

כ"ג סיון, תשס"ב  
3 יוני, 2002

אל:

תפוצה: א' נצ(1), ב(3), ג(1), ד(2), ו'

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' / 13 2002 – תכנון ומדיניות/משפטית

הנדון: יישום הוראות חוק התיאומים בתקופה של ירידת מדד

לדוגמא - חלקים משנת המס 2001

מבוא .1

שיעור עליית המדד בשנת המס 2001 היה 1.4%. בארבעה מחודשי השנה היה שיעור עליית המדד שלילי (בחודשים ינואר, פברואר, נובמבר ודצמבר) – תופעה זו מעלה שאלות באשר ליישום חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 (להלן: חוק התיאומים).

כידוע, כולל חוק התיאומים הוראות בדבר תיאום סכומים לתקופה, לפי שיעור עליית המדד. בתקופות בהן שינוי המדד שלילי, עשוי חישוב אריתמטי גרידא, לפי נוסחו המילולי של המונח "שיעור עליית המדד", להביא לתוצאה של סכום שלילי. תוצאה כזו עשויה למשל להתקבל בתיאום הנעשה לתקופה של שלושת החודשים הראשונים בשנת 2001, או לחמשת החודשים האחרונים לאותה שנה.

הוראת ביצוע זו באה להנחות כיצד ליישם את הוראות חוק התיאומים כאשר "שיעור עליית המדד" שחושב לתקופה מסוימת הינו שלילי.

## 2. תיאום לפי שיעור עליית המדד

חוק התיאומים חוקק בתקופה של אינפלציה גואה ומדד עולה מדי חודש בחודשו. בחוקקו את החוק נתכוון המחוקק למסות את הנישומים על הכנסות ריאליות בלבד וזאת על ידי תיאום נתונים בהתאם לעליית המדד.

המחוקק לא צפה כלל אפשרות של ירידת המדד, ועל כן נעדרות מן החוק הוראות שהיו מתבקשות אילו נתכוון לתאם את הנתונים גם לשינוי מדד שלילי.

על העדר כוונה של המחוקק לעשות תיאומים לשינוי מדד שלילי, ניתן ללמוד הן מהלשון בה השתמש, המדברת על עליית מדד בלבד ("שיעור עליית המדד" ולא שיעור השינוי במדד; "ניכוי בשל פחת" ולא תיקון הפרשי פחת) והן לנוכח התוצאה הבלתי הגיונית שתתקבל אם נעשה כן.

באינפלציה שלילית יישום חוק התיאומים אינו מביא למצב המהווה תמונת מראה של המצב אליו מביא החוק באינפלציה חיובית, אלא קיימת א-סימטריה. סעיפים לא מעטים בחוק מאבדים את משמעותם בעת אינפלציה שלילית (למשל: סעיף 17 לחוק וכן הטיפול בשטרי הון ואג"ח בתוספות), ובסעיפים אחרים ניתנה לנישום הזכות לבחור אם הוא רוצה להפעילם בחישוב הכנסתו החייבת (למשל בסעיף 12(א) ו- (ב) לחוק התיאומים: "...רשאי להפחית..."), ומכאן שיפעילם רק אם הם מטיבים עימו (רק בתקופות של עליית המדד). המחוקק בוודאי לא נתכוון לכך.

## 3. יישום

לאור כל האמור, עמדתנו הינה כי בדברו על "שיעור עליית המדד" אכן התכוון המחוקק לעליה בלבד ולא לירידה.

לפיכך:

- בכל מקרה בו **שיעור עליית המדד** שחושב על פי הנוסחה המילולית בחוק הוא סכום שלילי, יראו לעניין יישום החוק כאילו המדד עלה בשיעור **אפס**.
- בכל מקרה בו **תיאום** סכום לפי שיעור עליית המדד על פי הנוסחה המילולית בחוק מקטין את הסכום המקורי, יישאר הסכום **בערכו הנומינלי**.

#### 4. דוגמאות

לשם המחשת האמור לעיל להלן התייחסות למספר סעיפים בחוק:

##### סעיף 3 – ניכוי בשל פחת

כאשר מחשבים ניכוי בשל פחת לנכס קבוע לתקופה בה שינוי המדד שלילי, הרי ששיעור עליית המדד שיילקח לצורך חישוב הניכוי בשל פחת בגין נכס זה יהיה אפס, ומכאן שלנכס זה לא יהיה ניכוי בשל פחת בסכום שלילי (כלומר, לא תהיה הוספת סכום להכנסה בגין הניכוי בשל פחת).

##### סעיף 18 – ניכוי נוסף בשל פחת

בחישוב ניכוי נוסף בשל פחת לתקופה בה שינוי המדד שלילי (למשל בנכס שנרכש בחודש אוגוסט). שיעור עליית המדד לצורך חישוב הניכוי הנוסף בשל פחת בגין נכס זה יהיה אפס, ומכאן שלנכס זה לא יהיה ניכוי נוסף בשל פחת.

##### סעיף 6 – רווח או הפסד מניירות ערך

סעיף 6 כולל הוראות לתיאום התמורה שנתקבלה בגין ניירות הערך. כאשר הסכום המתקבל מתיאום התמורה של נייר ערך נמוך מהסכום הנומינלי של התמורה, הרי שיילקח הסכום הנומינלי של התמורה לצורך הוראות החוק המתייחסות לתמורה מנייר ערך זה.

באותו אופן, כאשר המחיר המקורי המתואם של נייר הערך נמוך מהמחיר המקורי,

יילקח הסכום הנומינלי לצורך הוראות החוק המתייחסות למחיר המקורי המתואם של נייר ערך זה (יש לציין כי מקרה המתואר לעיל יכול להיווצר רק לגבי נייר ערך שנרכש במהלך שנת המס 2001).

#### תוספת ג' – שינויים חיוביים ושליילים

בחישוב שינוי חיובי לפריט מהפריטים המפורטים בסעיף 1 לתוספת, או בחישוב שינוי שלילי לפריט מהפריטים המפורטים בסעיף 2 לתוספת, שינוי המדד מהחודש שבו נתקבל / שולם (בהתאם) הפריט ועד תום שנת המס יכול שיהיה סכום שלילי. במקרה זה שיעור עליית מדד ייחשב כאפס, ומכאן שלפריט זה לא יהיה שינוי חיובי / שלילי (לא תהיה לפריט זה כל השפעה על "סיכום ההון").

**5.** במידה ובתיקים ספציפיים תתעוררנה בעיות בעת יישום הוראת ביצוע זו, יש לפנות לנציבות.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין