



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
 ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערים:

1. פביו יחזקאל מלכסון אנגל
 2. אירית מלכסון (המערערים בע"מ 12837-06-17)
 3. גילי דינשטיין (המערערת בע"מ 12853-10-17)
- ע"י ב"כ עוה"ד אחו פרנק ועמראן זועבי

נגד

המשיבים:

1. פקיד שומה תל אביב 3
 2. פקיד שומה כפר סבא
- ע"י ב"כ עוה"ד יעל הרשמן - אקסן

2

3

פסק דין

4

5

6

אָנְחָנוּ מִזְרָעִים שֶׁל אֲנִי-גְבוּרָה,

7

אֲשֶׁר קוֹלָם הִצִּיל אֶת רוּמָא הַבִּירָה.

8

שֵׁם לְכַבּוֹדָם אֲנִשִּׁי הַקֶּרֶת

9

קָבְעוּ אֶפִּילוּ סִגְמִזְכָּרֶת."

10

– "וּבְאִיזוֹ זְכוּת" – שָׁאל הַנָּר –

11

"דוֹרְשִׁים אֲתֶם כְּבוֹד וַיִּקְרָ?"

12

– "מָה זֹאת אוֹמְרָת, מָה זְכוּתְנוּ?"

13

הָרִי שְׁמַעְתָּ: אֲבוֹתְנוּ..."

14

(מתוך משל האוונים של איוואן קרילוב. עברית – חנניה רייכמן).

15

<https://benyehuda.org/read/9455/read>

16



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
 ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 לפני ערעורים על שומות שקבע משיב 1 בצו למערערים 1 ו – 2 לשנת המס 2012 ולשנת המס 2013 (ע"מ
 2 12837-06-17 ו – 49264-01-19) ושומות שקבע משיב 2 בצו למערערת 3 לשנת המס 2012 ולשנת המס 2013
 3 (ע"מ 12853-10-17 ו – 49283-01-19).

4
 5 האם זכאיות יורשותיו של צבי דינשטיין ז"ל (להלן: "המנוח") לקזז מהכנסותיהם הפסדים מעסק והפסדי
 6 הון שהיו למנוח? זאת השאלה המרכזית העומדת לדיון במסגרת הערעורים שלפני.

7
 8 רקע
 9

10 המנוח ניהל עסק ובשנת 2011 צבר הפסד מעסק ומשלח יד בסך 2,618,420 ₪ והפסד הון בסך 46,053,877
 11 ₪. המנוח נפטר ביום 10.4.2012 וביום 23.7.2012 ניתן צו ירושה לפיו ירשו גב' גילי דינשטיין (להלן: "גב'
 12 דינשטיין") וגב' אירית מלכסון (להלן: "גב' מלכסון") חלקים מעיזבונו של המנוח.

13
 14 בתקופה הרלבנטית עבדה גב' דינשטיין כשכירה במרכז הבינתחומי בהרצליה ועסקה בשירותי תרגום.
 15 בשנת המס 2012 הגישה גב' דינשטיין דוח על הכנסותיה ממשכורת ומעסק. ביום 23.12.2013 הגישה גב'
 16 דינשטיין לפקיד שומה כפר סבא בקשה לתיקון הדוח לשנת המס 2012, במסגרתה טענה כי ירשה 1/3
 17 מהפסדיו הצבורים של המנוח ולפיכך מבקשת היא לכלול בדוח לשנת המס 2012 הפסד עסקי נצבר בסך
 18 872,807 ₪ והפסד הוני נצבר בסך 15,351,292 ₪.

19
 20 בהודעה מיום 27.9.2017 דחה המשיב את בקשתה של גב' דינשטיין לכלול בדוח את ההפסדים הצבורים של
 21 המנוח, ולהלן נימוקיו (ההדגשות במקור – מ.א):

22
 23 "

24 1. קבעתי כי אינך רשאית לכלול בדוחותייך הפסדים מועברים (הפסד הון מועבר
 25 והפסד עסקי מועבר) שנכללו בדוחות של אביך המנוח, מר צבי דינשטיין ז"ל, (להלן:
 26 "המנוח") לפני פטירתו לפי חלקך בירושה (1/3).

27 2. קבעתי כי בפסיקת בית המשפט (ע"מ 41641-01-14 בנימין שרגא נ' פקיד שומה
 28 חולון) נקבע כי הפסדים אינם ניתנים להורשה. העובדה כי ביד אביך המנוח נצברו
 29 הפסדים, וכי הפסדים אלו היוו בידו "נכס" לצרכי מס, אין בה כשלעצמה כדי לאפשר
 30 העברת ההפסדים שכן זכות קיזוז ההפסדים הינה זכות אישית.

31 3. קביעתי לפיה זכות קיזוז ההפסדים הינה זכות אישית נתמכת גם בלשונות של
 32 סעיף 28 לפקודה המאפשר קיזוז הפסד כנגד הכנסתו החייבת של אָנוּ אָדָם,
 33 ומתיישבת עם תכלית מנגנון קיזוז ההפסדים בפקודה – מיסוי צודק של התעשרותו
 34 האמיתית של אדם אשר פעל על פני מספר שנות מס. ההפסד שבידי המנוח איננו
 35 "שטר" המגלם חוב כספי מהמדינה למנוח שניתן להמחותו או להורישו, אלא נתון
 36 שומתי שיש להביאו בחשבון בעת קביעת המס המוטל על הכנסתו של המנוח ושלו
 37 בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 העובדה כי בסעיף 1 לחוק הירושה נקבע כי במות אדם עובר עזבונו ליורשיו, אינה
2 מעידה על כך כי הפסדים שהיו למוריש עוברים ליורשיו, שכן רק נכסים שהם
3 במהותם ניתנים להעברה עוברים ליורשים. שאלת העברת ההפסדים צריכה להיקבע
4 בהתאם לדיני המס ואלה שוללים הורשת הפסדים.
5 5. המחוקק הבחין בסעיף 120 לפקודה הין הכנסות שהופקו עד למועד פטירתו של
6 אדם שנשמות (בהתאם לסעיף 120 (א) לפקודה) על שמו של הנישום הנפטר, בנפרד
7 מהכנסות היורשים, והיורשים מחויבים אך ורק מכוח מעמדם כנציג האישי החוקי
8 ורק עד לגובה הנכסים אותם ירשו, לבין הכנסות אשר הופקו מן העיזבון לאחר
9 הפטירה, השייכות ליורשים הנישומים בגינם (ומחויבים במס בהתאם להוראות סעיף
10 120 (ב) לפקודה).
11 אחריות היורשים בגין הכנסות המוריש עד לפטירתו מוגבלת עד לגובה העיזבון, ולגבי
12 חובות מס אלו שקודם הפטירה ואשר נישמות על שם המוריש ניתן לקזז את הפסדי
13 המוריש בהתאם להוראות הפקודה.
14 הפסדי המוריש לפני פטירתו אינם רלבנטיים כלל לצורך מיסוי היורשים בגין
15 הכנסותיהם לאחר הפטירה.
16 6. העובדה כי המחוקק קבע מנגנון של "כניסה לנעליים" בהורשה (לעניין המחיר
17 המקורי ויום הרכישה) לא מעידה כי המחוקק ביקש לראות במוריש וביורש כנישום
18 אחד, וכי ביקש לאפשר ליורש ליהנות מהפסדים שנוצרו למוריש. מנגנון זה נועד
19 לשמור על עקרון רצף המס בסיטואציה של הורשה שאינה מהווה אירוע מס, והיא
20 פועל יוצא של עקרון המימוש על פיו תמוסה המכירה בידי היורש שימכור ו"יפגש עם
21 הכסף".
22 7. לחילופין, קבעתי כי אף אם יקבע, כי יש להותיר לך לכלול בדוחותיך הפסדים
23 מועברים מעסק שנכללו בדוחות של אביך המנוח, הרי שיש לתקן את גובה ההפסד
24 המועבר, כך שיעמוד על סך של 1,720,121 ₪ במקום 2,618,420 ₪ (ובהתאם חלקך
25 בהפסד הני"ל יעמוד על סך של 573,384 ₪ במקום 827,807 ₪), וזאת בהתאם להסכם
26 פשרה מיום 24/3/11 שנחתם עם פקיד שומה גוש דן, וכעולה ממכתבו של ב"כ אביך
27 המנוח מיום 3/11/15 הרצי"ב".

28
29 גב' דינשטיין לא השלימה עם השומה ומכאן ערעורה.

30
31 בשנת המס 2012 דיווחו פביו יחזקאל מלכסון אנגל וגב' מלכסון (להלן: "משפחת מלכסון") על הפסד
32 עסקי בשל הוצאות שניכו מהכנסותיהם ובנוסף דרשו לכלול בדו"ח המס הפסדי הון והפסדים עסקיים
33 שצבר המנוח מכוח ירושתה של גב' מלכסון. בפירוט נימוקי השומה מיום 17.11.2016 דחה פקיד שומה
34 תל אביב 3 את הדוח האמור, וקבע כי אין להכיר בהוצאות שנוכו ואין לכלול בדוח של משפחת מלכסון
35 הפסדים שצבר המנוח. טעמיו של פקיד שומה תל אביב 3 בעניין קיזוז ההפסדים דומים בעיקרם
36 לטעמים שפורטו לעיל בעניינה של גב' דינשטיין.
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 משפחת מלכסון לא השלימה עם קביעות המשיב ומכאן ערעור. יצוין, כי בע"מ 17-06-12837 הוגשה
2 הודעה על הסכם פשרה בסוגיית ההוצאות וביום 23.4.2018 ניתן להסכם הפשרה האמור תוקף של
3 פסק דין. בהתאם, מוסכם על הצדדים כי בערעורים של משפחת מלכסון נותרה לדיון רק סוגיית
4 ההפסדים שצבר המנוח.

5
6 עוד יוער כי במסגרת הדיון בערעורים ולאחר הגשת הסיכומים התבקשו הצדדים לסקור את הדין החל
7 על העברת הפסדים צבורים בדרך של הורשה בשיטות משפט אחרות. סקירות כאמור הוגשו על ידי
8 הצדדים.

9
10 טענות המערערים:

11
12 א. הפסדים צבורים בידי נישום, מהווים "נכס", על פי ההגדרה הרחבה הקבועה בסעיף 88 לפקודת
13 מס הכנסה (להלן: "הפקודה") וכך גם נקבע בע"מ 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית
14 אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (פורסם במיסים). כך גם עולה מפסק הדין בע"מ 10568/02
15 וע"מ 3180/03 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' עו"ד שחר הררי, מפרק החברה ברג ובניו (רהיטים)
16 בע"מ פירוק (פורסם במיסים).

17 ב. סעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ה – 1965 (להלן: "חוק הירושה") קובע כי במות אדם עובר עזבונו
18 ליורשיו. על פי הפסיקה העיזבון כולל נכסים או זכות הנאה.

19 ג. מהאמור לעיל, עולה כי הפסדים צבורים המהווים "נכס" בעל שווי כלכלי, יכולים להיות חלק
20 מעיזבונו של מוריש העובר בירושה.

21 ד. פרשנות תכליתית תומכת אף היא במסקנה שהזכות לקיזוז הפסדים מהווה חלק מעיזבונו של
22 מוריש. תכליתו של חוק הירושה הוא להסדיר את מעבר רכושו של המנוח ליורשיו, תוך הבטחת
23 רצף בעלות בקניינו של המוריש, ואין בדיני המס סייג לתכלית זו ביחס לזכות לקיזוז הפסדים.
24 זאת ועוד. פרשנות הרואה בזכות לקיזוז הפסדים חלק מעיזבונו של מוריש מתיישבת עם עקרונות
25 בסיסיים של צדק והגינות.

26 ה. מפסקי הדין בע"מ 7800/10 עו"ד רונן מטרי נ' אליעזר אלקון ואח' (פורסם במיסים) ובע"מ
27 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (פורסם במיסים) עולה
28 כי ההיבט האישי של הזכות לקיזוז הפסדים מתבטא בכך שהגורם האמור ליהנות מקיזוז
29 ההפסדים הינו אותו הגורם שספג את ההפסדים. לעניין זה, ברור כי יורשיו של מוריש שצבר
30 הפסדים וטרם עלה בידו לקזזם, הופכים עם מותו של המוריש, לגורם אשר ספג את ההפסדים.
31 זאת, משום שעקב ההפסדים נוצרה ירידה כלכלית של שווי נכסי המוריש ובהתאם קטן שווי
32 עזבונו. במצב דברים זה נושאים היורשים בנטל הכלכלי שנגרם למוריש בשל ההפסדים ומתקיים
33 העיקרון שהגורם הנהנה מקיזוז ההפסדים (היורשים) הוא גם הגורם שספג את ההפסדים.

34 ו. סעיף 120 (ב) לפקודה קובע, כי מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העיזבון
35 כהכנסתם של היורשים. בהתחשב בהוראה זו ובהעדף הוראה מפורשת המגבילה את עבירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 הזכות לקיזוז הפסדים יש להחיל על הזכות לקיזוז הפסדים בידי יורשים את הכלל של הדדיות או
2 סימטריה. בהתאם, מן הראוי שיתקיימו יחסי הדדיות בין רווחיו ובין הפסדיו של נישום, כך
3 שחבות המס שלו תשקף בצורה אמיתית והוגנת את הכנסתו. כך עולה מע"א 615/85 פקיד שומה
4 חיפה נ' א.ח.א גולדשטיין בע"מ (פורסם במיסים). לאור גישה זו ייחוס הכנסתו החייבת של עזבון
5 ליורשים בלי לאפשר להעביר אליהם את הפסדיו הצבורים של המוריש יביאו לתוצאה שאינה
6 הוגנת ואינה ראויה.
- 7 ז. על פי עקרון רצף המס החל בדיני מיסים יורשי הנישום המוריש נכנסים בנעליו. כך, בסעיף 88
8 לפקודה, נקבעו כללים לקביעת מחיר מקורי של נכס ולפיהם נכס שהתקבל בירושה יהיה השווי
9 שלו השווי שהיה נקבע אילו מכר המוריש את הנכס. הואיל ועליית ערך שחלה בחיי המוריש
10 מתמסה בידי היורש מן הראוי להתיר כנגדה קיזוז הפסדים שנצמחו למוריש וטרם עלה בידו
11 לקזזם.
- 12 ח. הכרה בזכות לקיזוז הפסדים על ידי יורשי הנישום מתחייבת גם מעקרון השמירה על שקילות
13 כלכלית. אי הכרה בזכות לקיזוז הפסדים על ידי יורשים תיצור תוצאת מס שונה במצבים דומים
14 של מכירת נכס בניגוד לעקרון השמירה על שקילות כלכלית. כך, נישום שימכור נכס בסמוך לפני
15 פטירתו ייהנה מקיזוז הפסדים שצבר בעוד יורשי נישום שימכרו נכס לאחר פטירתו יחויבו במס
16 מבלי שתהיה להם אפשרות לקזז את ההפסדים הצבורים של מורישם.
- 17 ט. המונח "אותו אדם" בסעיף 28 לפקודה, רחב דיו כדי לכלול את חליפיו, יורשיו של המנוח. לפיכך
18 ונוכח התכליות שלעיל, יש לפרש את הוראות סעיף 28 לפקודה, באופן המתיר ליורשיו של המנוח
19 לקזז את ההפסדים שצבר.
- 20 י. עיקרה של המחלוקת בערעורים כאן, נוגע להפסדי הון שצבר המנוח. בסעיף 92 לפקודה, העוסק
21 בקיזוז הפסדי הון, לא נוקטת הפקודה במונח "אותו אדם". על כן, וככל שמדובר בהפסדי הון
22 שצבר המנוח אין לפרשנות של המשיב עיגון לשוני, והטעם לכך נעוץ בכך שהעדרו של המונח
23 "אותו אדם" מבטא את עקרון רצף המס החל על רווח הון בנסיבות של חילופי נישום ללא חיוב
24 במס.
- 25 יא. אין להחיל במקרה כאן את פסיקתו של בית המשפט המחוזי בע"מ 14-01-41641 וע"מ 41708-
26 01-14 בנימין שרגא ואח' נ' פקיד שומה חולון (פורסם בנבו) (להלן: "עניין שרגא"), הן משום
27 שהיא מוטעית והן משום שעסקה בירושת הפסד מעסק בעוד עיקר המחלוקת כאן נוגעת לירושת
28 הפסד הון.
- 29 יב. אי התרת קיזוז הפסדי המנוח כנגד הכנסות היורשים שקולה כלכלית למינויו של המשיב ליורש
30 נוסף או להטלת מס עזבון.
31
32
33

טענות המשיבים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
 ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 נימוקי השומה וסיכומי המשיבים כוללים טענות דומות בעיקרם לטעמי פקיד שומה כפר סבא שפורטו
 2 לעיל בעניינה של גב' דינשטיין ותשובות לטענות המערערים, אותן אפרט במסגרת הדיון אם וככל
 3 שיידרש.

4
5
6
7

דיון

8
9

1. להלן הוראות הפקודה הנוגעות להסדר קיזוז ההפסדים.

10
11

סעיף 1 לפקודה:

12
13
14

"הכנסה חייבת" – הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

15
16

סעיף 28 לפקודה, קובע:

17
18
19
20

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח – יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

21
22
23
24

(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 ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2 (2) בהתקיים כל התנאים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזוז בשנה שלאחריה...

25
26
27

...(ג)

28
29

(ד) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" ו "ריווח הון" – לרבות שבח כמשמעותו לפי סעיף 6 לחוק מס שבח מקרקעין – תשכ"ג – 1963 (להלן – שבח מקרקעין)".

30
31

סעיף 92 לפקודה, קובע:

32
33
34
35

"(א) (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לעניין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג – 1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי העניין.

36
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
 ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 ... (2)

2 (ב) סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן (א) בשנת מס מסוימות,

3 קיזוז כנגד ריווח הון בלבד כאמור בסעיף קטן (א) בשנות המס הבאות בזו אחר זו

4 לאחר השנה שבה היה ההפסד, ובלבד שהוגש לפקיד השומה דוח לשנת המס שבה

5 היה ההפסד, כאמור בסעיפים 131 – 132..."

6

7 2. כאמור, המנוח צבר גם הפסדים מעסק וגם הפסדי הון, לפי כך אדון בזכות הקיזוז של הפסדים

8 מעסק (סעיף 28 (ב) לפקודה) תחילה ולאחר מכן אדון בזכות הקיזוז של הפסדי הון (סעיף 92 (ב)

9 לפקודה).

10

11 קיזוז הפסדים מעסק – סעיף 28 (ב) לפקודה

12

13 3. בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות ואח' נ' אילנה דמארי ואח' (פורסם בתקדיון) (להלן: "עניין

14 דמארי"), דן בית המשפט העליון בפרשנות סעיף 28 (ב) לפקודה, כאשר עסק בשאלה האם ניתן

15 לקזז הפסדים לאחור, וכך נקבע (שם, פסקה 20 לפסק הדין של כבוד הנשיאה מ' נאור):

16

17 "הכללים הנוגעים לפרשנות חקיקת המס ידועים וברורים. אין לחוק המס כללי

18 פרשנות אחרים והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית המקובלת בכל ענפי

19 המשפט... לפי כללים אלה, הליך הפרשנות הוא דו-שלבי: מאחר ש"גבול הפרשנות

20 הוא גבול הלשון"... יש לאתר תחילה את כל המשמעויות שלשון הטקס יכולה

21 לאצור, קרי אלה שיש להן נקודות אחיזה – ולו מינימלית – בלשון החקיקה... בשלב

22 השני נדרש הפרשן לאתר את תכליותיו של דבר-החקיקה שפרשנותו מונחת בפניו

23 ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה תכליות

24 אלה באופן המיטבי ביותר... אלה הם העיקרים. הם נכונים לסוגיות פרשניות ככלל

25 הם נכונים לסוגיה הפרשנית שלפנינו, בנוגע להסדר קיזוז הפסדים".

26

27 לשון הוראות סעיף 28 לפקודה

28

29 4. אין למצוא בנוסח סעיף 28 (ב) לפקודה, את המונח "יורש". אולם לטענת המערערים המונח

30 "אותו אדם" הנזכר בסעיף 28 (ב) לפקודה, "רחב דיו כדי לכלול גם את חליפיו של המנוח".

31 לטענתם המונח "אותו אדם" הוא עוגן לשוני מספיק, כדי לפרשו ככולל גם את חליפיו על פי דין

32 של הנישום אשר נחל הפסדים.

33

34 מנגד טוענים המשיבים, כי הגדרת "אדם" בסעיף 1 לפקודה, אינה כוללת את יורשיו. עוד טוענים

35 המשיבים כי ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 28 לפקודה, מלמדת אף היא שהסעיף מתייחס רק

36 לאדם הנישום. כן טוענים המשיבים, כי במקום שביקש המחוקק להרחיב את המונח "אדם" עשה

37 זאת במפורש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1
2 5. סעיף 28 (ב) לפקודה, עוסק בקיזוז הפסדים אנכי (דהיינו קיזוז הפסד צבור כנגד הכנסה חייבת
3 עתידית בשנים שלאחר מכך). בהתייחס לענייננו, יש להתמקד בהוראה: "...ויקוזו כנגד סך כל
4 הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד...". נראה כי צודקים המשיבים
5 ואין למצוא במונח "אותו אדם" הנזכר בסעיף 28 (ב) לפקודה, עיגון לשוני ליורשיו של אותו אדם.
6 זאת, משום שמקום בו חיקוק מגדיר מונח מסוים, כוונת המחוקק ביחס לאותו מונח באה לידי
7 ביטוי מפורש בהגדרה שנקבעה. בענייננו, בסעיף 1 לפקודה הוגדר המונח "אדם" – "לרבות חברה
8 וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה", וחזקה על המחוקק שכאשר ניסח את הוראות סעיף 28 (ב)
9 לפקודה, היה מודע להגדרה הקבועה בסעיף 1 לפקודה.
10
11 ועוד. בפקודת הפרשנות [נוסח חדש] הוגדר "אדם" – לרבות חברה או התאחדות או חבר בני אדם,
12 בין שהם מאוגדים ובין שאינם מאוגדים. בסעיף 4 לחוק הפרשנות, התשמ"א – 1981, נקבע: "
13 מקום שמדובר באדם – אף חבר בני אדם במשמע, בין שהוא תאגיד ובין שאינו תאגיד". לפי
14 הוראות סעיף 1 לחוק הפרשנות, הוראות חוק הפרשנות חלות "לגבי כל חיקוק והוראות מינהל אף
15 אם ניתנו לפני תחילתו".
16
17 מכל אלה, עולה כי הגדרת המונח "אדם" בפקודה אינה כוללת "יורש" והיא עולה בקנה אחד עם
18 הגדרתה בפקודת הפרשנות והוראות חוק הפרשנות.
19
20 ועוד. בהגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1 לפקודה, מצא המחוקק לחרוג מהגדרת אדם,
21 וקבע בסעיף (7) להגדרה "לעניין זה, "אדם" – לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו". מכאן, ניתן
22 ללמוד שבנסחו את הוראות הפקודה הכוללות את המונח "אדם" בהם, סעיף 28 (ב) לפקודה, לא
23 התכוון המחוקק לחרוג מהגדרת "אדם" שבסעיף 1 לפקודה, אלא אם עשה זאת במפורש.
24
25 6. מסקנתי מכל אלה, שאין למצוא בהוראות סעיף 28 לפקודה, עיגון לשוני לפרשנות לפיה המונח
26 "אותו אדם" כולל גם את יורשיו של נישום שנפטר.
27
28 האם יש בתכליתו של סעיף 28 (ב) לפקודה כדי להצדיק פרשנות הרואה במונח אותו אדם ככולל
29 את יורשיו של נישום שנפטר או מחילה את הוראות הסעיף על יורשיו של נישום שנפטר
30
31 7. בע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (פורסם)
32 באתר בית המשפט העליון), דן בית המשפט בתכלית הוראות הפקודה המתייחסות לקיזוז
33 הפסדים, וכך קבע (שם פסקה 14):
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 "בדיני המס בישראל קיימים שלושה הסדרים בסיסיים העוסקים בקיזוז הפסדים
2 :...
3 האחד, קיזוז הפסדים אופקי לפי סעיף 28 (א) לפקודה...
4 השני, קיזוז הפסדים אנכי לפי סעיף 28 (ב) לפקודה – והוא הרלוונטי לעניינו –
5 המתיר לנישום לנכות הפסדים מעסק או ממשלח יד רק כנגד הכנסות מעסק או
6 ממשלח יד משנים אחרות. הסדר זה מגמיש, בתנאים מסוימים, את כללי ההקבלה
7 האנכית (הקבלה במישור הזמן בין הוצאות שיצאו בתקופה מסוימת לבין הכנסות
8 שנוצרו מאותה פעילות באותה תקופה). הפסד שהיה לנישום מעסק או משלח יד ולא
9 היה ניתן לקזזו כנגד הכנסות באותה שנת מס, "מועבר קדימה" (carryforward)
10 וניתן לקזזו רק כנגד הכנסות מעסק או משלח יד, בשנים הבאות, ללא מגבלת זמן...
11 השלישי, קיזוז הפסדי הון לפי סעיף 92 לפקודה, שאינו רלוונטי לעניינו.
12 טיעונים שונים מושכים לכיוונים מנוגדים בשאלה עד כמה יש להרחיב את הזכות
13 לקיזוז הפסדים...
14 המצדדים בצמצום הזכות לקיזוז הפסדים, גורסים כי גישה קיצונית של היעדר כל
15 מגבלה על קיזוז הפסדים, עלולה להוביל לשחיקה משמעותית של בסיס המס,
16 להפחתת מס לא נאותה ולתכנוני מס אגרסיביים, באופן שמסכל את תכלית המס.
17 מנגד, התומכים בהרחבת הזכות לקיזוז הפסדים, מצביעים על השיקולים הבאים:
18 ראשית, שיקול הצדק – מדידת היכולת הכלכלית של הנישום תהיה מדויקת יותר
19 ובסיס המס שלו יהיה נכון וצודק יותר אם יוכל לקזז את מלוא הפסדיו, הן בהתאם
20 לכללי היושר האופקי והן בהתאם לכללי היושר האנכי. זאת, כל עוד פעילות הנישום
21 אינה מלאכותית וההפסד נוצר כתוצאה משיקולים עסקיים ולא משיקולי מס.
22 שנית, השיקול הכלכלי – משק השואף לצמיחה חייב לתמוך בפעולות חדשניות בעלות
23 סיכון כדי ליצור הכנסות בתשואה גבוהה. מערכת מס שאינה מכירה בקיזוז הפסדים
24 או לחילופין מערכת מס הקופצת ידה בהכרה בהם, יוצרת תמריץ שלילי לביצוע
25 עסקאות חיוניות למשק, מדכאת יוזמה ונטילת סיכונים ומקטינה סיכויים. בהנחה
26 שהנישומים ייטלו סיכונים שאינם מופרכים, רווחי העסקאות יביאו לגידול בהכנסה
27 הלאומית ולגידול בהכנסות המדינה ממיסים.
28 שלישית, שיקול המיצוע – קיזוז הפסדים מאפשר לנישום למצע (Averaging) את
29 הכנסותיו על פני שנים אחדות. המיצוע הוא תוצאה רצויה המגמישה את התוצאות
30 השליליות הנובעות ממיסוי פרוגרסיבי ומהחלוקה השרירותית של תקופת חיי
31 הנישום לשנות מס.
32 רביעית, שיקול ההדדיות – כלל ההדדיות (Tax Symmetry), מחייב אף הוא התרת
33 קיזוז הפסדים ביד רחבה.
34 חמישית, שיקול מניעת פירוק חברות – קיזוז הפסדים יכול למנוע פירוק של חברות
35 שנקלעו לקשיים ארעיים, כאשר קבלת החזר מס ששולם בעבר על ידי חברה שנקלעה
36 לקשיים בשנים מאוחרות, עשויה להחזיר את החברה למסלול רווחי.
37 על רקע השיקולים שלעיל, נקודת המוצא היא כי כאשר קיים חוסר-בהירות בדבר
38 היקף תחולת דיני קיזוז הפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה להרחבת
39 התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1

2 8. מפירוט העובדות שאינן במחלוקת עולה כי המנוח צבר הפסדים מעסק אותם לא הספיק לנצל
3 טרם מותו, וכעת מבקשות גב' מלכסון וגב' דינשטיין, יורשותיו של המנוח, לנצל הפסדים אלה
4 להפחתת המס בו הן חייבות בגין הכנסותיהן מעסק ומעבודה. להלן אבחן האם מתן זכות לקיזוז
5 הפסדים ליורשיו של נישום שנפטר מקדמות את האינטרסים הרלבנטיים או מתיישבות עם
6 השיקולים הנוגעים להסדר קיזוז ההפסדים.

7

8

שיקולי צדק ומיצוע

9

10 9. לטענת המערערים, יורשיו של נישום אשר צבר הפסדים שלא נוצלו עקב מותו, "הופכים עם מותו
11 של המוריש, לגורם אשר ספג את ההפסדים". בכך, לטענתם, נושאים הם בנטל הכלכלי שנגרם
12 למוריש עקב ההפסדים שהיו לו, ובמצב דברים זה מתקיימת הדרישה לזהות בין הגורם שספג את
13 ההפסדים לבין הגורם שיהנה מקיזוז ההפסדים.

14

15 10. בע"מ 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון
16 בע"מ (פורסם במיסים), דן בית המשפט במקרה בו נרכשה חברה שצברה הפסדים במטרה לקזז
17 את ההפסדים שנצברו מפעילות עסקית אחרת. פקיד השומה ראה בכך עסקה מלאכותית וקבע כי
18 למרות שמדובר באותה אישיות משפטית, אין להתיר את קיזוז ההפסדים. כך נקבע (שם, פסקה
19 13 לפסק הדין של כבוד הנשיא א' ברק):

20

21 "אכן, המחוקק התיר קיזוז הפסדים בין עסקים שונים של אותו נישום. אמת, הוא
22 עשה כן כדי להבטיח מיסוי צודק יותר על פי היכולת לשלם, על ידי מדידת היכולת
23 לשלם על פני פרק זמן גדול משנה, ועל ידי התחשבות בהפסדיו השונים של הנישום
24 כמו שמתחשבים ברווחיו השונים של אותו נישום. אולם, זאת הוא ביקש להעניק
25 לאותו נישום. אכן שינוי בבעלי המניות בחברה אינו משנה באישיותה, וגם כאשר חל
26 שינוי בבעלי המניות יש לקזז את הפסדי החברה מעסקיה השונים. אולם, לתוצאה זו,
27 אין הצדקה כאשר השינוי בבעלי המניות נועד אך ורק כדי לקזז את ההפסדים של
28 החברה, ומי שנהנה ממנו בסופו של דבר, איננו אותו נישום כלכלי שספג את
29 ההפסדים. התרת קיזוז הפסד כזה עלולה לפגוע קשות באינטרס הציבורי בגביית מס,
30 ולהפחית בצורה ניכרת את גביית המס, ללא הצדקה משכנעת, ותוך פגיעה במערכת
31 מס צודקת ושוויונית, משום שבעלות רווח המס שהפיקו המתכננים נושאים יתר
32 הנישומים."

33

34 מפסק הדין בעניין רובינשטיין עולה כי לעיתים גם זהות בין הגורם שצבר הפסדים לבין הגורם
35 המבקש לקזז את ההפסדים, אינה מספיקה כדי לאפשר קיזוז הפסדים לפי הוראות סעיף 28 (ב)
36 לפקודה, ובכל מקרה יש לבחון את מכלול הנסיבות הכרוכות בקיזוז ההפסדים. יצוין, כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 בסיכומיהם הפנו המערערים לפסק הדין בע"א 7800/10 עו"ד רוני מטרי נ' אליעזר אלקון ואח'
2 (פורסם באתר בית המשפט העליון), אולם לא מצאתי שיש בפסק הדין של כבוד הנשיא א' גרוניס,
3 כדי לשנות ממסקנותיי שלעיל ולהלן.
4
5 11. אפשר שעקב הפסדים מעסק שהיו לנישום תקטן מסת הנכסים בעיזבונו, אולם אין בכך כדי ליצור
6 זהות בין המוריש ליורשים, ככל שמדובר בדיני המס. זאת ניתן ללמוד מהגדרת "אדם" הקבועה
7 בסעיף 1 לפקודה, ומהוראות סעיף 120 לפקודה, העוסק ב"שומת הכנסתו של נפטר", בהן אדון
8 בהמשך.
9 12. לכך יש להוסיף, כי אפילו יימצא שהמערערים נפגעו מהקטנת מסת הנכסים בעזבונו המנוח אין
10 בכך כדי להצדיק את קיזוז ההפסדים המבוקש, משום שבעניין דמארי, התייחס בית המשפט
11 העליון לשיקולי הצדק הנוגעים לקיזוז הפסדים והבהיר שכנגד שיקול הצדק ניצבות תכליות
12 נוספות ובראשן "הגבלתו של סכום המס שתפסיד המדינה עקב קיזוז הפסדים" (שם, פסקה 39
13 לפסק הדין של כבוד הנשיאה מ' נאור).
14
15 13. ועוד. התרת קיזוז הפסדים (אנכ"ל) נועדה לפיזור או מיצוע הכנסות הנישום על פני שנים אחדות
16 כדי לאיין או לצמצם את השפעתה של תוצאת מס הנובעת מהחלוקה לתקופת מס חד שנתית
17 שנקבעה בפקודה (סעיף 6 לפקודה). תכלית או שיקול המיצוע אינם מתקיימים כאשר יורשי
18 הנישום אינם ממשיכים את עסקו של הנישום שנפטר, וכפי שכבר נקבע בעניין רובינשטיין לא ניתן
19 למכור רק את הזכות לקיזוז הפסדים. יובהר, כי מאחר ואין חולק שהמערערים אינם ממשיכים
20 את עסקו של המנוח, אין מקום לדון במסגרת ההליך כאן, בשאלה האם ניתן להעביר את הזכות
21 לקיזוז הפסדים ליורשים הממשיכים את עסקו של הנישום. יוער כי בהורשת מניות חברה בעלת
22 הפסדים הממשיכה לפעול כפי שפעלה מקדמת דנן באמצעות היורשים, דומה שהשאלה לא הייתה
23 כלל מתעוררת. רוצה לומר, ישנו כלי המאפשר "להוריש" הפסדים בדרך המלך בלא צורך בכיפוף
24 פרשני.
25
26 המחוקק הוא שצריך לומר במפורש כי הקופה הציבורית היא שותפה להתנהלות שמובילה
27 להפסד בדרך של הכרה בהפסדים גם בידי יורשי אותו נישום. כך למשל משום שלא כל התנהלות
28 המובילה להפסד מקורה בנטילת סיכון שאותו מבקשים לעודד. שהרי הפסדים יכולים לנבוע
29 מניהול כושל, מניהול רשלני מנטילת סיכונים בלתי מושכלת וכיוצא באלו. מתוך כוונה לעודד
30 נטילת סיכונים כדי להניע את המשק המחוקק מתיר לנוטל הסיכון עצמו "להנות" או למזער את
31 הנזק בדרך מיצוע הכנסתו וניצול ההפסדים בשנים "הטובות" שיבואו לאחר יצירת ההפסד.
32 הקופה הציבורית משלמת את מחיר נטילת הסיכון שלנטל הנישום. כפי שהיא תרוויח מנטילת
33 סיכון זה אם זו הובילה להשאת רווחים נאים כך היא חסרה בדרך של הכרה בהפסדים. כישוריו
34 של אותו נישום, יכולותיו האחוזים בו עצמו הם המביאים לרווח ולהפסד. תכלית עידוד נטילת
35 הסיכון הם לנישום שנטל הסיכון ולא ליורשיו. עוד על כך להלן.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
 ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

השיקול הכלכלי

1

2

3 14. בעניין מודול, קבע בית המשפט כי משק השואף לצמיחה חייב לעודד ולתמוך בפעולות חדשניות

4 בעלות סיכון כדי לייצור הכנסות בתשואה גבוהה, ועל כן, יש להכיר באפשרות לקיזוז הפסדים.

5 המערערים לא התייחסו לשיקול הכלכלי ונראה כי ככלל כאשר מדובר ביורשים שאינם ממשיכים

6 את עסקו של נישום שנפטר, השיקול הכלכלי אינו רלוונטי. הוא הדין לעניין השיקול של מניעת

7 פירוק חברות.

8

9

שיקול ההדדיות

10

11

12 15. לטענת המערערים, "מתוך הכלל של הדדיות בהטלת המס, מתחייב כי הפסדיו של מוריש ייוחסו

13 ליורשיו באותה דרך שבה מיוחסת להם ההכנסה החייבת הנובעת מנכסי המוריש". בטענתם זו

14 נסמכים המערערים על הוראות סעיף 120 (ב) לפקודה.

15

16 המשיבים דוחים את טענת המערערים. לטענתם, סעיף 120 (ב) לפקודה, אינו מטיל על היורשים

17 חבות מס של המוריש. תכליתו של סעיף 120 (ב) לפקודה, ליצור דרך "פרוצדוראלית" לגביית

18 המס כאשר קיים קושי בגבייה. על פי הוראות סעיף 120 (ב) לפקודה, קיימת הפרדה מלאה בין

19 תקופת השומה שעד לפטירת הנישום בה רואים בנישום שנפטר בעל ההכנסה וביורשים כחבים

20 בתשלום המס החל על הנישום שנפטר לבין התקופה שלאחר פטירת הנישום שאז רואים ביורשים

21 בעלי ההכנסה החבים במס.

22

23 טענות אלה של הצדדים, מעוררות את הצורך לבחון כיצד מתייחסת הפקודה לפטירת הנישום

24 והאם יש בכך כדי להשליך על ענייננו. סעיף 120 לפקודה, העוסק בשומת הכנסתו של נפטר, קובע:

25

26

"

27 (א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם

28 תוך שלוש שנים לאחר תום שנת המס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה – יהיה נציגו

29 האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב

30 בתשלומו, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה

31 אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים.

32 (ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העזבון כהכנסתם של היורשים

33 לפי חלקיהם בהכנסות העזבון"

34 ... (ג)

35 ... (ד)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 (ה) ...
- 2 (ו) לענין סעיף זה, "הנציג האישי החוקי" – לרבות יורש, מנהל העזבון, המוציא לפועל
3 של צוואת הנפטר, וכל אדם הרשאי, על פי דין או על פי החלטה של בית משפט, לטפל
4 בנכסי העזבון".
- 5
- 6 מהוראות סעיף 120 לפקודה, נראה כי לצורך מס הכנסה, מבחין המחוקק בין תקופת חייו של
7 נישום שנפטר לבין התקופה שלאחר מותו, ובהתאם בסעיף 120 (א) לפקודה, נקבע כי נציגו האישי
8 החוקי של הנישום שנפטר חייב במס בו חייב הנישום שנפטר בגין התקופה שעד יום מותו, ובסעיף
9 120 (ב) לפקודה, נקבע כי לאחר פטירת הנישום תהיה הכנסתו החייבת של עזבון הנישום שנפטר
10 הכנסתו של כל אחד מירשיו כדי חלקו, ראה ע"א 494/66 דוד בן אריה ואח' נ' פקיד שומה כפר
11 סבא (פורסם במיסים). מכאן, שהפקודה מבחינה בין הכנסתו החייבת (לאחר נכויים, קיזוזים
12 ופטורים) של הנישום שנפטר לבין הכנסתם של יורשי הנישום שנפטר, למרות שחלק מהכנסתם
13 הגיע אליהם מהנישום שנפטר.
- 14
- 15 16. טיעון ההדדיות כאילו היורשים חבים במס על רווחים שירשו ולכן זכאים לרשת את ההפסדים
16 לצרכי מס, מסבר את האזון אולם רחוק מלהיות מדויק. בשיטה המצטברת רווחים שהרוויח
17 העסק שהועבר בירושה עוד בחייו של המוריש, מוסו עוד בחייו וככל שקיים חוב מס הוא זה
18 שהעיזבון מחוייב בו. המדובר בחוב מס בשל רווחי המוריש. היורשים לא יורשים את רווחי
19 המוריש אלא חבים בחוב המס שלו. רווחים שהשיא העסק לאחר מות המוריש הם כבר רווחי
20 היורשים. היורשים במקרה זה משלמים מס עבור רווחים שהם עצמם הרוויחו מהעסק שירשו.
- 21
- 22 תכלית ההכרה בהפסד במשור הכלכלי עיסקי היא בשל היוזמה ונטילת הסיכון של יוצר ההפסד.
23 בשל תכונותיו, כישוריו והפוטנציאל שלו עצמו, בשל יכולתו להפוך את העסק לעסק מצליח ואגב
24 כך להניע את הפעילות הכלכלית במשק ולהעשיר את קופת המדינה בדרך של תשלום מס. תכלית
25 זו אחוזה בו ולא בירשיו.
- 26
- 27 יכול ועל פי שיטת המזומנים, הכנסות מהסכמים שנחתמו בחיי המוריש יניבו הכנסות חבות במס
28 בידי היורשים בשל מועד התשלום בפועל אלא שעניין זה נובע בשל שיטת המזומנים. גם על פי
29 שיטה זו מדובר בהכנסות היורשים הואיל ומועד צמיחת ההכנסה הוא מועד קבלת התקבול בפועל
30 ולא מועד כריתת ההסכם ממנו הוא נובע. כלומר תהא השיטה אשר תהא, אין לומר כי היורשים
31 מקבלים לידיהם הכנסות חבות במס של המוריש. למצער הם חבים במס בשל הכנסות של
32 המוריש.
- 33
- 34 התחקות אחר תכלית הכרה בהפסד, לעבר (בשיטות המאפשרות זאת) ולעתיד, מלמדת כי
35 הפסדים מעסק או משלח יד אינם אחוזים בעסק או במשלח היד אלא באדם היוצר אותם.
36 התעשרותו שלו על פני השנים החבה במס מביאה בכלל חשבון את הפסדיו. המחוקק המבקש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 לקבוע תמריץ רחב מזה המאפשר ליורשים ליהנות מנטילת הסיכון של המוריש ובכלל זה לאפשר
2 להם לנצל ע"ח הקופה הציבורית, הפסדים שנצברו בשל ניהול רשלני או כושל, צריך לומר זאת
3 בלשון חקיקה מפורשת תוך קביעת הסדר וגבולות לתימרוץ 'זכות אבות' שכזו. טעון "ההדדיות"
4 אינו ממין העניין.
5
6 17. לטענת המערערים, אין ללמוד מהמקרים בהם אסר בית המשפט על מכירת ההפסדים הצבורים
7 על ענייננו משום שהמקרה כאן שונה "הואיל וההפסדים הצבורים עוברים, על פי דין ליורשים
8 בירושה, בפעולת החוק ולא בעסקה רצונית, וממילא לא בעסקה שמטרתה הינה רכישה לצורך
9 שימוש בהפסדים".
10
11 נראה כי המערערים לא הקפידו בתיאור מצב הדברים כאן, ונקודת המוצא שלהם לפיה חוק
12 הירושה מאפשר הורשה של הפסדים היא בבחינת הנחת המבוקש, לפי שהשאלה היא האם הדין
13 ובכלל זה הוראות חוק הירושה, מאפשר הורשה של הפסדים צבורים. טענת המערערים לפיה יש
14 לראות בהפסדים הצבורים של המנוח, נכס, מקובלת עליי, אולם אין בכך ובהוראות סעיף 1 לחוק
15 הירושה, כדי לסייע להם, מקום שדיני המס מחילים מגבלות על הזכות לקיזוז הפסדים או על
16 עבירותם. חוק הירושה אינו קובע את מסת הנכסים של המוריש והעזבון הוא בבחינת כלי קיבול
17 לנכסים, זכויות וחובות הנקבעות על פי הדין הרלבנטי לכל אחד מהנכסים, הזכויות והחובות של
18 המוריש. כך, לדוגמא, סעיף 104 (ג) לחוק הירושה, קובע: "עדיפותם של מסים ותשלומי חובה
19 תהיה בהתאם להוראות החוקים הדנים בהם".
20
21 18. גם בעניין דמארי וגם בעניין רובינשטיין, נקבע כי האינטרס הציבורי הנוגע לשמירה על קופת
22 הציבור, מצדיק את ההגבלות המוטלות על העברה של הפסדים צבורים (עניין רובינשטיין) ועל
23 האופן (שלילת אפשרות קיזוז לאחור) בו ניתן לקזז הפסדים על ידי אותו הנישום (עניין דמארי),
24 ונוכח האמור עד כאן, אין בהוראות חוק הירושה, כדי לשנות מהדין החל על קיזוז הפסדים.
25
26 19. בעניין דמארי, נקבע (שם, פסקה 49 לפסק הדין של כבוד הנשיאה):
27
28 "ייתכן שהשיטה הנקוטה בישראל לקיזוז הפסדים אינה אופטימלית. ייתכן גם
29 שבמקרים מסוימים נישומים נותרים ללא אפשרות לנצלם, למשל עקב מותם (קראו
30 והשוו: ענין שרגא, שם נדחתה הטענה שניתן 1414"להוריש" הפסדים; בהמלצת
31 ההרכב חזרו בהם המערערים מערעור שהגישו לבית משפט זה והוא נמחק... או עקב
32 העדרן של הכנסות עתידיות. אולם, וזה העיקר, לכל מדינה יש שיקול-דעת לעצב
33 כרצונה את המנגנון לטיפול בהפסדים, תוך התווית מגבלות ותנאים. ככל שנדרשים
34 להיעשות שינויים במנגנון הטיפול בהפסדים, תפקידו של המחוקק לטפל בכך.
35 להשקפתי, לא ניתן ליצור באופן פרשני, יש מאין, כללים חדשים...
36 עם זאת, איני שוללת כי ההסדר הנוגע לקיזוז הפסדים ככלל אינו מגשים במלואו
37 חלק מהשיקולים הרלוונטיים לעניין (לשיקולים הרלוונטיים בחקיקת מס, ראו: צילי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009)). לדוגמא השיקול של שוויון (הבא
2 לידי ביטוי, בין היתר, בעקרון היכולת לשלם) או שיקול הצדק החלוקתי. לנוכח
3 ההתדיינויות המרובות בשנים האחרונות בנוגע לקיזוז הפסדים – ובעיקר העובדה
4 שבמקרים שונים הנישומים אינם יכולים לנצלם, מה שמעמיד אותם בפני שוקת
5 שבורה – יתכן שהגיעה העת לבחון מחדש את מטרותיו של הסדר קיזוז ההפסדים,
6 את השיקולים הרלוונטיים ואת האופן שבו ראוי להגשימם. אין לשלול שעשויים
7 להיות מקרים נוספים שבהם ראוי יהיה לאפשר לקזז הפסדים (ראו והשוו להערת
8 בעניין ש. שלמה), כפי שאכן נקבע במדינות שונות. כאמור, זה הוא תפקידו של
9 המחוקק לבחון אם יש מקום לשינוי".

10
11 קביעתה של כבוד הנשיאה (דעת הרוב) לפיה לא ניתן לאפשר קיזוז הפסדים לאחור בדרך של
12 פרשנות "יש מאין", יפים גם לענייננו. דהיינו, אין לאפשר קיזוז הפסדים על ידי יורשים בדרך של
13 פרשנות "יש מאין".

14
15 20. יוער, כי בין הצדדים התעוררה מחלוקת באשר לנפקות פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור
16 על פסק הדין בעניין שרגא בו דחה כבוד השופט ה' קירש ערעור על קביעת פקיד שומה חולון שלא
17 להתיר ליורשיה של נישומה שנפטרה לקזז הפסד עסקי שהיה לה מרווח ההון שנצמח ליורשים
18 ממכירת הבניין בו ניהלה המנוחה את עסקה. על פסק הדין האמור ערערו היורשים לבית המשפט
19 העליון (ע"א 9066/15) וביום 10.5.2017 ניתן פסק הדין שלהלן: "לאחר שמיעת טיעונים
20 ובהמלצתנו חזרו בהם המערערים מערעורם והוא נמחק". מפסק הדין האמור, נראה כי הערעור
21 נמחק מבלי שנקבעה בו הלכה מחייבת, אולם בעניין דמארי, התייחסה כבוד הנשיאה מ' נאור
22 לפסק הדין בעניין שרגא, כמתואר לעיל (שם, פסקה 49) ונראה כי היא שותפה לגישה לפיה לא
23 ניתן להוריש הפסדים.

קיזוז הפסדי הון

24
25
26
27 21. סעיף 92 (ב) לפקודה, אינו כולל את המונח "אדם" ולטענת המערערים, בכך יש כדי לבדל הוראה
28 זו מהוראות סעיף 28 (ב) לפקודה, באופן המאפשר גם מבחינה לשונית להרחיב את תחולת הסעיף
29 גם ליורשיו של נישום.

30
31 לצורך קבלת הפרשנות לפיה הוראות הסעיף מאפשרים קיזוז הפסדי הון על ידי יורש, צריך
32 שסעיף 92 (ב) לפקודה, יכלול את המונח "יורש" או מונח אחר שמשמיע שמדובר ביורש. אין
33 למצוא בנוסח סעיף 92 (ב) לפקודה, את המונח "יורש" והמערערים לא הצביעו על מונח אחר
34 בסעיף שמשמעותו "יורש". העדר המונח "אדם" בסעיף 92 (ב) לפקודה, אינו יוצר "יש מאין"
35 הסדר המתייחס ליורש שאינו נזכר ואף אינו נרמז בסעיף.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- ע"מ 17-06-12837 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 17-10-12853 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 19-01-49264 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-01-49283 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 אוסיף, כי סעיף 92 (ב) לפקודה, הוא הסדר המשך (אנכי) להסדר הקבוע בסעיף 92 (א) לפקודה.
2 זאת ניתן ללמוד מהרישא, בה נקבע: "סכום שלא ניתן לקזזו, כולו או מקצתו, כאמור בסעיף קטן
3 (א), בשנת מס מסוימת...". משסעיף 92 (א) לפקודה, נוקט בלשון: "סכום הפסד הון שהיה
4 לאדם", מתחייבת המסקנה לפיה גם סעיף (ב) לפקודה, הקובע הוראות משלימות להסדר קיזוז
5 ההפסדים שבסעיף 92 (א) לפקודה, מתייחס לאותו "אדם", וכבר אמרנו שהמונח "אדם" אינו
6 כולל יורש.
7
8 22. לטענת המערערים, על פי הגדרת "המחיר המקורי" בסעיף 88 לפקודה, במכירת נכס שהתקבל
9 בירושה עליית ערך הנכס בתקופת חייו של המוריש מתמסה בידי היורשים. לפיכך, טוענים
10 המערערים, "מן הראוי להתיר כנגדה קיזוז הפסדים שנצמחו למוריש וטרם עלה בידו לקזזם".
11
12 כאשר יורש מוכר נכס שירש הוא מממש את כל הריווח על הנכס (עליית שווי הנכס בתקופת חייו
13 של המוריש + עליית שווי הנכס בתקופה בה החזיק בו היורש), על כן, נכון לייחס ליורש את כל
14 הרווח ממכירת הנכס. לפיכך, אין בהגדרת המחיר המקורי שבסעיף 88 לפקודה, כדי לסייע
15 למערערים. שימוש בהפסד שנוצר למוריש בשעה שמימש המוריש נכסי הון אחרים בידי היורשים
16 מצריך אמירה מפורשת של המחוקק. רוכש אדם נכס הון וזה יורד ערכו. מחליט הוא לממשו
17 ורוכש נכס הון אחר. נכס זה ערכו עולה והוא ממשו. המחוקק מתיר לו לקזז הפסדיו מנכס א'
18 כנגד רווחיו מנכס ב'. מדוע? בנוסף לעידוד פעילות במשור ההון דומה שהדבר נובע מהנחת הבסיס
19 כי אדם משלם מס על התעשרותו במהלך חייו. לצרכי מס לרבות גבייתו, חייו מקוטעים למקטעים
20 כאשר בכל מקטע משולם מס על ההתעשרות באותו מקטע או שאם נוצר הפסד הוא מגולגל
21 למקטע הבא. מקטע בדרך כלל יהיה שנת מס. מטעם זה הפסדי עבר גם במשור ההון מועברים
22 קדימה. מדוע הם מוגבלים רק לרווחי הון? אין זו האכסניה הנכונה לדון בשאלה זו כיוון. די אם
23 נאמר שהאבחנה בין הון לבין פירות קשורה בכך, באופן המיסוי השונה של הון ופירות (לא אחת
24 גם בשיעור המס החל) ובמגבלות שכל שיטת מס קובעת בקשר עם התרת ניכוי הפסדים והתרת
25 מיצוע הכנסה. העברת הפסדי הון (ולמעשה גם הפסד עסקי) ליורשים ואחריהם ליורשי היורשים
26 וליורשים אחריהם יוצרת מקטע בלתי סביר של בחינת ההתעשרות הן במשור הזמן והן במשור
27 זהות הנישום. זהו מיצוע "נצחי". בשיטה שכזו כשכל יורש "יתרום" עם השנים את הפסדיו
28 להפסדים המועברים, ספק אם ניתן יהא לגבות מס כלל.
29
30 23. מסקירת המשפט המשווה שהגישו הצדדים ביחס לאפשרות הורשת הפסדים, ומבלי לראות בכך
31 קביעה באשר לדין הזר אשר כידוע להוכחתו נדרשת חוות דעת מומחה, עולה כי אין אחידות דין
32 במדינות שנסקרו, אף שניתן לומר בזהירות, כי נכון להיום רוב המדינות בהן, אנגליה, ארה"ב,
33 קנדה וגרמניה, אינן מאפשרות הורשת הפסדים ואילו מעט מהמדינות הנסקרות בהן הודו
34 ואוסטריה מאפשרות הורשת הפסדים ליורש הממשיך את עסקו של המוריש.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 12837-06-17 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 12853-10-17 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 49264-01-19 פביו יחזקאל מלכסון אנגל ואירית מלכסון נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 49283-01-19 גילי דינשטיין נ' פקיד שומה כפר סבא

1 24. נוכח כל האמור עד כאן, נראה כי אין להתיר למערערים לקזז את ההפסדים מעסק והפסדי ההון
2 שהיו למנות, וככל שיש טעמים להתיר קיזוז כאמור, על המחוקק לדון בעניין ולפעול לתיקון
3 הוראות הפקודה כפי שימצא לנכון. משכך אין מקום להתערב בשיקול דעתם של פקידי השומה
4 שעה שקבעו את השומות שבערעורים.
5
6
7
8
9

10
11
12
13 סוף דבר

14 הערעורים נדחים.
15 המערערים, ביחד ולחוד, ישלמו למשיב את הוצאות המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 25,000 ש.זאת כשאני
16 מביא בחשבון גם את ההסדר הדיוני שהוגש בין הצדדים בדבר עובדות ופלוגתאות מוסכמות.
17
18

19 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
20 ניתן היום, י"ז טבת תש"פ, 14 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.
21
22

23 
24 מגן אלטוביה, שופט
25