



י"א טבת, תשע"ו

23 דצמבר, 2015

חוזר מס הכנסה מס' 4/15

בנושא: פרשנות הוראות הפחת המוגבר בתקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) תשמ"ו-1986

1. כללי

1.1. תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986 (להלן: "תקנות 1986"), קובעות בתקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) פחת מוגבר לציוד בבעלותה של חברה תעשייתית המשמש במפעל תעשייתי ומופעל במשמרות.

1.2. מטרת חוזר זה (להלן: "החוזר") היא להבהיר את עמדת רשות המיסים ביחס לפרשנות תקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) לתקנות 1986 (להלן: "סעיפי הפחת המיוחדים" או "ההוראות") באשר לתחולתן על ציוד שמטיבו מופעל ללא הפסקה במפעל התעשייתי. משמע, האם סעיפי הפחת המיוחדים חלים על כל הציוד במפעל התעשייתי של החברה התעשייתית, כולל על ציוד שאינו מתבלה במיוחד בשל תוספת משמרות עבודה?

2. סעיפי הפחת המיוחדים

2.1. רקע

סעיפי הפחת המיוחדים קובעים כך:

- א. תקנה 2(א)(7) לתקנות 1986 קובעת כי שיעור הפחת בשל ציוד בבעלותה של חברה תעשייתית, המשמש במפעל תעשייתי, יגדל ככל שיש יותר משמרות במפעל בהן מופעל הציוד (משמרת אחת, שתי משמרות או שלוש משמרות).
- תקנה 2(ב)(1) לתקנות 1986 קובעת כי החברה רשאית לבחור בין חישוב הפחת לפי תקנה 2(א)(7) לאותן תקנות לבין חישובו לפי תקנה 2(ב)(2) לאותן תקנות.
- ב. תקנה 2(ב)(2) לתקנות 1986 קובעת את הפחת בשיטת היתרה הפוחתת. הפחת על הציוד בשיטה זו מושפע ממספר המשמרות בהן הציוד מופעל.



2.2 הוראות פחת אחרות

2.2.1 תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת") הן התקנות העיקריות החלות על כלל הנישומים שמקיימים את תנאי סעיף 21 לפקודה. בתקנה 4 לתקנות הפחת נקבעה **סמכות** מיוחדת לפקיד השומה להתיר פחת מוגדל בשיעור שייקבע במקרה של **בליה** משמעותית מחמת עבודה במשמרות נוספות.

להלן תקנה 4 לתקנות הפחת:

4. הסכום שינוכה עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בבירור ההכנסה המחייבת במס, יחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטים בתוספת ב' לתקנות אלה: -
בתנאי כי אם נוכח פקיד השומה במקרה כל שהוא, כי קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות, יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יחושבו לפי מכסות אחוזים שימצא לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו באותה התוספת."

2.2.2 בעניין זה תצוין הלכה שנפסקה בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413. בפסק הדין נדרש ביהמ"ש לפרשנות סעיף 4 לתקנות הפחת ביחס למוני הגז. השופטת חיות בדעת רוב קבעה כי לשון התקנה מתייחסת לאותם מקרים שבהם נעשה שימוש מאומץ במיוחד בנכס, שימוש החורג מן השימוש הרגיל בו וגורם לפחת מוגבר. השופטת קבעה כי חריג זה אינו חל על המונים של החברה, אשר מעצם טיבם מיועדים לפעול לאורך כל שעות היממה. לפיכך, קשה לקבוע כי ציוד מסוג זה בא בגדר הציוד אשר בשל הפעלתו ב"משמרות נוספות" נגרם לו פחת "למעלה מן השיעור הרגיל".
שיקול הדעת אשר ניתן לפקיד השומה מיועד למקרים חריגים בלבד כאשר מתקיימת "כליה ובליה" למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות.

2.2.3 הוראה נוספת העוסקת במתן פחת מואץ על ציוד בשל עבודה במשמרות היא זו הקבועה בסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 כדלקמן:
"43. הוכח לפקיד השומה שבמפעל מאושר היה בלאי בלתי רגיל של מכונות או של ציוד כאמור בסעיף 42, מחמת שהפעילו אותם במשמרות נוספות או בתנאים קשים ביותר, יהא פקיד השומה רשאי להתיר, לפי בקשת המפעל, במקום המכסה לפי סעיף 42, ניכוי פחת על פי סעיף 21 לפקודה במכסה השווה ל-250% ממכסת הפחת הקבועה בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941." (ההדגשה אינה במקור).
בהתאם להוראת הסעיף הנ"ל, הוקנתה לפקיד השומה סמכות להתיר פחת בשיעור 250% ממכסת הפחת הקבועה בתקנות הפחת. מתן שיעור הפחת המואץ מותנה ונובע מבלאי בלתי רגיל של הנכס בשל משמרות נוספות או תנאים קשים ביותר.



הגדלת הפחת היא בשיקול דעתו של פקיד השומה שמדובר בבלאי בלתי רגיל מחמת ההפעלה במשמרות.

2.3 ציוד המופעל בעת המשמרת

2.3.1 כאמור בתקנות 1986, הפחת המוגבר יינתן לציוד המופעל במשמרת. לשון תקנות 1986 אינה מבחינה בין ציוד המופעל במשמרת אשר הפעלתו דרושה רק בשל קיומה של אותה משמרת, לבין ציוד המופעל בשעת המשמרת אך היה מופעל כך אף ללא קיומה.

2.3.2 מהשוואת סעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ותקנות הפחת לתקנות 1986 עולה אפוא כי בתקנות 1986 לא קבוע תנאי דומה, וכן אין דרישה או אזכור לבלאי המכונות שהוא מוגבר מהרגיל בשל משמרות.

2.3.3 הבדלים אלו בנוסחן של הוראות שעוסקות באותו היבט – הפחת – ובמיוחד נוכח היות הוראות תקנות 1986 הוראות מאוחרות לתקנות הפחת ולחוק לעידוד השקעות הון, מעידים שכוונת המחוקק בתקנות 1986 הינה שלא להתנות את השיעורים המוגברים שקבע בבלאי בלתי רגיל. אילו רצה המחוקק לתת את הטבת הפחת המואץ בשל השימוש המוגבר בציוד, היה מציין זאת במפורש בדומה לסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ולתקנות הפחת.

2.3.4 בתקנות 1986, להבדיל מסעיף 43 לחוק לעידוד השקעות הון ומתקנות הפחת, הפחת ניתן ללא תנאי לאישור פקיד השומה (לבליה מיוחדת). שוני כאמור מחזק את הפרשנות כי בתקנות 1986 אין דרישה להוכיח בליה מיוחדת זו. ההטבה ניתנת לכל מפעל תעשייתי באשר לציוד המופעל במשמרות.

2.3.5 עולה אם כן כי תכלית תקנות 1986 נועדה ליתן הטבה לחברות תעשייתיות במפעליהן התעשייתיים בדרך של פחת מוגבר כתלות במספר המשמרות. לחברות הללו קיימים נכסים כגון מכונות וציוד, אשר מעצם טיבם מיועדים לפעול ברוב ואף בכל שעות היממה, ומשכך אורך חייהם הכלכלי ידוע. לפיכך, הפחת שנקבע בתקנות אלו לא נועד להתאים בהכרח לפחת הכלכלי של הנכס, אלא נועד להיטיב עם המפעלים התעשייתיים בדרך של תמריץ זה.

המחוקק של תקנות 1986 ביקש ליתן הטבה לכל חברה תעשייתית בשל ציוד במפעל תעשייתי כאמור, אף אם מתקיימת בו משמרת אחת בלבד. בשל משמרת זו, תהנה החברה התעשייתית, על כלל הציוד במפעל התעשייתי המופעל במשמרת משיעור פחת מוגבר לצרכי מס, כאמור בתקנה. כמו כן ניתן עידוד מיוחד למפעלים המקיימים יותר ממשמרת אחת – באמצעות שיעור פחת גבוהים יותר. נמצא כי תמרוץ פעילויות מסוימות או התחדשות ציוד בענף מסוים בדרך של פחת מואץ הוא כלי מקובל שהמחוקק השתמש בו.



2.4 הנחיות לפעולה

יש לאפשר את ניכוי הפחת המואץ לפי תקנות 2(א)(7) ו-2(ב)(2) לתקנות 1986, לכל ציוד בבעלותה של חברה תעשייתית, המשמש במפעל תעשייתי, בהתאם למספר המשמרות המתקיימות במפעל בהן הציוד שימש והופעל, וזאת ללא תלות בקיום בלאי יוצא מהרגיל.

בברכה,

רשות המסים בישראל