

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6557/01

ע"א 8849/01

ע"א 9391/01 - י'

בפני :

כבוד הנשיא (בדימי') א' ברק
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופטת א' חיות

המערערות בע"א 6557/01 :

1. פז גז חברה לשיווק בע"מ
2. פז גז 1993 בע"מ

המערער בע"א 8849/01 :

פקיד השומה למפעלים גדולים

המערערת בע"א 9391/01 :

החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 6557/01

פקיד השומה למפעלים גדולים

ובע"א 9391/01 :

המשיבות בע"א 8849/01

1. פז-גז חברה לשיווק בע"מ
2. פז גז 1993 בע"מ

ערעורים על פסקי דינו של בית המשפט המחוזי
בתל-אביב-יפו בעמ"ה 23/95 מיום 25.3.01 ומיום 7.6.01
ועמ"ה 43/95 מיום 14.2.01 ומיום 7.9.01 שניתנו על ידי
כבוד השופטת ב' אופיר-תום

תאריך הישיבה :

י"ח בכסלו תשס"ו (19.12.05)

בשם המערערות

בע"א 6557/01

עו"ד מ' שקל ועו"ד יי שקל

והמשיבות בע"א 8849/01 :

בשם המערערת

בע"א 9391/91 :

עו"ד א' רפאל ועו"ד ג' בראונר

בשם המשיב בע"א 6557/01
 ובע"א 9391/01
 והמערער בע"א 8849/01 :
 עו"ד יי ליבליין ועו"ד ל' מרגלית

פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

האם ומתי יותר לחברות הגז המערערות לנכות הוצאות בגין שערך פיקדונות שקיבלו מלקוחותיהן בהתאם לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה? זו השאלה המרכזית העומדת בבסיס הערעורים שבפנינו.

מבוא

1. בפנינו נידונים שלושה ערעורים במאוחד על שני פסקי דין שניתנו על ידי בית המשפט המחוזי בתל-אביב. ע"א 9391/01 הינו ערעורה של החברה האמריקאית הישראלית לגז בע"מ (להלן: אמישראגז) כנגד שני חלקיו של פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (כב' השופטת ב' אופיר-תום) מיום 14.2.01 ומיום 7.9.01. ע"א 6557/01 הינו ערעורן של חברת פז-גז חברה לשיווק בע"מ וחברת פז-גז 1993 בע"מ (להלן יקראו שתי החברות, שהינן למעשה ישות כלכלית אחת: פז-גז) כנגד שני חלקיו של פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (כב' השופטת ב' אופיר-תום) מיום 25.3.01 ומיום 7.6.01. ע"א 8849/01 הינו ערעורו של פקיד השומה למפעלים גדולים (להלן: המשיב), שהינו המשיב בשני הערעורים הנ"ל, כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי באחת הסוגיות שנידונו בחלקו השני של פסק הדין שניתן בערעורה של חברת פז-גז.

2. שני הערעורים הראשונים שהוזכרו מעלים סוגיה זהה, שהינה הסוגיה המרכזית שתידון בפסק דין זה: האם יותר לפז-גז ואמישראגז (להלן: חברות הגז) לנכות כהוצאות מהכנסתן החייבת במס את הפרשי שערך הפיקדונות שנמסרו לידן על ידי לקוחותיהן. לשם הנוחות, יעסוק חלקו הראשון של פסק דין זה בסוגיה זו בלבד. בחלקו השני של פסק הדין אדון בשאר הסוגיות הפרטניות העולות בשלושת הערעורים.

3. כאשר מצטרף לקוח חדש לאחת מחברות הגז הוא חותם על חוזה ההתקשרות כתנאי לקבלת השירות מהחברה. אחת מדרישותיו של חוזה ההתקשרות הינה הפקדת סכום כסף על ידי הלקוח לידי חברת הגז. סכום זה מהווה פיקדון שמטרתו להבטיח את פירעון חובותיו של המתקשר כלפי החברה, וכן להבטיח כי הציוד המושאל ללקוח על ידי החברה מוחזר לחברה במצב תקין בעת פרישתו של הלקוח וסיום ההתקשרות. לפיכך, אמור הפיקדון להיות מוחזר ללקוח לאחר סיום ההתקשרות בינו לבין חברת הגז, ובתנאי שלא נותרו ללקוח כל חובות כלפי החברה וכי הוא מחזיר את הציוד שניתן לו בהשאלה במצב תקין. גובה הפיקדון נקבע מעת לעת בצווים שמוציא שר המסחר והתעשייה, המוסמך לכך על-פי חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, תשי"ח-1957. הפיקדון המוחזק על ידי חברות הגז מוצמד לגובה הפיקדון הנדרש ממצטרף חדש בעת פרישתו של הלקוח. דהיינו, כאשר מסיים לקוח את ההתקשרות עם חברת גז כלשהי מוחזר לו פיקדון בגובה הפיקדון שנדרש לשלם באותה עת לקוח חדש של החברה. סעיף 11ג לחוזה ההתקשרות עם אמישראלגז עוסק בהחזרת הפיקדון ללקוח וקובע בזו הלשון:

"אחרי שהחברה תקבל מהצרכן בחזרה את הציוד על כל חלקיו ואביזריו במצב טוב או את תמורתם בסכום שיקבע על ידי החברה, ולאחר שהצרכן ישלם לחברה את כל הסכומים שיגיעו ממנו לחברה תחזיר החברה לצרכן את הסכום שהצרכן שילם לחברה..."

הסעיף המקביל בחוזה ההתקשרות של חברת פז-גז קובע כך:

"הצרכן יהיה זכאי, לאחר שהסכם זה יבוא לקיצו להחזיר את הציוד המושאל ולקבל בחזרה את סכום הפיקדון. החברה תהא רשאית לנכות מסכום הפיקדון כל הוצאות שתדרשנה על מנת להביא את הציוד המושאל למצב תקין, וזה בהתחשב עם בלאי הנובע משמוש רגיל".

יצוין כי צרכן, המתקשר עם חברת פז-גז ומפקיד בידיה את סכום הפיקדון, מקבל לידי תעודת פיקדון הקובעת כי כנגד החזרתה של תעודת הפיקדון או העתקה המאושר ביחד עם הציוד המושאל יוחזר ללקוח הפיקדון. המשמעות היא, לכאורה,

שצרכן המעוניין לסיים את התקשרותו עם החברה לא יוכל לקבל את כספי הפיקדון בחזרה אם לא יציג את תעודת הפיקדון או את העתקה המאושר.

להשלמת התמונה אוסיף כי ככלל משתמשות חברות הגז בכספי הפיקדונות לצורך מימון ציוד לחברה הנמנה עם נכסיה הקבועים.

4. בשנת 1982 הגישה אמישראלגז ערעור לבית המשפט המחוזי על שומות שערך המשיב לשנות המס 1977-1980 (עמ"ה 392/82). אחת הסוגיות שהעלתה אמישראלגז היתה עניין מיסוי הפיקדונות שניתנים לה על ידי לקוחות חדשים. בעוד המשיב ראה בפיקדונות אלו הכנסה חייבת במס, סברה אמישראלגז כי אין למסות אותם כהכנסה חייבת, שכן החברה מחויבת להחזיר את הפיקדונות ללקוחותיה, ולפיכך במקביל להכנסה ישנה התחייבות בסכום זהה. מחלוקת נוספת נגעה לסכומי שערך הפיקדונות. מאחר שחברת הגז מחויבת להחזיר ללקוח הפורש ממנה את סכום הפיקדון הנדרש מלקוח חדש באותה עת, הרי שבכל פעם שמועלה גובה הפיקדון בצו של שר המסחר והתעשייה נאלצת חברת הגז לעדכן ולהעלות את הסכום אותו היא מתחייבת להחזיר ללקוחותיה בעת פרישתם. לטענת אמישראלגז יש להתיר לה לנכות את הפרשי שערך הפיקדונות כהוצאות מהכנסתה החייבת במס בהתאם לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה). המשיב, לעומת זאת, סבר שאין להתיר ניכוי הוצאות אלו במסגרת סעיף 17 לפקודה. ביום 2.8.88 ניתן פסק דין בערעור מפי כב' השופט א' פלפל. מכיוון שפסק דין זה רלוונטי לענייננו ועוסק באותן סוגיות אסקור תחילה את האמור בו.

פסק דינו של השופט פלפל

5. בית המשפט המחוזי קבע כי לא ניתן לומר שסכומי הפיקדונות שניתנים לאמישראלגז על ידי לקוחותיה הופכים להיות הכנסה בידה, כפי שניסה המשיב לטעון. בית המשפט ציין כי אין לבחון לעניין זה את מידת החזרה של הסכום הכולל של הפיקדונות, אלא את היחסים המשפטיים בין כל לקוח ולקוח לגבי הסכום שהוא מפקיד. לפיכך הגיע בית המשפט למסקנה כי יש להחיל על הפיקדונות את דיני החיובים הרגילים, ומאחר שעל-פי דין ברי כי לאמישראלגז נוצרת התחייבות להחזיר ללקוח סכום מקביל לזה שהפקיד בידה, אין לראות בפיקדונות הכנסה חייבת במס.

6. באשר לסוגית שערך הפיקדונות ציין בית המשפט כי לכאורה העקביות מחייבת לקבל גם בעניין זה את טענת אמישראלגז כי השערך מהווה הוצאה המותרת

בניכוי. עם זאת, סבר בית המשפט כי בעניין זה יש לקבל את טענות המשיב. בית המשפט קבע כי הפרשי השערוך נכללים במונח "הפרשי הצמדה" כאמור בסעיף 17(1) לפקודה. בהמשך בחן בית המשפט את הסוגיה על פי התנאים שנקבעו בפסיקה להתרת ניכוי הוצאות בגין חוב תלוי. בית המשפט ציין כי יש לבחון את הסיכויים להחזרת כלל הפיקדונות ולא את סיכוייו של כל פיקדון פרטני להיות מוחזר ללקוח. בית המשפט קבע כי קיימת סבירות נמוכה ביותר לאפשרות שאמישראל תעמוד לפתע בפני דרישה להחזיר את כל הפיקדונות או חלק ניכר מהם. באשר לתנאי נוסף סבר בית המשפט כי לא ניתן לקבוע באופן החלטי שעקרונות חשבונאים מקובלים מחייבים במקרה זה לכלול את הפרשת סכומי השערוך במאזן החברה כפי שעשתה אמישראל. לפיכך הגיע בית המשפט למסקנה כי המדובר בחוב תלוי שאין להתיר לאמישראל לנכותו אלא כאשר מוחזרים הפיקדונות בפועל לידי הלקוחות.

7. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגש ערעור לבית משפט זה. עם זאת, הערעור לא נידון לגופו, שכן הצדדים הגיעו ביניהם להסכם פשרה אשר קיבל תוקף של פסק דין.

משעמדתי על הרקע העובדתי והמשפטי העומד בבסיס הערעורים שבפנינו, אעבור לסקור את פסקי הדין של בית המשפט המחוזי נשוא הערעורים דנן. אתמקד, כאמור, בחלק זה בסוגיית שערוך הפיקדונות לבדה.

פסקי הדין של בית המשפט המחוזי

אמישראל

8. מספר שנים לאחר מתן פסק הדין של השופט פלפל, הגישה אמישראל לבית המשפט המחוזי ערעור על שומות שנערכו על ידי המשיב לשנות המס 1987-1990. במסגרת הערעור קיבלו הצדדים את קביעתו של השופט פלפל בפסק דינו כי הפיקדונות הנמסרים לאמישראל הינם בגדר התחייבות וודאית אשר אינה יוצרת אירוע מס. עם זאת, שבו והעלו הצדדים את סוגיית ניכויים של סכומי שערוך הפיקדונות כהוצאה בהתאם לסעיף 17 לפקודה. להלן אסקור את דיונו של בית המשפט המחוזי בסוגיה זו.

9. ראשית הבהיר בית המשפט כי השאלה בפניו הינה שאלה של עיתוי, מאחר שברור לכל כי אמישראל תורשה לנכות מהכנסתה החייבת במס את הפרשי שערוך הפיקדונות אשר הוחזרו בפועל ללקוח הפורש מהחברה. עם זאת, המחלוקת הינה האם

יותר הניכוי כבר בשלב בו מתפרסם צו חדש מטעם שר המסחר והתעשייה המעדכן את גובה הפיקדון שרשאית חברת הגז לגבות מלקוחותיה החדשים, שאז לכאורה גדלה ההתחייבות של חברת הגז כלפי לקוחותיה, או שהניכוי יותר רק בהשבת הפיקדון לצרכן בפועל. עוד ציין בית המשפט כי הוא אינו רואה לבחון את הסוגיה מנקודת מבט כלכלית גרידא, אלא מנקודת מבט משפטית תוך התחשבות בהיבטים כלכליים וחשבונאיים. לפיכך, עצם העובדה שהפיקדונות מהווים מקור הכנסה זול בידי אמישראגו, אינה מצדיקה קבלת הטענה כי אין לאפשר לה הטבה נוספת בדמות ניכוי הפרשי השערוך.

10. בתחילת מהלכו של בית המשפט המחוזי נקבע כי הפרשי השערוך הינם בגדר חוב תלוי. לשם קביעה זו בחן בית המשפט האם הפרשי השערוך הינם בגדר התחייבות אשר ספק אם תיפרע אי פעם ואשר אין סיכוי שתגובש סופית, אם בשל שינויים צפויים במהלך הזמן, אם בשל חשש שהחוב לא יעמוד לפירעון בסופו של דבר, ואם בשל האפשרות שהתשלום שישא בו החייב בפועל יהיה שונה מהותית מהסכום בעת גיבוש החוב. בעניין שבפניו קבע בית המשפט כי כל עוד לא יתרחשו שני אירועים- ביטול חוזה ההתקשרות והחזרת הציוד לחברה במצב תקין- לא יוכל החוב בגין הפיקדון להתגבש סופית. עוד נקבע כי הספק לגבי סיכויי השבתם של הפיקדונות יחד עם הפרשי השערוך הופך את ההתחייבות לחוב תלוי. בית המשפט העיר כי לדעתו יתכן והיה מקום לקבוע אותה קביעה לגבי הפיקדונות עצמם, אך עניין זה לא הועמד לדיון בפניו.

11. לפיכך עבר בית המשפט לבחינת העיתוי בו יותר ניכוי הוצאות השערוך. בית המשפט בחן שלושה תנאים שנקבעו בפסיקה לצורך ניכוי של התחייבות עתידית. התנאי הראשון עניינו בהכללת הפרשה בגין ההתחייבות העתידית במאזן על-פי כללי החשבונאות המקובלים. לבחינת התקיימותו של תנאי זה סקר בית המשפט את חוות דעת המומחים שהוגשו מטעם שני הצדדים. בית המשפט דחה את עמדת המומחה מטעם המשיב כי יש להציג את הפרשי שערוך הפיקדונות בשיטת הערך הנוכחי, וזאת למרות שמצא ביישום שיטה זו לענייננו היגיון כלכלי רב. טעמיו של בית המשפט היו הן פורמאליים- שינוי חזית מצד המשיב שלא העלה טענה זו בכתבי טענותיו או בנימוקי השומה והעדר עיגון כלשהו לשיטה זו בפקודה, והן מהותיים- העדרה של דרך משפטית לחישוב הערך הנוכחי ומורכבות חישוב ערך זה גם בתחום החשבונאות. כמו כן ציין בית המשפט שאף המומחה מטעם המשיב לא פסל את האפשרות להציג את הפרשי שערוך הפיקדונות בערכם המלא. לפיכך קבע בית המשפט כי ניתן לראות בהפרשי השערוך מבחינה חשבונאית התחייבות ודאית ולפיכך התנאי הראשון מתקיים.

התנאי השני דורש אפשרות לאמוד את גובהה של ההתחייבות העתידית בדיוק מרבי תוך שימוש בכלים חשבונאיים. בית המשפט קבע כי גם תנאי זה מתקיים, שכן כל המומחים הסכימו כי בפועל ניתן לאמוד את גובה החוב על ידי הכפלת מספר הפיקדונות במחיר הפיקדון, כפי שאכן עושה אמישראל. לעניין תנאי זה קבע בית המשפט כי אין משמעות למועד פירעון החוב אלא לגובהו בלבד.

התנאי השלישי הינו הוכחת קיומה של סבירות קרובה לודאי לאפשרות הפיכתו של החוב לחוב סופי. ראשית העיר בית המשפט כי אינו מקבל את גישתו של השופט פלפל, לפיה יש לבחון את התקיימות התנאי בנוגע לפיקדונות כמכלול. בית המשפט קבע כי לטעמו יש לבחון את התנאי באשר לכל פיקדון בנפרד, דהיינו אם יותר ניכויים של הפרשי שערך בגין פיקדון אחד יותרו ניכויים של הפרשי השערורים בגין כלל הפיקדונות. עם זאת, קבע בית המשפט כי תנאי זה אינו מתקיים בענייננו. בית המשפט דחה את הערכות אמישראל בעניין עתידו של משק הגז, אשר לטענתה הולך לשנות את פניו ולהגביר את התחרותיות בענף, וקבע כי הן ספקולטיביות וכי ממילא בשנות המס נשוא הערעור הנתונים מראים כי עזיבת הלקוחות את אמישראל נעשתה בשיעורים מזעריים, כך שהפיקדונות מוחזקים בידיה מעל עשר שנים. בית המשפט הבהיר כי אורך תקופת החזקת הפיקדונות מלמד על סיכויים ריאליים קטנים לדרישה מצד הלקוחות להשבתם, וכי הסבירות כי לפחות חלק מן הפיקדונות לא יוחזרו בסופו של דבר לידי הלקוחות הינה גבוהה. בשל כך קבע בית המשפט כי חלקו זה של הערעור נדחה.

12. המשך פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין הפרשי שערך הפיקדונות עסק בהשלכת חוקי האינפלציה על הסוגיה. הקושי הראשון שעוררה אמישראל עוסק בתוספת האינפלציה הקבועה בסעיף 7 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים). סעיף זה מניח כי מימונו של נכס קבוע מוגן אינפלציונית על ידי סעיף 17(1) לפקודה ולחלופין על ידי סעיף 7 לחוק התיאומים. לפיכך, על מנת שלא יזכה נישום להגנה כפולה, מורה סעיף 7 על תוספת להכנסת הנישום בגובה מכפלת ערך הנכסים הקבועים בשיעור עליית המדד באותה שנה. אמישראל טענה כי אם לא יוכרו הפרשי שערך הפיקדונות כהוצאה מותרת בניכוי, לא תהיה לנכסים הממומנים בכספי הפיקדונות כל הגנה אינפלציונית, בעוד שתחול עליהם התוספת האינפלציונית שבסעיף 7 לחוק התיאומים. למרות זאת דחה בית המשפט את טענת אמישראל, לפיה מכוח הגיונו ותכליתו של חוק התיאומים יש להתיר לה לנכות את הפרשי שערך הפיקדונות. בית המשפט קבע, כעמדת המשיב, כי הפתרון לקושי מצוי בתקנות מס הכנסה (ניכוי לחברת גז), התשמ"ז-1987 (להלן: תקנות הגז) אשר הותקנו מכוח סעיף 33(ב)(6) לחוק התיאומים. בית המשפט סבר כי תקנה 2 לתקנות

אלו מעניקה הגנה אינפלציונית לאותו חלק מכספי הפיקדונות ששימש למימון מיכלי הגז המהווים נכס קבוע בעסק. דהיינו, כנגד תוספת האינפלציה בה תחויב אמישראל, יותר לה לנכות למעשה הוצאות "מימון" אינפלציוניות בגין הפיקדונות.

13. הקושי השני אותו העלתה אמישראל נגע לתקנה 3 לתקנות הגז. תקנה זו אינה מאפשרת ניכוי פחת אינפלציוני הנובע מהמיכלים שמומנו בכספי הפיקדונות, בעוד שסעיף 3 לחוק התיאומים מאפשר בעיקרון ניכוי בשל פחת אינפלציוני. בית המשפט סבר כי צודקת אמישראל כי בכך חוטאות התקנות לתכליתו של סעיף 3 לחוק התיאומים. עם זאת נמנע בית המשפט מלהכריז על בטלותן של תקנות הגז, הן בשל העובדה שאמישראל לא העלתה טענה בדבר תוקפן של התקנות, והן בשל חובתו של בית המשפט לנהוג בריסון בפסילת חקיקת משנה.

14. לבסוף בחן בית המשפט את פרשנותה של תקנה 4 לתקנות הגז, וקבע כי הפרשנות הנכונה הינה כי התקנה מאפשרת לחברות הגז לנכות מהכנסתן את הסכום הגבוה מבין השניים- זה המחושב בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות הגז או זה המחושב בהתאם לסעיף 17 לפקודה. עם זאת, לאחר שנקבע כי הפרשי שערות הפיקדונות אינם מותרים בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה אין לתקנה 4 כל נפקות. עם זאת, השאיר בית המשפט בצריך עיון את יישומה של תקנה 4 כאשר בפועל יושבו פיקדון והפרשי שערות לידי לקוח כלשהו, שאז, כאמור, מותר ניכויין של ההוצאות בגין הפרשי השערות.

לסיכום דחה בית המשפט את הערעור ככל הנוגע להפרשי שערות הפיקדונות.

19-12

15. פסק הדין שניתן בערעורה של חברת פז-גז על השומות שנערכו לה עבור השנים 1988-1994 ניתן זמן קצר לאחר פסק הדין בעניין אמישראל. מאחר שבשני פסקי הדין דובר באותה סוגיה נסמך פסק הדין בעניין פז-גז בעיקרו על פסק הדין שכבר ניתן בעניין אמישראל. לפיכך להלן אסקור רק את הנקודות השונות בין פסקי הדין.

16. במישור העובדתי יובהר כי המערערת 1 בערעור זה, חברת "פזגז חברה לשיווק בע"מ" פעלה עד שנת 1993 לבדה, ואז התמזגה עם חברת פטרולגז והפכה להיות חברת "פזגז 1993 בע"מ". דהיינו מדובר בשתי ישויות משפטיות שונות אך בישות כלכלית אחת. בשונה מחברת אמישראל הציגה פז-גז את הפיקדונות בדו"חותיה הכספיים לפי

45% מערכם. למרות זאת טענה כי היא זכאית להציג ולקבל ניכוי בגין הוצאות שערור הפיקדונות בגין 100% מערך הפיקדונות.

17. במישור המשפטי הגיע בית המשפט למסקנה גם במקרה זה כי הסבירות שלקוח החברה יקום וידרוש את הפיקדון שהפקיד בידיה הינה נמוכה ביותר, הן בגלל שסביר שהלקוח כבר שכח את עצם קיומו של הפיקדון, הן בשל הצורך לעמוד בתנאים שונים להשבת הפיקדון, כגון תקינות הציוד והצגת תעודת פיקדון, והן לאור הנתונים הסטטיסטיים המלמדים על מספר זעום של לקוחות העוזבים את החברה ועל החזקת הפיקדונות בידי החברה לאורך שנים רבות.

בית המשפט התייחס לטענת פז-גז לפיה הנתונים שהוצגו בדבר שיעור הלקוחות הפורשים אינם מדויקים וכי מספר הפורשים מגיע לכדי 10% לשנה. לטענתם נתוני המשיב לא לקחו בחשבון שלוש תופעות ייחודיות למשק הגז: החלפות דירה, קיזוז פיקדונות בבתים משותפים ומכירות רחוב. באשר להחלפת דירות קבע בית המשפט כי היא אינה משפיעה על מספר הפיקדונות, שכן ניתוק הקשר עם לקוח המחליף דירה, החזרת הפיקדון לידיו וגבייתו מחדש עבור הציוד בדירתו החדשה נעשים באופן תיאורטי בלבד, בעוד שבפועל אין מתבצעת הפקדת כספים מחדש בידי החברה. באשר למעבר של דיירי בית משותף משיטה של אספקת גז באמצעות מיכלים לשיטה של אספקה מרכזית ציין בית המשפט כי לא הומצא לו כל נתון על תופעה זו ולפיכך אין ביכולתו להתייחס אליה. באשר לתופעת מכירות הרחוב, תופעה בה לקוח של חברת גז אחת מחליף את המיכל הריק שברשותו במיכל גז מלא של חברת גז אחרת, ציין בית המשפט כי למעשה חברות הגז מתקזזות אחת עם השניה ולפיכך אין שינוי במספר הפיקדונות שבידי כל חברה. לסיכום, נדחתה טענת פז-גז בנושא שיעור הלקוחות העוזבים את החברה.

טענה נוספת מפי פז-גז אשר נדחתה על ידי בית המשפט היתה אפלייתה אל מול מוסדות כספיים אשר רשאים לנכות את שיערוך פיקדונות לקוחותיהם מידי שנה. בית המשפט אבחן בין שני סוגי הפיקדונות וציין כי בניגוד לפיקדונות שבידי מוסדות כספיים, כאשר עסקינן בפיקדונות חברות הגז אין מדובר בהלוואה בפועל, שכן ללקוח המפקיד לא צומחת כל הכנסה מפיקדונות אלו.

אשר על כן גם ערעורה של חברת פז-גז נדחה ככל האמור בהתרת הניכוי של הפרשי שיערוך הפיקדונות.

18. ראשית טוענת אמישראלגז, כי לא היה מקום בפסק דינו של בית המשפט המחוזי להסתמך על פסק דינו של השופט פלפל, פסק דין אשר בוטל בהסכם פשרה בין הצדדים במסגרת ערעור שהוגש לבית משפט זה. עוד היא טוענת כי, פסק דינו של השופט פלפל נגע לשנות מס קודמות לכניסתו לתוקף של חוק התיאומים. לגופם של דברים מעלה אמישראלגז מספר טענות.

19. טוענת אמישראלגז כי היה על בית המשפט לקבוע כי הפרשי שערורי הפיקדונות הינם בגדר חוב וודאי, וכי אין דינם שונה מדין הפיקדונות עצמם. לטענתה, אין חולק כי ברגע שיחליט צרכן לסיים את התקשרותו איתה יהיה זכאי לקבל את פיקדונו חזרה יחד עם הפרשי השערורי, ולפיכך אין מדובר בחוב תלוי. חובת שערורי הפיקדונות מוסדרת כיום הן בחוזה ההתקשרות עם החברה והן בחוקים שונים ותומכת בטענה כי מדובר בחוב וודאי. לטענת אמישראלגז לא דן בית המשפט המחוזי בסוגית סיווגו של החוב כחוב תלוי לעומקה. עוד היא טוענת כי אין כל היגיון כלכלי בסיווג קרן החוב כחוב וודאי, בעוד שערורי הקרן יחשב כחוב תלוי, שכן בהחזרת הפיקדון מוחזרים גם הפרשי השערורי. לטענתה, הן בית משפט זה והן בתי המשפט המחוזיים קבעו כי אין להפריד בין תקבולי לוואי לבין התקבול העיקרי אליו הם נלווים. אמישראלגז טוענת עוד כי משקבע בית המשפט המחוזי, בניגוד לקביעתו של השופט פלפל, כי יש לבחון הסתברות החזרתו של כל פיקדון בנפרד ולא כמכלול, היה עליו להגיע למסקנה כי אין מדובר בחוב תלוי, בייחוד מאחר שהשופט פלפל קבע בפסק דינו כי כאשר מדובר בבחינת התחייבות בודדת של חברת הגז יש ממש בטענה כי מדובר בחוב וודאי.

20. אמישראלגז טוענת כי גם לאור השינויים הצפויים במשק הגז היה מקום להכיר בחוב בגין שערורי הפיקדונות כחוב וודאי. לטענתה, שינויים אלו, אשר בית המשפט המחוזי התעלם מהראיות שהובאו לגביהם, מלמדים על הסתברות גבוהה כי בעתיד הקרוב תידרש להשיב את הפיקדונות, רובם ככולם, לצרכניה. השינוי העיקרי בו הדברים אמורים הינו החלטת הממשלה מס' 2200 מיום 16.8.00 הקובעת את חובתן של חברות הגז המספקות גז באמצעות מיכלים להשיב ללקוחותיה את הפיקדונות שהפקידו בידה תוך שלוש שנים החל מיום 1.1.01. לטענת אמישראלגז קרמה החלטה זו עור וגידים בדמות הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001), התשס"א-2000, אשר קבעה כי

ספק גז לא יהיה רשאי עוד לגבות פיקדונות עבור חיבור למערכת הגז. לטענת אמ"ש ראגז משמעות החלטה זו הינה החזרת פיקדונות בהיקפים גדולים לצרכנים אשר ירצו להתנתק ממערכת הגז, לקבל לידיהם חזרה את הפיקדון, ולשוב ולהתחבר למערכת הגז ללא צורך בהפקדת פיקדון חדש. שינוי נוסף אותו מציינת אמ"ש ראגז הוא חובתם של ספקי הגז להשיב את הפיקדונות כשהם צמודים למדד המחירים לצרכן ולא למחירו העדכני של הפיקדון. בכך, לטענתה, תגדל חבותה של החברה באופן משמעותי. עוד טוענת אמ"ש ראגז כי טעה בית המשפט המחוזי משהתעלם ממהפכה נוספת הצפויה במשק הגז בדמות המעבר לשימוש בגז טבעי. לטענתה, קיימת הסתברות גבוהה כי לאור מעבר לקוחות לצריכת גז טבעי תיאלץ החברה להחזיר לחלק ניכר מלקוחותיה את הפיקדונות בתוספת הפרשי שערות. לבסוף, לטענתה יש להתייחס לעתיד כאשר בוחנים את שאלת סיכויי החזרת החוב, וההתייחסות לעבר אינה רלוונטית. בהשלמת טיעוניה מציינת אמ"ש ראגז בהקשר זה את חוק משק הגז הטבעי, תשס"ב-2002 ואת הצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (תיקון מס' 10 והוראת שעה), התשס"ה-2005, אשר מטרתה, לטענת אמ"ש ראגז, להגביר את התחרות במשק הגז על ידי הקלת המעבר מספק גז למשנהו.

21. אמ"ש ראגז טוענת כי גם בהנחה שמדובר בחוב תלוי, עומדים הפרשי השערוך בתנאים להתרתם בניכוי כהוצאה שוטפת. לטענתה, התנאי השלישי אותו בחן בית המשפט המחוזי כלל אינו אחד התנאים שגובשו בפסיקה וקיימים שני הכללים הראשונים שנבחנו על ידי בית המשפט המחוזי בלבד. מכל מקום, טוענת אמ"ש ראגז, כי במסגרת הכללים החשבונאיים נבחנת שאלת סבירות החזרתם של חובות כתנאי לקביעת הפרשה כלשהי, ומכיוון שבית המשפט המחוזי קבע כי שני התנאים החשבונאיים מתקיימים, ברי כי הפרשי השערוך עמדו גם בתנאי הסבירות. עוד טוענת אמ"ש ראגז כי ממילא התנאי של סבירות פירעונו של הפיקדון מתקיים. לטענתה, משקבע בית המשפט המחוזי כי לפחות חלק מן הפיקדונות לא יוחזר לצרכנים בסופו של דבר, המשמעות היא שחלק אחר כן יוחזר לבעליו, ומאחר שיש לבדוק כל פיקדון בנפרד, המסקנה היא שהתנאי מתקיים. לטענת אמ"ש ראגז, לא הונח בפני בית המשפט כל בסיס ראיתי לכך שחלק מהפיקדונות לא יוחזר לעולם לצרכנים.

22. אמ"ש ראגז סבורה כי יש לקבוע שתקנה 4 לתקנות הגז חלה במקרה דנן וכי מכוחה מותרים הפרשי השערוך בניכוי. לטענתה אין מחלוקת כי נוצר עיוות כלכלי בעטייה של תוספת ההכנסה- הנוצרת מהשקעת כספי הפיקדונות ברכוש קבוע ובאגרות חוב ממשלתיות סחירות- ללא התרה בניכוי של ההוצאה ששימשה להשגת אותה הכנסה. אמ"ש ראגז מחויבת בתוספת אינפלציה עבור נכסים קבועים שנקנו בכספי

הפיקדונות, בעוד שמנגד לא מותרת לה ההוצאה המקבילה של הפרשי השערוך. כך נוצר מצב, לטענתה, בו הכספים שמשמשים אותה ברכישת הציוד להספקת הגז אינם זוכים למעשה לכל הגנה אינפלציונית. לטענת אמישראלגז הפיתרון שמצא המשיב בתקנות 2 ו-3 לתקנות הגז פוגע בה ומביא לעיוות כלכלי. עיוות נוסף שנוצר מגישת בית המשפט המחוזי, לטענת אמישראלגז, הינו התרת ניכוי פחת נומינלי בלבד בגין מכלי הגז. תוצאה זו של מיסוי כפול והפרת עיקרון ההקבלה בין הכנסות והוצאות הקבוע בסעיף 11 לחוק התיאומים, מצדיקה, לטענת אמישראלגז, תוצאה שונה לפיה יותרו בניכוי הפרשי השערוך. בסיכומי תגובתה מוסיפה אמישראלגז וטוענת כי תקנות הגז אינן מתאימות למקרה הייחודי של החברה, מאחר שמדובר בחברה ותיקה אשר מרבית מיכלי הגז שבידה כבר הופחתו במלואם ולפיכך היא אינה זוכה לניכוי הנוסף שביקש מחוקק המשנה לתת לה.

23. טענה נוספת מפי אמישראלגז היא כי תוצאת בית המשפט המחוזי מפרה את כללי חשבונאות המס, שכן היא מחייבת אותה לדווח על הפרשי השערוך על בסיס מזומן, בעוד שהפיקדונות עצמם ידווחו על פי השיטה המצטברת. לטענתה, כאשר סבר המחוקק כי על נישום המדווח לפי שיטה חשבונאית אחת לדווח לעניין הכנסות או הוצאות מסוימות על פי שיטה חשבונאית אחרת, קבע זאת במפורש. מאחר שבמקרה זה לא נקבע דבר לעניין פיצול שיטות הדיווח יש להסיק כי לא לכך התכוון המחוקק. לבסוף טוענת אמישראלגז כי הלכת בית המשפט המחוזי מפלה אותה לעומת בנקים ומוסדות כספיים אחרים, אשר לדידם מותרים בניכוי הפרשי השערוך בגין פיקדונות לקוחותיהם.

12-19

24. טענתה המרכזית של פז-גז הינה שבית המשפט המחוזי בחר בתוצאה אשר מביאה לעיוות כלכלי ואינה מעניקה הגנה לפז-גז מפני האינפלציה על נכסיה הקבועים בניגוד לכוונת המחוקק ובניגוד למידת הצדק והשוויון. כפי שהוסבר כבר לעיל, הקושי הוא בחיוב חברת הגז בתוספת אינפלציונית בגין הנכסים הקבועים שלה, בעוד שמקורות המימון שלהם- הפיקדונות- אינם זוכים להגנה אינפלציונית, שכן הפרשי השערוך אינם מותרים בניכוי. אמנם תקנות הגז מנסות לנטרל את התוספת האינפלציונית על ידי התרת ניכוי מהכנסת חברות הגז, אך מניכוי זה מופחת סכום הניכוי הנוסף בשל הפחת, כך שהעיוות לא מתוקן במלואו. לטענת פז-גז טעה בית המשפט באופן קונספטואלי בחלקו את פסק דינו לשני חלקים נפרדים ומנותקים. לטענתה, לו היתה נבחנת סוגיית האינפלציה יחד עם סוגית התרת הניכוי בדיני המס

הכלליים, לא היה נאלץ בית המשפט להגיע לתוצאה אשר אף הוא הסכים כי הינה מעוותת. פז-גז טוענת שעל מנת להגיע לתוצאה צודקת יש לפרש את תקנה 4 לתקנות הגז כמאפשרת לחברות הגז לנכות את הפרשי השערוך בגין הפיקדונות.

לחלופין, יש לקבוע, לטענת פז-גז, כי בתקנה 3 לתקנות הגז חרג מחוקק המשנה מסמכותו ועל כן היא בטלה. פז-גז תוקפת את שני הטעמים שהביא בית המשפט המחוזי להחלטתו שלא לפסול את תקנה 3 לתקנות הגז מחוסר סמכות. באשר לטעם הדיוני, טוענת היא, כי למרות שטענת חוסר הסמכות הועלתה בסיכומיה בלבד, ניתנה למשיב הזדמנות הולמת להשיב לטענה בסיכומיו הוא. כמו כן לא הושמעה התנגדות מצד המשיב להעלאת הטענה. באשר לטעם המינהלי טוענת פז-גז כי מאחר שעילת הביטול הינה חוסר סמכות ולא אי סבירות אין מקום לגישה המרוסנת של בית המשפט המחוזי.

25. עוד טוענת פז-גז כי אין היגיון בקביעה שהפרשי השערוך הינם בגדר חוב תלוי, בעוד שהפיקדונות עצמם הינם בגדר חוב וודאי. לטענתה, התעלם בית המשפט המחוזי מהשינויים הצפויים במשק הגז אשר מלמדים כי חברות הגז עומדות לפרוע כמות גדולה והולכת של פיקדונות ללקוחותיהן.

26. אף אם מסווגים את הפרשי השערוך כחוב תלוי, טוענת פז-גז, מתקיימים המבחנים להתרת ניכוי של החוב התלוי. היא טוענת כי למרות שבית המשפט המחוזי קבע כי יש לבחון כל פיקדון בנפרד ולא כמכלול, בסופו של דבר הגיע למסקנתו על ידי עריכת בחינה סטטיסטית לפירעון הפיקדונות כמכלול.

המשיב

27. לטענת המשיב חובת חברות הגז להשיב את הפיקדונות הינה בגדר חובה מותלית ולא וודאית, וזאת גם על פי הגדרות התקן החשבונאי הבינלאומי. לטענתו, השבתו של חוב זה מותנית במספר תנאים שאינם בשליטת חברות הגז: החזרת הציוד המושאל במצב תקין, ניתוק הקשרים בין חברת הגז לצרכן, וסילוק כל חובותיו של הצרכן לחברה. ככל שהמדובר בפז-גז אף נדרשת הצגת תעודה המעידה ששולם על ידי הצרכן פיקדון. על כך יש להוסיף, לטענתו, את העובדה שצרכנים רבים שוכחים בחלוף השנים כי שילמו לידי חברת הגז פיקדון ולפיכך אין הם דורשים אותו, ואף אינם משנים את רישום בעל הזכות בעת מכירת דירתם. המשיב סבור כי שוק הגז מאופיין בהתקשרויות ארוכות טווח של עשרות שנים, וכי מצב זה אינו צפוי להשתנות בעתיד

הנראה לעין. לפיכך, העובדות מוכיחות, לטענת המשיב, כי אחוז הלקוחות העוזבים את שירותי חברת הגז ומקבלים לידיהם חזרה את הפיקדונות שהפקידו הינו זניח. המשיב טוען כי אף הפיקדונות עצמם הם בגדר חוב תלוי, אך לשנות המס נשוא הערעורים הוא השלים עם פסק דינו של השופט פלפל ולא חזר על טענותיו בעניין. עם זאת, הוא מציין כי לשנות המס הבאות החליט המשיב להתייחס אל הפיקדונות כהכנסה של חברות הגז.

28. המשיב טוען כי חברות הגז אינן עומדות בתנאים להתרת הוצאה של חוב תלוי. לטענתו, הפסיקה קבעה כי אחד התנאים הוא סיכוי סביר שבעתיד הקרוב יהפוך החוב התלוי לחוב מוחלט. תנאי זה, לטעמו, לאור הנתונים שהוצגו, אינו מתקיים בעניין זה. לטענת המשיב חברות הגז אף לא עמדו בהוכחת התנאי כי ניתן לאמוד באופן סביר את גובה החוב. לטענתו, מאחר שחברות הגז לעולם לא תפרענה 100% מהפיקדונות שנגבו על ידן, היה עליהן להציג אומדן להערכת גובה החוב בערכו הנוכחי. המשיב סבור כי גם אם כיום היתה נדרשת חברת גז להחזיר את כל הפיקדונות שבידה, לא היה עליה להחזיר 100% מערכם וזאת בהתחשב בלקוחות ששכחו מהפקדת הפיקדון, ובקיזוז מהפיקדון של חובות ושל ערך הבלאי של הציוד. כן הוא טוען כי שגה בית המשפט המחוזי משקבע כי אין להתחשב בגורם הזמן באומדן החוב. לטענת המשיב ספק אף אם התנאי השלישי, בדבר הפרשה בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים, מתקיים. לטענתו, די בקיום מחלוקת בין מומחי החשבונאות, כפי שהתגלעה בבית המשפט המחוזי, על מנת שהתנאי לא יתקיים. עוד הוא מוסיף כי גם אם לא היתה מחלוקת בין המומחים היה מקום לבחון האם מבחינת דיני המס, בניגוד לכללי החשבונאות, יש מקום להתיר את הפרשה. המשיב סבור כי גם טענותיהן של חברות הגז, בדבר שינויים הצפויים במשק הגז, דינן להידחות, שכן טענות אלו הועלו כבר לפני כ-20 שנה בגלגולה הראשון של המחלוקת, וטרם התרחש כל שינוי אותו צפו חברות הגז. לסיום נקודה זו טוען המשיב כי אין צורך בחקיקה מיוחדת על מנת להפעיל את עקרונות הפרשה לחוב תלוי, ובתי המשפט דנו גם בעבר בהפרשות שונות שאין לגביהן חקיקה ספציפית.

29. באשר לסוגית האינפלציה, טוען המשיב כי המחוקק ומחוקק המשנה קבעו הסדר מיוחד לעניין הטיפול המיסוי בפיקדונות שבידי חברות הגז. לטענתו, מדובר בהסדר שלם ונכון כלכלית ואשר אף מיטיב עם חברות הגז. המשיב מסביר כי הניכוי בשל פחת אינפלציוני שניתן ברגיל עבור נכסים קבועים ניתן, לטעמו, בגלל קיומה של תוספת האינפלציה עבור נכסים קבועים. אם כך, מאחר שתקנה 2 לתקנות הגז מנטרלת את תוספת האינפלציה, אין צורך להעניק לחברות הגז ניכוי בשל פחת אינפלציוני. המשיב מדגים זאת גם על ידי ההסדר הקבוע למלאי עסקי, אשר לגביו ההגנה

האינפלציונית ניתנת עבור ההון ששימש לרכישתו. עבור מלאי עסקי אין צורך בתוספת אינפלציה, ולפיכך אף לא מוענק לו ניכוי בשל פחת אינפלציוני. בהשלמות הטיעון מטעם המשיב הוא טוען כי לו היו חברות הגז מעוניינות בהגנה מפני אינפלציה היה עליהן לסווג את הפיקדונות כהכנסה. לטענתו, הפיקדונות יצרו מצב בו חברות הגז משתמשות בכספי אחרים מבלי שהאינפלציה "עולה" להן, ובמצב כזה מתחייב הנישום במס על רווחים אינפלציוניים.

30. בנוגע לתקנה 4 לתקנות הגז סבור המשיב כי אין לפרשה כמעניקה בחירה לנישום כטענת חברות הגז. המשיב מסביר כי הרקע לתקנה הוא היותה של המחלוקת תלויה ועומדת בפני בית המשפט בשעת התקנתה. לפיכך, הוא סבור, נועדה התקנה להתמודד עם שתי תוצאות אפשריות בפסק הדין ולמנוע ניכוי כפול במקרה בו יותרו הפרשי השערוך בניכוי.

31. בשל גישתו של המשיב לתקנות הגז, הוא סבור, כמובן, כי אין כל עילה לביטולן. מעבר לכך הוא טוען כי הטענה בדבר התקנתן של התקנות בחוסר סמכות לא עלתה כלל בפני בית המשפט המחוזי, וכי מדובר בשינוי חזית ובסעד אשר נתבקש לראשונה בבית משפט זה. לטענתו, אף אם היה בטענות חברות הגז ממש, לא היה מקום לפסול אותן בשל הריסון בו צריך בית המשפט לנהוג במקרים מעין אלו, כפי שציין בית המשפט המחוזי.

ד"ן

32. סדר דיוננו יהיה דומה לתואי בו הלך בית המשפט המחוזי: ראשית נבחן האם יש להתיר את ניכוי הפרשי השערוך בהתאם לפקודה. בשלב הבא נבחן את השפעת סוגיית האינפלציה על מסקנתנו בחלק הראשון. אציין בהקשר זה כי לא התעלמתי מטענתה של פז-גז בנוגע לסדר בחינת הדברים. לטענתה, היה על בית המשפט המחוזי לבחון את סוגיית האינפלציה וסוגיית התרת ניכוי ההוצאות בדיני המס הכלליים במשולב ולא במנותק האחת מהשניה. איני סבורה כי הדבר מתחייב. התרת ניכוי הוצאות בגין הפרשי השערוך הינה סוגיה הקשורה לדיני המס הכלליים ויש לבחון אותה בהתאם לתכליתם של דינים אלו, ובעיקר בהתאם לתכליתה של הפקודה. המסקנה אליה נגיע יכולה אמנם להשפיע על חיובי המס בתקופת אינפלציה ועל מילוי תכליתם של חוקי המס שחוקקו על מנת לנטרל את השפעת האינפלציה, אך השלכה זו יש לבחון בשלב שני ולראות כיצד ניתן ליישב את שתי התכליות- זו של דיני המס הכלליים וזו של דיני המס בתנאי אינפלציה. אין מניעה כי בשלב זה תשתנה המסקנה אליה הגענו בשלב

הראשון על מנת ליישבה עם תכליות שני ההסדרים. בכך אין כדי להתעלם מתכליתו של חוק כזה או אחר כפי שניסתה פז-גז לטעון. ההיפך הוא הנכון. בדיקת הדברים בסדר זה מבטיחה כי תכליתן של שתי מערכות החוקים תוגשם ותיושב ככל הניתן.

הפרשי שערך הפיקדונות- האם יותרו בניכוי?

ניכוי הוצאות – כללי

33. מס הכנסה, כידוע, מוטל על הרווח שנותר בידו של הנישום לאחר הפחתת ניכויים, קיזוזים ופטורים שהותרו לו על ידי הפקודה מהכנסתו (ראו הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה; אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 286 (בהשתתפות ירון מהולל, מהדורה שלישית, 1995) (להלן: רפאל, כרך ראשון)). התכלית של עיקרון זה, כתכליתו של החוק כולו, הינה לקבוע תשלום מס אמת עבור הנישום (ראו ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699, 717 (1999) (להלן: עניין אינטרבילדינג)).

ההוצאות המותרות לנישום בניכוי הינן "יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד" (סעיף 17 לפקודה). סעיף 17 אף מונה מספר סוגים של הוצאות ספציפיות המותרות בניכוי. סעיף 32 לפקודה, לעומת זאת, מונה הוצאות שאינן מותרות בניכוי. קיימות שתי דרישות מרכזיות לשם התרת ניכוי הוצאה: האחת, כי ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד, והשניה, כי מדובר בהוצאה פירותית ולא בהוצאה הונית. בבסיס התרת ניכוי ההוצאות עומד עיקרון ההקבלה שעניינו הקבלת ההכנסה להוצאות שהוצאו לצורך ייצורה (ראו ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, תק-על 2005(1), 801 (להלן: עניין גני עופר)).

34. בענייננו אין חולק כי הפרשי שערך הפיקדונות הינן הוצאה המותרת בניכוי והמחלוקת בין הצדדים נסובה על עיתוי התרת הניכוי. ככלל, נקבע עיתוי ניכוי ההוצאות בהתאם לשיטה החשבונאית לפיה מנהל הנישום את ספריו. שתי השיטות החשבונאיות הקיימות הינן השיטה המסחרית ושיטת המזומנים. על-פי השיטה המסחרית נרשמת ההכנסה או ההוצאה בעת שהתגבשה הזכות לקבל את ההכנסה או התגבש החיוב להוציא את ההוצאה. על פי שיטת הדיווח על בסיס מזומן נרשמות ההכנסות וההוצאות רק בעת קבלתן או הוצאתן בפועל. לרוב, סומכת הפקודה ידיה על כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר לצורך קביעת עיתוי ההכנסה או ההוצאה.

לפיכך, כאשר כללי החשבונאות קובעים כי על נישום לנהל ספריו בהתאם לשיטה המסחרית יאפשר פקיד השומה את ניכוי הוצאותיו של נישום זה בעת התגבשות החוב. ההנחה במקרה זה הינה כי היווצרות ההוצאה, ולא מועד יציאת המזומנים הוא אשר משפיע על מצבו הכלכלי של הנישום ומפחית מעושרו (ראו עניין גני עופר, בפסקה 9 לפסק הדין). עם זאת, ישנם מקרים בהם כללי החשבונאות המסחריים אינם עולים בקנה אחד עם מטרות דיני המס, ובמקרים אלו גוברים, כמובן, דיני המס על כללי הרישום החשבונאי (יוסף גרוס דיני המס החדשים 64 (מהדורה שלישית, 2003) (להלן: גרוס); ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795 (1992); ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1 (2001) (להלן: עניין דיקלה)).

בעניין שבפנינו מנהלות חברות הגז את ספריהן על פי השיטה המסחרית, ואין חולק כי כך ראוי בהתאם לכללי החשבונאות. לפיכך, ובהעדר הוראה אחרת בפקודה, היה לכאורה על המשיב לאפשר להן לנכות את ההוצאות בגין הפרשי שערות הפיקדונות בעת התגבשות החוב, דהיינו כאשר מוצא צו מטעם שר המסחר והתעשייה הקובע סכום חדש לפיקדון שעל צרכן חדש לשלם לחברת הגז. במועד זה מתגבשת החובה להחזיר לצרכן בעת פרישתו את הפיקדון שהפקיד בתוספת הפרש בין גובה הפיקדון אותו שילם לבין גובה הפיקדון המוטל באותה עת על צרכן חדש לשלם לחברת הגז על מנת לקבל את שירותיה. למרות זאת סבור המשיב כי אין להתיר במועד זה את ניכוי ההוצאה, אלא לדחות את הניכוי למועד ההוצאה בפועל. הנימוק לכך הינו שהמשיב סבור כי הוצאה זו הינה בגדר חוב תלוי שאינו זכאי בניכוי במועד התגבשותו, הן על-פי כללי החשבונאות המוקבלים, והן על-פי ההלכות בדיני המס. לצורך בחינת טענה זו, נעמוד כעת על משמעותו של חוב תלוי ועל התנאים להתרת ניכוי במועד התגבשותו.

חוב תלוי

35. חוב תלוי הינו חוב אשר קיימת לגביו אי וודאות באשר לגודלו או באשר לסיכויי התממשותו בפועל. דוגמא לכך הינו חוב בגין תביעה משפטית שטרם הגיעה להכרעה.

בעניין גני עופר, שנידון זה מכבר, הובהר כי חוב מסוג זה מעורר מתח בין שני עקרונות: מחד, העיקרון הממסה את הכנסתו החייבת של הנישום. עיקרון זה תומך בהתרת ניכויים של חובות שאינם ודאיים על מנת שלא יוצר מצב של מיסוי עודף של

הכנסת הנישום. מנגד, מצוי העיקרון הבסיסי של תשלום מס אמת, אשר ניכוי חוב שבסופו של דבר לא יתממש עלול לפגוע בו. לפיכך, נקבע כי הפתרון למתח זה הוא מציאת נקודת איזון. איזון זה נמצא בהצבת שלושה תנאים להתרת ניכוי של חוב תלוי, אשר נטל הוכחת התקיימותם מוטל על הנישום הטוען כי יש להתיר לו לנכות את החוב התלוי, ואלו הם: התנאי הראשון הינו כי הנישום מחויב לכלול את החובות התלויים כהפרשה במאזניו בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים. התנאי השני הינו כי ניתן, בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים, להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה באשר לגובה החובות התלויים. התנאי השלישי עניינו במידה הסתברותית גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט (ראו עוד ע"א 600/75 תל רוני קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד לא(2) 763 (1977) (להלן: עניין תל רוני). יוער, ועוד נתייחס לכך בהמשך, כי התנאי השלישי מנוסח לעיתים כדורש כי קרוב לוודאי שבעתיד הלא רחוק יהפוך החוב התלוי לחוב מוחלט.

36. אציין כבר כעת כי לא מצאתי שיש מקום להתערב בקביעתה של השופטת בבית המשפט המחוזי כי החוב נשוא הדיון ממלא אחר התנאי הראשון, וזאת בהסתמכה על חוות דעת המומחים שהוגשו ועל עדויותיהם בבית המשפט. לפיכך אמקד את דיוני בתנאים השני והשלישי הנדרשים לצורך התרת ניכוי של חוב תלוי.

37. התנאי השני עניינו, כאמור, בקביעת גובה החוב התלוי באופן מוסמך ומהימן. נקבע כי "על הנישום להציג קביעה מוסמכת של גובה החוב התלוי, בהסתמך על תשתית עובדתית אובייקטיבית ואמינה" (עניין גני עופר). על החישובים להתבסס על עקרונות חשבונאיים מקובלים, ועל עורך החישוב להציג את הנתונים עליהם התבסס ולהוכיח את אמינותם. בע"א 3468/93 דיל נ' פקיד שומה ירושלים, תק-על 96(1) 929 (להלן: עניין דיל) דובר בחברה אשר העניקה ללקוחותיה אחריות עבור המוצרים שרכשו ממנה. החברה ביקשה לנכות מהכנסותיה סכום מוערך של 2% מן המחזור השנתי שלה עבור חובות תלויים בגין התיקונים שידרשו להיעשות במוצרים שנמכרו. בית משפט זה (מפי השופט גולדברג) היה מוכן לקבל את אומדנה של החברה שהתבסס על נתוני העבר ועל עקרונות חשבונאות מקובלים, אך דחה את תביעתה בשל כך שלא הוצגו בפניו פרטי הנתונים עליהם הסתמך החישוב ומקורם. בעניין גני עופר נדחתה תביעתה של החברה הנישומה לנכות מהכנסתה חוב תלוי בגין תביעות שהוגשו נגדה על נזקים שגרמה לכאורה. בית המשפט (מפי הנשיא ברק) קבע כי הסכומים הנקובים בכתב התביעה אינם משקפים בהכרח את הנזקים אשר בגינם מוגשת התביעה. מאחר שהחברה הנישומה ביקשה לנכות את הסכום הנתבע ממנה ולא הראתה עד כמה סכום

זה מייצג קירוב מהימן של הנזקים שגרמה לכאורה ועליהם נתבעה, קבע בית המשפט כי לא התקיים התנאי השני לצורך התרתם בניכוי של חובות תלויים.

38. התנאי השלישי, כפי שצוין לעיל, דורש כי תוכח מידה הסתברותית גבוהה לכך שהחוב התלוי יתגבש לכדי חוב מוחלט. דרישה זו מגלמת בתוכה רמת ודאות מסוימת להתגבשותו של החוב לכדי חוב מוחלט. בע"א 159/60 נקיד בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד יד 2237 (1960) (להלן: עניין נקיד) הותר לחברה הנישומה לנכות הפרשות לכיסוי דמי הבראה שהתחייבה לשלם לעובדיה, ונקבע באשר להתקיימות התנאי השלישי באותו עניין כי הסיכוי שלא יתמלאו התנאים לגיבוש החוב באופן סופי הינו רחוק למדי. בעניין תל-דונן נקבע באשר לתנאי השלישי כי אין לדרוש דרגת הסתברות כזו שלא תותיר למעשה כל הבדל בין חוב תלוי לבין חוב ודאי ומוחלט. כאמור, בעניין גני עופר נוסח התנאי כדורש מידה הסתברותית גבוהה אך לא מוחלטת.

תקן חשבונאות בינלאומי (IAS) מספר 37 העוסק בהתחייבויות תלויות מתיר את ניכויין בתנאי שצפוי - Probable - ברמת הסתברות של More likely than not שיידרש שימוש במשאבים כלכליים על מנת לסלק את ההתחייבות. לעומת זאת, תקן חשבונאות אמריקני (SFAS) מספר 5 דורש רמת הסתברות של Likely to occur שהתהוותה התחייבות לתאריך הדו"חות הכספיים (ראו שלומי שוב ואמיר סוראיה "התחייבויות תלויות, האמנם?" דואר החשבון נג(3) 231 (ספטמבר 2004) (להלן: שוב וסוראיה)). מכאן כי תקן החשבונאות הבינלאומי דורש רמת הסתברות של מעל 50% בלבד, בעוד התקן האמריקני דורש רמת הסתברות גבוהה יותר. נראה, כי הפסיקה הישראלית, על-פי הסקירה שלעיל, הולכת בדרכה של דרישת התקן האמריקני.

גורם הזמן וערך הכסף

39. אמנם, ככלל אין דיני מס הכנסה מתחשבים בגורם הזמן ובעלות הכסף ומתבססים על גישה נומינליסטית (אברהם אלתר ואלטוביה מגן "1. ניכוי הוצאות השקעה בנפט 2. ערכים מהוונים, ערך נוכחי, ריבית ריאלית בדיני מס הכנסה" מסים ד/א-10 (אוגוסט 1990) (להלן: אלתר ומגן)). לפיכך, למשל, מתעורר בעיות אינפלציה הצורך לבצע תיאומים על מנת למנוע תוצאות מיסוי מעוותות (אמנון רפאל מס הכנסה כרך שלישי 106 (בהשתתפות ירון מהולל, 1991) (להלן: רפאל, כרך שלישי)). עם זאת, כבר נקבע על-ידי בית משפט זה כי-

"אכן, הגישה השיפוטית נמנעת מהכללות. אין היא נוקטת בעמדה נומינליסטית כוללת, ואין היא נוקטת בעמדה ולוריסטית כוללת. היא בוחנת כל סוגיה על פי מסגרתה הנורמטיבית שלה. גישה שיפוטית זו מבוססת על תפיסה משפטית עקרונית, לפיה המשפט הישראלי אינו מכיר לא בגישה וולוריסטית כללית, ולא בעקרון נומינליסטי כללי, החלים בו כענין של משפט ציבורי מחייב (IUS COGENS). על פי תפיסה זו, הדין הנומינליסטי או הדין הוולוריסטי, עד כמה שהם חלים בישראל, הם פרי הפירוש הראוי של הנורמה המשפטית הספציפית החלה בענין, והם חייבים "להתבסס על דין קיים או פרשנות יוצרת מתאימה" (ע"א 423/80 הנ"ל - השופט בייסקי). אכן, השאלה בדבר "ערך הכסף" אינה נקבעת על פי "דיני כסף" - נומינליסטיים או ולריסטיים - אלא על פי הפירוש הראוי של הדין הרלבנטי החל בסוגיה נתונה" (הנשיא ברק בע"א 554/83 "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ נ' עזבון המנוח זולוטולוב יצחק ז"ל, פ"ד מא(1) 282, 296-297 (1987)).

גישה זו אף יושמה על ידי בית משפט זה בהכירו בחלקה של הלוואה שניתנה לנישום כמענק תוך היוון סכום ההלוואה, וזאת בשל הריבית בה היא ניתנה לנישום, ריבית אשר היתה נמוכה מריבית השוק (ראו ע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד השומה גוש דן, פ"ד מח(2) 383 (1994) (להלן: עניין ענבר); אלתר ומגן, בפסקה 6.1.1).

40. כפי שציינתי לעיל, מנוסח לעיתים התנאי השלישי כדורש הסתברות גבוהה להפיכתו של החוב התלוי למוחלט בעתיד הלא רחוק (ראו עניין דיל; עניין דיקלה; רפאל, כרך ראשון, בעמ' 614; ליאור נוימן ואופיר קפלן "מה בין 'חוב אבוד', 'חוב תלוי' ו'מחילת חוב'? מיסים יט/2 א-25, א-44 (אפריל 2005)). נראה כי התחשבות בגורם הזמן במסגרת בחינת הסתברות הפיכתו של חוב תלוי לחוב ודאי נובעת מטבעו של התנאי עצמו. דהיינו, כאשר ההערכה היא כי החוב התלוי יתגבש לכדי חוב מוחלט בעתיד הרחוק, כי אז ההסתברות להתגבשותו של חוב זה פוחתת בשל חוסר הוודאות הכרוך בחלוף הזמן. שיקול נוסף שיתכן ועומד בבסיס ההתחשבות בגורם הזמן הינו העיוות שנוצר בחלוף הזמן בשל ההתייחסות לכסף באופן נומינלי. העניין שבפנינו מדגים נקודה זו: חברת גז מקבלת לידיה פיקדון וצריכה להחזירו לאחר שנים רבות, כאשר הסכום המוחזר אינו צמוד למדד, אלא עולה בשיעורים נמוכים משיעור עליית המדד כפי שנקבע בצווים של שר המסחר והתעשייה, וכאשר סכום זה אף אינו נושא ריבית. למעשה נוצר מצב בו בפיקדון גלומה הטבה לחברת הגז, וניתן להשוותו לקבלת הלוואה בתנאים טובים בהרבה מתנאי השוק, בדומה לעניין ענבר. עם זאת, יש לציין כי סוגית גורם הזמן מתעוררת גם כאשר לחובות ודאיים אשר אינם נושאים ריבית ריאלית, וטרם נידונה השאלה מתי תתאפשר התחשבות בגורם זה. אין בכוונתי לבחון את

השאלה במסגרת זו, שכן, כפי שאראה בהמשך הדברים, אינני נדרשת לה. רק אעיר כי יתכן וישנם מקרים בהם יש מקום להתחשבות בגורם הזמן בייחוד כאשר יש בכך כדי לחשוף את אופייה האמיתי של העסקה (וראו דבריו של השופט ש. לוין בעניין ענבר, בעמ' 391).

41. בפסק הדין האנגלי, עליו נסמכת ההלכה במשפט הישראלי בדבר חובות תלויים, נידון עניינו של מפעל אשר היה מחויב לשלם לעובדיו פיצויי פרישה הן במקרה של פיטורי העובד והן במקרה של התפטרותו. בית הלורדים קבע כי מדובר בהתחייבות תלויה אשר בעיקרון ניתן לנכותה. עם זאת, נדחה בסופו של דבר ערעורו של המפעל מאחר וחומר הראיות לא ביסס שיטה חשבונאית להערכת הסכום הניתן לניכוי בכל שנה (*Southern Railway of Peru, LTD v. Owen* (1956) 2 All E.R. 728) (להלן: עניין *Southern Railway of Peru*); א. ויתקון וי. נאמן דיני מסים 122 (מהדורה רביעית, 1969)). בנמקו את דחיית הערעור הסביר הלורד Radcliffe מדוע לא ניתן להסתמך על חישובה של המערערת:

"Thirdly, there is the very important factor of discount. To reserve each year's increment at face value, as the appellant does, presents itself to me as making a serious over-provision. **It is true that trade debts on short-term credit are not brought in at a discount; but here we are dealing with liabilities which cover a whole period of service and of which some may be deferred thirty or forty years before payment.** No doubt each is at call at the close of the year, in the sense that any employee may retire and claim his accrued benefits on notice. But the point is that most of the staff would not be doing that; and to provide each year's increment at face value on the ground that it is in that sense presently payable seems to me to be falling into the same error of confusing the individual form with the substance of the whole, which I find amiss with the argument for the Crown" (שלי-ע.א.).

דברים אלו תומכים בסברה כי יתכנו מקרים בהם יש להתחשב אף בגורם הזמן במסגרת הכרה בהוצאות המותרות בניכוי.

42. דברים אלו, שצוטטו מתוך עניין *Southern Railway of Peru* הנ"ל, אף מתקשרים לתנאי השני שעניינו כאמור ביכולת להציג את גובה החובות התלויים בצורה מהימנה ומוסמכת. בפני בית המשפט המחוזי עלתה שאלה זו בדונו באפשרות שהעלה

המומחה מטעם המשיב להציג את הפיקדונות ושערוכם בערכם הנוכחי, כך שיוכאו בחשבון פרמטרים של זמן, דהיינו אורך חייו הממוצע של פיקדון עד להחזרתו לצרכן, ושל גובה הריבית הריאלית במשק (ראו על שיטה זו ראו יעקב סמט חשבונאות פיננסית א' 235 (2000)). בית המשפט המחוזי סבר כי שיטה זו מתיישבת עם ההיגיון הכלכלי. עם זאת, דחה בית המשפט את ההסתמכות על שיטה זו ללא מעורבות המחוקק.

גם באשר לסוגיה זו, למרות שאיני צריכה להכריע בה לצורך העניין הפרטני שבפנינו, אני סבורה כי יתכנו מקרים בהם ניתן יהיה לאמץ את שיטת הערך הנוכחי לצורך חישובה של הוצאה מותרת בניכוי. נראה כי שיטה זו אכן מתיישבת עם ההיגיון הכלכלי ומציגה נאמנה את גובה החוב התלוי. בית המשפט המחוזי ציין כי שיטה זו זרה על פניה לפקודה הבנויה על השיטה הנומינליסטית. התייחסתי לטיעון זה לעיל, אך אוסיף כי התנאים להתרת ניכוי חוב תלוי הינם עצמם יצירי הפסיקה (על המחלוקת בדבר מקומה הראוי של יצירה שיפוטית בדיני מיסים ראו למשל: אלתר ומגן; אייל שנהב "ניכוי הוצאות על בסיס גישה כלכלית" מיסים ד/5 א-37 (אוקטובר 1990); יוסף מ' אדרעי "על חקיקת מיסים: חקיקה ראשית, חקיקה מנהלית וחקיקה שיפוטית בישראל" המשפט ג 319, 338-339 (1996)). מעבר לכך, התנאי השני הינו תנאי מתחום החשבונאות הדורש הצגה של גובה החובות התלויים על פי אמות מידה חשבונאיות מקובלות ובהתאם לנתונים מוסמכים. לפיכך איני רואה סיבה שלא לאפשר במקרים המתאימים להשתמש בשיטה חשבונאית ידועה ומוכרת לצורך הערכת גובה החוב התלוי. החלופה לכך עשויה ליצור עיוות כלכלי לצד כזה או אחר, שאינו משקף לאמיתם את פני הדברים. אף מורכבותה של השיטה אינה, לטעמי, סיבה לדחייתה של שיטה זו. יש לזכור כי הוכחת התנאים להתרת ניכוי של חוב תלוי מוטלת על הנישום. לפיכך, אם יראה הנישום כי התבססות על שיטת הערך הנוכחי במקרה מסוים הינה מקובלת וראויה מבחינה חשבונאית, יש לשקול את קבלת חישוביו לצורך מילוי של התנאי השני. עוד יוזכר כי שיטה זו קיבלה גושפנקא למעשה בעניין ענבר, בו יושמה בהקשר שונה. יודגש, עם זאת, כי יש לשקול כל מקרה לגופו, וכאמור, הנטל על הנישום להוכיח כי מדובר בשיטה המתאימה למקרה הנידון וכי השיטה הינה מקובלת ומוסמכת בקרב מומחי החשבונאות.

הסתברות

43. גורם נוסף שיש להתייחס אליו הינו גורם ההסתברות. גורם זה רלוונטי למחלוקת שהתגלעה בין השופט פלפל לשופטת אופיר-תום באשר להתייחסות לכל פיקדון בנפרד או לפיקדונות כמכלול. כזכור, סבר השופט פלפל כי במסגרת התנאי

השלישי יש לבחון את הסיכויים להחזרת כלל הפיקדונות או חלק ניכר מהם ולא את סיכוייו של כל פיקדון פרטני להיות מוחזר לצרכן. מנגד סברה השופטת אופיר-תום כי יש לבחון את התקיימות התנאי באשר לכל פיקדון בנפרד. אני סבורה כי בחינת כל פיקדון בנפרד אינה מציגה נאמנה את המציאות, שהרי אין חולק כי כל צרכן בודד יכול בכל עת שיחפוץ לסיים את קשריו עם חברת הגז, להחזיר לה את הציוד המושאל במצב תקין ולקבל חזרה את פיקדונו. כך גם סבר הלורד Radcliffe בעניין *Southern Railway of Peru*. שם נאמר כי אמנם כל עובד יכול לפרוש בסוף השנה מהחברה ולדרוש את כספי הפיצויים, אך סביר להניח כי רוב העובדים לא יעשו זאת בפועל. לפיכך, סבר הלורד Radcliffe כי התייחסות לפיצויים כאילו הם ישולמו בתום שנת המס לכלל העובדים הינה – "confusing the individual form with the substance of the whole" (וראו גם אורי רוזנברג "הכנסה מראש – מועד החבות במס למדווחים על בסיס מסחרי" מיסים ג/5 א-45, (ספטמבר 1989)). מנגד, איני סבורה כי יש לבחון האם ישנו סיכוי להחזרת כלל הפיקדונות בבת אחת. הפיתרון הראוי לטעמי הינו לבחון האם ניתן על סמך נתוני העבר לקבוע אחוז פיקדונות משוער אשר צפוי כי יוחזר לצרכנים ולהתיר בניכוי אחוז זה (תמיכה לכך ניתן למצוא בתקן החשבונאות הבינלאומי מספר 37 ביחס להפרשה הקשורה באוכלוסייה גדולה של פריטים. ראו שוב וסוראיה, בעמ' 234). מעבר לכך, יש לשקול אימוץ הצעתם של שוב וסוראיה במאמרם ולהתחשב אף בגורם ההסתברות. דהיינו, אם ניתן להעריך כי כלל הפיקדונות, או שיעור מסוים שלהם, יוחזרו בהסתברות מסוימת, יש לחשב את תוחלת החוב הצפוי ואת הסכום המתקבל להתיר בניכוי. אמנם המחברים מציעים זאת במסגרת עקרונות ההצגה החשבונאית, אך ניתן לאמץ עקרונות אלו אף לצורך דיני המס. אציין עוד כי בעניין *Southern Railway of Peru* ציין הלורד Radcliffe כי לצורך חישוב גובה החוב התלוי ניתן היה להביא בחשבון אף נתונים הסתברותיים המבוססים על נתוני העבר באשר לגילאי הפרישה של העובדים מהחברה. כפי שצינתי באשר לגורם הזמן וערך הכסף, גם לעניין ההסתברות המטרה היא להציג את התמונה באופן שתשקף את המציאות הכלכלית ככל הניתן, במצב בו ממילא המציאות אינה ודאית וכל פיתרון קיצון יפגע במי מהאינטרסים- בין אם ברווחי הנישום ובין אם בבסיס המס.

מן הכלל אל הפרט

44. אין ספק בעיני כי הפרשי שערך הפיקדונות הינם בגדר חוב תלוי, שכן קיימת לגבי חוב זה אי ודאות באשר לסיכויי התממשותו בפועל. באשר לתנאי התרתו בניכוי של חוב זה, אף אני, כבית המשפט המחוזי, סבורה כי אין להתיר ניכויים של הפרשי השערך וזאת בשל אי התקיימותו של התנאי השלישי. אף אם נתעלם מגורם הזמן

ומההסתברות נגיע למסקנה כי לא ניתן לומר שישנה מידת הסתברות גבוהה לכך שהפרשי השערוך יהפכו לחוב מוחלט. נתוני העבר שהובאו מטעם המשיב בפני בית המשפט המחוזי לימדו כי לא ניתן להגיד, מעבר למספר פיקדונות זעום הבטל בשישים, כי ישנה הסתברות גבוהה להחזרת שיעור כלשהו של פיקדונות. הדבר נובע ממספר גורמים, ובראש ובראשונה העדר התחרות בשוק הגז וכתוצאה מכך מעבר מועט ביותר של צרכנים מספק גז אחד למשנהו, מעבר שהיה מחייב את הפסקת ההתקשרות של הצרכן עם ספק הגז הנוכחי והחזרת הפיקדון על ידיו.

מעבר לכך, גם בתנאי תחרות, דהיינו בהנחת קיומן של חברות גז מתחרות המספקות גז לצרכן הביתי במחירים נמוכים יותר, מציין המשיב מספר גורמים שמשפיעים על החלטת הצרכן הביתי שלא לעבור מספק גז אחד למשנהו: סכום תשלום נמוך יחסית להוצאות משק הבית, כך שלצרכנים אין מוטיבציה לבצע שינוי בהתקשרות על מנת להוזיל עלויות; הבירוקרטיה והזמן הכרוכים במעבר מספק גז אחד למשנהו; רמת אינפורמציה מועטה לה חשופים הצרכנים, כאשר צרכן שעובר דירה מקבל את ספק הגז של קודמו בדירה מיד שנייה או את ספק הגז שאיתו התקשר קבלן הבניין בדירות חדשות; החשש לעבור לחברות גז צעירות וחדשות בשל הסיכון הבטיחותי הכרוך במערכת הגז; הקושי של צרכנים בבתים משותפים המחוברים למערכת גז מרכזית להשיג את הרוב הדרוש למעבר לספק גז אחר בהתאם לסעיף 759 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, הדורש הסכמה בכתב של יותר ממחצית מבעלי הדירות. לכך ניתן להוסיף נתונים בדבר תלונות צרכנים על קשיים שמערימות בפניהם חברות הגז במעבר מחברת גז אחת לאחרת, ובדבר ה"מלחמה" המתנהלת על צרכנים המבקשים לעזוב חברת גז, הכוללת תופעות על גבול הפליליות לכאורה (ראו דו"ח מרכז מחקר ומידע של הכנסת מיום 11.6.01 בנושא "מעבר לקוחות בין חברות הגז" שהוגש לוועדה לפניות הציבור וכן דברי ההסבר להצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (תיקון מס' 10 והוראת שעה), התשס"ה-2005 ופסקי הדין המאוזכרים שם).

45. מעבר להעדר התחרות ישנם גורמים נוספים המשפיעים על הסיכוי הנמוך להחזרת הפיקדונות לצרכנים: בהסכמים בין חברות הגז לצרכנים מותנית החזרת הפיקדון בהשבת הציוד המושאל לצרכן במצב תקין ובהעדר חובות של הצרכן לחברה. כמו כן בחברת פז-גז אף נדרשת הצגת תעודת פיקדון על מנת לקבלו חזרה. סביר להניח כי חלק גדול מהצרכנים אינו שומר את תעודת הפיקדון, בייחוד כאשר מדובר בתקופות התקשרות ארוכות, ולא יוכל להציג את התעודה ולקבל לידי חזרה את הפיקדון (עם זאת, ראו תקנה 5(ד) לתקנות הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (משק הגז – החלפת ספק גז), התשנ"א-1991 המעמידה חוקיות תניה זו של חברת פז-גז בספק).

בנוסף, יתכן וחלק מהצרכנים, אם לא רובם, לא יזכור את דבר הפקדת הפיקדון בעת שירצה לנתק את ההתקשרות עם ספק הגז שלו. במקרה כזה לא ידרוש הצרכן את השבת הפיקדון לידיו בעת עזיבתו את החברה.

46. חברות הגז טענו, הן בפני בית המשפט המחוזי והן בפנינו, כי מתחוללים שינויים משמעותיים במשק הגז אשר יגבירו את התחרות בענף המשקים הביתיים ויגרמו למעבר צרכנים בין ספק גז אחד למשנהו, דבר שיגרום להחזרת חלק נכבד מהפיקדונות לצרכנים. איני מסכימה עם קביעת בית המשפט המחוזי לפיה מאחר ובשנים נשוא הערעורים החזרת הפיקדונות היתה מועטה ביותר, אין רלוונטיות לשינויים העתידים להתרחש במשק הגז. כפי שנפסק בעבר, לו היו בפנינו נתונים עובדתיים המצביעים על כך שישנו צפי להחזרת הפיקדונות באופן קרוב לוודאי, לא היה מקום להתעלם מעובדות אלו ונכון היה להתיר את ניכוי ההוצאות עבור שנת המס בה נוצרו החובות, למצער ככל שזו עדיין תלויה ועומדת בדיונים בפני בית המשפט וטרם נסגרה השומה לגבי שנה זו (ראו עניין תל רונן, בעמ' 766-765; ע"א 860/75 ישראניל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לא(2) 729 (1977)).

עם זאת, אני מסכימה עם קביעת בית המשפט המחוזי כי השינויים במשק הגז שהוצגו הינם בגדר ספקולציות רחוקות בלבד אשר לא ניתן להסתמך עליהם לצורך הקביעה שהחזרת הפיקדונות הפכה לחוב אשר הסתברות החזרתו הינה גבוהה. כפי שניתן ללמוד מההיסטוריה של משק הגז, כבר החל משנת 1988 מנסים הגורמים הרלוונטיים לבצע רפורמות במשק הגז אשר תגברנה את התחרות בענף בכלל ובמשק הביתי בפרט. עם זאת, נראה כי רפורמות אלו אינן מתממשות או אינן משיגות את מטרתן והתחרות, ככל שהיא נוגעת למשקי הבית, עדיין מועטה ביותר. כך למשל, ההצעה לא לאפשר לחברות הגז להמשיך ולגבות פיקדונות מצרכנים חדשים, אשר הועלתה במסגרת הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2001), התשס"א-2000, ואשר עליה הסתמכה אמישראלגז בטיעוניה, לא התגבשה לכדי חוק. כך גם בנוגע להצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (תיקון מס' 10 והוראת שעה), התשס"ה-2005. חברות הגז תולות יתרון גם בהתפתחויות הצפויות במשק הגז הטבעי. אכן, בשנים האחרונות מכוונים מאמצים רבים לפיתוח משק הגז הטבעי בישראל. עם זאת, הדרך להפיכתו של הגז הטבעי לחלק מהצריכה הביתית בישראל עודנה ארוכה ונתונה בספק רב (ראו למשל את הדברים האמורים באתר האינטרנט של משרד התשתיות הלאומיות: <http://www.mni.gov.il/mni/Energy/NaturalGaz>). מעבר לכך, אינני רואה מקום להתערב בקביעותיו ומסקנותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, אשר התרשם כי

”בפועל לא השתנה שום דבר ממשי בתחומי שוק הגז” וכי כל ההערכות שהוצגו לא היו יותר מתיאוריות חסרות אחיזה של ממש במציאות הנוכחית.

47. מהנימוקים שהעליתי לעיל מצאתי כי התנאי השלישי להתרת ניכויים של הפרשי השערוך אינו מתקיים. עם זאת, מצאתי לנכון להתייחס אף לתנאי השני. יתכן והיה מקום לשקול במקרה זה התרת ניכויים של הפרשי שערוך תוך שימוש בשיטת הערך הנוכחי, אשר תבטא את גובה החוב המוסמך אשר ניתן לומר לגביו כי ישנה הסתברות גבוהה להחזרתו. עם זאת יש לזכור כי ישנם קשיים רבים שיש לצלוח לצורך הכרה בשיטה זו ואין בידינו במקרה זה הכלים הדרושים לכך. כאמור, הנטל היה על חברות הגז להראות חישובים אשר יתקבלו על דעתו של בית המשפט. עם זאת, חברות הגז בחרו לדבוק בשיטת ”הכל או לא כלום” ולנסות לשכנע את בית המשפט כי יש להתיר להן בניכוי את מלוא הפרשי השערוך. אמנם פז-גז טענה לחילופין כי ניתן להיעזר בשיטת הערך הנוכחי אך תוך שימוש בפרמטרים שונים מאלו שבהם השתמש המומחה מטעם המשיב. טענה זו לא פורטה די הצורך ולכן לא התעורר בפני בית המשפט המחוזי דיון מעמיק ורציני בשאלה כיצד יש ליישם את שיטת הערך הנוכחי במקרה דנן. משכך, לא נותר לי אלא לקבוע כי במקרה זה אין מקום להשתמש בשיטה זו לצורך התרתם בניכוי של הפרשי השערוך. יש לזכור כי מדובר בנושא סבוך, אשר, כפי שציין בית המשפט המחוזי, אינו טבעי לפקודה, ולא ברור עד כמה הוא מקובל על מומחי החשבונאות. לפיכך היה מקום ללבן נושא זה לעומקו בצורה מפורטת ומנומקת. הטענות שהעלתה פז-גז לדחיית הפרמטרים עליהם הסתמך המשיב בחישוביו את הערך הנוכחי אין די בהן, שכן מטעמם לא הובאו נתונים וראיות המוכיחות באופן מניח את הדעת דרך אחרת לחישוב הערך הנוכחי. משלא נעשה כך לא ראיתי לנכון לקבל התרתם בניכוי של הפרשי השערוך תוך שימוש בשיטת הערך הנוכחי. יוער כי ההפרשים בין שיטת המשיב לחישוב הערך הנוכחי לשיטת פז-גז לחישוב הערך הנוכחי (כפי שהוצגה על קצה המזלג בחוות הדעת של המומחה מטעמה) אינם זניחים כלל וכלל. בעוד שעל פי המומחה מטעם המשיב ערכו הנוכחי של פיקדון על סך 100 ₪ אינו עולה על 11 ₪ בלבד (דהיינו 11% מערכו), סבר המומחה מטעם פז-גז כי ערכו הנוכחי של הפיקדון מהווה 32% עד 59% מתוך ערכו המקורי. מכל מקום, יתכן ובעתיד, באשר לשנות מס אחרות, יהיה מקום לבחון שאלות אלו לעומקן.

48. לסיום עניין זה אתייחס עוד לטענת חברות הגז כי אין מקום להבחנה בין הפיקדונות עצמם ובין הפרשי השערוך הנצמחים בגינם. לטענתן, משנקבע על-ידי השופט פלפל, מבלי שהוגש ערעור על כך, כי יש לראות בפיקדונות עצמם התחייבות של חברות הגז ללקוחותיהן, יש לקבוע בהתאם כי הפרשי השערוך הינם הוצאה

המותרת בניכוי, שכן הפרשים אלו הינם טפלים לחוב העיקרי שהינו הפיקדונות עצמם. אני סבורה כי יש טעם בטענה זו, ונראה כי גם המשיב מבין את הבעייתיות הטמונה בסיטואציה שנוצרה, ומטיעונו עולה הרושם כי אפשר וכיום הוא סבור ששגה כאשר החליט לא לערער על ההחלטה בעניין הפיקדונות. עוד מציין המשיב כי בשנים מאוחרות יותר אכן התייחס לפיקדונות כהכנסה. עם זאת, איני סבורה כי נימוק זה לבדו יש בו כדי להצדיק קביעה שלטעמי היא מוטעית באשר להפרשי שערור הפיקדונות. מאחר שעניין הפיקדונות לא הועלה בפנינו, בוחן פסק דין זה את סוגיית הפרשי השערור במנותק מהתוצאה הקיימת לגבי הפיקדונות עצמם. אמנם נוצרת תוצאה מוזרה במקצת, אך אין מנוס ממנה לדעתי, ואיני סבורה כי היא יוצרת עיוות כלפי הנישומות.

סיכום ביניים

49. מבחינת דיני המס הכלליים הגעתי למסקנה שיש לאמץ את עמדת בית המשפט המחוזי, לפיה אין לאפשר לחברות הגז לנכות מהכנסתן את הפרשי שערור הפיקדונות, שכן הם אינם עומדים בתנאי הדורש הסתברות גבוהה להפיכתו של החוב התלוי לחוב מוחלט. מאחר שלא התקיים דיון ממצה בטיעוני הצדדים, ובעיקר בטיעוניהן של חברות הגז, בשאלת יישומה של שיטת הערך הנוכחי במקרה זה, מצאתי לנכון לא להכריע בעניין ורק להעיר כי נראה על פניו שיש מקום בנסיבותיו המיוחדות של המקרה ליישם את שיטת הערך הנוכחי ולהביא בחשבון גורמים של זמן והסתברות. לפיכך, בשלב זה אעבור לבחון את השפעת חוקי האינפלציה על הסוגיה דנן ובמסגרת זו אבדוק האם יש בחוקים אלו משום השפעה על התוצאה אליה הגעתי בחלק הקודם.

השפעת חוקי האינפלציה

50. לצורך הבנת הסוגיה שמעוררות חברות הגז בנוגע להשלכת חוקי האינפלציה על עניינן, עלינו להבהיר תחילה את ההסדרים הרלוונטיים הקבועים בחוקים אלו.

חוקי האינפלציה – רקע כללי

51. כאמור לעיל, דיני המס בישראל הינם על בסיס נומינאלי. בתקופות של אינפלציה גואה יש בכך כדי ליצור עיוותים כלכליים משמעותיים. אחד מהם הינו העובדה כי מערכת מיסוי נומינאלית מטילה למעשה מס על המרכיב האינפלציוני שבהכנסותיו של הנישום ובכך ממסה הכנסות שאינן מייצגות רווח כלכלי אמיתי כי אם עליית ערך מדומה. התוצאה למעשה היא מיסוי הונו של הנישום, בעוד שמטרת דיני

המס הינה, ככלל, למסות את הכנסותיו בלבד. מאידך עלולה אף להיווצר שחיקה בבסיס המס בתנאי אינפלציה, שכן בעוד שהוצאות אינפלציוניות מותרות בניכוי על פי הפקודה, אין מיסוי על רווחים אינפלציוניים של הנישום (ראו ע"א 699/92 נציב מס הכנסה ופקיד שומה תל אביב 2 נ' מיכאל, פ"ד נא(2) 500 (1997); גרוס, בעמ' 522; רפאל, כרך שלישי, בעמ' 107). מערכת המיסוי בישראל נאלצה להתמודד עם פגעי האינפלציה, בייחוד לאחר שבסוף שנות השבעים ותחילת שנות השמונים הגיעה האינפלציה לשיעורים גבוהים ביותר. החל משנת 1973 נחקקו הסדרים נקודתיים וראשוניים להתמודדות עם שיעורי האינפלציה. בשנת 1979 מינה שר האוצר ועדה לבחינת סוגיית המיסוי בתנאי אינפלציה אשר מטרתה היתה להציע פתרון מקיף וכולל לסוגיה. תוצאתה של ועדה זו היתה חקיקתו של חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982. לאחר שלוש שנים הוחלף חוק זה בחוק התיאומים (חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985) שהינו החוק הרלוונטי לענייננו (לסקירה רחבה של הרקע שנסקר כאן בקצרה ראו רפאל, כרך שלישי, בעמ' 110-129).

חוק התיאומים – עקרונות בסיסיים

52. מטרתו של חוק התיאומים הינה נטרול גורם האינפלציה, כך שהמס המוטל על הנישום יתבסס על ערכים ריאליים, ללא תלות בשיעורי האינפלציה או בקיומה (גרוס, בעמ' 522). חוק התיאומים מחלק את נכסיו של הנישום לנכסים קבועים ושאינם קבועים. הנכסים הקבועים מוגדרים בתוספת ב' לחוק התיאומים, והם כוללים נכסים כגון מכונות ציוד, כלים וריהוט של העסק (ראו רפאל, כרך שלישי, בעמ' 159 וכן סעיף 88 לפקודה). הנכסים הבלתי קבועים הינם כל הנכסים שאינם מוגדרים כנכסים קבועים. בנכסים אלו נכללים מלאי מזומנים, ניירות ערך וכו'. יסודה של הבחנה זו נעוץ בטבעם של הנכסים הקבועים. המאפיין נכסים אלו הינה העובדה כי הם שומרים על ערכם בתנאי אינפלציה וכן העובדה כי בעת מימוש הנכס הקבוע מוטל שיעור מיסוי מופחת של 10% בלבד על הרווח האינפלציוני שהתקבל במכירת הנכס (שיעור זה קבוע בסעיף 91 לפקודה). לעומתם, נכסים בלתי קבועים חייבים במס מלא בעת מימושם, ללא הבחנה בין המרכיב הריאלי והמרכיב האינפלציוני המתקבל בעת המימוש (גרוס, בעמ' 523).

53. כאשר נכסים קבועים ממומנים על ידי הון זר נוצר מצב בו הרווחים האינפלציוניים על נכסים אלו פטורים ממס או מחויבים במס מופחת בשיעור של 10%, בעוד שההוצאות האינפלציוניות בגין רכישת הנכסים מותרות בניכוי לצורכי מס (סעיף 117(1) לפקודה). הקושי הנוצר הינו שחיקת בסיס המס. מצב המעורר בעיה הפוכה הינו

כאשר נכסים בלתי קבועים ממומנים בהון עצמי. במצב זה הנכסים אינם שומרים על ערכם וההוצאות בגין ירידת ערכם אינן מוכרות וכך נוצרת שחיקה של ההון העצמי. לעומת זאת, כאשר נכסים קבועים ממומנים על ידי הון עצמי ונכסים בלתי קבועים ממומנים על ידי הון זר, ישנו למעשה נטרול של השפעת האינפלציה מבלי שיהא צורך בהתערבות המחוקק. הסיבה לכך היא שההגנה על הנכסים הקבועים נעשית רק על ידי מתן פטור (או הפחתה בשיעור המס) ממס על המרכיב האינפלציוני במימוש הנכסים, בעוד שההגנה על הנכסים הבלתי קבועים נעשית על ידי הכרה בהוצאות האינפלציוניות הכרוכות במימון זר של אותם נכסים. הפתרון הניתן לבעיות אלו על ידי חוק התיאומים באופן בסיסי הוא כדלקמן: חברה שבה בשנה מסוימת עולה סך ההון העצמי על סך הנכסים הקבועים מממנת למעשה חלק מנכסיה הבלתי קבועים על ידי הון עצמי. לפיכך, מעניק לה החוק ניכוי בשל אינפלציה מהכנסתה החייבת במס בגובה שחיקת הונה העצמי, שהינו ההפרש בין ההון העצמי לנכסים הקבועים מוכפל בשיעור עליית המדד. במצב הפוך, בו סך הנכסים הקבועים של החברה עולה בשנה מסוימת על סך ההון העצמי שלה, המשמעות היא כי חלק מהנכסים הקבועים ממומנים על ידי הון זר ולפיכך נשחק בסיס המס שלה. לכן חברה כזו תיאלץ להוסיף להכנסתה החייבת במס תוספת בשל אינפלציה בגובה ההפרש בין ההון העצמי לנכסים הקבועים מוכפל בשיעור עליית המדד (ראו גרוס, בעמ' 524-522; סעיף 7 לחוק התיאומים).

דרך אחרת להציג את המנגנון של חוק התיאומים היא להבחין כי ההגנה על נכסים קבועים מפני אינפלציה נעשית דרך הנכס עצמו, שהרי בעת המימוש פטור הרווח האינפלציוני בגינם ממס מלא, ולפיכך אין הם ממוסים בגין עליית ערכם. לעומת זאת, נכסים בלתי קבועים מוגנים מפני האינפלציה דרך ההון, שכן כאשר הם ממומנים על ידי הון זר, מותרות בניכוי ההוצאות האינפלציוניות הכרוכות במימון זה, וכאשר הם ממומנים על ידי הון עצמי מוענק לנישום ניכוי בשל אינפלציה. עם זאת, כאשר נכס קבוע ממומן על ידי הון זר נוצר כפל הגנה על נכס זה, שכן עליית ערכו אינה ממוסה בעת המכירה, ובנוסף מותרות בניכוי הוצאות המימון האינפלציונית. לשם נטרול כפל ההגנה והותרת הגנה יחידה במצב כזה מוטלת על הנישום תוספת בשל אינפלציה (ראו גרוס, בעמ' 525-524).

54. בנוסף למנגנון הבסיסי שתואר לעיל עוסק חוק התיאומים בסוגיה חשובה נוספת אשר משמעותית לענייננו, שהינה ניכוי בשל פחת (סעיף 3 לחוק התיאומים). סעיף 17(8) לפקודה וסימן ב' בפרק השני לפקודה מתירים לנישום לנכות מהכנסתו החייבת הוצאות בגין פחת של נכסים. מטרתו של ניכוי זה משתלבת עם מטרתו הכללית של מס ההכנסה למסות אך את הכנסתו של הנישום ולא את הונו. מיסוי הכנסתו של

הנישום ללא התחשבות בכלאי הנכסים המשמשים בייצור הכנסה זו היה גורם למעשה למיסוי הונו של הנישום (ראו רפאל, כרך ראשון, בעמ' 352). ניכוי הפחת על פי הפקודה נעשה באופן נומינאלי. ההנחה היא שעל מנת להשלים את ההגנה המסופקת לנכסים קבועים מפני האינפלציה יש לאפשר לנישום לנכות את הפחת בגין נכסים קבועים באופן ריאלי. ניכוי הפחת הנומינאלי הניתן על ידי הפקודה עלול לאבד מערכו באופן משמעותי ללא התחשבות בשיעור האינפלציה (רפאל, כרך שלישי, בעמ' 185). לפיכך נקבע בסעיף 3 לחוק התיאומים מנגנון המאפשר את שערוכו של הפחת ומעניק ניכוי נוסף של פחת בגובה שיעור עליית המדד מוכפל בגובה הפחת המותר בניכוי. יוער כי הסדר זה מוחל על נכסים קבועים בלבד. באשר לנכסים בלתי קבועים ההנחה היא שההגנה הניתנת לנכסים אלו מפני האינפלציה דרך ההון מספקת את ההגנה הנדרשת ומפצה את הנישום גם על אי שערוך ניכויי הפחת בגין אותם נכסים. למעשה בנכס קבוע מוחזרת העלות הריאלית הנובעת מרכישתו על ידי ניכוי פחת משוערך לאורך השנים ושערוך היתרה שטרם הופחתה בעת מכירת הנכס, בעוד שבנכס בלתי קבוע מוחזרת עלות זו מידית על ידי התרת ניכוי הוצאות ריבית או על ידי הניכוי בשל אינפלציה (ראו גרוס, בעמ' 352; רפאל, כרך שלישי, בעמ' 185; אמיר ברנע "ניתוח כלכלי של הגישה והפתרונות בחוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה)", התשמ"ב-1982" עיוני משפט ט(2) 391, 398 (1983); יצחק הדרי "היבטים משפטיים והיבטי מיסוי בחוק המיסוי בתנאי אינפלציה" עיוני משפט ט(2) 405, 409 (1983)).

השלכת חוק התיאומים על חברות הגז

55. חברות הגז מממנות לפחות חלק מרכישת מיכלי הגז שבשימוש הצרכנים באמצעות כספי הפיקדונות. מיכלי הגז, אין חולק, הינם בגדר נכס קבוע. הקושי הנוצר הינו שלכאורה נכס זה אינו מוגן מפני אינפלציה. הפיקדונות המממנים אותם הינם בגדר הון זר, אך בניגוד למצב הרגיל, לא מתאפשר ניכוי של הפרשי השערוך המצטברים על הון זה. בנוסף, מאחר שמיכלי הגז הינם נכס קבוע הרי שלהכנסת חברות הגז אף מתווספת בגינם תוספת בשל אינפלציה כקבוע בחוק התיאומים. כלומר, למרות שהמצב המשפטי הינו שלא מוענקת לחברות הגז הגנה כפולה מפני האינפלציה, שכן הפרשי השערוך אינם מותרים בניכוי, עדיין חלה עליהן התוספת בשל אינפלציה שבאה למנוע את כפל ההגנה.

56. בשל קושי זה נקבע בסעיף 33(ב)(6) לחוק התיאומים כי שר האוצר רשאי לקבוע תקנות, שיאושרו על ידי ועדת הכספים של הכנסת, ובהן ליתן "ניכוי מהכנסה של חברה העוסקת בשיווק גז שאושרה לענין זה בתקנות, בשל פקדונות ששולמו

לחברה". בהצעת חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (הוראת שעה) (תיקון והארכת תוקף), התשמ"ו-1986, ה"ח 165, בה הוספה הוראה זו, הוסבר כי-

"מוצע להסמיך את שר האוצר להתקין תקנות גם בנוגע לפקדונות שמקבלת חברת גז מלקוחותיה בשל בלוני גז הניתנים ללקוחות. לטענת חברות הגז הפקדונות המתקבלים מלקוחות משמשים לצורך מימון רכישת בלוני גז. מכיון שבלוני הגז הם נכס קבוע ובשל הפקדונות לא מותרות לחברות הגז הוצאות ריבית, יש צורך במתן ניכוי".

תקנות מס הכנסה (ניכוי לחברת גז), התשמ"ז-1987

57. מכוח סעיף 33(ב)(6) התקין שר האוצר בשנת 1987 את תקנות הגז. תקנה 2 מעניקה לחברות הגז ניכוי מהכנסותיה, וזו לשונה:

2. ניכוי לחברת גז

לחברת גז יותר, בכפוף לאמור בתקנות 3 ו-4, ניכוי מהכנסותיה בשנת מס, בסכום המתקבל מצירוף הסכומים שלהלן:

(1) הנמוך מבין שניים אלה:

(א) סכום השווה למכפלת יתרת המחיר המקורי של מכלי הגז כפי שרשום במאזן חברת הגז לתום שנת המס הקודמת, בשיעור עליית המדד בשנת המס;
(ב) סכום השווה למכפלת יתרת פקדונות לקוחות שלא הוחזרו עד תום שנת המס הקודמת, בשיעור עליית המדד בשנת המס;

(2) הנמוך מבין שני אלה:

(א) סיכום מכפלת כל אחד מהסכומים ששילמה חברת הגז בפועל בשנת המס לרכישת מכלי גז, בשיעור עליית המדד מהחודש שבו שולם כל סכום ועד תום שנת המס;
(ב) סיכום מכפלת כל אחד מפקדונות הלקוחות שקיבלה חברת הגז בשנת המס בשיעור עליית המדד מהחודש שבו נתקבל כל פקדון על ידי החברה האמורה עד תום שנת המס.

תקנה זו מטרתה לקזז את תוספת האינפלציה המתווספת להכנסתה של חברת גז בגין מיכלי גז שמומנו על ידי פיקדונות. כלומר, מאחר שלנכסים אלו אין כפל הגנה מפני האינפלציה, אין צורך בתוספת בשל אינפלציה הקבועה בחוק התיאומים, ולפיכך מנטרלת תקנה 2 לתקנות הגז תוספת זו (ראו רפאל, כרך שלישי, בעמ' 259).

58. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בתקנה 3 לתקנות הגז. תקנה זו קובעת:

3. הקטנת הניכוי בשל ניכוי נוסף בשל פחת

מסכום הניכוי לפי תקנה 2 יופחת סכום שהותר בניכוי נוסף לענין פחת לפי סעיף 3 לחוק התיאומים בשל מכלי הגז כיחס שבין הסכום המתקבל מצירוף שני הסכומים הנקובים בפסקאות (1) ו(2) להלן, ליתרת המחיר המקורי של מכלי הגז ומוכפל בסכום הניכוי הנוסף בשל פחת מכלי הגז ובלבד שהסכום שיופחת לא יעלה על סכום הניכוי לפי תקנה 2:

(1) הסכום לפי תקנה 2(1) כשהוא מחולק בשיעור עליית המדד;

(2) הסכום לפי תקנה 2(2) כשכל סכום שבו מחולק בשיעור עליית המדד.

מטרתה של תקנה זו הינה להפחית, באופן חלקי, מסכום הניכוי שניתן לחברות הגז בתקנה 2 את הסכום שהותר בניכוי פחת משוערך בגין מיכלי הגז שמומנו על ידי פיקדונות. טוענות חברות הגז כי תקנה 3 יוצרת עיוות כלכלי שכן היא שוללת מחברות הגז את ההגנה מפני אינפלציה המגיעה לה עבור מיכלי הגז. לטענתן ישנן שתי דרכים אלטרנטיביות לתיקון עיוות זה- האחת, ביטולה של תקנה 3 לתקנות הגז בעילה של חוסר סמכות; השנייה, התרת הוצאות שערור הפיקדונות במסגרת סעיף 17 לפקודה. לעומתן, טוען המשיב כי תקנות הגז מעניקות הגנה אינפלציונית מלאה לאותו חלק מהפיקדונות שמימן רכישת מיכלי גז. לטענתו, מתייחסות תקנות הגז למיכלי הגז כנכס בלתי קבוע, ולפיכך מעניקות להם הגנה באמצעות ההון ושוללות את ההגנה הניתנת לנכסים קבועים באמצעות הנכס.

59. טוענת פז-גז כי תקנות הגז יוצרות "אנדרוגינוס" שכן למרות שמדובר בהון זר המממן נכס קבוע אין מתקיים הסממן המרכזי של הון זר, שהינו התרת הוצאות המימון בניכוי. גם אני בדעה כי הקושי הנוצר בסוגיית ההגנה מפני אינפלציה נובע מיצירת "אנדרוגינוס" המתבטא בהכרה מצד אחד בפיקדונות עצמם כהתחייבות ולא כהכנסה, ומצד שני אי התרה בניכוי של הפרשי השערוך הנוצרים בגין הפיקדונות. כך נוצר מצב בו הפיקדונות אינם מהווים הון עצמי, אך גם אינם ממלאים אחרי סממני ההון הזר. עם זאת, איני סבורה כי מצב זה מוביל לתוצאה אליה מבקשות המערערות להגיע. מאחר שהגעתי למסקנה, בחלקו הקודם של הדיון, שהסיכוי להשבת הפרשי שערוך הפיקדונות לידי הצרכנים בזמן הקרוב או בכלל הינו נמוך, ולפיכך אין להתיר בניכוי את הוצאות שערוך הפיקדונות, הרי שהמשמעות היא שהסיכוי להשבת הפיקדונות עצמם נמוך באותה מידה. לפיכך, לפחות לצורך הדיון בסוגיה שבפנינו, מהווים למעשה הפיקדונות

הכנסה בידי חברות הגז ולפיכך אמורים להיכלל בהון העצמי של החברה. אם זה היה מצב הדברים, הרי שחברות הגז היו מקבלות הגנה בפני האינפלציה דרך ההון, שכן סכום הפיקדונות היה מתווסף להון העצמי של החברה, אשר מקבל הגנה באמצעות הניכוי בשל אינפלציה שמעניק חוק התיאומים, וכן היתה מקווצת התוספת בשל האינפלציה על ידי תקנות הגז. יש לזכור כי במקביל מקבלים מיכלי הגז הגנה חלקית אף דרך הנכס על ידי מיסוי מופחת של הרכיב האינפלציוני בעת מימוש הנכס. עם זאת, המצב כיום הינו שהפיקדונות אינם מוכרים כהכנסה לצורך מס אלא כהתחייבות ולכן אינם נכללים בהון העצמי של החברה. מצב זה, אני סבורה, בסופו של יום אינו יוצר עיוות כלכלי המצדיק את ביטול התקנות, וזאת בשל העובדה שחברות הגז אינן ממוסות על הפיקדונות כהכנסה, למרות שמנקודת מבט כלכלית, כאמור, היה מקום לראות אותם ככזו. החיסרון בכך הינו שהן לא מקבלות את שערות הפחת עבור פיקדונות אלו, אך כאמור, אני סבורה כי המשוואה בכללותה פועלת לטובתן, ומכל מקום לא הוכח אחרת. יודגש כי איני מביעה עמדה באשר לסיווג הפיקדונות לצרכי מס ככל שמדובר בשנות המס הבאות או העומדות לדיון בעניין זה, והניתוח כולו מוגבל למסקנה שאין תקנות הגז פוגעות בחברות הגז באופן המצדיק את ביטולן.

60. תקנה 4 לתקנות הגז קובעת:

4. הקטנת הניכוי אם הותרה הוצאה

הותרה הוצאה בשל תוספת לערכם של פקדונות לקוחות, לא יותר סכום הניכוי לפי תקנה 2 אם הוא נמוך מההוצאה כאמור; עלה סכום הניכוי על סכום ההוצאות, יותר ההפרש בניכוי.

טוענות חברות הגז כי יש לפרש תקנה זו כמתירה להם בניכוי את הפרשי השערוך וזאת על מנת למנוע את העיוות שנוצר, לדעתן, מתקנות אלו. מאחר שקבעתי כי אין לראות בתקנות כיוצרות עיוות כלפי חברות הגז, אין בידי לקבל את פרשנותן של חברות הגז לעניין תקנה 4, פרשנות שאינה תואמת פשוטו של מקרא. מסכימה אני עם בית המשפט המחוזי כי תקנה זו נותרה על רקע היותו של עניין שערוך הפיקדונות תלוי ועומד בפני ערכאות משפטיות. לפיכך, פרשנותה הנכונה של התקנה הינה שהיא באה להסדיר מקרה בו יותר לחברות הגז על ידי בית המשפט לנכות הוצאות בגין שערוך הפיקדונות. מאחר שזה לא המצב בענייננו אין תחולה לתקנה זו.

61. טענה נוספת שמצאתי לנכון להתייחס אליה הינה האפליה כביכול אל מול מוסדות כספיים, אשר מנכים את שערוך הפיקדונות כהוצאה שוטפת. דינה של טענה זו

להידחות. התוצאה של אי התרתם בניכוי של הפרשי שערך הפיקדונות של חברות הגז אינה משליכה על פיקדונות הקיימים בחברות אחרות ומוגבלת לנסיבות הספציפיות של מקרה זה. אמנם ישנם פיקדונות המצויים בידי הבנקים לאורך זמן רב, אך קשה לומר שסבירות פירעונם על ידי הלקוח היא נמוכה. מאחר שמדובר בנסיבות שונות לחלוטין לא ניתן להשוות בין שני סוגי הפיקדונות ולטעון לאפליה בין חברות הגז למוסדות כספיים.

62. משהגעתי למסקנה זו אציע לחברי לדחות את הערעורים של חברות הגז לעניין שערך הפיקדונות.

חלק ב' – סוגיות נוספות

ע"א 9391/01

מקדמות

63. עניין נוסף עליו נסוב ערעורה של אמישראל הגז הינו סיווגם של כספים המכונים "מקדמות". כספים אלו, בדומה לפיקדונות, נגבים מכל לקוח חדש המתקשר עם אמישראל הגז בחוזה לאספקת גז ממרכזיה, כמקדמה עבור מלאי הגז המצוי במרכזיית הגז אליה מתחבר הלקוח. אמישראל הגז מתחייבת כי בעת פרישתו של הלקוח יוחזרו לו כספי המקדמות כשהם משוערכים לפי סכום המקדמה הנגבה בעת הפרישה מלקוח חדש. המשיב סבר כי יש להתייחס למקדמות כאל הכנסה שאין כנגדה הוצאה המותרת בניכוי, אלא במועד החזרתן של המקדמות בפועל לידי הצרכן, ומכאן המחלוקת בין הצדדים.

64. בית המשפט המחוזי בחן את המצב המשפטי והעובדתי הנוגע למקדמות, וקבע כי בפועל לא הוחזרו המקדמות לצרכנים. אמנם יצאו צווי פיקוח שונים שהורו לחברות הגז להחזיר לצרכנים את המקדמות שגבו מהם, אך בד בבד אפשרו אותם צווים לגבות מקדמות חדשות בתנאים שונים. לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי כי החזר סופי של המקדמות, אשר אין כנגדו גביה מחדש, לא בוצע מעולם. בית המשפט ציין כי אמישראל הגז לא הביאה בפניו כל הוכחה כי המקדמות הוחזרו ללקוחות באופן מלא וסופי בשלב כלשהו, או כי היה צפי ממשי להחזרתן של אותן מקדמות באופן מלא תוך זמן סביר. באשר לצפי להתנתקות צרכנים מחברת הגז, הפנה בית המשפט המחוזי לחלקו הראשון של פסק דינו, אשר עסק בפיקדונות. בית המשפט המחוזי הסתמך אף על קביעותיו של בית המשפט המחוזי (כב' השופט ביין) בעמ"ה 85/83 אהרון ושות' בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א י"ד 307 (1987) (להלן: עניין אהרון), אשר דן בעניין

המקדמות מספר שנים קודם לכן, ומאז, כך לפי בית המשפט המחוזי, לא השתנה דבר. בית המשפט המחוזי דן בטענתה של אמישראלגז לפיה יש לבחון את המקדמה כמשמעה בחוזה ההתקשרות, כפי שראוה הצדדים לעסקה, ואין לסווגה באופן שונה לצרכי מס. מאחר שבענייננו מדובר בהתחייבות חוזית של אמישראלגז להשבת המקדמה לצרכן, כך יש לסווגה אף לצרכי מס. בית המשפט המחוזי קבע כי הפרשנות השלטת בידי המס כיום היא זו המהותית, הבוחנת את משמעותה הכלכלית של העסקה ואינה מסתפקת באופן הפורמאלי בו הוגדרה על ידי הצדדים לעסקה. ביישמו כלל זה קבע בית המשפט המחוזי כי המקדמות אותן גובה אמישראלגז מלקוחותיה הינן למעשה הכנסה. מאחר שהסיכויים להשבת המקדמות, כולן או חלקן, הינו נמוך ואף מזערי, אין לראות בהן התחייבות אלא הכנסה. בית המשפט קבע כי עניין המקדמות ראוי להוות חריג לכלל המימוש, לפיו אין ההכנסה חייבת במס כל עוד לא הגיעה לכלל מימוש. בית המשפט נימק עמדתו בכך שמדובר בעניין זה בסכומי כסף שנתקבלו על ידי אמישראלגז, כאשר הסיכויים להישארותם בידיה לתקופת זמן משמעותית, אם לא לתמיד, הם גבוהים, ומנגד סופק על ידה אף המצרך שעבורו נשתלמו כספים אלו- הגז המשמש כמלאי. בית המשפט הסתמך בקביעתו אף על הדוקטרינה האמריקאית בדבר claim of right. בית המשפט ציין אמנם כי דרך המיסוי בה נהג המשיב בעניין זה מתיישבת עם דיווח על בסיס מזומן, אך בנסיבות עניין זה יש מקום לחריגה זו מעקרונות החשבונאות. לעניין שערוך המקדמות למד בית המשפט המחוזי גזירה שווה מניתוחו באשר לשערוך הפיקדונות.

65. אמישראלגז מבהירה בטיעוניה כי הלכה למעשה מהווה המקדמה מעין פיקדון נוסף, ולפיכך דין המקדמות ראוי שיהיה כדין הפיקדונות, אשר מסווגים כהתחייבות ולא כהכנסה. לטענת אמישראלגז קביעת בית המשפט המחוזי יוצרת עיוות כלכלי, שכן במקביל להכרה במקדמות כהכנסה לא הותר לה לנכות הוצאות בגין מכירת מלאי הגז ועלותו. לטענתה, מדובר בהתחייבות ודאית אשר סבירות החזרתה ללקוחות גבוהה ונתמכת בהחזרתן בפועל של מקדמות ללקוחות ובהחזרת סוג מקדמות נוסף, המכונה מקדמות מימון, לכלל הצרכנים. לגישת אמישראלגז מלאי הגז טרם נצרך על ידי הלקוחות, ולפיכך לא ניתן להגיד כי המצרך עבורו משתלמות המקדמות כבר סופק ללקוח. אמישראלגז תוקפת אף את הסתמכותו של בית המשפט המחוזי על ההלכות מהמשפט האמריקאי. עוד לטענתה, משלא קבע המחוקק דיווח על בסיס מזומנים במקרה זה, אין לסטות מקביעתו של המחוקק כי הדיווח יעשה על בסיס השיטה המסחרית.

66. המשיב טוען כי הוכח בפני בית המשפט המחוזי כי אין המקדמות קשורות למעשה לצריכת הגז המצוי בצוברים, וכי סכום זה נגבה מהלקוח כתנאי מוקדם להתקשרות ומוחזק על ידי אמישראלגז במשך עשרות שנים, כאשר אחוזי ההחזרים של מקדמות אלו הינם אפסיים. לפיכך, הוא סבור כי יש לראות בסכום זה הכנסה לצרכי מס. המשיב מציין כי המקדמות הינן תופעה שאין לה, ככל הנראה, אח ורע מחוץ לשוק הגז, וכי אף אמישראלגז הודתה כי מהותם של כספים אלו אינה קשורה למונח "מקדמה".

67. אני סבורה כי דרכה של השופטת המלומדת מבית המשפט המחוזי נכונה וראויה היא. אני תומכת בגישה, אותה משקף בית המשפט המחוזי, גישה הבוחנת עסקה באופן מהותי ועל פי הגיונה הכלכלי לצורך מיסויה. ודאי שאין ללכת שבי אחרי הגדרתה המילולית על ידי הצדדים, אלא לבחון את התממשותה מבחינה עובדתית. אמנם יש לנקוט במשנה זהירות במקרים מעין אלו, אך אין להיתלות בנימוקים פורמאליים לצורך מיסוי עסקה באופן שאינו תואם את מהותה ואת המטרות והרציונאלים העומדים בבסיס דיני המס. יש לזכור כי המחוקק אינו יכול לתפוש ברשתו כל מקרה וסיטואציה, ולפיכך העקרונות הכלליים הנקבעים על ידו אינם תואמים תמיד סיטואציה ספציפית. לשם כך בוחן בית המשפט כל מקרה לגופו ולנסיבותיו ובודק האם העקרונות הכלליים מתאימים למקרה המונח בפניו, או שיש לסטות מהם לצורך יישום ושימור הרציונאלים העומדים מאחורי עקרונות אלו. מובן, כי משהביע המחוקק דעתו כי יש לנהוג בדרך מסוימת אין לסטות מכך, אך קביעה זו אינה סותרת את הפרשנות התכליתית-מהותית-כלכלית הנדרשת מבית המשפט הבא לפרש את החוק ואת יישומו במקרה שבפניו. יש לזכור כי אף ההלכה, שאינה שנויה במחלוקת בין הצדדים, בדבר ניכוי הוצאות שהינן בגדר חוב תלוי, סוטה למעשה מהעקרונות הכלליים של הפקודה ויוצרת ניכוי הוצאות על בסיס שיטת המזומנים. סטייה זו ראויה היא מקום בו הדיווח הרגיל בהתאם לשיטה המסחרית מעוות את משמעותה האמיתית והכלכלית של העסקה. בחינתה של המהות הכלכלית האמיתית של העסקה לצורך קביעת תוצאות מס הינה הלכה מושרשת בבית משפט זה. אמר בעניין זה לא מכבר הנשיא ברק:

"תוצאות המס נגזרות על פי מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה. הצורה הפורמאלית איננה קובעת את תוצאות המס. הצורה הפורמאלית היא אך נקודת התחלה אך לא נקודת סיום. עמדתי על כך באחת הפרשות באומרי:

"מהותה של עיסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של העיסקה. שם העיסקה,

או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס" (ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347).

וכך ציין השופט בכור בפרשה אחרת:

"... כאשר נדרש בית המשפט לטפל בשאלת חבות העסקה במס, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראייה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה בית המשפט לאותו שם תואר או לבוש, וידון בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה כפי שהיא משתקפת ממהות ההסכם על פי תוכנו האמיתי" (ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד לד(1) 802, 804. ראו עוד: ע"א 328/79 מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות נ' ישראל גפני, פ"ד לד(4) 115, 120; ד"נ 16/82 פקיד השומה, תל-אביב נ' לידור, פ"ד לט(2) 757; רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש - אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 403; ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877; ע"א 7489/01 די רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35, 38) (ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלוונות צרפת ירושלים בע"מ, תק-על 2006(2), 2390).

68. סוגיית המקדמות דומה עד מאוד לסוגיית הפיקדונות, ולמעשה מניתוחי את סוגיית הפרשי שערות הפיקדונות ניתן היה להסיק את עמדתי גם בשאלת המקדמות. כפי שצינו חברות הגז עצמן בטענותיהן, ישנו קשר הדוק בין הכרה בפיקדונות כהכנסה חייבת לבין אי הכרה בניכוי הוצאות הפרשי שערות הפיקדונות. כך גם בסוגיית המקדמות. מדובר בכספים אשר במהותם ניתנים על ידי הצרכן בתחילת ההתקשרות עם אמישראלגז, ואינם מוחזרים לו אלא עם פרישתו מההתקשרות עם החברה. מהניתוח בנושא הפיקדונות נמצאנו למדים כי הסיכוי למעבר לקוחות מחברת גז לאחרת והפסקת התקשרות של צרכן עם חברת הגז הינו נמוך ביותר. קביעה זו מתעצמת אף יותר כאשר מדובר בלקוחות המחברים באמצעות מרכזייה, שכן נדרש רוב מסוים של דיירי הבניין המשותף לצורך התנתקות מחברת גז אחת ומעבר לאחרת. לפיכך, ככל שמדובר בכספי המקדמות, נראה, בהתאם למציאות הקיימת כיום והניתנת לצפייה בעת הזו, כי כספים אלו מוחזקים ויוחזקו בידי אמישראלגז לאורך תקופה ארוכה ביותר, אם לא תמידית. ניתן לומר כי כספים אלו אינם מוחזרים על פי רצונו של הלקוח, וזאת בשל החסמים הקיימים בשוק זה, וכן בשל העובדה שמעבר הלקוח הבודד מחברת גז לאחרת מותנה

ברצונם של שכניו לבניין המשותף. כמו כן, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, אין כל קשר בין סכומי המקדמות לצריכת הגז, בצוברים או בפועל.

69. ויודגש, אין בדברים אלו כדי ליצור כלל אחיד וברור באשר למקדמות ופיקדונות הנגבים על ידי נותני שירות מלקוחותיהם. הכלל הנקבע במקרה דנן הינו ייחודי לנסיבות מקרה זה. ייחודיותו מתבטאת בנסיבות ההתקשרות המיוחדות ללקוח עם חברת הגז. נסיבות אלו מלמדות על קשיים בלתי מבוטלים בסיום התקשרות בין צרכן לחברת גז, בייחוד כאשר מדובר בלקוחות המחוברים דרך מרכזייה משותפת, על העדר תחרות בענף ועל מעבר מזערי של לקוחות מחברת גז לאחרת. מאחר שהחזרת כספי המקדמות לצרכן תלויה בניתוק ההתקשרות עם אמישראלגז, התוצאה היא שכלל לא ברור אם ומתי יוחזרו כספי המקדמות ללקוחות. כמו כן המשמעות היא, שבשל חסמי שוק הגז ובשל המצב המשפטי הנוגע להתנתקות ללקוח ממרכזית גז, לא ניתן לומר כי הלקוח חופשי באופן מלא להחליט אם ומתי יוחזרו לו כספי המקדמות (ראו את פסק הדין האמריקאי *Commissioner of Internal Revenue v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 US 203 (1990) (להלן: עניין *Indianapolis*)). כמו כן קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, כמו גם של בית המשפט המחוזי בעניין אהרון מצביעות על כך שמהותה הכלכלית של העסקה אינה כמהותו של פיקדון אלא ניתן לראותה כשיפוי בגין הוצאות מימון של חברות הגז על מלאי הגז שטרם נצרך אך מצוי זה מכבר במרכזיות.

70. אני סבורה כי גם הדין האמריקאי, למרות טענותיה של אמישראלגז, תומך בתוצאה זו. אמישראלגז מסתמכת בטענתה על פסק הדין של בית המשפט העליון בארצות הברית בעניין *Indianapolis*. בעניין זה נידון עניין מיסויים של פיקדונות שנגבו על ידי חברה המספקת חשמל כביטחון לגביית חשבונות עתידיים. בית המשפט העליון קבע כי אין לראות בכספים אלו מקבילה לכספים המהווים תשלום מראש (אשר על-פי הדין האמריקאי ממוסים כהכנסה בעת קבלתם) ולכן אין למסותם כהכנסה במועד קבלת הכספים. הנימוק הרלוונטי לענייננו היה שכספים אלו לא היו בשליטתה המוחלטת של החברה הנישומה בעת הפקדתם, שכן החברה התחייבה בהחזרת פיקדונות אלו בסופו של דבר, כאשר המועד והאופן להשבתם היו נתונים במידה רבה לשליטת הלקוח. בית המשפט מבחין בין כספי מקדמה שנועדו להבטיח את ביצוע העסקה ורכישת המוצר, לבין כספי הפיקדונות שלא נועדו לשם כך, שכן הלקוח אינו מתחייב לצרוך חשמל, ולפיכך אין מילוי החובות החוזיות של החברה מספיק לשם הותרת כספי הפיקדונות בידיה.

לטעמי, כספי המקדמות המשולמים לאמישראלגז על ידי צרכניה דומים, לצורך האנלוגיה, יותר לתשלומים מראש מאשר לכספי פיקדונות הנידונים בעניין *Indianapolis*. בשל הנסיבות המיוחדות של התקשרות צרכני משקי הבית עם חברות הגז, ניתן לומר כי כספי המקדמות המשולמים לאמישראלגז הינם בשליטתה המוחלטת, והחזרתם, במידה רבה, ובייחוד כאשר מדובר במרכזיות בכתים משותפים, אינה תלויה בצרכן. אמנם ודאי כי אין הלקוח מתחייב לצרוך את הגז המצוי במרכזיות, אך בשל הנסיבות האמורות ההנחה היא כי יכולתו של הצרכן לסגת מההסכם עם חברת הגז ולהחזיר לה את מלאי הגז תמורת החזרת כספי המקדמות לידי הינה מוגבלת ביותר ובפועל כמעט ואינה מתרחשת.

71. בפסק דין אחר של בית המשפט לערעורים בארצות הברית (*City Gas Company of Florida v. Commissioner of Internal Revenue*, 689 F.2d 943 (1982)) נעשתה הבחנה בין כספים המשולמים מראש כמקדמות על חשבון תשלומים עתידיים, לבין כספים המשולמים כבטחונות מפני נזקים כאלו או אחרים. בעוד שהראשונים ימוסו כהכנסה בעת קבלתם, האחרונים לא ניתנים למיסוי גם אם הנישום עושה בהם שימוש זמני. עם זאת סבר בית המשפט שרוב המקרים אינם משתייכים באופן מוחלט לאחת משתי האפשרויות הללו אלא מורכבים משתי המטרות. לפיכך קבע בית המשפט את מבחן המטרה העיקרית, אשר יקבע בהתאם לנסיבות המקרה וכוונת הצדדים. כספים אשר מטרתם העיקרית הינה תשלומים מראש ימוסו כהכנסה בעת קבלתם, ולהיפך.

בנסיבות העניין שבפנינו, ועל סמך קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, ניתן לומר כי המקדמות מהוות מעין תשלום מראש, או כדברי השופט פלפל בעניין אהרון, שיפוי בגין הוצאות מימון של החברה. לפיכך, גם מסיבה זו יש להתייחס לכספים אלו כהכנסה בעת קבלתם.

לפיכך, הייתי מציעה לדחות את ערעורה של אמישראלגז גם בנקודה זו.

חובות אבודים ומסופקים

72. סוגיה זו עוסקת בהתרתם בניכוי של שני סכומי כסף, האחד על סך 136,606 ₪ שנרשם על ידי אמישראלגז כ"חובות מסופקים", והשני על סך 641,587 ₪ שנרשם על ידה כ"חובות אבודים", בהתאם לסעיף 17(4) לפקודה. המשיב טען כי סכומים אלו אינם עומדים בתנאי הסעיף ולכן אין לנכותם. בית המשפט המחוזי קבע כי סכומים אלו נקבעו על ידי אמישראלגז באופן אוטומטי, כך שכל חוב שלא נפרע תוך שישה חודשים

מתום שנת המס בה נוצר החוב נרשם כחוב אבוד (להלן: השיטה האוטומטית). בית המשפט ציין כי למרות שניתנה לה הזדמנות, לא טרחה אמישראלגז להציג כל ראיות להצדקת הניכוי. בית המשפט קבע כי רשימת החובות המרכיבה את החובות האבודים אינה מפורטת ואינה מבוססת. חשבה של אמישראלגז טען כי איבד את המסמך שמפרט חובות אלו, אך בטענה זו שנטענה בעלמא אין די כדי לקבוע כי אכן מדובר בחובות אבודים. אף באשר לחובות המסופקים נקבע כי אמישראלגז לא הציגה כל בדל ראיה להוכחת טענותיה ולביסוס חובות אלו כמסופקים. מעבר לדרוש התייחס בית המשפט לעצם ביסוס החובות האבודים על "השיטה האוטומטית". בית המשפט קבע כי לשיטה האוטומטית אין אחיזה לא בפקודה ולא בתורת החשבונאות הפיננסית, ואין לבסס עליה הערכות לצורכי מס.

73. אמישראלגז מעלה טענות שונות כנגד קביעות בית המשפט בסוגיה זו. איני רואה צורך לפרטן, שכן איני סבורה שיש מקום להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, לפיהן לא עמדה אמישראלגז בנטל הראיה המוטל על שכמה להוכיח כי אכן מדובר בחובות אבודים ומסופקים. איני סבורה כלל כי המשיב הקשה במקרה זה על אמישראלגז "יתר על המידה", כפי שהיא מנסה לטעון, שכן על פי קביעותיו של בית המשפט המחוזי כל טענותיה של אמישראלגז בעניין זה היו טענות בעלמא שלא בוססו כלל על ראיות. עוד מנסה אמישראלגז לטעון כי "השיטה האוטומטית" עליה ביססה את בקשותיה לניכוי חובות אבודים ומסופקים הינה שיטה חשבונאית מקובלת, וכי כאשר בא נישום ליישמה אין הוא צריך להביא ראיות ספציפיות עבור כל חוב, שכן אז היה מתאיין יתרונה של השיטה. איני נדרשת כאן לשאלה האם ניתן באופן עקרוני להסתמך על "השיטה האוטומטית" לצורכי ניכויים של חובות אבודים ומסופקים, שכן אמישראלגז היתה צריכה לפחות לספק נתונים כלליים, למשל כאלו המבוססים על נתוני העבר, המצדיקים את הסתמכותה על שיטה זו, ואת פרק הזמן אותו קבעה במסגרת שיטה זו. משלא עשתה אפילו זאת, ממילא אין להכיר בשיטה זו לצורך הניכוי המבוקש. מאחר שכאמור לא הביאה אמישראלגז אף ראיות ספציפיות להוכחת החובות האבודים והמסופקים, איני רואה כיצד ניתן לאפשר לה לנכות את הסכומים עליהם נסב עניין זה, והרי מוסכם על כולם כי הצהרה בעלמא אינה מהווה הוכחה מספקת על מנת להפוך חוב לחוב אבוד או מסופק (ראו עמ"ה 168/79 סוכנות השרון להספקת דלק נ' פקיד שומה פתח תקווה, פד"א ד 172; עמ"ה 392/82 החברה האמריקאית להובלת גז בע"מ נ' פש"מ ג, מיסים ב/3 (מאי 1988) עמ' ה-153).

הייתי מציעה לדחות את הערעור בנקודה זו.

74. אמישראלגז ביקשה להכיר בהכנסה מראש עבור סכומים שהתקבלו על ידה מאת הצרכנים לצורך ביצוע בדיקות תקינות תקופתיות של ציוד המשמש לאחסון גז פחמימני מעובה (גפ"מ), ואשר לא בוצעו בתוך שנת המס בהן נגבו הכספים. כנגד הכנסה זו רשמה אמישראלגז בספריה הפרשה בגובה עלות בדיקות התקינות. המדובר בסכום של 6.8 מיליון ₪ בשנת 1989 ובסכום של 6 מיליון ₪ בשנת 1990. המשיב סירב להכיר בהפרשה זו מאחר ואמישראלגז לא הצליחה להדביק את הפיגור בביצוע הבדיקות, ולפיכך הפרשה זו לא קטנה אלא תפחה משנה לשנה. כמו כן סבר המשיב כי מדובר בהתחייבות של אמישראלגז כלפי עצמה ולא כלפי אחר ולפיכך, על-פי ההלכה הפסוקה, לא ניתן להתיר את ניכוייה אלא בעת מימושה.

75. בפן העובדתי קבע בית המשפט המחוזי כי אמישראלגז לא הביאה כל ראיה לכך שהציוד בו אמורות להתבצע הבדיקות הינו ציוד שאינו בבעלותה. כמו כן קבע בית המשפט, מעיון בחוזה ההתקשרות בין אמישראלגז ללקוחותיה, כי אין עליה כל חובה המופנית כלפי הצרכן לבצע את הבדיקות התקופתיות. לפיכך נקבע כי מדובר בחובה כללית מן הדין שהוטלה על אמישראלגז לביצוע הבדיקות, והתחייבות זו אינה מופנית כלפי אדם אחר, ולפיכך אין להתירה בניכוי אלא בשעת הוצאתה. עוד קבע בית המשפט כי אמישראלגז פיגרה משמעותית בביצוע חובותיה לבדיקות תקופתיות. מכך, ניתן ללמוד, על-פי בית המשפט המחוזי, כי הסכומים שנגבו מהלקוחות עבור ביצוע בדיקות תקופתיות לאחר כניסת הרפורמה במשק הגז לתוקפה, לא שימשו לה לביצוע הבדיקות בהן היא מחויבת בשל הפיגור בעבודות שנצבר עם השנים. המשמעות היא, לדעת בית המשפט המחוזי, שחלק מהכספים שנגבו מהלקוחות עבור הבדיקות כלל לא יהפכו להוצאה שכן הבדיקות לא יבוצעו, ובאשר לבדיקות שכן יבוצעו בעתיד, הרי שסביר כי אמישראלגז תגבה סכום נוסף עבורן. יוער כי התשלומים עבור הבדיקות נגבים מהצרכנים במסגרת מחיר הגז, מבלי שידוע כיצד נבנה התמחור. מאחר שישנו ספק לגבי ההוצאות להן עשויה אמישראלגז להיזקק בעתיד, סבר בית המשפט כי יש למסות את התשלומים שנגבו בגין הבדיקות בעת קבלתם, כחריג לשיטה המצטברת.

76. אף בסוגיה זו איני רואה צורך לרדת לעומקם של דברים, שכן לא מצאתי סיבה לסטות מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי, לפיהן "לא טרחה המערערת להציג למשיב ולבית המשפט, כל רישומים וחשבונות לצורך הערכת היקפן של הוצאות אלה; עובדה המונעת אמידתן". אני סבורה כי די בכך כדי לדחות את הערעור גם בנקודה זו. מעבר לכך אעיר כי אין בידי לקבל את טענתה של אמישראלגז כנגד אי

התרתן בניכוי של הפרשות בגין הבדיקות שעתידות להתבצע, בעוד שהתשלומים עבור בדיקות אלו נרשמו והוכרו כהכנסה מראש. על-פי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי נראה כי אמישראלגז ממשיכה לגבות באופן רציף כספים לכיסוי בדיקות התקינות, בעוד שהבדיקות עצמן לא מתבצעות. המשמעות היא, לפי קביעת בית המשפט המחוזי היא שאמישראלגז תגבה כספים נוספים עבור בדיקות אלו בטרם תבצע אותן ולפיכך קשה לומר כי ישנה הקבלה בין הסכומים שהוכרו כהכנסה מראש לבין הסכומים אותם מבקשת אמישראלגז להכיר כהפרשה.

הפרשות בגין תשלומים לקבלנים עצמאיים

77. הסוגיה האחרונה עליה מערערת אמישראלגז עוסקת בהתרתן בניכוי של הוצאות אותן צפתה במסגרת קשריה העסקיים עם מחלקי הגז והאינסטלטורים העצמאיים שהועסקו על ידה כקבלני משנה. לטענת אמישראלגז היא צפויה להיתבע על ידי קבלנים אלו על הטבות שכר בטענה שמתקיימים בינה לביניהם יחסי עובד-מעביד. בית המשפט המחוזי קבע כי למרות שישנה תביעה חלוטה אחת שהתקבלה בעניין זה, הרי שלצורך ביצוע הפרשות נוספות היה על אמישראלגז להביא ראיות כלשהן להוכחת קיומו של סיכוי להיתבע, כגון פניות קונקרטיות של קבוצות קבלנים אליה בדרישה שתכיר בהם כעובדיה.

78. סוגיה זו, כשתי קודמותיה, אף היא אינה דורשת ליבון לעומקה. תמימת דעים אני עם בית המשפט המחוזי כי על אמישראלגז היה להביא ראיות כלשהן להוכחת הסבירות כי תיתבע בעתיד על ידי קבלנים עצמאיים. בהעדר כל ראיה מסוג זה לא ניתן לומר כי יש להתיר בניכוי הפרשות לכיסוי תביעות אלו.

ע"א 6557/01

שיעור הפחת בגין מונים

79. ערעורה של פז-גז נסב על נקודה נוספת שעניינה שיעור הפחת הניתן לה בניכוי בגין מוני הגז אותם היא מפעילה. שיעור הפחת החל על מונים אלו בהתאם לתקנות מס הכנסה (פחת) 1941 (להלן: תקנות הפחת) הינו 7%, שכן הם מסווגים תחת "מכונות וציוד כלליים". פז-גז דרשה מפקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו בהתאם לתקנה 4 לתקנות הפחת, המאפשרת הכרה בשיעור פחת מוגדל במקרה בו נוכח כי "קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל", ולהכיר בשיעור פחת של 14% עבור המונים

שברשותה. טענתה היתה כי המונים מופעלים 24 שעות ביממה וכי אורך החיים הממוצע של מונה גז הינו 7 שנים.

80. בית המשפט המחוזי קבע כי מאחר ופז-גז לא תקפה את תקנות הפחת עצמן, אין באפשרותו להתערב בסיווגם של המונים תחת "מכונות וציוד כלליים" ובקביעת שיעור הפחת של 7%, ולפיכך השאלה תוך כמה שנים מתבלים המונים אינה רלוונטית. לטעם בית המשפט המחוזי השאלה היחידה הדרושה ליבון הינה "האם עובדת היות המונים מופעלים לאורך כל שעות היממה, מובילה למסקנה כי קיימת גביהם "כליה ובליה", בשיעור של למעלה מן השיעור הרגיל הקבוע בתקנה 4, מחמת שהמונים "עובדים במשמרות נוספות". בית המשפט קבע כי פז-גז לא עמדה בתנאי התקנה, שכן מטבעם של המונים שהם עובדים במשך 24 שעות ביממה ולכן לא ניתן לומר כי חלה בהם כליה מעבר לשיעור הרגיל בשל עבודה במשמרות. בית המשפט אמנם סבר כי יתכן וישנו טעם לפגם מן ההיבט הכלכלי בקביעת הצורך להפעלת שיקול דעתו של פקיד השומה רק בנסיבות של עבודה במשמרות נוספות, אולם אין מנוס מפירוש זה לתקנה.

81. פז-גז טוענת בסיכומיה כי יש לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת כ"תקנת סל" המיועדת למקרים בהם הפחת הסטנדרטי הקבוע בתקנות אינו עולה בקנה אחד עם הפחת האמיתי, הכלכלי. לטענתה יש לפרש את המונח "משמרות נוספות" כתנאי המכוון לנכסים המופעלים לאורך שעות רבות, ואשר מתבלים בשיעור גבוה משיעור הפחת המצוין בקבוצה אליה הם נמנים במסגרת התקנות.

מנגד, טוען המשיב כי לתקנה 4 כלל אין תחולה בעניין זה, שכן המונים אינם ציוד העובד ב"משמרות נוספות". לטענתו, פירושה של פז-גז עומד בניגוד ללשונה המפורשת של תקנה 4 ולתכליתה שהינה להעניק פחת מואץ רק לציוד המתכלה מעל שיעור הפחת שנקבע לו בתוספת, בשל העובדה שהוא מנוצל מעבר לשימוש הרגיל בו. המשיב טוען כי על-פי ההיגיון שביסוד טענת פז-גז התוספת לתקנות הפחת היא מיותרת לחלוטין והיה מקום לקבוע בכל מקרה את שיעור הפחת על-פי שיעור הבלאי בפועל. המשיב סבור כי הדרך בה נקט מתקין התקנות נועדה למנוע התדיינויות אינסופיות ביחס לשיעור הפחת בפועל. תכליתו של החריג בעניין המשמרות הנוספות הינה, כפי שציין בית המשפט המחוזי, להשוות את מעמדם של שני מפעלים המפעילים ציוד זהה אך עובדים מספר משמרות שונה.

82. תקנה 4 לתקנות הפחת קובעת:

4. מכסות האחוזים שתקובלנה כיסוד לחישוב סכום הפחת שיש לנכותו עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה

הסכום שינוכה עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בבירור ההכנסה המחייבת במס, יחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטות בתוספת ב' לתקנות אלה:-- בתנאי כי אם נוכח פקיד השומה במקרה כלשהוא, כי קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות, יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יחושבו לפי מכסות אחוזים שימצא לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו באותה התוספת.

התוספת השניה בתקנות, אליה מתייחסת תקנה 4, מפרטת רשימה של נכסים ולצידם שיעורי הפחת שינוכו בגינם. בענייננו אין מחלוקת בין הצדדים על סיווגם של מוני הגז ברשימה זו במסגרת "מכונות וציוד כלליים", אשר שיעור הפחת בגינם קבוע ל-7%. יוער כי מסיווג זה מוחרגים נכסים רבים אשר לגביהם קבועים שיעורי פחת שונים.

כפי שציין בית המשפט המחוזי, התנאי להפעלת שיקול דעתו של פקיד השומה על-פי תקנה 4 הינו קיום כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל מחמת עבודה במשמרות נוספות. לצורך עניין זה אניח כי אכן, כטענת המשיב, החריג האמור בתקנה 4 מותנה בקשר סיבתי בין שיעור הפחת העולה על השיעור הרגיל לבין השימוש בנכס במשמרות נוספות. ממילא אינני נזקקת לדיון בשאלה האם יכולות להתקיים נסיבות אחרות הגורמות לשיעור פחת מוגבר בפועל ומצדיקות החלטה של תקנה 4.

83. מהי אם כן פרשנותם הנכונה של הביטויים "למעלה מן השיעור הרגיל" ו"משמרות נוספות"? הבהרתי כבר לעיל כי מטרתו של ניכוי הפחת הינה שלא למסות את הונו של הנישום, שכן יש להביא בחשבון שרווחי הפירות של הנישום כוללים בתוכם גם השקעות הוניות. לפיכך מתחשב המחוקק בבלאי הטבעי המתרחש בנכס ומתיר בניכוי הוצאות בגין פחת. מובן כי לשם השגת מטרה זו ישאף המחוקק לקרב ככל הניתן את שיעורי הפחת המותרים בניכוי לשיעורי הפחת המתקיימים בפועל בנכס. עם זאת, אין להסיק מכך כי המחוקק מתיר את ניכויים של שיעורי הפחת "האמיתיים" בכל מקרה ומקרה. להיפך, נקודת המוצא של מתקין התקנות היא שנקבעים שיעורים אחידים של פחת לכל סוג נכס המפורט בתוספת. עם זאת, הושאר פתח לשינוי השיעור הקבוע עבור נכסים העובדים במשמרות נוספות. פתח זה יש לפרש ככל הניתן, בהתאם לתכלית האמורה, כשואף לאפשר את ניכוי הפחת בפועל ולא זה הספקולטיבי שנקבע בתקנות. יש להביא בחשבון כי מקום בו ניתן לנישום ניכוי פחת בשיעור הפחות משיעור הפחת האמיתי של הציוד שברשותו, הרי שיש בכך מיסוי יתר של הנישום

ופגיעה בקניינו, ולפיכך, ככל ששיקולים אחרים אינם גוברים על שיקול זה, יש לקרב את מצבו של הנישום למצב המתקיים בפועל.

אני סבורה כי אף המחוקק ומחוקק המשנה התכוונו להגשים תכלית זו ככל הניתן. הדבר נלמד מהפירוט הרב של תוספת ב' לתקנות הפחת. התוספת קובעת את שיעור הפחת בקטגוריות כלליות, כגון "רהיטים ואביזרים כללים", "מכונות וציוד כלליים" וכדומה, אך מאלו היא מחריגה סוגים רבים של נכסים אשר שיעור הפחת הקבוע שלהם שונה, בהתאם למצב הקיים בפועל. כך למשל ניתן למצוא שיעורי פחת ייחודיים למיכלי גז, מכונות אספרסו להכנת קפה, בריכות, סוללות, צינורות פלדה וכו'. על רצונו של מחוקק המשנה לקרב את התקנות ככל הניתן למצב שיעור הפחת בפועל ניתן ללמוד גם ממספר הרב של התיקונים שבוצעו בתוספת זו, תיקונים שנועדו, כך ניתן לשער, לתקן שיעורי פחת של נכסים אשר התגלה כי שיעור הפחת שניתן להם בתקנות אינו תואם את הקיים בפועל.

84. אמנם לא ניתן לשלול את גישתו של בית המשפט המחוזי ושל המשיב ואת ההיגיון העומד בבסיסה, אך על מנת למלא אחר התכלית האמורה אני סבורה כי יש ללכת בדרך הפרשנות שמציעה פז-גז. אני סבורה כי דרך פרשנות זו אינה מתיישבת עם לשון התקנה, וודאי אין לומר כי אין לה "נקודת אחיזה ארכימדית" בלשונה (ראו עניין אינטרבילדינג, בעמ' 708). על פירושם של מונחים תוך ראיית תכלית התקנה, צוטטו בעניין אינטרבילדינג (בעמ' 712) הדברים הבאים:

"...מובנו של החוק לא ייקבע אך על פי מובנה המילוני של הלשון. ללשון יינתן אותו מובן אשר מגשים את המטרה המונחת ביסוד החקיקה. בדומה, מובנו של החוק לא ייקבע אך על פי המובן היוריספרודנטלי שניתן למושגים בהם משתמש דבר החקיקה. מובנו של החוק ייקבע על פי המטרה המונחת ביסודו. מביין המובנים הלשוניים השונים יבחר אותו מובן לשוני אשר מגשים את התכלית שהחוק נועד להגשים (ראו ברק פרשנות במשפט 81 (כרך ב', 1993); ע"פ 3027/90 חברת מודיעים בינוי ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(395) 364, (4); בג"צ 267/88 רשת כוללי האידרא, עמותה נ' בית המשפט לעניינים מקומיים, פ"ד מג(3) 728, 736. זו הפרשנות התכליתית המקובלת עלינו והנגזרת מהתפיסה הכללית שהמשפט אינו גן עדן של מושגים אלא חיי יומיום של צרכים, אינטרסים וערכים, אותם מבקשת חברה נתונה להגשים בזמן נתון" (כבוד הנשיא א' ברק בדנג"ץ 4601/95 סרוסי נ' בית הדין הארצי לעבודה ואח' (טרם פורסם), פסקאות 7-8).

"לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם... יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו... בכל אלה צריך הפרשן להתחשב... 'אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו'..." (עניין חצור, בע' 77).

כך גם בענייננו אין לפרש את המונח "משמרות נוספות" על-פי פרשנותו המילונית או היומיומית, אלא בהתאם לתכלית המונחת בבסיס התקנה. אני סבורה כי נקודת המוצא של מחוקק המשנה הינה שציוד רגיל וממוצע מתבלה בשיעור פחת של 7%. כאשר קצב הבליה עולה על 7%, בשל כך שהנכס מופעל מעל לשעות שבו מופעל הציוד הרגיל שהיה לעיני מחוקק המשנה, חלה תקנה 4. איני סבורה כי יש אחיזה להבחנה שערך בית המשפט המחוזי בין ציוד אשר מעצם טבעו עובד שעות רבות, לבין ציוד אשר מישהו מחליט להפעילו שעות רבות. שני החריגים, כך אני סבורה, נכללים במונח "משמרות נוספות". למעשה מבטא מונח זה קצב עבודה. כאשר נישום משתמש במכונה או בציוד מעבר לקצב העבודה הרגיל באותה מכונה או באותו ציוד, ניתן לומר כי הוא מפעיל את הנכס במשמרות נוספות. כך גם כאשר נישום משתמש בנכס אשר מעצם טבעו עובד בקצב גבוה מהרגיל במכונות וציוד בדרך כלל. לפיכך, אני סבורה, מוצדקת הפרשנות המתייחסת לקצב העבודה של הנכס ולא דווקא להפעלתו במסגרת של משמרות במובן הרגיל של המילה (וראו גם אברהם אלתר ומאיר לביא "כפל פחת מואץ" מייטס 5/א-1 (אוקטובר 1995)). אעיר כי אף בית המשפט המחוזי סבר שלו היתה פז-גז תוקפת את תקנות הפחת עצמן בהיותן בלתי סבירות "אפשר והיה הדבר צולח בידה".

איני סבורה כי פרשנות זו תביא להתדיינויות אינסופיות כפי שחושש המשיב. יש לזכור כי נטל ההוכחה מצוי על כתפי הנישום ולכן לא סביר כי פרשנות זו תטיל משא כבד מדי על שכמו של פקיד השומה או על כתפיהם של בתי המשפט. בעניין אינטרביילדינג (בעמ' 717), אשר מעלה סוגיה דומה, נאמר בעניין זה:

"אני ער לכך כי בפרשנות המוצעת על-ידי, לסוגיית שלפנינו, שהיא כאמור, טובה וצודקת יותר כלפי הנישום ומביעה את תכלית החוק, היינו תשלום אמיתי של מס, במקום שניתן לעשות זאת, נותר, לעתים, קושי עובדתי, בעוד שבפירוש שנקבע על-ידי בית המשפט נעלם קושי עובדתי זה בשל כך שנקבעה נוסחה מסויימת החלה על

כולם על הטוב ועל הרע, על מי שיכול להוכיח חישוב ספציפי ועל מי שאינו יכול להוכיח. דין אחד על כולם. בכך תוקל גם עבודת המשיב ובית המשפט. אך האמת והצדק עם אותו נישום, היכול להוכיח את הפרוט, היינו את קיומו של הליווי הפיננסי הספציפי לאותו פרויקט. במקרה שלפנינו הייתה הסכמה לאפשרות כזו בעניינה של החברה. מדוע לא תהיה אפשרות דומה במקרים אחרים ומדוע יש לקפח מראש נישומים בהנחה שאפשרות כזו אינה קיימת, ברוב המקרים? מכל מקום הפירוש יחול כמובן רק באותם מקרים שקיימת אפשרות להוכיח מעקב כזה. במקרים שלא ניתן לבדוק את ייחוס הוצאות הריבית - לא יחול הפירוש האמור."

אף בפרשות נוספות ניתן למצוא כי גישת בית משפט זה הינה להטיל על הנישום מס אמת על ידי מתן אפשרות לנישום להוכיח עובדתית כי המקרה שלו אינו תואם את החזקה הכללית הקבועה בחוק (ראו ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מירון (לא פורסם, 27.12.04) וההפניות שם). כמובן שיש לבחון כל עניין גם בהתאם לשיקולים נוספים רלוונטיים, כגון העומס שיוטל על מערכות השומה ובתי המשפט, וכן שיקולי יעילות, יציבות וודאות (ראו עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסים יח/א-79 (אפריל 2004)), אך במקרה זה, בו מחוקק המשנה הוא אשר יצר את הפתח לסטייה מהשיעורים הקבועים בתקנות, באמצעות תקנה 4, נראה כי מתן פרשנות המגשימה את תכליתו של חריג זה ויוצרת אחידות בין נישומים שונים, הינה מוצדקת, מה גם שכאמור, איני סבורה כי פרשנות זו תביא לעומס יתר על מערכות אלו.

אשר על כן, הייתי מציעה לקבל את ערעורה של פז-גז בנקודה זו. מאחר והמשיב לא חלק בטענותיו על ההנחה שאורך חייהם של מוני הגז הינו 7 שנים, כפי שטענה פז-גז ואף ביססה בראיות, יש לקבוע כי שיעור ניכוי הפחת שינתן לפז-גז עבור מוני הגז הינו 14%.

ע"א 8849/01

הוצאות מימון בגין הלוואה שיעודה חלוקת דיבידנד

85. חברת פז-גז 1993 בע"מ, שהינה המשיבה 2 בתיק זה (להלן: 212-19), היא תוצר של מיזוג עסקי בין שתי חברות - פז-גז חברה לשיווק בע"מ, שהינה המשיבה 1 בתיק זה (להלן: 112-19), וחברת פטרולגז בע"מ (להלן: פטרולגז). בטרם המיזוג היה שוויה של פז-גז 1 כפול כמעט משוויה של פטרולגז. על מנת להשוות את שווי שתי החברות

המתמזגות, היה צורך להקטין את שווייה של פז-גז 12 כך שלאחר המיזוג יחזיקו בעלי מניותיה ב-50% מהון המניות של פז-גז 22 ובעלי המניות של פטרולגז ב-50% הנותרים. מהלך זה בוצע על ידי חלוקת דיבידנד לבעלי המניות. לשם כך נטלה פז-גז 12 הלוואה בסך 31 מיליון ₪ ופטרולגז נטלה הלוואה על סך 4 מיליון ₪, ובו ביום חולקו לבעלי מניותיה של פז-גז 12 דיבידנדים בסכום כולל של 28 מיליון ₪ ולבעלי מניותיה של פטרולגז דיבידנדים בסכום כולל של 4 מיליון ₪. לאחר המיזוג נטלה על עצמה פז-גז 22 את התחייבויותיהן של החברות המתמזגות בגין ההלוואות האמורות וביקשה לנכות בגינן הוצאות מימון אותם שילמה על קרן ההלוואות. פקיד השומה סירב להתיר את הניכוי.

86. מהפן העובדתי קבע בית המשפט המחוזי כי לא ניתן לנתק את הקשר בין ההלוואות שנטלו החברות המתמזגות לצורך חלוקת דיבידנדים לבין ההתחייבות שנטלה על עצמה פז-גז 22 לפרוע התחייבויות אלו. לפיכך סבר בית המשפט כי עליו לדון בשאלה שהוצגה לפניו תוך התייחסות אל המטרה העיקרית שלמענה נלקחו ההלוואות על ידי החברות המתמזגות, דהיינו חלוקת דיבידנדים. בית המשפט קבע שחלוקת הדיבידנדים נועדה לצורך השוואת שיעורי ההחזקות של בעלי המניות בכל אחת מהחברות המתמזגות, ודחה את טענתו של המשיב לפיה המניע לחלוקת הדיבידנדים היה לזכות בפטור ממס אגב מיזוג בהתאם לסעיף 103ב לפקודה. בית המשפט סבר שגם לולא השוואת שווי השוק של החברות הן היו זוכות לפטור ממס אגב מיזוג. מכל מקום ציין בית המשפט כי שאלת המניע חסרת נפקות בעיניו. מכאן עבר בית המשפט לדון בשאלה האם כעיקרון ניתן לנכות במסגרת סעיף 17(1)(א) לפקודה הוצאות מימון של חברה בגין הלוואה שנטלה לצורך חלוקת דיבידנדים. בית המשפט קיבל את טענת פז-גז לפיה אין הבדל בין מצב בו מחלקת חברה דיבידנדים מתוך רווחיה ונוטלת במקביל הלוואה לרכישת ציוד ומלאי, לבין מצב בו היא רוכשת ציוד ומלאי מכספי רווחיה ובמקביל נוטלת הלוואה לצורך חלוקת דיבידנדים. לטעם בית המשפט הפקודה אדישה, ככלל, לשאלה אם כדין פעלה החברה במישור החשבונאי ובמישור דיני התאגידים כאשר מימנה את חלוקת הדיבידנד בכספי הלוואה שנטלה לצורך כך. בית המשפט קבע כי מטרת מימוןם של הדיבידנדים מהון זר היתה לשמור על תזרים מזומנים חיובי בעסק, וכי רווחי החברות נשמרו לצורך השקעה חוזרת בעסקיה. לפיכך, למרות שאין קשר ישיר בין ההלוואות לייצור הכנסתה של החברה, ולאור הרצון להימנע מפגיעה בזכותו של נישום לנכות הוצאות מימון שהוציא בפועל בעסקו, הקשר העקיף בין ההלוואות לייצור הכנסה מצדיק התרת ניכוי הוצאות מימון גם במקרה זה. באשר לטענת המשיב כי יש ליישם במקרה זה את הלכת הטפל הולך אחר העיקר, הגיע בית המשפט למסקנה כי יישומו של כלל זה אינו תמיד מוצדק ויש

לבחון כל מקרה לנסיבותיו. בית המשפט סבר כי המהות הכלכלית העומדת מאחורי המהלכים שבוצעו על ידי פז-גז היא המכריעה ולא הדרך הפורמאלית בה הציגה הנישומה את מהלכיה. עם זאת, צמצם בית המשפט את ההלכה שנקבעה על ידו לנסיבות בהם התקיימו שלושה תנאים: הצטברות רווחים ראויים לחלוקה בחברה לפי דיני התאגידים וכללי החשבונאות; שימוש ברווחים אלו לצורך ייצור הכנסה בעסק; והגבלת גובה ההלוואה בהתאם לגובה הרווח הראוי לחלוקה.

87. לטענת המשיב, על מנת להתיר הוצאה בניכוי בהתאם לסעיף 17 לפקודה, נדרש קשר קרוב וישיר בין ההוצאה לבין ההכנסה, כאשר נדרש כי ההוצאה תהא אך ורק לשם השגת הכנסה. לטענתו, פרשנות בית המשפט המחוזי המתירה בחינת קשר עקיף, סותרת את לשונו ואת תכליתו של סעיף 17 וכן את פסיקת בית משפט זה. המשיב שב וטוען כי חלה במקרה דנן הלכת "הטפל הולך אחר העיקר", ומאחר שחלוקת הדיבידנד אינה הוצאה מותרת בניכוי, כך גם הוצאות המימון על ההלוואה שמימנה את הדיבידנד אינן מותרות בניכוי. המשיב סבור כי תכליתו של סעיף 17 הינה למנוע פעילות פרטית של החברה על ידי מימון זר. לטעמו, לנישום אין זכות קנויה לנכות הוצאות מימון. עוד טוען המשיב כי פז-גז כלל לא הראתה כי באיזשהו שלב היו בידיה מזומנים בסכום של 32 מיליון ₪. כמו כן לא ידוע האם הציוד והמלאי שנרכשו על ידה לא נרכשו באמצעות הון זר, שאז היא זוכה לניכוי כפול. המשיב סבור כי בדיני המס יש לבחון את המהלכים שנעשו בפועל על ידי הנישום ולא מהלכים היפותטיים. לדעתו, הטענה שהוא מציג אינה פורמאלית כי אם מהותית, שכן לא ניתן לדעת אילו השלכות נוספות יש להתנהגות היפותטית של הנישום. כך למשל יכולה להיות לכך השלכה ביישום הוראות חוק התיאומים. מעבר לכך, טוען המשיב כי גם אם היה מוכח כי בידי פז-גז היו מקורות עצמיים לתשלום הדיבידנד, היה עליה להוכיח עוד, על-פי פסיקת בית משפט זה, כי תשלום הדיבידנד ממקורות עצמיים לא יצר את הצורך הצפוי בהמשך ליטול מימון זר לצורך רכישת ציוד ומלאי.

88. פז-גז טוענת כי משעה שנטלה פז-גז 2 במסגרת הקמתה התחייבויות, אין נפקא מינה מה המקור לאותן התחייבויות שהועברו לה מהחברות המתמזגות, ולפיכך יש לראותן כהוצאות בייצור הכנסה. לטענתה, התאגיד החדש שנוצר לאחר המיזוג עומד בפני עצמו ויש לו מבנה הון משלו ולכן על ההתחייבויות שהוא נטל על עצמו להיבחן במנותק מהשימוש שנעשה בהן לפני המיזוג. לטענתה, החברה החדשה השתמשה בהלוואות לרכישת הנכסים המניבים מן החברות המתמזגות, ולכן יש להתיר בניכוי את הוצאות המימון בגין ההלוואות. לחלופין טוענת פז-גז כי גם אם יש לראות את ההלוואות על רקע חלוקת הדיבידנד, הרי שעדיין יש להתיר לה לנכות את הוצאות

המימון שנבעו מההלוואות. לטענתה, מבחינת דיני התאגידים, לחברה עומדת הזכות לקבוע את המקור ממנו יחולק הדיבידנד, וכאשר אין בידה הון נזיל מאחר שהרווחים שנצברו הושקעו חזרה בעסק, אין למנוע ממנה ליטול הלוואה לצורך חלוקת הדיבידנד. בהתאם לגישה הכלכלית, גם דיני המס, לטענת פז-גז, אמורים להיות אדישים למקור ממנו חולק הדיבידנד. אין כל הבדל, לטעמה, בין חברה אשר שומרת את רווחיה בצורת מזומן ולוקחת הלוואות לצורך פעילות עסקיה כאשר לבסוף היא מחלקת דיבידנד מתוך המזומן שבידיה, לבין חברה אשר משקיעה את המזומן שצברה בנכסים בלתי נזילים ולוקחת הלוואה כאשר היא מעוניינת לחלק דיבידנד.

89. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה קובע בראשיתו כי-

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31- יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...

על-פי הסעיף נדרשת התקיימותם של שני תנאים על מנת להתיר בניכוי הוצאה: האחד הינו כי מדובר בהוצאה עסקית להבדיל מהוצאה פרטית; והשני הינו כי מדובר בהוצאה פירותית להבדיל מהוצאה הונית (ראו ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002) (להלן: עניין בית מרקחת אילן)). סעיף 17(1) לפקודה קובע כי בין הניכויים המותרים מצויות גם הוצאות מימון, דהיינו ריבית והפרשי הצמדה. בעניין שבפנינו מבקשת פז-גז כי יותרו לה בניכוי הוצאות מימון שנצמחו בגין הלוואות שנטלה, כאשר כספי הלוואות ניתנו כדיבידנדים לבעלי מניותיהן של פז-גז ופטרולגז עוד בטרם המיזוג ביניהן. השאלה המרכזית העולה לדיון הינה האם מתקיים התנאי כי מדובר בהוצאות שייצאו בייצור הכנסתה של פז-גז.

90. טענתה הראשונה של פז-גז הינה כי אין לבחון את השימוש שעשו החברות המתמזגות בכספי הלוואות אלא לבחון את הלוואות על רקע המצב ההוני החדש שנוצר בחברה הממוזגת. בית המשפט המחוזי דחה טענה זו ואני סבורה כי בדין עשה כך. אמנם פז-גז הינה אישיות משפטית נפרדת ונישומה חדשה אשר יש לבחון את ההתחייבות לגביה באופן נפרד (ראו עניין בית מרקחת אילן, בעמ' 319), אך אין בכך כדי לסייע לטענתה במקרה זה. יש לזכור כי הלוואות שנלקחו והדיבידנדים שחולקו נעשו על רקע המהלך הכולל של המיזוג ובסמוך אליו. גם בבחינת ההתחייבות מנקודת מבטה של פז-גז הרי שיש לבחון מה היתה מטרת הלוואה ומה עשתה החברה עם קרן

ההלוואה. אני סבורה כי לא ניתן להתעלם בבחינת שאלה זו מהעובדה שכל כספי קרן ההלוואה ניתנו לבעלי המניות של החברות המתמזגות, שהינם בעלי המניות של החברה החדשה. סביר להניח שהשיקולים שעמדו בבסיס הסכמתה של פז-גז 2 ליטול על עצמה את ההתחייבות להחזיר את ההלוואות אינם עסקיים טהורים, אלא כוללים בתוכם גם את האינטרסים האישיים של בעלי המניות וכן שיקולים כלליים ואולי אף מיסויים הנוגעים למיזוג, אך בכך אין כדי לראות את נטילת ההתחייבויות כמהלך שנועד לייצור הכנסה בלבד, כפי שדורש סעיף 17 לפקודה. כמו כן יש לציין כי בעניין בית מרקחת אילון, עליו מסתמכת פז-גז כבסיס לטענתה זו, לא נבחנה לבסוף השאלה מה עשתה החברה החדשה בכספי קרן ההלוואה, שכן לא היה בפני בית המשפט ממצא עובדתי מדויק בעניין זה, ולמרות זאת נקבע כי לא ניתן לנכות את הוצאות המימון שנצמחו בגינה. עוד יוער, כי נראה שגם פז-גז אינה מעוניינת לטעון שכספי ההלוואה שימשו לה לרכישת נכסי החברות המתמזגות שכן אז יוטל בספק הפטור שניתן לה ממס על-פי חלק ה' 2 לפקודה (ראו סעיף 103ג(4) לפקודה וכן אבידור אבני שינוי מבנה ומיזוג – דיני המס ו-89, ו-97 (1994)).

91. הטענה השנייה והמרכזית של פז-גז שהתקבלה על ידי בית המשפט המחוזי הינה שהוצאות המימון שנצמחו על ההלוואות שנלקחו לשם חלוקת דיבידנדים מותרות בניכוי. הנימוק העומד בבסיס טענה זו הינו כלכלי במהותו. בית המשפט המחוזי סבר, כאמור, שגם אם לא מתקיים קשר ישיר בין ההלוואות שנלקחו על ידי החברות המתמזגות לייצור הכנסה, הרי שכן מתקיים קשר עקיף ביניהם. קשר זה נובע משקילות כלכלית בין מצב בו הונה העצמי של החברה מופנה לחלוקת דיבידנדים בעוד שלצורך מימון הצרכים העסקיים נלקחות הלוואות, לבין מצב בו נלקחה הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד כאשר הונה העצמי של החברה שימש למימון פעילויות עסקיות. התפיסה העומדת בבסיס קביעה זו הינה כי לכסף אין סימן היכר (money has no earmark), ולפיכך קיימים קשיים בייחוס סכומי כסף מסוימים למטרה מסוימת (ראו עניין בית מרקחת אילון, בעמ' 316 וההפניות שם).

92. איני רואה עין בעין עם בית המשפט המחוזי בסוגיה זו. אמנם, כפי שצינתי לעיל, מזה שנים נוטה פסיקת בית משפט זה בענייני מיסים לגישה הכלכלית המהותית ומעדיפה אותה על פני הגישה הפורמאלית. עם זאת, אין להתעלם מסעיפי החוק ומנימוקים מהותיים אחרים המצדיקים לעיתים שלא לנקוט בגישה הכלכלית. בסוגיה דנן אני סבורה שהן סעיף 17 לפקודה והן נימוקי מהות נוספים מצדיקים, ככלל, לבחון את התקיימותו של קשר ישיר בין הוצאה לייצור הכנסה ולא לאפשר ניכוי הוצאות על בסיס קשר עקיף בין השניים. אמנם אני סבורה כי לכלל זה יש ליצור חריגים בהם

מוצדק באופן מיוחד לנקוט בגישה הכלכלית ולהכיר בקשר העקיף, ואתיחס לכך בהמשך, אך מדובר בחריגים ולא בכלל.

93. נראה לי כי גישת בית המשפט המחוזי עלולה לפתוח פתח רחב מדי לטענות בדבר קשר עקיף בין הוצאות לבין ייצור הכנסה. כך למשל, בכל מקרה בו קיימים לחברה רווחים, תוכל היא לטעון שהלוואה שהיא נטלה לצרכים פרטיים מקיימת קשר עקיף לייצור הכנסתה של החברה, שכן באותה מידה יכלה החברה ליטול את הלוואה לצרכים עסקיים ולהפנות את רווחי החברה לצרכים הפרטיים. בכך נפתח כר רחב להתדיינויות אשר יאלצו הן את פקיד השומה והן את בתי המשפט לבחון את המבנה המימוני והפיננסי של הפירמה בכל מקרה בו נטען קשר עקיף. יצוין כי איני סבורה שיש בכך כדי לפגוע בזכותו של נישום לנכות הוצאות מימון. כאשר נישום מבצע מהלכים כלשהם ודאי שהוא מתחשב, בין היתר, בשיקולי מס. משידע הנישום כי לו יממן את הוצאותיו הפרטיות על ידי מימון זר לא יותרו לו בניכוי הוצאות המימון, יכניס שיקול זה למערך השיקולים שלו לביצוע אותו מהלך ויכריע ביניהם. יתכן ובכך אנו מטילים עלויות נוספות על הנישום (למשל, הצורך לממש נכסים בלתי נזילים על מנת לממן הוצאות פרטיות), אך אני סבורה שככלל העלויות שיוטלו על המערכת הציבורית באימוץ גישה עקיפה כוללת הינן כבדות יותר. יתכן והקושי הנובע מייחוס הכסף למטרה מסוימת מצדיק לנקוט בגישה של בחינת יתרות: כלומר, אם לאחר בחינת סך כל פעולותיו של הנישום בשנת מס מתברר כי ישנן הוצאות פרטיות שבוודאות מומנו על ידי הון זר, הוצאות המימון בגין אותו חלק לא יותרו בניכוי. לכאורה גישה כזו תבטא את העובדה כי למעשה אין הבדל בין נטילת מימון לצורך ההון השוטף של העסק, לבין מימון הוצאה פרטית אגב פינוי מקורות ההון העומדים לרשות העסק למימון צרכיו השוטפים (ראו יצחק הדרי "ניכוי הוצאות למימון תשלומים או חובות בגין מס הכנסה", מיסים יב/5 א-1 (אוקטובר 1998)). עם זאת, לא זו הגישה בה נוקט סעיף 17 לפקודה, ולא כך מורה אותנו ההלכה הפסוקה המפרשת סעיף זה. המצב המשפטי כיום הינו שכל הוצאה נבחנת בנפרד תוך ייחוס של מימון כזה או אחר אליה. כמו כן נפסק בעבר כי "צריך להיות קשר קרוב וישיר בין השימוש בהון הלוואה ובין השגת הכנסה" (ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פש"מ"ג, תל-אביב, פ"ד כ(4) 716 (1966)) וכן "שבעניני מיסים חשוב מה נעשה, ולא מה שאפשר היה להיעשות ולא נעשה" (ע"א 269/78 מנהל מס עיזבון נ' מלון ריץ נתניה בע"מ, פ"ד לג(2) 49 (1979); ע"א 372/78 תערוכות מסחר ובנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א יד 8 (1979)).

לטענה דומה שהועלתה התייחס השופט ויתקון בעניין נקיד. שם דובר בבקשתה של חברה נישומה כי יותרו לה בניכוי הוצאות ריבית שנצמחו בגין הלוואה שקיבלה

לפי המלצת פקיד השומה לשם תשלום מס הכנסה. פקיד השומה סירב להתיר את הניכוי מאחר שתשלום המס אינו משמש בהשגת הכנסה. בא-כוחה של החברה ניסה לטעון בפני בית המשפט כי כל הלוואה מחזקת את מצב ההון של החברה, שכן היא מאפשרת לחברה שלא להוציא מהחברה אמצעים נזילים שימשיכו וישמשו להשגת הכנסה, וגם מי שאין בידיו אמצעים נזילים יעדיף את לקיחת הלוואה באמצעות פקיד השומה שהינה הלוואה בעלת תנאים נוחים יותר. על טענה זו השיב השופט ויתקון:

"התשובה לטענה זו היא, ראשית כל, כי אין להפריד בין הרישא והסיפא שבסעיף 11(א) [הסעיף המקביל לסעיף 17(1) דהיום – ע.א.]. "סכומים המשתלמים בתור ריבית על כסף שלווה" נאמר ברישא, והריבית הזאת והכסף הזה אינם אלא הריבית וההון (capital) הנזכרים בדברי הסיפא "אם נוכח פקיד השומה שהריבית משתלמת על הון – מוטב היה לתרגם "קרן" ששימש בהשגת הכנסה". גם צורת הרישום של הלוואה בתור "הון" ואפיה החשבונאי, שעליהם העיד רואה החשבון של החברה, אינם יכולים לשנות את העובדה שכאן ניתנה הלוואה למטרה מפורשת ומיוחדת וגם מילאה את שליחותה זו, דהיינו, לסלק את חוב המס. העובדה שבזאת נתאפשר לחברה שלא להקטין את אמצעיה הנזילים (ואולי לשמור על-ידי כך על רמת רווחיה או להגדילם) אינה אלא תוצאת לווי, אך אין בה כדי להפוך את הלוואה עצמה מהלוואה פרטית ללוואה עסקית. גם מי שמשתמש בכספי הלוואה – במקום בכספו הוא – לשם מתן נדוניה לבתו שהשיא, ייתכן שהוא משחרר על-ידי כך את כספו המושקע בעסק מן הצורך לשמש מטרה פרטית זו ויכול להעסיקו למטרה עסקית. אך זוהי חומרתו של הסעיף 11(א) שהוא דורש מהנישום לשכנע את פקיד השומה בכך, שלא השתמש בקרן הלוואה אלא בהשגת הכנסה, ולא בכל מטרה פרטית".

כשם כך כאן, טוענת הנישומה כי העובדה שלקחה הלוואה לצורך חלוקת דיבידנדים מאפשרת לה שלא לממש אמצעים בלתי נזילים לצורך תשלום הדיבידנדים ובכך למעשה להשאיר אמצעים אלו לייצור הכנסתה. כשם כך כאן, דין הטענה להידחות. בעניינו ברור כי כספי הלוואות הופנו ישירות ובאותו מועד לחלוקת הדיבידנדים ואין חולק על כך. משכך, כדבריו של השופט ויתקון, השיקול העסקי שהתלווה לבחירה דווקא בהון זר למימון חלוקת הדיבידנדים ולא בהון עצמי הינו רק תוצאת לוואי.

94. כאמור, עם זאת, איני סבורה שכלל הקשר הישיר הינו כלל מוחלט ואף הפסיקה לא סברה כך. בפרשות אנג'ל ומוראן (ע"א 425/79 שלמה אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לו(3) 829 (1982); ע"א 787/86 מוראן הנדסת בנין בע"מ נ' פקיד

שומה ת"א, פ"ד מה(4) 621 (1991)) הותווה אחד החריגים לכלל זה, אם כי לרעת הנישום, לפיו כאשר נישום משתמש בכספים להוצאות פרטיות תוך שהוא ער לכך שהוא יזקק להלוואה לניהול העסק ועל אף זאת יוצר מצב זה ביודעין, לא יותרו לו בניכוי הוצאות המימון בגין הלוואה זו. חריג זה נקבע באופן רחב יותר בהלכת אנג'ל ולאחר מכן צומצם בהלכת מוראן. צמצום זה תואם את גישתי, לפיה הכלל הינו בחינת התקיימותו של קשר ישיר בין ההלוואה לייצור הכנסה, כאשר החריג הינו חיפוש קשר עקיף, אם כי לא עקיף ורחוק מדי, בין לטובת הנישום ובין לרעתו. לטעמי, חריגים אלו צריכים להיקבע ולהתפתח ממקרה למקרה ככל שישנם שיקולים שיצדיקו סטייה מהכלל. כך למשל, יתכן ובמקרים בהם ישנה שקילות כלכלית בין מימון הוצאות פרטיות על ידי הון עצמי או על ידי הון זר כך שנוצר קשר עקיף בין כספי המימון לייצור הכנסה, אך מאידך עלות הבחירה של הנישום במימון באמצעות הון עצמי דווקא היא גבוהה, יהיה מקום להכיר במהות הכלכלית של העסקה ולהתיר בניכוי את הוצאות המימון על ההלוואה שנלקחה עבור מימון ההוצאות הפרטיות.

95. התלבטתי האם יש מקום במקרה דנן להכיר בחריג לכלל, וזאת מהטעם שהציג פרופ' אדרעי במאמרו, לפיו מאחר שלא ניתן מבחינה משפטית לחלק דיבידנדים מהון זר אלא רק מהכנסות, יש להתיר ניכוי הוצאות מימון על הלוואה שנלקחה לצורך חלוקת דיבידנדים כל עוד ברור שבידי החברה ישנם רווחים שוטפים המאפשרים באופן תיאורטי חלוקת דיבידנדים מתוכם (יוסף מ' אדרעי "מיסוי בעלי שליטה, נותני שירותים ובעלי עסקים בגין ריבית רעיונית – ניתוח משפטי-כלכלי", עיוני משפט יב 145, 170-169 (1987)). עם זאת, לא שוכנעתי כי אכן ישנה הצדקה לסטות במקרה זה מהכלל לפיו לא ינוכו הוצאות מימון בגין הלוואה שנלקחה באופן ישיר וברור עבור צרכים פרטיים. המשמעות של חריגה מכלל זה לא התבררה די צורכה. כך למשל, לא התברר כובד הנטל שיוטל על פקיד השומה בבחינת חריג זה, כגון בחינת השאלה האם אכן קיימים רווחים הראויים לחלוקה אצל הנישום מבחינת דיני התאגידים וכללי החשבונאות, כפי שקבע בית המשפט המחוזי באחד מהתנאים שהציב. כמו כן לא התבררו השלכות נוספות שיכולות להיות על קבלת חריג זה, כגון השפעת חוק התיאומים. במצב דברים זה, אני סבורה כי דין ערעורו של המשיב להתקבל.

לפיכך אני סבורה כי יש לקבל את ערעורו של המשיב, ואין להתיר לפז-ג22 את ניכוי הוצאות המימון שנצמחו בגין ההלוואות שנלקחו ואשר חולקו כדיבידנדים לבעלי המניות.

96. אציע לחברי לדחות את ערעורה של אמישראלגז על כל חלקיו. כן אציע לדחות את ערעורה של פז-גז בסוגית שערך הפיקדונות ולקבל את ערעורה בסוגית שיעור הפחת על המונים. כמו כן אציע לקבל את ערעורו של המשיב. אמישראלגז תישא בשכר טרחת עורך דין בסך 30,000 ₪. פז-גז תישא בשכר טרחת עורך דין בסך 20,000 ₪.

ש ו פ ט ת

השופטת א' חיות:

1. אני מצטרפת לפסק דינה המקיף והממצה של חברתי השופטת ע' ארבל, למעט בסוגיית שיעור הפחת החל על מוני הגז שמפעילה חברת פז-גז. חברתי סבורה כי יש לקבל בעניין זה את ערעורה של פז-גז וכי על המשיב להפעיל את שיקול הדעת המוקנה לו בתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: תקנות הפחת) ולהעמיד את הפחת על שיעור של 14%, במקום שיעור הפחת הסטנדרטי של 7% הקבוע בפריט III (1) לתוספת ב' לתקנות הפחת. בסוגיה זו דעתי שונה וכבית משפט קמא אף אני סבורה כי אין מקום לסטות משיעור הפחת הסטנדרטי החל על המונים.

2. תקנה 4 לתקנות הפחת קובעת כדלקמן:

4. מכסות האחוזים שתקובלנה כיסוד לחישוב סכום הפחת שיש לנכותו עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה

הסכום שינוכה עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בבירור ההכנסה המחייבת-במס, יחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטות בתוספת ב' לתקנות אלה: בתנאי כי אם נוכח פקיד השומה במקרה כל-שהוא, כי קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות, יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יחושבו לפי מכסות אחוזים שימצא לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו באותה התוספת.

בהידרשה לפירושה הנכון של הביטויים "למעלה מן השיעור הרגיל" ו"משמרות נוספות", הנזכרים בתקנה 4 הנ"ל ציינה השופטת ארבל כי מונחים אלה מכוונים לבטא קצב עבודה וכדבריה:

כאשר נישום משתמש במכונה או בציוד מעבר לקצב העבודה הרגיל באותה מכונה או באותו ציוד, ניתן לומר כי הוא מפעיל את הנכס במשמרות נוספות. כך גם כאשר

נישום משתמש בנכס אשר מעצם טבעו עובד בקצב גבוה מהרגיל במכונות וציוד בדרך כלל. לפיכך, אני סבורה, מוצדקת הפרשנות המתייחסת לקצב העבודה של הנכס ולא דווקא להפעלתו במסגרת של משמרות במובן הרגיל של המילה (וראו גם אברהם אלתר ומאיר לביא "כפל פחת מואץ" מיסים ט/5 א-1 (אוקטובר 1995)).

לדעתה של השופטת ארבל פרשנות רחבה זו של החריג הקבוע בתקנה 4 לתקנות הפחת מתיישבת עם תכלית התקנות המיועדת לקרב ככל הניתן את שיעורי הפחת המותרים בניכוי לשיעורי הפחת המתקיימים בפועל בנכס.

3. לצערי לא אוכל להצטרף למסקנה זו. אכן לשון החיקוק אינה חזות הכל וככל שהלשון מאפשרת פירושים שונים יש להעדיף תמיד את הפירוש המגשים באופן מיטבי את תכליתו. אך נראה לי כי במקרה הנדון קשה למצוא בתקנה 4 נקודת אחיזה לשונית לפירוש שאליו מכוונת חברת פז-גז. נראה כי לשון התקנה כפשוטה מדברת באותם מקרים שבהם נעשה בנכס שימוש מאומץ במיוחד החורג מן השימוש הרגיל בו והגורם לפחת מוגבר. חריג זה אינו כולל לפי הבנתי ציוד כגון מוני-גז אשר מטבע בריאתם ומעצם טיבם מיועדים למדוד את השימוש בגז, ככל שיש שימוש, לאורך כל שעות היממה. לפיכך, קשה לומר כי ציוד מסוג זה בא בגדר הציוד אשר בשל הפעלתו "במשמרות נוספות" נגרם לו פחת "למעלה מן השיעור הרגיל". פירוש מצמצם זה של הוראות תקנה 4 אף מתיישב בעיני עם התכלית אליה כיוון מחוקק המשנה בהחילו, ככלל, שיעור פחת סטנדרטי לנכסים שונים לפי סוגם. האחדה זו נועדה לפשט את מנגנון ניכוי הפחת ולחסוך בהתדיינויות ואילו שיקול הדעת אשר ניתן למשיב לסטות מן השיעור האחיד נועד למקרים חריגים בלבד אשר בהם מתקיימת כאמור "כליה וכליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות". במילים אחרות, אין מדובר במנגנון שהשיעור האחיד שנקבע על פיו מהווה חזקה הניתנת לסתירה על ידי כל נישום ונישום, אלא במנגנון שהשיעור האחיד הקבוע בו הוא הכלל ואילו סטייה ממנו, כדי השיעור המוגבר הקבוע בתקנה 4, הוא היוצא מן הכלל, הנתון לשיקול דעת המשיב באותם מקרים חריגים המצדיקים זאת. חוששני כי גישה המרחיבה את גדר המקרים שניתן לכלול במסגרת החריג על פי תקנה 4 עלולה לגרור את רשויות המס להתדיינויות רבות באשר לשיעורי פחת התואמים את מידותיו הספציפיות של כל נישום ונישום והעובדה שנטל ההוכחה בנדון מוטל על כתפי הנישום, אינה מאיינת חשש זה. כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת.

אשר על כן, אילו נשמעה דעתי היינו דוחים את ערעורה של פז-גז גם בעניין זה.

ש ו פ ט ת

הנשיא (בדימ') א' ברק:

מסכים אני לפסק דינה היפה של חברתי השופטת ע' ארבל.

אשר למחלוקת שנפלה בין חברותיי בענין שיעור הפחת, מצטרף אני לעמדת חברתי השופטת א' חיות.

הנשיא (בדימ')

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ארבל, ולעניין שיעור הפחת הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת חיות.

ניתן היום, כ"ט בחשון תשס"ז (20.11.06).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

הנשיא (בדימ')