



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערים

1. בנימין שרגא  
2. אורי שרגא  
ע"י ב"כ עו"ד אלכס שפירא

נגד

המשיב

פקיד שומה חולון  
ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

א. כללי

1. אישה ניהלה עסק כעצמאית משך שנים. העסק התקיים בנכס מקרקעין (בניין) מסוים. הצטברו הפסדים לצורכי מס מניחול העסק. לימים בעלת העסק נפטרה והבניין עבר בירושה לילדיה. תוך זמן קצר לאחר מכן, העסק נסגר והבניין נמכר. מכירת הבניין על ידי הילדים הניבה שבח (רווח הון). האם זכאים יורשי בעלת העסק לקזז את ההפסד העסקי המועבר שהיה בידיה כנגד השבח?

2. שאלה זו, העולה בערעור זה, טומנת בחובה שתי סוגיות מיסוי כלליות, אחת רחבה מאד ואחת מצומצמת יותר:

(א) האם באופן כללי ניתן להוריש ולרשת הפסדים לצורכי מס?  
(ב) האם, למצער, ניתן להוריש ולרשת הפסדים מעסק מסוים כך שההפסדים יקוזזו כנגד רווח הון שיופק בידי היורשים ממכירת נכס אשר שימש באותו עסק?

3. בערעור דגן השכילו הצדדים להגיע לרשימה מוסכמת וממוקדת של העובדות הצריכות לעניין, ובכך תרמו לייעול ההליך ולחידוד השאלה השנויה במחלוקת.

### ב. העובדות המוסכמות

4. אביא כאן את העובדות המוסכמות, כפי שנוסחו על ידי הצדדים:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 א. המערערים הינם אחים, וכן ילדיה ויורשיה היחידים (בחלקים שווים) של המנוחה רוזה
- 3 שרגא ז"ל (להלן: "המנוחה"), שנפטרה ביום 11.4.2009. זאת, מכוח צו ירושה מיום
- 4 17.6.2009.
- 5
- 6 ב. במהלך חייה, ניהלה המנוחה עסק בשם "קונדיטוריית טעם טעם" (להלן: "העסק").
- 7
- 8 ג. העסק התנהל מחנות שבשדרות העצמאות 67 בבת-ים. נכס המקרקעין (החנות) שבו התנהל
- 9 העסק היה בבעלותה של המנוחה ושל שני בניה (המערערים) הכל כמפורט בהשגה (להלן:
- 10 "המבנה").
- 11
- 12 ד. בעקבות פטירתה של המנוחה, ירשו המערערים את העסק כמו גם את זכויות הבעלות של
- 13 המנוחה במבנה.
- 14
- 15 ה. המערערים הפעילו את העסק במשך מספר חודשים עד לסגירתו של העסק בחודש יולי
- 16 2009.
- 17
- 18 ו. ביום 6.9.2009 מכרו המערערים את המבנה לצד שלישי, וזאת בתמורה לסך של 2,720,000
- 19 ש"ח.
- 20
- 21 ז. מכירת הזכויות במבנה דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין וחויבה, בידי היורשים, במס שבת,
- 22 בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן "חוק מיסוי
- 23 מקרקעין").
- 24
- 25 ח. ביום 28.6.2010 הומצא למשרדי המשיב הדו"ח השנתי של "יורשי שרגא רוזה ז"ל" (דהיינו,
- 26 יורשי המנוחה) לשנת המס 2009, כשהוא חתום על-ידי המערערים (היורשים). במקביל,
- 27 הומצאו למשיב הדו"חות השנתיים של המערערים לשנת המס 2009.
- 28



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- ט. על-פי הדו"ח השנתי של יורשי שרגא רוזה ז"ל, שנת המס 2009 הסתיימה בהפסד עסקי בסך 199,600 ש"ח. הפסד זה בצירוף ההפסד העסקי המועבר של המנוחה בתום שנת המס 2008 (בסך 550,239 ש"ח) הסתכם בסך כולל של 749,839 ש"ח.
- י. בדו"חות השנתיים של המערערים לשנת המס 2009, תבע כל אחד מהמערערים חלק מההפסד העסקי בסך של כ-375,000 ש"ח וקיזזו כנגד חלקו בשבח ממכירת המבנה.
- יא. המשיב התיר למערערים לקזז כנגד השבח את מלוא ההפסד העסקי השוטף הכולל בחובו גם הפסד עסקי שוטף שנוצר מתחילת שנת המס 2009 ועד לפטירת המנוחה.
- מוסכם, כי למרות שהדבר לא ישונה על-ידי המשיב אין בו כדי להוות הסכמה מצידו של המשיב לטענות המערערים.
- יב. המחלוקת בין הצדדים נעה סביב השאלה, האם המערערים זכאים לקזז את ההפסד העסקי המועבר כנגד השבח ממכירת המבנה.
5. אעיר כאן מספר הערות לגבי התשתית העובדתית המוסכמת:
- א. לא הובהר אם עסקי הקונדיטוריה התנהלו מאז ומתמיד במבנה בשדרות העצמאות 67, דהיינו מיום היווסדו של העסק. לצורך הדיון, יונח כי העסק נוהל שם במהלך תקופה ממושכת וממשית.
- ב. לא הובהר האם המערערים (הבנים) עצמם נטלו חלק פעיל בניהול עסקי הקונדיטוריה עוד בחיי המנוחה, ואם כן מה הייתה מידת מעורבותם. משתמע מעובדות ב' ו-ה' לעיל כי באופן כללי התשובה הינה שלילית, וכי המערערים פעלו בעסק בעיקר לאחר מות האם, ואף זאת רק במשך כשלושה או ארבעה חודשים.
- ג. יש להבהיר את האמור בעובדות ט' ו-י"א לעיל. עמדתו העקרונית של המשיב, כפי שניווכח בהמשך, היא כי כלל אין מקום להורשת הפסדים. יוצא מעמדה עקרונית זו כי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 גם הפסד שנוצר בתקופה מיום 1.1.2009 עד ליום 11.4.2009 – דהיינו, במהלך שנת המס  
2 2009 ולפני פטירתה של המנוחה – לא ניתן לקיזוז כנגד השבח ממכירת המבנה. אולם לא  
3 נערכה מדידה מדויקת של תוצאות העסק לתקופה האמורה אלא רק לתקופה מיום  
4 1.1.2009 עד לסגירת העסק בחודש יולי 2009. ההפסד לתקופה זו הסתכם בסך 199,600  
5 ש"ח. בשלב ההשגה הסכים המשיב להתיר את מלוא הסכום האמור בקיזוז כנגד השבח,  
6 למרות שחלק ממנו נבע, ככל כנראה, מניהול העסק לפני מועד הפטירה. כאמור, הוסכם  
7 בין הצדדים כי אין בכך "כדי להוות הסכמה מצדו של המשיב לטענות המערערים".  
8  
9 ד. בעובדה ג', בנוגע לאופן רכישת הבעלות במבנה על ידי המשפחה, נאמר כי "הכל כמפורט  
10 בהשגה". עיון בהשגה מגלה עובדה אחת שלא הוזכרה במישורין ברשימת העובדות  
11 המוסכמות, אך מן הראוי לציין כאן על מנת להשלים את התמונה העובדתית: "סך של  
12 כ-700,000 ש"ח מתוך התמורה ממכירת החנות שולם במישורין לבנק הפועלים... וזאת  
13 כהחזר המשכנתא לרכישת החנות שהובטחה בערבותם האישית של היורשים (היורשים  
14 הוחתמו כלוויים)" (סעיף 8 להשגה מיום 6.12.2010).  
15  
16 ה. לא פורטו נסיבות פטירתה של המנוחה ואין לדעת אם מותה אירע באופן פתאומי או שמא  
17 לאחר תקופה של מחלה או הידרדרות במצבה הבריאותי.  
18  
19 ו. לא צויין כי שווי המבנה בעת מכירתו הושפע (לכאן או לכאן) מאופי העסק שנהל בו קודם  
20 לכן ולא צויין כי רוכש המבנה ניהל בו קונדיטוריה. אצא מתוך ההנחה כי מחיר המבנה  
21 בעת המכירה לא הושפע מתכונות העסק שהתקיים בו קודם לכן.  
22  
23 **ג. הוראות הפקודה בעניין קיזוז הפסדים עסקיים ובעניין פטירת נישום**  
24  
25 6. נושא קיזוזם של הפסדים מעסק, בשנת המס השוטפת ובשנות המס הבאות, מוסדר בסעיף 28  
26 לפקודת מס הכנסה:  
27  
28 "א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה  
29 נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות  
30 אחרים באותה שנת מס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות רווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).

7. סעיף 28 הנ"ל מצוי בחלק ג' לפקודה ("חשוב ההכנסה לעניין מס"), פרק שני ("ניכויים וקיזוזים"), סימן ג' ("קיזוז הפסדים"). מנגנון קיזוז ההפסדים נועד להביא לכימות התעשרותו הכלכלית האמיתית של הנישום, לשם גביית מס אמות. על פני ציר הזמן – משנה לשנה – נדרש הקיזוז על מנת למנוע עיוותים כלכליים העלולים להיווצר כתוצאה מהטלת המס על בסיס יחידת זמן שרירותית (שנות מס). כמו כן, יש בהתרת קיזוז הפסדים כדי לעודד פעילות כלכלית הכרוכה בנטילת סיכון (ראו את סקירתו של כבוד השופט עמית בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה (פורסם ביום 21.2.2010), בסעיף 14 לפסק הדין ואילך). אל פירושו של סעיף 28 נחזור בהמשך.

8. הפקודה מסדירה גם את עניין מיסוי של הנישום שנפטר, וזאת בעיקר בסעיפים 120, 125(ה), 125(ד)8-ו.

כידוע, ההסדר הבסיסי ("שומת הכנסתו של נפטר") נמצא בסעיף 120 לפקודה, ונביא כאן את נוסחו המלא:

"(א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת מס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה - יהיה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב
- 2 בתשלומו, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה
- 3 אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים.
- 4 (ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העזבון כהכנסתם של
- 5 היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העזבון.
- 6 (ג) היו היורשים או אחדים מהם או חלקיהם בהכנסות העזבון, כולם או מקצתם,
- 7 בלתי ידועים, ישלם הנציג האישי החוקי של הנפטר מתוך העזבון מס בשיעור של 40%
- 8 על חשבון המס המגיע מהיורשים על הכנסה של העזבון.
- 9 (ד) הוראות סעיפים 174-181 יחולו לגבי תשלום על חשבון המס לפי סעיף קטן (ג)
- 10 בשינויים המחויבים לפי הענין.
- 11 (ה) לאחר חלוקתה של הכנסת העזבון וצירופה להכנסתו של כל יורש, יקוזז המס
- 12 ששולם כאמור על ידי הנציג האישי החוקי כנגד המס על הכנסתם של היורשים לפי
- 13 חלקו של כל אחד מהם בהכנסות העזבון.
- 14 (ו) לענין סעיף זה, 'הנציג האישי החוקי' - לרבות יורש, מנהל העזבון, המוציא לפועל
- 15 של צוואת הנפטר וכל אדם הרשאי, על פי דין או על פי החלטה של בית משפט, לטפל
- 16 בנכסי העזבון."
- 17
- 18 9. העיקרון שעומד בבסיס הוראות סעיף 120 לפקודה הינו פשוט: עד למועד פטירתו של אדם,
- 19 מקורות ההכנסה וההכנסות הנובעות מהם שייכים לו וההכנסות נישומות על שמו. מרגע
- 20 הפטירה, ההכנסות הנובעות מאותם מקורות שייכות ליורשים עצמם והם נישומים בגינן.
- 21
- 22 בכך סעיף 120 לפקודה מגשים ותואם את עקרון "הנפילה המיידית" הנהוג בדיני הירושה
- 23 בישראל, לפיו "במות אדם עובר עזבונו ליורשיו" (סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וכן ראו
- 24 קורין אלדי, דיני ירושה – צוואות, ירושות ועזבונות, עמודים 15 עד 18, להרחבה בנושא משמעות
- 25 כלל הנפילה המיידית).
- 26
- 27 10. סעיף 120(א) לפקודה קובע מנגנון להשלמת מלאכת השומה והגבייה לגבי הכנסות שהפיק הנישום
- 28 עוד בחייו. על פי הוראות הסעיף, "נציגו האישי החוקי" של הנישום הנפטר אחראי לתשלום המס
- 29 המגיע על אותה הכנסה וכן לעשיית הדברים (כגון הגשת דו"חות) הכרוכים בכך. הנציג האישי
- 30 החוקי מחויב כאמור מכוח מעמדו כבעל תפקיד כלפי עזבון הנפטר ולא מפני שההכנסות הנדונות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 מיוחסות לו באופן אישי כנישום. כך גם לגבי "יורש" שעשוי להיחשב נציג אישי חוקי לפי סעיף
- 2 120(ו) לעניין יישום הוראות סעיף 120(א).
- 3
- 4 על פי סעיף 120(א) לפקודה פעולות השומה והגבייה מוגבלות להכנסות שהופקו בשנת הפטירה
- 5 (עד למועד הפטירה) או בשלוש שנות המס שקדמו לפטירה.
- 6
- 7 יצוין כי היקף חבותו של הנציג האישי החוקי בגין מסי הנפטור מוגבל לשווי נכסי העזבון ואין הוא
- 8 נדרש לממן את תשלום המס ממקורות חיצוניים (ראו ההוראות המקצועיות של רשות המסים –
- 9 "חב"ק" – לעניין סעיף 120 לפקודה, והשוו סעיפים 82 ו-99 עד 106 לחוק הירושה וכן סעיף 106א
- 10 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975).
- 11
- 12 11. לעומת סעיף 120(א) – העוסק כאמור בהכנסות אשר הופקו **בטרם** הפטירה – סעיפים קטנים
- 13 120(ב), (ג) ו-(ה) לפקודה עוסקים בהכנסות "אחרי מות". אלו **הכנסות חדשות** אשר הופקו מיום
- 14 הפטירה ואילך. הכלל הוא, כפי שנאמר בבירור בסעיף 120(ב), שהכנסה כאמור שייכת לעניין
- 15 מיסוי **לירש**. לגבי הכנסה חדשה כאמור, אין הירש פועל במעמדו כ"נציג אישי חוקי" אלא
- 16 הירש עצמו הינו הנישום לכל דבר ועניין. לפיכך סעיף 120 לפקודה עשוי לחול על יורש בשני
- 17 אופנים שונים ונפרדים: מכוח סעיף 120(א) (בצירוף סעיף 120(ו)) הירש עשוי להיות אחראי כנציג
- 18 אישי חוקי לתשלום המס והגשת הדיווחים הכרוכים בסגירת ההתחשבנות עם רשות המיסים
- 19 לגבי **הכנסות הנפטור** אשר הופקו עד למועד הפטירה, ואילו מתוקף היותו **יורש מקור הכנסה**
- 20 **מסויים** הירש יתחייב במס באופן אישי ועצמאי בגין ההכנסות החדשות אשר יופקו לאחר
- 21 הפטירה. יש לחדד בהקשר זה כי ככלל הירושה איננה של הכנסות אלא של מקורות הכנסה,
- 22 דהיינו נכסים שהיו בבעלות הנפטור (המוריש) אשר ימשיכו להניב הכנסות גם לאחר מותו (וזאת
- 23 בכפוף לאמור בסעיף 3(ו) לפקודה, כמוסבר להלן).
- 24
- 25 12. בסעיפים קטנים 120(ג) ו-(ה) ניתן פתרון למצב של אי וודאות זמנית לגבי הבעלות החדשה בנכסי
- 26 העזבון (וכתוצאה מכך, גם לגבי הבעלות בהכנסות הנובעות מהם), וזאת בטרם השלמת חלוקת
- 27 הנכסים הסופית בין היורשים השונים. במצב זה הנציג האישי החוקי ישלם את המס – במקום
- 28 הירש שיחויב בו בסופו של דבר – וזאת כמעין מקדמה. לאחר ביצוע החלוקה הסופית של העזבון
- 29 ניתן יהיה לדעת למי שייך כל פריט הכנסה והמקדמה ששולמה על ידי הנציג האישי החוקי
- 30 בהתאם לסעיף 120(ג) תקווה במסגרת חשבון המס האישי של הירש (סעיף 120(ה)).
- 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

13. מצינו אפוא כי למרות כותרתו של סעיף 120 לפקודה ("שומת הכנסתו של נפטר") נדונים בסעיף  
שני עניינים שונים ונפרדים:
- מחד, **הכנסות הנפטר**, דהיינו הכנסות אשר הופקו עד למועד הפטירה, לגביהן יש צורך להטיל  
את האחריות לתשלום המס על אדם אחר בשל הסתלקותו של הנישום עצמו, ומאידך **הכנסות**  
**היורשים** ממקורות שהם ירשו מן המוריש, לגביהן עלולה לשרור אי וודאות זמנית עד להיוודע  
זהות היורש לגבי כל מקור ומקור.
14. סעיף 3(ו) לפקודה מסדיר סוגיה הקשורה למיסוי הכנסות המדווחות **על בסיס מזומן** (דהיינו,  
כאשר רישום ההכנסות נעשה רק עם קבלתן בפועל ולא עם היווצרות הזכאות לקבלן). במקרים  
אלה קיים פער זמנים בין ביצוע השירות המזכה בהכנסה לבין קבלת ההכנסה בפועל ורישומה  
לצרכי מס. סעיף 3(ו) דן במצב בו נפטר נישום לאחר מתן שירות על ידיו (או עשייתה של כל פעולה  
אחרת המזכה בקבלת הכנסה מן הזולת) **אך לפני** קבלת ההכנסה בפועל. לפי הוראות הסעיף,  
יראו בהכנסה שמתקבלת בסופו של דבר "כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם",  
דהיינו כהכנסה של **היורש** עצמו. על ידי כך, סעיף 3(ו) פועל "לשבץ" הכנסה כאמור בסעיף **120(ב)**  
דווקא ולא בסעיף 120(א), וחבותו במס של היורש בגין ההכנסה היא כנישום עיקרי ולא מכח  
מעמדו כנציג אישי חוקי. סעיף 125א לפקודה משלים את סעיף 3(ו) ומגביל את שיעור המס החל  
באותם מקרים לתקרה של 40%.
15. סעיף 8(ד) לפקודה, עליו לא נתעכב, מורה כיצד לנהוג כאשר נפטר נישום במהלך תקופת  
"פריסתה" של פריט הכנסה מסוים (דהיינו כאשר על פי בקשת הנישום הכנסה מסוימת חולקה  
ליותר משנת מס אחת). גם האמור בסעיף זה ממחיש את ההפרדה הברורה שעושה הפקודה בין  
הכנסות הנפטר לבין הכנסות היורשים עצמם (על פי הסעיף, ניתנת בחירה בין סיום מיידי של  
הפריסה וייחוס כל יתרת ההכנסה לנפטר לבין המשך קיום הפריסה וייחוס יתרת ההכנסה  
ליורש).
16. נזכיר כי במקרה דנן נמכר נכס מקרקעין (המבנה בו התנהל העסק) והוטל **מס שבח מקרקעין**.  
כידוע, על פי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין "הורשה איננה מכירה". בהתאם לעקרון "רציפות  
המס", שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהגיעה למוכר בדרך הורשה הוא שווי הרכישה המקורי  
בידי המוריש (ולא שווי הנכס בעת הירושה) (סעיף 26(א)(2) לחוק) ויום הרכישה הוא יום הרכישה  
המקורי בידי המוריש (סעיף 37(1)(ז) לחוק).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1  
2 17. לפי סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין, "לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח,  
3 כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה  
4 המכירה...".  
5  
6 בהמשך הסעיף נאמר כי:  
7  
8 "(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם  
9 המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו  
10 בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס  
11 הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית  
12 המקדמה";  
13  
14 באשר לתיבה "בשל קיזוז הפסדים", חוק מיסוי מקרקעין איננו מוסיף, כך שתורת קיזוז  
15 ההפסדים נמצאת כולה בפקודת מס הכנסה.  
16  
17 **ד. תמצית טענות הצדדים**  
18  
19 18. לפי עמדת המערערים, על מנת לגבות מס "צודק וראוי" אין לתת להפסדי הצבורים של נישום  
20 נפטר "להתאייד ולהיעלם".  
21  
22 לטענתם, פרשנות תכליתית של סעיף 28 לפקודה תביא לכך שהמונח "אותו אדם" המופיע בסעיף  
23 האמור יחול גם על יורשיו החוקיים של הנישום הנפטר. אין המערערים טוענים כי ניתן לקזז,  
24 באופן גורף, את הפסדיו של פלוני כנגד הכנסותיו של אלמוני אלא כי יש לתת למונח "אותו אדם"  
25 משמעות שתמנע את "התאיידות" ההפסדים בעת פטירה ועל כן יש ליישם את הוראות סעיף 28  
26 לטובת יורשים. יובהר כבר כאן כי אילו המנוחה הייתה מוכרת את המבנה עוד בחייה, אין חולק  
27 כי היא הייתה רשאית לקזז את ההפסד העסקי המועבר כנגד השבח שנצמח מהמכירה.  
28  
29 19. מעבר לטענתם בקשר לפירושו של סעיף 28 לפקודה, גורסים המערערים כי לעניין דיני הירושה  
30 הפסד הוא "נכס" הכלול בעיזבון של הנישום הנפטר ולפיכך כחלק מהעזבון ההפסד עובר בירושה  
31 לידי היורשים אשר יהיו רשאים לקזזו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 בהקשר זה מדגישים המערערים כי הורשת הפסדים לא יכולה להיות נגועה בביצוע עסקה
- 3 מלאכותית כי הרי מותו של אדם איננו אירוע רצוני.
- 4
- 5 20. ממשיכים המערערים ומעלים סדרה של טיעונים נוספים המבוססים בין השאר על עקרון
- 6 ההדדיות, על הצורך בפרשנות מרחיבה לזכות קיזוז הפסדים, ועל הרציונל הכלכלי המצדיק קיזוז
- 7 הפסדיו של המוריש על ידי יורשים. טיעונים אלה יפורטו ויידונו בהמשך.
- 8
- 9 21. לגישת המשיב, הוראות סעיף 28 לפקודה הינן פשוטות וברורות והן מאפשרות קיזוז הפסדיו של
- 10 אדם אך ורק כנגד הכנסות של אותו אדם עצמו. לדעת המשיב, אין כל עיגון לפרשנות מרחיבה
- 11 הרואה ביורשיו של אדם ככלולים במונח "אותו אדם" לעניין יישום סעיף 28.
- 12
- 13 באשר לדיני הירושה, אין המשיב חולק על כך כי "בהתאם לחוקים שונים בישראל, ניתן לראות
- 14 הפסד כינכסי בעל שווי כלכלי" (סעיף 40 לסיכומי המשיב), אך לטענתו אין זה נכס שניתן להעברה
- 15 מאדם לאדם אלא הוא מהווה "זכות אישית".
- 16
- 17 המשיב מוסיף ומצביע על מספר תוצאות בלתי מתקבלות על הדעת (לטעמו) העלולות לנבוע
- 18 מהתרת קיזוז הפסדים בידי יורשים.
- 19
- 20 **ה. על משמעותו של סעיף 28 לפקודה**
- 21
- 22 22. אינני מוצא בלשונו של סעיף 28 כל עיגון לכך שהפסד שהיה לאדם אחד ניתן לקיזוז, בנסיבות
- 23 כלשהן, כנגד הכנסה המופקת על ידי אדם אחר. כך גם אפילו אם האדם האחר הוא יורשו של
- 24 בעל ההפסד. (יוער כי במקרים בודדים ומוגדרים הפסד של אדם אחד יותר בקיזוז כנגד הכנסתו
- 25 של אדם אחר וזאת כאשר על פי הסדר חקיקתי מפורש נעשה "ערבוב" הכנסות (pooling), וניתן
- 26 למנות בקבוצה זו בני זוג נשואים שלגביהם נערך חישוב מאוחד, חברות תעשייתיות המגישות
- 27 דו"חות מס מאוחדים, וחברה קולטת לאחר מיזוגה עם חברה מעבירה).
- 28
- 29 23. סעיף 28(א) דן כאמור בקיזוז הפסד במסגרת שנת המס השוטפת ("קיזוז אופקיי" לפי הכינוי
- 30 המקובל). מובהר בהוראה זו כי "הפסד שהיה לאדם בעסק... ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו
- 31 החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת המס" (ההדגשה איננה, כמובן, במקור).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1

24. סעיף 28(ב) דן באפשרויות קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות (המכונה "קיזוז אנכיי"). סעיף 28(ב) מהווה המשכו של סעיף 28(א) לגבי אותם מקרים בהם אין אפשרות לקזז את מלוא ההפסד השוטף "באופן אופקיי" לפי סעיף קטן (א) בשל העדר הכנסות מספיקות. סעיף קטן (ב) פותח אפוא במלים "מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור...". ומה פירושה של המילה "כאמור" אם לא "כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם וכו'", כפי ששינונו.

7

25. עד לתיקון מס' 154 לפקודה בשנת 2007, סעיף 28(ב) לא חזר על החבהרה "של אותו אדם" וזה היה נוסחו של סעיף קטן (ב) לפני התיקון האמור:

9

10

11 **"(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא**  
12 **קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת באותן השנים מעסק**  
13 **או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד**  
14 **באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה."**

15

26. במסגרת תיקון מס' 154 (חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת 2007), התשס"ז-2007) הוספה לסעיף 28(ב) אפשרות נוספת לקיזוז הפסד עסקי מועבר שלא הייתה קיימת קודם לכן: ניתן עתה לקזז הפסד כאמור גם כנגד הכנסת עבודה הממוסה לפי סעיף 2(2) לפקודה וזאת בהתקיים שלושת התנאים המפורטים בהמשך הסעיף. כחלק מהתיקון האמור, הובהר בסעיף 28(ב) כי קיזוז הפסד מועבר לעולם יהיה כנגד הכנסתו החייבת "של אותו אדם" (בעל ההפסד), הן באופי כללי (ברישא) והן לגבי חלופת הקיזוז כנגד הכנסה לפי סעיף 2(2) בפרט (בהמשך הסעיף) (ראו את הנוסח הנוכחי המובא בסעיף 6 לעיל).

23

24 בדברי ההסבר לתיקון מס' 154 הובהר כי:

25

26 **"סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד**  
27 **שלא ניתן לקזזו בשנה שבה אירע, יקוזז בשנים שלאחר מכן אך ורק כנגד הכנסה**  
28 **חייבת מעסק או ממשלח יד, לרבות רווח הון בעסק או משלח יד. המשמעות היא, שבעל**  
29 **עסק אשר הפסיק פעילותו בעסק לאחר שנגרמו לו הפסדים והפך לשכיר, לא הורשה**  
30 **לקזז את הפסדו מהעסק או ממשלח יד בשנים הבאות כנגד הכנסתו ממשכורת.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 מוצע לאפשר קיזוז של הפסד עסקי או הפסד ממשלה יד כנגד משכורת של הנישום
- 2 בלבד (ולא של בן הזוג)..."
- 3 (הצעות חוק הממשלה מס' 260, התשס"ז, עמוד 48).
- 4
- 5 27. לטעמי גם אילו תיקון מס' 154, משמעותו של סעיף 28(ב) הייתה ברורה וכוונת המחוקק הייתה
- 6 כי ההפסד העסקי המועבר יקוזז אך ורק כנגד הכנסות (מסוימות) של אותו אדם ובכך מהווים
- 7 סעיפים 28(א) ו-28(ב) מקשה אחת. יוזכר כי אף לפני תיקון מס' 154 סעיף קטן (ב) דיבר על
- 8 "הכנסתו החייבת" (אך מבלי להוסיף "של אותו אדם"). אין ספק כי כוונת המחוקק בעסעיף קטן
- 9 (ב) היא לאפשר קיזוז ההפסד המועבר בשנים הבאות כנגד ההכנסה של אותו אדם המוזכר בסעיף
- 10 קטן (א) אשר ההפסד נוצר במהלך עיסוקו, ולא כנגד הכנסתו של כל אדם אחר.
- 11
- 12 עיון בתולדות החקיקה של סעיף 28 מאשש פרשנות זו: כבר מנוסח פקודת מס ההכנסה
- 13 המנדטורית המקורית משנת 1941, אפשרות קיזוז הפסד עסקי בשנים מאוחרות (אשר הוסדרה
- 14 בסעיף 14 לפקודה המקורית) הוגבלה ל- "what would otherwise have been his chargeable income", דהיינו כנגד הכנסתו של אותו נישום שספג את ההפסד. הדבר אף חודד
- 15 בנוסח החדש של הפקודה משנת 1961, כאשר סעיף 28(ב) (בנוסחו אז) התיר את קיזוז ההפסד
- 16 בשנים הבאות "כנגד סך כל הכנסתו ברוטו". ביטוי אחרון זה הוגדר בסעיף קטן (א) כ"סך כל
- 17 הכנסתו של אותו אדם לפני כל ניכוי או פטור".
- 18
- 19
- 20 הדברים ברורים ואינני סבור כי היה בשינויי הנוסח שנעשו בסעיף 28 לאחר מכן כדי לגרוע
- 21 מהעקרון המובן מאליו לפיו זכות קיזוז ההפסדים היא אישית.
- 22
- 23 28. אלא מאי? המערערים דגן מקשים וטוענים כי "אותו אדם" גם יורשיו של האדם קא משמע לך.
- 24 לצערי, גם לכך לא מצאתי כל עיגון.
- 25
- 26 29. אדם איננו מזוהה עם יורשיו לכל דבר ועניין. אמנם בענייני רכוש יקבלו היורשים את עזבונו של
- 27 המוריש בכפוף להוראות הדין (ולכך נשוב בהמשך), ולעניינים מסויימים ומוגדרים אחרים החוק
- 28 קובע כי יורש ייכנס בנעליו של מוריש. אך לא קיים כלל גורף הקובע כי כל זכות, חיוב או מעמד,
- 29 מכל סוג שהוא, בין רכושית ובין אישית, שהיה לאדם פלוני, יעבור במותו למי שיירש את עזבונו.
- 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 בהגדרת "אדם" המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] לא נאמר כי המשמעות של
- 2 אדם כוללת גם יורשיו של האדם. פקודת מס הכנסה עצמה, בסעיף 1, כוללת הגדרה של המונח
- 3 "אדם" אך אין בה כל אזכור של יורשים.
- 4
- 5 30. בצדק מפנה המשיב בסעיף 27 לסיכומיו להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" אשר בסעיף 1 לפקודה,
- 6 שם באחת החלופות המנויות בהגדרה נאמר במפורש – ובאופן יוצא דופן – כי "לעניין זה 'אדם'
- 7 – לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו", וזאת מתוך ההנחה כי בהעדר התוספת האמורה לא
- 8 הייתה אפשרות לפרש את המונח "אדם" מעבר למובנו הרגיל.
- 9
- 10 31. ודוק: ככל שמדובר בגביית מסים מיורשו של נישום **במעמדו כ"נציג אישי חוקי"** בהתאם
- 11 להוראות סעיף 120(א) ו-ו(ה) לפקודה, כמבואר לעיל, אין כל קושי. במקרה כזה, השומה הנערכת
- 12 היא **שומת הכנסתו של הנישום הנפטר** והנציג האישי החוקי רק מוציא לפועל את הדיווח הנדרש
- 13 ודואג לתשלום המס המגיע. לפיכך במקרה כגון זה, ניתן לקזז את הפסדיו של הנפטר – בכפוף
- 14 להוראות סעיף 28 לפקודה – במסגרת ההתחשבות הסופית הנערכת לפי סעיף 120(א). אולם
- 15 כאשר מדובר **בהכנסה חדשה** הנובעת לאחר הפטירה ממקור (נכס) שעבר לידי יורש בהורשה
- 16 (כאמור בסעיף 120(ב)), הרי הכנסה זו שייכת **לאדם אחר** שאיננו המוריש.
- 17
- 18 על כן, בהעדר הוראה חקוקה כלשהי בעניין, אין בסיס לגרוס כי בהתאם לסעיף 28(ב) ניתן לקזז
- 19 הפסדו העסקי של אדם שנפטר כנגד הכנסותיו של יורשו. "רציפות" כזאת וודאי איננה מתבקשת
- 20 מהוראות סעיף 120, המפרידות היטב בין מעמדו של היורש כנציג אישי חוקי לבין מעמדו כבעל
- 21 ההכנסות החדשות בזכות עצמו.
- 22
- 23 **ו. על הורשת הפסדים**
- 24
- 25 32. לטענת המערערים, אף אם סעיף 28 עצמו איננו מסדיר באופן מפורש את זכותו של יורש לעשות
- 26 שימוש בהפסדיו המועברים של מוריש, אזי התוצאה מתחייבת מעצם היות ההפסדים (או הזכות
- 27 לקיזוז הפסדים) **נכס** שעובר בירושה לידי היורש.
- 28
- 29 33. לכאורה טיעון כללי לפיו הפסד לצורכי מס הוא בבחינת נכס (ומשום כך ניתן להורישו) עשוי
- 30 להוביל להשלכות רבות ומגוונות. בין היתר ניתן להסיק מהפרופוזיציה הכללית לפיה הפסד הוא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 נכס כי אפשר לסחר בו כאחד הנכסים, ובתוך כך למוכרו או להעניקו במתנה, וזאת עוד בחייו של  
2 בעל ההפסד.  
3
- 4 34. אעיר כי בסיכומים הראשיים מטעם המערערים הם העלו טענה רחבה מאד באשר להיותו של  
5 הפסד סוג של נכס. מהעיקרון הכללי האמור ביקשו הם לגזור את התוצאה הפרטנית המבוקשת  
6 בערעור זה לפיה הפסדי המנוחה עברו בירושה אל המערערים והם זכאים לקזז את ההפסדים  
7 האמורים כנגד השבח ממכירת המבנה. רק לקראת סוף הסיכומים (ובפרט בסעיפים 77 ו-79)  
8 הושם דגש על העובדה כי במקרה הקונקרטי ההפסד נבע מניהול עסק **בתוך אותו נכס** (מבנה)  
9 שמכירתו הניבה את השבח.  
10
- 11 35. לעומת זאת, בסיכומי התגובה אשר הוגשו מטעם המערערים (לאחר הגשת הסיכומים מטעם  
12 המשיב), ניכר הניסיון לצמצם את היריעה ולמקד את המחלוקת. אם בסיכומים הראשיים כתב  
13 ב"כ המערערים כי "ברי אפוא, כי השאלה בה עסקין מעוררת במלוא עוצמתה שאלה כללית  
14 יותר, והיא האם הפסדים לצורכי מס עוברים בירושה" (סעיף 2), אזי בסיכומי התגובה הודגש  
15 כי:  
16
- 17 **"המחלוקת בתיק זה היא האם המערערים זכאים לקזז את ההפסד העסקי המועבר**  
18 **שנוצר למנוחה לפני פטירתה כנגד השבח שנוצר למערערים ממכירת נכס המקרקעין**  
19 **שבו התנהל העסק מושא ההפסד האמור, ואשר היה בבעלותה של המנוחה...**  
20 **זו, ורק זו, המחלוקת שדורשת הכרעה... ואכן, וכפי שהדבר גם צוין בפתח הסיכומים**  
21 **הראשיים, המחלוקת בה עסקין מעוררת שאלה כללית יותר, והיא האם הפסדים**  
22 **לצורכי מס עוברים בירושה.**  
23 **ואולם, המדובר רק בנקודת המוצא... למחלוקת הספציפית בתיק זה..."**  
24
- 25 36. סעיף 1 לחוק הירושה מורה כי **"במות אדם עובר עזבונו ליורשיו"**. כפי שכבר צוין, במשפט האמור  
26 גלום עקרון הנפילה המידית – "העזבון" עובר מיד עם פטירת המוריש לידי היורשים, גם אם  
27 החלוקה המדויקת של ההורשה בין היורשים השונים תיעשה לאחר מכן. אולם, כידוע, אין בחוק  
28 הירושה הגדרה למונח המפתח "עזבון". מקובל לאמר כי העזבון מורכב מ"כלל נכסי הנפטר  
29 העוברים בהורשה" או מ"מסת הרכוש" של הנפטר, וכן מכלל התחייבויות הנפטר, כך שהעזבון  
30 הוא "מסת הזכויות והחובות שהניח אחריו המנוח" (ראו **קורין אלדי**, שם, עמודים 3-4  
31 והאסמכתאות המובאות שם; וכן שוחט, פיינברג ופלומין, **דיני ירושה ועזבון**, עמודים 6 עד 11).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 כמו כן ישנם חיקוקים שמוציאים מכלל העזבון סוגים מסוימים של נכסים וזכויות ("נכסים
- 2 מלבר העזבון") וזאת באמצעות הוראות מפורשות (לרבות סעיף 147 לחוק הירושה עצמו).
- 3
- 4 37. המערערים משליכים את יהבם על כך שעזבון מורכב מכלל נכסיו והתחייבויותיו של אדם וכי
- 5 הפסד לצורכי מס הוא בבחינת "נכס" ולכן ייכלל בעזבון.
- 6
- 7 אולם מהו "נכס" בהקשר זה? כשם שחוק הירושה איננו מגדיר את המונח "עזבון", הוא גם איננו
- 8 מגדיר את המונח "נכס" שמופיע בו במקומות שונים.
- 9
- 10 38. יתרה מזאת, אין הגדרה אחידה למונח "נכס" בחקיקה הישראלית וקיימות גישות שונות
- 11 לתחומת גבולות המושג בקרב חוקרי המשפט (ראו ויסמן, **דיני קניין, חלק כללי**, עמודים 89-90 ;
- 12 דויטש, **קניין, כרך א**, עמודים 29-30). באופן כללי ניתן לומר כי המילה "נכס" עשויה להקיף
- 13 מקרקעין (במובן המוחשי), מיטלטלין (במובן המוחשי), קניין רוחני (אשר מטבעו איננו מוחשי),
- 14 זכויות קניין (זכויות חפצא) כלפי נכסים אחרים, וכן חיובים (זכויות אובליגטוריות; זכויות
- 15 גברא).
- 16
- 17 39. לכל הדברים הנ"ל תכונה אחת משותפת לפחות: הם ניתנים להערכה כספית, דהיינו הם עשויים
- 18 לבוא לידי ביטוי כלכלי/ממוני. על כן ניתן לומר כי רק זכות שהיא זכות **רכושית** במובן זה ואיננה
- 19 זכות אישית (בלתי ממונית) גרידא, עשויה להימנות עם סוגי הנכסים (דוגמה ל"זכות אישית"
- 20 בלתי ממונית היא מעמדו של אדם כאזרח המדינה; אזרחותו, שאולי חשובה לו מאד, איננה
- 21 בבחינת "נכס" בידיו).
- 22
- 23 40. אולם לא כל זכות רכושית ניתנת להעברה מאדם לאדם. ייתכן שהזכות איננה עבירה מעצם טבעה
- 24 וטיבה (למרות הצד הכלכלי שיש בה) וייתכן שהעבירות מוגבלות או נאסרת על פי דין (דוגמה לכך
- 25 היא הצעת עבודה מחייבת שנתן מעביד למועמד נבחר: בידי המועמד המסויים קיימת זכות
- 26 אובליגטורית ורכושית, כי הרי יש בה פן כלכלי מובהק ושוויה ניתן להערכה, אך אין אפשרות
- 27 להעבירה לאדם אחר).
- 28
- 29 41. על תכונת העבירות כותב פרופ' ויסמן:
- 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 41641-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 41708-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון

"הקשר שבין רכושיותה של זכות לבין עבירותה מעורר קושי. כאשר זכות ניתנת להעברה בולט הקשר שבין תכונה זו לבין היות הזכות רכושית. עבירות הזכות תאפשר, בדרך כלל, העברה על דרך מכירה, וכך תתורגם הזכות ללשון הכסף. ואולם, המשפט ההפוך ברור פחות. לא תמיד יהיו הזכויות הרכושיות עבירות. ניתן להצביע על זכויות רכושיות שניתן להעריכן בכסף אף על פי שאין הן ניתנות להעברה. כך, למשל, זכותו של אדם שקיבל בהשאלה מכונית לפרק זמן קצוב, היא זכות רכושית שניתן לאמוד אותה בכסף, אף שאין הזכות ניתנה להעברה. דוגמאות אחרות הניתנות בספרות לזכויות רכושיות שאינן עבירות: זכות לפנסיה, רשיון למגורים במשפט הצרפתי (usage-habitation), חלק מוגדר משכר המגיע לעובד, זכות למזונות, תשלומי הביטוח הלאומי, ועוד.

...  
הוויכוח הזה [סביב השאלה האם כל זכות קניינית הינה בהכרח עבירה – ה.ק.] לדעתנו, חסר תכלית. ל'זכויות קניין' אין קיום אובייקטיבי. אין בטבע 'זכות קניין' שביכולתך לשימה מתחת לעדשה של מיקרוסקופ כדי לבחון את צפונותיה, ולגלות אם תכונת העבירות נמנית ביניהן. 'זכויות קניין' הן פרי רוחו של האדם, מושג שהאדם טבעו. כאשר קיבצו בשיטות המשפט השונות לתוך מסגרת אחת, שכינה 'זכויות קניין', זכויות שונות בעלות מכנה משותף מסוים, עשו כן כדי להקל על הטיפול באותן זכויות, ועל השימוש בהן. מהו המכנה המשותף הזה, שבהסתמך עליו שייכו זכויות שונות לאותה מסגרת – זוהי שאלה שאין עליה תשובה אחת. המכנה המשותף תלוי במטרות שאותן ביקשו להשיג יוצרי המסגרת הזאת." (שם, עמודים 55-56 ; 58).

דברים דומים נמצאים בספרו של פרופ' דויטש :

"ברי, כי גם ללא המירות תיתכן רכושיות, אולם על מנת להגדיר זכות כרכושית, מן ההכרח הוא כי משמעות רכושית כלשהי תימצא לזכות, למשל מכוח האפשרות לעשות בה שימוש המניב רווח. לא ייתכן כי שני האלמנטים גם יחד ייעדרו (דהיינו, גם העדר שימוש בעל אופי רכוש, וגם העדר עבירות בעלת משמעות רכושית), והזכות עדיין תוגדר כזכות רכושית."

ובהמשך :

"שאלה המצוייה בוויכוח בספרות היא, אם חיוני הדבר, לצורך קנייניותה של זכות, שתהיה זו זכות המירה או, למצער, זכות עבירה. כפי שכבר צוין לעיל, בדיון בתכונות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

הרכושיות, הרי שלדעתנו, אין הכרח בתכונות העבירות לשם קיומה של רכושיות. אין  
בה גם הכרח לצורך סוגיית הקנייניות. ניתן לומר, כי זכות העומדת בתכונות האחרות  
האופייניות לזכות הקניין, כפי שניתחו להלן, אינה חדלה מלהיות כך רק מחמת חוסר  
עבירותה". (שם, עמוד 31 ; עמוד 43).

42. נשוב למונח "עזבון". היות וחוק הירושה נועד להסדיר את העברתם של דברים מסוימים  
(הנקראים יחד "עזבון") ממורשים ליורשים, הרי בהקשר זה רק דברים שהינם עבירים במהותם  
ראויים להילקח בחשבון. דהיינו העבירות של דבר לא תילמד מן היכולת להוריש אותו, אלא  
להיפך: היכולת להוריש דבר מסוים כחלק מהעזבון תלויה, בין השאר, בעבירותו של הדבר. ואכן  
בדרך כלל "נכסים" ניתנים להעברה מאדם לאדם ובשל כך הם עשויים להיכלל בעזבון. אולם לא  
תמיד כך. על כן, דבר שעשוי להיקרא "נכס" במונח הרחב בשל ערכו הכלכלי, עלול לא להיות  
עביר, וכתוצאה מכך אין הוא יכול להיכלל בעזבון. חוק הירושה יוצא מנקודת ההנחה כי ניתן  
לסווג כל דבר כעביר או כבלתי עביר והוא חל רק על הדברים העבירים; העבירות עצמה איננה  
נקבעת לפי חוק הירושה או נלמדת ממנו. לשאלה האם קיים רציונל להקנות להפסד לצורכי מס  
תכונה של עבירות, נשוב בהמשך.

### ז. האם הפסיקה הקיימת תומכת בהורשת הפסדים?

43. אין פסיקה ישראלית שדנה במישרין בסוגיית הורשת הפסדים. המערערים מביאים פסקי דין  
שונים כדי לתמוך בטענתם כי הפסד לצורכי מס הוא "נכס" ועל כן מן הראוי לכלול אותו בעזבונו  
של נישום. לשם הנוחות אחלק את הפסיקה האמורה לשלוש קבוצות: פסיקה בענייני נשייה;  
פסיקה בעניין "רכישת הפסדים"; ופסיקה אחרת.

44. לפני שנעבור לדון בנפקות פסדי הדין השונים נבהיר כי לא יכולה להיות מחלוקת כי בדרך כלל  
להפסד יש ערך כלכלי לנישום עצמו. אם אותו נישום יפיק בעתיד הכנסה שעלולה להתחייב במס,  
הרי קיומו ההפסד הצבור עשוי להפחית את החבות במס או אף לאיינו. אינני נוטה לקבל את  
טיעונו של המשיב כי הערך הכלכלי של הפסד איננו ניתן למדידה או להערכה; אמנם נסיבות כגון  
שינויים בשיעורי המס או במדרגות המס עשויות להשפיע מעת לעת על ערכו המדויק של הפסד  
בידי הנישום, אך באופן כללי לפחות ניתן לכמת את התועלת הכלכלית העתידית שעשויה לצמוח  
מקיוויו הפסד נתון (בייחוד אצל חבר בני אדם). והנה קיומו של "שוק" לחברות בעלות הפסדים  
מראה כי משתתפי השוק סבורים כי הם יודעים לייחס שווי כלכלי מסוים לסכום הפסד נתון.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1  
2 45. אולם, כאמור, לגישתי יש מרחק בין ייחוס ערך כלכלי להפסד צבור לבין הסקת המסקנה כי אותו  
3 הפסד ניתן להעברה.  
4

5 46. נפנה עתה לקבוצות פסקי הדין. המקרים ברובם מוכרים ולא אחזור באריכות על עובדות כל  
6 מקרה ומקרה.  
7

### הפסיקה בנושא נשייה

8  
9  
10 47. קבוצה זו כוללת פסקי דין אלה: פש"ר 1730/00 ברג יעקב ובניו ואח' (רהיטים) בע"מ (בפירוק)  
11 נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (ניתן ביום 2.10.2002); ע"א 10568/02 בנק לאומי לישראל בע"מ נ'  
12 עו"ד שחר הררי, מפרק החברה ברג יעקב ובניו (רהיטים) בע"מ (ניתן ביום 23.5.2004); פש"ר  
13 (ת"א) 2427/04 עו"ד שחר הררי כמפרק זמני של חברת יקי רחמני נ' בנק לאומי לישראל בע"מ  
14 (ניתן ביום 1.2.2006); ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' עו"ד אייל ארנברג הנאמן על  
15 נכסי החייב אברהם וייס (ניתן ביום 17.4.13); ע"א 7800/10 עו"ד רונן מטרי נ' אליעזר אלקון  
16 ואח' (ניתן ביום 3.3.2014). בכל אותם מקרים, קיים מתח בין רצונו של נושה מובטח כגון בנק  
17 (או כונס נכסים שפועל מטעמו) להגדיל את התמורה נטו ממימוש נכס ממושכן על ידי שימוש  
18 בהפסדי של החייב (בעל הנכס), לבין רצונו של נאמן בפשיטת רגל או מפרק חברה לשמר את  
19 השימוש בהפסדים על מנת להגדיל את מסת הנכסים הפנויה לפירעון חובות החייב לנושים בלתי  
20 מובטחים.  
21

22 48. בהקשר זה יודגש:

23  
24 א. כאשר נכס ממושכן נמכר על ידי כונס נכסים הפועל מטעם נושה מובטח, "מוכר" הנכס  
25 לעניין מיסוי הוא עדיין החייב (בעל הנכס) ואירוע המס במהותו הוא של החייב (השוו סעיף  
26 3 לחוק מיסוי מקרקעין; סעיף 93(א)(1) לפקודה וכן סעיף 18 לחוק מס ערך מוסף,  
27 התשל"ו-1975). דהיינו אף אם יאושר השימוש בהפסדים במסגרת המכירה המבוצעת על  
28 ידי כונס הנכסים (לטובת הנושה המובטח), אירוע המס הוא של החייב והחבות במס של  
29 החייב בגין אותה עסקה (כפזיה) היא זאת שמופחתת כתוצאה מקיזוז ההפסד.  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 ב. עניינה של פסיקה זו הוא בקיום (או בהעדר) התחייבות מצדו של החייב (בעל הנכס ובעל  
2 ההפסד) לנצל את ההפסד הקיים בידיו לצורך הקטנת החבות במס בעסקה מסויימת  
3 אשר בוצעה בנכס הממושכן. בהעדר התחייבות כאמור, ככלל רשאי החייב להותיר את  
4 ההפסד בלתי מנוצל בידיו (או בידי המפרק או הנאמן במקומו) לטובת כלל הנושים הבלתי  
5 מובטחים. אגב הדיון בקיומה של התחייבות כאמור בנסיבות הקונקרטיות השונות, ציינו  
6 בתי המשפט כי להפסד יש ערך כלכלי ועל רקע זה בחנו את התנהגות הצדדים. אולם גם  
7 כאשר קיימת התחייבות ברורה ותקפה מצדו של החייב להשתמש בהפסדיו לטובת הנושה  
8 המובטח, הקיזוז נעשה, במישור המהותי, על ידי החייב וחבות המס שלו בגין עסקת  
9 המימוש קטנה בשל כך. קיום ההתחייבות כלל איננו כרוך ב"המחאה" או ב"הסבה" של  
10 ההפסד עצמו מהחייב לזולת.  
11  
12 49. בעניין ברג בערכאה הראשונה, העמיד בית המשפט המחוזי את הסוגיה כך:  
13  
14 "השאלה הראשונה, אותה יש לברר, האם עסקינן ב'נכס', וזאת לצורך ומנקודת  
15 הפרשנות הראויה לדיני פירוק. הבנק טוען כי אין עסקינן בנכס, ומסתמך בכך על חוסר  
16 העבירות של ההפסדים הצבורים". (סעיף 56 להחלטתה של כבוד השופטת אלשיך).  
17 כלומר, שאלת היות ההפסד העסקי "נכס" עלתה בהקשר המסויים של דיני פירוקים וטיעונו  
18 של הבנק התבסס על העדר העבירות של ההפסדים.  
19  
20 בית המשפט המחוזי הטעים:  
21  
22 "אין חולק, כי הפסדים צבורים אינם ניתנים למכירה רגילה, אלא נחשבים כזכות  
23 'אישית' של החברה המפסידה, אשר מהותה, יכולת לבצע קיזוז מול רשויות המס. לא  
24 ניתן למכור או להעביר את הזכות לאחר בדרך ה'רגילה' של מכר. אלא, שאין בכך אלא  
25 הגבלת עבירות חלקית, אשר אינה שוללת את הגדרת ההפסדים הצבורים כ'נכס'.  
26 ...  
27 אין חולק, כי להפסדים צבורים יש שווי כלכלי; מן המפורסמות הוא, כי לא פעם, קונה  
28 חברה פעילה חברה מפסידה, בכדי להשתמש בהפסדים הצבורים לקיזוז מול רשויות  
29 המס.  
30 ...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1            **כבר מדברים אלו עולה, כי הגבלת העבירות אינה מלאה; עסקינן בזכות אובליגטורית**  
2            **מול רשויות המס, המהווה נכס בעל שווי כלכלי, שיש גם יש דרכים למכירתו לצד ג'".**  
3            (סעיף 57 להחלטה)
- 4            על פי הקשר הדברים, נראה כי הערתו של בית המשפט המחוזי לפיה **"יש גם יש דרכים למכירתו**  
5            **[של הפסד] לצד ג'"** מכוונת לתופעת **רכישת חברות בעלות הפסדים**, תופעה שנדונה באותה  
6            פסקה. אך ברי כי בעסקאות מסוג זה, נמכרות מניות החברה ולא ההפסדים עצמם.  
7
- 8            50. בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה, בנסיבות אותן עניין, כי:  
9
- 10           **"לא נתקבלה כל החלטה כדין של החברה, אשר מאשרת את השימוש בנכס זה לטובת הבנק."**  
11           (סעיף 58 להחלטה)  
12
- 13           ובהמשך:  
14
- 15           **"לא נתקבלה בחברה כל החלטה מפורשת אשר אישרה להשתמש בנכס נוסף ובלתי**  
16           **ממושכן (הפסדים צבורים), לתועלת הנושה המובטח".**  
17           (סעיף 60 להחלטה)  
18
- 19           דהיינו, לא נדרשה החלטה **להעביר** את ההפסדים לכונס הנכסים מטעם הבנק או להמחותם –  
20           דבר שכלל לא היה אפשרי לדעת בית המשפט – אלא החלטה על ידי הגורמים המוסמכים בחברה  
21           לפיה היא רשאית **להשתמש בהפסדים** באופן המיטיב עם הנושה המובטח ולא עם הנושים  
22           האחרים.  
23
- 24           מכל מקום השימוש בהפסד היה בידי החברה עצמה שהיא בעלת ההפסדים.  
25
- 26           51. בית המשפט העליון בעניין **ברג** הגיע למסקנה שונה לגבי תוקפן של הפעולות שנקטו על ידי  
27           החברה ונפסק כי לא נדרשה כל החלטה נוספת על מנת לעשות שימוש בהפסדי החברה לטובת  
28           הבנק.  
29  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1

2 באשר להיותם של ההפסדים נכס, הסתפק כבוד השופט גרוניס (כתוארו אז) בדברים אלה:

3

4 **"מוכנים אנו להניח, בלי להכריע בדבר, כי יש לראות בהפסדים הצבורים משום נכס**  
5 **נפרד אשר שייך לחברה. ככזה, אין הוא כלול במסגרת המשכנתה שהוענקה לבנק".**  
6 **(סעיף 4 לפסק הדין)**

7

8 52. בעניין שחר הררי (יקי רחמני), שב בית המשפט המחוזי על הדברים שנאמרו בעניין ברג (בשתי  
9 הערכאות) ופסק לפי הנסיבות כי המשכון לטובת הבנק לא כלל התחייבות מפורשת לעשות שימוש  
10 בהפסדים הצבורים של החייב על מנת להפחית את החבות במס בעת מימוש המשכון. ההפסד,  
11 כך נפסק, הוא בבחינת "נכס נפרד" שלא הוצמד לנכס המשועבד במסמכי המשכון ועל כן **"על**  
12 **התועלת שניתן להפיק ממנו [מההפסד] להתחלק בין כל נושי החברה"**. (סעיף 5 להחלטת כבוד  
13 השופט אלשיך)

14

15 53. בעניין מטרי נדונה סיטואציה דומה אם כי ההפסד הנדון היה הוני והיה של בעלי מניות החברה  
16 החייבת. אלה היו ערבים לחובותיה של החברה וההפסד נוצר מעצם מימוש הערבות על ידי הנושה  
17 המובטח בדרך של מכירת נכס מקרקעין בבעלות הערבים (בהמשך להלכה שנפסקה בע"א 14/85  
18 פקיד שומה חיפה נגד זיסו גולדשטיין, ניתן ביום 9.4.1987). כאן המתח היה בין הנושה המובטח  
19 אשר דרש כי ייעשה שימוש בהפסד על מנת להקטין את החיוב במס שבח החל על מימוש המשכון  
20 לבין הערבים שביקשו להשתמש בהפסד לטובת עצמם על מנת לקזזו כנגד רווח הון בידם. כבוד  
21 הנשיא גרוניס כתב:

22

23 **"מכאן נובע כי הזכות לקזז הפסד לפי סעיף 92(א) (1) לפקודה ניתנה באופן אישי**  
24 **לנישום אשר לו נצמח ההפסד. בהתאם, השימוש בהפסד לצורך קיזוז נעשה רק לפי**  
25 **בקשתו של הנישום, או לפי בקשתו של מי שהוא ייפה את כוחו.**

26 **ההיבט האישי של זכות הקיזוז מוצא ביטוי גם בכך שהנישום זכאי לקזז את ההפסד**  
27 **לאו דווקא מן השבח שנוצר בעסקה המסוימת. ייתכן שלנישום צמח רווח הון בעסקה**  
28 **אחרת כלשהי. עצם העובדה שיתכן והקיזוז לא ייעשה מהשבח בעסקה המסוימת,**  
29 **וכך אכן אירע במקרה הנוכחי, מלמדת על אופייה האישי של הזכות.** (סעיף 12 לפסק  
30 הדין)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 ...
- 2 הכלל הבסיסי בקיזוז הפסדים על-פי סעיפים 28 ו-92 לפקודה, הוא כי אין לקזז
- 3 הפסדיו של נישום אחד מרווחיו של נישום אחר". (סעיף 13 לפסק הדין)
- 4 באשר לסוגיית עבירותם של הפסדים, נאמר:
- 5
- 6 "לכאורה, עשויה להתעורר השאלה האם הקביעה שהזכות לקיזוז הפסדים שמורה
- 7 באופן אישי לנישום משמעותה כי עבירותה של הזכות היא מוגבלת. שאלה זו טרם
- 8 הוכרעה במפורש על-ידי בית משפט זה. (סעיף 14 לפסק הדין)
- 9 ...
- 10 השאלה המורכבת הנוגעת לטיבה ומהותה של הזכות לעשות שימוש בהפסדים, לרבות
- 11 שאלת עבירותה, לא חודדה על-ידי בעלי הדין והיא אינה מצריכה הכרעה במקרה
- 12 שלפנינו. ברי, כי לנישום ישנה זכות לקיזוז הפסדיו, בהתמלא התנאים שבסעיף
- 13 92(א)(1) לפקודה. בהתאם, אינני רואה מניעה עקרונית לכך שהנישום יתחייב כלפי
- 14 אחר לעשות שימוש מסוים בהפסדיו, אם יצמחו לו הפסדים, לרבות לטובת אחר, ואף
- 15 אין קושי כי הוא יוותר על זכותו זו לטובת אחר. כך, למשל, בעניינינו, המשיבים היו
- 16 רשאים להתחייב כלפי הבנק, כי אם יממש את נכס המקרקעין שלהם ששועבד
- 17 לטובתו, אזי הם יעשו שימוש בהפסד שייגרם להם עקב כך ויקזזו אותו כנגד השבח
- 18 ממכירת אותם מקרקעין. כמו כן, היה באפשרותם של המשיבים לייפות את כוחו של
- 19 הבנק לעשות שימוש בשמם בהפסדים, אם יצמח להם הפסד.
- 20 יש להדגיש, כי עסקינן בהתחייבות של הנישום לפיה הוא עצמו, או מי שהוא הסמיך
- 21 לכך, יעשה שימוש בזכות שהוקנתה לו. זאת, בשונה מהתחייבות להעביר את הזכות
- 22 עצמה לאחר, שאלה אשר במקרה זה אין צורך להכריע בדבר היתכנותה. להבחנה זו
- 23 משמעות רבה. בין היתר, נובע מכך שהזכות לעשות שימוש בהפסד נותרת בידי
- 24 הנישום וקיזוז ההפסד ייעשה תוך התחשבות בנסיבותיו ובמאפייניו הוא. בנוסף,
- 25 הקיזוז ייעשה בהתחשב בתנאים החלים על הנישום, אף אם הוא יסמיך אחר לפעול
- 26 בשמו לשם קיזוז ההפסד. קביעה זו עולה בקנה אחד עם ההלכה החלה בהקשר של
- 27 מסחר בהפסדים, אשר ביסודה, כאמור, ניצב העיקרון לפיו נדרשת זהות בין הגורם
- 28 שנהנה מקיזוז ההפסדים לבין הגורם שספג את ההפסדים". (סעיף 15 לפסק הדין)
- 29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

54. דבריו של הנשיא גרוניס ברורים ואינם מותירים מקום לספק כי גדר המחלוקת בקבוצה זו של פסקי דין היא לגבי **אופן השימוש** בהפסד בידי החייב (בעל ההפסד עצמו) והתנאים הנדרשים על מנת להכריחו לנצל את ההפסד לטובת נושה מובטח בעל משכון. אין לפנינו כל עניין של **העברת** ההפסדים עצמם לידי הזולת.
55. הרקע העובדתי בעניין **וייס** היה דומה לזה בעניין **מטרי**: בעל חברה היה ערב לחובות החברה כלפי הבנק והוא מישכן נכס מקרקעין בבעלותו לטובת הבנק. לימים הערבות חולטה והמשכון מומש. ההפסד נוצר בעקבות מימוש המשכון (על פי הלכת **זיסו גולדשטיין**). בעל החברה עצמו הוכרז פושט רגל. שוב נשאלה השאלה מי ייהנה מקיזוז ההפסד האמור: הבנק או הנושים הלא מובטחים של בעל החברה (באמצעות הנאמן בפשיטת רגל)?
56. בית המשפט המחוזי פסק לטובת הנאמן בפשיטת רגל. הבנק וכוונס הנכסים מטעמו עירערו לבית המשפט העליון. בחוות דעתו של כבוד השופט מלצר (שהיה בסופו של דבר בדעת מיעוט) הוסבר כי הבנק עצמו לא טען לעבירות ההפסד אלא לקיום חיוב חוזי או חובה על פי דין החלים על בעל החברה (והנאמן בפשיטת רגל במקומו) להשתמש בהפסד באופן שיטיב קודם כל עם הבנק כנושה מובטח (ראו סעיף 10 לחוות הדעת).
- כבוד השופט מלצר המשיך:
- "... לא מדובר על העברת זכות הקיזוז עצמה מהחייב לבנק, אלא רק באפשרות לעשות שימוש בזכותו של החייב לטובת הבנק. גם העובדה שזכויותיו של החייב עברו לנאמן איננה משנה מבחינה זו, והאת נוכח ראייתו של הנאמן, אשר תוארה לעיל, כמי שבא בנעלי החייב (סעיף 42 לפקודת פשיטת הרגל) והעובדה שלצורך מס שבח – עצם הקניית הנכס מהחייב לנאמן לא נחשבת למכירה (סעיף 3 לחוק).” (סעיף 31 לחוות הדעת)
- כבוד השופט מלצר הסכים כי בנסיבות המקרה לא הוטל על בעל החברה חיוב חוזי אך חלה עליו חובה לפי דין לעשות שימוש, ולו באופן חלקי, בהפסד לטובת הבנק.
57. כבוד השופטות ברק ארז וארבל לא הסכימו לגישה זו וערערו הבנק נדחה. כבוד השופטת ברק ארז הטעימה:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 "הזכות לקיזוז ההפסד אמורה להיות נתונה אך ורק לחייב או לנושה שבא בנעליו..."
- 2 כאמור, בעניין מטרי נקבע כי זכות הקיזוז היא זכות אישית של החייב... חברי קבע,
- 3 ולכן אני מסכימה, שזכות הקיזוז לא שועבדה במקרה דנן לטובת הנושה המובטח. אני
- 4 סבורה כי קביעה זו אינה רק תחילת הדרך, אלא גם סופה." (סעיפים 4 ו-5 לחוות
- 5 הדעת)
- 6 58. עם כל הכבוד, אינני מוצא בכל קבוצת פסקי הדין הנ"ל בעניין הנשייה כל תמיכה לגישה כי הפסד
- 7 לצורכי מס הוא עביר (במובן הקנייני). כל מה שניתן ללמוד מפסיקה זו לענייננו הוא כי נישום
- 8 רשאי, בנסיבות מתאימות, ליצור חיוב אובליגטורי כלפי הזולת לפיו הנישום מתחייב לנצל את
- 9 ההפסד העומד לזכותו באופן מסוים, ואף ייתכן שאם הימנעות הנישום מלהתחייב כאמור מהווה
- 10 בנסיבות המקרה חוסר תום לב, הדין יחייבנו להשתמש בהפסד לטובת הזולת. מכל מקום,
- 11 הדברים כלל אינם כרוכים בהעברת ההפסד מנישום לנישום.
- 12
- 13 הפסיקה בעניין "רכישת הפסדים"
- 14
- 15 59. הקבוצה השנייה של פסקי דין עוסקת בתופעת "רכישת ההפסדים" כעסקה מלאכותית (ע"א
- 16 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון
- 17 בע"מ (ניתן ביום 31.7.2003) וע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד
- 18 שומה 1 ירושלים (ניתן ביום 29.5.2008)).
- 19
- 20 60. כידוע, בפסיקה זו נדונו מקרים בהם נרכשה שליטה בחברה בעלת הפסדים לצורכי מס על מנת
- 21 לקזזם כנגד רווחים שיצמחו מפעילות עסקית חדשה אשר תנוהל באמצעות אותה חברה נרכשת.
- 22
- 23 העיקרון שהנחה את בית המשפט העליון היה כי רק מי ש"ספג" את ההפסד מבחינה כלכלית
- 24 כתוצאה מניהול פעילות עסקית כושלת זכאי לאחר מכן ליהנות (במישרין או בעקיפין) מן התועלת
- 25 הכלכלית הכרוכה בקיזוז ההפסד כנגד רווח שעשוי להתחייב מס.
- 26
- 27 עקרון זה, לפיו רק מי שספג הפסד בעסקיו זכאי לקזזו לאחר מכן, מהווה נימוק ממשי לשלילת
- 28 עבירותם של הפסדים. יתרה מזאת, נקודת המוצא של פסקי הדין בקבוצה זו היא העדר עבירות
- 29 של ההפסדים, ה"כלואים" כביכול בתוך אותן חברות. הרי בשל כך נרכשו מניות החברות על מנת
- 30 "לשים יד" (בעקיפין) על ההפסדים. נפסק כי כאשר פעולת רכישה זו נעדרת טעם מסחרי של ממש



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 פרט לרצון לנצל את ההפסדים, העסקה הינה מלאכותית ורשאי פקיד השומה להתעלם ממנה על  
2 פי סעיף 86 לפקודה.

3

4 61. בעניין רובינשטיין הטעים כבוד הנשיא ברק כי:

5

6 "...אכן, המחוקק התיר קיזוז הפסדים בין עסקים שונים של אותו נישום. אמת, הוא  
7 עשה כן כדי להבטיח מיסוי צודק יותר על-פי היכולת לשלם על-ידי מזידת היכולת  
8 לשלם על פני פרק זמן גדול משנה, ועל-ידי התחשבות בהפסדיו השונים של הנישום  
9 כמו שמתחשבים ברווחיו השונים של אותו נישום. אולם זאת הוא ביקש להעניק לאותו  
10 נישום. אכן, שינוי בבעלי המניות בחברה אינו משנה מאישיותה, וגם כאשר חל שינוי  
11 בבעלי המניות יש לקזז את הפסדי החברה מעסקיה השונים. אולם לתוצאה זו אין  
12 הצדקה כאשר השינוי בבעלי המניות נועד אך ורק כדי לקזז את ההפסדים של החברה,  
13 ומי שנהנה ממנו בסופו של דבר איננו אותו נישום כלכלי שספג את ההפסדים." (סעיף  
14 13 לפסק הדין)

15

16 62. יצוין כי בעניין מטרי הנ"ל, כבוד הנשיא גרוניס הפנה לפסקי הדין העוסקים ברכישת חברות  
17 בעלות הפסדים תוך ציון ה"עקרון האוסר סחירות בהפסדים" (סעיף 13 לפס"ד מטרי), ואף הזכיר  
18 פסק דין נוסף (ע"א 04/3319 שקלרש נגד פקיד שומה רמלה, ניתן ביום 2.7.2006) כדוגמה נוספת  
19 ליישום הכלל לפיו רק הנישום אשר נחל את ההפסד זכאי ליהנות מקיזוזו (בעניין שקלרש עלתה  
20 סוגיית קיזוז הפסדיה של חברה אשר נוצרו לפני היותה חברה משפחתית כאמור בסעיף 64א  
21 לפקודה, כנגד הכנסה המיוחסת ל"נישום המייצג" במהלך תקופת היות החברה חברה  
22 משפחתית).

23

24 פסיקה נוספת בנושאים שונים

25

26 63. פסקי דין נוספים בנושאים שונים הוזכרו כאסמכתאות לעמדת המערערים ואתייחס אליהם  
27 בקצרה.

28

29 64. בעניין הירשזון (ע"א 4157/13 דמארי אילנה ואח' נגד פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 3.2.2015)  
30 נדונה בין השאר, אפשרות קיזוז הפסד שנוצר בשנת מס מסוימת כנגד רווח שנוצר בשנת מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

מוקדמת יותר ("קיצוץ לאחור"). עולה בבירור מחוות דעתו של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין כי שיקול חשוב בהתרת הקיצוץ כאמור היה העובדה כי הנישומים שם לא יוכלו, מבחינה מעשית, לנצל את סכומי ההפסדים בעתיד אם תישלל האפשרות לקצוץ לאחור (פסקאות ק"ח ו- ק"י לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין):

"בענייננו אמנם יש לסווג את כספי המעילה כהכנסה, חרף השבתם לבעליהם. ואולם התוצאה לפיה לא יוכלו המערערים לקצוץ השבה זו כהפסד – ואולי בפרט המערער, אשר פרש לגמלאות ובפועל נעדר הכנסה עתידית שכנגדה יוכל לקצוץ הפסד זה – אינה נראית צודקת; ראוי להביא לידי ביטוי את העובדה שבסופו של יום הכספים הושבו, ובאופן זה להתקרב, במידת האפשר, להטלת מס אמת.

...

ואכן יודגש – אין הכוונה ליצור מצב בו כל דכפין יוכל לקצוץ הפסדים לאחור בטענה כי אחרת ייגרם לו עוול; הדבר תלוי בכך שמדובר בנישום שהפסדו בו מדובר לא נוצר מלאכותית לשם הימנעות ממס, והנטייה מתחזקת מקום שאין לנישום אפשרות לחזור לפעילות כלכלית רווחית בעתיד".

65. דהיינו, הנחת היסוד העומדת בבסיס הניתוח של בית המשפט העליון בעניין הירשזון הייתה כי אין אפשרות להוריש את ההפסדים לאחר אריכות ימים (או להעבירם באופן אחר עוד במהלך חיי הנישומים). אחרת לא הייתה סיבה לשער כי ההפסדים הנדונים עלולים לרדת לטמיון, אם הקיצוץ לאחור לא יותר.

אמנם פסק דין הירשזון מהווה הלכה מרחיבה בעניין קיצוץ הפסדים אך אינני רואה כל דרך לדלות ממנו תמיכה לקיום זכות להורשת ההפסדים, וההיפך הוא הנכון.

66. באשר לפס"ד גזית החזקות (עמ"ה (ת"א) 1062/02 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק.)) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (ניתן ביום 15.9.2009)), אין כל קשר בין הנושא שנדון שם לבין ענייננו. עניין גזית החזקות עוסק באופן יישום הוראות 6 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 ובאפשרות קיצוץ הפסד (הפרש ריאלי) מניירות ערך במצב הייחודי בו הוחלו הוראות החוק לסירוגין (כניסה לחוק, יציאה ממנו ושוב כניסה אליו). נדונה זכותה של החברה המערערת "לשמר" את ההפסד המועבר מתקופה אחת בה הוחל עליה החוק לתקופת תחולה אחרת, חרף יציאתה מתחולת החוק בתווך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 הערעור נדחה על ידי בית המשפט המחוזי. לעומת זאת הערעור לבית המשפט העליון התקבל
- 3 לנוכח הנסיבות "הייחודיות" של המקרה, והוטעם (בסעיף כ"ה לפסק דינו של כבוד השופט
- 4 רובינשטיין) כי "החלטת המשיב... שוללת למעשה מהמעוררת 'נכס' ככלכלי זה [ההפסד
- 5 הנדון]" ולכך חייבת להמצא הסמכה מפורשת בחוק ו"הדברים נכונים ביתר שאת מקום בו
- 6 הרשות מבקשת לשלול מן הנישום פטור או נכס שנצברו על-ידו על-פי חוק". ודוק: לא עלתה
- 7 בעניין גזית השקעות כל שאלה של העברה של הפסדים מנישום לנישום, אלא העברה (על פי ציר
- 8 הזמן) אצל אותו נישום משנה לשנה. לפיכך אין בפסיקה זו כל נפקות לסוגיית העבירות.
- 9
- 10 67. בדומה לפס"ד גזית השקעות, גם בעניין נווה דור (ע"מ 1142/04 נווה דור החזקות בע"מ נגד פקיד
- 11 שומה תל אביב יפו 3, ניתן ביום 12.12.2012) נדונו הוראות סעיף 6 חוק התיאומים ועלתה
- 12 השאלה האם ניתן לקזז, מכוח סעיף 92 לפקודה, הפסד הוני ממכירת מניות בחברה פרטית כנגד
- 13 רווח שנצמח ממכירת מניות בחברה אחרת הנסחרת בבורסה – רווח הממוסה לפי סעיף 6 לחוק
- 14 התיאומים. בית המשפט המחוזי השיב בחיוב לשאלה זו ופסק כי אין בהוראות סעיף 6 כדי לשנות
- 15 את אופייה או את סיווגה של ההכנסה לכל דבר ועניין. אגב הדיון בהיקף זכות הקיזוז בנסיבות
- 16 העניין נאמר כי "הפסד שנצבר אצל הנישום מהווה נכס כלכלי בידיו" ובהמשך נקבע כי "מן
- 17 הראוי להכיר בהפסדים הכלכליים שצמחו לנישום באופן רחב יחסית ולא לשלול מידיו נכס
- 18 כלכלי ללא סמכות מפורשת בחוק". (סעיפים 27 ו-29 לפסק דינו של כבוד השופט אלטוביה)
- 19
- 20 אולם שוב יודגש כי במקרה האמור עמדה על הפרק סוגיית קיזוז הפסד בידי נישום אחד, אותה
- 21 חברה שמכרה מניות מסוימות בהפסד ומכרה מניות אחרות ברווח. בית המשפט כלל לא נדרש
- 22 לשאלת העברת הפסד מנישום לנישום.
- 23
- 24 68. בעניין גזית גלוב (ו"ע 1429/08 גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ נגד מנהל משרד מיסוי מקרקעין
- 25 רחובות (ניתן ביום 20.10.14)) נדון סיווגה של חברה כ"איגוד מקרקעין" לעניין חוק מיסוי
- 26 מקרקעין. החברה העוררת החזיקה במרכז מסחרי (קניון) אך היא טענה, בין היתר, כי יש בידיה
- 27 נכסים נוספים ובעיקר מוניטין אשר מוציאים אותה מהגדרת "איגוד מקרקעין".
- 28
- 29 ועדת הערר (מפי ר"ח נדב הכהן) קיבלה את טענת העוררת. ר"ח הכהן כתב:
- 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 "... אין בליבי ספק שהיו בידי חברת הקניון נכסים בלתי מוחשיים (בנוסף להסכמי  
2 השכירות עם הדיירים), בעת שבוצעה הקצאת המניות...
- 3 ... בנוסף לכך ... ובנסיבות המקרה, כשבידי חברת הקניון היה הפסד מס מוכר הניתן  
4 לקיזוז... לא יהיה זה מרחיק לכת לקבוע, כי היה בבעלותה של חברת הקניון 'נכס'  
5 נוסף". (סעיפים 11 ו-13 לחלק האחרון בפסק הדין)
- 6  
7 על פי הקשר הדברים, ברי כי עניין ההפסד הוזכר אך כחיוזק למסקנה העיקרית לפיה המוניטין  
8 של הקניון, יחד עם היותו עסק פעיל, מוציאים את החברה מגדר "איגוד מקרקעין". ואף אם נבין  
9 את דברי הוועדה כקביעה חד משמעית כי הפסד לצורכי מס הוא "נכס" שעשוי למנוע את סיווגו  
10 של בעל ההפסד כאיגוד מקרקעין, שוב אין בכך כל מענה לסוגיית העברות. שוויה של העוררת  
11 שם אולי נגזר במידה מסויימת מקיום ההפסד בידה (בעיני רוכש פוטנציאלי, למשל) אך אין כל  
12 בסיס להסיק מכך כי ההפסד עצמו היה ניתן להעברה.
- 13  
14 69. יש מקום להזכיר כאן את שני פסקי הדין בעניין **בן אליהו** אשר הובאו על ידי **המשיב** כדי לתמוך  
15 בעמדתו (עמ"ה 9025/06 **חנה בן אליהו נ' פקיד שומה ירושלים** 1 (ניתן ביום 20.7.2008); ע"מ  
16 35312-01-11 **חנה בן אליהו נ' פקיד שומה ירושלים** (ניתן ביום 4.3.2012). בית המשפט המחוזי  
17 בירושלים פסל את האפשרות כי הפסד שנוצר בעסק של אישה יקוזז בשנת המס השוטפת כנגד  
18 הכנסות העבודה של בעלה, כאשר בני הזוג ביקשו כי ייערך להם **חישוב נפרד** על פי סעיף 66  
19 לפקודה. בית המשפט הדגיש כי:
- 20  
21 **"מלשון סעיף 28 לפקודה גם ברור כי המחוקק ביקש לאפשר קיזוז רווח והפסד של**  
22 **'אותו אדם' כנגד הכנסותיו והוצאותיו שביצור הכנסה של 'אותו אדם', בלבד'.**
- 23  
24 אם כך נפסק בקשר **לבני זוג נשואים**, הרי שהדבר נכון בבחינת קל וחומר בקשר לנישומה וילדיה  
25 הבוגרים (שכלל אינם מהווים "תא משפחתי" לצורכי מס בכל מובן שהוא).
- 26  
27 70. לאחר הגשת סיכומי התשובה מטעמים, ביקשו המערערים בהליך זה להסב את תשומת לבי  
28 לאסמכתא נוספת וחדשה, פסק הדין שניתן ביום 4.9.2015 בעניין ע"א **SYBIL 2706/11**  
29 **GERMANY PUBLIC CO.LTD נ' הרמטיק נאמנות (1975) בע"מ ואח' ("עניין סיביל")**. ניתנה  
30 למשיב הזדמנות להוסיף התייחסות קצרה לאמור בפסק הדין הנ"ל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1

2 71. ראשית יוסבר כי לעניין **סיביל** אין כל קשר ישיר לתחום המסים. מחזיקי אגרות חוב שהונפקו  
3 על ידי חברה הרשומה בקפריסין ביקשו לנקוט נגדה הליכי פירוק בבית משפט בישראל ועל פי  
4 הדין הישראלי. במוקד הדיון עמד פירוש של סעיף 380(א) לפקודת החברות (נוסח חדש),  
5 התשמ"ג-1983, ובפרט האם ניתן לומר בנסיבות העניין כי החברה המנפיקה הינה "חברת חוץ  
6 שיש לה נכסים בישראל". לפי דבריו של כבוד השופט מלצר, שאלה זו תתברר **"בשים לב**  
7 **למאטריה המשפטית שבה עסקינן: פירוק תאגיד זר לפי כללי המשפט הבינלאומי הפרטי"**  
8 (סעיף 44 לפסק דינו). בהמשך נאמר:

9

10 **"...המונח: 'נכס' מופיע בחקיקה ובפסיקה במגוון רחב של הקשרים, והוא עשוי**  
11 **ללוש ולפשוט הגדרות משתנות, רחבות או צרות, כתלות במאטריה המשפטית**  
12 **הקונקרטית בה מדובר. דומה כי המשותף לכל פירושו הלשוניים של המונח האמור**  
13 **הוא שבכולם - 'נכס' נחשב כדבר רכוש, אשר טומן בחובו ערך כלכלי.**" (סעיף 50 לפסק  
14 הדין)

15

...

16 **"כך או אחרת, בפרשנות מילולית-לשונית גרידא לא די. כפי שבואר לעיל, עלינו לפרש**  
17 **את המונח 'נכס' בתוך ההקשר החקיקתי הספציפי שבו הוא מופיע - בסעיף 380(א)**  
18 **לפקודה - ולנוכח תכליתו של סעיף החוק האמור.**" (סעיף 51 לפסק הדין)

19

20 72. על רקע זה, בית המשפט העליון הגיע לשתי מסקנות עיקריות לפיהן (א) "ניהול עסקים" בישראל,  
21 כשלעצמו, איננו מהווה "נכס", ו-(ב) פעולת הנפקת האג"ח בישראל לשם גיוס הון יוצרת עבור  
22 החברה המנפיקה "פוטנציאל רווח", המקביל ל"כושר השתכרות" אצל אדם יחיד:

23

24 **"גיוס הכספים משמש מנוף להגשמת יעדיה העסקיים של החברה-המנפיקה,**  
25 **לרכישת נכסים, ולצמיחה כלכלית. כלומר, הנפקת אגרות חוב היא פעולה שנועדה**  
26 **לייצר, עבור החברה-המנפיקה, נכסים עתידיים, וניתן, מבחינה מושגית, לראות בה**  
27 **משום השקעה בפוטנציאל הפקת הרווחים הצפוי של החברה.**" (סעיף 79 לפסק הדין)

28

בהמשך סיכם כבוד השופט מלצר כדלקמן:

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

"אשר על כן, בשלב המקדמי שבו עוסק סעיף 380(א) לפקודה, שעניינו רכישת סמכות לדיון בפירוקה של החברה – ניתן עדיין להמשיך להכיר ב'כושר ההשתכרות' של החברה, שנוצר כתוצאה מהנפקת אג"ח בישראל, כנכס שמצוי בישראל – ואשר די בו כדי לבסס את סמכותו של בית המשפט הישראלי לדון בפירוק לפי הסעיף הנ"ל." (סעיף 83 לפסק הדין)

73. יוער כי בית המשפט העליון בעניין **סיביל** הדגיש את חשיבות מתן פרשנות מרחיבה למונח "נכס" בהקשר המסויים הנדון וזאת על מנת ליישב את הדין הישראלי עם המגמה הבינלאומית באותו תחום על פיה סמכות פירוק מקומית נרכשת "על סמך קריטריונים מהותיים של 'מירב הזיקות'" ולא דווקא בזכות הימצאם של נכסים במדינה (סעיף 72 לפסק הדין).

74. אכן, בסעיף 78 לפסק הדין, נאמרו הדברים הבאים:

"...קיימות נסיבות מסויימות, הגם שלא נטען לקיומן של אלה בענייננו, שבהן חוב (או גלגולו של אותו חוב) טומנים בתוכם ערך כלכלי עבור **החייב**. במקרים אלו, החוב יהווה 'נכס' של החייב, במובנו הרחב של מונח זה. לדוגמה, כאשר החוב לובש צורה של הפסד, ניתן למכור אותו או לקזזו לפי סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב] (ובלבד שעסקת המכר לא תסווג כ'עסקה מלאכותית' כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב] – ראו באופן כללי: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ (31.7.2003), במיוחד בפסקה 14 לפסק-הדין; עיינו גם בחוות דעתי בעניין: ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' אייל ארנברג (22.9.2014)); השוו: ע"מ (ת"א) 46960-13 ספידי לינק בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, 3 (05.07.2015). דוגמה נוספת מצויה בעסקאות לרכישת חוב שנועד למימון נכס ספציפי, בנסיבות שבהן שווי השוק של הנכס פוחת. אלו דוגמאות למקרים מובהקים וקונקרטיים, שבהם חוב עשוי להניב תמורה כספית עבור החברה, ולסייע לה לפרוע את התחייבויותיה."

75. למותר לציין כי בעניין **סיביל** בית המשפט העליון לא נדרש להכריע, לא במישרין ולא בעקיפין, בסוגייה האם ניתן להעביר הפסד מנישום אחד למשנהו ואם כן באיזו נסיבות. יתרה מזאת, נראה כי כבוד השופט מלצר לא התכוון לחדש דבר בנושא מעמדו של הפסד לצורכי מס כסוג של "נכס",



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 דהיינו כדבר בעל ערך כלכלי בידי החייב (בעל ההפסד), אלא הביא את הדוגמא כדי להראות כי
- 2 מצב של חבות עשוי להצמיח יתרון כלכלי מסויים לא רק לנושה (למשל רוכשי אג"ח) אלא גם
- 3 לחייב (למשל מנפיק אג"ח).
- 4
- 5 76. בית המשפט הזכיר בהקשר זה את פסק דין **רובינשטיין** ואת פסק דין **ארנברג** (וגם את עניין
- 6 **ספידי לינק**), ואין למצוא בפסקי דין אלה כל תמיכה לסברה כי ניתן **למכור הפסד מנישום**
- 7 **לנישום** (בנבדל מאפשרות מכירת מניות בחברה שהיא בעלת הפסדים); כפי שהשופט מלצר עצמו
- 8 ציין בעניין **ארנברג** "גם כאן לא מדובר על העברת זכות הקיזוז עצמה מהחייב לבנק, אלא רק
- 9 באפשרות לעשות שימוש בזכותו של החייב לטובת הבנק" (סעיף 31 לפסק הדין). דומה כי הביטוי
- 10 "עסקת המכר" המופיע בסעיף 78 לפסק דינו של כבוד השופט מלצר בעניין **סיביל** אכן מכוון, לפי
- 11 הקשר הדברים, וביחוד לנוכח ההפנייה לעניין **רובינשטיין** כאסמכתא, לעסקת מכירת מניות
- 12 בחברה בעלת הפסדים. יוער כי בעניין **סיביל** עצמו לא צויין אם החברה הקפריסאית הייתה
- 13 נישומה למס חברות בישראל ואם כתוצאה מכך היו בידיה הפסדים בעלי ערך כלכלי **כאן**.
- 14
- 15 אינני מוצא, איפוא, בפסק דין **סיביל** תימוכין לכך שהפסדים לצורכי מס הם חלק מעזבונו של
- 16 אדם.
- 17
- 18 77. לסיכום חלק זה, נשוב ונאמר כי לא מצאנו בפסיקה שהובאה דבר וחצי דבר המחייב את המסקנה
- 19 כי ניתן להוריש ולרשת הפסדים או שתומך בגישה זו. ההתייחסות הנקודתית להפסדים כ"נכס"
- 20 בשל ערכם הכלכלי לבעליהם (הנישום שספג את ההפסדים) איננה מובילה לכך שניתן להעביר,
- 21 להמחות או להוריש אותם מנישום לנישום.
- 22
- 23 **ח. האם קיים רציונל להורשת הפסדים (ואם כן, באיזו נסיבות)?**
- 24
- 25 78. כמפורט בחלק ה לעיל, אין למצוא בסעיף 28 לפקודה, או בכל הוראה אחרת בפקודה, עיגון
- 26 לקיומה של זכות להוריש או לרשת הפסדים. כפי שנמצא, מנגנוני קיזוז ההפסדים המוסדרים
- 27 בפקודה מכוונים לחישוב ההכנסה החייבת של "אותו אדם" אשר בידיו נוצרו ההפסדים.
- 28
- 29 האם בכל זאת ישנם נימוקים פיסקליים כבדי משקל העשויים לחייב, ולו בדוחק, תוצאה אחרת,
- 30 חרף העדר לכאורה של עיגון בלשון הפקודה?
- 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

79. ראינו בחלק ו, כי חוק הירושה איננו מספק תשובה וגם בו אין כל סימן לכך שיש לכלול ב"עזבון" של אדם את ההפסדים שעמדו לרשותו בעת פטירתו.
80. גם האמירה שהפסד לצורכי מס הוא סוג של "נכס" אין בה כדי להושיע. למושג "נכס" אין הגדרה אחידה והמשמעות של המונח עשויה להשתנות מהקשר חקיקתי אחד למשנהו, ואף אין תמימות דעים באשר לתכונות הבסיסיות הנדרשות כדי שדבר ייחשב לנכס (פרט לדרישת היסוד כי ניתן לבטא את ערכו של הדבר במונחים כספיים). הניסיון ללמוד על העבירות של דבר (הפסד, למשל) מהיותו "נכס" מניח את המבוקש מפני שהוא יוצא מתוך ההנחה כי תנאי הכרחי להיותו של דבר "נכס" (בכל הקשר שהוא) הוא היכולת להעבירו מאדם לאדם, ולא היא.
- מסיבה זו נראה כי העיסוק בשאלת סיווגו של הפסד כ"נכס" איננו מקדם אותנו לפתרון סוגיית העבירות. לדעתי השאלה האמיתית היא האם רעיון הורשת ההפסדים כלל עולה בקנה אחד, מבחינה מהותית, עם שיטת קיזוז ההפסדים הנהוגה בפקודה?
81. אם נשוב ליסודות הפקודה נראה כי:
- א. המונח "הפסד" עצמו איננו מוגדר (וראו סעיף 16 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל בעניין **הירשזון** הנ"ל) אולם עולה כי משמעותו הוא מצב של עודף הוצאות מוכרות על פני הכנסות, דהיינו ההפסד משקף "מצב חשבון".
- ב. סעיף 28 שעוסק בקיזוז הפסדים, נמצא כאמור באותו חלק בפקודה (חלק ג) שמסדיר את "חישוב ההכנסה לעניין מס".
- ג. בסעיף 28(ב), שעוסק בהפסד מועבר, אין כל אזכור של "זכות קיזוז" אלא מתכון (מחייב) לאופן קיזוזו של הפסד מועבר: "יועבר סכום ההפסד .... ויקוזו ... והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזוז בשנה לאחריה" (סעיף 28(ג) מאפשר לנישום **לבקש** שהפסד לא יקוזז לפי הוראות סעיף 28(א) ו-(ב) בנסיבות מוגדרות).
82. על כן, לכל היותר ניתן לומר כי לנישום יש **זכות לדרוש מפקיד השומה** כי קיזוז הפסדיו ייעשה בהתאם להוראות הפקודה העוסקות בכך, וזאת כחלק מ"חישוב ההכנסה לעניין המס". ואם יחלוק הנישום על השומה שנערכה לו, זכותו להגיש השגה ובהמשך גם ערעור לפי הוראות הפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 כזכור, בעניין **ברג**, בית המשפט המחוזי כינה את כוחו של הנישום לדרוש עריכת קיזוז "זכות
- 3 אובליגטורית מול רשויות המס, המהווה נכס בעל שווי כלכלי." בין אם מקורה של הזכות הוא
- 4 בדיני החיובים או במשפט המינהלי, מהות הזכות היא **הציפיה כי פקיד השומה יערוך את**
- 5 **השומה לפי הכללים הקבועים בפקודה**, ובראשם הוראות סעיף 28. הא ותו לא. ציפיה זו נוגעת
- 6 לשומתו של אותו נישום בעל ההפסד ("אותו אדם") ולא לשומתו של כל נישום אחר.
- 7
- 8 83. אבהיר כבר כאן כי לדעתי אין כל הצדקה או מקום לאפשר **סיחורו של הפסד**, לא על ידי חבר בני
- 9 אדם ולא על ידי נישום יחיד. הכרה בזכות למכור, להמחות, להסב או להעניק הפסד צבור מנישום
- 10 לנישום תחטיא לחלוטין את תכלית קיזוז ההפסדים כפי שפורטה לעיל ועלולה לגרום לפגיעה
- 11 הרסנית באוצר המדינה. הפסד איננו "שטר" המגלם חוב כספי מהמדינה לנישום אלא **נתון**
- 12 **שומתי (tax attribute)** שיש להביאו בחשבון בהטלת מס אמת על נישום מסויים על פני ציר
- 13 הזמן. (הדין שונה כמובן לגבי זכותו של נישום להחזיר מס ששולם ביתר. זכות חלוטה כאמור אכן
- 14 מהווה חוב מהמדינה לנישום, וניתן למשל להטיל עיקול צד ג' על החזר שטרם בוצע (והשוו סעיף
- 15 2(ג) לחוק קיזוז מיסים, התש"ס-1980). נראה כי גם אין מניעה במישור המהותי להמחות לזולת
- 16 זכות לקבלת החזר מס, אם כי במישור הטכני על פי תקנות מס הכנסה (החזר מס יתר), התשמ"ד-
- 17 1983, מס ביתר יוחזר על ידי זיכוי חשבון הבנק של הנישום עצמו).
- 18
- 19 כמו כן קשה להעלות על דעת כל נימוק של יעילות כלכלית או בדבר שכלול שווקים העשוי להצדיק
- 20 "ניוד" הפסדים צבורים מנישום לנישום (כפי שהדעת לא תסבול "ניוד" של הוצאה מנישום
- 21 לנישום לצורך ניכוי מההכנסה החייבת, הרי הפסד צבור איננו אלא תולדה של עודף הוצאות
- 22 המותרות בניכוי "לשם בירור הכנסתו של אדם" (לשון סעיף 17 רישא לפקודה – ראו סעיף 52
- 23 לסיכומי המשיב).
- 24
- 25 הייתי דוחה איפוא מכל וכל טענה **לעבירות כללית של הפסדים**.
- 26
- 27 אם כן, נשאלת השאלה האם יש מקום ליצור חריג (דהיינו, להכיר בעבירות מוגבלת) למקרה של
- 28 הורשה. לדעתי התשובה לכך היא שלילית.
- 29
- 30 84. נזכיר כאן את תכלית היסוד של מנגנון קיזוז ההפסדים כולו: מיסוי צודק של התעשרותו
- 31 האמיתית של אדם על פני ציר הזמן חרף האילוץ לערוך שומות לפי יחידות זמן "מלאכותיות",
- 32 דהיינו שנות מס. מושא התכלית הוא מיסוי התעשרותו האמיתית של **אדם אחד** אשר פעל על פני



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 שנים אחדות. נקודת הייחוס איננה הפעילות עצמה. הרי במסגרת הקיזוז האופקי (סעיף 28(א))
- 2 לפקודה) ניתן לקיזז הפסד מעסק כנגד הכנסה מכל מקור אשר הופקה על ידי אותו אדם באותה
- 3 שנה. פעילות עסקית רווחית עשויה להשאיר בלתי ממוסה אם לאדם שניהל אותה יש פעילות
- 4 עסקית אחרת בה הפסיד. איננו תרים אחר "ההתעשרות האמיתית" בתחום פעילות מסויים
- 5 דווקא. כך גם בקיזוז האנכי (סעיף 28(ב)): הפסד מעסק שנוצר בשנת מס אחת יכול להתקזז גם
- 6 כנגד רווח שיצמח מפעילות עסקית אחרת ונפרדת בשנה עתידית ואף כנגד רווח הון עתידי
- 7 ממכירת נכס ששימש בפעילות עסקית אחרת (הדברים נאמרים כמובן בכפוף לנורמה האנטי –
- 8 תכנונית המיושמת במקרה של רכישת חברות רק בשל הפסדיהן (ראו סעיף 59 ואילך לעיל)).
- 9
- 10 בהקשר זה יכולתם הכלכלית של נישומים אחרים כלל איננה שייכת לעניין. הפסדיו של פלוני
- 11 אינם רלבנטיים למיסויו של אלמוני ולא נערך חשבון "מצרפי" של כלל הנישומים מול אוצר
- 12 המדינה. במובן זה הפסדיו של פלוני אכן עלולים לרדת לטמיון עם פטירתו.
- 13
- 14 85. אינני סבור כי מתקיים בעצם מצב ההורשה כל פרמטר שמצדיק סטייה מהעיקרון האמור
- 15 והנחלת הפסדים לידי יורש: לא קרבה משפחתית בין המוריש לבין היורש, לא המשכנת
- 16 הפעילות העסקית של המוריש בידיו של היורש, ולא הקניית נכסי המוריש לידי היורש
- 17 כתוצאה מההורשה.
- 18 אפרט.
- 19
- 20 86. ברי כי קרבה משפחתית כשלעצמה איננה יכולה להצדיק הורשת הפסדים. אם למשל אב ניהל
- 21 עסק מסויים וצבר בו הפסדים לפני פטירתו, אין הצדקה פיסקלית - לאור תכלית מנגנון קיזוז
- 22 ההפסדים כמבואר לעיל - לאפשר לבתו "לרשת" הפסדים אלה ולקזזם כנגד הכנסותיה מעיסוק
- 23 או מקצוע אחר בו היא עוסקת (או כנגד רווח הון ממימוש נכס שהיה בבעלותה).
- 24
- 25 87. לטעמי אף המשכיות בניהול העסק לא תצדיק את הורשת ההפסדים. אם בדוגמא הנ"ל הבת
- 26 תפיק הכנסות כעצמאית מניהול העסק אשר נוסד על ידי אביה, אזי הפסדי האב לא יהיו ניתנים
- 27 לקיזוז בידיה. מנגד אם הבת קיים הפסד עסקי ממקור אחר היא זכאית לקיזוז כנגד רווחים
- 28 מהפעילות שהיא "ירשה" מאביה. כאמור, נקודת הייחוס של שיטת קיזוז ההפסדים איננה
- 29 הפעילות הכלכלית אלא הנישום עצמו, ואם פעילות מסויימת "עברה ידיים" מנישום לנישום
- 30 ההפסדים שנוצרו בה אינם עוברים איתה אלא נותרים בידי הנישום הראשון והוא זכאי לנצלם.
- 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

- 1 יש להזכיר כי במקרה דנן פעילות הקונדיטוריה לא נמשכה בידי המערערים אלא למספר חודשים
- 2 בלבד לפני שהופסקה.
- 3
- 4 88. האם ירושת נכס ששימש בניהול עסק בידי המוריש עשוייה לשנות את התוצאה ולהצדיק הורשת
- 5 ההפסדים העסקיים יחד עם הנכס? סבורני שלא. הבעלות המשפטית בנכס, לאחר הורשתו,
- 6 מובחנת מהבעלות בו כפי שהייתה בידי המוריש. ההפסדים העסקיים שהיו בידי המוריש אינם
- 7 "צמודים" לנכס זה או אחר אשר שימש בניהול העסק. לדעתי, עצם ירושת נכס כאמור איננה
- 8 מקנה לירש "זכות גישה" להפסדי המוריש. מעבר לשורה של קשיים פרקטיים שהיו נוצרים אילו
- 9 היינו מאמצים גישה המתירה הורשת הפסדים בעקבות נכסים (כפי שיפורט בהמשך), הדבר איננו
- 10 מתחייב משיטת קיזוז ההפסדים הקיימת ואיננו מתיישב עמה. כפי שכבר הודגש, השיטה הנהוגה
- 11 מתמקדת בעריכת חשבון המס של נישום מסויים בהתחשב במידת התעשרותו על פני ציר הזמן.
- 12 הפסדיו נלקחים בחשבון בהקשר זה. הם אינם נלווים לפעילות הכלכלית עצמה, שעשויה לעבור
- 13 לידיים אחרות. באותה מידה, לתפיסתי, ההפסדים אינם צמודים לנכסים ששימשו בניהול
- 14 הפעילות הכלכלית. ההפסדים הם "של הנישום" עצמו במובן זה שהם מובאים בחשבון על מנת
- 15 להטיל עליו מס אמת.
- 16
- 17 (בשולי נקודה זו יצויין כי הזכויות במבנה אשר נמכרו על ידי המערערים בספטמבר 2009 הגיעו
- 18 לידיהם בשני שלבים - החלק הקטן עוד בעת פטירת אביהם בשנת 1974 והחלק הגדול עם פטירת
- 19 המנוחה בשנת 2009. השבח נוצר ממכירת כל הזכויות. היות והחלק הקטן האמור לא הגיע לידי
- 20 המערערים כתוצאה מפטירת המנוחה אלא היה בידיהם קודם לכן, אזי לגביו הטיעון הוא מוחלש
- 21 עוד יותר – על איזה בסיס ניתן להצדיק קיזוז הפסדי המנוחה כנגד שבח שנצמח למערערים
- 22 ממכירת נכס שהיה בידיהם מלכתחילה? אך, כאמור, קושי נוסף זה קיים רק לגבי החלק הקטן
- 23 ואין היבט זה משקל של ממש בהכרעת המחלוקת.)
- 24
- 25 89. אוסיף, למעלה מן הצורך, כי אף במקרה שבו נמשכת הפעילות העסקית של המוריש בידי היורש
- 26 והיורש גם ירש את הנכס בו מתנהלת הפעילות, אין בסיס להתרת קיזוז הפסדי המוריש כנגד
- 27 הכנסותיו של היורש – לא כנגד הכנסות פירותיות מניהול שוטף של העסק ולא כנגד הכנסה הונית
- 28 ממימוש הנכס העסקי (או ממימוש כל נכס אחר שיש בידיו). אולם כאמור, במקרה הנוכחי
- 29 פעילות הקונדיטוריה לא נמשכה בידי המערערים ולמעשה רק ירושת המבנה יכולה, על פי הטענה,
- 30 להוות עילה לקיזוז ההפסדים המועברים לידיהם, ולפיכך אי התרת קיזוז הפסדי המנוחה במקרה
- 31 זה הוא בבחינת קל וחומר.
- 32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1

2

### ט. הצמדת ההפסד העסקי לנכס העסקי – היבטים מעשיים

3

4 90. במקרה דנן הנסיבות פשוטות ותמימות לכאורה וניתן להבין במישור האינטואיטיבי מדוע  
5 סבורים המערערים כי יהיה זה צודק לאפשר להם לקזז את הפסדיה של המנוחה – אשר נצברו  
6 מפעילות עסקית שהתקיימה במבנה – כנגד הרווח שנפל לידיהם ממכירת אותו מבנה.

7

8 אולם, מעבר לקושי התפיסתי והעקרוני עליו עמדתי לעיל, אימוץ רעיון הורשת ההפסדים (ולו  
9 במקרה של הורשת נכסים עסקיים בלבד) עלול ליצור קשיים פרקטיים רבים במקרים אחרים  
10 שאינם כה פשוטים. אביא דוגמאות אחדות.

11

12 91. במקרה הנדון סכום ההפסדים העסקיים הינו נמוך מסכום השבח שנצמח ממכירת המבנה. מה  
13 יהיה הדין במקרה אחר בו סכום ההפסדים הצבורים גבוה מרווח ההון המופק ממכירת הנכס  
14 בידי היורש? האם עצם ירושת הנכס העסקי, יהיה שוויו אשר יהיה, מקנה ליורש "גישה" לכלל  
15 ההפסדים העסקיים של המוריש? אם לא, על סמך מה תיקבע ההגבלה?

16

17 92. מה יהיה הדין אם נכס שימש לניהול עסקיו של המוריש רק באופן חלקי (מבחינת שטחו הכולל  
18 של הנכס) או שימש כאמור רק לסירוגין? האם גם במקרים אלה יותר ליורש הנכס לקזז את מלוא  
19 ההפסד הצבור או האם פקיד השומה יידרש להתיר את הקיזוז באופן חלקי?

20

21 93. מה יהיה הדין אם מספר נכסים שונים שימשו בעסקו המפסיד של המוריש ורק אחד מהם עובר  
22 בירושה או הם עוברים בירושה ליורשים שונים? איזה נתח מההפסדים העסקיים הכוללים ייוחס  
23 ליורש נכס פלוני?

24

25 94. ומה יהיה גורלם של הפסדים צבורים במקרים בהם יתגלע סכסוך משפטי בין יורשים שונים על  
26 הזכויות לרשת, והבעלות בנכסי העזבון (ואף זהות היורשים) איננה מתבהרת משך שנים?

27

28 95. במקרה דנן המבנה נמכר כחמישה חודשים לאחר פטירת המנוחה. מה יהיה הדין במקרה אחר  
29 בו הנכס הנירש יוחזק לתקופה ארוכה יותר ואף ייעשה בו שימוש בידי היורשים לשם הפקת  
30 הכנסה מעסק אחר? האם גם במקרה כגון זה יותר קיזוזם של הפסדי המוריש כנגד השבח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 41641-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 41708-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 במכירה עתידית של הנכס, למרות שהקשר (הנטען) בין הנכס לבין ההפסדים עומעם, הן בשל  
2 חלוף הזמן והן בשל השימוש העסקי החדש שנעשה בנכס על ידי היורשים; היכן הגבול?  
3

### י. התייחסות לטענות שונות שהעלו המערערים

4  
5  
6 96. אפנה כאן לדון בשורה של טענות שונות אשר הועלו על ידי המערערים בסיכומיהם. הטענות הן  
7 כבדות משקל וראויות להתייחסות מפורטת.  
8

### 9 הורשה כאירוע בלתי רצוני

10  
11 97. המערערים הדגישו כי הורשה היא אירוע **בלתי רצוני**. העניין הודגש על מנת להראות כי אין חשש  
12 לביצוע פעולות מלאכותיות אם תותר הורשת הפסדים (לעומת סיחור רצוני של הפסד בדרך של  
13 מכירה או המחאה, למשל).  
14

15 ראשית, יוער כי אמנם פטירתו של אדם בדרך כלל איננה רצונית או מכוונת, אך **אופן הורשת**  
16 **עזבונו** בהחלט עשוי להיות דבר רצוני ומכוון. כל צוואה נועדה לבטא את רצונות המוריש לגבי  
17 חלוקת רכושו (ואם ירדתי לסוף דעתם של המערערים, טענתם העיקרית בעניין הורשת הפסדים  
18 **איננה מוגבלת להורשה על פי דין בלבד**, דהיינו בהעדר צוואה, אלא היא תקפה באותה מידה  
19 לגבי הפסדי מוריש שערך צוואה. נשוב בהמשך לנושא צוואות).  
20

21 מעבר לכך, לדעתי אין בעובדה כי הפטירה היא אירוע בלתי רצוני כדי להעלות או להוריד לעניין  
22 הצדקת העברת הפסדי הנפטר ליורשיו. הצדקה זו חייבת להבחן לפי תכליות הוראות קיזוז  
23 ההפסדים (כפי שנדונו לעיל) ואם מצאנו כי הורשת הפסדים איננה מגשימה את התכליות  
24 האמורות, אזי העדר חשש לפעולות מלאכותיות לא יכול, כשלעצמו, לשנות את הניתוח או את  
25 התוצאה.  
26

### 27 הדדיות

28  
29 98. לגישת המערערים, **עקרון ההדדיות** מחייב התרת הורשת הפסדים:  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 "כידוע, פקודת מס הכנסה קובעת, בין היתר, כי במות בעל ההכנסה במשך שנת-המס,  
2 יהא נציגו האישי החוקי – והרי היורש נכלל בביטוי זה – חב במס שהנפטר היה חייב  
3 בו אילו היה בחיים.  
4 עוד קובעת הפקודה, כי לאחר פטירתו של הנישום אין עזבונו בא במקומו כנישום בשל  
5 ההכנסות שיתקבלו מנכסי הנפטר, אלא 'מיום' פטירתו של אדם יראו את הכנסתו  
6 החייבת של העזבונו כהכנסתם של היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העזבונו'.  
7 כלומר הפקודה מציבה במקום הנפטר את יורשיו ולא את עזבונו...  
8 מצב חוקי זה אך מחזק את עמדת המערערים לפיה הפסדיו של המוריש עוברים  
9 ליורשיו, שהרי כלל ההדדיות... מחייב, כי ההפסדים ייוחסו ליורשים באותה דרך  
10 שבה מיוחסת להם ההכנסה החייבת." (מתוך סעיפים 54 ו-55 לסיכומי המערערים).  
11  
12 טיעון זה איננו מביא בחשבון כי בהתאם להוראות סעיף 120(א) לפקודה, חשיפתו של יורש  
13 לחובות המס של הנפטר מתקיימת אך ורק לגבי הכנסות אשר הופקו לפני מועד הפטירה והיא  
14 ממילא מוגבלת לסכומים שקיבל היורש בירושה מהעזבונו (ראו סעיף 10 לעיל). במסגרת יישום  
15 הוראות סעיף 120(א) לפקודה – דהיינו, לגבי הכנסות שנצמחו עד למועד הפטירה – אין כל מניעה  
16 להביא בחשבון הפסדים שהיו למוריש וזאת בכפוף כמובן להוראות סעיף 28 לעניין קיזוז. אין  
17 היורש אחראי לחובות המס של מוריש מעבר לכך ולכן לא ברור מדוע הפסדיו של המוריש צריכים  
18 לעמוד לרשותו של היורש לצורך קיזוז כנגד הכנסות היורש בשנים הבאות.  
19

### ספיגת ההפסד

21  
22 99. המערערים אף גורסים כי הם "ספגו", ולו בעקיפין, את ההפסדים הנדונים (טיעון זה בא על מנת  
23 ליישב את עמדתם עם העיקרון המבואר בפסקי הדין רובינשטיין ובן ארי – ראו סעיף 59 לעיל).  
24 לפי הטענה, הפסדי המנוחה משקפים אי הצלחה בעסקי הקונדיטוריה, דבר שגרם לצמצום  
25 עושרה של המנוחה ובהתאמה אף לצמצום היקף הנכסים הנכללים בעזבונו (ראו סעיפים 51 ו-  
26 52 לסיכומי המערערים). אינני יכול לקבל טענה גורפת זו. כוונת הפסיקה הייתה כמובן לאדם  
27 ש"ספג" הפסד כנישום, כמי שהיה עשוי להתחייב במס אילו נצמח רווח ולא נגרם הפסד. אין  
28 הכוונה לכל הדורות הבאים שעושרם נפגע (אולי) בעקיפין או בעקיפי עקיפין בשל כשלונות  
29 עסקיים של דור האבות והאמהות. יתרה מזו, לאף יורש פוטנציאלי אין זכות קנוייה לרכושו של  
30 המוריש עד להתגבשות זכות כאמור, על פי דין או על פי צוואה, בעת הפטירה. המוריש עשוי  
31 להחליט לצוות את רכושו לזוכים אחרים, להעניק את הרכוש במתנה עוד בחייו, או לצרוך את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 הונו ולא להותיר דבר ליורשים. מכיוון שכך, הפסד שנוצר בעסקי המוריש במהלך חייו איננו גורע  
2 בעת היווצרותו מכל זכות, המצויה כביכול בידי יורש-בכוח, לרשת עזבון גדול יותר.

3

4

### הקשר לחישוב השבח

5

6 100. המערערים שבים וטוענים כי יש להרשות להם לנצל את ההפסדים העסקיים של המנוחה -  
7 אשר נוצרו תוך שימוש במבנה הנירש לצורך ניהול העסק - מפני שהם, היורשים, חייבים במס  
8 הונו גם בגין שבח שנצמח בתקופת בעלות המנוחה במבנה. לגישתם, כל תוצאה אחרת איננה  
9 צודקת. נזכיר כי ככלל השבח החייב במס במקרה של נכס מקרקעין שנתקבל בירושה הוא  
10 ההפרש בין שווי המכירה מצד אחד לבין שווי הרכישה בידי המוריש (העלות ההיסטורית) מצד  
11 שני. על פני הדברים יש טעם בטיעון זה. אולם לאחר עיון, אינני סבור כי התוצאה האמורה  
12 מתבקשת.

13

14 101. חיובם במס של היורשים בעת מכירת המבנה בגין כל השבח שנצמח ממועד רכישתו הוא  
15 פועל יוצא מעקרון רציפות המס (או "עקרון רציפות תקופות השבח"; ראו נמדר, מס שבח  
16 מקרקעין, חלק ב, פסקה [403]).

17

18 עקרון זה מבטיח כי מקטע השבח אשר נצבר לפני ההורשה לא יחמוק מרשת המס. הצורך  
19 ברציפות בהקשר הנוכחי נובע מן הכלל שהורשה איננה מהווה אירוע מס (דהיינו איננה בבחינת  
20 "מכירה"). בבסיס הכלל האמור עומדת מדיניות: היות ואין במצב ההורשה מימוש כלכלי אמיתי  
21 (אין "מפגש עם כסף"), לא יהיה זה צודק להטיל מס על הרווח הרעיוני, בהעדר מקורות נזילים  
22 לתשלומ. מדיניות זו היא כמובן פן של עקרון אחר, עקרון המימוש. על כן, לעניין משטר המיסוי  
23 ההוני (בין לפי חוק מיסוי מקרקעין ובין לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה) ההורשה איננה נחשבת  
24 כמכירה וישנה "כניסה לנעליים" הן לעניין מועד רכישת הנכס והן לעניין עלותו המקורית.

25

26 אולם השלכתם של כללים אלה איננה משתרעת מעבר לשיטה הנהוגה למיסוי רווחי הון ושבח  
27 ובוודאי איננה גורמת לכך שיראו במוריש הנכס ובירשיו כאילו נישום אחד הם, לכל דבר ועניין.  
28 כאמור הרציפות מתבטאת בשניים בלבד: מועד רכישת הנכס ומחירו המקורי וזאת לשם חישוב  
29 הרווח ההוני ממכירתו (סעיפים 26 ו-37 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 88 לפקודה) ואין הרציפות  
30 אמורה לגרור כל תוצאה פיסקלית נוספת. הרציפות איננה באה כדי להכביד על היורשים אלא  
31 היא פועל יוצא הכרחי מה"דילוג" שנעשה מעל אירוע ההורשה, כמוסבר. אין להניח כי המחוקק,  
32 ביישמו את עקרון המימוש על מנת שלא למסות את עצם הורשת הנכסים (בהעדר נזילות לתשלום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 המס) התכוון להנהיג באותה נשימה (ובדלת האחורית) גם "רציפות" בקיזוז הפסדים עסקיים,  
2 וזאת בהעדר כל עיגון לכך בסעיף 28 לפקודה, המסדיר את נושא הקיזוז.

3

4

### עניין ניכוי הפחת

5

6 102. הן בסיכומי המערערים (סעיף 60) והן בסיכומי התגובה שהוגשו מטעמם (סעיף 5), מדגיש  
7 ב"כ המערערים את חוסר הצדק הכרוך בכך שחלק מהפסדי המנוחה שהיא לא זכתה ליהנות  
8 מהם נבע – לפי ההנחה – מתביעת סכומי פחת על המבנה, ואילו לצורך חישוב השבח במכירת  
9 המבנה אותם סכומי פחת שימשו להפחית את "יתרת שווי הרכישה" של המבנה (בהתאם  
10 להוראות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין) ולהגדיל באותה מידה את סכום השבח החייב במס  
11 בידי היורשים. כך נטען:

12

13 "יש להניח, כי חלק מההפסד העסקי המועבר נוצר כתוצאה מהפחת שנדרש על ידי  
14 המנוחה בגין המבנה. ברי אפוא, כי יישום עמדתו של המשיב יביא לתוצאה אבסורדית  
15 לפיה הפחת לא הקטין את ההכנסה החייבת במס של המנוחה ואף לא של המערערים –  
16 יורשיה, בעוד שעלות המבנה לצורך חישוב השבח בידי היורשים (המערערים)  
17 תוקטן." (סעיף 60 לסיכומי המערערים).

18

19 103. נמצא כי בבסיס הטיעון הנ"ל מונחת ההנחה כי חלק מההפסד המועבר נובע מפחת שנתבע  
20 בגין המבנה. הנחה זו לא הוכחה וברשימת העובדות המוסכמות – אשר מהווה את התשתית  
21 העובדתית הממצה לפסק דין זה – אין כל התייחסות לעניין הפחת.

22

23 די בכך כדי לדחות את הטיעון כולו.

24

25 104. יתרה מזאת, אף אם יונח כי חלק מהפסדי המנוחה נגרם כתוצאה מסכומי פחת שנתבעו,  
26 המערערים מניחים הנחה נוספת לפיה סכומי הפחת לא הביאו לחסכון במס בפועל בידי המנוחה  
27 כי ממילא היו בידיה די הפסדים, גם בלעדי הפחת, על מנת לאפס את ההכנסה החייבת ("הפחת  
28 לא הקטין את ההכנסה החייבת של המנוחה"). אין כל עיגון עובדתי להנחה זו ובהעדר נתונים אין  
29 אפשרות לדעת אם נחסך או לא נחסך מס בזכות הפחת.

30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

105. מעבר לכך, ולגופו של עניין, אין למצוא בטענה זו של המערערים צידוק להתרת הורשת הפסדים. מקרה הפחת הוא למעשה "תמונת הראי" של מקרה של שיפוץ (הונג) של מבנה (וגם לגבי שיפוצים ושיפורים במבנה הנדון לא נקבעו עובדות מוסמכות). בעוד שפחת מהווה הוצאה בייצור ההכנסה (בהתאם לסעיפים 17(8) ו-21 לפקודה) אך מגדיל את השבח ממכירת הנכס בהתאם לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הוצאות בעלות אופי הונג שהוצאו לשיפוץ או לשיפור המבנה לא יותרו בניכוי שוטף לעניין מס הכנסה (ראו סעיף 32(4) לפקודה) אלא יותרו כניכוי בשל השבחת המקרקעין בחישוב השבח על פי סעיף 39(1) לחוק מיסוי מקרקעין.
- ניכוי השבחה לפי סעיף 39(1) לחוק מיסוי מקרקעין יותר גם בידי יורש – אף אם ההוצאה הוצאה בפועל על ידי המוריש (ראו סעיף 39(12)(א) לחוק מיסוי מקרקעין; נמדר, שם, פסקה [1108]) וזאת מפני שתוצאת ההסדר בעניין ניכויים בגין השבחה היא דחיית ההוצאה ו"הצמדת" ההוצאה לנכס עצמו (או ליתר דיוק, לשווי הרכישה שלו).
- לעומת זאת לגבי הוצאת פחת ההסדר הוא הפוך: ההוצאה מותרת בניכוי שוטף לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס הכנסה ואיננה נדחית על מנת להווסף למחירו המקורי של הנכס. לפיכך אם המנוחה הייתה זכאית לתבוע הוצאות פחת בקשר למבנה וכך עשתה, הרי שווי הרכישה של המבנה חייב לקטון בהתאמה. ואם נוצר הפסד בגלל ניכוי פחת, אזי הפסד זה אינו שונה מכל הפסד אחר (למשל הפסד שנובע מתיקונים שוטפים (פירוטיים) שבוצעו במבנה) ושאלת הורשת הפסד כאמור איננה שונה מהשאלה הכללית בה עסקין.
106. אודה כי לא נהיר ההיקש שמבקש ב"כ המערערים לעשות מן הפסיקה שניתנה בעניין ו"ע 1005/09 שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר-שבע (ניתן ביום 11.4.2010); בעניין ו"ע 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (ניתן ביום 6.8.2012), או בעניין ע"א 8138/06 סלון מרכזי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (ניתן ביום 11.2.2008) (ראו סעיף 60 לסיכומי המערערים). שם, בין היתר, נדונה השאלה האם מן הראוי להקטין את שווי הרכישה של נכס מקרקעין בשל פחת שניתן היה לתבוע לפי הפקודה אך לא נתבע בפועל, ותשובת הפסיקה הייתה שלילית.
- כאן, מבקשים המערערים מבית המשפט לראות בהם כ"אותו אדם" יחד עם המנוחה לצורך יישום סעיף 28 לפקודה ואף מבקשים מבית המשפט להניח כי המנוחה תבעה פחת בגין המבנה וכי חלק מההפסד המועבר נבע מסכומי הפחת. אם כך הם פני הדברים, הרי הפסיקה הנ"ל מחייבת את המסקנה כי יש הצדקה להקטין את שווי הרכישה של המבנה ולא להיפך, אך אין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1 בפסיקה האמורה תימוכין לכך שיש מקום להמשיך ולברר האם המנוחה "נהנתה" כלכלית  
2 מתביעת הפחת ובאיזו מידה.  
3

4 כאמור ממילא לא מונחת לפניי תשתית עובדתית לבירור שאלה זו במקרה דנן.  
5  
6

7 **תהיות והרהורים נוספים לפני סיום** י"א.  
8

9 107. כפי שצוין, אם תתקבל טענת המערערים, יוכל אדם להוריש את הפסדיו לזוכים מסויימים  
10 באמצעות צוואה. הרי אם צודקים המערערים כי לעניין סעיף 28(ב) לפקודה יש לפרש את הביטוי  
11 "אותו אדם" ככולל גם את יורשיו של אדם, בייחוד כאשר אותם יורשים ירשו נכס בו התנהל  
12 העסק המפסיד, אזי אין כל בסיס ענייני להפלות בין נישום אשר נפטר ללא צוואה לבין נישום  
13 אחר שכן ערך צוואה. מכאן, למוריש, בעל ההפסדים לצורכי המס, יהיה חופש לצוות את  
14 ההפסדים כאוות נפשו ולהחליט איזה זוכה או זוכים (היורשים על פי צוואה) ייכנסו בנעליו לשם  
15 קיזוז ההפסדים על פי סעיף 28 לפקודה. הזוכה לא יצטרך להיות קרוב משפחה של המצווה  
16 כמובן, ולכאורה אף ניתן יהיה לבחור בזוכה שהוא תאגיד (ראו סעיף 4 לחוק הירושה). לטעמי  
17 משטר הפסדים כמתואר איננו מתקבל על דעת ואם המערערים ניסו "להרגיע" את בית המשפט  
18 בפני חשש לפעולות מלאכותיות בנימוק שהורשה איננה אירוע רצוני, ברור כי היכולת לצוות  
19 הפסדים לפי רצונו של המצווה תגרום להעדפת אותם זוכים המסוגלים לנצל את ההפסדים  
20 המועברים באופן המיטבי, הכל על חשבון כלל ציבור הנישומים. הקושי וודאי קיים אם ניתן  
21 יהיה לצוות נכסים לחוד והפסדים לחוד, אך אפילו אם ההפסדים "יוצמדו" לנכסים העוברים  
22 לפי הצוואה (על פי הקשר בין ההפסד לבין הנכס), ייפתח פתח רחב לניצול לרעה.  
23

24 108. נישום בעל הפסדים עשוי להחליט להעניק את רכושו **במתנה** עוד בחייו ולא להמתין  
25 ולהורישו באריכות ימים. על פי טענת המערערים, "כרטיס הכניסה" שלהם לקיזוז הפסדי  
26 המנוחה הוא ירושת המבנה (ומכירתו). האם יש מקום להפלות בין נישום **שמעניק מתנות** במהלך  
27 חייו לבין נישום אחר שהולך לעולמו כבעל רכוש העובר בירושה? נדמה שלא. אם המנוחה הייתה  
28 נותנת את המבנה למערערים כמתנה עוד בחייה, האם גם אז היו המערערים טוענים שהם זכאים  
29 לנצל את ההפסדים העסקיים שנותרו בידיה בעת פטירתה? ואם כן, על איזה בסיס – הרי המבנה  
30 בדוגמה זו הוא כבר בבעלותם מכוח המתנה ולפנינו מצב של הורשת הפסדים גרידא (או שמא  
31 ניתן יהיה להעניק גם את ההפסדים במתנה יחד עם המבנה עוד בחיי המנוחה?).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1

109. יצירת זיקה בין הפסדי מוריש לבין נכס עסקי העובר בירושה טומנת בחובה גם אפליה לטובת  
נישומים המנהלים את עסקיהם במבנים הנמצאים בבעלותם לעומת נישומים אחרים שפועלים  
בנכסים שכורים. על פי גישת המערערים, הפסדיהם של הנישומים בקבוצה הראשונה "יוצמדו"  
לנכסים בבעלותם ויעברו ליורשיהם ואילו הפסדיהם של הנישומים בקבוצה השנייה לא יעברו  
ליורשים בהעדר נכס עסקי בבעלות המוריש.

7

110. כפי שנאמר בסעיף 83 לעיל, הפסד הוא "נתון שומתי" המשמש לחישוב הכנסתו החייבת של  
אדם. במה נבדל הפסד, במובן זה, מעודף זיכוי שנתר באמתחתו של נישום בעת פטירה, למשל  
בגין מתן תרומות (לפי סעיף 46 לפקודה) או בגין תשלום מסים זרים (לפי סעיף 205 לפקודה)?  
האם יש להתיר גם הורשת עודפי זיכויים?

12

111. נעיר, ללא כל נימת ביקורת, כי הבעיה שנוצרה במקרה הנוכחי היא ייחודית לעסקים  
המתנהלים בידי עצמאיים. עסק המנוהל בידי חבר בני אדם – שתוחלת חייו איננה מוגבלת –  
איננו עומד בפני אותה בעיה. עם כל ההבנה למצבם של המערערים, מקרה נקודתי זה איננו מצדיק  
את אימוץ רעיון הורשת ההפסדים – שאיננו מגשים את תכליתו של סעיף 28(ב) לפקודה – לא  
בגרסה מצומצמת (המותאמת לנסיבות המקרה הנדון) וודאי לא בגרסה גורפת שתפגע קשות  
בקופה הציבורית. נמשיך ונעיר כי התוצאה אליה נקלעו המערערים הייתה נמנעת אילו הייתה  
בפקודה הוראה המאפשרת **בחירה** לפיה יראו את נכסיו העסקיים של נפטר כנמכרים (במכירה  
רעיונית) במועד הפטירה. היום, כמוסבר, הורשת נכס איננה בבחינת "מכירה" לעניין הפקודה או  
לעניין חוק מיסוי מקרקעין. בחירה כאמור הייתה מאפשרת (בדיעבד) קיזוז הפסדים צבורים  
**במסגרת שומת הנישום המוריש עצמו**, שהוא ייחשב כמוכר הנכסים. בהעדר בחירה, יחול הדין  
הקיים. הרעיון דומה כמובן למנגנון "מס היציאה" הקבוע בסעיף 100א לפקודה לגבי אדם שחדל  
להיות תושב ישראל (ויש גם דמיון מסוים, בהשאלה, לתוצאת המס הנובעת מפירוק חברה לפי  
סעיף 93(א)(2) לפקודה, בהעברת נכסיה לבעלי מניותיה). יש להודות כי הסדר מעין זה יהיה כרוך  
בקושי של הערכת שווי נכסי המוריש ליום הפטירה, קושי שיכול אולי לבוא על פתרונו באמצעות  
עריכת חישוב לינארי בעת מכירת הנכסים בפועל בידי היורשים. שקילת מתן זכות בחירה כאמור  
היא בגדר סמכויות המחוקק בלבד כמובן.

28

29

30

31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולון

1  
2  
3 112. בסיכומיהם הצדדים לא עסקו במשפט משווה ולא התייחסו לקיומה של אפשרות הורשת  
4 הפסדים במדינות אחרות. ההתמקדות בדיון הישראלי מובנת ומוצדקת כאשר עוסקים בשאלה  
5 מהסוג הנדון – יש לבחון את הדברים על רקע מכלול שיטת המיסוי ודיני הירושה הנהוגים  
6 בישראל ובהתחשב ביחסי הגומלין בין הוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין. ההפניה להוראה  
7 מסוימת בדיון הזר, במנותק מההקשר החקיקתי הכולל באותה מדינה, עלולה להטעות.  
8  
9 יחד עם זאת, ועם כל הזהירות המתבקשת (ובתור "בדיקת מציאות" בלבד) נציין כי בארה"ב,  
10 לעניין המיסוי הפדרלי, הדין מבואר ב- Revenue Ruling 175-1974 אשר מבחיר בקשר  
11 לאפשרות קיזוז הפסדים (עסקיים והוניים) מועברים על ידי יורשי הנישום כדלקמן:

12  
13  
14 "...only the taxpayer who sustains a loss is entitled to take the deduction. See  
15 Calvin v. United States 354 F. 2d 202 (10<sup>th</sup> Cir. 1965). Therefore, the business  
16 loss and the capital loss sustained by the decedent for the period ending with the  
17 date of his death are deductible only on his final income tax return. Thus, no part  
18 of such net operating loss or capital loss is deductible by the decedent's estate or  
19 carried over to subsequent years."

### י"ב. סיכום

21  
22  
23  
24 113. כפי שהטעימה ב"כ המשיב, טיעוניו של בא כוחם המלומד של המערערים הם ללא ספק "שובי  
25 לב" (סעיף 5 לסיכומי המשיב). ואכן מסתמנת מגמה בפסיקה המחייבת מותן פרשנות מרחיבה  
26 לזכות הנישום לקיזוז הפסדים כאשר הדבר מוצדק מבחינה כלכלית ופיסקלית ומעוגן, ולו  
27 כאפשרות לשונית סבירה, בהוראות הפקודה הקיימות (ראו עניין **מודול בטון**, בייחוד בסעיף 16  
28 לפסק דינו של כבוד השופט עמית, וכן עניין **הירשזון**). כאן, לעומת זאת, מבוקשת החלתו של  
29 עקרון הורשה שלא אומץ בפקודה, איננו משתלב עם הוראותיה האחרות, וגם נעדר לטעמי  
30 הצדקה עיונית ועניינית.

31  
32 אשר על כן מכל הנימוקים שפורטו לעיל, אינני מקבל את הטיעון והערעור נדחה.  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 41641-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון  
ע"מ 41708-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון

114. מאחר והצדדים הציגו תשתית עובדתית מוסכמת שחסכה את הצורך לנהל דיון הוכחות  
והעלו אך טענות ענייניות, כל צד לתמיכה בעמדתו, ולאור חדשנות הסוגיה, אני מוצא לנכון  
לפסוק הוצאות בצורה מתונה ביותר. כמו כן אני מביא בחשבון את האמור בהחלטתי מיום  
11.3.2015 בקשר לעיכובים שחלו בהגשת סיכומי המשיב. לפיכך, המערערים ישלמו הוצאות  
משפט למשיב בסך 7,500 ש"ח כאשר סכום זה יישא הצמדה וריבית בחלוף 30 ימים ממועד מתן  
פסק הדין.  
ניתן היום, כ"ו בחשון תשע"ה, 08 בנובמבר 2015, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

10  
11