

שערוך ניכויי התיישנות לפי סעיף 27 לפקודה



מאת: משה שקל, עו"ד ; הראל לוקר, עו"ד

מבוא .1

סעיף 27 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – "הפקודה") עניינו ניכוי פירותי הניתן בעת החלפת מכונות או ציוד. בלשון הסעיף לא ניתן ביטוי לשאלה, האם ניתן לבצע שערוך או התאמה של הניכוי. בשאלה זו אין להקל ראש, שכן, על אף האינפלציה הנמוכה יחסית בשנים האחרונות, עדיין ניכוי נומינלי אינו מפצה את הנישום במלוא הערך הכלכלי של ההפסד שנגרם לו כתוצאה מהשחלוף.

שאלת השערוך היא שאלה פרשנית של סעיף 27 לפקודה, וכדי להגיע לפרשנות הראויה נפנה תחילה לתכליתו של הסעיף, ולאחר מכן נבחן את אפשרות הגשמת תכלית זו, במסגרת לשון הסעיף והמארג החקיקתי המקיף אותו.

.2 הוראות החוק הרלבנטיות

2.1 הוראות הפקודה

סעיף 27 לפקודה נמצא בסימן ב' לפרק השני לחלק ג' לפקודה (להלן - "סימן ב'"), שכותרתו "ניכוי פחת" ואשר הוראותיו עוסקות, באופן טבעי, בפחת.

בסעיף 27 לפקודה, שכותרתו "ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד", נקבע כהאי לישנא:

"(א) אדם העוסק בעסק או במשלח-יד כלשהם, שהוציא בשנת מס פלונית סכום פלוני לחילוף מכונות וציוד המשמשים או ששימשו באותו עסק או משלח-יד, יותר לו, לצורך בירור הכנסתו החייבת, ניכוי בסכום השווה להוצאות שהוציא לרכישת המכונות והציוד הישנים פחות סך כל הפחת שניכה בעד אותם המכונות והציוד והסכום שקיבל במכירתם, או השווה לסכום שהוציא על המכונות והציוד החדשים, הכל לפי הסכום הקטן יותר; נוכח סכום לפי סעיף קטן זה, יוקטן בסכום זה כל הפסד שניתן לקזזו לפי חלק ה' בשל מכירת המכונות והציוד הישנים.

(ב) סעיף קטן (א) לא יחול על רכב מנועי פרטי כמשמעותו בפקודת התעבורה."

רואים אנו אפוא, כי סעיף 27 לפקודה הנמצא בסימן ב', שכותרתו "ניכוי פחת", אינו נוקט בהוראתו כלל בטרמינולוגיה של "פחת", והניכוי הנזכר שם נקרא "ניכוי בעד חילוף מכונות וציוד" ולא ניכוי בשל פחת.

ודוק, בסימן ב' אין כל הגדרה של פחת, והמקום היחיד בפקודה בו ישנה הגדרה של פחת הוא בחלק ה' לפקודה העוסק ברווחי הון ושם, בסעיף 88, נמצאת ההגדרה הבאה:

"פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס;

ויודגש - הגדרה זו, כשאר ההגדרות בסעיף 88 לפקודה, יוחדה לחלק ה' לפקודה.

עוד יש לציין, כי על הסף, מקריאה שטחית של סעיף 27 לפקודה, עולה, כי במהותו ניכוי ההתיישנות הינו הפסד הון "המומר" לניכוי פירותי. לשם עיגון השוואה זו יהא עלינו להיזקק אף להוראות העוסקות בהפסד הון.

בחלק ה' לפקודה, בסעיף 88, מצויות ההגדרות הבאות הרלבנטיות להפסד הון:

"מחיר מקורי" -

(1) בנכס שנקנה - סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו הנכס;

(2)

(3) "...."

ובהמשך -

"יתרת המחיר המקורי" - המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת;

וכן -

"הפסד הון" - הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה."

עינינו הרואות, כי חלק ה' לפקודה נוקט במינוחים שונים מאלו שבסעיף 27 לצורך חישוב והגדרת הפסד הון, ואולם נדמה כי עסקינן בהבדלים על פני השטח ולא בהבדלים במהות, ולראיה: "השורה התחתונה" בהפסד הון לפי סעיף 88 זהה לזו שבניכוי לפי סעיף 27 (בהנחה, שתמורת הציוד הישן נמוכה מיתרת מחירו המקורי).

דהיינו, לכאורה סעיף 27 עוסק בניכוי הפסד הוני במהותו במקרה המיוחד שנדון בסעיף, זאת בניגוד לדרך הטיפול בהפסד הון בדרך כלל, כפי שנקבעה בסעיף 92 לפקודה שכותרתו "קיצוז הפסד הון". סעיף אחרון זה קובע כי:

"(א)

(1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל לירה של היתרה תקוזז כנגד שלוש וחצי לירות של סכום אינפלציוני; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין;

(2) על אף האמור בפסקה (1), סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ממכירת ניירות ערך זרים כהגדרתם בסעיף 16 יקוזז רק

כנגד ריווח הון ממכירת ניירות ערך זרים.

(ב) סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א), בשנת מס מסויימת, יקוזז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשבע שנות המס הבאות בזו אחר זו לאחר השנה שבה היה ההפסד.

רואים אנו, כי סעיף 92 לפקודה קובע את דרך קיזוזו של הפסד הון וכאמור, ניתן לטעון, כי סעיף 92 עוסק במקרה הכללי של הפסדי הון, בעוד סעיף 27 לפקודה עוסק ב"מקרה פרטי", או - אם תרצה - אפשרות נוספת ספציפית ל"ניצול" או "קיזוז" הפסד הון, וזאת על דרך "המרתו" לניכוי פירותי.

הוראות חוק התיאומים

לצד הוראות סעיפים 27 ו-92 לפקודה העוסקות בהפסד הון - ניכוי או קיזוזו, ישנן גם הוראות בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן - "חוק התיאומים") הרלבנטיות לענייננו, והן הוראות סעיפים 3 ו-9(ג) לחוק התיאומים. סעיף 3 לחוק זה עוסק בפחת, ופשיטא כי במידה שניכוי ההתיישנות שלפי סעיף 27 הוא בגדר "פחת", תהא לסעיף 3 הנ"ל נפקות בדיונו. סעיף 9(ג) לחוק התיאומים עוסק בהוספת נדבך להפסדי ההון של הנישום - נדבך של הפסד ריאלי - ושאלה היא, האם דרכו ניתן יהא לתאם את ההפסד ההוני במהותו שלפי סעיף 27, "מומר" לניכוי פירותי.

בסעיף 3 לחוק התיאומים, שכותרתו "ניכוי בשל פחת או הפחתה", נקבע, בין השאר, כי:

"(א) על אף האמור בכל דין, הפחת שהנישום זכאי לו לגבי נכסים קבועים יהא בשיעורים שייקבעו בתקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) יותר ניכוי נוסף בשל פחת, או הפחתה לפי סעיף 2(ב) לחוק עידוד התעשייה, שהנישום זכאי להם לגבי נכסים קבועים, בסכום השווה לסכום המתקבל מהכפלת שיעור הפחת או ההפחתה שנקבע לגבי אותו נכס בסכומים המתקבלים מהכפלת כל חלק שהוצא או שולם על חשבון החלק מהמחיר המקורי שבעדו הוא זכאי לפחת בשיעור עליית המדד מהחודש שבו החלק שהוצא או שולם הובא בחשבון כנכס מוגן או כגריעה מההון לפי חוק המיסוי או כנכס קבוע או כשינוי שלילי, הכל לפי המוקדם, והכל עד תום שנת המס; ואם היה זכאי בעבר לגבי אותו נכס לניכוי בשל פחת לפי סעיף 15 לחוק המיסוי או לפי סעיף 18 לחוק זה, יחושב שיעור עליית המדד מהחודש שבו רכש את הנכס, אך לא לפני תחילת שנת המס 1982, עד תום שנת המס.

(ג) לא יותרו בשנת המס תוספת פחת, ניכוי נוסף או ניכוי התחלתי, על פי כל דין אחר, למעט ניכוי התחלתי בעד קופות רושמות ובעד מכונות להוצאת כרטיסי נסיעה ברכב ולמעט הניכויים על פי סעיף 11 לפקודה."

ואילו בסעיף 9(ג) לחוק התיאומים נקבע כי:

"(ג)במכירת נכס קבוע בר פחת שאינו רכב פרטי או בנין שחל עליו חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, יראו הפסד ריאלי כהפסד הון לענין סעיף 92 לפקודה; לענין זה, "הפסד ריאלי" - הסכום שבו נמוך ריווח ההון או השבח מהסכום המתקבל מצירופם של שני סכומים אלה:

(1) יתרת המחיר המקורי של הנכס, למעט מחצית הוצאות ההחזקה שלא הותרו בניכוי ולמעט יתרת הוצאות השבחה, הכל כמשמעותן בחלק ה' לפקודה, כפול בשיעור עליית המדד מהיום שבו הנכס הובא בחשבון כנכס מוגן או כגריעה מההון לפי חוק המיסוי או כנכס קבוע או כשינוי שלילי, הכל לפי המוקדם, ועד יום המכירה;

(2) יתרת הוצאות כל השבחה כשהיא מוכפלת בשיעור עליית המדד מהיום שבו ההשבחה הובאה בחשבון כנכס מוגן או כגריעה מההון לפי חוק המיסוי או כנכס קבוע או כשינוי שלילי, הכל לפי המוקדם, עד יום המכירה;

מכירה שיש בה הפסד הון כאמור בסעיף 92 לפקודה יראוה, לענין זה, כמכירה בריווח הון ששיעורו הוא אפס. "(ההדגשה לא במקור)

3. תכלית סעיף 27 לפקודה

בתורנו אחר תכלית הוראת סעיף 27 - זו הסובייקטיבית כפי כוונת המחוקק בשעתו, וזו האובייקטיבית, כפי שעל הפרשן כיום לייחס לדבר חקיקה - נפנה לכלים הפרשניים המצויים בידי הפרשן, וראשית לדברי ההסבר להצעת החוק.

סעיף 27 חוקק בשנת 1958, כסעיף 11(א) לפקודה[1]. נוסחו של הסעיף בעת חיקוקו היה כמעט זהה לנוסחו כיום, וההבדלים הם מינוריים וחסרי משמעות.

מלשון הסעיף דאז, בהשוואה לסעיף 5א דאז, שעסק ברווחי הון, עולה בבירור, כי בסעיף 11(א) עסקינן בהפסד הון שהמחוקק ביקש להמירו לניכוי פירותי. שכן, הלשון הנקטת בסעיף ובנוסחה שנקבעה בו דומה ללשון סעיף 5א העוסק ברווחי והפסדי הון; ויתר על כן, בפועל, הניכוי המתקבל מהנוסחה דנן זהה להפסד ההון אשר התקבל משימוש בנוסחת סעיף 5א.

תימוכין לכך, כי בשעתו כוונת המחוקק הסובייקטיבית היתה להמיר הפסד הון לניכוי פירותי, נמצא גם בדברי ההסבר להצעת החוק[2], שם נאמר, בין השאר, כי:

"7. יותר ניכוי הפסד שנגרם לאדם כתוצאה מהחלפת מכוונות וציוד המשמשים במסחר או מלאכה, עסק, משלח יד או מקצוע, המוכר מכוונה כאמור וקונה במקומה מכוונה חדשה, רשאי לנכות מהכנסתו את ההפסד שהיה לו ממכירת המכוונה הישנה או את מחיר המכוונה החדשה, הכל לפי הסכום הקטן יותר. ההפסד האמור יהיה מחיר הקרן של המכוונה הישנה פחות סך כל הפחת שניכה אותו אדם בעדה ופחות הסכום שקיבל במכירתה. סכום שנוכה כאמור לא יהיה ניתן לקיזוז כנגד ריווח הון (סעיף 6). "(ההדגשות לא במקור)

רואים אנו אפוא, כי בדברי ההסבר נוקט המחוקק בפירוש במילה "הפסד", ופשיטא כי ההפסד היחיד האפשרי הינו הפסד הון, וזו היתה כוונת המחוקק הסובייקטיבית - להתיר לנישום, בסיטואציה המיוחדת של הסעיף, להפוך את הפסד ההון לניכוי פירותי.

אף בדברי הכנסת [3], בתשובה להסתייגות חבר הכנסת נחום לויך מהצעת החוק, ענה יו"ר ועדת הכספים חבר הכנסת גורי, בין היתר, כי:

"הוא מציע לא רק להחזיר לבעל המפעל את ההפסד על המכונה שמכר ולא ניתן לו פחת מספיק עליה, אלא גם להחזיר לו את כל ההפרש בעד המכונה החדשה; את ההפרש בין מחיר המכונה הישנה והחדשה אבל אז אנו פועלים בניגוד להגיון." (ההדגשה לא במקור)

ההסתייגות הנ"ל נדחתה, ואולם מדברי התשובה אנו למדים שוב, כי עסקינן בהפסד הון - "הפסד על מכונה שמכר" - כלשון יו"ר ועדת הכספים, אשר "מומר" לניכוי פירותי, ויתרה מזו, כי למעשה המחוקק ביקש להעניק פחת נוסף לנישום, שכן "לא ניתן לו פחת מספיק עליה".

מאז חוקק סעיף 27 עברו כמעט ארבעים שנה, ואולם נוסחו כמעט ולא נשתנה. לעומת זאת, סעיף 5א הנ"ל הוחלף, וכיום חלק ה' לפקודה עוסק ברווחי (והפסדי) הון. למרות זאת, עדיין נוסחת סעיף 27 מביאה לאותה התוצאה שמביאה נוסחת חישוב הפסד ההון שבסעיף 88 לפקודה, אם כי הדמיון במינוחים - בסעיף 27 לעומת חלק ה' לפקודה, כבר אינו כבעבר.

על אף שכיום, כאמור, אין דמיון במינוחים בין נוסחת חישוב הפסד הון לבין נוסחת חישוב הניכוי לפי סעיף 27, עדיין יש לומר, כי בסעיף 27 עסקינן בניכוי פירותי המבוסס על הפסד הון. שכן, מצינו לעיל כי בשעת חיקוקו הדמיון במינוחים היה רב, ואף בדברי ההסבר להצעת החוק מצינו לכך תימוכין, כמו גם בדברי הכנסת עצמם. יתר על כן, אין כל סיבה לחשוב, כי במשך השנים קיבל סעיף 27 לפקודה משמעות אחרת - מבחינת כוונת המחוקק האובייקטיבית, בהקשר זה של הפסד הון "המומר" לניכוי פירותי.

תימוכין נוספים לכך שבסעיף 27 עסקינן בהפסד הון ניתן למצוא אף בדברי מלומדים.

א. נמדר בספרו[4] קובע כי:

"הסעיף עוסק בסיטואציה מיוחדת של הפסדי הון ומבחינה זו מקומו המתאים היה צריך להיות בפרק הדין במס ריווחי הון. הסעיף קובע כי אם לנכס מסוים היה בלאי כה גדול עד שמחיר המכירה של הנכס בתוספת ניכויי הפחת שנוכו ממנו הינם פחותים מן המחיר המקורי של הנכס, כי אזי יזכה הנישום מלבד ניכויי הפחת הרגילים גם בניכויי התיישנות...." (ההדגשות לא במקור)

מדברי נמדר עולה בבירור, כי בסעיף 27 עסקינן בהפסד הון "המומר" לניכוי פירותי, וכי הניכוי ניתן בשל הבלאי האמיתי של הנכס, דהיינו בשל פחת.

באותו עניין קובע א. רפאל בספרו[5] כי:

"יש מקרים שבהם קצב ההתיישנות גדול מקצב הפחת, לאמור: מחירו של הנכס בשוק הפתוח נמוך מיתרת מחירו המקורי, לאחר הפחתת ניכויי הפחת. למקרים

כאלה מכוון סעיף 27 לפקודה את הוראותיו".

דהיינו, אף לדברי רפאל עסקינן בניכוי בגין התיישנות, משמע בלאי או פחת נוסף, שכן הפחת המקורי לא הספיק כדי להשיג את התיישנות הנכס.

לכך נוסף עוד את דברי נמדר בספר נוסף שכתב[6], ובו הוא טוען:

"סעיף 27 לפקודה דן בסיטואציה מיוחדת בה ניכוי הפחת לא עמדו במשימתם להגן על נכסי ההון של העסק והוכח כי שיעורם היה קטן ממה שנדרש באמת. הסעיף בא לאפשר לנישום להחליף את הנכס הישן בנכס חדש כך שחילוף הנכסים יעשה כביכול באמצעות ניכוי הפחת".

אם נסכם, הרי שמן המקובץ עולה התמונה הבאה באשר לתכלית סעיף 27 לפקודה: כוונת המחוקק הסובייקטיבית, בעת חוקקו את סעיף 27, היתה לסייע לנישום לחדש את הציוד והמכונות בעסקו, באמצעות המרת הפסד הוני לכל דבר ועניין בניכוי פירותי, כאשר ניכוי זה מהווה, למעשה, ניכוי המשלים את הפחת שנתבע על פי הוראות הדין לבלאי ולהתיישנות ה"אמיתיים" של הנכס (שבאותם מקרים היו גבוהים יותר). דהיינו, "התקלה" אותה ביקש המחוקק לתקן הינה הפחת הנמוך מזה שהיה "בקרקה המציאות", אותו קיבל הנישום בגין הציוד, ותיקון זה נעשה באמצעות מעין פחת נוסף, לאמור, הניכוי הפירותי חלף הפסד ההון, כאשר בעזרת ניכוי זה ביקש המחוקק לסייע לנישום להחליף את ציודו הישן לציוד חדש.

מטרה סובייקטיבית זו של המחוקק - סיוע לנישום לחדש את הציוד באמצעות המרת הפסד הון לניכוי פירותי בשל פחת - לא השתנתה ולא קיבלה משמעות אחרת בחלוף השנים. אדרבא, בעולם התעשייתי המודרני, כאשר פיתוח ציוד ומכונות חדישים ומשוכללים נעשה בצעדי ענק, ובמקביל הציוד הישן מתיישן באותו הקצב, יש ליתן משנה תוקף למטרה זו של המחוקק, ולסייע לנישום להחליף את הציוד תוך המרת הפסד ההון האמיתי והכלכלי שנגרם לו בניכוי פירותי בשל הבלאי, רוצה לאמר הפחת, שנגרם לציוד.

לכאורה, לאור המטרה דנן של סעיף 27, יש אף להתאים את מטרת הסעיף לעיתות האינפלציה תוך מתן משמעות אובייקטיבית חדשה לסעיף, שכן הפסדו הכלכלי האמיתי של הנישום בעיתות אינפלציה הוא מעבר להתיישנות הציוד הישן, והוא מתבטא אף בשחיקה וב"בלאי" אינפלציוניים של ערך הציוד הישן. באפשרות התאמת סעיף 27 לתנאי האינפלציה נדון להלן.

4. סעיף 27 כשלעצמו - האם מאפשר ניכוי בערכים ריאליים

4.1 מתחם האפשרויות הלשוניות

לכאורה, סעיף 27 לפקודה נוקט בלשון נומינליסטית, ושאלה היא, האם לאור מטרת המחוקק כמצויין לעיל, ניתן לפרש את הסעיף באופן ריאלי.

בקביעת משמעותן המשפטית של מילות החוק יש לבחון תחילה, מהו מתחם האפשרויות הלשוניות של המילים:

"כלל הלשון קובע, כי יש ליתן למילותיו של דבר החקיקה אותה משמעות שהן יכולות לשאת מבחינה לשונית. מכאן, שאין ליתן ללשון החוק משמעות שהיא אינה יכולה לסבול. נמצא, כי נקודת המוצא לכל בחינה פרשנית היא לשון החוק. היא קובעת את המסגרת אשר בתוכה תפעל

התכלית החקיקתית. המשמעות הלשונית של החוק קובעת את גבולות הפרשנות...” [7] (ההדגשה לא במקור)

יתר על כן, ללשון החוק תפקיד כפול בתהליך הפרשני. כאמור, הלשון קובעת את מתחם האפשרויות הלשוניות אשר מתוכו נבחרת המשמעות המשפטית. ואולם, בנוסף לכך, הלשון היא אחד המקורות אשר באמצעותו למד הפרשן על התכלית. שהרי המחוקק התכוון ליישם את התכלית בעזרת אותה לשון, ועל כן ניתן ללמוד ממנה על התכלית הסובייקטיבית שעמדה לנגד עיניו ואף על זו האובייקטיבית:

”ההבחנה בין לשון החקיקה כקובעת את מתחם האפשרויות הלשוניות לבין לשון החקיקה כמקור לתכליתה (הסובייקטיבית והאובייקטיבית) חשובה היא. בתפקידה הראשון משמשת הלשון בית קיבול למשמעות המשפטית שתיקבע בסוף התהליך הפרשני. הפרשן אינו רשאי להגשים תכלית שלהגשמתה אין אחיזה, ולו מינימלית, בלשון החקיקה. הלשון החייבת, איפוא, לאפשר הגשמתה של התכלית. בתפקידה השני משמשת הלשון בית קיבול לתכלית החקיקה. ממנה למד הפרשן על תכליתה הסובייקטיבית או האובייקטיבית של החקיקה. הלשון מבטאת, איפוא, את התכלית.” [8] (ההדגשה לא במקור)

אם נבחן היטב את הוראות סעיף 27 לפקודה, נראה כי אמנם קיימת אפשרות לשונית, אם כי מרוחקת ומינימלית, ולפיה ניתן לפרש את סעיף 27 ב”פרשנות ריאלי” קרי - בפרשנות לפיה ניתן לקבוע את הניכוי במונחים ”ריאליים” או, ליתר דיוק - מותאמים לאינפלציה. שכן, אם ”נפרוט” את סעיף 27 למרכיביו, נמצא לכאורה, כי כל או לפחות ”רוב” המרכיבים דגן ממילא משוערכים או שניתן לפרשם בצורה משוערכת.

ומהם אותם ”מרכיבים”? בסעיף 27 נקבע, כי גובה הניכוי יהיה בגובה התמורה בעד הציוד הישן בהפחתת הפחת שנוכה בגינו, בהפחתת התמורה במכירה, או בגובה התמורה במכירה, לפי הנמוך. כן נקבע בסיפת הסעיף, כי כל ניכוי כאמור לא יקוּזז לפי חלק ה' לפקודה.

פשיטא, כי מרכיב התמורה בעד הציוד הישן הינו מרכיב ”מעודכן”, שמגלם בחובו התאמה אינפלציונית, שכן התמורה ניתנת בערכים של יום המכירה. בנוסף, אף את מרכיב ניכוי הפחת ניתן (לכאורה) לפרש כך שיכלול גם את ניכוי הפחת הנוספים, לפי חוק התיאומים [9]. אף את סיפת הסעיף המתייחסת לקיזוז הפסדי הון לפי חלק ה' לפקודה ניתן לכאורה לפרש במונחים ”ריאליים”, שכן ניתן לטעון שסעיף 9(ג) לחוק התיאומים ”מייצא” את ההפסד המשוערך, הריאלי, לתוך סעיף 92 לפקודה, הוא הסעיף העוסק בקיזוז הפסדי הון בחלק ה' לפקודה.

ברם, מול כל אלו ספק אם באיזו דרך שהיא ניתן לתת פרשנות ”ריאלי” למרכיב ”ההוצאות” המופיע בסעיף 27 - ”ההוצאות שהוציא לרכישת...”.

פשיטא, כי לשון הסעיף בקשר ליסוד זה בסעיף הינה נומינלית, וקשה למצוא עיגון לשוני לפרשנות מתואמת. אפשרות דחוקה משהו לעגן לשונית פרשנות מתואמת הינה לבוא ולומר, כי יש לקרוא לתוך ההוצאות אף את ה”הוצאות האינפלציוניות”, ש”הוציא” הנישום בקשר לרכישת הציוד הישן. ברם, דווקא השוואה להגדרת

"המחיר המקורי" שבסעיף 88 ו"ההוצאות" הנזכרות לגביו מחד, והגדרת "יתרת המחיר המקורי המתואם" המופיעה שם, תשלול מניה וביה פרשנות זו כנטולת כל עיגון לשוני.

ומכאן נראה, שלשון הוראת סעיף 27 גופה, ובעיקר ככל שהיא מתייחסת אל מרכיב "ההוצאות", שוללת פרשנות במונחים ריאליים להוראת סעיף זה. לאותה מסקנה נגיע גם לאור עקרון "הפרשנות הנומינלית", כפי שפותח ביחס להוראות הפקודה כמובהר להלן.

4.2. עקרון הפרשנות הנומינלית של הוראות הפקודה

בסידרה עקבית ורצופה של פסקי דין נאמר, כי יש לפרש את הוראות הפקודה באופן נומינלי, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת בחוק. כך, לדוגמא, בעניין קי.בי.ע. [10] התייחס בית המשפט העליון לטרוניית המערערת, כי היא ממוסה על הפרשי הצמדה אשר נבעו מהשקעת רווחיה באג"ח כדי לשמור על ערך הכסף. השופט י. כהן קבע כי:

"המערערת קובלת על כך, שמיסוי הפרשי הצמדה גורם לאיבוד חלק ניכר מההון. לטענה זו שתי תשובות: ראשית - זהו ענין שעל המחוקק לענות בו..." (ההדגשה לא במקור)

דהיינו, בית המשפט מסכים, כי העקרון אינו מתאים בעיתות אינפלציה, אולם קובע כי זהו עניין שעל המחוקק לעסוק בו, שכן הוראות הפקודה מבוססות על העקרון הנומינלי [11].

תימוכין לגישה הנומינלית בפרשנות הפקודה נמצא אף בעצם חקיקת חוקי המס השונים בתנאי אינפלציה. שהרי לכאורה, בית המשפט, טלאי על גבי טלאי, יכול היה לפרש סעיפים בפקודה באופן כלכלי המתאים לאינפלציה, ואולם הוא בחר להשאיר את המלאכה למחוקק. דוגמא לכך הינה בעניין קי.בי.ע., בו בחר בית המשפט להשאיר את המלאכה למחוקק, שאכן פעל בנדון.

אדרבא, משנקבעו חוקים והסדרים שונים בקשר לאינפלציה, אם בחקיקה נוספת על הפקודה, אם בתוך הפקודה, הרי עצם קיום החקיקה המפורשת שנדרשה לצורכי התאמה לתקופת אינפלציה מעידה, כי אלמלא אותה חקיקה, והיכן שאין שהיא חלה - לא ניתן בדרך "פרשנות" להגיע לאותה תוצאה.

לשון אחר, המחוקק השאיר על כנו את ההסדרים הנומינליים והוסיף נדבך נוסף של הסדרים ריאליים. יפים לעניין זה דברי השופט פלפל בעניין נכסי א.ל.ר.ס. [12]:

"יש לזכור בהקשר לכך, כטענת ב"כ המערערת, ש"חוק המסוי לא שינה בדרך כלל את הוראות הפקודה אלא "הולבש" עליה כנדבך נוסף והוסיף התאמות מיוחדות להכנסה הנומינלית (נכויים מהכנסה ותוספות להכנסה) על מנת לתת פתרון לתעותועי האינפלציה בחשוב חבות המס".

עניין שערוד הוראות נומינליות בחוקי המס, כאשר ברקע חוקי האינפלציה, עלה לא אחת בבית המשפט בהקשר של פחת. וכך, למשל, בנושא זה קבע השופט ביין בעניין זקלד [13] כלהלן:

"החוק השאיר על כנו ללא שינוי את הסדרי הפחת הנומינליים שבפקודה, תוך שהוא מעמיד עליהם שכבה שניה "מתואמת" שמטרתה עיקור האלמנט האינפלציוני מההכנסה שנמדדה על פי ההסדר של השכבה הראשונה".

היטיב להתנסח בעניין ד. גליקסברג במאמרו[14]:

"הענקת המימד הריאלי לפחת הנומינלי נעשתה שלא באמצעות התערבות חזיתית וישירה בהסדר הסטטוטורי הנומינלי של הפחת באופן המבטל את אופיו הנומינלי ומעניק לו גדלים ריאליים אלא באמצעות גישה שונה לחלוטין. המחוקק קבע במסגרת החוק כי מוענק לנישום ניכוי נוסף המכונה ניכוי בשל פחת והמצטרף לניכוי הפחת הנומינלי הקיים. גודלו של הניכוי הנוסף הוא בשיעור עליית המדד, כך שצירופם של הפחת והניכוי בשל פחת, כעיקרון, זהה לגודל שהיה מתקבל על-ידי שיערוך הפחת הנומינלי ישירות וחישובו על בסיס ריאלי. המחוקק הלך בדרך זו ולא בדרך האלטרנטיבית הקלה והפשוטה יותר של חישוב הפחת גופו באופן ריאלי, כחלק מתפיסה רחבה יותר, בעלת חשיבות רבה, לפיה נטרול האלמנט האינפלציוני לצורך מדידת ההכנסה הריאלית בלבד מחייב השארת שכבת הדינים הנומינלית על כנה תוך יצירת שכבת דינים חדשה - שכבה מתואמת - שמטרתה עיקור האלמנט האינפלציוני מההכנסה שנמדדה על-פי ההסדר של השכבה הראשונה." (ההדגשה לא במקור)

4.3. מן הכלל אל הפרט

ייתכן שראוי היה, לאור מטרת המחוקק, לסייע לנישום בחילוף הציוד הישן, ליתן פרשנות "ריאלית" להוראת הניכוי שבסעיף 27. ברם, לפרשנות זו יש, לכל היותר, עיגון לשוני דחוק ביותר בלשון הסעיף הנ"ל, ומעבר לזאת הפסיקה כמו גם הספרות פרשו את הוראות הפקודה "ההיסטוריות" כיוצרות הסדר נומינלי בלבד, ודווקא החקיקה המפורשת שבאה להתאים את שיטת המס לתקופת האינפלציה היא זו שמכריעה את הכף, לדעתנו, לכיוון פרשנות נומינלית של הוראות הפקודה כדוגמת סעיף 27 דנן. לפיכך, פתרונים לבעיה קא עסקינן יש למצוא בחוקי האינפלציה.

5. סעיף 9(ג) לחוק התיאומים

5.1. תכלית חקיקת המס בתנאי אינפלציה

פתרון אפשרי להוספת "שכבה" ריאלית לניכוי ההתיישנות נמצא בסעיף 9(ג) לחוק התיאומים. סעיף זה מורה, כאמור, כי הפסד ריאלי, כפי שמחושב בנוסחת הסעיף, יוכר כהפסד הון לעניין סעיף 92 לפקודה, וכבר מצינו לעיל, כי סעיף 27 וסעיף 92 עוסקים שניהם באותה מאטריה - דרך קיזוזו של הפסד הון במקרה הכללי או ניכוי במקרה המיוחד של חילוף ציוד.

את תכלית סעיף 9(ג) יש להבין לאור תכלית חקיקת המס בתנאי אינפלציה. חוק התיאומים לא היה החוק הראשון שטיפל בבעיית המיסוי בתנאי אינפלציה וקדמו לו חוקים אחרים, וביניהם חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) התשמ"ב-1982 (להלן - "חוק המיסוי בתנאי אינפלציה") אשר ניסה לתת פתרון כולל לבעיה.

בעיית השפעת האינפלציה על בסיס המס העסיקה את המחוקק ומחוקק המשנה בשנות ה-70 וה-80, עת האינפלציה התפרצה וגאתה. ברי הוא, שמטרת חוקי המס בתנאי אינפלציה היתה למנוע את ההשפעה האינפלציונית על מערכת המס ולגרום לקביעה כלכלית נכונה של בסיס המס.

מיסוי נומינלי בתנאי אינפלציה יצר עיוותים רבים, כאשר שניים בולטים הינם הטלת מס מלא על רכיבים אינפלציוניים "ברווחי" הנישום וחוסר השוויון אשר נגרם בין הנישומים השונים. יפים לכך דברי הוועדה שמונתה על ידי שר האוצר לבדיקת השפעת האינפלציה על מערכת המיסוי והדרכים לבלום השפעה זו, אשר הגישה מסקנותיה בשנת 1980[15]:

"נטל המס הריאלי (שיעור המס האפקטיבי) מורכב למעשה כיום משיעור המס בחוק ומהמרכיב האינפלציוני ברווח, וככל שמרכיב אחרון זה איננו שווה בכל הענפים ובכל הפירמות יוצא שגם נטל המס איננו שווה.

הפתרונות החלקיים שניתנו כאמור לא פתרו ואף החמירו את בעיית אי-השוויון בנטל המס בין הענפים השונים, ובתוך כל ענף בין הפירמות השונות. החמרה זו נבעה מכך שהפתרונות לא היו שווים בכל הענפים ואף בתוך אותו ענף שנהנה מהפתרון החלקי לא היה שוויון יחסי בגודל ההטבה, בגלל השוני בהרכב הנכסים שבגינם ניתנה ההטבה ובאופן מימונם". (ההדגשות לא במקור)

ניתן אפוא לסכם ולומר, כי תכליתם של חוקי האינפלציה, ובכלל זה חוק התיאומים וחוק המיסוי בתנאי אינפלציה (שקדם לו), היתה לנטרל את השפעת האינפלציה על בסיס המס תוך שהמחוקק ביקש לרפא, בין היתר, את העיוותים הנ"ל - מיסוי מלא של רווח אינפלציוני ואי השוויון בין הנישומים. השיטה שנקטה בחוק התיאומים ובחוק המיסוי בתנאי אינפלציה להגשמת המטרה הנ"ל הינה שיטת השימור ההון, תוך שנקבע מנגנון אשר מגן על הונה של הפירמה, לצרכי מס, מפני השחיקה האינפלציונית.

5.2. החלת סעיף 9(ג) לחוק התיאומים על סעיף 27 לפקודה

לאור המטרה הנ"ל של חקיקת המס בתנאי אינפלציה, ננסה לבחון את סעיף 9(ג) עצמו וגבולות פרשנותו. סעיף 9(ג) משרת את המטרה של נטרול השפעות האינפלציה בכך שהוא מכיר בהפסד החשבונאי-כלכלי שנוצר בעת מימוש הנכס נשוא הסעיף כהפסד הון. דעת לנבון נקל, כי אי-מיסוי מלא של רווחים אינפלציוניים והכרה בהפסד ריאלי הינם שני צדדים לאותה מטבע.

בהתאם, ניתן לומר, כי לאור התכלית הנ"ל של סעיף 9(ג) יש להפעילו אף לעניין סעיף 27 לפקודה. שכן, כבר מצינו לעיל, כי אף בסעיף 27 עסקינן בהפסד הון ופשיטא כי כדי למנוע את עיוותי האינפלציה יש להכיר בהפסד הריאלי גם בסעיף 27. ואולם, לא ניתן להתעלם מהוראתו המפורשת של סעיף 9(ג), כי ההכרה בהפסד הריאלי הינה "לעניין סעיף 92 לפקודה".

המתבונן בסעיף 92 לפקודה ימצא, כי בסעיף זה עסקינן בטכניקת הקיזוז של הפסד הון. דהיינו, סעיף 92 לפקודה אינו קובע מהו הפסד הון - הפסד כאמור מוגדר בסעיף 88 - אלא אך את דרך קיזוזו הרגילה של הפסד כאמור. ואילו בסיטואציה הספציפית

המתוארת בסעיף 27, מדובר במקרה מיוחד של הפסד הון החורג מדרך הקיזוז הרגילה של הפסד כאמור ומאפשר ניכוי הפסד זה כניכוי פירותי.

יוצא אפוא, כי סעיף 9(ג) אינו מרחיב את הגדרת הפסדי הון בפקודה באופן גורף, כי אם קובע למעשה שלענין קיזוז הפסדי הון מרווחי הון כמפורט בסעיף 92 לפקודה, יווסף רכיב הפסד ההון הריאלי. ויודגש - אין סעיף 9(ג) מפנה להגדרת "הפסד הון" בפקודה או קובע כי לכל דבר ועניין בפקודה יראו בהפסד הריאלי כ"הפסד הון".

ייתכן, כי אילו קבע המחוקק בסעיף 9(ג), כי הפסד ההון הריאלי יוכר לכל דבר ועניין בפקודה בתור "הפסד הון", או לפחות אילו נקבע בסעיף 9(ג), כי ההפסד הריאלי יוכר לענין סעיף 88 לפקודה, [16] אזי ניתן היה לבנות קונסטרוקציה פרשנית, לאור מהותו של סעיף 27 "כהפסד הון", ולפיה היה ההפסד הריאלי דגן משולב בסעיף 27.

ואולם, המחוקק אמר את דברו במפורש, ולא ניתן לפרש את סעיף 9(ג) כ"מפנה" את ההפסד הריאלי גם לענין סעיף 27. רוצה לומר, לשון החוק הינה חד משמעית, אין במתחם האפשרויות הלשוניות אפשרות להחיל את סעיף 9(ג) לענין סעיף 27, וכוונת המחוקק הסובייקטיבית הינה ברורה - המחוקק הביע כוונתו בצורה חד משמעית, כי הפסד ריאלי לפי סעיף 9(ג) יוכר רק לצרכי הקיזוז לפי סעיף 92 לפקודה.

הפרשנות המצירה דגן אף אינה בהכרח סותרת את מטרת סעיף 9(ג) וחוקי האינפלציה, כמתואר לעיל. שכן, המחוקק מכיר בהפסד הריאלי, ובכך מונע מיסוי רווח אינפלציוני, רווח שאינו כלכלי אמיתי, ולשיטתו לכאורה בכך די. אמנם, בהימנעו ממתן ניכוי בגין ההפסד הריאלי כניכוי פירותי, המחוקק "חוטא" למטרת סעיף 27 לפקודה - סיוע לרכישת ציוד חדש והכרה בפחת האמיתי - ואולם מבחינת אי מיסוי רווחים אינפלציוניים, סעיף 9(ג) בנוסחו משיג את מטרת המחוקק.

על כן, נוסף ונאמר, כי מבחינת המהות יש לאפשר לנישומים לדרוש את כל ההפסד הריאלי כניכוי בעד חילוף על פי סעיף 27 לפקודה, אך לא מצאנו לכך את נקודת האחיזה המספקת במילות החוק.

תימוכין לדעתנו זו מצאנו גם בתשובתו של רואה החשבון מיכה לזר[17]:

"לדעתנו הפסד הון ריאלי עפ"י 9(ג) לחוק התיאומים מותר בנוסף לניכוי עפ"י סעיף 27. הפסד זה משקף את ההפסד הריאלי שנגרם כתוצאה ממכירת הנכס".

5.3 סיכום ביניים

מן המקובץ עולה אפוא, כי לאור לשון סעיף 27 לפקודה, לאור עקרון הפרשנות הנומינלית של הפקודה ובייחוד לאור הסדר בעיית האינפלציה בחוקים ספציפיים ממצים - ייקשה על הפרשן לפרש את סעיף 27 באופן שתיושם מטרתו הבסיסית, גם בתנאי אינפלציה.

לפיכך, יש לפנות לחוק התיאומים, ראשית לסעיף 9(ג), ואולם אף כאן נדמה כי לנישום המבקש להחליף את הציוד הישן אין מזור. לשונו של המחוקק בסעיף הני"ל ברורה וחד משמעית, וההפסד הריאלי לפי סעיף זה הוא לענין הקיזוז שנקבע בסעיף

92 לפקודה, ולא לכל מקום בפקודה שם עסקינן בהפסד הון.

לאור מסקנתו זו, ננסה למצוא פתרון לנישום זה, מתוך ראיית ניכוי ההתיישנות כניכוי פחת, כמפורט להלן.

6. ניכוי ההתיישנות כפחת לעניין סעיף 3(ב) לחוק התיאומים

6.1. מהות ניכוי ההתיישנות כפחת

כאמור לעיל, ניכוי ההתיישנות שנקבע בסעיף 27 מצוי בסימן ב' העוסק בפחת. אביזרי חקיקה - כגון שם החוק, שם הפרק, כותרות שוליים, פיסוק, תחביר וכו' - העוברים את תהליך החקיקה כולו - הם אמות מידה פרשניות אשר ניתן להיזקק להן לשם הבהרת החקיקה עצמה[18].

בעניין צור [19] קבע השופט ח' כהן:

"אם כי אמת נכון הדבר שלא כותרות פסקים ולא כותרות שוליים מעלות או מורידות מול פני לשונה הברורה והחד משמעית של הוראת החוק גופה ... הרי מקום שעולה מהוראת החוק גופה אפשרות של פירוש על דרך הצמצום המתיישב עם המטרה שהובעה בכותרת הפרק או בכותרת השוליים, דעתי היא שמן הדין הוא לפרש את החוק על דרך הצמצום כאמור, ובמיוחד שהמדובר הוא בדיני עונשין".

ואמנם, במהותו סעיף 27 עוסק בניכוי בשל פחת שהמחוקק בחר ליתן לנישום, לאור העובדה שהפחת המקורי לא עמד ב"קצב הבלאי וההתיישנות". תימוכין לכך מצאנו הן בדברי הכנסת והן בדברי מלומדים[20].

כאמור, בדברי הכנסת[20] מאשר, למעשה, חבר הכנסת גורי, יו"ר ועדת הכספים, כי מאחר שלא ניתן לנישום פחת מספיק, יותר לו הניכוי קא עסקינן. אף המלומדים השונים, נמדר ורפאל, קובעים כי הסעיף עוסק במהותו בניכוי בגין בלאי, רוצה לומר פחת.

יתר על כן, הניכוי לפי סעיף 27 מתאים במהותו אף לבסיס התיאורטי של הפחת ולמטרותיו השונות, כגון אי מיסוי ההון, יצירת קרן להחלפת נכסים או החזרת השקעת הנישום בנכס[21].

לאור כל אלה, כותרת סימן ב' ככלי עזר המפרש את פרשנות ניכוי ההתיישנות כניכוי פחת אינו נופל בחלל ריק. תימוכין לכך נמצא אף בפרשת רוביקום[22] שם קבע הנשיא שמגר:

"בין יתר ההוצאות המנוכות בסעיף 17 נמצא בסעיף 17(8) "ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב'". סימן ב' שכותרתו "ניכוי פחת" מסדיר התרת ניכוי בעד פחת של נכסים שבבעלותו של הנישום, ואשר משמשים לצורכי ייצור הכנסה". (ההדגשה לא במקור)

נמצא אפוא, כי סעיף 27 לפקודה מעניק לנישום ניכוי בשל פחת או תוספת פחת. סעיף 3 לחוק התיאומים מעניק מחד, בסעיף קטן (ב), ניכוי נוסף בשל פחת נומינלי, אך מאידך בסעיף קטן (ג) שולל מתן "כל תוספת פחת, ניכוי נוסף או ניכוי התחלתי על פי

כל דין אחר". שאלה היא, האם הניכוי על פי סעיף 27 נכנס לגדר סעיף קטן (ב) או שמא לסעיף קטן (ג). בכך נעסוק להלן.

6.2. אנלוגיה מניכוי דמי פינוי

בשאלה דומה קא עסקינן פסק בית המשפט המחוזי בנושא של ניכוי דמי פינוי, בצורה "משוערכת" ולפי חוק המיסוי בתנאי אינפלציה. בשורה של פסקי דין דנו בתי משפט מחוזיים שונים בעניין, ואנו נוכל ללמוד מסוגייה זו לענייננו.

הסוגייה דנן עסקה בשאלה, האם בעל נכס שמשלם "דמי פינוי" לדייר מוגן המפנה את הנכס, והזכאי לנכות את דמי הפינוי בארבעה תשלומים שנתיים שווים לפי תקנות שהותקנו בעניין מכוח סעיף 20 לפקודה[23], רשאי גם לשערך את אותם הניכויים לפי עליית המדד בהתאם להוראות סעיף 4 לחוק המיסוי בתנאי אינפלציה.

סעיף זה קבע כי:

"נישום זכאי שיש לו בשנת מס פלונית נכס מוגן והוא זכאי בשלו לפחת, יחולו לגביו הוראות אלה:

(1) ...

(2) בקביעת הכנסתו החייבת יובא בחשבון ניכוי בסכום השווה לסכום הפחת לאותה שנת מס כפול בשיעור עליית המדד ..."

בסעיף 1(29) לחוק המיסוי, הוגדר המונח "פחת", כלהלן:

"פחת" - כמשמעותו בסעיף 21 לפקודה, לרבות כל סכום שהופחת מהכנסה כשהוא מחושב כשיעור מהמחיר המקורי של הנכס, ולמעט תוספת פחת, ניכוי התחלתי וניכוי נוסף על פי כל דין;

ובסעיף 27(א) לחוק המיסוי, שדן במניעת כפל פחת, נקבע:

"בתקופת תחולתו של חוק זה לא יותרו תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף על פי כל דין..."

גדר הספיקות התמקד, כפי ענייננו, בשאלה, האם ניכוי דמי הפינוי הוא בגדר "פחת" לעניין חוק המיסוי בתנאי אינפלציה, שמא "תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף". בפרשה הראשונה בה נדון עניין זה, ערעורה של רעיה דיסקין [24], לא התמודד בית המשפט המחוזי בירושלים עם השאלה, בקבעו בקצרה, כי דמי פינוי אינם בגדר "נכסים המשמשים בייצור ההכנסה על פי סעיף 2(6) או (7) לפקודה", כדרישת סעיף 28 לחוק המיסוי בתנאי אינפלציה, שאיפשר למי שאינו נישום לעניין החוק לנכות פחת מתואם כקבוע בסעיף 2(4) לחוק זה.

בפרשת רבקה צוקרמן [25] חזר בו השופט בזק מקביעתו הקודמת בעניין דיסקין ושוכנע, כי דמי הפינוי אכן מהווים בידי מי ששילמם נכס המשמש לו לייצור הכנסתו על פי סעיף 2(6) לפקודה. כאן עבר בית המשפט לבחון את השאלה, האם דמי הפינוי הם בגדר "ניכוי בשל פחת" כלשון הסעיפים 28 ו-2(4) לחוק המיסוי בתנאי אינפלציה. בית המשפט מצא, כי דמי הפינוי אינם "פחת" במובן המילוני המקובל של מונח זה, המדבר בירידת הערך המקורי של נכס עקב התבלותו ההדרגתית הטבעית, אלא הם

בבחינת הטבה מיוחדת שקבע המחוקק, שדבר אין בינה לבין פחת. בית המשפט לא מצא סיוע בהגדרה המיוחדת ל"פחת" שנקבעה בסעיף 1(29) לחוק המיסוי, שכן זו הכניסה תחת כנפיה מחד "כל סכום שהופחת מהכנסה כשהוא מחושב בשיעור ממחירו המקורי של הנכס", אך מיעטה באותה נשימה כל "ניכוי נוסף על פי כל דין". פירוש מילולי של הוראה זו מביא לתוצאה אבסורדית, קבע בית המשפט, ולפיכך ראה הוא לפרשה באופן "פונקציונלי", לאור כוונת המחוקק שלא להתיר את השערוך לפי סעיף 4(2) אלא לאותם ניכויים שלא זכו להגנה מפני האינפלציה בכל דרך אחרת. השופט בזק קבע, כי עצם התרת ניכוי דמי הפינוי בתקופה קצרה של ארבע שנים, ובמיוחד קיצור התקופה לשנתיים ימים עם עליית שיעורי האינפלציה - הם שנועדו להגן על הניכוי האמור בפני האינפלציה, והם משמיעים לנו, כי אין כוונה גם להתיר שערוך של אותם ניכויים.

לעומת זאת, בפרשת שמעון וקסמן[26] קבע בית המשפט המחוזי בתל אביב, כי "דמי פינוי" אמנם אינם בבחינת "נכס" אלא הם הוצאה לרכישת נכס - הוא זכות החזקה הבלתי מוגבלת. אך הוצאה זו - ניכוי הותר כאמור בארבעה שיעורים שווים, וניכוי זה כמוהו כ"כל סכום שהופחת מהכנסה כשהוא מחושב בשיעור מהמחיר המקורי של נכס" - כהגדרת "פחת" בסעיף 1(29) לחוק. בכך נתמלאו התנאים לתחולת סעיף 4(2) אליו מפנה סעיף 28 לחוק.

בעניין חיים זקלד [27] הגיע בית המשפט המחוזי בחיפה למסקנה, שדמי פינוי אינם בבחינת נכס המשמש לייצור ההכנסה - לא לצורך סעיף 21 לפקודה וגם לא לצורך סעיף 28 לחוק המיסוי, אך מצא שבנסיבות העניין, פקיד השומה לא חלק על האפשרות העקרונית כי הנישום ייהנה מתחולת סעיף 4(2) לחוק. לפיכך, התמקד בית המשפט בשאלת אפשרות סיווג דמי הפינוי כ"פחת" במשמעותו בסעיף 1(29) לחוק ומצא, כפי שנקבע בעניין שמעון וקסמן, כי דמי הפינוי מהווים "סכום שהופחת מההכנסה כשהוא מחושב בשיעור מהמחיר המקורי של נכס", אך אינם מהווים "ניכוי נוסף" שמועט מאותה הגדרה, ולפיכך הם באים בגדר "פחת" לעניין חוק המיסוי. בית המשפט קבע, כי אין בהתרת שערוך הניכוי משום "כפל פחת", שכן גם את הניכוי הפרוש על פני ארבע שנים או שנתיים יש לנטרל מהשפעת האינפלציה על ידי שערוכו. בדעה הפוכה נקט בית המשפט המחוזי בעניין נכסי א.ל.ר.ס בע"מ [28], שם נקבע כי אין הנישום יכול ליהנות מכל העולמות - גם פחת מואץ לפי הכללים וגם שערוך, ועליו לבחור באחד מן השניים.

6.3 יישום הגישה הפונקציונלית והגישה הפורמלית בענייננו

מן הפסיקה הנ"ל ניתן להוציא את שתי הגישות שלהלן - הגישה הפונקציונלית והגישה הפורמלית. לאור הדמיון הרב בין נוסח הסעיפים הרלבנטיים בחוק המיסוי בתנאי אינפלציה לבין נוסח סעיפי חוק התיאומים, ומתוך ראייה כי אין כל סיבה להניח כי המחוקק ביקש לעשות שינוי כלשהו בין החוקים הנ"ל בעניין הסיווג של הניכויים השונים - כפחת הזכאי לשערוך או כפחת או ניכוי נוסף שאינו זכאי - ניישם את הגישות דגן בענייננו.

אליבא דגישה הפונקציונלית, ההכרעה בדבר שיבוץ פחת כפחת הזכאי ל"שערוך",

שמה כתוספת או ניכוי פחת שאינם זכאים ל"שערוך", מושתתת על המדיניות שאותה המחוקק רצה להגשים באמצעות הגדרת הפחת האמורה. האצת הפחת באמצעות תוספות הפחת נובעת מהיות הפחת המקורי נומינלי. לפיכך, ומאחר שהפחת המואץ מפצה על שחיקת האינפלציה, אין לשערוך לפי חוקי האינפלציה, והמחוקק גרע את "תוספת הפחת, ניכוי התחלתי וניכוי נוסף על פי כל דין אחר" מהפחת הזכאי לשערוך. בהתאם, פחת, ששיעורו אינו השיעור היסודי הראשוני שנקבע בחיקוקים השונים, אינו כלול בהגדרת פחת לפי סעיף 3(ב) לחוק התיאומים.

לעומת זאת, לפי הגישה הפורמאלית, יש להוציא מהמינוח פחת את כל הניכויים המופיעים בסעיף 3(ג), קרי - תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף, הא ותו לאו! דהיינו, מה שאינו מכונה בכינויים הפורמאליים דגן יוכל ליהנות משערוך. פרשנות זו רואה את הגישה הפונקציונלית כמעוותת, שכן הגישה הפונקציונלית שמה דגש על מטרת הפחת המואץ למנוע שחיקה אינפלציונית, אך תוך שלילת כל יתר המטרות של הפחת המואץ. [29]

ומן הכלל אל הפרט - כמצויין לעיל, סעיף 27 לפקודה עוסק ב"פחת". אנו בדיעה, כי יש לאפשר ניכוי "פחת" זה, וזאת מן הטעמים הבאים:

* ראשית, לפי הגישה הפורמלית, אשר אומצה בעניין זקלד, אין ניכוי ההתיישנות נקרא תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף. בשל כך אין תחולה לסעיף 3(ג) לחוק התיאומים על ניכוי זה.

* שנית, בסעיף 27 לפקודה אין עסקינן כלל בפחת מואץ. ניכוי ההתיישנות אינו נותן לנישום פחת מעבר לבלאי האמיתי של הנכס, דהיינו פחת מואץ, אלא משלים לנישום את הפחת האמיתי, הנומינלי שלו. בהתאם, אין בניכוי ההתיישנות כל מרכיב אינפלציוני, וממילא אין למנוע את שערוכו, גם לא לפי הגישה הפונקציונלית.

* שלישית, ניכוי ההתיישנות נכנס לגדר הפחת המקורי שניתן לנכס, במסגרת הפקודה וסימן ב' העוסק בפחת, ואין עסקינן בפחת מואץ שניתן ברבות הימים, מסיבות שונות, בחיקוקים שונים ונוספים, ועל כן, שוב, אף לפי הגישה הפונקציונלית אין למנוע שערוכו.

* רביעית, אילו נכנס ניכוי עפ"י סעיף 27 לפקודה לגדר סעיף 3(ג) לחוק התיאומים, היינו מגיעים למצב אבסורדי ולפיו, לא רק שלא ניתן לתבוע ניכוי זה בערכים מותאמים, אלא שלא ניתן לתבוע כלל.

בהתאם לאמור לעיל, נמצא לדעתנו, כי ניכוי ההתיישנות אינו בגדר הניכויים או תוספות הפחת המצויינים בסעיף 3(ג) לחוק התיאומים, ובמהותו הוא בגדר פחת נומינלי שניתן בפרוטנציה לתאמו לפי סעיף 3(ב) לחוק. כל שנותר הוא לבחון, האם אמנם ניתן להחיל את סעיף 3(ב) הנ"ל על ניכוי זה מבחינת לשונו וטכניקת השערוך הקבועה בו.

6.4 ניכוי ההתיישנות - האם ניכוי בשל המחיר המקורי של הנכס

סעיף 3(ב) לחוק נוקט בלשון של "ניכוי נוסף בשל פחת", ואולם בניגוד לחוק המיסוי, אינו מגדיר פחת מהו. מכאן עולה השאלה, האם ניכוי זה בא בגדר המונח "פחת"

לעניין סעיף 3(ב) הנ"ל.

בסעיף 1(1) לחוק התיאומים נאמר, כי "תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה ... או בחוק מס שבח ... זולת אם יש בחוק זה הוראה מפורשת אחרת". לפיכך, בהעדר הגדרה ספציפית, לעניין הגדרת המונח "פחת" ניתן לפנות לסעיף 88 לפקודה המגדיר מהו פחת [30]. סעיף זה קובע, כי פחת הוא "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס". מכאן עולה השאלה, האם ניכוי ההתיישנות שלפי סעיף 27 לפקודה נופל בגדר סיפת ההגדרה הנ"ל, ונראה שעיון ראוי בהוראת סעיף 27(א) הנ"ל מעלה, כי אכן כך הוא, שכן גובהו של הניכוי מושפע ב"סופו של יום" מהמחיר המקורי (לאחר פחת) של הנכס הישן. מכאן ניתן לומר, כי ניכוי ההתיישנות הינו בגדר "סכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס".

נראה, כי מסקנה זו תואמת את מטרת סעיף 27 וסעיף 3 לחוק התיאומים - סיוע לרכישת ציוד חדש תוך מתן ניכוי פחת כלכלי אמיתי, ונטרול השפעת האינפלציה. ולא זאת בלבד, אלא שמסקנה זו בדבר ראיית "ניכוי ההתיישנות" על פי סעיף 27 לפקודה כ"פחת" תואמת אף את הרקע ההיסטורי לחקיקת סעיף זה כמו גם את "מיקומו" בפקודה.

לא זאת אלא אף זאת, יש הגורסים, כאמור לעיל, כי המונח "פחת" לעניין סעיף 3(ב) לחוק אינו "הפחת" שבסעיף 88 לפקודה ("המוגבל") אלא כל פחת שהוא, ואם כך הוא, אז ודאי שיש לראות את "ניכוי ההתיישנות", המהווה מעין "השלמת פחת", כ"פחת" לעניין סעיף 3(ב) הנ"ל.

לבסוף, סעיף 3(ב) הנ"ל נוקט בנוסחה, ולפיה, בהפשטה, הניכוי הנוסף בשל פחת יהיה בגובה שיעור הפחת הנומינלי, מוכפל במחיר המקורי, מוכפל בעליית המדד. בענייננו, לכאורה אין כל שיעור פחת נומינלי, ועל כן ניתן להקשות ולומר, כי ניכוי ההתיישנות אינו מתאים לסעיף 3(ב). ואולם, ברור כי הכוונה בסעיף 3(ב) הינה לפחת הנומינלי, ולאור כל הניתוח דלעיל, לא לשון הסעיף דנן תהווה מכשול.

לאור האמור לעיל ניתן לסכם ולומר, כי ניתן לשלב בין ניכוי ההתיישנות, שהוא למעשה יתרת אחוז מסויים מהמחיר המקורי, וזהו שיעור הפחת הנומינלי, לבין התיאום שבסעיף 3(ב). דהיינו, יש ליתן בגין ניכוי ההתיישנות ניכוי נוסף לפי סעיף 3(ב), כאשר ניכוי נוסף זה מחושב לפי השיעור שניכוי ההתיישנות מהווה מהמחיר המקורי, מוכפל במחיר המנוכה, מוכפל בעליית המדד [31].

בסופו של דבר, נמצא אפוא, לדעתנו, פתרון חלקי לנישום הנכנס בדי' שערו של פרק ב' לחוק התיאומים והזכאי לניכוי ההתיישנות, כאשר האינפלציה שוחקת ניכוי זה. לאור היות ניכוי ההתיישנות בגדר "פחת", במהותו בכלל ולעניין סעיף 3(ב) בפרט, הרי שניתן לנכותו בערכים מותאמים לפי סעיף 3(ב), כאשר ניתן להתגבר על כך שניכוי ההתיישנות, אינו, לכאורה, ניכוי בשיעור מסויים וקבוע.

7. התקנות הדולריות .7

7.1. אם תקנות מס הכנסה (כללים) בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעות חוץ ושל שותפויות מסויימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו-1986 (להלן - "התקנות

הדולריות") חלות על נישום, נראה כי דווקא לפיהן כן ניתן לשערך את ניכוי ההתיישנות באופן מלא, ולא בדרך של מתן פחת נוסף.

7.2. תקנה 7 לתקנות אלה קובעת, כי :

"בחישוב ריווח הון יחולו הוראות אלה :

(א) ההפרש שבין התמורה, מתורגמת לדולרים ביום המכירה, לבין יתרת המחיר המקורי בדולרים, יהא ריווח הון ריאלי או הפסד הון, לפי הענין".(ההדגשה לא במקור)

7.3. עיינו הרואות, כי בתקנות הדולריות, בניגוד לחוק התיאומים, הפסד ההון הריאלי המשוערך לפי השינוי בשער החליפין, אינו מוגבל לעניין קיזוז הפסדי הון לפי סעיף 92 לפקודה, ועסקינן בהפסד הון לכל דבר ועניין.

7.4. וכבר שנינו לעיל, כי אף בסעיף 27 לפקודה עסקינן בהפסד הון המומר לניכוי פירותי. בהתאם, ולאור האחיזה הלשונית דנן, ולאור מטרת סעיף 27 - סיוע לנישום לרכוש ציוד חדש תוך מתן פחת אמיתי, וכן לאור מטרת חוקי האינפלציה, ובכללם התקנות הדולריות, לנטרל את השפעת האינפלציה על בסיס המס, יש לחשב את הפסד ההון אליבא דסעיף 27 בצורה משוערכת ולהמירו לניכוי פירותי משוערך - למעשה, ניכוי בשל פחת.

7.5. אמנם לכאורה, התקנות הדולריות אינן אמורות להביא למצב שונה מחוק התיאומים - למעט ההבדל של תיאום לפי המדד לעומת שער החליפין, ועל כן ניתן לראות בתקנות הדולריות כנימוק נוסף מדוע יש לשערך את ניכוי סעיף 27 אף במידה שחל חוק התיאומים.

7.6. תימוכין לכך ניתן למצוא אף בעמדת נציבות מס הכנסה בחוזר שפרסמה מכוח תקנה 14 לתקנות הדולריות, חוזר מ"ה מס' 4/86. בחוזר זה נתאפשר לנישום ליישם את הוראות התקנות הדולריות על ידי עריכת "סיכום הון" לפי הוראות חוק התיאומים ולהכפילו בשיעור שינוי שער החליפין חלף שיעור עליית המדד. בסעיף 2.2.7 לחוזר נקבע, כי נישום שבחר בדרך האמורה לא יפעיל את סעיף 9(ג) לחוק התיאומים, "שכן הוא כלול בהוראות סעיף 7 לתקנות". דהיינו, אף הנציבות אינה רואה בהבדל כלשהו בין תקנה 7 לתקנות הדולריות לבין סעיף 9(ג) לחוק התיאומים.

7.7. ואולם, למרות נימוק נוסף זה בעד תיאום ניכוי ההתיישנות לפי המדד, עדיין, לאור כל הנימוקים שפירטנו לעיל במאמר זה, ובייחוד לאור הלשון המפורשת של הוראת סעיף 9(ג), אין, לדעתנו, אפשרות להחיל את סעיף 9(ג) לחוק התיאומים בקשר לניכוי סעיף 27, והפתרון בחוק התיאומים הוא אך מתן ניכוי נוסף בשל פחת, לפי סעיף 3(ב) לחוק זה.

7.8. תימוכין לגישתנו, כי הפסד הון לפי התקנות הדולריות עונה לדרישת סעיף 27 לפקודה, נמצא אף בדבריו של סגן נציב מס הכנסה (כתוארו דאז), רו"ח גרי אגרון במאמרו[32], שם הוא קובע כי בתקנות הדולריות יש הטבות ביחס לחוק התיאומים

(אז עדיין בגדר הוראת השעה) בהקשר להפסדי הון וכלשונו :

"הטבות נוספות בנושא הפסדי הון הן : א. הפסד הון בתקנות יכול, עיונית, להיווצר במכירת נכס בלא הגבלה לסוגי נכסים בעוד שלפי הוראת השעה ייוצר הפסד ריאלי רק כשמדובר בנכס בר פחת, שאינו רכב פרטי... [ראה התקנה 7 מול סעיף 9(ג) להוראת השעה]: ב. הפסד הון שנוצר על פי התקנות, עונה על הדרישה שבסעיף 27 לפקודה, המדבר בניכוי מול הכנסה פירותית כאשר התמורה ממכירת מכונות וציוד ישנים נמוכה מיתרת המחיר המקורי שלהם. הניכוי האמור ניתן לפי הנמוך שבין הפסד ההון או עלות רכישת המכונות והציוד החדשים.

סעיף 27 לפקודה מהווה עבור "תאגיד" חלופה לקיזוז הפסד בהתאם לאמור בסעיף 92 לפקודה, בעוד ש"הפסד ריאלי" לפי סעיף 9(ג) אינו עונה למיבחנים הנדרשים בסעיף 27, ולכן מקוּוּז רק בהתאם לאמור בסעיף 92 לפקודה". (ההדגשה לא במקור)

7.9. עיננו הרואות, כי ר"ח אגרון תומך בגישתנו הנ"ל בקשר לתיאום סעיף 27 לפי התקנות הדולריות, וכן בקשר להעדר האפשרות לתאם את ניכוי ההתיישנות לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים.

8. המהות הכלכלית של האפשרויות השונות לתיאום ניכוי ההתיישנות

בפרקים הקודמים בחנו שלוש אפשרויות לגבי גודלו של ניכוי ההתיישנות אשר ניתן מכוחו של סעיף 27 לפקודה ואלו הן :

א. ניכוי התיישנות בערכים נומינליים.

ב. ניכוי התיישנות מתואם כולו - דרך סעיף 9(ג) לחוק התיאומים או דרך התקנות הדולריות.

ג. ניכוי ההתיישנות מתואם חלקית - דרך סעיף 3(ב) לחוק התיאומים.

להלן נבדוק את מהותן הכלכלית של אפשרויות אלו.

8.1. ניכוי ההתיישנות בערכים נומינליים

השארית ניכוי ההתיישנות בערכים נומינליים משמעה המרת החלק הנומינלי בלבד מתוך הפסד ההון להפסד פירותי, והלא בעולם האינפלציוני בו אנו חיים, נשחק ערכו של הכסף על פני זמן, ולכן מבחינה כלכלית יש באפשרות זו עיוות גדול מאוד לרעת הנישום. עיוות זה גורם לכך, שההפסד הכלכלי האמיתי לא יוכר לנישום, וערכו הריאלי של הניכוי הנומינלי יישחק. זאת ועוד - במצב שכוח, שבו התמורה עולה על העלות המופחתת, לא יינתן לנישום כל ניכוי, אפילו לא נומינלי, כאשר בפועל הפסד ריאלי קיים גם קיים.

8.2. ניכוי התיישנות מתואם כולו - דרך סעיף 9(ג) לחוק התיאומים או דרך התקנות הדולריות

העברת ההפסד הריאלי שנוצר לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים לסעיף 27 לפקודה תביא לקבלת ניכוי התיישנות בגובהו הכלכלי האמיתי, בערך ריאלי נכון. בעולם האינפלציוני, שחיקת האינפלציה גורמת לאיבוד ערכים כלכליים לנישום, וחוק

התיאומים מנסה לנטרל את השפעת האינפלציה על בסיס המס.

בהתאם, שימוש בסעיף 9(ג) לחוק התיאומים, בכריכה אחת עם סעיף 27 לפקודה, ינטרל את השפעת האינפלציה ויביא להכרה נכונה וצודקת בהפסד הכלכלי האמיתי שנוצר לנישום.

האמור לעיל יפה גם לעניין התקנות הדולריות המעניקות לנישום הגנה דומה לזו הניתנת לפי חוק התיאומים, אך המתבססת על עליית שער הדולר חלף עליית המדד.

8.3. ניכוי ההתיישנות מתואם חלקית - דרך סעיף 3(ב) לחוק התיאומים

אופציה זו לעולם תהיה נמוכה מסכום הניכוי שיתקבל דרך החלת סעיף 9(ג) לחוק התיאומים. ברוב המוחלט של הפעמים, אופציה זו אף תיפול בהרבה מאופציית השימוש בסעיף 9(ג). ככל שעליית המדד או התמורה המתקבלת בעבור הציוד הישן גבוהים יותר, גם הפער בין שיטות השערוך גדל לטובת שערך לפי סעיף 9(ג) ולרעת הנישום. ההבדל נובע מכך, שבתואם לפי סעיף 3(ב) לחוק התיאומים ניקח את העלות המופחתת בניכוי התמורה ונתאם את התוצאה, בעוד שבתואם לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים ניקח את העלות המופחתת ונתאם אותה בלבד, ולאחר מכן נפחית את התמורה בלא תיאום. וכך, לפי סעיף 3(ב) לחוק התיאומים יוצא, שמתאמים את התמורה שנתקבלה, למרות שזו מתקבלת בערכים ריאליים. לא זו אף זו, אין אופציה זו פותרת את הבעיה של רווח הון שנוצר לפי החישוב הנומינלי שבפקודה, כאשר במקביל נוצר הפסד ריאלי לפי חוק התיאומים. או אז, לא יינתן כל ניכוי לפי סעיף 27 לפקודה, ובהתאם גם לא יתואם הניכוי לפי סעיף 3(ב) לחוק התיאומים. לעומת זאת, פשיטא כי במצב זה, כאשר קיים הפסד ריאלי, האפשרות היחידה לקבלת ניכוי משוערך בעל ערך כלכלי אמיתי, היא החלת סעיף 9(ג) לחוק התיאומים.

9. סיכום

הנה כי כן, ראינו שהאפשרות הפרשנית היחידה לתיאום הניכוי אינה האפשרות הטובה ביותר לנישום, אלא נחמה פורתא בלבד, אולם לדעתנו, מלשון החוק אין אפשרות ליצור קונסטרוקציה אשר תעניק לנישום את אשר מגיע לו מן הבחינה הכלכלית – שערך מלא של ניכוי ההתיישנות לפי סעיף 9(ג) לחוק התיאומים, אלא רק תיאום חלקי לפי סעיף 3(ב) לחוק התיאומים. זאת, אלא אם חלות התקנות הדולריות על הנישום, שאז יוכל הוא, כאמור, ליהנות משערך מלא של ניכוי ההתיישנות לפי תקנה 17(א) לתקנות.

- [1] ס"ח 262, תשי"ח, עמ' 198.
- [2] הצ"ח 345, תשי"ח, עמ' 243.
- [3] ד"כ, כרך 24 (תשי"ח), 2578.
- [4] פקודת מס הכנסה המבוארת (חושן למשפט, מהדורה שלישית, תשנ"ה - 1994), חלק א', בעמ' 309.
- [5] מס הכנסה, כרך ראשון (הוצאת שוקן, מהדורה שלישית, 1994), בעמ' 394.
- [6] דיני מיסים (מס הכנסה) (חושן למשפט, תשנ"ג - 1993), חלק א', בעמ' 356.
- [7] א.ברק, "פרשנות במשפט" (נבו הוצאה לאור, ירושלים-תשנ"ג), כרך ב', בעמ' 147.

- [8] שם, 382.
- [9] לא נדרש לכך בשלב זה לאור מסקנתנו כפי שיפורט להלן מכיוון שממילא אין בסיס לפרשנות הריאלית של סעיף 27.
- [10] ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד לה (3) 572, 582, ראה גם: בג"צ 653/83 מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה ונציבות המס, פד"א י"ג 80; ע"א 648/82 פקיד השומה לגבייה מיוחדת נ' ישראל גפני, עו"ד, פ"ד לח (3) 813.
- [11] ראה לדוגמא: ע"א 569,451/73 מנהל מס שבח מקרקעין נ' עטאר, פ"ד כח (2) 750 ותקליטור "מיסים ועוד"; עמ"ה (ת"א) 354/86 נכסי א.ל.ר.ס בע"מ נ' פ"ש ת"א 4, פד"א יז 34, "מיסים" ג/5 ה-23.
- [12] הערה 11 לעיל.
- [13] עמ"ה 239/88 חיים זקלד נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" ד/1, ה-184.
- [14] ד. גליקסברג, "פרשנות חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה, הפחת המשוערך ודמי הפינוי", משפטים ט"ז (תשמ"ו) 530, בעמ' 534.
- [15] דין וחשבון הוועדה לבחינת המיסוי בתנאי אינפלציה (ירושלים, אדר תשמ"מ-מרץ 1980), בעמ' 8.
- [16] אם כי הגדרות סעיף 88 לפקודה יוחדו רק לחלק ה' לפקודה.
- [17] מיסים ומעשים, שאלות ותשובות חברים, גליון 145 ינואר 1998, עמ' 22.
- [18] ראה א. ברק, הערה 7 לעיל, בעמ' 317.
- [19] ע"פ 317/63 צור נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח (1) 85, 95.
- [20] ראה: הערה 3 לעיל.
- [21] לעניין מטרות הפחת ראה: א' ויתקון וי' נאמן, דיני מיסים (שוקן, מהדורה 4, תשכ"ט, בעמ' 174-172).
- [22] ע"א 239/88 אברהם רובינשטיין חברת רוביקום ביצוע (1977) בע"מ נ' פקיד שומה, פ"ד מה(3) 606, בעמ' 608, "מיסים" ה/4 עמ' ה-4.
- [23] כללי מס הכנסה (ניכויים מסויימים, לבעלי בתים המושכרים בשכירות מוגנת), התשל"ח-1977, ק"ת 78.
- [24] עמ"ה (י-ם) 10/85 רעיה דיסקין נ' פ"ש ירושלים, פד"א יג 250.
- [25] עמ"ה (י-ם) 22/86 רבקה צוקרמן נ' פ"ש ירושלים, פד"א טו 85, "מיסים" א/6 עמ' ה-12.
- [26] עמ"ה (ת"א) 207/84 שמעון וקסמן נ' פשמ"ג, פד"א יז 412, "מיסים" ג/5 עמ' ה-19.
- [27] עמ"ה (חי) 239/88 חיים זקלד נ' פ"ש חיפה, "מיסים" ד/1 עמ' ה-184.

- [28] ראה הערה 11 לעיל.
- [29] ראה : ד. גליקסברג, הערה 14 לעיל, בעמ' 539.
- [30] לתימוכין ראה : י. פלומין, א. צחור, מס הכנסה תיאומים בשל אינפלציה (הוצאת סדן), בעמ' 62 ; לדעה הפוכה ולפיה בסעיף 3(ב) לא מתכוון המחוקק להגדרת הפחת שבסעיף 88 לפקודה ראה : א. רפאל, מס הכנסה, כרך ראשון (הוצאת שוקן, מהדורה שלישית, 1994) בעמ' 194.
- [31] יודגש בעניין זה, כי אף אם בסוגיה זו התשובה אינה חדה וחלקה, ונותר מקום לספק, הרי גם לפי ה"פסיקה החדשה" שלאחר הלכת קיבוץ חצור (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2)70), במקרה של ספק כגון דא צריך הספק לפעול, לטובת הנישום. ראה למשל: ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג(2)3 ; רע"א 2512/95 סופרגז חברה ישראלית להפצת גז בע"מ נ' תופיני סהר ואח', פ"ד מה(4)406 ; ע"א 542/89 דיגיטל אקויפמנט (דק) בע"מ נ' מ"י, פ"ד מה(4)574.
- [32] ג' אגרון, "התקנות הדולריות - ניהול חשבונות במט"ח לצרכי מס", הרבעון הישראלי למיסים טו (מאי 1987) 254, בעמ' 259.