

פרשנות חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה, הפחת המשוער

ודמי הפינוי

(ע.מ.ה. 10/85 רעיה דיסקין נ' פ"ש ירושלים)*

מאת

דוד גליקסברג**

1. מבוא

עליית שיעורי האינפלציה בישראל בסוף שנות השבעים ובתחילת שנות השמונים יצרה קשיים רבים בהתאמת ענפי המשפט השונים לעידן האינפלציוני ובמיוחד בתחום הפיסקלי. במסגרת תחום זה בלטה במלוא חריפותה שאלת התאמת מיסוי ההכנסה לתנאי אינפלציה. הפתרונות החלקיים שהוצעו על-ידי המחוקק בנושא זה בתקופת האמורות

- פר"א יג, 250 (להלן – פרשת דיסקין).
- מדריך, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית, ירושלים. תודתי נתונה לפרופ' א' יורן על הערותיו לרשימה זו.
- 1 ראה, למשל, A. Yorán "The Effect of Inflation on Civil and Tax Liability" (Kluwer, Deventer. The Netherlands, 1983); K.A. Rosenn "Law and Inflation" (University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1982); Adjustments for Tax Purposes in Highly Inflationary Economies (38th Congress of the International Fiscal Association, 1984); E. Hirschberg "The impact of Inflation and Devaluation on Private Legal Obligations" (Bar-Ilan University, Israel, 1976); F. Rezende "Fiscal Policy, inflation and Development" in "On Reforms of Tax Systems", (K.W. Roskamp and F. Forte 554/83 (ed.); Wayne State University Press, Detroit, 1981), 425 "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ נ' עוזבן המנחה הולטולוב יצחק ז"ל ואח' (טרם פורסם).
- 2 במרכז הפתרונות החלקיים ניצבו ההסדרים הבאים: סעיף 19 לפקודה, מיסוי מוקטן על הסכום האינפלציוני שברווח ההון ושבת המקרקעין, הקילת מלאי לתעשייה על-פי סעיף 5 לחוק עידוד התעשייה (מיסים) תשכ"ט-1969 (להלן – חוק עידוד התעשייה), הגרלת שיעורי הפחת בתחומים שונים, הטבות במס לחברה התעשייתית בהשקעת חוץ על-פי פרק שביעי 3 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, חוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981 וחוק מס הכנסה (ניכויים מיוחדים בשל אינפלציה) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"ב-1982. על אחרים מהקשיים שעוררו הוראות השעה האמורות, ראה, למשל, ע"א 634/81 תעשיית רבב בע"מ נ' סקרד השימה למפעלים גדולים, פ"י (4), 393: ע.מ.ה. 196/84 החברה הישראלית המרכזית למסחר והשקעות בע"מ נ' סקרד השומה למפעלים גדולים, פ"א יג, 2102:

יצרו עיוותים וליקויים רבים כתוצאה מאי שלמותם ומהיבטים מסויימים הם הגדילו לאין ערוך את מימדי הבעיה בבחינת "בא לברך ונמצא מקלל". לפיכך אור המחוקק אומץ וחוקק את חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982, שייעודו מתכטא ביצירת פתרון מלא ומקיף לשאלת התאמת מיסוי ההכנסה בעיות אינפלציה. מורכבות החוק נגזרת מהמשימה הכבדה שנטל על עצמו, קרי: עיקור הגורם האינפלציוני במדידת ההכנסה. הצגה מפורטת של החוק חורגת מיריעתה הצרה של רשימה זו ואינה נצרכת לאכסניה זו, אולם נציין רק כי ההתאמה האמורה מושתתת על שני רכיבים מרכזיים: מתן הגנה להון עצמי שהושקע בנכסים בלתי מוגנים באמצעות המנגנון של הניכוי לשמירת ההון ושליטת ההגנה הכפולה המוענקת להון זה המושקע בנכסים מוגנים באמצעות שליטת הוצאות המימון האינפלציונית וההכרה במרכיב הריאלי בלבד של הוצאות המימון. במסגרת החוקי זכה ניכוי הפחת (להלן - הפחת), כעיקרון, אף הוא להתאמה לאינפלציה באמצעות שיערוך הפחת עליידי הענקת הניכוי בשל פחת, כפי שיובהר בהמשך.

לפרשת דיסקין חשיבות רבה על אף שבמרכזה אספקט אחד בלבד של מיסוי ההכנסה בתקופת אינפלציה. מן המפורסמות הוא, שהחוק וחליפו - חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), התשמ"ה-1985 - מורכבים ומסובכים, והם בבחינת חוכמת הנסתר ותורת הסוד לרבים מהעוסקים במשפט. לפיכך, הדיון בהיבטים שונים של חקיקה זו יש בהם כדי להסיר את ה"הילה" האמורה, ולהביא בכך להגדלת הנגישות לחוק. כמרכזן פרשת דיסקין מהווה אחת החוליות הנחשונות בתהליך יצירת העמדה השיפוטית, ההולכת ומתגבשת לחוקי המיסוי השונים בתנאי אינפלציה. מיקומה הראשוני בתהליך האמור מעניק לה משנה חשיבות בעיצוב העקרונות והיסודות אשר ינחו את בתי המשפט בהמשך דרכם. ההכרעה בפרשת דיסקין, מלבד חשיבותה הרבה ביחס לשאלה הקונקרטית שעמדה במרכזה, כוללת בתוכה מרכיבים נוספים בעלי השלכות החורגות מעבר להחלטה האמורה המשפיעות על המשך עיצוב וגיבוש התפיסה השיפוטית לחקיקה מורכבת זו.

- ע.מ.ה. 5/84 שוק חקלאי חברה לשיחוק והספקה בע"מ נ' סקיד שומה ומפעלים גדולים, פד"א יג, 59. לשאלה האם יש לנקוט פתרון מקיף ומדעי לשאלת התאמת מיסוי ההכנסה לתנאי אינפלציה או שמא יש להסתפק בפתרונות חלקיים, ראה: *Yoran*, לעיל, 200-202, 215-220.
- 3 ס"ה, תשמ"ב, 234 (להלן - החוק). חוק זה תוקן פעמים רבות במשך חייו הקצרים. ראה: ס"ח, תשמ"ג, 82; ס"ח, תשמ"ד, 40, 112, 163 וסעיף 30 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), התשמ"ה-1985.
- 4 ראה סעיפים 3 ו-5 לחוק. אי ההכרה היא רקב הוצאות המימון האינפלציוניות, כאשר הוצאות המימון הריאליות מותרות לניכוי וזאת באמצעות הטכניקה של הסכום המוסף.
- 5 ראה סעיפים 4, 15 ו-28 לחוק, (להלן - סעיפי שיערוך הפחת). ברשימה זו נתייחס רק לשיערוך הפחת באמצעות הניכוי כשל פחת עליפי סעיף 214) לחוק ולא בשיערוך החלקי של המחזיר המקורי עליפי סעיף 114) לחוק המביא, בעקיפין, לשיערוך הפחת.
- 6 בתחילת דרכו, חוק זה נועד לשמש כהוראת שעה לשנת המס 1985 בלבד, אלא שתחולתו הוארכה לשנת 1986, ראה: חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה) (תיקון והארכת תוקף), התשמ"ו-1986. סעיף 32(א) לחוק מעניק סמכות לשר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, להאריך את תוקף החוק מעבר לשנות המס האמורות. שר האוצר השתמש בסמכות זו והאריך את תחולת החוק לשנת המס 1987, ראה צו מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה) (הארכת תוקף), התשמ"ו-1986: ק.ת. תשמ"ו, 170.

2. פרשת דיסקין

המערערת (להלן – הנישום) הפיקה הכנסות מנכס בית מושכר וכנגד הכנסות אלה ניכתה, בין היתר, רבע מדמי הפינוי ששילמה לפינוי דייר מוגן מנכס הבית האמור. ניכוי דמי הפינוי היה בהתאם לכללי מס הכנסה (ניכויים מסוימים לבעלי בתים המושכרים בשכירות מוגנת), תשל"ח-1977 הקובעים, לענייננו, כי ניתן לנכות דמי פינוי בשיעורים שנתיים שווים במשך ארבע שנים. מינהל המס לא חלק על זכות המערערת לניכוי דמי הפינוי האמורים אלא שהוא התנגד לדרישת המערערת "...לניכוי בשל פחת בהתאם לסעיף 214(2) לחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) התשמ"ב-1982 (להלן – החוק). כלומר, ניכוי נוסף בסכום שערך דמי הפינוי, או, במלים אחרות, פחת משוערך של דמי הפינוי". על שלילת הזכאות לפחת משוערך של דמי הפינוי נסב הערעור.

3. ניתוח פסק-הדין

3.1. כללי

בפסק-דינו, אימץ בית-המשפט את עמדת מינהל המס ושלל את זכות הנישום לניכוי נוסף בסכום שיערוך דמי-הפינוי בהתבסס על לשונו של סעיף 28 לחוק. קביעתו של בית-המשפט מורכבת משתי קביעות משנה:

- (א) סיווג הנישום מבחינת סוגי הנישומים שהחוק חל עליהם הוא כנישום שאינו מהווה "נישום לענין חוק זה". סיווג זה נדרש לבית המשפט כדי לסלול בפניו את הדרך להחלת סעיף 28 לחוק על הנישום (להלן – ההכרעה הסיווגית).
- (ב) עלי-פי לשון סעיף 28 לחוק, הנישום אינו זכאי לניכוי בשל פחת, נשוא הערעור, משום שדמי הפינוי אינם מהווים נכס המשמש לצורך ייצור הכנסה (להלן – ההכרעה העקרונית).

בכל הכבוד, הכרעתו של בית-המשפט, על שני מרכיביה, מעוררת קשיים אחרים. ונרדן ראשון-ראשון.

3.2. ההכרעה הסיווגית

בבואו לקבוע את עמדתו בשאלה המשפטית האחת ויחידה שעמדה לפניו, מקדים וקובע בית-המשפט בזו הלשון:

"5. עלינו לברר תחילה את מעמדה של המערערת, האם היא בגדר "נישום עפ"י חוק זה" או שמא היא בגדר "איננו נישום על פי חוק" ...ב"כ המערערת לא התייחס בסיומו לנושא זה ונראית לי טענת ב"כ פקיד השומה, כי המערערת איננה בגדר

7 ק.ת. תשל"ח, 87, כללים אלה עברו שינויים רבים ראה: ק.ת. תשל"ח, 969; ק.ת. התשמ"א; 1031; ק.ת. תשמ"ה 344 (להלן – כללי ניכוי דמי הפינוי). ברצוננו לציין שברשימתנו זו נתייחס לכללים האמורים כפי שהיו ביום 31.3.85, הוא יום מתן פסק הדין, ובטרם תיקונם עלי-פי כללי מס הכנסה (ניכויים מסוימים לבעלי בתים מושכרים בשכירות מוגנת) (תיקון), התשמ"ו-1986. ק.ת. תשמ"ו, 76; (להלן – הכללים החדשים).

8 עמ' 250 לפסק הדין.

"נישום לענין חוק זה" לפיכך יש לבחון אם חלות עליה ההוראות המתייחסות למי שאינו "נישום לענין חוק זה" כאמור בסעיף 28 לחוקי."

קביעתו זו של בית-המשפט המכונה על דינו כ"קביעה הסיווגית", והדינו: שיבח השימוש לתוך הקטיגוריות השונות של הנישומים המנויים בחוק, מהווה למעשה קביעה מיותרת ואין לה כל נפקות לצורך ההכרעה בשאלה המשפטית נשוא הערעור ואת לאור הכרעתו העיקרית של בית-המשפט לפיה רמי הפיגוי אינם מהווים נכס המשמש לצורך יצור הכנסה (להלן – דרישת השימוש היצרני). קביעתו האחרונה של בית-המשפט שוללת את הזכאות לקבלת הניכוי בשל הפחת – ללא כל צורך בהכרעה הסיווגית – משום שתנאי הכרחי הוא ביחס לכל הקטיגוריות המצויות על-פי החוק: "נישום לענין חוק זה"⁹, "נישום זכאי"¹⁰ ונישום שאינו "נישום לענין חוק זה"¹¹, כי הנכסים שבעטים מוענק הניכוי בשל פחת ישמשו לצורך יצור הכנסה.

דרישת השימוש היצרני מעוגנת¹² באופן פורמלי, בסעיף 2(4) לחוק הקובע את שיערוך הפחת שחל, על כל מיגוון הנישומים שבחוק. אולם דרישה זו אינה נגזרת רק מן הדיבט הפורמלי האמור, אלא היא נגזרת וטבועה במהות הניכוי בשל פחת, כך שאף ללא העיגון הפורמלי האמור יש להתלות את הניכוי בשל פחת דרישת השימוש היצרני. ביקורתנו על ייתורה של ההכרעה הסיווגית מתמקדת בהיבט המהותי משום שהתעלמותו של בית המשפט מהיבט זה משקפת עמדה בסיסית שגויה בעלת נפקות מרכזית ביחס לתפיסת מעמרו של החוק שהשלכותיה משתרעות מעבר לניכוי בשל הפחת. מוסר ה"ניכוי בשל פחת" או בכינויו הרווח בציבור "הפחת המשוערך" נועד ככללי, להוות

9 עמ' 251 לפסק הדין. נציין כי בית המשפט משתמש לעתים במונח "נישום עפ"י חוק זה" וצ"ל "נישום לענין חוק זה". מן הראוי לציין כי העובדה שבפנינו הכנסות מרמי שכירות של נכס בית אינה שוללת, אפריורית, קביעה אלטרנטיבית לפיה ב"נישום לענין חוק זה" עסקינן, משום שהכנסות אלה תמוינה כהכנסות מעסק על-פי סעיף 1(1) לפקודת מס הכנסה. מיון זה תלוי במבחנים השונים העוסקים בשאלה מתי הכנסה מהווה הכנסה מעסק למבחנים אלה, ראה: א' רפאלי, ר' אפרתי "דיני מס הכנסה" (הוצאת שוקן תל-אביב, מהדורה שניה תשמ"ה-1985), כרך א', 20 ואילך. י. מ. ארע, ע. רותן "מיסוי דמי שכירות מראש במס הכנסה" מחקרי משפט ד (תשמ"ו), 79, 83, J. Tiley "Revenue Law" (London, 1981), 172 et seq; Pinson "Revenue Law" (London, 16th ed., 1985), 2-02 et seq; A. Lopidoth "When is a Share Transaction Taxable as a Trade" (1985) 20 Is. L.R., 99. לאבחנה בין הכנסה לפי סעיף 1(1) לפקודה לבין סעיף 6(2), ראה, למשל, ע"א 576/66 פקיד השומה סתדתקה נ' "למען מכבי אבשלום" בע"מ, פ"ד (4), 809; ע.מ.ה. 520/81 בית הבנת הגדול בתל-אביב נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"א יב 367. לעיתים ניתן לפצל תשלום לשניים: הכנסה לפי סעיף 6(2) והכנסה לפי סעיף 1(1), ראה: ע.מ.ה. 1081/69 מרכז הקרח נ' פ"ש ת"א 1, פ"א ד, 15, 19.

10 סעיף 15 לחוק.

11 סעיף 4 לחוק.

12 במסגרת קטיגוריה זו כלול גם "נישום לענין חוק זה" בכל הנוגע לנכסיו שאינם כלולים בפנקסי עסקו. ראה הרישא לסעיף 28 לחוק.

13 העיגון נעוץ באופן חישוב עליית המדר לצורך קביעת שיעורו של הניכוי בשל פחת. דרישת השימוש היצרני מופיעה שוב, באופן עצמאי, ביחס לסעיף 28 לחוק.

14 ראה סעיפים 15 ו-28 לחוק, אנו מציינים ואת "ככלל" משום שהחוק אינו מעניק שיערוך מלא הן ביחס לעומק השיערוך והן ביחס להיקף הנכסים הוכאים לו, מפאת ההגבלות השונות המצויות בסעיפי שיערוך הפחת על הזכות לניכוי בשל הפחת.

את המכשיר המרכזי¹⁵ בהמרת הפחת הנומינלי המוענק עליפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה וכן סוגי "פחת נוספים"¹⁶ בפחת ריאלי, וזאת במסגרת פסיפס ההוראות המתאמות את הסדרי מיסוי ההכנסה לתנאי אינפלציה. הענקת המימד הריאלי לפחת הנומינלי נעשתה שלא באמצעות התערבות חזיתית וישירה בהסדר הסטטוטורי הנומינלי של הפחת באופן המבטל את אופי הנומינלי ומעניק לו גדלים ריאליים אלא באמצעות גישה שונה לחלוטין. המחוקק קבע במסגרת החוק כי מוענק לנישום ניכוי נוסף המכונה ניכוי בשל פחת המצטרף לניכוי הפחת הנומינלי הקיים. גודלו של הניכוי הנוסף הוא בשיעור עליית המדד, כך שצירופם של הפחת והניכוי בשל פחת, כעיקרון, זהה לגודל שהיה מתקבל עלידי 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 – כשכבה מתאמת – שמטרתה עיקור האלמנט האינפלציוני מההכנסה שנמדדה עליפי ההסדר של השכבה הראשונה¹⁷. שתי השכבות, בצוותא, מעניקות את התוצאה המיוחלת של מדידת ההכנסה בערכים ריאליים. הפיצול בין הפחת והניכוי בשל פחת משקפים היטב את המבנה השכבתי האמור, כאשר הפחת, כניכוי נומינלי, מהווה חלק מהשכבה הראשונה הנומינלית, בעוד שהניכוי בשל פחת שייך לרובד השני היוצר את ההתאמה למישור הריאלי. ההפרדה השכבתית האמורה נועדה להשאיר על כנה את השכבה הנומינלית, אם משיקולים מהותיים, הנגזרים משיטת ההתאמה, קרי: יצירת מערכת התאמה רק על רקע קיומה של השכבה הנומינלית ללא כל פגיעה בה, וכן מתוך שיקולים פרגמטיים התומכים בשמירה על שלמות השכבה הנומינלית ויצירתה וזאת לצורך השימוש בה כמערכת דינים בלעדית לעיתות נטולות אינפלציה או אינפלציה בשיעורים נמוכים.

על אף קיומן של שתי השכבות האמורות כשכבות נפרדות, קיימת זיקה הדוקה ביניהן המתחייבת מהיחס הפונקציונלי של השכבה השנייה כשכבה המתאמת את השכבה הראשונה. זיקה זו מכתובה דיון בעל היקף רחב יותר בכל הסוגיות השונות המתעוררות במסגרת השכבה השנייה, משום שיש להתייחס בכל דיון מסוג זה להוראות הדינים הנומינליות ולהשלכותיהן על שכבת הדינים המתאמת. בית-המשפט נפרשת דיסקין לא שת ליבו לזיקה האמורה ודן בהכרעה הסיווגית במסגרת שכבת הדינים המתאמת בלבד, קרי במסגרת החוק, מבלי להתייחס לשכבה הנומינלית, התייחסות שהיתה מובילה מיד למסקנה כי ההכרעה הסיווגית מיותרת. לית מאן דפליג כי הניכוי בשל פחת הולך אחר הפחת במובן זה שבהעדר פחת נשמטת הקרקע תחת רגליו של הניכוי בשל פחת וזאת

15 כמובן החוק קובע שיערוך חלקי של העלות כאשר קביעה זו חלה רק ביחס ל"נישום זכאי", ראה: סעיף 114 לחוק. אכן, ביחס לסעיף זה, ובניגוד לסעיף 214, ההכרעה הסיווגית חשובה משום שקבוצות הנישומים שבחוק, למעט "נישום זכאי", אינן זכאיות לשיערוך זה.

16 סעיף 291 לחוק ודיונינו להלן בסוגיית ההכרעה העקרונית.

17 וזאת בניגוד, למשל, לשיטות התאמה אחרות המשנות את השכבה הנומינלית כמו, הדולריזציה או יחירת המדידה של השקל הצמוד. לענין זה ראה: י' ארעבי ו' עדן "מדידת ההכנסה החייבת בתקופת אינפלציה באמצעות יחידת המדידה – שקל צמוד" דרבעון הישראלי למיסים טו (תשמ"ז), 58 *Yoran* (לעיל הערה 1), 191 ואילך.

עקב אופיו הפונקציונלי, קרי: תיאום הפחת, וללא פחת אין בנמצא מה לתאם. התנאי המרכזי ביחס לפחת דורש כי הנכס שבועטיו ניתן הפחת ימלא אחר דרישת השימוש היצרני, כאשר דרישה זו משתרעת על כל סוגי הפתחים השונים בין אם בפנינו פחת הנגזר מבלייתו של הנכס ובין אם בפנינו פחת שנועד לעודד השקעה בנכסים מסויימים. לפיכך, מכיון שהכרעתו העקרונית של בית המשפט גרסה כי דמי הפינוי אינם מהווים נכס המשמש לצורך ייצור ההכנסה, אזי הנישום אינו זכאי לפחת, שהוא בנסיבות שבפנינו ניכר דמי הפינוי, וממילא אינו זכאי לניכוי בשל פחת. תוצאה זו חלה כמוזן על כל סוגי הנישומים המצויים בחוק.

ביקורתנו על ההכרעה הסיווגית אינה נובעת רק מייחורה אלא אנו רואים בה ביטוי לתפיסה שיפוטית מוטעית המנתקת בין שתי השכבות של המערכת הפיסקלית הדרושכבתית שתוארה לעיל, וזאת באמצעות הכרעה על-פי מערכת הדינים המתאמת, קרי: החוק, ללא כל התייחסות לאופי הפונקציונלי של מערכת זו המחייבת הרחבת הדיון והתייחסות לשכבת הדינים הנומינלית.

3.3. הכרעה העקרונית

הקביעה החשובה העומדת במרכז פרשת דיסקין היא ההכרעה העקרונית של בית המשפט לפיה דמי הפינוי אינם נכס הממלא אחר דרישת השימוש היצרני:

"סעיף 28 הנ"ל מעניק במקרים מסויימים ליחיד "שאינו נישום לענין חוק זה" את הזכות לתבוע ניכוי בשל הפחת שעל פי סעיף 24(2) לגבי נכסים המשמשים בייצור ההכנסה, לפי סעיף 62(6) או 72(7) לפקודה. עינינו הרואות כי תנאי לתחולתו של סעיף 24(2) הוא כי מדובר ב"נכסים המשמשים בייצור הכנסה לפי סעיף 62(6) או 72(7) לפקודה".

18 הקביעה ההפוכה לפיה קיומו של פחת מחייב קבלת הניכוי בשל פחת אינה נכונה לאחר ההגבלות שצויינו לעיל בהערה 14.

19 אין ברעתנו ברשימה זו לרזן בשאלה הנכבדה העוסקת במסרת הפחת, לענין זה ראה: א' ויתקן – י' נאמן "דיני מיסים" (מהדורה רביעית, שוקן, תל-אביב, תשכ"ט) 172–174, א' רפאלי, ד' אפרתי (לעיל, הערה 9), 256 ואילך. J.G. Parish "A New Concept of Real Estate Depreciation, 598 Taxes (1963), 41. דרישת השימוש היצרני קבועה בסעיף 21(א) לפקודה. לענין זה, ראה, ע"א 636/71 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' סקרד השומה חיפה, פד"א ה 309; ע"א 257/82 קומפורט נחום ברקוביץ (חיפה) בע"מ ואח' נ' סקרד השומה חיפה, פד"א לט(4) 764. ע.מ.ה. (ת"א) 65/55 א.ב. בע"מ נ' סקרד השומה, מחוז יפו והדרום, פ"מ יא, 414; ע"א 158/57 צמר פלדה צור בע"מ נ' סקרד השומה חיפה, פד"א יב, 1778; ר"ג 19/58 צמר פלדה צור בע"מ נ' סקרד השומה חיפה, פד"א יג, 288; ע.מ.ה. (י"ס) 43–48/77 עסרונות ירושלים בע"מ נ' סקרד השומה ירושלים, פד"א י, 27, 29; ע.מ.ה. 14/78 נבסי רח' הבנאי 22 בע"מ נ' סקרד שומה תל-אביב 1, פד"א י, 126. יש להדגיש כי הפחת אינו ניתן רק בגין נכסים הוניים ברייפחת אלא גם בגין מלאי עסקי, כמו למשל, מלאי עסקי המושכר עד מכירתו, ראה ע.מ.ה. 51/80 גן חנה לאה רח' בע"מ נ' סקרד השומה ת"א 4, פד"א יא, 84.

20 יש להדגיש כי דרישת השימוש היצרני חלה גם ביחס לניכוי דמי הפינוי משום שלפי כלל 1 לכללי ניכוי דמי הפינוי, יש לנכות את הניכוי הנרזן מדמי שכירות שהופקו מהשכרה מחדש של המושכר שנתמנה.

ואולם דמי פינוי אינם "נכסים המשמשים בייצור הכנסה לפי סעיף (6)2 או (7) לפקודה". שכן הנכסים המושכרים הם ה"נכסים המשמשים בייצור הכנסה" כנ"ל ולא דמי הפינוי²¹ (הרגשות במקור – ג"ד).

לדעתנו ובכל הכבוד, שגה בית המשפט בקובעו כי דמי הפינוי אינם בגדר נכסים המשמשים לצורך ייצור הכנסה. על אף זאת, אין לשלול על הרף את התוצאה הסופית אליה הגיע בית המשפט בדבר אי זכאות הנישום לניכוי בשל פחת, גם אליבא דעמדתנו הגורסת כי דמי הפינוי מהווים נכס המשמש לצורך ייצור הכנסה. זכאות הנישום לניכוי האמור מחייבת, אפוא, דיון השונה לחלוטין מהדיון שהיה בבית המשפט בפרשת דייסקין. בית המשפט קבע שדמי הפינוי לא מהווים נכסים המשמשים לצורך ייצור הכנסה באמצעות האכנתה בין דמי הפינוי לבין הנכסים המושכרים המשמשים לצורך ייצור הכנסה. לדעתנו, אבחנה זו חסרת כל בסיס משפטי והיגיון כלכלי. ככלל, דמי הפינוי מהווים נכס המשמש לצורך ייצור הכנסה משום שהם מהווים חלק מעלות הנכס לנישום. אין ליצור שוני בתוצאות המס בין אירוע מס שבו נרכש נכס פנוי מלכתחילה לבין אירוע מס שבו נרכש נכס פנוי בשני שלבים: ראשית, נרכש הנכס כנכס תפוס ולאחר מכן, בשלב השני, משולמים דמי הפינוי ובכך מושלמת רכישת הנכס כנכס פנוי. דמי הפינוי מהווים, אפוא, הוצאה הונית²² והם חלק מעלות רכישת הנכס²³. רכישת נכס תפוס מהווה רכישת בעלות "חלקית" בנכס עקב קיומה של זכות החזקה בידי הדייר המוגן. חלקיות זו אינה מתבטאת במישור הפיסי של הנכס אלא במישור הערטילאיי-הנורמטיבי, של זכות הבעלות: גריעת חלק מהזכויות המרכיבות את אגד הזכויות הקרוי: "זכות הבעלות". דמי הפינוי הם התמורה המשתלמת בעד רכישת אותה זכות משפטית המצוייה כאמתחתו של הדייר המוגן והנדרשת לשם השלמתה המוחלטת של הבעלות על הנכס. עמדתנו בדבר תוצאות המס של הרכישה בשלבים של נכס פנוי חלה על רכישות בשלבים דומות. כך, למשל, רכישת בעלות מלאה במקרקעין בשני שלבים: תחילה נרכשת זכות הכירה ל-49 שנים או יותר, שדינה כדין בעלות²⁴ ואילו לבסוף נרכשת הבעלות המוחלטת. אין חולק כי בנסיבות אלה התמורה ששולמה במסגרת השלב האחרון מצטרפת לעלות המקרקעין לצורך חישוב הפחת. רכישת נכס פנוי בשלבים זהה לרכישה בשלבים אחרת שבמסגרתה נרכש בכל שלב חלק אחר של הנכס – במישור הפיסי – עד לרכישתו הסופית והמלאה. כשם שכל שלב ושלב בתהליך הרכישה האמור מהווה רכישת נכס המשמש ליצירת הכנסה, הוא הדין בתשלום דמי הפינוי המהווה שלב משלבי תהליך רכישת הנכס הפנוי כאמור לעיל

21 עמ' 251 לפסק הדין.

22 בית המשפט מאמץ עמדה זו בריש עמ' 251 לפסק הדין. וכן ראה ע"א 831/76 ח' לוי ואח' נ' סקיד שדמה זיסה, פ"ד לב(1), 421: ע.מ.ה. 29+32/76 ח' לוי ואח' נ' סקיד שדמה זיסה, פ"ד א ת, 476.

23 בע"א 352/57 מנהל מס שבח מקרקעים נ' רחל דביר, פ"ד יד, 60, 62 קבע בית המשפט העליון שדמי הפינוי מהווים השבתה של הנכס הן לעניין חישוב שבח המקרקעין והן לעניין מס הכנסה. וכן ראה סעיף (2)39 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963. כמרכן גם החוק עצמו רואה בדמי הפינוי נכס בכך שהוא מכלילי את דמי הפינוי במסגרת פריט 5 לרשימת הנכסים המוגנים שבתוספת השנייה לחוק. כן ראה: ע.ש. 147/84 מדינה סטורנג ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד א יב, 377.

24 סעיף 21(א) לחוק קובע, בין היתר, כי "...לעניין סעיף זה דין הכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם".

ושיש לראותו, אסיכון, כרכישה נכס המשמש לצורך ייצור הכנסה. אשר על-כן, כל סכום המשולם בכל אחד משלביו השונים של תהליך הרכישה האמור מצטרף לעלות הנכס ומעניק לבעל הנכס פחת על החלק החדש שנרכש כאשר ההפחתה בגין כל שלב מתחילה מעת הרכישה ובהתאם לקצה ההפחתה שנקבע עליפי דיני הפחת.

בית-המשפט, בהכרעתו העקרונית, זנח את עקרונות היסוד של דיני הפחת, כפי שנקבעו בפטיקה²⁵, לפיהם הוצאה הונית, בדמותם של דמי הפינוי, מצטרפת לעלות הנכס ומהווה, אפוא, נכס המשמש לייצור הכנסה. התעלמות זו של בית-המשפט עולה בקנה אחד עם ההכרעה הסיווגית שתוארה לעיל ושתייהן משקפות תפיסה מוטעית ביחס ליחסו של החוק עם הדינים שקדמו לו. בבואו לפרש את חוקי המיסוי בתנאי אינפלציה על בית-המשפט לאמץ תפיסה פרשנית אחידה ביחס לשכבת דיני המס הנומינלית ולחוקי המס בתנאי אינפלציה, אלא אסיכון חוקים אלה מחייבים פרשנות שונה לאור מטרתיהן, לרבות התחשבות בקונספציה החשבונאית העומדת בבסיסן. אחדות זו נגזרת מזהותיות דלעיל²⁶ ביחס לשתי שכבות הדינים הנורמות. עמדה פרשנית זו אינה מצטמצמת רק לפרשנות מונחים בלבד משום שלגביהם קיים ציווי מפורש של המחוקק בדבר פרשנות זהה²⁷, אלא תחולתה רחבה יותר והיא משתרעת על כל סוגייה הנדרשת להכרעה פרשנית. לכאורה ניתן להדוף את ביקורתנו ולגרוס כי עמדת בית-המשפט אינה יוצרת כל חוסר אחדות בין שתי השכבות האמורות משום שלדעתה דמי הפינוי אינם עונים לדרישת השימוש היצרני כבר במסגרת דיני הפחת הנומינליים. לדעתנו, מפסק-הדין עולה כי ההכרעה בדבר אי קיום דרישת השימוש היצרני נגזרת מלשון סעיף 28 לחוק ולא מדיני הפחת שבשכבה הנומינלית, שאם לא כן, ובכך אנו שבים להכרעה הסיווגית, מה צורך לבית-המשפט לדון בסיווג הנישום, שהרי לפי דיני הפחת הנומינליים לא מתקיימת דרישת השימוש היצרני.

יישום העקרונות ששורטטו לעיל בדבר הצטרפות כל שלב משלבי הרכישה לעלות הנכס ולקבלת פחת בגינו, משמעה כי דמי הפינוי האמורים מתווספים לעלות הנכס התפוס שנרכש ועל-פי דיני הפחת הנישום רשאי היה להפחית את הנכס בהתאם לקצב הפחת שנקבע למקרקעין בתקנות הפחת, 1941, שהוא איטי ביותר²⁸, כאשר מועד תחילת ההפחתה הוא מעת ששולמו דמי הפינוי ולא מעת רכישת הנכס כנכס תפוס. המחוקק בכללי ניכוי דמי הפינוי גרס שאין להסתפק בקצב הפחת הרגיל וקבע כי אם דמי הפינוי שולמו לאחר שחלפו שלוש שנים מרכישת הנכס אוי הנישום רשאי לנכות את דמי הפינוי בארבעה תשלומים שנתיים שווים²⁹, ובפרשת דיסקין לא נחלקו הצדדים על זכאות המערערת לנכות רבע מדמי הפינוי האמורים. בפנינו, אפוא, האצה של הפחת הרגיל הניתן על מקרקעין

25 ראה לעיל, הערה 23.

26 ראה לעיל בסמוך להערה 16 ואילך.

27 ראה סעיף (11) לחוק וכן סעיף (11) לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה), התשמ"ה-1985.

28 קצב ההפחתה הוא כדרך-כלל, ל-25 שנה, היינו 4% לשנה, ראה: פריט 1 לתוספת ב' לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941, ע"ד 1941, תוס' 2(ע), 1261 (להלן - תקנות הפחת). לסיווג הפנימי של המקרקעין לצורך שיעורים שונים של פחת, ראה פרשת עפרונות ירושלים ופרשת נבסי רח' הבנאי 22 בע"מ (לעיל, הערה 19).

29 כלל (11) לכלל ניכוי דמי הפינוי.

ויצירת "פחת מואץ" המאפשר להפחית את הנכס בארבע שנים בלבד. אנו רואים, בניכוי דמי הפינוי את אחד מסוגי הפחת המואץ המפורזים לרוב, ככינויים מכינויים שונים, במרחבי החקיקה הפיסקלית. זו גם עמדת בית-המשפט, שאלולי כן הדין בשאלת ההכרה בניכוי בשל פחת אינו עובר את הסף הראשוני הדורש, כאמור לעיל, קיומו של פחת ששיערוכו מתבצע באמצעות הענקת הניכוי בשל פחת. אין לקבל את הטענה שניכוי דמי הפינוי מהווים הכרה בהוצאה הוגנית ופריסתה למשך ארבע שנים ואינה בגדר פחת, משום שטענה זו מתעלמת מכך שאחד מתפקידי הפחת הוא ההכרה בהשקעה ההוגנית באמצעות הפחתה במשך מספר שנים.

תפיסתנו הדואה את ניכוי דמי הפינוי כפחת בהתאם לעקרונות הפחת מעוררת מספר שאלות קשות ביותר שההכרעה בהן הכרחית לצורך פתרון שאלת "שיערוך דמי הפינוי". ראשית, שומה עלינו לברר האם ניכוי דמי הפינוי האמור מהווה "פחת" בהגדרתו בחוק, כך שניתן לשערבם באמצעות הניכוי בשל פחת, וזאת משום שהגדרת החוק צרה יותר מההגדרה שמתבקשת לפי האמור לעיל. סעיף 29(1) לחוק מגדיר פחת בהאי לישנא:

"פחת" – כמשמעותו בסעיף 21 לפקודה לרבות כל סכום שהופחת מהכנסה כשהוא מחושב בשיעור המקורי של הנכס, למעט "תוספת פחת, ניכוי התחלתי וניכוי נוסף על פי כל דין".

לנוכח הגדרה זו של הפחת מתעוררת שאלת סיווג ניכוי דמי הפינוי, האם הוא בגדר הרישא של הסעיף, וליתר דיוק הסיפא של הרישא "לרבות כל סכום שהופחת מהכנסה כשהוא מחושב בשיעור מהמחיר המקורי של הנכס", שודי בפנינו סכום המופחת מההכנסה בשיעור של 25% מהמחיר המקורי, או שמא לסיפא של הסעיף אם ל"תוספת פחת" ואם ל"ניכוי נוסף על פי כל דין".

ההכרעה בשאלה זו מצריכה קביעת מבחן שתחת שבט ביקורתנו יועברו יצורי הפחת השונים וישווצו בהתאם, מי לרישא ומי לסיפא. ניתן להציע בעניין זה שני מבחנים:

30 מכל סעיפי כללי ניכוי דמי הפינוי עולה המסקנה שכפנינו "פחת מואץ" וזאת משום שכללים אלה מאיצים את שיעור הפחת הרגיל הניתן בגין מקרקעין, ראה, למשל, כללים (21) ר"א(א). כך, למשל, לגבי כלל 14א, בלא קיומן סכומי ההשתתפות היו מצטרפים לעלות המושכר ומוכים את הנישום בשיעור הפחת הרגיל של המכנה וכלל זה מכיא להאצת השיעור הרגיל. למעמדם של סכומי ההשתתפות כחלק מעלות הנכס, ראה: ע"א 477/70 ת.מ.מ. הוטים מוליכים בעינינו נ' שמי"ג, פ"א ד, 235. אנו שוללים הענקת משקל יתר לעובדה כי סעיף 20(א) לפקודה המהווה את הסעיף המסמך לכללי ניכוי דמי הפינוי, אינו נוקט במונח "פחת" וזאת בהשוואה לסעיף 20(ב) לפקודה. לדעתנו יש להעריך את מהות העניין על-פני היבט לשוני זה.

31 ברצוננו לציין שעמדתנו זאת אינה קשורה כלל ועיקר לשאלת הוכאות לפחת של כעל זכות דיירות מוגנת משום ששאלה זו נגזרת מקיום ררישת הבעלות כתנאי לקבלת פחת על-פי סעיף 21(א) לפקודה, ואילו בענייננו הבעלים הוא הדורש את הפחת. לשאלת הפחת של בעל'זכות דיירות מוגנת, ראה: ע"א 130/81 פקוד השומה תל-אביב 2 נ' אשכנזי ידרשע, פ"א יב, 229, 230; ע.מ.ה. 182/68 מלר נ' פ"ש חיפה, פ"א ב, 473.

32 ראה, לעיל, ריש הערה 19. כך, למשל, ההפחתה על פטנט, זכות לניצול פטנט או ידע לפי סעיף 2(ב) לחוק עידוד התעשייה (מיסים). למותר לציין ששאלת סיווג ההפחתה זו כפחת קשורה לשאלת מהות הפחת שהרי בפנינו זכויות שאינן בלות במובן המיטי.

(א) המבחן הפונקציונלי

מבחן זה גורס כי ההכרעה בדבר שיבוץ פחת פלוני לרישא או לסיפא מושתתת על המדיניות שאותה המחוקק רצה להגשים באמצעות הגדרת הפחת האמורה. האצת הפחת באמצעות ניכויי הפחת המופיעים בכינויים שונים ומשונים, נובעת בין היתר, מהיות הפחת נומינלי. לפיכך המחוקק גרס כי אין להעניק ניכוי בשל פחת בנסיבות שהגישום פוצה על השחיקה האינפלציונית באמצעות "תוספת פחת, ניכוי התחלתי וניכוי נוסף על פי כל דין". הניכוי בשל פחת יוענק, אפוא, רק לפחת שלא זכה לצורת ה"שיערוך" באמצעות הענקת תוספות פחת למיניהן. לפיכך, פחת ששיעורו אינו השיעור היסודי הראשוני שנקבע בחוקים השונים, אלא הוא זוכה לתוספת לשיעור האמור, אינו כלול בהגדרת "פחת" לפי סעיף 291(2) האמור.

מבחן זה מעמיד את מניעת השחיקה האינפלציונית של הפחת כמטרה הבלעדית העומדת מאחורי מוסד הפחת המואץ לצורך ההגדרה האמורה. בלעדיות זו דוחקת לשוליים מטרת נוספות של הפחת שבמרכזן עידוד רכישת נכסי הון בנייפחת מסוימים אף על בסיס ריאלי, דהיינו: הענקת פחת מואץ בגין רכישת נכסים כאמור אף בעיתות נטולות אינפלציה. גישתו זו של המחוקק, אליבא דתפיסה זו, אינה נובעת מחוסר מודעות לקשת הרחבה של המטרות הניצבות בבסיס הפחת המואץ, אלא נגזרת מקשיי הידוי הרבים שהיו מתעוררים באם המחוקק היה קובע הסדרים שונים ל"פחתים המאוצים" בהתאם למטרותם. מכיון שניכוי דמי הפינוי אינו בגדר "פחת" כמשמעותו בסעיף 21 לפקודה וכן אינו משתבץ בסיפא לרישא משום שזו עוסקת בכל אותם ניכויי פחת ששיעורם נקבע לראשונה בחקיקה שמחוץ לסעיף 21 האמור ושאינם מהווים האצה של הפחת הקבוע בסעיף זה ואילו דמי הפינוי מהווים האצה של פחת הקבוע על-פי סעיף 21 לפקודה, הרי ניכוי זה אינו בגדר "פחת" כהגדרתו בסעיף 291(2) לחוק המזכה את המפנה בניכוי בשל פחת.

(ב) המבחן הפורמלי

המבחן הפורמלי מפרש את הגדרת ה"פחת" באופן מילולי במובן זה שהמונח "פחת" מוציא מתחולתו את כל הניכויים המכונים בכינויים המופיעים בסיפא לסעיף, בלבד, קרי: תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף. אולם פחתים שאינם מכונים בחקיקה בכינויים האמורים הריהם בגדר פחת. הפרשנות המילולית רואה עיוות בהעמדת הפחת המואץ על רקע השחיקה האינפלציונית בלבד תוך שלילת המטרות האחרות. שלילה זו מציבה סימן שאלה גדול על ההיבט הפונקציונלי ולכן אין מגוס מנקיטת פרשנות מילולית בנסיבות אלה. לפי מידת פרשנות זו הניכוי נשוא רשימתנו אינו נכנס לאחד משלושת הניכויים האמורים בסיפא לכן הוא זכאי לשיערוך באמצעות הניכוי בשל פחת.

ההכרעה בדבר אימוץ אחת משתי גישות אלה חייבת להתחשב בסעיף 27(א) לחוק

33 ראה גם סעיפים 121(1) ר-23 להצעת חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"א-1981, ובדברי ההסבר להם: הצ"ח, תשמ"א, 413.

34 ראה פרשת חברת החשמל לישראל בע"מ (לעיל, הערה 19). לעירוב שתי המטרות יחדיו, ראה: פרשת קומסורט נחום ברקוביץ (לעיל, הערה 19), 766.

המהווה חולייה מרכזית ומשלימה בעמדת החוק בסוגיית הפחת בתנאי אינפלציה. סעיף זה עוסק ב"מניעת כפל פחת" וקובע לאמר:

בתקופת תחולתו של חוק זה לא יותרו תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף על פי כל דין, למעט ניכוי התחלתי בעד קופות רושמות, למעט הניכויים על פי סעיף 11 לפקודה ועל פי חוק לעידוד השכרת דירות, ולמעט פחת מואץ על פי חוק לעידוד השקעות.

לפי סעיף זה אימוץ המבחן הפונקציונלי ושיבוץ ניכוי דמי הפינוי לסיפא של סעיף 1(29) לחוק מביאים לא רק לשלילת שיערוך ניכוי זה אלא לשלילת ניכוי דמי הפינוי גופם, באופן שהמפנה דייר מוגן זכאי לפחת רגיל על דמי הפינוי ולשיערוכם באמצעות ניכוי בשל פחת. התוצאה העולה מהחלת התפיסה הפונקציונלית היא שבתקופת תחולת החוק תקפים שיעורי הפחת ה"יסודיים", קרי: השיעורים הלא מואצים, וכן החריגים בסיפא לסעיף 27(א) לחוק, כאשר שיעורי הפחת היסודיים, למעט החריגים האמורים³⁵, זוכים לשיערוך בדמות הניכוי בשל פחת. החריגים הנקובים בסיפא לסעיף 27(א) לחוק אינם זוכים לשיערוך משום שהם זכו להגנה מפני האינפלציה באמצעות הגדלת שיעורם. לפי תפיסה זו החוק שולל, כעיקרו, את תאוצת הפחת כתחליף לשיעורו והוא תומך בשיערוך כמכשיר נכון ומדויק יותר להתאמת מוסד הפחת לתנאי אינפלציה. החוק אינו מאפשר, אפוא, שיערוך של פחת מואץ ומדיניות זו מוגשמת באמצעות שלילת מרבית הפחתים המואצים ואי שיערוך אותם פחתים מואצים שלא בוטלו. לעומת זאת לפי המבחן הפורמלי, סעיף 27(א) לחוק אינו חל על ניכוי דמי הפינוי, הזוכים לפי תפיסה זו גם לניכוי בשל פחת. לפי המבחן הפורמלי הנישומים זוכים גם לשיערוך פחתים מואצים.

יש לציין שלפי המבחן הפונקציונלי קיים ספק רב בחוקיות ניכוי דמי הפינוי גופם, ללא שיערוכם, בתקופת החוק. פרשנות זו מעניקה תחולה שולית³⁶ ביותר לכללי ניכוי דמי הפינוי בתקופת החוק שאינה עולה בקנה אחד עם גישת מחוקק המשנה הגורס כי כללי ניכוי דמי הפינוי אינם נשללים על-ידי סעיף 27(א) לחוק ושכונטאה בתיקונים שהוכנסו לכללים בתקופת החוק. מנגד, לפי המבחן הפורמלי הכללים חלים גם בתקופת החוק משום שניכוי דמי הפינוי אינם נכנסים לרישא של סעיף 27(א) לחוק³⁷.

ההכרעה בין התפיסות השונות קשה. מחד גיסא התפיסה הפונקציונלית תואמת את אסכולת הפרשנות השלטת כיום בפסיקה, כפי שעוצבה בהרחבה על-ידי השופט ברק בפרשת חצור³⁸, ולפיה כללי הפרשנות הסטטוטוריים הכללית חלים גם על החקיקה

35 מסעיף 27(א) לחוק עולה במפורש שהחריגים המצויינים בסיפא לסעיף נכללים במסגרת הביטוי "תוספת פחת, ניכוי התחלתי או ניכוי נוסף על פי כל דין". לפיכך הם אינם בגדר פחת על-פי סעיף 1(29) לחוק ואינם זוכים בשיערוך.

36 הכללים יחולו, אפוא, רק על אותם נישומים שהחוק לא חל עליהם ובכללו גם סעיף 27(א). ראה, למשל, סעיף 22 לחוק. היקפם של נישומים אלה מיזערי ביותר.

37 ראה ד' הלפרין - י' פלומין, מישוי בתנאי אינפלציה (הוצאת אידיאה, רמת-גן, תשמ"ג-1983), 7.2.

38 ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פד"י (2) 70. וכן ראה ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוסף אברהם, פד"י (2) 96, 100, 105-106; ע"א 82, 128, 127, 71 ס. ס. סני ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י (2) 576, 582; ע"א 184/82 אליהו צמח נ' פקיד השומה תל-אביב, פד"י (3) 80, 83; ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נחמן הרשקוביץ ואח', פד"י (4) 281, 288-289; לאסכולה השנייה התומכת בפרשנות דווקאנית, ראה, למשל, ע"א 245/77

הפיסקלית במרכזם החשיבות הרבה למטרת החקיקה בעיצוב פרשנות החוק. מאידך גיסא ניתן לגרוס כי יש להעדיף את הפרשנות המילולית מהטעמים הבאים:

(א) בתפיסה הפונקציונלית טמון צמצום רב ביחס למטרות הפחת המואץ כמתואר לעיל. לפי תפיסה זו מתבקשת המסקנה שפחת מואץ, התקף עלי-פי החוק, אינו זכאי לשיערוך עלידי ניכוי בשל פחת. עיון מדוקדק³⁹ בסוגי הפחתים המואצים מגלה כי קביעה זו אינה נכונה במלואה. תופעה זו נובעת, כמובן, מכך שקיימים פחתים מואצים שהאצתם נגזרת לא מהשחיקה האינפלציונית אלא ממגמת תימרוץ של המחוקק על בסיס ריאלי. לפיכך יש לשלול שיערוך של פחת מואץ רק באמצעות קביעה מפורשת של המחוקק תוך ציון הפחת הנוסף גופו. לכאורה כאשר בפחת המואץ של ניכוי דמי פינוי עסקי, ודי אן בענייננו כל רלבנטיות להיבט התימרוץ ויש להסביר, אפוא, את ההאצה רק על בסיס השחיקה האינפלציונית. לדעתנו מסקנה זו אינה מרשיקה משום שניכוי דמי הפינוי נקבע על רקע לחץ סקטוריאלי של בעלי-הבתים המוגנים שדרשו להכיר בפירותיות הניכוי הנדון גם עקב היתרון הריאלי הגלום בהאצת הפחת שמשמעו האצת המרת ההוצאה ההוגנת בהוצאה פירותית המגדילה את הקדמת ההוצאה. תביעה זו שבאה בטרם נקבע⁴⁰ באופן חד-משמעי אפיים ההוגני של דמי הפינוי, נענתה בחיוב עלידי מינהל המס, אם באמצעות קונסטוזת ולאחר מכן באמצעות חיקוקים מתאימים.

(ב) אין להתעלם מכך שבמסגרת החוק מצויים יסודות פורמליים הגורמים לעיוותים שאינם נגזרים מהבסיס הרעיוני העומד ביסוד החוק. כך שאין לראות בכל סעיפי החוק ביטוי נאמן ומקיף ביותר לעקרונות החוק. אי לכך ניתן לאמץ פרשנות פורמלית בנסיבות כגון דא.

(ג) יש בתפיסה הפורמלית כדי להכשיר את חקיקת המשנה בנושא ניכוי דמי הפינוי. ברצוננו להדגיש שההתרעה בין שתי התפיסות הפרשניות האמורות לא נדרשה בפרשת דיסקין ועל בית-המשפט היה להכיר בזכות המערערת לניכוי האמור אף אם הוא גורס כי הפרשנות הנכונה שיש ליתן לסעיף היא הפרשנות הפונקציונלית. קביעתנו זו נעוצה בהסכמת מינהל המס לניכוי דמי הפינוי גופם, על אף אפיים ה"מואץ", שמשמעותה, לדעתנו, אימוץ התפיסה הפורמלית לפיה ניכוי זה מהווה פחת. אם מינהל המס היה גורס כי הפרשנות הפונקציונלית היא הפרשנות הראוייה, כי אז אין להכיר גם בניכוי דמי הפינוי גופם. מכיוון שרשויות המס אימצו את הפרשנות המילולית ותמכו בעמדת הנישום,

- מדינת ישראל נ' פלדת פלדום בע"מ, פד"י (כ"ו), 15, 21; ע"א 364/80 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיסה נ' אלפידה פרוסקאואר ואח', פד"י (ל"ג), 579, 582 וע"א 156/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' שרשב ואח', פד"י (ל"ד), 443, 448.
- 39 ראה: הלפרין-שלומין (לעיל, הערה 37), עמ' 7.2 ר"ר 7.10-7.9. ניתן גם לגרוס שבקבות שני הטעמים הראשונים הנדונים מן הראוי לאמץ את הפרשנות הדווקנית לטובת הנישום, ראה פרשת הצור לעיל, עמ' 76-77.
- 40 עמרה חד-משמעית זו נקבעה לראשונה עלידי בית המשפט העליון רק לאחר אמצע שנות השבעים. ראה בפרשת לוי (לעיל, הערה 22), 426.
- 41 מינהל המס גורס, על אף שגישה זו אינה מוזכרת בפסק הדין, כי אין בפנינו פחת אלא הפחתה של הוצאה הוגנת במשך 4 שנים. הבענו דעתנו לעיל, כי הפחתה זו מהווה האצה של הפחת של מקרקעין, ראה: תוזר מ"ה 85/27 מיום 9.4.86, לפיכך ההצדקה היחידה לעמדת מינהל המס נעוצה בפרשנות הפונקציונלית.

רשאי היה בית־המשפט להתעלם מקיום הפרשנות הפונקציונלית ולאמץ את העמדה המוסכמת של הצדדים התומכים בפרשנות המילולית, אולם משעשה כן שומה עליו להשלים את מלאכתו ולהכיר בשיערוך ניכור דמי הפינוי כפועל יוצא מהתפיסה הפורמלית.

4. סיכום

בפרשת דיסקון נתבקש בית־המשפט להכריע בשאלה משפטית הקשורה למיסוי ההכנסה בתקופת אינפלציה. הכרעתו של בית־המשפט בשאלה זו מצטיינת בחסר וביתריי. החסר שבה נובע מכך שההכרעה העקרונית של בית־המשפט לא עסקה בשאלה המרכזית בסוגייה זו והיא הגדרת ה"פחת" הזכאי לשיערוך באמצעות החוק. היתר שבה נובע מההכרעה הסיווגית המיותרת של בית המשפט שהתעלמה מהמבנה החקיקתי הפיסקלי הדרושכבתי הכולל את שכבת הדינים הבסיסית המהווה שכבת דינים גומינלית וכן שכבת דינים מתואמת כאשר קיימת זיקה פונקציונלית ברורה בין שתי השכבות: התאמת השכבה הראשונה לעידן האינפלציונלי תוך עיקור הגורם האינפלציוני ממדידת ההכנסה. גם החסר שבפסק הדין נובע מכך שבית המשפט השתית את החלטתו שלא בהתאם לכללי היסוד של שכבת הדינים הבסיסית וכתוצאה מכך לא נדרש כלל וכלל לשאלה העיקרית שדנו בה ברשימה זו. פסק דין זה מהווה, כאמור לעיל, אחת החוליות הראשונות העוסקת בחקיקה הפיסקלית בתקופת אינפלציה. מן הראוי הוא כי בתי המשפט יתנו חשיבות רבה לזיקתה של חקיקה מורכבת זו לחקיקה הגומינלית שקדמה לה ולראותה, כמתואר לעיל, בהקשרה הרחב, תוך התייחסות מקיפה גם לשכבת היסוד הגומינלית.

42 ראה ע"א 643/73 ארנסט מיכאל נ' פישמיג, פר"א ז', 135. מתעוררות בהקשר לסוגייה זו שאלות רבות החורגות מעבר לדיונינו לרבות דיון בסעיף 245 לפקודה, ככל הנוגע לתחולתו על אימוץ פרשנות מקילה. לעניין זה, ראה: א' יורן "הפיקוח התחיקתי על מערכת המיסים בישראל – חידושים ופגמים" משפטים ז' (תשל"ז) 310, 345-346 (1979) "D.W. Williams 'Extra Statutory Concessions'". B.T.R., 137.

43 נעיר שבית המשפט בפסק דינו מצטט את סעיפים 4 ו-28 כפי שהיו עובדים לתיקונים המובאים לעיל בהערה 3.