

הפרשי עיתוי בהכנסות והוצאות מימון, הפרשי הצמדה ומה שביניהם

רו"ח (משפטן) ישי חיבה ורו"ח רונית בר

בשנת המס 2007 דיווח הנישום על הכנסות מימון בסך 3.3 מיליון ש"ח וקיזז מנגד הוצאות מימון בסך 2.7 מיליון ש"ח. פקיד השומה טען כי על פי ההפרש שבין סכום קרן ההלוואות שניתנו, לסכומי ההחזרים, ההכנסה היא כ-8 מיליון ש"ח, בעוד מנגד לא הותרו הוצאות המימון שנדרשו. פקיד השומה הסכים לתת פטור ממס על הכנסות מהפרשי שער על פי סעיף 9(13) אך רק לגבי אלו שנצמחו החל מיום 1.1.2006, מועד תחילת תיקון 147 לפקודה.

בנושא הראשון: המערער נטל באופן אישי הלוואות מבנקים לשם מימון הלוואותיו לאולמונט. הוצאות המימון בגין ההלוואות מהבנקים נצברו בשנים 1999-2006. ההכנסות המימון שנתקבלו מאולמונט חויבו במס בשנת 2007 (בסיס מזומן). בית המשפט קובע על פי לשונו הצרה של סעיף 17 רישא ובהסתמך, בין היתר, על הלכת בראון-פישמן, כי כיוון שהוצאות המימון הוצאו בשנים קודמות ואילו הכנסות המימון התקבלו רק בשנת 2007, לא ניתן להתיר את ההוצאות כנגד ההכנסות עקב הפרש העיתוי, שכן ההוצאות אינן הוצאות בייצור הכנסה בשנת המס.

ביום 4 באוגוסט 2015 התקבל פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין אולשביצקי (ע"מ 57000-12-12). בית המשפט דן בכמה סוגיות לרבות סוגיות של פרוצדורה וראיות. אנו נתרכז בשני נושאים אחרים בפסק:

- הפרשי העיתוי בין צמיחת הכנסות מימון והוצאות המימון, מועדי דיווח והחבות לצורכי מס.
- הפטור מהפרשי הצמדה (לרבות הפרשי שער) על פי סעיף 9(13) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ותחולתו על הפרשי שער שנצמחו לפני 1.1.2006 (יום תחילת תיקון 147 שתיקן סעיף זה).

להלן עיקרי העובדות הרלוונטיות לענייננו: המערער נתן לחברה פולנית שבשליטתו (להלן: "אולמונט") הלוואות. לאחר דיון קבע ביית המשפט כי החל בשנת 1998 נתן המערער הלוואות שוות ערך לכ-25 מיליון ש"ח וקיבל החזרים בסך שווה ערך לכ-33 מיליון ש"ח. הפרש הסכומים נובע גם מהפרשי שער המטבע.

שנות המס שבערעור הן 2007-2008.

מסויגת. ושנית, אימוץ גישת פקיד השומה - משמעותה בעצם הוצאת שומה לשנים קודמות וסגורות, בלי לפתוח שומות. כמו כן נקבע כי:

"לשון הסעיף יכולה להביא לפרשנות בלתי סבירה ולפיה נישום שלזכותו נצברו הפרשי הצמדה יהיה חייב במס עליהם כבר בשנת ההצטברות ורק בשנת המימוש, בעת שיקבל את התשלום, ייהנה מהפטור..."

בבחירה בין שתי העמדות מעדיף בית המשפט את פרשנות המערער שמשקפת את הרווח הממשי שנצמח: "הוראה זו מתיישבת היטב עם עיקרון הכללי בדיני המס לפיו בהעדר מימוש אין חבות".

לאור האמור קובע בית המשפט על אף הוראות סעיף 8ג, כי הכנסות הפרשי השער שנצמחו בשנים 1998-2006 (ולכאורה היו חייבות בדיווח ובמס כבר בשנים קודמות) והתקבלו בשנת 2007, יהיו פטורות ממס לפי סעיף 9(13) לפקודה, שנכנס לתוקף (רק) בשנת 2006.

נציין כי בהלכת בראון-פישמן אוזכר כי הפסד מ-2(4) לפקודה אינו ניתן להעברה לשנים הבאות.

הערת ביניים שלנו: במקרים דומים יש לשקול לדווח על הכנסות מימון כבר בשנת צבירתן, ולא להמתין לדיווח עליהן בשנת קבלתן בפועל (על בסיס מזומן) כדי למנוע תאונת מס דומה.

בנושא השני: המערער טען כי יש להכיר בזכאותו לפטור על מלוא הפרשי השער שנצמחו ממועד מתן ההלוואות. מנגד טען פקיד השומה כי יש להתיר את הפטור רק על הכנסות מהפרשי שער שנצמחו מיום 1.1.2006 ואילך בלבד.

בית המשפט ער להוראות סעיף 8ג לפקודה הקובע כי הכנסות מהפרשי שער חייבות במס כבר בשנת צמיחתן על בסיס צבירה. מובן כי המערער לא דיווח עליהן. לו היה מדווח במועד - לא היה פטור שכן תיקון סעיף 9(13) לפקודה נכנס לתוקף רק ביום 1.1.2006.

מנגד קובע בית המשפט כי ראשית, בסעיף המתוקן לא נקבעה הוראת תחולה