

ג' ניסן, תשס"ד
25 מרץ, 2004

אל: תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (2), ו'

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 11/2004 - תכנון ומדיניות / מקצועית / משפטית

הנדון: יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2003

מבוא .1

בשנת המס 2003 חלה ירידה בשיעור של 1.89% במדד המחירים לצרכן. תופעה זו מעלה שאלות מספר באשר לאופן יישום הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק התיאומים" או "החוק") בשנת המס 2003.

חוק התיאומים חוקק בתקופה בה שררה אינפלציה גבוהה במשק הישראלי. המחוקק צפה פני מדד חיובי בעת חקיקת החוק והשתמש במטבעות לשון שלכאורה ניתן להבין מהם כי הוראות חוק התיאומים חלות רק בתקופות בהן חלה עליה בשיעור עליית המדד.

עם זאת, תורת פרשנות החוקים המקובלת כיום, והמיושמת הלכה למעשה על ידי בית המשפט העליון, גורסת כי החוק הנו "יצור חי". דבר חקיקה היוצא מאת המחוקק, אינו קשור בחבל בלתי ניתק ממעשה החקיקה הראשוני, אלא הוא יצור חי הפועל במציאות משתנה. השתנות פני המציאות, לרבות השתנותן של נורמות והשקפות הנוהגות בחברה, יש בהן כדי להעניק לחוק משמעות שונה מזו שייתכן שהוענקה לו בעבר.

אין מניעה, איפוא, לפרש את החוק כחל גם במקרה בו המדד שלילי, והכל בכפוף להקשר הדברים ולאור בחינת תכליתו של כל סעיף וסעיף.

הוראת ביצוע זו באה להבהיר את עמדת אגף מס הכנסה בקשר לאופן יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2003.

2. אופן יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2003

ככלל, הוחלט באגף מס הכנסה כי יש ליישם את הוראות החוק באופן שיינתן ביטוי להוראות החוק השונות גם בתקופות בהן "שיעור עליית המדד" הוא שלילי. זאת לנוכח פרשנות אפשרית למונח "שיעור עליית המדד" לפיה, המדובר בנוסחה מתמטית שניתן לחלץ ממנה גם תוצאות שליליות.

הכלל יהא איפוא, כי יש להפעיל וליישם את החוק בשנת המס 2003 לפי שיעור השינוי במדד, על אף היותו שלילי.

עם זאת, לנוכח פרשנות אפשרית אחרת, קיימים מקרים בהם יש לסטות מהכלל, וזאת לנוכח הדבק הדברים והתכלית הרצויה.

בהתאם לאמור מעלה, להלן התייחסותנו לסעיפים עיקריים בחוק התיאומים ולדרך בה יש להפעילם בשנת המס 2003:

2.1 סעיף 3 לחוק – ניכוי בשל פחת

יש לחשב את הניכוי בשל פחת בהתאם להוראות הסעיף, ואולם, במידה שלגבי נכס מסוים מתקבלת תוצאה שלילית יש לראות את הניכוי בשל פחת בגין אותו נכס כאילו הוא אפס.

2.2 סעיף 6 לחוק – רווח או הפסד מניירות ערך הנסחרים בבורסה

התמורה ממכירת ניירות הערך תתואם לפי השינוי במדד ובהתאם להוראות הקבועות בהגדרת "תמורה", המופיעה בסעיף 6 לחוק. לפיכך, במידה שבתקופה שבין מועד קבלת התמורה לבין סוף שנת המס חלה ירידה במדד, תופחת התמורה כדי שינוי השיעור במדד.

המחיר המקורי המתואם, יחושב אף הוא, לפי שינוי השיעור במדד, וזאת גם אם ממועד רכישת נייר הערך ועד לתום שנת המס בה נמכר חלה ירידה במדד.

2.3 סעיף 7 לחוק – ניכוי או תוספת בשל אינפלציה

סעיפים 7(ב) ו-7(ד) לחוק ייושמו שלא לפי תוצאת "סיכום ההון" (חיובי או שלילי לפי העניין) כי אם לפי תוצאת המכפלה שבין סיכום ההון לשיעור השינוי במדד בשנת המס 2003 (להלן: "מכפלת סיכום ההון"). במידה שתוצאת מכפלת סיכום ההון היא חיובית, יחולו הוראות סעיף 7(ב) לחוק, ובמידה שתוצאת מכפלת סיכום ההון היא שלילית, יחולו הוראות סעיף 7(ד) לחוק.

הוראות סעיפים 7(ג) ו-7(ה) לחוק יחולו בהתאם לאמור לעיל, ובשינויים המחויבים.

2.4 סעיף 9 לחוק – הפסדים

יש לתאם את ההפסדים משנים קודמות לפי שיעור השינוי במדד בהתאם להוראות סעיף 9(א) לחוק, אף בהיותו שלילי. דהיינו, הפסדים מועברים משנת המס 2002 לשנת המס 2003 יופחתו כדי שינוי השיעור במדד בשנת המס 2003.

סעיף 9(ג) לחוק יחול בשנת המס 2003. ואולם, לגבי נכסים שנמכרו בשנת המס 2003, ואשר לגביהם סכום התוצאות המחושבות לפי פסקאות (ג)1 ו-(ג)2 לחוק הוא שלילי, אין להחיל את הוראות סעיף 9(ג) לחוק.

2.5 סעיף 10 לחוק – ריבית בשל הון

הסעיף לא יחול בשנת המס 2003. שטרי הון ואגרות חוב אינם פריטי הון בשנת המס 2003 (ראה סעיף 2.11 להלן), ולכן סעיף 10 לחוק אינו רלוונטי בשנה זו.

- 2.6 סעיף 11 לחוק – הוצאות ריבית לפני שהנכס החל לשמש בייצור הכנסה
 אין להחיל את הוראות סעיף 11 לחוק במידה ש"בתקופה הנמדדת" חלה ירידה במדד. לעניין זה, "התקופה הנמדדת" – תקופה המתחילה ביום הראשון של שנת המס או ביום שהובא הנכס בחשבון כשינוי שלילי, לפי המאוחר, והמסתיימת בחודש שקדם לחודש שבו הנכס החל לשמש בייצור הכנסה או ביום האחרון של שנת המס, לפי המוקדם.
- 2.7 סעיף 12(ב) לחוק – מכירת נכס קבוע
 יש לחשב את הסכום שיופחת בהתאם להוראות הסעיף, ואולם, במידה שמתקבלת תוצאה שלילית יש לראות כאילו סכום ההפחתה לפי סעיף זה הוא אפס.
- 2.8 סעיף 16 לחוק – ניכוי בשל מלאי
 עמדתנו היא כי אין לפרש את הסעיף באופן שהניכוי בשל מלאי יכול, בתקופה של ירידת מדד, להפוך לכדי "תוספת בשל מלאי", דהיינו, הנישום לא ירשום "הכנסה" לצורכי מס בשל יישום הוראות הסעיף.
- 2.9 סעיף 17 לחוק – הגבלת ניכוי הוצאות ריבית
 יש ליישם את הוראות הסעיף ככתבו וכלשונו. מובהר כי יש, בכל מקרה, לתאם 20% מהוצאות הריבית שהוצאו בשל רכישתם של נכסים קבועים.
- 2.10 סעיף 18 לחוק – ניכוי נוסף בשל פחת
 יש לחשב את הניכוי הנוסף בשל פחת בהתאם להוראות הסעיף, ואולם, במידה שלגבי נכס מסוים מתקבלת תוצאה שלילית יש לראות את הניכוי הנוסף בשל פחת בגין אותו נכס כאילו הוא אפס.
- 2.11 שטרי הון ואגרות חוב – תוספות א' ב' ו- ג' לחוק
 בסעיפי משנה 1א(א)(7) ו- (8) לתוספת א', בסעיף משנה 1(5) לתוספת ב' ובסעיף משנה 1(2) לתוספת ג', המחוקק קובע הוראות מסוימות בקשר לטיפול המיסויי בשטרי הון ואגרות חוב ואת האופן שבו יש לכלול את שטרי ההון ואגרות החוב במסגרת חישוב "סיכום ההון".

עמדתנו היא כי שטרי הון/איגרות חוב נומינליים, או שטרי הון/אגרות חוב נומינליים הנושאים ריבית כלשהי, או שטרי הון/איגרות חוב הנושאים ריבית ריאלית, הם אינם בגדר "פריטי הון", "נכסים קבועים" או פריטים שיש לבצע בשלהם שינויים חיוביים או שינויים שליליים, לפי העניין.

תחולה .3

הוראת ביצוע זו תחול לגבי דוחות לשנת המס 2003. הוראת ביצוע מספר 13/2002 בטלה לגבי דוחות לשנת המס 2003 ואילך.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין