשיב: עו"ד יי ליבליין

### פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בעמ"ה 9031/05  
(כבוד השופטת מ' מזרחי) מיום 13.11.2006, בו נקבע כי אין להכיר בריבית והפרשי  
הצמדה בגין שומת הניכויים שערך פקיד שומה ירושלים 3 על סך 1,116,000 ש"ח  
שהוציאה המערערת, כהוצאה מוכרת לצרכי מס.

העובדות

1. המערערת היא חברה מוגבלת העוסקת ביבוא ושיווק מוצרי אלקטרוניקה. בין  
השנים 1995-1999 משכו מנהלי החברה כספים בסכומים ניכרים, אשר נרשמו בספרי

החברה כהלוואה. מנגד, פקיד שומה 3 ירושלים והמשיב ערכו למערערת שומות במסגרתן סווגו סכומים אלו כשכר עבודה למנהלים. כתוצאה מכך חייב פקיד שומה 3 ירושלים את המערערת בשומת ניכויים שהוציא ביום 16.4.01 בתשלום מס הכנסה ניכויים.

2. לאחר ניהול מספר הליכים משפטיים בנושא זה, הגיעו המערערת, המשיב ופקיד שומה ירושלים 3 לפשרה משולשת, שקיבלה תוקף של פסק-דין ביום 10.3.03 (להלן: הסכם הפשרה). במסגרת הפשרה הוסכם שהמערערת תציג את משיכות בעלי השליטה כשכר עבודה, ומנגד פקיד שומה ירושלים 3 יחיל על המשיכות שיעור מס נמוך מהרגיל. ביום 11.6.03 הגישה המערערת למשיב את הדו"ח לשנת 2002 במסגרתו תבעה את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה על סך 1,116,000 ש"ח (להלן: הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה או הוצאות ריבית והפרשי הצמדה), ששילמה לפקיד שומה ירושלים 3 בגין שומת הניכויים שהוצאה לה על בסיס הסכם הפשרה. ביום 16.5.05 ערך המשיב למערערת צו שומה לשנת 2002 ובגדרו לא התיר בניכוי כהוצאה מוכרת לצרכי מס את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שנצברו בסך 1,116,000 ש"ח בגין אי תשלום ניכוי המס במקור. בהתאם, נקבעה למערערת הכנסה חייבת בסך 466,580 ש"ח, במקום הפסד מוצהר של 352,094 ש"ח, כפי שהופיע בדו"ח שהגישה המערערת, ולפיכך חויבה המערערת בתשלום מס בסך 167,969 ש"ח. על צו זה של המשיב פנתה המערערת בערעור לבית המשפט המחוזי.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור על הצו שהוציא המשיב, וקבע שאין להכיר בהוצאה על סך 1,116,000 ש"ח שהוציאה המערערת כהוצאה מוכרת. בית המשפט הסתמך על דעת הרוב בע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668 (1997) (להלן: פרשת הד הקריות), מפי השופטים מ' חשין וגולדברג אשר סברו שאין להתיר ניכוי לצרכי מס של הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שנוצרו בגין חוב מס הכנסה ניכויים, במצב שבו השומות בשנים הרלוונטיות נפתחו והמשיב תיקן והכיר בקרן המס כהוצאה מוכרת בשנים אלו. בנוסף נקבע שחריג תום הלב אשר אוזכר בדבריו של השופט (כתוארו אז) חשין בפרשת הד הקריות, ואשר קובע שהמעביד זכאי לניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה במקרים בהם "נתגלעו חילוקי דעות בתום לב בין פקיד השומה לבין המעביד", אינו מתקיים בענייננו. בית המשפט ציין מספר נימוקים לקביעתו זו: ראשית, נקבע שלא ברור אם החריג משקף את דעת הרוב בפרשת הד הקריות, במיוחד לאור העובדה שהוא סותר את הרציונאל הכלכלי אשר היה בבסיס

גישתם של השופטים חשין וגולדברג. בית המשפט ציין שטיבו של החריג טרם הובהר, ושגם אם החריג חל נראה שמדובר על נסיבות דומות לאלו שנידונו בפרשת הד הקריות, ועל כן אין להחילו במקרה דנן. לבסוף קבע בית המשפט המחוזי שלמרות שאי ההתרה בניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מובילה לכפל מס, עדיין אין להכיר בהן כהוצאה לצרכי מס.

#### טענות המערערות

4. המערערות טוענות שטעה בית המשפט המחוזי כשקבע שאין להכיר בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה כהוצאה לצרכי מס, תוך שהיא מדגישה מספר טיעונים עיקריים: ראשית, בית המשפט היה צריך לקבוע שבמקרה דנן, שבו הצדדים הגיעו ביניהם לפשרה, מתקיימות הנסיבות להפעלת חריג תום הלב, ומכיוון שחריג תום הלב משקף את דעת הרוב בפרשת הד הקריות, יש להתיר את ניכויין של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה זה. בנוסף נטען שהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה של המערערות נכנסים לגדר סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) המתיר ניכוי הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו של אדם ולשם כך בלבד. מכיוון שהוצאות אלו הן הוצאות אשר כרוכות באופן אינצידנטלי בעסקו של הנישום, והן מהוות חלק מההוצאות הטבעיות המתקיימות בעסק, יש להתיר את ניכויין על פי סעיף 17 לפקודה. קל וחומר, לטענתה, במצב בו אי ניכויין ייצור כפל מס. המערערות מדגישה שהמצב הבעייתי שבו מוטל עליה כפל מס הוכר על ידי בית המשפט קמא, אך זה בחר להתעלם ממנו.

#### טענות המשיב

5. המשיב טוען שאין להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה. לטענתו הכרה בהוצאות אלו לצרכי מס תוביל להתרת הוצאה כפולה ולא מוצדקת לניכוי, שכן לשיטתו הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לא היו בייצור ההכנסה. לפיכך, ממילא הם אינם עומדים בתנאים להכרה המופיעים בסעיף 17 לפקודה. עוד טוען המשיב שתקנת הציבור מחייבת שלא יצא חוטא נשכר, ולפיכך אין לתת למערערות, אשר לא קיימה את חובותיה על פי חוק, ליהנות מפירות הפרטה. כביסוס לטענותיו מפנה המשיב לדעת הרוב בפרשת הד הקריות, אשר קבעה, לטענתו, שמקום בו הותר ניכוי הקרן בשנה הרלוונטית, אין מקום בנוסף לכך גם להתיר את ניכויים של הוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשנה השוטפת. לבסוף טוען המשיב שאף 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. לטענתו, הגבלה זו נחוצה על מנת לשמור על סימטריה בין ההוצאות וההכנסות של הנישום.

המסגרת הנורמטיבית

6. סעיף 164 לפקודה קובע שעל המעביד מוטלת "חובת ניכוי במקור" בשעת התשלום לעובדו של המסים אשר חייב בהם העובד בגין הכנסת עבודה. סעיף 167 לפקודה קובע כי מי שהפר את חובת ניכוי המס והעברתו לפקיד השומה, יחוייב לנכותו, ואם לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהיה צריך לנכות מס במקור והמס לא נוכה, רשאי הוא עצמו, לפי מיטב שפיטתו, לשום את סכום המס שאותו הנישום היה חייב לנכות. על מצב זה, שבו לא נוכה המס במקור, חל גם סעיף 187(ג)(1) לפקודה, הקובע שיש להוסיף לסכום הניכוי גם הפרשי הצמדה וריבית בגין הפיגור בתשלום, ובלשון הסעיף:

(ג) (1) על סכומי מס שהיתה חובה לנכותם ולא נוכו או שנוכו אך לא הועברו לפקיד השומה במועד שנקבע לכך, יוטלו על החייב בניכוי הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א)...

בנוסף, סעיף 191א לפקודה קובע כי מי שלא ניכה מס ללא סיבה מוצדקת "יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה". יצוין כי מכוח סעיף 192 לפקודה יש סמכות לנציב מס הכנסה להקטין ואף לוותר על שיעור הפרשי הצמדה, הריבית והקנס. אדם אשר לא מנכה מס במקור, מסתכן בעונש מאסר וקנס מוגדל מכוח הוראות סעיף 218 לפקודה.

7. כאמור, המעביד חייב לנכות במקור את המסים שחייבים בהם עובדיו מכוח סעיף 164 לפקודה. הסיבה לכך שהמס נגבה מהמעביד ולא מן העובד נובעת משיקולי יעילות ההליך, נוחותו ועלותו הזולה לקופת המדינה. לפי מנגנון זה, חישוב המס והניכוי נעשה על-ידי המעביד ולא על-ידי מנגנון גביית המס של הממשלה, אשר מצידם רק מבקרים את התהליך. מנגנון זה נוח גם לעובד, אשר מקבל את שכרו לאחר ניכוי המס החייב, וללא צורך בניהול קשר ישיר עם רשויות המס (להרחבה ראו: גיורא עמיר עבירות מס ועבירות הלבנת הון 477 (2008)).

8. מערכת היחסים בין המעביד, העובד ורשויות המס, והחובות שנוצרות מכוח מערכת יחסים זאת, סוכמו על ידי השופט גולדברג בפרשת הד הקריות:

”התמונה המצטיירת מסקירת הוראות הפקודה היא, כי קיים משולש יחסים שקדקודיו הם: רשויות המס, המעביד והעובד. חובתו של העובד נעוצה בעצם קבלת הכנסה מעבודתו, שהיא אירוע המס מבחינתו. חובתו הראשונית של המעביד, שהיא חובת הניכוי במקור, נושאת אופי מינהלי, באשר היא באה רק לשמש צינור להעברת חוב המס של העובד לרשויות המס. חובה זו צמחה על קרקע התפיסה ששיטת הניכוי במקור היא ”השיטה הזולה ביותר הנוחה ביותר והיעילה ביותר לגביית המס”... הפרת חובה ראשונית זו – בין בדרך של אי-ניכוי סכומי המס במקור ובין בדרך של אי-העברת סכומי מס שנוכו, לרשויות המס – מצמיחה חבות משנית משולשת: האחת מצויה במישור האזרחי, ולפיה חב המעביד בתשלום חוב המס בצירוף הפרשי הצמדה וריבית, כאמור בסעיפים 167 ו-187 לפקודה; השנייה נושאת אופי הרתעתי-מינהלי, ולפיה מוטלים על המעביד קנסות, כאמור בחוק המסים (קנס פיגורים) ובסעיף 191א לפקודה ולשלישית אופי פלילי-עונשי כאמור בסעיפים 218 ו-219 לפקודה” (פרשת הד הקריות, עמוד 704).

9. לאחר העברת מס הניכויים של העובד לרשויות המס והמשכורת לעובד, רשאי המעביד לנכות את משכורת הברוטו של העובד כהוצאה מוכרת לצרכי מס. ניכוי המשכורת מתאפשר דרך סעיף 17 לפקודה המסדיר את ההוצאות אשר ניתן לנכותן לצורך חישוב הכנסתו החייבת של הנישום, על ניכוי זה אין מחלוקת. המחלוקת המתעוררת בענייננו נוגעת לשאלה האם לצד ניכוי משכורתו של העובד רשאי יהיה המעביד לנכות גם את הוצאות הריבית והפרשי הצמדה שנצברו בגין איחורו של המעביד לנכות מס במקור, הפרשים שעל המעביד להעביר, כאמור, לפקיד השומה. לניתוח סוגיה זו אפנה כעת.

ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שנוצרו בגין חוב למס הכנסה – ניכויים

10. כאמור, כאשר מעביד אינו מנכה מס במקור יהיה עליו לשלם את החוב בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. השאלה המרכזית העומדת להכרעה בדיון שלפנינו היא האם ניתן להכיר כהוצאה מוכרת לצרכי מס על-פי סעיף 17 לפקודה בהוצאות הריבית והפרשי הצמדה שנוצרו בגין חוב למס הכנסה ניכויים. תחילה אציין כי סוגיה זו עמדה במוקד הדיון בפרשת הד הקריות. כאן נחלקו שלושת שופטי ההרכב בדעותיהם בנוגע למספר סוגיות משנה שהתעוררו כחלק מההכרעה בסוגיה העיקרית, כפי שיפורט בהרחבה בהמשך. בקצרה יאמר, שהשופט חשין סבר כי השיקול בדבר תקנת הציבור מחייב את המסקנה שאין להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי הצמדה באופן

גורף ובכפוף לחריג תום הלב. השופט גולדברג בהכרעתו נתן ביטוי לעיקרון השקילות הכלכלית בין אפשרויות הניכוי השונות, בכך שהתיר לניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה רק בחלק מהמצבים בהתאם לעיקרון זה. בקצה השני של הקשת התמקמה עמדתו של הנשיא ברק, אשר סבר שיש להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה באופן גורף בשל הצורך למנוע כפל מס מהנישום.

11. כפי שניתן לראות שופטי ההרכב בפרשת הד הקריות הגיעו למעשה לשלוש תוצאות שונות. כמו כן נחלקו ביניהם השופטים גם בהנמקות שבבסיס קביעותיהם בפסק הדין. פסק הדין אף זכה להתייחסות רבה בספרות ועל ידי מלומדים אשר ניתחו את הדעות השונות ואף העבירו ביקורת (ראו לדוגמא רון אריאב "הפרשי ההצמדה וריבית בגין חוב למס הכנסה וניכויים – הנסיבות בהן יותרו בניכוי לצרכי מס" מיסים יב\2 א-155 (1998) (להלן: אריאב הד הקריות); יצחק הדרי "ניכוי הוצאות מימון בשל חוב ניכויים לרשויות מס הכנסה" מיסים יב\4 א-39 (1998) (להלן: הדרי ניכוי הוצאות); נדב הכהן "מתרבות התהיות העולות מ"הד הקריות" מיסים כג/5 ד-12 (2009)). אמנם, יישום פשטני של תוצאת פסק דין הד הקריות על ענייננו עשוי להביא לתוצאה לפיה יש לדחות את הערעור, אך אני סבורה כי בכך נחטא למהות פסק הדין ולניתוח המעמיק שערך כל אחד מחברי ההרכב. אשר על כן אני סבורה כי מקרה ייחודי זה מצדיק בחינת הסוגיה לעומקה תוך ניתוח מהותי של דעות השופטים בפסק דין הד הקריות, וזאת בהקשר הרלוונטי לסוגיה שבפנינו.

12. מתווה הדין, אם כן, יהיה כדלהלן: הסוגיה תיבחן לאורו של סעיף 17 לפקודה העוסק בניכוי הוצאות, ותיעשה בהתאם לעקרונות הפרשנות התכליתית. קודם תיבחן פרשנותו המילולית של סעיף 17 לאור הסוגיה הנידונה, לאחר מכן תכליתו של סעיף 17 והשלכתה על הסוגיה שבפנינו. במסגרת זו אעמוד על עקרונות כלליים שהותוו בפסיקה ובעיקר הלכת "הטפל ההולך אחר העיקר". כמו כן, אדרש לסוגיות שהועלו בפרשת הד הקריות ולהתייחסות שופטי ההרכב לכל אחת מהן בהקשר הרלוונטי לנסיבות המקרה דנן: סוגיית "תקנת הציבור" ו"חריג תום הלב", סוגיית "כפל המס" וסוגיית "השקילות הכלכלית" בין אפשרויות הניכוי השונות.

פרשנות סעיף 17 לפקודה

13. כללי הפרשנות "הרגילים" החלים על כלל החוקים, יפים הם ומשמשים אותנו במלוא היקפם לצורך הכרעה בדיני המיסים. בסוגיה זו הביע עמדתו כעניין שבמדיניות שיפוטית הנשיא ברק:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר... נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(ב) 70, 75 (1985) (להלן: פרשת חצור); לעניין החלת הפרשנות התכליתית בדיני המסים ראו ע"א 5954/04 פקיד שומה 1 ירושלים נ' סמי (לא פורסם, 22.4.2007)).

14. הנשיא ברק מציין שחוקי המיסים הם חוקים סבוכים אשר חקיקתם לא נעשית תמיד בתנאים אופטימאליים, ולפיכך אין המחוקק צופה לעיתים את מכלול ההשלכות שלהם. על הפרשן להיות מודע לעניין זה, להניח כי המחוקק התכוון ליצור מערכת הסדרים יעילה, סבירה וקוהרנטית, ולאחר את הפרשנות שתתאם להנחה זו. כלי עזר לכך יהיה בבדיקת הרקע הכלכלי שעמד ביסוד החקיקה, ובאיתור התקלה שאותה ביקש המחוקק למנוע (פרשת חצור, עמוד 77).

15. כאמור, נקודת המוצא לפרשנות חוק מס היא קודם כל לשון החוק, ובמקרה שבפנינו סעיף 17 רישא לפקודה (להלן: הסעיף) הקובע:

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...

השאלה הפרשנית העומדת לפנינו מתמקדת בשאלה האם ניתן לראות את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן כהוצאות אשר יצאו כולן בייצור הכנסתו של המעביד בשנת המס ולשם כך בלבד. לשון הסעיף כללית ואינה שוללת את המסקנה שהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה הם הוצאות אשר יצאו כולן בייצור ההכנסה. מסקנה זו מתחזקת לאור העובדה שקרן החוב שבגינה צמחו הוצאות אלו הוצאה כולה לצורך ייצור הכנסה ומותרת לניכוי. עם זאת, לשון הסעיף אינה מחייבת מסקנה זו במפורש, וכך אכן ראה את הדברים השופט חשין אשר סבר כי – "הפרשי ההצמדה והריבית אינם הוצאה בת-ניכוי מהכנסות באשר לא הוצאו בייצור ההכנסה... אלא בשל

איחור בתשלום של ניכויים...” (פרשת הד הקריות, עמוד 688). יהיה עלינו איפוא, להתחקות אחר תכלית החוק ולאורה לבחור באופציה הפרשנית המתאימה.

תכלית טובייקטיבית

16. בעבר כללה הפקודה את סעיף 17(10) אשר התיר במפורש ניכוי של “ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשל המס שהתחייב בו הנישום...”. סעיף זה בוטל בשנת 1982. ביטול הסעיף מעיד לכאורה על רצונו של המחוקק ליצור הסדר שלילי אשר לא יאפשר הכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לצורך ניכוי מס במסגרת סעיף 17 לפקודה. יתרה מכך, דברי ההסבר עומדים במפורש על כך שביטול הסעיף נבע מהרצון לתקן את עיוות המס שנגרם כתוצאה מהכרה בהוצאות אלה (ראו הצעת חוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), תשמ”ב-1982, ה”ח 1573 (להלן: דברי ההסבר)). ואכן, בפרשת פלזנשטיין סירב הנשיא שמגר להכיר באפשרות להתיר ניכוי של הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס בעיקר מטעם זה (ע”א 306/88 פלזנשטיין נ’ פקיד שומה, חיפה, פ”ד מה(3) 542, 550 (1991) (להלן: פרשת פלזנשטיין)). הנשיא שמגר הדגיש שהמחוקק ביטל את הסעיף מכיוון שהיווה תמריץ לנישומים לא לשלם מס במועד, שכן הערך הריאלי של המס הלך וירד במשך הזמן שעבר עד לתשלום בפועל, ולכן ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במועד מאוחר יכול היה ליצור גם ניכוי של חלק מקרן החוב האסורה בניכוי (פרשת פלזנשטיין, עמוד 550).

ואולם, לדעתי אין לראות כיום בביטול סעיף 17(10) לפקודה כיוצר הסדר שלילי הקובע שלא ניתן להכיר בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס דרך סעיפי הפקודה האחרים בכלל המקרים. אמנם, בזמן ביטול סעיף 17(10) לפקודה אכן קיים היה החשש שנישומים ינצלו את הסעיף ליצירת עיוות מס לטובתם. עיוות המס נגרם מכך שהנישומים אחרו את תשלום חוב המס שלהם במכוון, במטרה לשחוק את ערכו הריאלי של חוב המס עקב האינפלציה, וזאת כאשר מנגד הותרו בניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בגין החוב. כך נוצר מצב שהאיחור בתשלום המס גרם לכך שהנישומים ניכו למעשה גם חלק מהקרן האסורה בניכוי. עם זאת, כיום בנסיבות הקיימות אין לדעתי לקבל גישה זאת, שכן מאז הביטול של הסעיף בשנת 1982 נכנס לתוקף חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ”ב-1982, אותו החליף חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), תשמ”ה-1985. שני חוקים אלו נחקקו כדי להתמודד עם בעיית האינפלציה התלת ספרתית שהייתה קיימת באותה תקופה, וזאת באמצעות החלפת דרך חישוב המס מנומינאלי לריאלי. משנחקקו שני חוקים אלו נוטרל החשש



משחיקת בסיס המס החייב, ועימו החשש לניצול ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לרעה ויצירת עיוות מס (להרחבה ראו: אמיר ברנע "ניתוח כלכלי של הגישה והפתרונות בחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982" עיוני משפט ט(2) 391 (1983); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ג' 125 (1991)). לפיכך, לטעמי אין מקום כיום לשלול באופן גורף ניכוי של הפרשי הצמדה וריבית שנוצרו כתוצאה מחוב מס.

יתרה מזאת, לאחר שנוטרל החשש שהוביל לביטול סעיף 17(10) לפקודה, ניתן לתמוך את עמדתי דווקא בסיבות שהובילו לחקיקת סעיף זה מלכתחילה, וללמוד על גישתו הבסיסית של המחוקק להתיר בניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס. ביסוד חקיקת סעיף 17(10) לפקודה עמדו המלצותיה של ועדה ציבורית (המלצות לשינוי המס הישיר – דין וחשבון הוועדה לפורמה במסים (1975) (להלן: ועדת בן שחר) אשר מסקנותיה אומצו והובילו לרפורמה רחבת היקף בדיני המיסים בארץ (ראו שלמה יצחקי "רפורמת המס 1975" רפורמות מס 195 (עורך: דוד גליקסברג, 2005)). בין הטעמים להמלצת ועדת בן שחר לחוקק את סעיף 17(10) עמד הניסיון להשוות את מיסוי הנישומים במצבים השונים, ולמנוע יתרונות של נישומים הנובעים מבחירה בין פעולות דומות במהותן. כך, לדוגמא שני נישומים החייבים בהפרשי הצמדה וריבית בגין חוב מס. האחד, לוקח הלוואה בגובה הקרן, הפרשי ההצמדה והוצאות הריבית גם יחד ומצליח להציגה כהלוואה לצורך העסק, כך שמותר לו במצב זה לנכות את הוצאות המימון. השני, מנגד, משלם את חוב המס כולל את הפרשי ההצמדה והריבית מכספי העסק, ואינו יכול לנכות את הוצאותיו כלל (דברי ההסבר, עמוד 109). הבחנה זו בין הנישומים אינה מוצדקת, דבר התומך בהתרת ניכויים של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שנוצרו בגין חוב מס, ומעיד על רצונו של המחוקק, בהעדר קשיי אינפלציה.

17. עוד אציין כי גם אם אתעלם מהתמורות שחוללה החקיקה החדשה בנושא האינפלציה, סבורני כי יש מקום להבחנה בין מקרה בו קרן חוב המס מותרת בניכוי, לבין מקרה בו הקרן אסורה בניכוי. במקרה דנן, כאמור, קרן חוב המס מותרת בניכוי, ולכן החשש המקורי בשלו בוטל סעיף 17(10) לפקודה ושעליו ביסס הנשיא שמגר את פסק דינו איננו רלוונטי למקרה שבפנינו. יש, אם כן, לפרש ולומר שהמחוקק לא התכוון ליצור הסדר שלילי להכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לכל הפחות במקרה שקרן חוב המס מותרת בניכוי.

אם כן ניתן לראות שהתכלית הסובייקטיבית בסוגיה שבפנינו נוטה לכיוון פרשנות המערערת, לפיה ניתן להכיר לצרכי מס בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה

שצמחו בגין חוב מס. מכאן אעבור לבחינת תכליתו האובייקטיבית של סעיף 17 לפקודה.

תכלית אובייקטיבית

18. בפרשת פרי עוסק המשנה לנשיאה א' ריבלין בשאלת תכלית סעיף 17 לפקודה, וקובע שאחת התכליות המרכזיות של מס ההכנסה בכלל ושל הסעיף בפרט, היא לחייב את הנישום בשומת אמת, ובלשונו:

"מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום שהיא ההכנסה בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה... חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמיתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית" (פרשת פרי, פסקה 17 לפסק הדין); (להרחבה ראו עופר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח/א-79 (2004)).

בעבר שלט בכיפה מבחן האינצידנטליות לצורך בחינת השאלה האם יש להתיר בניכוי הוצאה מסוימת במסגרת סעיף 17 לפקודה (ראו אמנון רפאל מס הכנסה כרך א' 291 (1995) (להלן: אמנון רפאל א'); ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316, 322 (1985)). מבחן האינצידנטליות קבע כי יש לבדוק האם "ההוצאה הנידונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ובמסגרתה" (ראו ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966) (להלן: פרשת קופילוביץ)). בפרשת פרי סטו השופטים ממבחן האינצידנטליות וקבעו שהוא מהווה רק כלי עזר להתקיימות דרישות סעיף 17 רישא לפקודה ולא תנאי הכרחי, כפי שהיה בעבר. מנגד, נקבע שם שיש להראות "זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי" (פרשת פרי, פסקאות 21-18 לפסק הדין). אחד הטעמים לזניחתו של מבחן האינצידנטליות כמבחן עיקרי הינו הקושי לקבוע על סמך מבחן זה באופן בלעדי ובכלל המקרים האם מדובר על הוצאה שנעשתה בגדר ייצור הכנסה, קושי היוצר מקרי גבול רבים (ראו פרשת קופילוביץ, עמוד 719; ע"א 190/61 בורק נ' פקיד שומה, פ"ד טו 1801 (1961); לדברי ביקורת על המבחן ראו אמנון רפאל א', עמודים 291-292)). כך למשל, בפרשת קופילוביץ התחבט השופט ויתקון "אם מותר לאדם המקבל משכורת מחברה לתת לה הלוואה ללא ריבית, כדי

לחזקה ולהבטיח על-ידי כך את משכורתו, ולנכות כהוצאה ממשכורתו את הריבית שהוא עצמו שילם על הלוואה שהשיג למטרה זו" (פרשת קופילוביץ, עמוד 719). ההכרעה בפרשת פרי מהווה צעד נוסף במסגרת המגמה של בחינה תכליתית של כל סוגיה, תוך ניסיון להתחקות ולהגשים את מטרת החקיקה, וזאת מבלי להיצמד באופן דווקני לדוקטרינות ולמבחנים קבועים מראש. מגמה זו נובעת מההכרה שכל ייעודם של המבחנים והדוקטרינות הוא בהגשמת התכלית ולא בהכפפה שלה אליהם (פרשת פרי, פסקה 17 לפסק הדין; יוסף אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות ריבית; עסקה בודדת וקיצוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ(2) 283 (1996)). לאור מגמה זו המעוגנת בפרשת פרי יש לבדוק את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן בהתאם לתכליות סעיף 17 רישא לפקודה, שהמרכזית מביניהן היא קביעת שומת אמת. על מנת לאתר את הפרשנות התכליתית הנכונה יש מקום להתייחס למספר אספקטים הנוגעים לסוגיה שבפנינו.

הלכת "הטפל הולך אחר העיקר"

19. אין מחלוקת בענייננו שקרן חוב המס – משכורת הברוטו של העובד – מותרת לניכוי שכן היא חלק מההוצאה הפירותית המוכרת לפי סעיף 17 לפקודה. מכאן עולה השאלה האם האפשרות לנכות את קרן המס צריכה להשפיע על האפשרות לנכות את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגינה. ניתן לטעון כי יש לראות את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה כחלק אינטגרלי מתשלום קרן החוב. בגישה זאת תמכו בפרשת הד הקריות הנשיא ברק והשופט גולדברג, השופט גולדברג ציין כי "מאחר ותשלום הפרשי הצמדה וריבית, הנוסף לחוב הנומינלי, נועד לשמור על ערכו הכלכלי של החוב, יש מקום לראות מרכיבים אלה כ"שלובים בקרן המס"... נוכח שילוב אינהרנטי זה לא ראוי הוא להעמיד את תשלום הפרשי ההצמדה והריבית באופן עצמאי במבחן סעיף 17 לפקודה" (פרשת הד הקריות, עמוד 708).

20. נקודת המבט האינטגרלית על קרן החוב יחד עם הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגינה אומצה ועוגנה בפסיקת בית משפט זה (ראו: פרשת פלזנשטיין; ע"א 425/79 אנג'ל נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לו(ג) 829 (1982) (להלן: פרשת אנג'ל); ע"א 157/60 נקיד בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד יד 2237 (1960) (להלן: הלכת נקיד)). פסיקות אלה יסדו את עיקרון "הטפל הולך אחר העיקר", אשר קובע שהוצאות ריבית והפרשי הצמדה יותרו בניכוי רק במקרים בהם קרן החוב תותר אף היא בניכוי. כך למשל קבע השופט ויתקון בהלכת נקיד שכשם שהלוואה

שנלקחה לצורך תשלום מס הכנסה איננה מוכרת כהוצאה, כך יהיה דינן של כל ההוצאות אשר נלוו להלוואה זו והוצאו בגינה. ברוח הלכת נקיד נקבע בפרשת אנג'ל שאין להכיר בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בגין משיכת יתר, שכן אפשר לשייך את משיכת היתר לקניית מגרש אשר סווגה כהוצאה פרטית. להשלמת התמונה אציין שבפרשת פלזנשטיין סירב הנשיא שמגר להתיר ניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שנוצרו בגין חוב מס, כאמור, בשל ביטול סעיף 17(10) לפקודה, אשר לטענתו החזיר לתחולה את עיקרון "הטפל הולך אחר העיקר".

21. מעיון בהלכות אלו ובעיקרון "הטפל הולך אחר העיקר", עולה לכאורה כי בהתאם לעיקרון זה יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בנסיבות המקרה דנן. ראשית, קרן החוב במקרה דנן מותרת בניכוי, ובהתאם לעיקרון "הטפל הולך אחר העיקר" יש להתיר בניכוי מס את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה השלובים בקרן החוב (לטענה סותרת ראו פרשת הד הקריות, עמודים 687-688). אעיר כי לא נטען בפנינו שהמערערת הוציאה בתקופה המדוברת הוצאות פרטיות אשר אינן מותרות בניכוי.

22. מנגד, ניתן לטעון שאין קשר בין קרן חוב המס לבין הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגינה לעניין התרת הניכוי כהוצאה מוכרת. בגישה זו תמך השופט חשין בפרשת הד הקריות בציינו שאין לראות את הטפל – "הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה" כאילו קורץ מאותו חומר של העיקר – "חוב המס" (פרשת הד הקריות, עמוד 688). במצב זה נבחן את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה באופן עצמאי – במנותק מקרן חוב המס. דהיינו, האם ראוי להתירם כשלעצמם. יודגש, הכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לפי אפשרות זאת, משמעה שיש להתירם גם כאשר קרן חוב המס לא תותר בניכוי. גישה זאת נהוגה בארצות הברית שם נקבע שיש להתיר לחברות לנכות הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס. קביעה זאת נובעת מהשימוש בעיקרון "השימוש בכסף", אשר רואה את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בגין חוב מס המוטלות על הנישום לא כעונש או מס נוסף, אלא כהוצאה המשקפת את הערך של השימוש בכסף בזמן האיחור בתשלום חוב המס (להרחבה ראו: יצחק הדרי "ניכוי הוצאות למימון תשלומים או חובות בגין מס הכנסה" מיסים יב/5 א-1 (1998) (להלן: הדרי חובות בגין מס הכנסה); Keith E. Engel, *Deducting Interest on Federal Income*; *Tax Underpayments: A Roadmap Through A 50-Year Quagmire*, VIRGINIA TAX (REV. 237 (1996)).

אל מול גישה זו, קיימת גישתו של השופט חשין אשר סובר שהכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן כנפרדים מקרן חוב המס, מובילה למסקנה שאין להתיר את ניכויים. ביסוד גישתו זו, עומדת האבחנה שהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה צמחו עקב איחור בתשלום חוב מס, ובשל כך, נותק המגע ביניהם לבין ייצור ההכנסה (פרשת הד הקריות, 688).

המסקנה מהניתוח שלעיל היא שלפי הגישה האינטגרלית, הבוחנת במיוחד את קרן חוב המס ואת הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגינה, יש להכיר בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה שצמחו בגין חוב מס הכנסה ניכויים. מנגד, הגישה המנתחת את ההוצאות באופן נפרד אינה מוליכה למסקנה אחידה. לפיכך, אפנה כעת לבחינת תכלית נוספת שעניינה מניעת כפל מס.

כפל מס

23. הגשמת תכליתו המרכזית של סעיף 17 לפקודה, שעניינה כאמור בקביעת שומת אמת, 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. החשש מהיווצרות כפל מס נובע מכך שסכומי הכסף שלא הועברו לרשויות המס הצמיחו פירות במהלך הזמן וחויבו במהלך זמן זה בתשלומי מס הכנסה. כך נוצר מצב שבו משלם הנישום מס פעמיים על אותם סכומים. הפעם הראשונה בזמן השימוש בכסף והצמחת הפירות, והפעם השנייה כאשר לא ניתן לו לנכות את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה.

24. בפרשת הד הקריות עסקו השופטים בסוגיה מרכזית זו. הנשיא ברק והשופט חשין, קבעו שאי התרה בניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מובילה ליצירת כפל מס. ובלשונו של השופט חשין:

“והנה, כך יוסיף הטוען ויטען, בעוד שרואים אנו את הקרן (המושגית) כמצויה בבעלות (המושגית) של רשויות המס, מחייב הדין את המעביד – בה-בעת – בתשלום מס על הפרשי הצמדה והריבית הכלולים באותה קרן. נמצא לנו אפוא, כי בשוללנו זכות מהמעביד לנכות את הפרשי ההצמדה והריבית מהכנסתו, כמו גוזרים אנו עליו מסיים בשנית (או מטילים אנו עליו מס בלתי מוצדק), ועל אותם כספים עצמם.” (פרשת הד הקריות, עמוד 696).

מנגד, השופט גולדברג חלק על דעתם וקבע שגם אם קיים עיוות מס אין לתקנו על ידי התרת ניכוי, שכן לשיטתו ניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במצב זה יוביל למתן ניכוי יתר לנישום (פרשת הד הקריות, עמוד 709). ביסוד קביעה זו, עומד הקושי לקבוע האם אכן "שילם" המעביד את המרכיב האינפלציוני במלואו. קושי זה נובע, לטענת השופט גולדברג, מהעדר היכולת לדעת האם כספים אלו אכן מוסו מאחר ששימשו לצורך רכישת נכס פירותי.

25. מבחינת נימוקי השופטים בפרשת הד הקריות עולה כי שניים משופטי ההרכב, הנשיא ברק והשופט חשין, סברו שבמקרה דנן אי הכרה בהוצאות ייצור כפל מס, וזאת כנגד דעתו החולקת של השופט גולדברג. בגישה זאת החזיק אף בית המשפט קמא, ובדעה זאת מחזיקים המלומדים הדרי ואריאב (אריאב הד הקריות, עמוד 162; הדרי חובות בגין מס הכנסה, עמוד 4). דעתי כדעתם. כפל המס נגרם, כאמור, מכך שהכספים אשר לא הועברו לרשויות המס הצמיחו פירות ומוסו, ולכן אי התרה של ניכויים תוביל להשתת מס כפול על אותם כספים. מצב של עיוות מס איננו מתיישב עם תכלית הפקודה, ולפיכך ככלל יש לפרש את הוראות הפקודה באופן אשר איננו מוביל למצב זה, פרט לעניינים בהם הורה המחוקק במפורש אחרת. כפי שציינה השופטת נתניהו באחת הפרשות:

"מיסוי כפול הוא בלתי רצוי. תוצאותיו המזיקות ברורות. הוא מביא להעלמת הכנסות ולהשתמטות ממס. הוא מהווה תמריץ שלילי לייצור ולעבודה. הוא אינו מעודד פיריון. הוא מכשול לצמיחה כלכלית. מכאן המגמה להותיר בידי הנישום את מרבית הכנסתו, מגמה שבאה לביטוי בשיעור המס המירבי המוטל בפקודה. פרשנות המביאה לתוצאה של מיסוי כפול, וכזו היא פרשנותו של המשיב, היא לכך בלתי רצויה. אין מנוס ממנה כשהמחוקק מביע את רצונו הברור להביא לתוצאה כזו. אך המחוקק לא נתן כל ביטוי לכך בלשון הפקודה." (ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573, 582 (1992)).

סיכום ביניים

26. מניתוח הסוגיות העוסקות בהלכת "הטפל הולך אחר העיקר" וסוגיית כפל המס, ניתן ללמוד כי נטית לשון המאזניים בשלב זה היא להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן. עם זאת, קיימים מספר שיקולים נוספים הרלוונטיים לסוגיה שבפנינו שיש ליתן עליהם את הדעת ולבחון האם אין הם מטילים את הכף לאי ניכוי הוצאות אלו. השיקול המרכזי שיבחן להלן עניינו בתקנת הציבור. לאחר

מכן אדרש לסוגיה נוספת העוסקת בשקילות כלכלית. לאחר בחינת סוגיות אלו נראה שניתן יהיה להגיע למסקנה סופית בסוגיה שבפנינו.

#### תקנת הציבור

27. תקנת הציבור מהווה עיקרון כללי אשר משמש בפרשנות דברי חקיקה. בהתאם לעיקרון זה, תכליתו של כל דבר חקיקה היא לשמור על תקנת הציבור ולמנוע תוצאות העומדות בניגוד לה (ראו ע"א 6416/01 בנבנישתי נ' כונס הנכסים הרשמי, פ"ד נז(4) 197, 206 (2003); ע"א 3015/06 מדינת ישראל נ' פינקלשטיין (לא פורסם, 9.12.2008) (להלן: פרשת פינקלשטיין)). בין יתר העניינים שאותם מקדם עיקרון זה, ניתן למנות את קידום שלטון החוק, מניעת עקיפת הוראות חוק, עשיית דין עצמי ושלא יצא חוטא נשכר (פרשת פינקלשטיין, סעיפים 14-15 לפסק הדין). כך, למשל, הסיבה המרכזית לביטול סעיף 17(10) לפקודה הייתה, כאמור, החשש לפיו אי תשלום המס במועד ועיכובו ע"י הנישומים יוביל לכך שהם יצאו נשכרים, דבר אשר יהווה תמריץ להפר את הוראות החוק. יודגש, שיקולי תקנת הציבור כשלעצמם עשויים במקרים המתאימים לגבור על שיקולים כגון קביעת שומת אמת ומניעת יצירת כפל מס לנישום (פרשת פינקלשטיין, סעיף 15 לפסק הדין; פרשת הד הקריות, עמודים 714-715). כך למשל, ייתכן מצב שבו תיקבע לנישום שומה אשר קיים בה עיוות מס כתוצאה משיקולי תקנת הציבור. לפיכך, ניצבת בפנינו השאלה האם אין לאסור את ניכויים של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן מכוח תקנת הציבור.

28. שלושת השופטים בפרשת הד הקריות התייחסו לסוגיה זו. נראה ששלושתם הגיעו למסקנה שאין לראות בתשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מכוח סעיף 187(ג)(1) לפקודה כחיוב אשר מטרתו עונשית, ולפיכך אין למנוע את ניכוי בעילה של פגיעה בתקנת הציבור. כך למשל, הבהיר השופט גולדברג:

"האיסור לנכות תשלום בעל אופי אזרחי-תרופתי ודאי שהוא פוגע באמיתות השומה. מכאן, שאם נאסור את ניכוי של הוצאות אזרחיות, שהן תוצר לוואי לעבירה על חוקי המס, נמצאנו פוגעים באמיתות השומה באמצעים הבאים להגן על אמיתותה. ספק הוא אם ההגנה על העיקרון של שומת אמת סובלת במקרה כזה שימוש באמצעים המעוותים שומה זו, במיוחד כשלצד התשלום האזרחי-תרופתי קיימות סנקציות הרתעתיות (קנסות אזרחיים וקנס מינהלי) המספקות את הצורך ההרתעתי" (פרשת הד הקריות, עמוד 715).

הנשיא ברק מצטרף לדעתו של השופט גולדברג, באומרו:

"האם תוצאה זו משתנה לאור שיקולים של תקנת הציבור? תשובתי היא בשלילה. תשלומי ההצמדה והריבית אינם בעלי אופי עונשי. תפקידם לשמור על הערך הריאלי של החוב. העובדה שחיובי ההצמדה והריבית נבעו מהפרה של הוראות הפקודה אינה הופכת אותם, בשל כך בלבד, להוצאה בלתי חוקית שאינה מותרת בניכוי. הדבר תלוי בנסיבות ההוצאה" (פרשת הד הקריות, עמוד 721).

אף השופט חשין מציין את הטעם שביסוד עיקרון זה:

"כפי שהצהרנו בתחילת דרכנו, ענייננו אין הוא אלא בהיבט האזרחי של המאטריה. מטעם זה לא יהיה זה נכון אם נחייב אותה קרן (אמיתית או מושגית) בחיובי-מס, ובה-בעת לא נתיר למעביד לנכות אותו חיוב כהוצאות שהיו לו בייצור ההכנסה" (פרשת הד הקריות, עמוד 697).

אם כך, לדעת השופטים היעוד של תשלום הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה הוא להעמיד את שני הצדדים במצב המוצא כאילו נוכה המס החייב במקור, ואין מטרתו להיטיב או להרע עם מי מהם (פרשת הד הקריות, עמוד 706). אף על פי כן החליט השופט חשין לאחר לבטים לקבוע כי יש למנוע את ההכרה לצרכי מס של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בכלל המקרים מכוח העיקרון של תקנת הציבור, וכדבריו:

"ועל כל אלה: בבחינת מדיניות משפט-המסים, דומני כי יש שראוי לרפות ידיהם של רשלנים – לא-כל-שכן של מי שעושים בניגוד לדין בכוונת-מכוון – ולחזק את ידיהם של הממלאים את חובתם במועדה, כדין וכראוי. אם יורשה מעביד לנכות הפרשי הצמדה וריבית כהצעת הד הקריות, כמו קיבלנו כי המעביד הוא שיחליט אימתי ישלם – ואימתי לא ישלם – מס שהוא חייב בו, וכך שלא על-פי החובה המוטלת עליו לשלם במועד שנקבע מפורשות בדין.... ניכרים דברי-טעם גם בעמדה אחת גם בעמדה אחרת, וההכרעה בין שתי העמדות אינה מזמנת עצמה בנקל אל ביתנו. לסופה של שקלא-וטריא ביני לבין עצמי, הגעתי לכלל מסקנה כי ראויה היא תשובתה של המדינה מטיעונו של המעביד-הנישום, וכמסקנה נדרשת מכאן – נדחה את טענת כפל-המיסוי. נקצר במקום שיכולנו להאריך, וכך נאמר לו למעביד: במעשיך ובמחדליך הבאת על עצמך את הרעה, ואיהו דאפסיד אנפשיה" (פרשת הד הקריות, עמודים 679, 697).



לשיטתו של השופט חשין, קיים חשש שמא מעביד יבחר בהתאם לרצונו ולנוחותו באיזה מועד לנכות את המס ויעשה דין לעצמו, חשש הנובע מהבנתו של המעביד כי לא ייפגע מכך כלכלית. לטעם השופט חשין חשש זה גובר על הצורך לקבוע שומת אמת, ומצדיק אי התרת ניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה באופן גורף. דעה מעין זו כבר הושמעה בעבר בפסיקה על ידי השופט ברנזון אשר סבר כי "התרת ניכויים של התשלומים הנדונים מההכנסה החייבת במס יכולה רק לסכל את מדיניותו הברורה של החוק... לפיכך, אפילו לפי הפסיקה האמריקנית המקילה במידת-מה אין להתיר את הניכוי גם אם לא נכנה את התשלום קנס ממש. מטעמים שבטובת הציבור אין להתיר ניכוי ממס הכנסה, הוצאה שנעשתה תוך כדי עבירה על החוק..." (ד"נ 22/61 קופת מלווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"ד יז 533 551 (1963)). אעיר כי השופט גולדברג בפרשת הד הקריות סבר כי דבריו של השופט ברנזון נאמרו כאמרת אגב בלבד (פרשת הד הקריות, עמוד 714).

29. דעתו של השופט חשין בסוגית משנה זו נותרה אם כן דעת מיעוט החולקת על דעותיהם של הנשיא ברק והשופט גולדברג (ראו אריאב הד הקריות, עמודים 158-156). מספר נימוקים תומכים לטעמי באימוץ גישתם של הנשיא ברק והשופט גולדברג בסוגית משנה זו, כך שנקבע כי תקנת הציבור איננה שוללת את התרת ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן. ראשית, שלושת השופטים סיווגו את סעיף 187 לפקודה, המורה על תשלום של הפרשי הצמדה וריבית, כסעד אזרחי-תרופתי ולא עונשי, ולכן אין לטעמי 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 א ו-218 לפקודה. סנקציות עונשיות אלו מבטיחות שלא יוצר 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, ועל אף שהיה הסכם פשרה בין הצדדים, עדיין נאלצה המערערת לשלם קנס על דרך התנהלותה.

30. יצוין שישנן הוצאות הנובעות מפעילות בלתי חוקית שיצדיקו את אי ניכויין (ראו ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה 1 תל אביב (לא פורסם, 5.6.2008)). יש לבחון לטעמי כל מקרה לגופו ואין לקבוע כלל נוקשה לפיו כל הוצאה אשר קשורה באופן כזה או אחר לפעילות בלתי חוקית תאסר בניכוי. מובן כי יש לתת משקל ואפילו משקל רב למעורבות הנישום בפעולה הבלתי חוקית, אך יש לבדוק בזהירות פרמטרים נוספים, כגון מידת הקשר בין ההוצאה לבין הפעילות הבלתי חוקית (ראו בועז ברזלי

"מס הכנסה- כלי לגביית מיסים או מכשיר להכוונת התנהגות הציבור: סקירת הסוגייה והתפתחותה כפי שעולה מפסק דין הד הקריות בע"מ" מיט"ס יב/1 א-65 (1998)). כך למשל, יש להבחין לטעמי בין הוצאה שמהותה היא תשלום עונשי כמו קנס בגין פעילות בלתי חוקית, לבין הוצאה בעלת אופי אזרחי-תרופתי כמו במקרה דנן. במקרה בו ההוצאה תסווג כאזרחית-תרופתית הנטיה תהיה להתיר בניכוי את ההוצאה בכפוף לעמידה בתנאי סעיף 17 לפקודה. בהתאם, יגבר הצורך למסות את הנישום בשומת אמת, שמתבטאת בגביית המס שהנישום צריך היה לשלם לולא הפעולה הבלתי חוקית שעשה. מנגד, הוצאה אשר תסווג כבעלת אופי עונשי, הנטיה 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. כאמור, במקרה דנן ומהטעמים שציינתי סבורני כי אכן אין מקום להחיל את עיקרון תקנת הציבור ואין למנוע את ניכוי ההוצאה, וזאת כפי שסברו השופטים ברק וגולדברג בפרשת הד הקריות.

המסקנה היא, אם כן, שתקנת הציבור איננה שוללת התרה בניכוי של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן.

חריג תום הלב

31. כזכור, בפרשת הד הקריות קבע השופט חשין את חריג תום הלב. מאחר שהוא סבר שתקנת הציבור מונעת את האפשרות להתיר הכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה גם במצב שבו יש חשש ליצירת עיוות מס, נזקק השופט חשין לקביעת החריג של תום הלב. מטרתו של חריג זה 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. לשיטתו, כאשר מדובר על התנהגות בתום לב של המעביד, יותרו בניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרים מסוימים, שכן במצב זה לא מתקיים הרציונאל העונשי שעל בסיסו מונחת אי ההכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה מלכתחילה.

32. מאחר שכאמור הגעתי למסקנה כי אין למנוע את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בשל תקנת הציבור, ברי כי חריג תום הלב אף הוא איננו רלוונטי לדיון שבפנינו. כאמור, חריג תום הלב נוצר כדי לנסות ולהבחין בין המעבידים בהתאם לנסיבות המקרה, ובכך לנסות ולאזן את עיוות המס שנוצר מכוח תקנת הציבור.

משנקבע שאין תחולה לתקנת הציבור בסוגיה שלפנינו, אין תחולה גם לחריג שנוצר בעקבותיה. אעיר עוד כי מובן שאף הנשיא ברק והשופט גולדברג לא סברו שיש צורך ליצור חריג של תום לב לאור עמדתם בפרשת הד הקריות.

שקילות כלכלית

33. סוגיה נוספת הרלוונטית לענייננו היא הרצון לשמור על השקילות הכלכלית בין המצבים השונים בנוגע לניכוי הוצאות מס. רצון זה נגזר מההכרה כי יש לשאוף לנהוג בשוויון במצבים דומים מהותית בין הנישומים השונים. 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. בשני המצבים על הנישום לבקש להכיר כהוצאה לצרכי מס בגובה הקרן שאותה הוא העביר לרשויות המס. ההבדל המרכזי בין שני המצבים הוא שבשומה פתוחה ההוצאה המוכרת של גובה הקרן בשנים הרלוונטיות תשקף את גובה ההוצאה בערכים ריאליים, ואילו בשומה סגורה יש צורך להכיר גם בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה הנלוות לקרן כדי שההוצאה תשקף ערכים ריאליים. ואכן בפרשת הד הקריות סברו שופטי ההרכב, ובצדק, ששתי האפשרויות הללו – שומה פתוחה ושומה סגורה – אינן שקולות באופן כלכלי האחת לשנייה במצב המוצא, ושיש צורך לאזן ביניהן. ואלה דבריו של השופט חשין בעניין זה:

”ומה דין במקום שהשומה סגורה? האם נאמר כי חטאת אי-הניכוי במועד – אי-ניכוי משכר העובדים, וכנגזר מכך: אי-ניכוי מהכנסותיו שלו – רובץ לפתחו של המעביד, וכי מטעם זה לא נשמע לבקשתו כי ינוכו מהכנסותיו הפרשי ההצמדה והריבית? מתכונת זו אינה נראית בעינינו, בזוכרנו כי ענייננו אין הוא בחטא ובעונשו וכי לא על-פי מדד זה נחרוץ דין. אלא שכך נאמר: קובלנתו של מעביד שני היא, כי גורלו של מעביד ראשון שפר מגורלו-שלו: שראשון ניכה מהכנסותיו בשנת-המס הרלוונטית – לעת הניכוי מעובדיו – ועל דרך זה הינה עצמו בהוצאות כספי הניכוי. ואילו הוא – המעביד השני – לא ניכה מהכנסותיו בשנת-המס הרלוונטית, וממילא לא הינה עצמו בהוצאות כספי הניכוי באותה שנת-מס.” (פרשת הד הקריות, עמוד 693).

34. במקרה שלפנינו נוצרת התנגשות בין הרצון למנוע כפל מס מן הנישום לבין הרצון לשמור על שקילות כלכלית בין המצבים השונים. במקרה של שומה פתוחה יזכה

הנישום לניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה בנוסף לכך שהקרן שהוכרה לו בשנים הרלוונטיות היא למעשה בערכים ריאליים, ומנגד אדם שינכה במצב של שומה סגורה, הגם שלכאורה הוא ינכה את הקרן וגם את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, עדיין הדבר ישקף רק את הערך הריאלי של הקרן ותו לא. התנגשות זו בין האינטרסים לא נעלמה מעיני הנשיא ברק, אשר מבכר את עיקרון מניעת יצירת כפל מס, על פני הצורך לשמור על שקילות כלכלית, ובלשונו:

“נותר המקרה שבו השומה אינה נפתחת מחדש; המעביד שילם מבחינתו שלו מס-יתר, שכן הוא לא ניכה את סכומי המס במקור מהכנסתו. הוא חויב גם בהעברה לשלטונות המס של סכום המס שהיה עליו לנכות ולא ניכה בצירוף הפרשי ההצמדה וריבית. השאלה הראשונה היא, האם זכאי המעביד להחזר מס-היתר? תשובתי היא בשלילה. מס-היתר שולם אך ורק עקב התנהגותו של המעביד ועקב אי-ניכוי של מס במקור, ואין לו להלין אלא על עצמו. בכך, מסכים אני עם חברי השופט חשין ומטעמיו. השאלה השנייה היא, האם רשאי לנכות את הפרשי ההצמדה והריבית מהכנסתו החייבת במס? תשובתי היא בחיוב. קרן חוב הניכויים היא חלק ממשכורתו (“ברוטו”) של העובד המוכרת בניכוי. המעביד זכאי לנכות ההוצאה בערכה הריאלי, קרי קרן חוב הניכויים בצירוף הפרשי ההצמדה והריבית” (פרשת הדי הקריות, עמודים 720-721).

גישה דומה לגישתו של הנשיא ברק ניתן למצוא בפסק דינו של השופט חשין, זאת על אף שהשופט חשין מדבר על המצב ההפוך שבו בשני המצבים לא נתיר את ההכרה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, וזאת על אף שנוצרת אי שקילות כלכלית ביניהם. וכך גורס השופט חשין:

“ואולם, אפשר שפקיד השומה לא ייענה לבקשתו של הנישום ויסרב לפתוח את השומה לשנה הרלוונטית. אם כך יהיה, כי-אז תיטמע זכאותו של המעביד לניכוי באותה שנה בסירובו של פקיד השומה לתקן את השומה. אכן, המעביד לא מילא את חובתו במועדה, והיה זה מחדלו-שלו שהוליך אותו אל הקושי אותו מנסים אנו לפתור עתה. על כך נאמר, שדומה כי שחזור העבר מחייב אותו, את איש-המחדל, כי בראש ובראשונה ילך לאחור באותה דרך שהגיע בה עד הלום, לאמור כי יבקש לתקן את השומה לשנה הרלוונטית, ובכך יעשה להשוואת מצבו למצבו של המעביד הראשון. אם יסרבו רשויות המס (כדין) לבקשתו, שם יהא סיום ההליך.” (פרשת הדי הקריות, עמוד 694).

35. מכאן יוצא, שגם הנשיא ברק וגם השופט חשין סברו שיש להפר את השקילות הכלכלית במקרה דנן, כל אחד מסיבותיו הוא, כנגד דעתו החולקת של השופט גולדברג. ואכן דעתי כדעתם. אמנם ההחלטה אם לפתוח את השומה אם לאו נתונה בידי פקיד השומה ולא בידי הנישום, ולזה האחרון לא עומדת זכות בחירה. למרות זאת סבורני שקיימת חשיבות רבה יותר למנוע ככל הניתן עיוות מס מהנישום גם במחיר של הפרת השקילות הכלכלית. יצוין שלפי שיטה זאת הנישום מקבל בשני המצבים את המקסימום – קרן החוב והוצאות הריבית והפרשי הצמדה – 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, כדבריו של הנשיא ברק, אין לו להלין אלא על עצמו. בנוסף אציין, שאני מצדדת בהערתו של השופט גולדברג הגורסת שככלל ראוי לפתוח את השומה (פרשת הד הקריות, עמוד 771; ברוח גישה זאת ראו, חוזר מ"ה 12/90 "שומות ניכויים בעקבות עמ"ה 30/87 אמי פרטס" (מיום 2.5.1990); חוזר מ"ה 5/99 "התרת הפרשי הצמדה וריבית על חוב ניכויים כהוצאה" (מיום 22.2.1999)).

36. לסיכום, לאחר בחינת כלל השיקולים והעקרונות המתנגשים במקרה דנן באתי לכלל מסקנה כי יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי הצמדה לצרכי מס, בין אם מדובר על שומה פתוחה ובין אם מדובר על שומה סגורה, דרך סעיף 17 לפקודה. לטעמי, התשלום של הוצאות הריבית והפרשי הצמדה אינצידינטלי לגובה הקרן של ניכוי המס במקור על-ידי המעביד, ויש בינו לבין ייצור ההכנסה זיקה ממשית וישירה. יתרה מכך, לטעמי כדי לחשב את שומת האמת של המעביד יש להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי הצמדה, ובכך להגשים את תכלית סעיף 17 רישא לפקודה. אי הכרה בהוצאות אלו עלולה להוביל ליצירת עיוות מס לנישום. דעתי נתמכת בנימוקים שהובאו על ידי שופטי ההרכב כפי שפורטו לעיל בפרשת הד הקריות, בהלכת נקיד, פרשת פלזנשטיין ובהתאם לפרשנות התכליתית הראויה של סעיף 17 לפקודה.

37. לבסוף אציין שלדעתי הסימטריה מחייבת לקבל את טענת המשיב בדבר הצורך להגביל את ההכרה בהוצאות הריבית והפרשי הצמדה דרך סעיף 17 רישא לפקודה, בכך שלא יותרו בניכוי סכומים השווים להכנסות שעליהן קיבלה המערערת פטור ממס לפי סעיף 9(24) לפקודה. סעיף זה קובע פטור ממס עבור הפרשי הצמדה וריבית שהתקבלו כתוצאה מתשלום מס יתר (להלן: ההגבלה) (הדרי חובות בגין מס הכנסה, עמוד 4). ההגבלה מתחייבת מכוח תכלית סעיף 17 רישא לפקודה שהינה, כאמור, קביעת שומת אמת. בנוסף ניתן ללמוד על הגבלה זאת מרצון המחוקק, שכן במקביל לחקיקתו של סעיף 17(10) לפקודה, אשר התיר בניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה בגין חובות מס, נחקק גם סעיף 160א לפקודה אשר קבע שהפרשי הצמדה וריבית

שהתקבלו כתוצאה מתשלום מס יתר מחויבים במס. כאשר בוטל סעיף 17(10) לפקודה בוטל גם סעיף 160א לפקודה, ובמקומו חוקק סעיף 9(24) לפקודה אשר כאמור קבע את הפטור ממס, וכן את סעיף 17(1)(ב) הקובע "נישום התובע ניכוי ריבית או הפרשי הצמדה על פי פסקת משנה (א) בשנה שבה קיבל ריבית או הפרשי הצמדה פטורים ממס על פי סעיף 9(24), לא יותר לו לניכוי סכום השווה לסכום הריבית והפרשי ההצמדה הפטורים כאמור, למעט הגבוה משני אלה..." (הרחבה על השינויים בחקיקה ראו: אמנון רפאל א', עמודים 284-285, 317-318). מחיקוקים אלו ניתן להסיק שהמחוקק ניסה לשמור על סימטריה בין ההוצאות וההכנסות של הנישום, ועל כן יש לשמור על סימטריה זאת גם כאשר מנכים את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה דרך סעיף 17 רישא לפקודה, ולא רק דרך סעיף 17(1) לפקודה. בנוסף אציין כי רצוי שהמחוקק יסדיר את סוגיה זו באופן ברור ומפורש בפקודת המס.

מהכלל אל הפרט

38. המערערת שילמה את קרן המס ואת הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה כדין בהתאם להסכם הפשרה, בנוסף היא ניכתה את קרן המס בשנים הרלוונטיות. לפיכך, אם תישמע דעתי יש להכיר מכוח סעיף 17 רישא לפקודה בהוצאות הריבית והפרשי ההצמדה של המערערת אשר נבעו מחוב מס הכנסה ניכויים כהוצאות מותרות בניכוי לצרכי מס. כמו כן יש להפחית מהסכום הכולל לפני הניכוי סכום בסך 569,098 ש"ח לגביו התקבל פטור ממס מכוח סעיף 9(24) לפקודה.

המשיב ישא בשכר טרחת עורך דין בסך 10,000 ש"ח ובהוצאות משפט.

ש ו פ ט ת

השופטת א' פרוקצ'יה:

הליך זה מעלה את השאלה האם יש להתייחס להוצאות ריבית והפרשי הצמדה ששילם מעסיק לרשות המס בגין פיגור שהצטבר בחוב ניכויים שהוא חב לה כהוצאה מוכרת לצורך חישוב חבות המס החלה עליו.

בניתוח מכלול השיקולים, ובהם שיקולים מנוגדים זה לזה הפועלים בסוגיה זו, שמה חברתי, השופטת ארבל, את הדגש על שיקול גביית מס אמת, כשיקול מכריע.

שהרי אי התחשבות בהוצאות ריבית והפרשי הצמדה כהוצאה מוכרת לצורך ענייננו משמעה כפל מס, ועיוות בתמונת המצב האמיתית לצורך שומת המס.

אני מצטרפת לגישתה המהותית של השופטת ארבל, בדרך האיזון שעשתה בין השיקולים השונים המשמשים בערכוביה בנושא הנדון, ובהעדפתה, בסופו של יום, את שיקול גביית מס האמת, על פני השיקולים האחרים. מנגנון ההוספה של הפרשי ריבית והצמדה לחוב ניכויים הנמצא בפיגור לא נועד להעניש את הנישום, כי אם להבטיח את תשלום החוב על ידו בערכים ריאליים. ממילא, עקרון גביית מס אמת מצריך, לצורך הגשתו, התחשבות בהפרשי האמורים במסגרת חישוב ההוצאה המוכרת של הנישום.

יעדי השמירה על תום הלב, וההגנה על תקנת הציבור המהווים, ללא ספק, יעדים חשובים באכיפת חוקי המס, נענים על פי החוק במסלולים אחרים שהחוק הסדיר כדי להבטיח התנהגות נאותה מצד נישומים, וכדי להקטין את הסיכון מפני מניפולציות בעמידה בחובות המס המוטלות על האזרח. אין מקום לערב מגמות שייסודן בייעול אכיפת החוק עם שיקולים של גביית מס אמת, וראוי לפעול בכל אחד ממסלולים אלה בנפרד, תוך שימוש באמצעים המיוחדים שהחוק היקצה לצורך כך, והפקידם בידי הרשות המוסמכת ובידי בתי המשפט. במסלול חישוב המס המגיע מהנישום, השיקול המכריע הוא גביית מס אמת. במישור האכיפה, נתונים לגורמים המוסמכים אמצעים שונים – בין מינהליים ובין משפטיים – לצורך ייעול המלחמה בעבירות מס.

סוגיה דומה לזו שלפנינו בענין זה, הכורכת התנגשות בין שיקולים שונים, ובכללם שיקול גביית מס אמת, התעוררה לאחרונה בהקשר לניכוי מס תשומות שעוסק רשאי לנכותו במסגרת שומת עסקאות לצורך גביית מס ערך מוסף. השאלה עלתה האם יש לנכות את מס התשומות שהעוסק זכאי לנכותו בערכו הריאלי או בערכו הנומינלי, כאשר חלף זמן רב בין מועד תשלום מס התשומות לבין מועד שומת המס על העסקאות. גם בענין זה (ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' אבו טאלח חוטיין (לא פורסם, 12.5.2010) (להלן: ענין מנהל מע"מ טבריה)) עמדתי היתה כי תכליתו העיקרית של חוק המס היא גביית מס אמת, בשלבה את אינטרס הזרמת הכספים לקופת הציבור, בד בבד עם הגבלת הפגיעה בקניינו של האזרח עד לרף החיוני להגשמת מטרת המס, ולא מעבר לכך (שם, פסקה 15 לפסק דיני). תשלום מס אמת הוא מנשמת אפו של חוק המס, ועובר כחוט השני בין הוראות החוק כולן, בעוד שחריגה מבסיס האמת בגביית המס עלולה להפר את עקרונות הצדק החלוקתי שחוק המס מבקש להגשים. חריגה כזו עלולה לפגוע בעקרון השוויון בין נישומים, ולהפר את האיזון הראוי בנשיאה בנטל הציבורי המשותף הנדרש במדינת רווחה. עיגונה של זכות הקניין בחוק

יסוד: כבוד האדם וחירותו מחדד את עוצמת חשיבותו של עקרון גביית מס אמת, ותורם למניעת פגיעה קניינית בפרט שאינה חיונית להשגת תכלית חוק המס. הוא מדגיש את החובה לתחום את הפגיעה לגבולות מידתיים בלבד, ברוח פיסקת ההגבלה שבחוק היסוד.

אכן, תכלית גביית מס אמת אינה עומדת לעצמה, ותתכנה תכליות שונות נוספות העשויות להתחרות עימה. אולם מקומה במערכת השיקולים הוא רב עוצמה, לאור חשיבותה במסגרת כללי היסוד של השיטה. במיוחד כך הדבר, כאשר השיקולים האחרים מוצאים את פתרונם, לא אחת, בהסדרים מיוחדים בחוק, המקצה אמצעים שונים לטיפול באי קיום חובות המס על ידי הנישום, כנדרש. לכך התייחסתי בענין מנהל מע"מ טבריה:

"החוק הבחין הבחין היטב בין תכלית גביית מס אמת, לבין הטלת סנקציות שונות על הנישום בשל פיגורים או הפרות אחרות בבצוע פעולות שונות המוטלות עליו בחוק המס... הסנקציות המינהליות והפליליות על הפרת הוראות דיני המס נועדו לאכוף את הגבייה, ולענוש ולהרתיע מפני הפרות החוק. הוראות השיערוך נועדו להשיג גביית מס אמת. אין להן דבר עם אמצעי אכיפה, ענישה או הרתעה מפני הפרת חוק... נישום שפיגר בתשלומי המס, או לא הגיש דוחות כלל, ענישתו אינה על דרך של גביית מס מופרז ממנו, אלא בנקיטת אמצעים שהחוק קבע לכך. העובדה בלבד שנישום התעכב בניכוי מס התשומות מעבר למועד הקבוע בסעיף 38, אינה עילה להטיל עליו מס עסקאות בשיעור שאינו תואם את מושג מס האמת על פי החוק על דרך ניכוי מס תשומות בשיעור נומינלי שאינו משקף את ערכו הריאלי בעת הניכוי..." (שם, פסקה 27 לפסק דיני).

כזה הוא גם הענין שלפנינו, שגם לגביו יש להגיע לגביית מס אמת באמצעות הכרה בהפרשי ריבית והצמדה כהוצאה מוכרת במסגרת חוב ניכויים ששילם המעסיק לרשות המס.

אני מצטרפת, אפוא, לקביעותיה של חברתי, השופטת ארבל, בפסק דינה.



הנני מצטרף, בנסיבות המקרה, לתוצאה אליה הגיעה חברתי, השופטת ע' ארבל. זהירותי מקביעות עקרוניות יותר במכלול נובעת משלושה טעמים שונים:

(א) בין הצדדים נחתמו הסדרי פשרה שקיבלו, בתאריך 10.3.2003, תוקף של פסק דין בבית המשפט המחוזי בירושלים (עמ"ה 526/01, עמ"ה 619/02, עמ"ה 620/02). הסדרי פשרה אלה לא התייחסו לשאלה אם יותר למערערת לנכות, כהוצאה לצרכי מס, את הפרשי ההצמדה והריבית שהיא נדרשה לשלם על חוב הניכויים. לכאורה, ניתן היה איפוא לטעון כי הסדרי הפשרה ממצים ואין המערערת רשאית לבקש לעצמה הקלות, מעבר למה שסוכם במסגרת הסדרי הפשרה, שאושרו כאמור. עיינו: David Foskett THE LAW AND THE PRACTICE OF COMPROMISE 114 (2005), שם מודגש כי אם נושא יכול וראוי היה (could and should) להיכלל בהסדר פשרה – אין להתיר העלאתו מחדש בהליכים מאוחרים יותר. השוו אצלנו: ע"א 2495/95 בן לולו נ' אטראש, פ"ד נא(1) 877 (1997); רע"א 7817/99 אבנר איגוד לביטוח נפגעי רכב בע"מ נ' קופת חולים מכבי, פ"ד נז(3) 49 (2003).

עם זאת, מסתבר שפקיד השומה העדיף שלא להתבסס על טיעון אפשרי זה (שאין אני מביע כאן עמדתי אם היה מתקבל), אלא להתמקד בדיון מהותי יותר, שכן רצה לקבל הבהרות לגבי פרשנותו ותחולתו של פסק הדין ב-ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668 (1997) (להלן: עניין הד הקריות). בתנאים אלו – רצונה של רשות כבודה, אף אם אין הדבר מביא אותה בהכרח למחוז חפצה.

(ב) ריבוי הדעות שהושמעו בעניין הד הקריות אמור היה להביא את רשויות המס ליזום חקיקה לשם קביעה מפורשת של איסור הניכוי (אם זו גישתן), בדומה להוראה הקבועה היום בסעיף 13)32 לפקודת מס ההכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), הקובעת כך:

"בבירור הכנסתו החייבת של אדם – לא יוכרו ניכויים  
בשל –

...

(13) תשלומים ששולמו כתוספת לפי סעיף 179 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשכ"ח-1968 (היום: סעיף 364 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995; ה"תוספת" היא הפרשי הצמדה. ההערה שלי – ח"מ)

אמנם הוראות סעיף 32 לפקודה אינן בלעדיות, כידוע, בסוגיית הניכויים, ואולם כאשר בסעיף האמור נקבעו איסורי ניכוי ספציפיים – לכאורה דרושים נימוקים משכנעים ביותר כדי להוסיף עליהם איסורים נוספים מאותם סוגים, הנזכרים במפורש בסעיף 32 הנ"ל. עיינו: אהרון נמדר מס הכנסה 405 (2010).

(ג) לשיטתי, כאשר מתבקשת רביזיה של הגישות והתפיסות הנוהגות בתחום הפיסקאלי בו מדובר (שיש להן פנים לכאן ולכאן והשלכות רוחב נכבדות בסוגיות בסיסיות בדיני מיסוי) – מן הנכון שהדבר יטופל בדרך החקיקה ולא בדרך העיון מחדש בפסיקה. עיינו והשוו לדברי הנשיא מ' שמגר ב-דנ"א 4002/90 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עזבון המנוחה אהובה (אדלה) שפייר ז"ל (לא פורסם, 13.12.1990), שראה להוסיף ולהסביר כי כלל זה, שנוסח על ידו, חל: "כאשר הנדרש... איננו פרשנות משפטית בלבד, אלא שינוי גישה ובנייה מחדש של ההגדרות ושל ההסדרים בדבר חיובי מס. המחוקק יוכל לבדוק בצורה מקיפה ויעילה יותר לא רק את ההיבטים המשפטיים, אלא גם את כל ההשלכות הלבר-משפטיות של התיזות המוצגות במקרה דנן".

דומה עלי שזהו אף המצב בענייננו, ולא אוסיף.

ש פ ו ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ארבל.

ניתן היום, י"ח בשבט תשע"א (23.1.11).

ש פ ו ט

ש פ ו ט ת

ש פ ו ט ת