

הגדרת ומהות הפחת לצרכי מס

מאורי עמפלי, עו"ד (רו"ח) יניב שקל, עו"ד

אחד העקרונות הבסיסיים בחשבונאות בכלל ובחשבונאות המס בפרט הינו עקרון ההקבלה בין הוצאות להכנסות. על פי עקרון זה, לצורך מדידה נכונה של תוצאות המס וקביעת הרווח האמיתי של נישום, יש לייחס לתקבולים שהוכרו כהכנסה את ההוצאות הכרוכות ביצור אותה הכנסה.

במאמר זה נבחן כיצד מיושם עיקרון זה כאשר עסק משקיע ורוכש נכסים קבועים (מבנים, כלי רכב, ריהוט וכו'), אשר אינם משמשים את העסק כמלאי הנמכר במהלך העסקים הרגיל של העסק), במטרה לשפר או לשמור על מנגנון הפקת ההכנסות. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן- "הפקודה") אינה מאפשרת אמנם ניכוי שוטף של מלוא עלות רכישת הנכס, ואולם היא מאפשרת להפחית מנכסים אלו, הוצאות פחת שנתיות אשר מותרות בניכוי לצרכי פחת.

שאלה:

מהו פחת ומהי תכליתו?

תשובה:

כידוע החשבונאות עושה הבחנה בין הוצאות שוטפות אשר משמשות את העסק בייצור הכנסתו ומותרות בניכוי באופן שוטף לצורכי מס ובין תשלומים אשר הוציא הנישום בעבור רכישת ציוד ונכסים אחרים אשר מסייעים לו בהפקת הכנסה בעתיד. ככלל, רכישת נכסים אלו אינה נחשבת כהוצאה אצל הנישום, כי אם השקעה בידיו שאין לנכותה לצורכי מס בצורה שוטפת. ואולם, דרכו של עולם היא כי נכסים אלו נשחקים ומתבלים עם הזמן וכפועל יוצא לשימוש השוטף שנעשה בהם בעסק. אשר על כן, סעיף 21 לפקודה מאפשר לנישום להכיר בהוצאה תיאורטית אשר מטרתה לחקות את קצב הבלייה של נכסי ההון (הרכוש הקבוע), כך שמההכנסה השוטפת השנתית של הנישום יופחתו בהתאם לעיקרון ההקבלה הוצאות הבלאי בגין נכסי ההון אשר סייעו כאמור ביצירתה.

שאלה:

כיצד מחושב הפחת ועל אילו נכסים זכאי הנישום לנכות פחת?

תשובה:

הוצאות פחת הן הוצאות המחושבות על בסיס שנתי וכאחוז מסוים מהמחיר המקורי של הנכס אשר שימש לצורכי ייצור הכנסה. סעיף 21 לפקודה קובע רשימה של נכסים שבעדם יוכר פחת כגון: בניין, מכונות, רהיטים ונכסים אחרים, הנמצאים בבעלות הנישום ומשמשים בייצור הכנסתו. שיעור הפחת

השנתי שניתן לנכות מכל נכס ונכס מוסדר ברגיל בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941, וכאשר מדובר בנישום המדווח לפי חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, יחולו השעורים שנקבעו בתקנות מ"ה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו – 1986.

שאלה:

ממתי ניתן להתחיל לנכות פחת על נכס?

תשובה:

אחד התנאים לניכוי הפחת הוא שהנכס משמש בייצור הכנסה, לכן ניכוי הפחת יחל רק ממועד הפעלת הנכס לצורך ייצור הכנסה. עם זאת, אין הכרח כי הנכס יהיה בשימוש מתמיד בייצור הכנסה, כך שאם נכס הופעל רק במהלך חלק משנת המס, יותר שיעור פחת יחסי למשך הפעלת הנכס באותה שנת מס. כמו כן, גם אם נישום לא השתמש בנכס במשך תקופה מסוימת, אין בכך כדי להפקיע את זכותו לנכות פחת שנתי עד מלוא גובה המחיר המקורי של הנכס, במידה ויחזור להשתמש בנכס בעתיד.

שאלה:

כיצד נקבע המחיר המקורי לצורכי חישוב הפחת?

תשובה:

מחירו המקורי של נכס בר פחת הוא לרוב הסכום שהוציא הנישום לרכישתו, כולל ההוצאות הנלוות שהיו כרוכות ברכישתו, כגון דמי-תיווך, ריבית והפרשי-הצמדה שהוצאו לפני שהחל הנכס לשמש בייצור הכנסה. ואולם, כאשר עסקינן בקביעת המחיר המקורי של זכות במקרקעין, לא יובא בחשבון מחיר הקרקע שעליה בנוי הנכס (ככלל מיוחס למרכיב הקרקע שליש משווי הרכישה), מהטעם שמרכיב הקרקע איננו עובר תהליך של בלייה.

יצוין עוד, כי עלויות אשר נישום מוציא עם הזמן לשיפור ולהשבחת הרכוש הקבוע יוספו על פי רוב למחיר המקורי של הנכס, ויופחתו ביחד עמו, ובתנאי כמובן שלא הותרו בניכוי בצורה שוטפת.

שאלה:

האם יש חריגים לשיעורי הפחת המופיעים בתקנות מס הכנסה?

תשובה:

ככלל שיעורי הפחת נקבעו כאמור בתקנות מס הכנסה אשר צוינו לעיל, ולא ניתן לבקש שיעורי פחת גבוהים יותר בשל מיקומו של נכס או ייעודו, וגם לא בשל איכותו של נכס ספציפי. יחד עם זאת, חשוב להיות מודעים כי לכלל זה יש חריגים, כמו למשל במקרה של נכס אשר מופעל במשמרות וזוכה

לשיעורי פחת גבוהים יותר בשל שחיקתו המהירה. כמו כן, פעמים מחוקק המשנה רוצה לעודד רכישות של נכסים מסוימים, ומאיץ את שיעורי הפחת בעבור אותם נכסים. דוגמא חיה לכך ניתן למצוא בתקנות מס הכנסה (פחת מואץ לציווד שנרכש בתקופה הקובעת) התשס"ו-2005, המאפשרות לנישום העומד בתנאי התקנות לנכות את כל עלותו המקורית של הנכס בתוך שנתיים. לבסוף, יודגש כי קיימות אף תקנות המאפשרות להפחית נכסים ספציפיים דוגמת מוניטין ודירה מושכרת למגורים.

הכותבים הנם עו"ד במשרד שקל ושות', המתמחה במיסוי.