

הוראת ביצוע מ"ה מס' 2001 / 18 – מקצועית/שומה/מחקר ומדיניות

הנדון: יישום הוראות חוק התיאומים בשנת המס 2000

1. כללי

- 1.1 דיווח כספי מותאם על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי הונהג בישראל בשל האינפלציה הגבוהה ששררה במשק הישראלי מסוף שנות השבעים.
- 1.2 אינפלציה של מאות אחוזים הובילה למסקנה שדיווח כספי במונחים נומינליים אינו בעל ערך למשתמשים בדו"חות הכספיים, ובמיוחד כיוון שללא התאמת דו"חות כספיים למונחים ריאליים, כלל ההשוואתיות בין עסקאות שונות ואירועים שונים שהתרחשו בשנים שונות, אינו בר ביצוע. לפיכך, פורסמו בישראל מספר גילויי דעת חשבונאיים אשר עסקו בהתאמת הדו"חות הכספיים לכוח הקניה.
- 1.3 על רקע האמור, בשנת 1982 פורסמו הוראות חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב - 1982 ומאוחר יותר הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה - 1985 (להלן: החוק) אשר עסקו בהתאמת ההכנסה החייבת לשינויים בכוח הקניה של השקל.
- 1.4 בשנים האחרונות חלה ירידה משמעותית באינפלציה ששררה בישראל. האינפלציה נמוכה, ואף נמשכות הציפיות לאינפלציה בשיעור דומה בטווח הקצר והארוך. והכל, על רקע העובדה שבשנים 1999 ו-2000 שיעורי עליית המדד היו 1.3% ו-0.0% בהתאמה.
- 1.5 לאור כל האמור לעיל, נבחנת האפשרות להפסיק את הדיווח הכספי המותאם, על ידי המוסד לתקינה חשבונאית בהצעה לתקן מספר 12.
- 1.6 אותן הנמקות כאמור לעיל, מצדיקות גם את בחינת הפסקת יישום הוראות החוק. ואולם, בינתיים הוראת ביצוע זו באה לתת פתרון לבעיה שנוצרה בעקבות שיעור עליית מדד המחירים לצרכן לשנת 2000 כפי שפורסם ביום 15.01.01 על-ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, ואשר הסתכם ב-0.0%.

2. הגדרת הבעיה

2.1 סעיף 7 לחוק קובע כי "סיכום ההון" לעניין חישוב הניכוי או התוספת בשל אינפלציה בשנת המס יכלול את השינויים החיוביים והשליליים כאמור בתוספת ג לחוק.

2.2 הגדרת "שינוי חיובי/שינוי שלילי" כאמור באותה תוספת קובעת, כי יש להביא בחשבון כשינוי כל אחד מהסכומים כאמור בתוספת ג כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד מהחודש שבו נתקבל/שולם עד תום שנת המס ומחולק בשיעור עליית המדד בשנת המס.

סיכום ההון, שהשינויים כאמור הם חלק ממנו, מוכפל בשיעור עליית המדד במהלך שנת המס.

2.3 כיוון ששיעור עליית המדד בשנת המס 2000 הינו 0.0%, פעולה כאמור בסעיף 2.2 לעיל (של חלוקה באפס) יוצרת תוצאה שאינה מוגדרת מבחינה מתמטית.

2.4 זאת ועוד, למרות ששיעור עליית המדד השנתי במהלך שנת 2000 הסתכם ב- 0.0%, שיעור עליית המדד בתקופות מסוימות שבמהלך שנת המס היה שלילי או חיובי, ואולם אלה היו שוליים.

3. יישום וביצוע – נישום פרק ב'

3.1 תוספת/ניכוי בשל אינפלציה

תוספת או ניכוי בשל אינפלציה הינם תוצאה של מכפלת סיכום ההון בשיעור עליית המדד בשנת המס. בסעיף 2 לעיל, הוצגה בעיית ה"חלוקה באפס", אשר מונעת את אפשרות חישוב השינויים השליליים והחיוביים המהווים מרכיב בחישוב סיכום ההון.

גם לחישוב המרכיבים האחרים של סיכום ההון (הון עצמי ונכסים קבועים) אין משמעות בשנת 2000, שכן לצורך חישוב הניכוי או התוספת בשל אינפלציה יש להכפילם באפס.

עמדת נציבות מס הכנסה הינה, כי לאור האמור לעיל, אין לחשב בשנת המס 2000 ניכוי או תוספת בשל אינפלציה. אשר על כן, וכתוצאה מעמדה זו, נדרשות התאמות ביישום סעיפים שונים בחוק אשר תפורטנה בהמשך.

3.2 ניכוי בשל אינפלציה, הפסד והפרש ראלי מועברים (להלן: סכומים מועברים)

3.2.1 ניכויים או קיזוזם של סכומים מועברים, ייעשה כעקרון כשהם מתואמים ליום 31.12.2000. ואולם, כיוון שמדד 12/99 ומדד 12/2000 זהים, אין להחיל במקרים אלה

את הוראות סעיף 9(א) רישא לחוק, וכן את הוראת המעבר לגבי מרכיב ההתאמה בסעיף 6(ג) לחוק, ואשר על כן ההתאמה בגינם תהיה ליום 31.12.1999.

למען הסר ספק, מובהר כי לא ישלל קיזוזו של ניכוי בשל אינפלציה מועבר אשר ייעשה בערכו לסוף שנת מס 1999.

3.2.2 קיזוז הפסד מועבר, לרבות קיזוז ניכוי בשל אינפלציה מועבר, המקוזז כנגד רווח הון או שבח במהלך שנת המס, יעשה ללא התאמתו למדד במהלך שנת המס.

3.3 ניכוי נוסף בשל פחת – סעיף 3

3.3.1 סעיף 3(ב) לחוק קובע, כי סכום הניכוי כאמור מחושב על סכום הפחת השנתי, והוא שווה לסכום המתקבל מהכפלת סכום הפחת כאמור בשיעור עליית המדד מהחודש שבו הובא הנכס כנכס קבוע או כשינוי שלילי, לפי המוקדם כשהוא מתואם עד תום שנת המס.

3.3.2 יש לפעול כאמור בסעיף 3.3.1 לעיל. ואולם, לגבי נכסים שנרכשו במהלך שנת 2000 – אין ליישם את הוראות סעיף 3(ב) לחוק, שהרי נכסים כאמור לא הובאו בחשבון כשינוי שלילי, בשנת המס 2000, בהתאם להוראת ביצוע זו.

3.4 ריבית בשל הון – סעיף 10

3.4.1 סעיף 10 לחוק קובע כי בגין פריטים הוניים כאמור בתוספת א לחוק וכן בגין פריטים המהווים שינוי חיובי כאמור בתוספת ג לחוק, לא תותר בניכוי כל ריבית ו/או הצמדה.

3.4.2 בשל שיעורי האינפלציה בתקופות שונות בשנת 2000 ושיעור האינפלציה השנתי במהלך כל השנה, פריטים כאמור ייחשבו ככאלה בשנה זו, רק אם אינם צמודים ואינם נושאים כל ריבית. יוצא אפוא, שבמקרים כאמור, בגין פריטים אלה ממילא אין הוצאות מימון, ולפיכך סעיף 10 אינו חל.

3.5 הוצאות ריבית לפני שהנכס החל לשמש בייצור הכנסה – סעיף 11

3.5.1 על-פי סעיף 11 לחוק, על נכס שטרם החל לשמש בייצור הכנסה, תותר הוצאת ריבית בגובה סכום שהובא בחשבון כנכס קבוע או כשינוי שלילי כשהוא מוכפל בשיעור עליית המדד מתחילת שנת המס או מהיום שבו הובא בחשבון כאמור, לפי המאוחר, עד החודש שקדם לחודש שבו הנכס החל לשמש בייצור הכנסה או עד תום שנת המס, לפי המוקדם.

3.5.2 בכל מקרה כאמור שבו נכס טרם החל לשמש בייצור הכנסה, אין להתיר בניכוי כל הוצאת מימון כמחושב לעיל, שנבעה בגין שנת מס 2000 עד יום הפעלת הנכס. וזאת, כיוון שנכסים כאמור, אשר בגינם מחושב הסכום כאמור, לא הובאו בחשבון כשינוי שלילי, בשנת המס 2000, בהתאם להוראת ביצוע זו.

3.6 מכירת נכס מוגן או נכס קבוע – סעיף 12
סכום ההפחתה כאמור בסעיף יתואם עד תום שנת המס.

3.7 ניירות ערך – סעיף 6
נישום שהוראות פרק ב' לחוק חלות בקביעת הכנסתו, יישם את הוראות סעיף 6 לחוק כלשונן, פרט למקרה בו מדובר בנייר ערך שנרכש ונמכר באותה שנה.
לגבי מקרה כאמור, הרווח המחושב ממכירת נייר הערך יהיה: התמורה בניכוי מחירו המקורי (התמורה והמחיר המקורי לעניין זה לא יהיו מתואמים כאמור בסעיף 6 לחוק). זאת, כיוון שנכס כאמור שנרכש במהלך השנה, לא הובא בחשבון כשינוי שלילי.

4. יישום וביצוע – נישום פרק ג'
נישום שהוראות פרק ג' חלות בקביעת הכנסתו, יישם את הוראות החוק כלשונן. לגבי אופן מילוי הטפסים הקשורים ביישום הוראות חוק התיאומים, ראה/י הוראות למילוי הטפסים כאמור בסעיף 8 להלן.

5. לפעולה
5.1 נישום שהוראות פרק ב' לחוק חלות בקביעת הכנסתו, יישם את כל ההוראות כאמור בהוראת ביצוע זו.

5.2 על אף האמור בסעיף 5.1, נישום שלא קיבל את עמדת הנציבות כפי שהוצגה בסעיף 3.1 לעיל, יישם את כל הוראות החוק כלשונן.

בשום מקרה, נישום לא יוכל ליישם רק חלק מההסדר כאמור בהוראת ביצוע זו, למעט האמור בסעיפים 5.3 ו- 5.4 להלן (לדוגמא: לא תינתן אפשרות לחשב שינוי שלילי בגין רכישת נכס קבוע מחד ולתבוע ניכוי בשל פחת בגין אותו נכס מאידך).

5.3 במקרה כאמור בסעיף 5.2 לעיל, אין לחשב סיכום הון כאמור בסעיף 7 לחוק. הניכוי/התוספת בשל אינפלציה לשנת המס יהיו: הסכומים ששולמו או שנתקבלו, לפי

העניין, במהלך שנת המס, כשהם מוכפלים בשיעור עליית המדד מהחודש בו שולמו או נתקבלו ועד תום שנת המס.

5.4 מבדיקת מדדי התקופה שבין 31.12.1999 לבין 31.12.2000 עולה, כי יתכן מצב שבו חישוב כלשהו הנדרש על-פי אחד הסעיפים בחוק יצריך הכפלה בשיעור עליית מדד שלילי. במקרה כאמור, וכיוון שבדרך כלל אין מדובר בתוצאות מספריות מהותיות, יש לראות במקום שיעור עליית מדד שלילי, כאילו היה כתוב אפס.

5.5 האמור בהוראת ביצוע זו, לא יחול על מוסדות כספיים כהגדרתם בסעיף 22(ג) לחוק. לגבי מוסדות כאמור, קובע סעיף 22 לחוק כי המדד הקובע לצורך יישום הוראות החוק, הינו המדד הידוע בחודש ולא המדד בגין החודש, ולפיכך שיעור עליית המדד בשנת 2000 אינו מסתכם ב- 0%.

כמו כן, הוראת ביצוע זו לא תחול על נישומים, אשר אושרה לגביהם תקופת שומה מיוחדת, ושיעור עליית המדד באותה שנת מס עליה הם נדרשים לדווח, אינה 0%.

6. תחולה

6.1 הוראות החוק שלא טופלו במסגרת הוראת ביצוע זו, תמשכנה לחול על הכנסתו של הנישום כלשונן.

6.2 הוראת ביצוע זו, תוקפה נכון לגבי דו"חות לשנת מס 2000 בלבד.

7. תקנות דולריות

יובהר, כי הוראת ביצוע זו אינה חלה על נישומים אשר בקביעת הכנסתם חלות תקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעת חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986.

8. הנחיות למילוי טופסי האינפלציה הנלווים לדו"ח השנתי לשנת המס 2000

יובהר, כי האמור להלן מפרט אך ורק את השינויים שיש לערוך במילוי הטפסים, וזאת בהתאם לאמור בגוף הוראת הביצוע. מקום שבו לא נקבעה התייחסות שונה לאמור בטפסים, יש למלא אותם כנדרש בעבר (כאמור בטפסים).

פרק ב'

- א. נספח 7 ("סיכום ההון") ורשימות 1 - 4 הנלוות לנספח 7
יש להתעלם מנספח 7 על כל ארבע הרשימות הנלוות אליו (הון; תיאומי הון; נכסים קבועים; שינויים במשך השנה), למעט סעיף 3 בגב טופס נספח 7, לבעלי הכנסות מבניית יחידות עבודה.
- ב. נספח 3 ("תיאום הוצאות ריבית")
יש להתעלם מנספח 3, לגבי סעיפים 10 ו-11 לחוק התיאומים מהסיבות האמורות בסעיפים 3.4 ו-3.5 כאמור בגוף הוראת הביצוע.
- ג. נספח 4 ("ניכוי בשל פחת")
הנספח ייושם אך ורק לגבי נכסים שנרכשו לפני 1.1.2000. (מאחר שנכסים שנרכשו במהלך שנת המס לא נלקחו בחשבון כשינוי שלילי).
- ד. נספח 2 (חישוב רווח או הפסד ריאליים מניירות ערך)
לגבי ניירות ערך שנרכשו ונמכרו בשנת המס 2000, הנספח ייושם ללא תיאום המחיר המקורי והתמורה.
- ה. בטופס 1392 / ד' -
דו"ח תיאום אינפלציוני של חבר בני אדם שאיננו שותפות
יש להתעלם משורה 5 ("תוספת בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 10 לחוק");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה");
יש להתעלם משורה 17 ("ניכוי בשל אינפלציה").
- ו. בטופס 1392 / ב' -
דוח תיאום אינפלציוני של יחיד לפי פרק ב'
יש להתעלם מחלק ב' ("דוח סיכום ההון");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה");
יש להתעלם משורה 17 ("ניכוי בשל אינפלציה").
- ז. בטופס 1392 / ג' -
דו"ח תיאום אינפלציוני ודו"ח על "סיכום ההון" של שותפות לפי פרק ב' לחוק)

יש להתעלם מחלק ב' ("דוח סיכום ההון של השותפים...");
יש להתעלם משורה 9 ("ניכוי בשל תיאום הוצאות ריבית עפ"י סעיף 11 לחוק");
יש להתעלם במסגרת חלק א' של הטופס, משורה 16 ("תוספת בשל אינפלציה...");
יש להתעלם במסגרת חלק ב'1, שבגב הטופס, משורה 17 ("ניכוי בשל אינפלציה...").

פרק ג'

בטופס 1392 / א' -

דוח תיאום אינפלציוני של יחיד לפי פרק ג'

ניכוי בשל מלאי

יש להתעלם מסעיף 2 שבגב הטופס, כדלקמן:
טבלה 4 ("חישוב סכום המלאי הממוצע");
טבלה 5 ("חישוב הכנסה חייבת לצורך הניכוי");
שורות 7, 8, ו-9 בדו"ח התיאום.

תיאום הוצאות ריבית

יש להתעלם משורה 14.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין