



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררים

1. משה שיפמן

2. גילה שיפמן

ע"י ב"כ עוה"ד צבי פשדצקי ו/או אדם דנון

נגד

משיבים

פקיד שומה פתח תקווה

ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד יוסי טופף

### פסק דין

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19

1. בפני ערעור במסגרתו טוענים המערערים כי המס אותו הם נדרשים לשלם על השבח האינפלציוני החייב, נגבה על ידי המשיב שלא כדין, שכן בגין המקרקעין (ראו להלן) נצבר הפסד ריאלי. לדידו של המשיב, דרישת המערערים איננה יכולה להתקבל לגופה. שכן חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס הכנסה מכירים בהפסד נומינאלי בלבד.

### להלן הרקע ו עיקרי העובדות הרלוונטיות לעניין

2. בשנת 1991 רכשו המערערים, שיפמן גילה ומשה (להלן: "המערערים") זכויות במקרקעין (דירת מגורים), הידועים כחלקה 215/9 בגוש 6387 (לעיל ולהלן: "המקרקעין"), בתמורה לסך של 491,590 ₪. בתאריך 31.7.2005 מכרו המערערים את הדירה בתמורה לסך של 927,830 ₪.

3. המערערים הגישו למנהל מיסוי מקרקעין מרכז, שומה עצמית ובגדרה טענו כי נוצר להם הפסד ריאלי במכירה בסך 227,307 ₪ ומנגד נוצר להם רווח אינפלציוני בסך 138,018 ₪. לטענתם, היות שההפסד הריאלי גבוה מן הרווח האינפלציוני, הרי שהם אינם חייבים במס כלשהו בגין מכירת זכויותיהם במקרקעין.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 4. המשיב לא קיבל את השומה העצמית וערך למערערים שומה עפ"י מיטב השפיטה,  
2 בגדרה העמיד את הרווח האינפלציוני החייב במס בהתאם להוראת סעיף 48א' לחוק  
3 על סך של 138,017 ₪, כאשר קרן סכום המס היא 13,801 ₪. המשיב נימק את  
4 החלטתו בכך שהיות וחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963  
5 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק") מבחין בין רווח אינפלציוני לבין רווח  
6 ריאלי, ואיננו מאפשר קיזוז של הפסד הון ריאלי אלא רק של הפסד הון נומינאלי.  
7
- 8 5. ביום 27/12/2005 שילמו המערערים את המס המתחייב מן השומה שערך המשיב  
9 בסך 14,196 ₪.  
10
- 11 6. ב- 26/06/06 הגישו המערערים דו"ח מ"ה לשנת 2005 ובמסגרתו ביקשו, בהתאם  
12 להוראות סעיף הקיזוז, לקזז את ההפסד הריאלי שנגרם להם ולהחזיר להם את המס  
13 ששילמו למס שבח בגין הרווח האינפלציוני.  
14
- 15 7. בשלב הראשון החזיר המשיב למערערים את הסכום ששילמו, אולם ב- 01/04/2007  
16 כתבה רו"ח נוגה אלפסי מטעם המשיב, כי סעיף הקיזוז מאפשר לקזז רק הפסדים  
17 נומינליים ולא ריאליים וכיוון שלא נגרם למבקשים הפסד נומינאלי, לא הוכר הקיזוז.  
18
- 19 8. ב- 27/08/09 הגישו המערערים השגה על השומה.  
20
- 21 9. במקביל להתנהלות מול רשויות המס ולאחר שאלה גילו את עמדתם, הגישו  
22 המערערים ביום 26/11/2007 תביעה ייצוגית בעניין זה לביהמ"ש המחוזי בתל אביב.  
23 בתאריך 23/4/2009 ניתן פסק דינו של כב' השופט מגן אלטוביה, הדוחה את הבקשה  
24 לאשר את התובענה כייצוגית (ת"מ 146/07 שיפמן משה נ' רשות המסים, מיסים כג/3  
25 (יוני 2009) ה-14, עמ' 135). המערערים שמו פעמיהם לבית המשפט העליון, במסגרת  
26 ע"א 5018/09, אך בהמלצת בית המשפט העליון חזרו בהם מן הערעור וביקשו את  
27 מחיקתו, תוך שהצדדים שומרים על טענותיהם. ביהמ"ש העליון ציין כי: **"ההליך**  
28 **השומתי שעוכב ימשיך להתברר כסדרו בפני בית המשפט המחוזי מרכז"**.  
29  
30  
31



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

### הסוגיה שבמחלוקת

10. הערעור עוסק בשנת המס 2005. המחלוקת בין הצדדים נסבה על השאלה האם על פי הדין ניתן לקזז את ההפסד הריאלי שנוצר למערערים בעסקה במסגרתה מכרו את המקרקעין, כנגד הרווח האינפלציוני החייב במס שנצמח להם בעסקה זו.

### טענות המערערים

11. הערעור מוגש כנגד סירוב המשיב לאפשר למערערים לקזז את הפסד ההון שנגרם להם במסגרת הדו"ח השנתי שהגישו לשנת 2005. התביעה לביצוע הקיזוז לא הוגשה כנגד החוב במס שבח, כפי שנעשה ע"י שלטונות מס שבח, אלא כנגד הסירוב של רשויות המס לאשר ביצוע קיזוז מכוח הוראות פקודת מס הכנסה. אין מקום, אפוא, לטענת המשיב לפיה "לא נוצר הפסד הון בידי המערערים שכן על מכירת הנכס האמור חל חוק מיסוי מקרקעין ולא הפקודה".

12. לטענת המערערים, סעיף 92(א)(1) לפקודת מס הכנסה הינו בסיס ראוי לקיזוז הרווח האינפלציוני שנצמח למערערים כנגד ההפסד הריאלי שנגרם להם. בדברי ההסבר לסעיף הקיזוז בהצעת החוק נכתב "בעקבות המלצת הועדה, יוחלף סעיף קטן (א) לסעיף 92 הדין בקיזוז הפסדי הון. לפי השיטה החדשה שוב אין מתרגמים הפסד הון למס לצורך הקיזוז, אלא תמיד רואים את הפסד ההון עצמו כהפסד ריאלי, והפסד זה יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי ורק היתרה תקוזז כנגד העודף האינפלציוני" (הצעות חוק 1188 מה- 09/06/75, סע' 43). לטענתם, לא רק שאין מניעה משימוש בהוראות "סעיף הקיזוז" על מנת לקזז את ההפסד הריאלי שנגרם למערערים כנגד הרווח הנומינאלי שהיה להם, אלא שזו דרך המלך בפירוש הסעיף. דווקא הפרשנות של המשיב, היא שעומדת בניגוד לאמירה הברורה של נסח החוק, כי סעיף הקיזוז מתייחס להפסד ריאלי.

13. לטענת המערערים, מוסכם כי מכירת הדירה הסבה להם הפסד ריאלי. אמנם היה להם רווח אינפלציוני בגין מכירת הדירה, אולם מבחינה מהותית, נגרם להם הפסד ריאלי. הפרוש המוצע ע"י המערערים מתאים, אפוא, גם הרבה יותר מבחינת ההיגיון הכלכלי וימנע את חוסר הצדק שבחיוב מי שהפסיד בעסקה, לשלם מס.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1
- 2 14. המערערים יוצאים כנגד פרשנותו של כב' השופט אלטוביה אשר ניסה לעשות
- 3 "תמונת ראי" וכנגד ה"רווח הריאלי" וה"רווח האינפלציוני" האמורים בסעיף הקיזוז
- 4 פירש את גרסתם של המערערים כאילו מדובר בה על "הפסד ריאלי" ועל "הפסד
- 5 אינפלציוני". לטענתם כב' השופט אלטוביה לא לקח בחשבון שהמונח "הפסד
- 6 אינפלציוני", אינו קיים ואין לו כל משמעות. כל ההפרש בין סכום המכר, לסכום
- 7 הרכישה בתוספת הפרשי הצמדה למדד, מהווה הפסד ריאלי ועל כן לא היה מקום
- 8 לפירוט נוסף. לו היה כב' השופט אלטוביה מפרש את הסעיף בדרך זו, היו נעלמים כל
- 9 תהיותיו. בשלב הראשון מקוזז ההפסד כנגד הרווח הריאלי ולאחר שכל הרווח
- 10 הריאלי יקוזז, יקוזז הרווח האינפלציוני שהמס בגינו נמוך יותר, בשיעור של 1/3.5
- 11 לעומת יתרת ההפסד הריאלי. דווקא הפרוש שבחר כב' השופט אלטוביה יוצר
- 12 עיוותים לוגיים שאינם ניתנים להסבר, שהרי ההפסד הנומינאלי מהווה רק חלק
- 13 מההפסד האמיתי, ועל פי פירושו חלק ניכר מההפסדים לא יוכרו כלל.
- 14
- 15 15. עוד טוענים התובעים כי יפה לענייננו האמור בפסק הדין גרנות אשר בו נאמר כי:
- 16 **"התכלית האחת, המיוחדת לפקודה, היא התכלית של גביית מס אמת... השגתה של**
- 17 **תכלית זו-תשלום מס אמת-מחייבת לקזז את הסכום העודף בערכו הריאלי. זאת,**
- 18 **משום שקיזוז נומינאלי יוצר עיוות מיסוי (ע"א 4039/03 מפעלי גרנות נ' מ"ה-פקיד**
- 19 **שומה למפעלים גדולים (לעיל ולהלן: "עניין גרנות"). המערערים סבורים שעל בית**
- 20 **משפט זה לאמץ את המדיניות המשפטית החד משמעית, שנקבעה בשנים האחרונות**
- 21 **ע"י ביהמ"ש העליון, כי הערכים על פיהם יש לפרש את חוקי המס, הינם ערכים**
- 22 **ריאליים וכי גם כאשר סעיפי החוק הינם ניטרליים יש לפרש אותם על פי אמת**
- 23 **המידה הנ"ל.**
- 24
- 25 16. כב' השופט אלטוביה דחה את הרלוונטיות של עניין גרנות ובחר להישען על
- 26 הקביעות המופיעות בפסה"ד שניתן בע"א 8369/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ'
- 27 אלברט אברהם פוליטי (להלן: עניין פוליטי"). ואולם עניין גרנות הולם יותר את
- 28 ענייננו. בעניין גרנות נדונה סוגיה של קיזוז סכומים ששולמו כמקדמות למס הכנסה,
- 29 דהיינו סוגיה הדומה מאוד לענייננו. לעומת זאת בעניין פוליטי נדון עניין שונה
- 30 לחלוטין, סוגיית הסבירות של סעיף חוק, שעוסק בדרך ייחוס השבח הריאלי שנצמח
- 31 על פני תקופת זמן, לחלק מאותה תקופה.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1
- 2 17. בניגוד לעניין פוליטי, המערערים אינם עושים ניסיון לפרש סעיף בניגוד מפורש  
3 לאמור בו. בסעיף הקיזוז לא נאמר הרי בצורה מפורשת כי לא ניתן לקזז הפסדים  
4 ריאליים שנגרמו מעסקת מקרקעין מרווחים אינפלציוניים שנצברו. בעניין פוליטי  
5 נעשה גם ניסיון לפרש את סעיף החוק בניגוד להתייחסות מפורשת של דברי הנסח  
6 בהצעת החוק. בענייננו הדברים הפוכים לחלוטין (סע' 13 לעיל). ראוי לציין גם כי  
7 בעניין פוליטי ובניגוד לענייננו נקבע במפורש **"יהא הדבר אשר יהא, בענייננו איננו**  
8 **עוסקים כלל בנוסחה שעלולה להוביל למס על רווח שלא הופק"** (סע' 51).  
9
- 10 18. המערערים אינם מקבלים את הפרשנות המסתמכת במידה מרובה על ההגדרה  
11 בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, שם מוגדר "הפסד במכירת זכות במקרקעין" כ"סכום  
12 שבו עולה יתרת שווי הרכישה על שווי המכירה". מכיוון שיתרת שווי הרכישה,  
13 דהיינו "שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי הסעיפים 39 ו-  
14 39א' שהוצאו עד היום המכירה" הינו נומינאלי, הרי שהמונח הפסד במכירת זכות  
15 במקרקעין, מתייחס לסכומים נומינאליים.  
16
- 17 19. ההגדרה הקובעת, אפוא הינה זו החלה על רווח הון והפסד הון והיא תחול על  
18 עסקאות במקרקעין.  
19
- 20 20. המערערים מוצאים תימוכין לדעתם בנוסח הצעת החוק (הצעות חוק 1188 מה-  
21 09/06/75), המתייחס לסעיף 92א'. שם נאמר, "לאור המלצה אחרת של הועדה, לאחד  
22 את מס השבח עם מס רווחי הון, נקבע בסעיף זה כי לעניין קיזוז הפסדי הון דין שבח  
23 או הפסד מעסקה שחל עליהם חוק מס שבח מקרקעין, כדין רווח הון או הפסד הון".  
24
- 25 21. המערערים דוחים בכל תוקף את הטענה כי לסעיף 92 לפקודה אין כל הגדרות משל  
26 עצמו ואת הגדרת המונח "הפסד" הוא שואב מסע' 47 לחוק מיסוי מקרקעין (סע' 32).  
27 סעיף 92 עומד בפני עצמו ויש לפרשו הן מקריאה פשוטה וטבעית והן בהתאם לאמור  
28 בהצעת החוק, כמתייחס לרווחים והפסדים ריאליים. המונח "הפסד" בסעיף 92 אינו  
29 זהה, אפוא, למונח "הפסד" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. מכיוון שכך אין מקום  
30 ללגלוג של המשיבה. "יוצא, שלטענת המערערים, המונח "הפסד" יוצא ממשכנו בסע'



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 47 לחוק מיסוי מקרקעין כשהוא בלבוש נומינאלי בלבד, אך בדרכו לסע' 92 הוא עובר  
2 מהפך ובהגיעו ליעד זה הינו עוטה עליו לבוש ריאלי".  
3
- 4 22. זאת ועוד, אכן "המונח הפסד בסעיף 47 לחוק מס שבח הינו נומינאלי", אולם אין  
5 משמעות הדבר שהמונח הפסד בחוק מס שבח הוא נומינאלי (יציין גם שהגדרת  
6 המונח הפסד באה בסעיף 47 ולא בסעיף ההגדרות הכללי של החוק). אמנם, ההגדרה  
7 בסעיף 47 לחוק מס שבח מקרקעין מתייחסת להפסד נומינאלי, "אולם הגדרה זו  
8 מתייחסת להיבטים צרים ביותר של חוק מס שבח ואינה מונעת החלת החוק על  
9 הפסד ריאלי". העובדה שהמחוקק אינו מוצא לנכון להגדיר מהו הפסד ריאלי במס  
10 השבח, הינה פועל יוצא מכך שלא היה צורך להגדיר, לצרכי מס השבח, את המונח  
11 הנ"ל ועל כן העדרו אינו צריך, בשום אופן להתפרש כהסדר שלילי.  
12
- 13 23. ביהמ"ש המחוזי בתל אביב מסתמך גם (סע' 30) על הגדרת המונח "הפסד הון" בסעיף  
14 88 לפקודה ולפיו, "הסכום שבו עלה יתרת המחיר המקורי על התמורה". לדעתו  
15 ההגדרה הנ"ל מתייחסת לסיטואציה נומינאלית בלבד ויש לפרש לאורה גם את  
16 המונח "הפסד הון" בסעיף הקיזוז. המערערים דוחים את הטענה הנ"ל ולדעתם  
17 למונח "הפסד הון" בסעיף הקיזוז יש ייחודיות משלו, כדלקמן:  
18 **הניסוח של סעיף הקיזוז לפקודת מס הכנסה מציב את הפסד ההון הראוי**  
19 **לקיזוז כתמונת ראי לרווח ההון המתחייב במס והרי ביחס לרווח ההון אין**  
20 **מחלוקת שהוא כולל גם רווח הון ריאלי וגם רווח הון אינפלציוני.**  
21 **אין כל הכרח לגזור שווה מפרוש המונח "הפסד הון" בסעיף 88 לפקודת מס**  
22 **הכנסה למונח "הפסד הון" בסעיף 92 לפקודה. סעיף 92 עוסק בקיזוז מיסים**  
23 **וניתן בהחלט להניח כי כאשר אדם הפסיד כספים, הנטייה תהיה להתייחס**  
24 **בדרך ליברלית ומרחיבה לזכותו לקזז הפסדים אלה מרווחים שנצברו לו.**  
25 **זאת ועוד, הנוסח בסעיף 88, הוא הנוסח שהוכנס לחוק בשנת 1965 (חוק**  
26 **לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 6) תשכ"ה – 1965) ואילו נוסח סעיף 92**  
27 **תוקן מאוחר יותר.**  
28
- 29 24. אכן, בית המשפט המחוזי בתל אביב (סע' 33 לפסה"ד) קיבל את הטענה כי חוק  
30 התיאומים מעיד, כיוצא מן הכלל, כי כל מי שלא חל עליו חוק התיאומים אינו יכול  
31 לקבל הכרה בהפסדים ריאליים. ואולם מדובר בהשלכה שאינה במקומה. חוק



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 התיאומים נועד, כדבריה של כב' השופטת ארבל, (ע"א 6557/01 פז גז נ' פ"ש מיסים  
2 כ/6, ה-1) לנטרל את גורם האינפלציה. לא סביר שהפתרון שנועד לנטרל את גורם  
3 האינפלציה יחול רק על אנשי עסקים שחוק התיאומים חל עליהם ולא יהיה רלוונטי  
4 כלל להמוני הציבור הרחב שהם אלה שמבצעים את מרבית העסקאות בשוק  
5 המקרקעין. כל אלו אינם מקבלים, אליבא דבית המשפט המחוזי את הזכות לקבל  
6 מערכת הגנה דומה והעובדה שבצד הזכויות שחוק התיאומים מקנה, הוא גם מטיל  
7 חובות, אינה משנה מבחינה זו דבר.  
8
- 9 25. הפרשנות הראויה לחוק הינה להחיל על מי שמחויב במס שבח את אותם הכללים  
10 שחלים על מי שמחויב בתשלום מס רווחי הון, מכוח חוק התיאומים. כפי שעל מי  
11 שמחויב בתשלום מס רווחי הון מחילים, מכוח חוק התיאומים, את הפרשנות  
12 שהפסד הון הינו הפסד ריאלי, כך צריך להיות גם על מי שמחויב בתשלום מס שבח.  
13
- 14 26. ניתן גם לסתור את ההסבר הנ"ל, כי חוק התיאומים מעיד כיוצא מן הכלל, ע"י  
15 אנלוגיה לקביעה בפסה"ד בעניין "מפעלי גרנות", כי עצם העובדה שחוק מתקן  
16 סיטואציה מסוימת אינה אומרת שהחלק שלא תוקן חייב להיות בעל משמעות אחרת  
17 (סע' 19 לפסה"ד). הוא הדין בענייננו. העובדה כי חוק התיאומים קובע שיש זכות  
18 לנכות הפסדים ריאליים, אינה אומרת כי הדין במקרים שחוק התיאומים אינו חל  
19 עליהם – שונה.  
20
- 21 **טענות המשיב**  
22
- 23 27. עמדת המשיב היא שהוראות חוק מיסוי מקרקעין כמו גם הוראות פקודת מס הכנסה  
24 מכירות בקיומו של הפסד הון בערכים נומינאליים בלבד. כעולה מהוראות החוק,  
25 השבח הינו ההפרש שבין מחיר מכירת הנכס לבין מחיר רכישתו - בערכים  
26 נומינאליים.  
27
- 28 28. המס על השבח אינו מוטל באופן מלא ואחיד על כל השבח, שכן החוק עורך אבחנה  
29 בין השבח (רווח) הריאלי לבין הרווח האינפלציוני. בעוד הרווח הריאלי חייב כולו  
30 בשיעור מס מלא (לגבי יחידים - בשיעור של 50% עד לנובמבר 2001, 25% עד  
31 1/1/2007, וכיום 20%). הרווח האינפלציוני חלקו חייב וחלקו פטור: הרווח



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 האינפלציוני שנצבר עד ליום 31/12/93 חייב בשיעור מס קבוע של 10%, ואילו הרווח  
2 האינפלציוני שנצבר לאחר מכן איננו חייב במס. בענייננו, אין חולק שלמערערים לא  
3 נגרם הפסד נומינאלי, אלא נצמח להם שבח שבחלקו הוא "סכום אינפלציוני החייב  
4 במס", ובהתאם למצוות המחוקק חויב חלק זה של הרווח האינפלציוני במס בשיעור  
5 של 10% בלבד.  
6
- 7 29. חוק מיסוי מקרקעין מחלק את ה"שבח" שנצמח למוכר בעסקה לשלושה רכיבים  
8 שונים שלגבי כל אחד מהם דין שונה בעניין שיעור המס החל עליו – השבח הריאלי,  
9 השבח האינפלציוני החייב במס והשבח האינפלציוני שאיננו חב במס.  
10
- 11 30. אף שהחוק עורך אבחנה כמתואר לעיל בין רווח ריאלי לבין רווח אינפלציוני, לעניין  
12 הפסד קובעת ההגדרה בחוק, כי "הפסד" קיים אך ורק מקום בו יתרת שווי הרכישה  
13 בערכים נומינאליים (זאת להבדיל מיתרת שווי הרכישה המתואמת) עולה של שווי  
14 המכירה. דהיינו, שהפסד לפי חוק מיסוי מקרקעין הינו הפסד נומינאלי בלבד.  
15
- 16 31. יצוין, כי בדומה, גם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, מוגדר "הפסד הון" כ"סכום שבו  
17 עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה". דהיינו גם פקודת מס הכנסה מכירה רק  
18 בהפסד נומינאלי. משמע, כאשר התמורה המתקבלת בעת מכירת הנכס נמוכה  
19 מ"יתרת המחיר המקורי". במידה והמחוקק התכוון להפסד הון ריאלי היה עליו  
20 לכתוב כי הפסד הון הינו הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על  
21 התמורה.  
22
- 23 32. לסיכומו של דבר טוען המשיב, שבעוד שלעניין החיוב במס הבחין המחוקק בין רווח  
24 ריאלי לרווח אינפלציוני, וקבע שיעור מס מופחת לרווח האינפלציוני החייב במס,  
25 לעניין הפסד מכוח חוק מיסוי מקרקעין, או הפסד הון מכוח פקודת מס הכנסה, קבע  
26 המחוקק באופן ברור, שהפסד זה יחושב על בסיס ערכים נומינליים בלבד.  
27 בסיכומיהם מסכימים המערערים (ר' סע' 30 ואילך), כי עולה מן ההגדרות של המונח  
28 "הפסד" שבסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 88 לפקודה, שמדובר בהפסד  
29 נומינאלי בלבד. די בכך כדי לדחות את הערעור. יתר על כן יש לדחות את טענת  
30 המערערים שלמרות שהמחוקק הגדיר באופן ברור ומפורש כי הפסד הון הוא הפסד





## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 נומינאלי בלבד, לצורך קיזוז הפסדים, יש "להתעלם" מהוראת המחוקק כדי להגיע  
2 לתוצאה שלשיטתם היא צודקת יותר.  
3
- 4 33. בדומה לתיקון בפקודת מס הכנסה, פורסם ביום 20.7.75 תיקון מס' 6 לחוק מיסוי  
5 מקרקעין (ס"ח 773), אשר קבע פיצול בין השבח האינפלציוני לשבח הריאלי, כאשר  
6 הרציונאל העומד מאחורי התיקון זהה לרציונאל של התיקון בחלק ה' לפקודה (ר'  
7 הצ"ח 1188 עמ' 322 בה נאמר: "כאמור, מגמת הרפורמה היא לראות את השבח על  
8 המקרקעין כריווח הון לפי פקודת מס הכנסה. לפיכך תתואם שיטת חישוב השבח על  
9 המקרקעין לשיטה המוצעת בהצעת חוק זו לעניין ריווח הון, וכן יראו את שבח  
10 המקרקעין כריווח הון לעניין קיזוז הפסדים").  
11
- 12 34. לאור האמור מתקיים מנגנון ליניארי כך שהפרשי הצמדה אשר נצברו עד ליום  
13 31.12.93 ממוסים ב- 10% ואילו על הפרשי הצמדה מיום זה ועד יום המכירה לא  
14 מוטל מס.  
15
- 16 35. למעשה, המערערים מבקשים להתעלם מהוראת חוק ברורה וחד משמעית המטילה  
17 מס בשיעור מוגבל על הסכום האינפלציוני החייב במס. יתרה מכך, בקשת המערערים  
18 היא להכיר להם בהפסד הון ריאלי, וזאת שעה שחוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס  
19 הכנסה מכירים, על רקע השיטה כולה, אך ורק בהפסד נומינאלי.  
20
- 21 36. חוק התיאומים הוא החריג המעיד על הכלל. חוק מס הכנסה (תיאומים  
22 בשלאינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים") מאפשר אמנם הכרה  
23 בהפסד הון ריאלי לצורך קיזוז הפסדים במסגרת סעיף 92 הנ"ל. אלא, שהכרה זו  
24 במסגרת חוק התיאומים אין בה כדי להרחיב את היריעה ולאפשר קיזוז הפסדים  
25 כמבוקש בערעור דנא, והיא מוגבלת אך ורק לאותם מקרים שחוק התיאומים חל  
26 עליהם מפורשות.  
27
- 28 37. לעניין זה הדגיש המשיב כי העובדה שהמחוקק הכיר באפשרות קיומו של הפסד  
29 ריאלי במסגרת פרק ב' לחוק התיאומים, היא הנותנת שהמחוקק היה ער לאפשרות  
30 קיומו של הפסד מסוג זה, ובחר שלא לכלול אותו במסגרת סעיף 92 לפקודת מס  
31 הכנסה מתוך כוונת מכוון, ולא מתוך לאקונה.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-2020 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

2 38. מאחר שהוראת 9(ג) לחוק התיאומים הינה חלק ממכלול של הוראות שנועדו לנטרל  
3 את השפעות האינפלציה על אותם נישומים שפרק ב' לחוק חל עליהם, ומאחר  
4 שאותן הוראות חלקן מקלות וחלקן מכבידות על אותם נישומים, אין המדובר  
5 בהפליה כלל, כי אם הבחנה בין נישומים שונים, בהתאם למכלול ההוראות החלות  
6 עליהם. ודוק, מאחר שחוק התיאומים איננו חל על המערערים, קרי שאין הם  
7 מקיימים את מכלול ההוראות הקבועות בחוק התיאומים המיועדות לנטרל את  
8 השפעת האינפלציה, הרי שאין מקום לטענתם בנדון.

9

10

11

### דיון והכרעה

12 39. בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מגן אלטוביה) דחה את הבקשה לאישור  
13 התובענה כתובענה ייצוגית, דחה את התובענה, ופסק כי היה על המערערים למצות  
14 את המסלול השומתי עובר לפתיחת ההליך בפניו. בית המשפט המחוזי בת"א לא  
15 פסח על השאלה המשפטית המרכזית והיא שאלת ההכרה בהפסד הריאלי שנגרם  
16 למערערים לצורך קיזוזו כנגד הרווח האינפלציוני שנצמח להם, מכוח סעיף 92  
17 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט המחוזי בת"א קבע כי סעיף 92 הינו הוראת הפניה  
18 מפורשת הקובעת, כי את השבח כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין יש לראות כרווח הון  
19 לצורך הסעיף, ובהפסד כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין יש לראות הפסד הון לצורך  
20 הסעיף. את ניתוח ופרשנות מונחי השבח וההפסד יש לבחון במסגרת חוק מיסוי  
21 מקרקעין ואת "התוצאה הפרשנית" יש להעתיק אל החוק המאזכר - ס' 92 לפקודה.  
22 במקום בו אמר המחוקק את דברו בלשון שאינה משתמעת לשני פנים, אל לבית  
23 המשפט להרהר אחריו.

24

25 40. בערעור שהתקיים בבית המשפט העליון, חזרו בהם המערערים מהערעור בהמלצת  
26 בית המשפט והערעור נמחק, תוך שהצדדים שומרים את טענותיהם. אף סוכם  
27 שההליך השומתי שעוכב ימשיך להתברר כסדרו בפני בית המשפט המחוזי מרכז.

28

29

מכאן הערעור שהוגש בפני בית משפט זה;

30



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 41. סעיף 92(א)(1) לפקודת מס הכנסה, הוא הסעיף עליו מבססים המערערים את  
2 טענותיהם, קובע:

3  
4 "סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח  
5 הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי  
6 וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים  
7 של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד  
8 כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח  
9 הון או הפסד הון, לפי הענין;"

10  
11  
12 המערערים תולים את יחבם בדברי ההסבר לסעיף הקיזוז בהצעת החוק שבו  
13 נכתב בין השאר כי "בעקבות המלצת הוועדה, יוחלף סעיף קטן (א) לסעיף 92 הדין  
14 בקיזוז הפסדי הון. לפי השיטה החדשה שוב אין מתרגמים הפסד הון למס לצורך  
15 הקיזוז, אלא תמיד רואים את הפסד ההון עצמו כהפסד ריאלי, והפסד זה יקוזז  
16 תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי ורק היתרה תקוזז כנגד העודף האינפלציוני"  
17 (הצעות חוק 1188 מה- 09/06/75, סע' 43).

18  
19 אלא מאי? הצעת החוק איננה החוק עצמו. ידועה האמירה כי בית המשפט אינו  
20 עוסק בפסיכואנליזה של המחוקק אלא באנליזה של החוק (בג"ץ 547/84 עוף  
21 העמק, אגודה שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113,  
22 144(1986)). ההיסטוריה החקיקתית אינה כלי שאין בלתו לחשיפת תכלית החוק,  
23 ולעיתים אינה הכלי העיקרי. יש וההיסטוריה החקיקתית דלה ויש והיא לא  
24 אמינה דיה כדי לחשוף את כוונתו האמיתית של המחוקק. (אהרון ברק, פרשנות  
25 במשפט, 230).

26  
27 וכך אומר פרופ' א' ברק באשר להיסטוריה החקיקתית שהצעת החוק הינה חלק  
28 הימנה:

29 לעיתים קרובות שופטים מביאים את ההיסטוריה החקיקתית של  
30 החוק ומבקשים ללמוד ממנה על כוונת המחוקק. מהו המשקל  
31 שהם נותנים לנתון זה - קשה לומר. ברוב המקרים הפנייה היא  
32 שטחית למדי, ונועדה להצדיק תוצאה שהפרשן הגיע בלעדי



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 היסטוריה זו. הנתונים על הכוונה הם מעטים ודלים. במצב  
2 הקיים כיום קשה לקבוע עמדה ברורה של המשפט הישראלי  
3 בעניין זה. כשלעצמי, הנני סבור כי יש להתחשב ברצונו של  
4 המחוקק בפרשנות החקיקה. ביסוד גישתי זו מונחת תיאוריה  
5 מדינית לפיה למחוקק מעמד-על. במשטר דמוקרטי אם מעניקים  
6 למחוקק את סמכות החקיקה, הרי משמעות הדבר היא, כי  
7 מכירים בכוחו לחוקק אותם חוקים שהוא מתכוון לחוקק. עם  
8 זאת, אין להעניק לרצון זה משקל מכריע. (ברק, עקרונות כלליים  
9 של המשפט בפרשנות המשפט, עמ' 8).

10  
11 בין האמור בהצעת החוק לבין האמור בחוק עצמו אני מעדיף קטגורית את החוק  
12 ואת האמור בו. בלשון החוק נאמר מפורשות כי "לענין זה רואים שבח והפסד  
13 כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון,  
14 לפי הענין". מכאן, שעלי ללכת לאמור בחוק מיסוי מקרקעין לעניין שבח והפסד.

15  
16 42. בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין נקבע הבסיס לחיוב במס שבח כדלקמן:

17  
18 "א(מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.  
19 השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה  
20 כמשמעותה בסעיף 47".

21  
22 43. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את המונחים הדרושים לצורך חישוב המס  
23 המגיע בגין השבח שנצמח בעסקה, וביניהם:

24  
25 "יתרת שווי רכישה - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי  
26 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום  
27 המכירה ולאחר ניכוי הפחת..."

28  
29 יתרת שווי רכישה מתואמת - יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי  
30 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום  
31 המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה:



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-2020 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

(1) – (3) ..."

1  
2  
3  
4 44. הנה כי כן, מס שבח מוטל על השבח המופק ממכירתה של זכות במקרקעין, כאשר  
5 בהתאם לאמור בסעיף 6(ב) לחוק, השבח מוגדר כ"סכום שבו עולה שווי המכירה על  
6 יתרת שווי הרכישה כמשמעותה של זו בסעיף 47 לחוק". השבח מגלם את רווח ההון  
7 על נכס במקרקעין. הוא מבטא את ההפרש בין שווי המכירה, לבין יתרת שווי הרכישה.  
8

9 45. בית המשפט העליון שנדרש למתן פרשנות לסעיף 47 לחוק מבחין בין שני מונחים:  
10 "יתרת שווי רכישה" ו-"יתרת שווי רכישה מתואמת" (ראו ע"א . את התיבה יתרת  
11 שווי הרכישה" פירש בית המשפט העליון כ"שווי הרכישה, לאחר הוספת הסכומים  
12 המותרים בניכוי לפי סעיף 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות  
13 ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת...". על פי פרשנות בית המשפט  
14 העליון, "סכום זה כשלעצמו, המבטא את מלוא עליית ערך הנכס ממועד הרכישה ועד  
15 למועד המכירה, אינו מביא בחשבון את העובדה שחלק מאותה עליית ערך עשוי  
16 לנבוע מעליית האינפלציה בלבד, ולפיכך אינו משקף שבח כלכלי אמיתי שצמח לבעל  
17 המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי."  
18

19 46. לצורך הבחנה בין השבח הריאלי, עליו מוטל מס בשיעור מלא, לבין השבח  
20 האינפלציוני, עליו מוטל מס בשיעור של 10% בלבד נועד המונח "יתרת שווי רכישה  
21 מתואמת". בשונה מ"יתרת שווי הרכישה". על זה נאמר כי "מונח זה מבטא את יתרת  
22 שווי הרכישה כשהיא מתואמת (או משוערכת) בהתאם לאינפלציה שחלה ממועד  
23 הרכישה ועד למועד המכירה. תיאום זה נעשה על ידי הכפלת יתרת שווי הרכישה  
24 (למעט הסכומים המותרים בניכוי שהוצאו עד יום המכירה ולמעט ערך ההוצאות  
25 ששולמו לאחר יום המכירה) במדד ביום המכירה וחלוקתו במדד ביום הרכישה."  
26  
27

28 47. במספר הזדמנויות נוספות התייחס בית המשפט העליון לעובדה שדיני המס בישראל  
29 מבוססים על ערכים נומינאליים, שעה שחוק התיאומים מהווה חריג בנוף הכללי של  
30 דיני המס בסוגיה זו. כך באו לידי ביטוי הדברים בע"א 9391/01 החברה האמריקאית  
31 ישראלית לגז נ' פשמ"ג, תק-על 2006(4), 1635:



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ/10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 "דיני המס בישראל הינם על בסיס נומינאלי. בתקופות של אינפלציה גואה  
2 יש בכך כדי ליצור עיוותים כלכליים משמעותיים. אחד מהם הינו העובדה כי  
3 מערכת מיסוי נומינאלית מטילה למעשה מס על המרכיב האינפלציוני  
4 שבהכנסותיו של הנישום בכך ממסה הכנסות שאינן מייצגות רווח כלכלי  
5 אמיתי כי אם עליית ערך מדומה. התוצאה למעשה היא מיסוי הונו של  
6 הנישום, בעוד שמטרת דיני המס הינה, ככלל, מסות את הכנסותיו בלבד.  
7 מאידך עלולה אף להיווצר שחיקה בבסיס המס בתנאיאינפלציה, שכן בעוד  
8 שהוצאות אינפלציוניות מותרות בניכוי על פי הפקודה, אין מיסוי על רווחים  
9 אינפלציוניים של הנישום (ראו ע"א 699/92 נציב מס הכנסה ופקיד שומה תל  
10 אביב 2 נ' מיכאל, פ"ד נא(2) 500 (1997); גרוס, בעמ' 522; רפאל, כרך שלישי,  
11 בעמ' 107).

12  
13 48. אף עיון בספרי מלומדים יגלה, גם כן, כי קיימת תמימות דעים ביניהם, לפיה דיני  
14 המס בישראל - למעט החריג שבחוק התיאומים - מבוססים על ערכים נומינאליים,  
15 ועל כן אין הם מכירים בהפסד ריאלי.

16  
17 כך לדוגמה, מסביר פרופ' הדרי בהתייחס לאפשרות קיזוזו של הפסד  
18 ריאלי ממכירתזכויות במקרקעין, בספרו מיסוי מקרקעין, כרך א' מהדורה שניה (2000),  
19 בעמ' 91-92:

20  
21 "הפסד הון במסגרת פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין הוא הפסד  
22 נומינלי בלבד. 'הפסד הון' מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כ'סכום שבו  
23 עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה'. הפרש זה אינו מביא בחשבון את  
24 עלית המדד ממועד רכישת הנכס. הגדרה דומה מצויה בחוק מיסוי  
25 מקרקעין...מה הדין אם לא קיים הפסד נומינלי, אך שווי המכירה של  
26 המקרקעין נמוך משווי הרכישה המתואם לפי עלית המדד? המשמעות  
27 הכלכלית היא הפסד ריאלי. אין בחוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס הכנסה  
28 תשובה לבעיה של הפסד ריאלי, לגבי הצטברויות אינפלציוניות עד 31.12.93,  
29 הנחשבות 'סכום אינפלציוני חייב' לפי סעיף 47 לחוק, שיעור המס על רווח  
30 שהוא כולו אינפלציוני אכן כולו 10%.... חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס  
31 הכנסה אינם מתחשבים בהפסד כזה. מסייע בענין זה חוק התיאומים, הקובע  
32 בסעיף 9(ג) כי 'הפסד ריאלי' ייחשב ל'הפסד הון לענין סעיף 92



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 לפקודה...הוראה זו חלה רק לגבי מי שמנהל ספרים לפי שיטת החשבונאות  
2 הכפולה...".

3 ראו לעניין זה לענין זה גם פרופ' א' נמדר, מיסוי מקרקעין, כרך ד' מהדורה  
4 חמישית (2007), סע' 1418, בה"ש 6.

5  
6 49. אינני מקבל את פרשנות המערערים ולפיה יש לדחות בכל תוקף את הטענה כי  
7 לסעיף 92 לפקודה אין כל הגדרות משל עצמו ואת הגדרת המונח "הפסד" הוא שואב  
8 מסע' 47 לחוק מיסוי מקרקעין. לטענה זו של המערערים אין בסיס, מקום שנוסח  
9 סעיף 92 קובע מפורשות כי "לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי  
10 מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין". האמור  
11 מכאן, הוא שעניין שבח והפסד יהא על פי האמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין  
12 ואין לקבל פרשנות אחרת הדוחה פרשנות זו. בהיעדר עיגון לשוני לעמדת המערערים  
13 דין טענתם להידחות, שכן אין לפרשנות הלשונית, אותה מבקשים המערערים ליתן  
14 למונח "הפסד הון", נקודת אחיזה המהווה תנאי בלעדיו אין, לצורך מתן הפרשנות  
15 האמורה. על דרישה זו עמד בית משפט העליון ולפיה: 'כל פרשן חייב להתחשב  
16 במגבלות הלשון. המשמעות המשפטית של הלשון, אשר נועדה להגשים את התכלית  
17 המונחת ביסודה, חייבת להתיישב עם אחת המשמעויות הלשוניות של הטקסט.  
18 אמת, המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות, אך הוא תנאי הכרחי לה" (ע"א  
19 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב(2) 638, 646-647 (1998))."

20  
21 50. אינני מקבל אף את טענת המערערים ולפיה בית המשפט העליון פסק בעניין גרנות,  
22 שיש לפרש את חוקי המס בערכים ריאליים. אין בעניין גרנות כדי לתמוך בטענת  
23 המערערים. פסק דין גרנות עסק בפרשנותו של סעיף 181ג לפקודת מס הכנסה  
24 העוסק בקיזוז "הסכום העודף" שנוצר אצל נישום ממקדמות ששילם בגין הוצאות  
25 עודפות, עובר לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 118), תשנ"ט-1998. על-פי ההסדר  
26 הקבוע בסעיף זה, מעביד אשר לא קיזז את מקדמות המס ששילם בגין ההוצאות  
27 העודפות כנגד הכנסתו החייבת באותה השנה, או שקיזז רק את חלקן של המקדמות,  
28 יתרת סכום המקדמות, היא ה"סכום העודף", לא תוחזר לו בתום שנת המס (כפי  
29 שנעשה לגבי מקדמות מס רגילות), אלא תהא ניתנת לקיזוז כנגד הכנסתו החייבת  
30 בשנות המס הבאות. במשך הזמן ערכן של המקדמות נשחק כך שחישובן באופן  
31 נומינלי יוצר למעשה מצב של מיסוי ביתר. לטענת המערערת, על-מנת למנוע מצב  
32 זה, יש להצמיד את ה"סכום העודף" העובר משנה לשנה, ולקזוז כנגד הכנסתו



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 החייבת של המעביד בערכו הריאלי. המשיב לעומתה, טוען כי יש לקזז את יתרת  
2 מקדמות המס בערכן הנומינלי. בעניין זה לשון החוק ניטרלית והיא סובלת את  
3 שתי האפשרויות הפרשניות: זו המבקשת לקזז את המקדמות בערכן הנומינאלי, וזו  
4 המבקשת לקזזן בערכן הריאלי. בית המשפט העליון קבע שהיעדר התייחסות  
5 סטוטורית לסוגיית השערוך איננה מחייבת את המסקנה שאין לשערך את החיוב  
6 הסטוטורי וכי יש לשערך בערכו הריאלי.
- 7 ענייננו שונה. שלא כבפסק דין גרנות, אין מדובר בהוראה "שותקת" אלא סוגיה שבה  
8 המחוקק אמר את דברו במפורש וזאת בהפנותו לסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין  
9 אשר לפיו יש לראות את ה"הפסד" כהפסד נומינאלי בלבד, ולכך מסכימים כאמור  
10 המערערים. משזו לשון החוק ואין על כך מחלוקת, הרי שדי בכך כדי לדחות את  
11 הטענה ואין כל מקום להיקש מפסה"ד בפרשת "גרנות".  
12
- 13 51. אינני מקבל אף את טענת המערערים לפיה, אכן חוק התיאומים נועד, כדבריה של  
14 כב' השופטת ארבל, (ע"א 6557/01 פז גז נ' פ"ש מיסים כ/6, ה-1) לנטרל את גורם  
15 האינפלציה ועל כן, לא סביר שהפתרון שנועד לנטרל את גורם האינפלציה יחול רק  
16 על אנשי עסקים שחוק התיאומים חל עליהם ולא יהיה רלוונטי כלל להמוני הציבור  
17 הרחב שהם אלה שמבצעים את מרבית העסקאות בשוק המקרקעין. הרציונל לחוק  
18 ניתן בדבריה של כב' השופטת ארבל ב- ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות (1993)  
19 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, (פורסם בנבו, ניתן ביום  
20  
21
- 22 **"האינפלציה המואצת שהתרחשה בישראל במחצית הראשונה של**  
23 **שנות השמונים הולידה את הצורך במציאת פתרון מקיף להשפעת**  
24 **האינפלציה על מערכת המס. צורך זה הוליד את חוק מס הכנסה**  
25 **(מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982, ואת מחליפו חוק**  
26 **התיאומים. חוקים אלו נועדו להסדיר את תיאום ההכנסה והתאמת**  
27 **חוקי המס לתקופות של אינפלציה, זאת על-ידי נטרול השפעת**  
28 **האינפלציה ממיסוי הסקטור העסקי, באמצעות ביצוע שיערוך של**  
29 **הכנסותיו והוצאותיו של הנישום לערכו של המטבע בסוף השנה.**  
30 **בדרך זו יתבסס מיסוי העסקים על ערכים ריאליים ללא תלות**  
31 **בשיעורי האינפלציה או בקיומה. עם זאת, חוקי האינפלציה מחייבים**  
32 **את הנישום בעריכת דוחות תיאום אינפלציוניים מורכבים הכרוכים**





## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 בעלויות נכבדות. הואיל וכך, אין כל הצדקה לחייב נישומים  
2 שהשפעת האינפלציה על מחזור עסקיהם זניחה או נמוכה בעריכת  
3 דוחות מעין אלה. המחוקק, שהיה ער למצב זה, פטר נישומים  
4 מסוימים, ובראשם בעלי מקצועות חופשיים, כהגדרתם בתוספת ה'  
5 להוראות ניהול פנקסים, מתחולת חוק התיאומים."  
6

7 אכן, חוק התיאומים מאפשר הכרה בהפסד ריאלי לצורך קיזוז הפסדים כאמור  
8 בסעיף 9 (ג) לחוק ולפיו "יראו הפסד ריאלי כהפסד הון לעניין סעיף 92 לפקודה".  
9 ואולם הכרה זו במסגרת חוק התיאומים אין בה כדי להרחיב את היריעה ולאפשר  
10 קיזוז הפסדים כמבוקש בערעור דנא והיא מוגבלת אך ורק לאותם מקרים שחוק  
11 התיאומים חל עליהם מפורשות. סעיף 2 לחוק התיאומים מגביל את תחולת פרק ב'  
12 לחוק בקובעו כי :

13 **"הוראות פרק זה יחולו בקביעת ההכנסות שלהלן:**

14 **(1) הכנסה של חבר-בני-אדם שאיננו שותפות;**

15 **(2) הכנסה של יחיד ושל שותפות שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת**  
16 **החשבוונאות הכפולה".**

17 טוען המשיב כי ככל שעסקינן במערערים בענייננו, חוק התיאומים אינו חל לגביהם,  
18 והמערערים מצידם טוענים כי אין זה סביר שהפתרון שנועד לנטרל את גורם  
19 האינפלציה יחול רק על אנשי עסקים שחוק התיאומים חל עליהם ולא יהיה רלוונטי  
20 כלל להמוני הציבור הרחב. ולא היא. חלות החוק כוללת הוראות שחלקן מכבידות  
21 על ציבור מסוים של נישומים וחלקן מקלות עליו ועל כן לא מדובר בהפליה של  
22 נישומים אלא בהבחנה ביניהם. מכאן, המסקנה היא שכיוון שחוק התיאומים איננו  
23 חל על המערערים אין מקום לטענתם זו. .  
24

25 52. נזכיר בהקשר זה, כי מדובר בסעיפי חוק (הן אלה שבחוק מיסוי מקרקעין והן אלה  
26 שבפקודת מס הכנסה) העומדים בתוקפם למעלה מ- 30 שנה, ועל בסיסם שילמו  
27 במשך כל השנים נישומים רבים (שניתן לאמוד אותם על דרך ההמעטה במאות  
28 אלפים) מס בגין הרווח האינפלציוני שנצמח להם, מבלי שאיש טען כי יש לאפשר  
29 קיזוז הפסד ריאלי כנגד הסכום האינפלציוני החייב במס. משזו היתה הפרקטיקה  
30 הנוהגת, הרי שיש בכך כדי לתמוך בפרשנות שמציג המשיב (ר' ע"א 8932,8933/02  
31 פקיד שומה ת"א 5 נ' יאיר טאומן, דינים עליון 2003(39) 50; ע"א 8570/06 פקיד שומה  
32 ת"א 5 נ' אברהם בז"ה, דינים עליון 2009 (28) 1139).



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-09-20209 שיפמן ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

2 53. לסיכום בשים לב ללשון הוראות חוק מיסוי מקרקעין, פקודת מס הכנסה, וחריג  
3 שנקבע בחוק התיאומים ולפסיקה שהתייחסה לכך, הגעתי למסקנה שדין הערעור  
4 להידחות.

5

6 המערערים ישלמו למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 5,000 ₪ סכום  
7 זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

ניתן היום, כ"ג תשרי תשע"ג, 09 אוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.

22

ד"ר אחיקם סטולר, שופט

23

24

25

26

27

28

29