

ינואר 2017

**כנס לשכת רואי חשבון בנצרת**  
**פסקי-הדין וההלכות החדשות**  
**בשנתיים האחרונות**

**אלכסנדר שפירא, עו"ד (רו"ח)**

Alexander Shapira & Co.  
Law Offices



אלכסנדר שפירא ושות'  
משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, 52 Menachem Begin Road Tel-aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301  
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il | [www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

שקופית 2

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- המערערים הינם אחים, וכן ילדיה ויורשיה היחידים (בחלקים שווים) של המנוחה רוזה שרגא ז"ל ("המנוחה"), שנפטרה ביום 11.4.2009. זאת, מכוח צו ירושה מיום 17.6.2009.
- במהלך חייה, ניהלה המנוחה קונדיטוריה בבת-ים.
- נכס המקרקעין (החנות) שבו התנהל העסק היה בבעלותה של המנוחה ושל שני בניה (המערערים) ("המבנה").
- בעקבות פטירתה של המנוחה, ירשו המערערים את העסק כמו גם את זכויות הבעלות של המנוחה במבנה.
- המערערים הפעילו את העסק במשך מספר חודשים עד לסגירתו של העסק בחודש יולי 2009.
- ביום 6.9.2009 מכרו המערערים את המבנה לצד שלישי, וזאת בתמורה לסך של 2,720,000 ₪ ("התמורה ממכירת המבנה").

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- מכירת הזכויות במבנה דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין וחויבה, בידי היורשים, במס שבח.
- ביום 28.6.2010 הומצא למשרדי המשיב הדו"ח השנתי של "יורשי שרגא רוזה ז"ל" (דהיינו, יורשי המנוחה) לשנת-המס 2009, כשהוא חתום על-ידי המערערים (היורשים). במקביל, הומצאו למשיב הדו"חות השנתיים של המערערים לשנת-המס 2009.
- על-פי הדו"ח השנתי של יורשי שרגא רוזה ז"ל, שנת-המס 2009 הסתיימה בהפסד עסקי בסך 199,600 ₪ ("ההפסד העסקי השוטף").
- הפסד זה בצירוף הפסד עסקי מועבר בתום שנת-המס 2008 (בסך 550,239 ₪) של המנוחה ("ההפסד העסקי המועבר") הסתכם בסך כולל של 749,839 ₪ ("ההפסד העסקי").

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- בדו"חות השנתיים של המערערים לשנת-המס 2009, תבע כל אחד מהמערערים חלק מההפסד העסקי בסך של כ-375,000 ₪. וקיזזו כנגד חלקו בשבח ממכירת המבנה.
- 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.
- עם זאת, ולמרות שהדבר לא ישונה על-ידי המשיב, אין בו כדי להוות הסכמה מצידו של המשיב לטענות המערערים.
- המחלוקת בין הצדדים נעה סביב השאלה, האם המערערים זכאים לקזז את ההפסד העסקי המועבר כנגד השבח ממכירת המבנה.

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- ביום 8.11.2015 ניתן פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי כב' השופט ה' קירש.
- כב' השופט קירש דחה את הערעור. וכך הוא קבע:  
"אינני מוצא בלשונו של סעיף 28 כל עיגון לכך שהפסד שהיה לאדם אחד ניתן לקיזוז, בנסיבות כלשהן, כנגד הכנסה המופקת על ידי אדם אחר. כך גם אפילו אם האדם האחר הוא יורשו של בעל ההפסד."  
"סעיף 28(ב) דן באפשרויות קיזוז הפסד מועבר משנים קודמות (המכונה "קיזוז אנכי").. 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 ששנינו."

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"אלא מאי? המערערים דן מקשים וטוענים כי 'אותו אדם' גם יורשיו של האדם קא משמע לן. לצערי, גם לכך לא מצאתי כל עיגון..."

"אדם איננו מזוהה עם יורשיו לכל דבר ועניין. אמנם בענייני רכוש יקבלו היורשים את עזבונו של המוריש בכפוף להוראות הדין (ולכך נשוב בהמשך), ולעניינים מסויימים ומוגדרים אחרים החוק קובע כי יורש ייכנס בנעליו של מוריש. אך לא קיים כלל גורף הקובע כי כל זכות, חיוב או מעמד, מכל סוג שהוא, בין רכושית ובין אישית, שהיה לאדם פלוני, יעבור במותו למי שיירש את עזבונו."

"בהגדרת 'אדם' המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות לא נאמר כי המשמעות של אדם כוללת גם יורשיו של האדם. פקודת מס הכנסה עצמה, בסעיף 1, כוללת הגדרה של המונח "אדם" אך אין בה כל אזכור של יורשים."

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"סעיף 1 לחוק הירושה מורה כי 'במות אדם עובר עזבונו ליורשיו'. כפי שכבר צוין, במשפט האמור גלום עקרון הנפילה המידית – 'העזבון' עובר מיד עם פטירת המוריש לידי היורשים, גם אם החלוקה המדויקת של ההורשה בין היורשים השונים תיעשה לאחר מכן. אולם, כידוע, אין בחוק הירושה הגדרה למונח המפתח 'עזבון'. מקובל לאמר כי העזבון מורכב מ'כלל נכסי הנפטר העוברים בהורשה' או מ'מסת הרכוש' של הנפטר, וכן מכלל התחייבויות הנפטר, כך שהעזבון הוא 'מסת הזכויות והחובות שהניח אחריו המנוח'."

"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."



# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"לשם הנוחות אחלק את הפסיקה האמורה לשלוש קבוצות: פסיקה בענייני נשייה; פסיקה בעניין 'רכישת הפסדים'; ופסיקה אחרת."

"עם כל הכבוד, אינני מוצא בכל קבוצת פסקי הדין הנ"ל בעניין הנשייה כל תמיכה לגישה כי הפסד לצורכי מס הוא עביר (במובן הקנייני). כל מה שניתן ללמוד מפסיקה זו לענייננו הוא כי נישום רשאי, בנסיבות מתאימות, ליצור חיוב אובליגטורי כלפי הזולת לפיו הנישום מתחייב לנצל את ההפסד העומד לזכותו באופן מסוים, ואף ייתכן שאם הימנעות הנישום מלהתחייב כאמור מהווה בנסיבות המקרה חוסר תום לב, הדין יחייבנו להשתמש בהפסד לטובת הזולת. מכל מקום, הדברים כלל אינם כרוכים בהעברת ההפסד מנישום לנישום."

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"הקבוצה השנייה של פסקי דין עוסקת בתופעת 'רכישת ההפסדים' כעסקה מלאכותית..."

"כידוע, בפסיקה זו נדונו מקרים בהם נרכשה שליטה בחברה בעלת הפסדים לצורכי מס על מנת לקזזם כנגד רווחים שיצמחו מפעילות עסקית חדשה אשר תנוהל באמצעות אותה חברה נרכשת.

העיקרון שהנחה את בית המשפט העליון היה כי רק מי ש"ספג" את ההפסד מבחינה כלכלית כתוצאה מניהול פעילות עסקית כושלת זכאי לאחר מכן ליהנות (במישרין או בעקיפין) מן התועלת הכלכלית הכרוכה בקיזוז ההפסד כנגד רווח שעשוי להתחייב מס."

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"עקרון זה, לפיו רק מי שספג הפסד בעסקיו זכאי לקזזו לאחר מכן, מהווה נימוק ממשי לשלילת עבירותם של הפסדים. יתרה מזאת, נקודת המוצא של פסקי הדין בקבוצה זו היא העדר עבירות של ההפסדים, ה'כלואים' כביכול בתוך אותן חברות. הרי בשל כך נרכשו מניות החברות על מנת 'לשים יד' (בעקיפין) על ההפסדים. נפסק כי כאשר פעולת רכישה זו נעדרת טעם מסחרי של ממש פרט לרצון לנצל את ההפסדים, העסקה הינה מלאכותית ורשאי פקיד השומה להתעלם ממנה על פי סעיף 86 לפקודה."

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

"אין כל הצדקה או מקום לאפשר סיחורו של הפסד, לא על ידי חבר בני אדם ולא על ידי נישום יחיד. הכרה בזכות למכור, להמחות, להסב או להעניק הפסד צבור מנישום לנישום תחטיא לחלוטין את תכלית קיזוז ההפסדים... ועלולה לגרום לפגיעה הרסנית באוצר המדינה."

"קשה להעלות על דעת כל נימוק של יעילות כלכלית או בדבר שכלול שווקים העשוי להצדיק 'ניוד' הפסדים צבורים מנישום לנישום."

"הייתי דוחה איפוא מכל וכל טענה לעבירות כללית של הפסדים."

■ על פסק-הדין הוגש ערעור לבית-המשפט העליון.

# פסק-הדין בעניין בנימין ואורי שרגא

- "אם כן, נשאלת השאלה האם יש מקום ליצור חריג (דהיינו, להכיר בעבירות מוגבלות) למקרה של הורשה. לדעתי התשובה לכך היא שלילית."
- "אינני סבור כי מתקיים בעצם מצב ההורשה כל פרמטר שמצדיק סטייה מהעיקרון האמור והנחלת הפסדים לידי יורש: לא קרבה משפחתית בין המוריש לבין היורש, לא המשכת הפעילות העסקית של המוריש בידיו של היורש, ולא הקניית נכסי המוריש לידי היורש כתוצאה מההורשה."
- "מעבר לקושי התפיסתי והעקרוני עליו עמדתי לעיל, אימוץ רעיון הורשת ההפסדים... עלול ליצור קשיים פרקטיים רבים במקרים אחרים שאינם כה פשוטים."

# פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

# פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

- המחלוקת בין הצדדים בתיק זה נעה סביב השאלה, האם בדין הקנתה המערערת לעובדים הזרים שהעסיקה בשנות-המס שבערעור ואשר הגיעו לישראל מאריתריאה ("העובדים הזרים")  $2\frac{1}{4}$  נקודות זיכוי בהתאם לכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז–2007 ("הכללים").
- לשיטתו של המשיב (פקיד-שומה תל-אביב 5), נקודות הזיכוי הוקנו לעובדים הזרים שלא כדין והיה על המערערת לנכות מס במקור ממשכורות העובדים הזרים. זאת, מכוח וראות סעיף 164 לפקודת מס הכנסה ועל-פי תקנה 3(ד)(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג–1993 שהותקנו מכוחן, וזאת מבלי להביא בחשבון את נקודות הזיכוי האמורות.

## פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

- עוד גרס המשיב, כי הזכאות לנקודות הזיכוי מכוח הכללים מותנית, בין היתר, בכך שהעסקתו של תושב-החוץ תהיה "מותרת על פי כל דין", בעוד שהעסקתם של העובדים הזרים במקרה דנא אינה מותרת, אליבא דהמשיב, על-פי דין כאמור.
- המערערת לעומת זאת, טענה, כי גישתו של המשיב נוגדת את לשון הוראות החוק הרלבנטיות, סותרת את מדיניות המדינה ביחס לעובדים הזרים וחוטאת לעיקרון גבייתו של מס צודק וראוי.



## פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

- בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט מ' אלטוביה, קיבל את הערעור.
- השופט אלטוביה קבע, כי אשרת השהייה מסוג 2(א)(5) בה החזיקו העובדים הזרים אינה מנויה בתקנות הכניסה לישראל כאשר המתירה עבודה בישראל, אך אין מצוין בה שהמחזיק בה אינו רשאי לעבוד אלא רק שהיא אינה מהווה אישור עבודה; ובהתאם, כך קבע השופט (תוך שהוא מצטט מבג"ץ קו לעובד), אין בנוסח אשרה זו כדי לשלול את זכותו היסודית של כל אדם לעבוד לפרנסתו למחייתו.

## פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

- עוד קבע השופט אלטוביה, כי החלטה 3936 של הממשלה ה-32 שניתנה ביום 11.12.2011 – לפיה לא תינקטנה פעולות אכיפה נגד מעסיקי עובדים שהגיעו לישראל מסודן ואריתריאה – מהווה "אישור קבוצתי זמני" לעבוד בישראל; ובהתאם העסקתם של השוהים בישראל אשר הגיעו מאריתריאה היא כדין ולו לצורך פרשנות כללי מס הכנסה ובחינת זכאותם של אלה לנקודות זיכוי מכוח אותם כללים.
- השופט אלטוביה חזר על עמדתו זו בפסקי-הדין בעניין כלי ניקה י. **בע"מ** (ע"מ 8339-01-15) ובעניין **טלרן אחזקות ונקיון (2000) בע"מ** (ע"מ 49540-12-14).

## פסק-הדין בעניין עומר הנדסה

- נציין, כי בעניין **שלמה סעד** (ע"מ 14-03-9266), בענין **מאה אחוז גיוס** (ע"מ 14-11-59357) ו**השמת כח אדם** ובעניין **טלרן אחזקות וניקיון (אילת) בע"מ** (ע"מ 13-11-17507) הגיע בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע (השופט ג' גדעון) למסקנה שונה.
- עוד נציין, כי לבית-המשפט העליון הוגשו ערעורים על פסקי-הדין האמורים (לרבות על פסק-הדין בעניין עומר הנדסה).

סוף מעשה במחשבה תחילה...

תודה על ההקשבה!

Alexander Shapira & Co.  
Law Offices



אלכסנדר שפירא ושות'  
משרד עורכי-דין

מגדל סונול, קומה 20, דרך מנחם בגין 52 תל-אביב, ת.ד. 65400 תל-אביב 6165301  
Sonol Tower, 20<sup>th</sup> floor, 52 Menachem Begin Road Tel-Aviv, P.o.b. 65400 Tel-Aviv 6165301  
טל. +972-3-6245444 | פקס. +972-3-6245999 | office@CapiTax.co.il | [www.CapiTax.co.il](http://www.CapiTax.co.il)



האמור במצגת זו אינו מהווה תחליף לייעוץ פרטני!