



**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

המעורערים  
1. בנימין שרגא  
2. אורי שרגא  
עוי ביכ עו"ד אלכס שפירא

נגד

המשיב  
פקיד שומה חולון  
עוי פרקליטות מחוז ת"א (אזוריה)

1

2

**פסק דין**

3

**א. כלל**

4

5

6. אישת ניהול עסק עצמאית משך שנים. העסוק התקיים בנכס מקרקעין (בנייה) מסוים. ה苍ברו  
7. הפסדים לצורכי מס מניהול העסק. לימים בעלת העסק נפטרה והבנייה עבר בירושה לילדה. תוך  
8. זמן קצר לאחר מכן, העסק נסגר והבנייה נמכרת. מכירת הבניה על ידי הילדים הניבה שבח (רוח  
9. הו). האם זכאים יורשי בעלת העסק לקוזו את הפסד העסק המועבר שהיה בידייה נגד השbat?

10

11. שאלת זו, העולה בעורו זה, טומנת בחובה שתי סוגיות מיסוי כלליות, אחת רחבה מאוד ואחת,  
12. מצומצמת יותר:

- (א) האם באופן כללי ניתן להוירוש ולרשת הפסדים לצורכי מס?  
(ב) האם, למצער, ניתן להוירוש ולרשת הפסדים מעסוק מסוים כך שההפסדים יקוזו נגד רווח  
13. הון שיופק בידי היורשים ממיכרת נכס אשר שימושו בערך?

14

15. בעורו דין השכilo הצדדים להגעה לרשותה מוסכמות וממוקדת של העובדות הרכיקות לעניין,  
16. ובכך תרמו ליעול ההליך ולחידוד השאלה השנויה במחלוקת.

17

**ב. העובדות המוסכמות**

18

19

20. אביהakan את העובדות המוסכמות, כפי שנוסחו על ידי הצדדים:  
21

22



**בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו**

**08 נובמבר 2015**

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

1

2      א. המערירים הינם אחים, וכן ילדיה וירושה היחידים (בחלקים שווים) של המנוחה רוזה  
3      שרגא זיל (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 "كونדיטורית טעם טעם" (להלן: "העסק").

7

8      ג. העסק הנהל מוחנות שבסדרות העצמאיות 67 בbullet-ים. נכס המקראין (הchnerות) שבו הנהל  
9      העסק היה בבעלותה של המנוחה ושל שני בנייה (המערירים) הכל כמפורט בהשגה (להלן:  
10     "המבנה").

11

12     ד. בעקבות פטירתה של המנוחה, ירשו המערירים את העסק כמו גם את זכויות הבעלות של  
13     המנוחה במבנה.

14

15     ה. המערירים הפעילו את העסק במשך מספר חודשים עד לסגירתו של העסק בחודש יולי  
16     2009.

17

18     ו. ביום 6.9.2009 מכרו המערירים את המבנה לצד שלישי, וזאת בתמורה לסכום של 2,720,000 ש"ח.  
19

20

21     ג. מכירות הזכיות במבנה דוחה למשרדי מיסוי מקראין וחובקה, בידי היורשים, במס שבח,  
22     בהתאם להוראות חוק מיסוי מקראין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן "חוק מיסוי  
23     מקראין").

24

25     ח. ביום 28.6.2010 נמצא המשיב הדוחה השנתי של "ירושי שרגא רוזה זיל" (זהינו,  
26     יורשי המנוחה) לשנת המס 2009, כשהוא חתום על ידי המערירים (היורשים). במקביל,  
27     הומצאו למשיב הדוחה השנתיים של המערירים 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 הדוח השנתי של יורשי שרגא רוזה זיל, שנת המס 2009 הסתיימה בהפסד עסקי בסך 1  
2 199,600 ש"ח. הפסד זה בצוירף להפסד העסקי המועבר של המנוחה בתום שנת המס 2008  
3 (בסך 550,239 ש"ח) הסתכם בסך כולל של 749,839 ש"ח.

4

5 ג. בדוחות השנתיים של המערערים לשנת המס 2009, תבע כל אחד מהמערערים חלק  
6 מוהפסד העסקי בסך של כ-375,000 ש"ח וקיים נגד חלקו בשבח ממכירת המבנה.  
7

8 יא. המשיב התיר למערערים لكזו נגד השבח את מלאה החפסד העסקי השוטף הכלול בחובו  
9 גם הפסד עסקי שוטף שנוצר מתחילה שנת המס 2009 ועד לפטירת המנוחה.  
10

11 מוסכם, כי למורת שחדבר לא ישונה על-ידי המשיב אין בו כדי להוות הסכמה מצדיו של  
12 המשיב לטענות המערערים.  
13

14 יב. המחלוקת בין הצדדים נעה סיבת השאלה, האם המערערים זכאים لكזו את החפסד העסקי  
15 המועבר נגד השבח ממכירת המבנה.  
16

17 5. אעיר כאן מספר העורות לגבי התשתיית העובדתית המוסכמת:  
18

19 א. לא הובהר אם עסקיו הקונדייטוריה הtentנו מאו ומ证实יד במבנה בשדרות העצמאות ,  
20 דהיינו מיום היווסדו של העסק. לצורך הדיון, יונח כי העסק נוהל שם במהלך תקופה  
21 ממושכת ומשנית.

22 ב. לא הובהר האם המערערים (הבנייה) עצם נטו חלק פעיל בניהול עסקיו הקונדייטוריה  
23 עד בחיי המנוחה, ואם כן מה הייתה מידת מעורבותם. משתמש מעובדות בי ו-ה' לעיל כי  
24 באופן כללי התשובה הינה שלילית, וכי המערערים פעלו בעסק לאחר מות האם,  
25 וכן זאת רק במשך שלושה או ארבעה חודשים.  
26

27 ג. יש להבהיר את האמור בעבודות טי ו-ייא לעיל. עמדתו העקרונית של המשיב, כי  
28 שניוכת בהמשך, היא כי כלל אין מקום להורשת הפסדים. יוצא מעמדה עקרונית זו כי  
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

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 נגד השבח ממכירת המבנה. אולם לא  
3 נערכה מידיה מדויקת של תוכאות העסק לתקופה האמורה אלא רק לתקופה מיום  
4 1.1.2009 עד לסגירתה העסק בחודש יולי 2009. ההפסד לתקופה זו הסתכם בסך 199,600  
5 ש"ח. בשל ההשגה הסכימים המשיב להתייר את מלאה הסכם האמור בקיומו נגד השבח,  
6 למורת חלקו ממנו נבע, ככל הנראה, מניהול העסק **לפניהם** מועד הפטירה. כאמור, הוסכם  
7 בין הצדדים כי אין בכך "כדי להוות הסכמה מצד המשיב לטיענות המערערים".  
8

9 ד. בעובדה ג', בנוגע רכישת הבעלות במבנה על ידי המשפחה, נאמר כי "הכל כמפורט  
10 בהשגה". עיוון בהשגה מוגלה עובדה אחת שלא הזכרה במישרין בראשית העבודות  
11 המוסכומות, אך מן הראי לציניה כאן על מנת להשלים את התמונה העובדתית: "סך של  
12 700,000 ש"ח מתוק התמורה ממכירת החנות שלום במישרין לבנק הפלילים... וזאת  
13 כהמשך המשכנתה לרכישת החנות שהובטה בערבותם האישית של היורשים (היורשים  
14 הוחתמו כלויים)" (סעיף 8 להשגה מיום 6.12.2010).

15 ה. לא פורטו נסיבות פטירתה של המנוחה ואין לדעת אם מותה אירע באופן פתאומי או שמא  
16 לאחר תקופה של מחלת או הידרדרות במצבה הבריאותי.  
17

18 ג. לא צוין כי שווי המבנה בעת מכירתו הושפע (לכאן או לאן) מאופי העסק שנוהלו בו קודם  
19 לכן ולא צוין כי רוכש המבנה ניהל בו קונדייטוריה. יצא מתוק ההנחה כי מחיר המבנה  
20 בעת המכירה לא הושפע מתכונות העסק שהתקיים בו קודם לכן.  
21

### ג. הוראות הפקודה בעניין קיזוז הפסדים עסקיים ובעניין פטירת נישום

25 . נושא קיזוז של הפסדים מעסיק, בשנת המס השוטפת ובשנות המס הבאות, מוסדר בסעיף 28  
26 לפקודות מס הכנסה :

27 "(א) הפסד יהיה לאדם בעסק או במלח-יד בשנת המס ושאלתו תהיה ריווח היה  
28 נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז נגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממוקורות  
29 אחרות באותה שנת מס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל הפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום הפסד שלא  
2 קזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקזז בוגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותו  
3 שנים עסק או משלח יד, לרבות רוחו הון בעסק או משלח יד, או שיקזז בוגד סך כל  
4 הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותו השנים, לפי סעיף 2(2) בתיקים כל התנאים  
5 המפורטים להלן, והכל בלבד שאם ניתן לקזז את הפסד באחת השנים, לא יותר  
6 לקזזו בשנה שלאחריה:

7

- 8 (1) אותו אדם לא הייתה הכנסתה עסק או משלח יד בשנת הקיזוז;
- 9 (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת הפסד שהיא לו בו הוא מבקש  
10 לקזז;
- 11 (3) מקומו של הפסד שהוא לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותו בסעיף 64,  
12 מחברה משפחתייה כמשמעותה בסעיף 64 או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף  
13 1A(א).".

14 . סעיף 28 הניל מצוי בחלק ג' בפקודה ("**יחסוב הכנסתה לעניין מס'**"), פרק שני ("**ニכיים  
15 וקייזיס"**), סימן ג' ("**קייזוז הפסדים**"). מגנון קיזוז הפסדים נועד להביא לכימות התעשרותו  
16 הכלכלית האמיתית של הנישום, לשם גיבית מס אמרת. על פni ציר הזמן – משנה לשנה – נדרש  
17 הקיזוז על מנת למנוע עיוותים כלכליים היוצרים כתוצאה מהטלת המס על בסיס יחידת  
18 זמן שירוטית (שנות מס). כמו כן, יש בהתרת קיזוז הפסדים כדי לעודד פעילות כלכלית הכרוכה  
19 בנטילת סיכון (ראו את סקירתו של כבוד השופט עמיד בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים  
20 גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה (פורסם ביום 21.2.2010), בסעיף 14 לפסק הדין  
21 ואילך). אל פירושו של סעיף 28 נזהר בהמשך.

22 . הפקודה מסדרה גם את עניין מיסויו של הנישום שנפטר, וזאת בעיקר בסעיפים 120, 3(ה), 125  
23 (8-ד).

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

26 "(א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חייב לאותה שנה, או אם נפטר  
27 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-חייב בו אילו היה בחיים, והוא חייב  
2 בתשלומו, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה  
3 אחראי לעשייתם על פי פקודת זו, אילו היה בחיים.

4 (ב) מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העזבון בהכנסתם של  
5 היורשים לפי חלקיהם בהכנסות העזבון.

6 (ג) היו היורשים או אחדים מהם או חלקיהם בהכנסות העזבון, כולם או מיניהם,  
7 בלתי ידועים, ישלם הנציג האישי החוקי של הנפטר מתוך העזבון מס בשיעור של 40%  
8 על חשבו המש המגיע מהיורשים על הכנסה של העזבון.

9 (ד) הוראות סעיפים 174-181 יחולו לגבי תשלום על חשבו המש לפי סעיף קטן (ג)  
10 בשינויים המחויבים לפי העניין.

11 (ה) לאחר חלוקתה של הכנסת העזבון וצירופה להכנסתו של כל יורש, יקוז המש  
12 ששולם כאמור על ידי הנציג האישי החוקי כנגד המש על הכנסתם של היורשים לפי  
13 חלקו של כל אחד מהם בהכנסות העזבון.

14 (ו) לעניין 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 . העיקרון שעומד בבסיס הוראות סעיף 120 לפקודת הינו פשוט: עד למועד פטירתו של אדם,  
18 מקורות הכנסה והכנסות הנובעות מהם שייכים לו והכנסות נישומות על שמו. מרגע  
19 הפטירה, הכנסות הנובעות מאותם מקורות שייכות ליורשים עצם וهم נישומים בגין.  
20

21 בכך סעיף 120 לפקודה מוגשים ותואם את עקרון "הנפילת המידיית" הנהוג בדייני הירושה  
22 בישראל, לפיו "במוות אדם עבר עזבונו לירושיו" (סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, וכן ראו  
23 קוריאנאלדי, דיני ירושה – צוואות, ירושות ועズונות, עמודים 15 עד 18, להרחבת נושא משמעות  
24 כלל הנפילת המידיית).

25 . סעיף 120(א) לפקודת קובע מנגנון להשלמת מלאכת השומה והגביה לגבי הכנסות שהפיק הנישום  
26 עוד בחיים. על פי הוראות הסעיף, "נציגו האישי החוקי" של הנישום הנפטר אחראי לתשלום המש  
27 המגיע על אותה הכנסה וכן לעשיית הדברים (כגון הגשת דו"חות) הכרוכים בכך. הנציג האישי  
28 החוקי מחויב כאמור מכוח מעמדו כבעל תפקד כלפי עזבון הנפטר ולא מפני שהכנסות הדזנות  
29 30



## בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

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

1 מיויחסות לו באופן אישי כניסיונות. כך גם לגבי "ירושה" עשוי להיחשב נציג אישי חוקי לפי סעיף  
2 120(א) לעניין יישום הוראות סעיף 120(א).

3 על פי סעיף 120(א) לפוקודת פעולות השומה והגביה מוגבלות להכנסות שהופקו בשנת הפטירה  
4 (עד למועד הפטירה) או בשלוש שנים מהמס שקדם לפטירה.

5 6 7 8 9 יzion כי היקף חבותו של הנציג האישי החוקי בגין מסי הנפטר מוגבל לשווי נכסיו העזבון ואין הוא  
נדרש לממן את תשלום המיס מקורות חיצוניים (ראו ההוראות המczuווות של רשות המיסים –  
"חבי"ק" – לעניין סעיף 120 לפוקודת, והשו סעיפים 82 ו-99 עד 106 לחוק הירושה וכן סעיף 106  
10 חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975).

11

12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 11. לעומת זאת כאמור בהכנסות אשר הופקו בטרם הפטירה – סעיפים קטנים  
(ב), (ג) ו-(ה) לפוקודת עוסקים בהכנסות "אחרי מות". אלו **הכנסות חדשות** אשר הופקו מיום  
הפטירה ואילך. הכללו, כפי שנאמר בבירור בסעיף 120(ב), שכנסה כאמור שיכת לעניין  
מייסוי לירושה. לגבי הכנסה חדשה כאמור, אין הירוש פועל במעטדו כ"נציג אישי חוקי" אלא  
הירוש עצמו הינו הנישום לכל דבר ונניין. לפיכך סעיף 120 לפוקודת עשוי לחול על ירוש בשני  
אופןים שונים ונפרדים: מכוח סעיף 120(א) (בצירוף סעיף 120(א)) הירוש עשוי להיות אחראי לנציג  
אישי חוקי לתשלום המיס והגשת הדיווחים הכרוכים בסגירת ההתחשבנות עם רשות המיסים  
לABI הכנסות הנפטר אשר הופקו עד למועד הפטירה, ואילו מתוקף היותו **ירוש מקור הכנסה**  
**משמעות** הירוש יתחייב במס באופן אישי ועצמאי בגין הכנסות חדשות אשר יופקו לאחר  
הפטירה. יש לחדד בהקשר זה כי ככל הירושה אינה של הכנסות אלא של מקורות הכנסה,  
זהינו נכסים שהיו בבעלות הנפטר (המוריש) אשר ימשכו להניב הכנסות גם לאחר מותו (וזאת  
בכפוף כאמור בסעיף 3(א) לפוקודת, כמוوبر להלן).

12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 12. בסעיפים קטנים 120(ג) ו-(ה) ניתן פתרון למצב של אי וודאות זמנית לגבי הבעלות החדשנה בנכסי  
העזבון (וכתוכאה מכך, גם לגבי הבעלות בהכנסות הנובעות מهما), וזאת בטרם השלמות חלקות  
הנכסים הסופית בין היורשים השונים. במצב זה הנציג האישי ישלם את המס – במקומות  
הירוש שיחזיב בו בסופו לדבר – וזאת כמעין מוקדמת. לאחר ביצוע החלוקה הסופית של העזבון  
ניתן יהיה לדעת למי שייך כל פריט הכנסה והמקדמתה ששולמה על ידי הנציג האישי החוקי  
בהתאם לסעיף 120(ג) תקווה במסגרת חשבון המס האישי של הירוש (סעיף 120(ה)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

13. מצינו אפוא כי למורת כותרתו של סעיף 120 לפקודה ("שותות הכנסתו של נפטר") נדונים בסעיף  
2 שני עניינים שונים ונפרדים:

3 מהד, **הכנסות הנפטר**, דהיינו הכנסות אשר הופקו עד למועד הפטירה, לגבין יש צורך להטיל  
4 את האחריות לתשלום המס על אדם אחר בשל הסתלקותו של הנישום עצמו, ומאידך **הכנסות**  
5 **הירושים** המקוריים שהם ירשו מן המוריש, לגבין עלולה לשורר אי וודאות זמנית עד להיוועד  
6 זהות הירוש לגביו כל מקור ומקור.

7  
8  
9 14. סעיף (ז) לפקודה מסדיר סוגיה הקשורה למיסוי הכנסות המדוחאות על בסיס מזומו (דהיינו),  
10 כאשר רישום הכנסות נעשה רק עם קבלתו בפועל ולא עם היוצרים הזכאות לקבלן). במקרים  
11 אלה קיים פער זמני בין ביצוע השירות המזוכה בהכנסה לבין קבלת ההכנסה בפועל ורישמה  
12 לצרכי מס. סעיף (ז) דן במקרה בו נפטר נישום לאחר מתן שירות על ידי (או עשייתה של כל פעולה  
13 אחרת המזוכה בקבלת הכנסת מן הזולת) אך **לפניהם** קבלת ההכנסה בפועל. לפי הוראות הסעיף,  
14 יראו בהכנסה שמתאפשרת בסופו של דבר "כהכנסה בידי מי שזכה לאוטם סכומים בעת קבלתם",  
15 דהיינו כהכנסה של הירוש עצמו. על ידי כך, סעיף (ז) פועל "לשבע" הכנסת כאמור בסעיף 120(ב)  
16 דווקא ולא בסעיף 120(א), וחובתו במס של הירוש בגין ההכנסה היא כניסום עיקרי ולא מכח  
17 מעמדו כנציג אישי חוקי. סעיף 125א לפקודה משלים את סעיף (ז) ומגביל את שיעור המס החל  
18 באוטם מקרים לתקה של 40%.

19  
20 15. סעיף 8(ד) לפקודה, עליו לא נטעב, מורה כיצד נהוג כאשר נפטר נישום במהלך תקופת  
21 "פריסתה" של פריט הכנסת מסויים (דהיינו כאשר על פי בקשת הנישום הכנסת מסויימת חולקה  
22 ליותר מעת מס אחת). גם האמור בסעיף זה ממחיש את הפרדה הברורה שעשו הפקודה בין  
23 הכנסות הנפטר לבין הכנסות הירושים עצם (על פי הטעיף, ניתנת בחירה בין סיום מיידי של  
24 הפרישה וייחוס כל יתרת ההכנסה לנפטר לבין המשך קיום הפרישה וייחוס יתרת ההכנסה  
25 לירוש).

26  
27 16. נזכיר כי במקרה דן נזכר נכס מקרקעין (המבנה בו התחנה העסק) והotel מס **שבה מקרקעין**.  
28 במידע, על פי סעיף 4 לחוק מיסוי מקרקעין "הורשה איננה מכירה". בהתאם לעקרון "רציפות  
29 המס", שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהגעה לモכר בדרך הורשה הוא שווי הרכישה המקורי  
30 בידי המוריש (ולא שווי הנכס בעת הירשה) (סעיף 26(א)(2) לחוק) ויום הרכישה הוא יום הרכישה  
31 המקורי בידי המוריש (סעיף 37(1)(א) לחוק).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1. לפי סעיף 48(א) לחוק מיסוי מקראעין, "לענין שיעורי המיס והזיכויים ממנו, יראו את השבח,  
2. כפי שנקבע על פי חוק זה, חלק מההכנסה החייבת במס הכנסה לשנת המיס שבה נעשתה  
3. המכירה...".  
4.

5. בהמשך הסעיף נאמר כי:  
6.

7. "(1) המיס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם  
8. המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו  
9. בשל קיומו הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודות מס  
10. הכנסה, ובמקרה זה יתאמס המנהל את המיס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית  
11. המקדמה;".  
12.

13. באשר לתיבה "בשל קיומו הפסדים", חוק מיסוי מקראעין אינו מוסיף, כך שתורת קיומו  
14. ההפסדים נמצאת יכולה בפקודת מס הכנסה.  
15.

### ד. תמצית טענות הצדדים

16. לפי עמדת המערערים, על מנת לגבות מס "צדוק ורואי" אין לתת להפסדיו הצבורים של נישום  
17. נפטר "להתאיד ולהיעלם".  
18.

19. לטענתם, פרשנות תכליתית של סעיף 28 לפಕודה תביא לכך שהמונה "אותו אדם" המופיע בסעיף  
20. האמור יכול גם על יורשי החוקים של הנישום הנפטר. אין המערערים טוענים כי ניתן לקוז,  
21. באופן גורף, את הפסדיו של פלוני נגד הכנסותיו של אלמוני אלא כי יש לתת למונח "אותו אדם"  
22. משמעות שתמנע את "התאיידות" ההפסדים בעת פטירה ועל כן יש ליחס את הוראות סעיף 28  
23. לטובת יורשים. יובהר כבר כאן כי אילו המנוחה הייתה מוכרת את המבנה עוד בחיה, אין חולק  
24. כי היא הייתה רשאית לקוז את הפסד העסקי המועבר נגד השבח שנצמת מהמכירה.  
25.

26. מעבר לטענתם בקשר לפירושו של סעיף 28 לפוקודה, גורסים המערערים כי לעניין דיני היורשה  
27. הפסד הוא "נכסי" הכלול בעיזובנו של הנישום הנפטר ולפיכך חלק מהעוזבו הפסד עבר ביורשה  
28. לידי היורשים אשר היו רשאים לקוזו.  
29.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקי"ד שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקי"ד שומה חולו

1

בקשר זה מדגים המעררים כי הורשת הפסדים לא יכולה להיות נגעה ביצוע עסקה מלאכותית כי הרי מותו של אדם אינו אירוע רצוני.

4

5. ממשיכים המעררים ומעלים סדרה של טיעונים נוספים המבוססים בין השאר על עקרון  
6 החדדיות, על הצורך בפרשנות מרחיבה לזכות קיזוז הפסדים, ועל הרצינול הכלכלי המצדיק קיזוז  
7 הפסדיו של המוריש על ידי יורשים. טיעונים אלה יפורטו ויידנו בהמשך.

8

9. לגשת המשיב, הוראות סעיף 28 לפקודה הינה 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 בירושו של אדם בכללים 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 כנכסי בעל שווי כלכלי" (סעיף 40 לסטטוטרי המשפט), אך טוענתו אין זה נכס שניית להעברה  
15دامם לאדם אלא הוא מהו "זכות אישית".

16

17 המשיב מוסיף ומצבע על מספר תוצאות בלתי מתתקבלות על הדעת (לטעמו) העולות לנבע  
18 מהתרת קיזוז הפסדים בידי יורשים.

19

### ה. על משענותו של סעיף 28 לפקודה

20

21. איני מוצא בשונו של סעיף 28 כל עיגון לכך שהפסד יהיה לאדם אחד ניתן לקיזוז, בנסיבות  
22 כלשהן, כנגד הכנסה המופקת על ידי אדם אחר. כך גם אם האדם الآخر הוא יורשו של  
23 בעל הפסד. (יוער כי במקרים מסוימים ומוגדרים הפסד של אדם אחד יותר בקיזוז כנגד הכנסתו  
24 של אדם אחר וזאת כאשר על פי הסדר החקיקתי מפורש נעשה "ערובב" הכנסות (pooling), ונינתן  
25 למנות בקבוצה זו בני זוג נשואים שלגביהם נערך חישוב מאוחד, חברות תעשייתיות המגישות  
26 דוחות מס מאוחדים, וחברה קולטת לאחר מיזוגה עם חברה מעבירה).

27

28. סעיף(א) דן כאמור בקיזוז הפסד במסגרת שנת המס השוטפת ("קיזוז אופקי" לפי הconi  
29 המקביל). מובהר בהוראה זו כי "הפסד יהיה לאדם בעסק... ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו  
30 החייבת של אותו אדם ממקורות אחרות באותה שנת המס" (ההדגשה אינה, כמובן, במקורו).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1

2. סעיף 28(ב) דן באפשריות קיומו הפסד מועבר משנים קודמות (המכונה "קיומו אנסי"). סעיף 28(ב)  
3 מהוות המשכו של סעיף 28(א) לגבי אותם מקרים בהם אין אפשרות לקו את מלוא הפסד  
4 השוטף "באופן אופקי" לפי סעיף קטן (א) בשל העדר הכנסתה מספקות. סעיף קטן (ב) פותח  
5 אפוא במקרים "מקרים שלא ניתן לקו את כל ההפסד בשנת מסוים כאמור...". ומה פירושה של המילה  
6 "כאמור" אם לא "נגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם וכו'" כפי ששנינו.

7

8 עד לתיקון מס' 154 לפקודה בשנת 2007, סעיף 28(ב) לא חזר על ההבהרה "של אותו אדם" זהה  
9 היה נוסחו של סעיף קטן (ב) לפני התיקון האמור:

10

11 "(ב) מקרים שלא ניתן לקו את כל הפסד בשנת מסוים כאמור, יועבר סכום הפסד שלא  
12 קייז לשנים הבאותבו אחריו ויקזז נגד סך כל הכנסתו החייבת באותה שנים מעסיק  
13 או משלח יד, לרבות רווחו הון בעסק או משלח יד, ובלבך שאם ניתן לקו את הפסד  
14 באתה השנים, לא יותר לקזז בשנה שלאחריה".

15

16. במסגרת תיקון מס' 154 (חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב  
17 והמדינהות הכלכלית לשנת 2007), התשס"ז-2007) הוספה לסעיף 28(ב) אפשרות נוספת לקייז  
18 הפסד עסקני שלא הייתה קיימת קודם לכן: ניתן עתה לקו הפסד כאמור גם נגד הכנסת  
19 העבודה הממוסה לפי סעיף 2(2) לפקודה וזאת בהתקיים שלושת התנאים המפורטים בהמשך  
20 הסעיף. במקרה מהתיקון האמור, הובהר בסעיף 28(ב) כי קייז הפסד מועבר לעולם והוא נגד  
21 הכנסתו החייבת "של אותו אדם" (בעל הפסד), הן באופי כללי (ברישא) והן לגבי חלופת הקייז  
22 נגד הכנסתה לפי סעיף 2(2) בפרט (במשמעותו) (ראו את הנוסח הנוכחי המובא בסעיף 6 לעיל).

23

24 בדברי ההסבר לתיקון מס' 154 הובהר כי:

25

26 "סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסת קבוע כי הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד  
27 שלא ניתן לקזז בשנה שבאה לאחר, קייז בשנים שלאחר מכן ורק נגד הכנסתה  
28 חייבת עסק או משלח יד, לרבות רווח הון בעסק או משלח יד. המשמעות היא, שבבעל  
29 עסק אשר הפסיק פעילותו בעסק לאחר שנגמרו לו הפסדים והפץ לשכיר, לא הורשה  
30 לקזז את הפסדו מהעסק או משלח יד בשנים הבאות נגד 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 קיווץ של הפסד עסקית או הפסד ממשליך יד כנגד משכורת של הנישום  
2 בלביד (ולא של בן הזוג)...  
3 (הצעות חוק הממשלה מס' 260, התשס"ז, עמוד 48).  
4
- 5 27. לטעמי גם אילולי תיקון מס' 154, משמעו של סעיף 28(ב) הייתה ברורה וכוונת החוקה הייתה  
6 כי ההפסד העסקי המועבר יקוווז אך ורק כנגד הכנסתות (משמעותם) של אותו אדם ובכך מהווים  
7 סעיפים 28(א) ו-סעיף 28(ב) מקשה אחת. יזכיר כי אף לפני תיקון מס' 154 סעיף קטן (ב) דיבר על  
8 "הכנסתו החייבת" (אך מבלי להוסיף "של אותו אדם"). אין ספק כי כוונת החוקה בעסיף קטן  
9 (ב) היא לאפשר קיווץ הפסד המועבר בשנים הבאות כנגד הכנסה של אותו אדם **בסעיף קטן (א)** אשר הפסד נוצר במהלך עבודתו, ולא כנגד הכנסתו של כל אדם אחר.  
10
- 11 עיון בתולדות החקיקה של סעיף 28 מASH פרשנות זו: כבר מנוסח פקודת מס הרכנסה  
12 המנדטורית המקורית משנת 1941, אפשרות קיווץ הפסד עסקית בשנים מאוחרות (אשר הוסדרה  
13 בסעיף 14 לפוקודה המקורית) הוגבלה ל- "what would otherwise have been his"  
14 chargeable income", דהיינו כנגד הכנסתו של אותו נישום ששפג את הפסד. הדבר אף חודד  
15 בנוסח החדש של הפוקודה משנת 1961, כאשר סעיף 28(ב) (בנוסחו אז) התיר את קיווץ הפסד  
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 הדברים ברורים ואני סבור כי היה בשינוי הנוסח שנעשה בסעיף 28 לאחר מכן כדי לגרוע  
20 מהעקרון המובן מآلיו לפיו זכות קיווץ הפסדים היא אישית.  
21
- 22 28. אלא מי? המערערים Dunn מקשים וטוענים כי "אותו אדם" גם יורשו של האדם כא משמע לו.  
23 לצערי, גם לך לא מצאתי כל עיגון.  
24
- 25 29. אדם איננו מזוהה עם יורשו לכל דבר ועניין. אמנים בענייני רכוש יקבל היורשים את עובנו של  
26 המוריש בכפוף להוראות הדין (ולכך נשוב בהמשך), ולענין מסויימים ומוגדרים אחרים החוק  
27 קובע כי יורש ייכנס בנסיבות של מוריש. אך לא קיים כלל גורף הקובע כי כל זכות, חיוב או מעמד,  
28 מכל סוג שהוא, בין רכושית ובין אישית, תהיה לאדם פלוני, יעבר במוותו למי שיירש את עובנו.  
29 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1 בהגדרת "אדם" המופיעה בסעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] לא נאמר כי המשמעות של  
2 אדם כוללת גם יורשו של האדם. פקודת מס הכנסה עצמה, בסעיף 1, כוללת הגדרה של המונח  
3 "אדם" אך אין בה כל ذكر של יורשים.

4  
5 בצדκ מפנה המשיב בסעיף 27 לסייעו להגדרת "הכנסה מיגעה אישית" אשר בסעיף 1 לפקודת,  
6 שם באחת החלופות המנויות בהגדירה נאמר במפורש – ובאופן יוצא – כי "לענין 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 וודוק: ככל שמדובר בגביית מסים מירשו של נישום **במעמדו כ'נכיג אישי חוקי'** בהתאם  
11 להוראות סעיף 120(א) ו-(א) לפקודת, כמובן לעיל, אין כל קושי. במקורה כזה, השומה הנערכת  
12 היא **שומת הכנסתו של הנישום הנפטר והנכיג האישי החקור ריק** מוציא לפועל את הדיווח הנדרש  
13 ודואג לתשלום המס המגיע. לפיכך במקורה כגון זה, ניתן לקוז אמת הפסדיו של הנפטר – בכספי  
14 להוראות סעיף 28 לפקודת – בנסיבות ההתחשבנות הסופית הנערכת לפי סעיף 120(א). אולם  
15 כאשר מדובר **בחכנתה חדשה הנובעת לאחר הפטירה** ממוקור (נכס) שעובר לידי יורש בהורשה  
16 (כאומר בסעיף 120(ב)), הרי הכנסה זו שייכת **לאדם אחר** שאיננו המוריש.  
17  
18 על כן, בהעדר הוראה חוקה כלשהי בעניין, אין בסיס לגורוס כי בהתאם לסעיף 28(ב) ניתן לקוז  
19 הפסדיו העסקי של אדם שנפטר כנגד הכנסותיו של יורשו. "רציפות" זו צאת וודאי אינה מתבקשת  
20 מההוראות סעיף 120, המפרידות היטיב בין מיעמדו של היורש **נכיג אישי חוקי** לבין מיעמדו כבעל  
21 הכנסות החדשות בזכות עצמו.  
22

### ו. על הורשת הפסדים

23  
24  
25 לטענת המערערים, אף אם סעיף 28 עצמו אינו מסדרן 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 לכאורה טיעון כללי לפיו הפסד לצורכי מס הוא בבחינת נכס (ומושם כך ניתן להורשו) עשוי  
30 להוביל להשכלות רבות ומגוונות. בין היתר ניתן להסביר מהפרופוזיציה הכללית לפיה הפסד הוא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1 נכס כי אפשר לשחרר בו אחד הנכסים, ובתוך כך למכרו או להעניקו במתנה, וזאת עוד בחיי של  
2 בעל הפסד.

3

4. אעיר כי בסיכוןם הראשיים מטעם המערערים הם העלו טענה רחבה מאד באשר להיותו של  
5 הפסד סוג של נכס. מהעיקרון הכללי האמור בקשרו הם לגוזר את התוצאה הפרטנית המבוקשת  
6 בערעור זה לפיה הפסדי המנוחה עברו בירושה אל המערערים והם זכאים לקוז אtat ההפסדים  
7 האמורים נגד השבח ממיכרת המבנה. רק לאחר סוף הסיכון (ובפרט בסעיפים 77 ו-79)  
8 הוושם דגוש על העובדה כי במקרה הקונקרטי הפסד נבע מניהול עסק **בתוך אותו נכס** (מבנה)  
9 שכירתו הניבת השבחת.

10

11. לעומת זאת, בסיכון התגובה אשר הוגשו מטעם המערערים (לאחר הגשת הסיכון מטעם  
12 המשפט), ניכר הניסיון לצמצם את הירעה ולמקדד את המחלוקת. אם בסיכון הראשיים כתוב  
13 ב"כ המערערים כי "ברי אףוא, כי השאלה בה עסוקין מעוררת במילוא עצמותה שאלת כלilit  
14 יותר, והיא האם הפסדים לצורכי מס עוברים בירושה" (סעיף 2), אז בסיכון התגובה הודגש  
15 כי :

16

17. "החלוקת בתיק זה היא האם המערערים זכאים לקוז את הפסד העסק הכספי המועבר  
18 שנוצר למנוחה לפני פטירתה נגד השבח שנוצר לumarirs ממיכרת נכס המקורעין  
19 שבו התנהל העסק מושא הפסד האמור, ואשר היה בעלותה של המנוחה...  
20 זו, ועוד זו,חלוקת שדורשת הכרעה... ואכן, וכי הדבר גם צוין בפתח הסיכון  
21 הראשיים,חלוקת בה עסוקין מעוררת שאלת כלilit יותר, והיא האם הפסדים  
22 לצורכי מס עוברים בירושה.  
23 ואולם, מדובר רק בנסיבות המוצא... לחלוקת הספציפית בתיק זה...".

24

25. סעיף 1 לחוק הירושה מורה כי "במota אדם עובר עזבונו לירושיו". כפי שכבר צוין, במשפט האמור  
26 גלים עיקרונות הנפילה המיידית – "העזבון" עובר מיד עם פטירת המוריש לידי הירשים, גם אם  
27חלוקת המדוייקת של ההירושה בין הירשים השונים תישא אחר מכון. אולם, כאמור, אין בחוק  
28 הירושה הגדרה למונח המפתח "עזבון". מתקבל לומר כי העזבון מרכיב מייל נכס הנטר  
29 העוברים בהירושה" או מ"מסת הרכוש" של הנפטר, וכן מכל התהribaות הנפטר, כך שהעזבון  
30 הוא "מסת הזכויות והחובות שהניש אחראי המנוח" (ראו קורינאלדי, שם, עמודים 4-3  
31 והאסמכתאות המובאות שם; וכן שוחט, פינברג 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

- כמו כן ישנו חיקוקים שמוצאים מכלל העזבוןסוגים מסוימים של נכסים וזכויות ("נכסים"  
1 מלבד העזבון) וזאת באמצעות הוראות מפורשות (לרבות סעיף 147 לחוק הירושה עצמה).  
2  
3  
4. המערערים משליכים את הbugs על כך שעזבון מרכיב מכלל נכסיו והתחייביותו של אדם וכי  
5 הפסד לצורכי מס הוא בבחינת "נכס" ולכן יכול בעזבון.  
6  
7. אולם מהו "נכס" בהקשר זה? כשם שחוק הירושה אינו מגדיר את המונח "עזבון", הוא גם אינו  
8 מגדיר את המונח "נכס" שופיע בו במקריםות שונות.  
9  
10. יתרה מזאת, אין הגדרה איחודית למונח "נכס" בחקיקה הישראלית וקיימות גישות שונות  
11 לתחומיות גבולות המושג בקרב חוקרי המשפט (ראוייסמן, דיני קניין, חלק כללי, עמודים 89-90;  
12 דוטש, קניין, פרק א, עמודים 29-30). באופן כללי ניתן לומר כי המילה "נכס" עשויה להתייחס  
13 מקרקעין (במונח המושחי), מיטלטליין (במונח המושחי), קניין רוחני (אשר מטבעו אינו מושחי),  
14 זכויות קניין (זכויות חפצא) כלפי נכסים אחרים, וכן חיבורים (זכויות אובייגטוריות; זכויות  
15 גברא).  
16  
17. לכל הדברים הנ"ל תכוונה אחת משותפת לפחות: הם ניתנים להערכתם כספית, דהיינו הם עשויים  
18 לבוא לידי ביטוי כלכלית/כלכלי. אך ניתן לומר כי רק זכויות שהוא זכות רכושית במונח זה ואינה  
19 זכות אישית (בלתי ממוניות) גרידא, עשויה להימנות עם סוג הנכסים (דוגמת ליצחות אישית)  
20 בלתי ממוניות היא מעמדו של אדם כאזרח המדינה; אזרחותו, שאולי חשובה לו מאוד, אינה  
21 בבחינת "נכס" בידיו).  
22  
23. אולם לא כל זכויות רכושית ניתנת להערכתם כספית. יתכן שהזכות אינה עבירה מעצם טבעה  
24 וטיבה (למרות הצד הכלכלי שיש בה) וייתכן שהעבירות מוגבלת או נארשת על פי דין (דוגמא לכך  
25 היא הצעת עבודה מחייבת שננתן מעביד למועד נבחר: בידי המועמד המסיימים קיימת זכות  
26 אובייגטורית ורכושית, כי הרי יש בה פן כלכלי מובהק ושוויה ניתן להערכתה, אך אין אפשרות  
27 להעבירה לאדם אחר).  
28  
29. על תכונת העבירות כותב פרופ' ויסמן:  
30



## בית המשפט המחוון 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        "הקשר שבין רכשיותה של זכות לבין עבירותה מעורר קושי. כאשר זכות ניתנת  
2        להעברה בולט הקשר שבין תכונה זו לבין היות הזכות רכשיות. עבירות הזכות אפשר,  
3        בדרך כלל, העברה על דרך מכירה, וכן מתורגמת הזכות לשון הכסף. ואולם, המשפט  
4        ההפוך ברור פחות. לא תמיד יהיה הזכות הרכשיות עבריות. ניתן להציג על זכויות  
5        רכשיות שניתנו להערכן בכיסף אף על פי שאין הן ניתנות לעברה. כך, למשל, זכותו  
6        של אדם שקיבל בהשאלת מוכנית לפרק זמן קצר, היא זכות רכשיות שניתנו לאמוד  
7        אותה בכיסף, אף שאין הזכות ניתנת לעברה. דוגמאות אחרות הנימנות בספרות  
8        לזכויות רכשיות שאינן עבריות: זכות לפנסיה, רשות למגורים במשפט הCPF  
9        (usage-habitation), חלק מוגדר משכר המגיע לעובד, זכות למזונות, תלומי  
10      הביטוח הלאומי, ועוד.

11      ...  
12      הויכוח הזה [סבב השאלה האם כל זכות קניינית הינה בהכרח עברית – ה.ק.] לדעתנו,  
13      חסר תכלית. ל'זכויות קניין' אין קיום אובייקטיבי. אין בטבע 'זכות קניין' שביכולתך  
14      לשימה מתחת לעדשה של מיקרוסקופ כדי לבחון את צפונותיה, ולגלות אם תוכנות  
15      העברות נמיית בינהן. 'זכויות קניין' הם פרי רוחו של האדם, מושג שהאדם Taboo.  
16      כאשר קיבצו בשיטות המשפט השונות לתוך מסגרת אחת, שכינה 'זכויות קניין',  
17      זכויות שונות בעלות מכנה מסוית מסויים, עשוי לנו כדי להקל על הטיפול בהםן זכויות  
18      ועל השימוש בהם. מהו המכנה המשותף הזה, שהסתמך עליו שייכו זכויות שונות  
19      לאותה מסגרת – זהה שאלת שאליה תשובה אחת. המכנה המשותף תלוי במטרות  
20      שאוון ביקשו להשיג יוצרים המסגרת הזאת." (שם, עמודים 55-56; 58).

21      דברים דומים נמצאים בספרו של פרופ' דויטש:  
22      ...  
23      "ברι, כי גם ללא המירות תיתכן רכשיות, אולם על מנת להגדיר זכות כרכשיות, מן  
24      ההכרח הוא כי משמעות רכשיות כלשהי תימצא לזכות, למשל מכוח האפשרות לעשות  
25      בה שימוש המניב רווח. לא ייתכן כי שני האלמנטים גם יחד ייעדרו (זהו), גם העדר  
26      שימוש בעל אופי רכשי, וגם העדר עבירות בעלת משמעות רכשיות, והזכות עדין  
27      תוגדר כזכות רכשיות."

28      ובהמשך:

29      "...  
30      שאלת המזיהה בויכוח בספרות היא, אם חיוני הדבר, לצורך קנייניותה של זכות,  
31      שתהייה זו זכות המירה או, למצער, זכות עבירה. כפי שכבר צוין לעיל, בדיון בתכונות  
32      33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1 הרכושיות, הרי שלדעתנו, אין הכרח בתוכנות העבירות לשם קיומה של רכושיות. אין  
2 בה גם הכרח לצורך סוגיות הKENNIOT. ניתן לומר, כי זכות העמדת בתוכנות האחרות  
3 האופייניות לזכות הקניין, כפי שיונחו להלן, אינה חדלה מלהיות כך רק מחתמת חוסר  
4 עבירותה". (שם, עמוד 31; ועוד (43)).  
5

6 42. נשוב למונח "עוזבו". היות וחוק הירושה נעדר להסדיר את העברותם של דברים מסוימים  
7 (הנקיים יחד "עוזבו") ממורישים לירושים, הרי בהקשר זה רק דברים שהינם עביריים במஹותם  
8 ראויים להילך בחשבונו. דהיינו העבירות של דבר לא תלמד מן היכולת להוריש אותו, אלא  
9 להיפך: היכולת להוריש דבר מסוים חלק מהעוזבו תלויה, בין השאר, בעבירותו של הדבר. ואכן  
10 בדרך כלל "נכסים" ניתנים להעברה מ אדם ובעל כן הם עשויים להיכלל בעוזבו. אולם לא  
11 תמיד כך. על כן, דבר שעשו להיקרא "נכס" במשמעותו הכלכלי, עלול לא להיות  
12 עבירות, וכתוצאה לכך הוא יכול להיכלל בעוזבו. חוק הירושה יוציא מנקודת הנחה כי ניתן  
13 לשוג כל דבר כעבירות או כבלתי עבירות והוא חל רק על הדברים העביריים; העבירות עצמה איננה  
14 נקבעת לפי חוק הירושה או נלמדת ממנה. לשאלת האם קיים רצויונל להקנות להפסד לצורכי מס  
15 תכונה של עבירות, נשוב בהמשך.  
16

### ג. האם ההחלטה הקיימת תומכת בהורשת הפסדים?

17 43. אין פסיקה ישראלית שדנה במישרין בסוגיות הורשת הפסדים. המערערים מבאים פסקי דין  
18 שונים כדי לתמוך בטענתם כי הפסד לצורכי מס הוא "נכס" ועל כן הרואין לכלול אותו בעוזבו  
19 של נישום. לשם הנוחות אחיל את הפסקה האמורה לשלש קבוצות: פסיקה בעניין נשיה;  
20 פסיקה בעניין "רכישת הפסדים"; ופסקה אחרת.  
21

22 44. לפני שנעבור לדון בנפקות פסדי הדין השונים נבהיר כי לא יכולה להיות מחלוקת כי בדרך כלל  
23 להפסד יש ערך כלכלי לנישום עצמו. אם אותו נישום יפיק בעתיד הכנסה שלולה להתחזיב במס,  
24 הרי קיוzo ההפסד הצבור עשוי להפחית את החבות במס או אף לאינו. איננו נוטה לקבל את  
25 טיעונו של המשיב כי הערך הכלכלי של הפסד אינו ניתן למדידה או להערכתה; אולם נסיבות כגון  
26 שינויים בשיעורי המס או במידרגות המס עשויות להשפיע מעט על ערכו המדוייק של הפסד  
27 בידי הנישום, אך באופן כללי לפחות נימנע לכמה את התועלת הכלכלית העתידית שעשויה לצמיחה  
28 מקיוzo הפסד נתון (ביחaud אצל חבר בני אדם). והנה קיומו של "שוק" לחברות בעלות הפסדים  
29 מראה כי משתתפי השוק סבורים כי הם יודעים לייחס שווי כלכלי מסוים לסכום הפסד נתון.  
30  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

- 1  
2 45. אולם, כאמור, לגישתי יש מרחק בין ייחוס ערך כלכלי להפסד צבור לבין הסקת המסקנה כי אותו  
3 הפסד ניתן להעבירה.  
4  
5 46. נפנה עתה לקבוצות פסקי הדין. המקורים ברובם מוכרים ולא אוחזור בארכיות על עבודות כל  
6 מקרה ומקרה.  
7  
8 הפסיקה בנושא נשיה  
9

10 47. קבוצה זו כוללת פסקי דין אלה: פש"ר 00/1730 ברג יעקב ובניו ואח' (רהייטים) בע"מ (בפирוק)  
11 נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (ניתן ביום 2.10.2002; ע"א 10568/02 בנק לאומי לישראל בע"מ נ'  
12 ע"ד שחור הרוי, פרק החיבור ברג יעקב ובניו (רהייטים) בע"מ (ניתן ביום 23.5.2004; פש"ר  
13 (ת"א) 2427/04 ע"ד שחור הרוי במפרק זמני של חברת יקי רחמנין נ' בנק לאומי לישראל בע"מ  
14 (ניתן ביום 1.2.2006); ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' ע"ד אילן ארנברג הנמן על  
15 נכסי החייב אברהム וויס (ניתן ביום 17.4.13; ע"א 7800/10 רונן מטרוי נ' אליעזר אלקון  
16 ואח' (ניתן ביום 3.3.2014). בכלל אותן מקרים, קיים מתח בין רצונו של נושא מوطטה כגון בנק  
17 או כונס נכסים שפועל מטעםיו להגדיל את התמורה נטו ממימוש נכס ממושך על ידי שימוש  
18 בהפסדיו של החייב (בעל הנכס), בין רצונו של נאמן בפשיטת רגל או מפרק חברה לשמר את  
19 השימוש בהפסדים על מנת להגדיל את מסת הנכסים הפנויים לפירעון חובות החייב לנושאים בלתי  
20 מوطטחים.  
21  
22 48. בהקשר זה יודגש:  
23  
24 א. כאשר נכס ממושך נמכר על ידי כונס נכסים הפועל מטעם נושא מوطטה, "מוכר" הנכס  
25 לעניין מיסוי הוא עדין החייב (בעל הנכס) ואירוע המש במהותו הוא של החייב (השו סעיף  
26 3 לחוק מיסוי מקרקעין; סעיף 93(א)(1) לפקודה וכן סעיף 18 לחוק מס ערך נוסף,  
27 התשל"ו-1975). דהיינו אף אם יאשר השימוש בהפסדים במסגרת המכירה המבוצעת על  
28 ידי כונס הנכסים (לטובת הנושא המوطטה), אירוע המש הוא של החייב והחבות במס של  
29 החייב בגין אותה עסקה (כפואה) היא זאת שMOVEDחת כתוצאה מקיזוז ההפסד.  
30



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

**08 נובמבר 2015**

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

ב. עניינה של פסיקה זו הוא בקיום (או בהדר) **התחייבות** מצד חfib (בעל הנכס ובעל הפסד) לנצל את הפסד הקיים בידיו לצורך הקטנת החבות במס בעסקה המסויימת אשר בוצעה בנכש המוש肯. בהדר התחייבות כאמור, ככל רשי חfib להוציא את הפסד בלתי מונצל בידיו (או בידי המפרק או הנאמן במקומו) לטובת כלל הנושאים הבלטי מובהכים. אגב הדיוון בקיומה של התחייבות כאמור בסיסות הקונקרטיות השונות, ציינו בתים המשפט כי להפסד יש ערך כלכלי ועל רקע זה בחנו את התנהוגות הצדדים. אולם גם כאשר קיימת התחייבות ברורה ותקפה מצד חfib להשתמש בהפסדו לטובת הנושא המובטח, הקיזזו נעשה, במישור מהותי, על ידי חfib וחבות המס שלו בגין עסקת המימוש קטנה בשל כך. קיום התחייבות כלל איינו כרוך ב"המחאה" או ב"הסבה" של הפסד עצמו מהחייב לולת.

11

12 49. בעניין ברג בעריכאה הראשונה, העמיד בית המשפט המחוזי את הסוגיה כך :

13

14 "השאלה הראשונה, אותה יש לברר, האם עסקינו **בנכש'**, וזאת לצורך ומנקודת  
15 הפרשנות הרואה לדיני פירוק. הבנק טוען כי אין עסקינו בנכש, ומסתמך בכך על חוסר  
16 העבירות של הפסדים הציבוריים". (סעיף 56 להחלטתה של כבוד השופט אלשיך).

17 כלומר, שאלת היות הפסד העסקי "נכש" עלתה בהקשר המוסויים של **דיני פירוקים** וטיעונו  
18 של הבנק התבבס על העדר העבירות של הפסדים.

19

20 בית המשפט המחוזי הטיעים :

21

22 "אין חולק, כי הפסדים ציבורים אינם ניתנים למחלוקת וגילוי, אלא נחשבים כזכות  
23 אישית' של החברה המפסידה, אשר מהותה, יכולה לבצע קיזזו מול רשות המס. לא  
24 ניתן למכוור או להעביר את הזכות לאחר דרך הירגילה' של מכיר. אלא, שאין בכך אלא  
25 הגבלת עבירות חלקית, אשר אינה שוללת את הגדרת הפסדים הציבוריים **כ'נכש'**.  
26 ...

27 אין חולק, כי להפסדים ציבורים יש שווי כלכלי; מן המפורסמות הוא, כי לא פעם, קונה  
28 חברה פעילה חברה מפסידה, בכדי להשתמש בהפסדים הציבוריים לקיזזו מול רשות  
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; עסקינו בזכות אובליגטורית  
**2** מול רשות המס, המהווה נכס בעל שווי כללי, שיש גם יש דרכי למכירתו לצד ג'".  
**3** (סעיף 57 להחלטה)

על פי הקשר הדברים, נראה כי הערטתו של בית המשפט המוחזוי לפיה "יש גם יש זרכיס למכירתו [של הפסד] לצד ג'" מכוונת לתופעת **רבישת חברות בעלות הפסדים**, תופעה שנדרנה באוטה פסקה. אך ברו כי בעסקאות מסווג זה, ניכרות מנויות החברה ולא הפסדים עצם.

<sup>8</sup> 50. בית המשפט מהוכיח הגיעו למסקנה, בנסיבות אותן עניין, כי:

13 ובהמשך:

15 לא נקבעה בחברה כל החלטה מפורשת אשר אישרה לשימוש בנכס נספּ ובלתי  
16 ממושכו (הפסדים אמורים). לתועלת הנושא המובטח".

(סעיף 60 להחלטה)

דHIGH, לא נדרשה החלטה להעביר את הפסדים לכנס הנכסים מטעם הבנק או להמחוותם –  
דבר שככל לא היה אפשרי לדעת בית המשפט – אלא החלטה על ידי הגוף המוסמך בחברה  
לפיה היא רשאית להשתמש בהפסדים באופן המיטיב עם הנושא המובטח ולא עם הנושאים  
האחרים

מכל מקומות הארץ ביחס לתוך ביתם בידי החברות עצמן שהיא באלת הקפזדים.

51. בית המשפט העליון בעניין ברוג הגיעו למסקנה שונה לגבי תוקפן של הפעולות שננקטו על ידי  
החברה ונפסק כי לא נדרשה כל החלטה נוספת על מנת לעשות שימוש בהפסדי החברה לטובת  
הברוה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1

באשר להיותם של הפסדים נכס, הסתפק כבוד השופט גורונייס (כתוארו אז) בדברים אלה:

2

4 "monicim anno huius, bili hancruius in dicto, si ius ad hancruius hancruius ius in dicto  
5 nfrd ascr siic hancrui. cetero, in hancrui nfrd in massa hancruius hancruius hancruius hancruius".  
6 (סעיף 4 לפסק הדין)

7

8 52. בעניין שחור הרוי (יקי רחמני), שב בית המשפט המחוזי על הדברים שנאמרו בעניין ברוג (בשתי  
9 הערכאות) ופסק לפניהן לטובת הבנק לא כל התcheinיות מפורשת לעשות שימוש  
10 בהפסדים הצבורים של החייב על מנת להפחית את החובות במס בעות מימוש המשכון. ההפסד,  
11 כך נפסק, הוא בבחינת "נכס נפרד" שלא הוצמד לנכס המשועבד במסמכיו המשכון ועל כן "על  
12 התועלת שניית להפיק ממנו [מההפסד] להתחלק בין כל נושי החברה." (סעיף 5 להחלטת כבוד  
13 השופטת אלשיך)

14

15 53. בעניין מטלי נדונה סיטואציה דומה אם כי הפסד הנדון היה הוני והוא של בעלי מנויות החברה  
16 החייבת. אלה היו ערבים לחובותיה של החברה והפסד נוצר מעצם מימוש הערכות על ידי הנושא  
17 המובטח בדרך של מכירות נכס מקרקעין בעלות ערבים (בmarsh להלכה שנפסקה בע"א 14/85  
18 פקיד שומה חיפה נד זיסו גולדשטיין, ניתן ביום 19.4.1987). כאן המונח היה בין הנושא המובטח  
19 אשר דרש כי ייעשה שימוש בהפסד על מנת להקטין את החייב במס שב החל על מימוש המשכון  
20 לבין ערבים שביקשו להשתמש בהפסד לטובת עצם על מנת לקזוזו נגד רוחה הון בידם. כבוד  
21 הנשיא גורונייס כתב:  
22

23 "מכאן נובע כי הזכות לקזוז הפסד לפי סעיף 92(א)(1) לפקודה ניתנה באופן אישי  
24 לנישום אשר לו נוצר הפסד. 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 מצוי ביטוי גם בכך שהניסיונות זכאי לקזוז את הפסד  
27 לא דוקא מן השבח שנוצר בעסקה המסויימת. יתכן שהניסיונות צמח רוחה הון בעסקה  
28 אחרת כלשהי. עצם העבודה שייתכן והקיזוז לא ייעשה מהשבח בעסקה המסויימת,  
29 וכן אכן אירע במקרה הנוכחי, מלמדת על אופי הכספי של הזכות. (סעיף 12 לפסק  
30 הדין)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1

...

2

הכל הבסיסי בקיוזו הפסדים על-פי סעיפים 28 ו-92 לפקודה, הוא כי אין לקוזו  
3 הפסדיו של נישום אחד מרוחיו של נישום אחר". (סעיף 13 לפסק הדין)

4

באשר לשוגיות עבירותם של הפסדים, נאמר:

5

6

"לכואורה, עשויה להתעורר השאלה האם הקביעה שהזכות לקיוזו הפסדים שמורה  
7 באופן אישי לנישום משמשו שהיא עבירותה של הזכות היא מוגבלת. שאלה זו טרם  
8 הוכראה 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 חודזה על-ידי בעלי הדין והיא אינה מצריכה הכרעה במרקחה  
12 שלפנינו. ברי, כי לנישום ישנה הזכות לקיוזו הפסדיו, בהתאם התנאים שבסעיף  
13 92(א)(1) לפקודה. בהתאם, איני רואה מניעה עקרונית לכך שהניסיונות יתחייב כלפי  
14 אחר לעשות שימוש מסויים בהפסדיו, אם יצמחו לו הפסדים, לרבות לטובת אחר, וכן  
15 אין קושי כי הוא יותר על זכותו זו לטובת אחר. כך, למשל, בענייננו, המשיבים היו  
16 רשאים להתחייב כלפי הבנק, כי אם ימשש את כס המקrukען שלהם ששועבד  
17 לטובתו, אז הם יעשו שימוש בהפסד שיגורם להם עקב לכך ויקזוו אותו נגד השבח  
18 ממויות אותם מקrukען. כמו כן, היה אפשרות של המשיבים ל揖פות את כוחו של  
19 הבנק לעשות שימוש בשםם בהפסדים, אם יצמחו להם הפסד.

20

יש להציג, כי עטיקינו בהתחייבות של הנישום לפיה הוא עצמו, או מי שהוא הסמיך  
21 לכך, עשה שימוש בזכותו שהוקנתה לו. זאת, בשונה מהתחייבות להעביר את הזכות  
22 עצמה לאחר, שאלה אשר במרקחה זה אין צורך להזכיר בדבר היתכנותה. להבנה זו  
23 ממשמעות רבה. בין היתר, נבע מכך שהזכות לעשות שימוש בהפסד נותרת בידי  
24 הנישום וקיוזו הפסד יעשה תוך התחשבות במסיבותיו ובנסיבותיו ההוא. במקרה,  
25 הקיוזו יעשה בהתחשב בתנאים החליטם על הנישום, אף אם הוא יסמן אחר לפעול  
26 בשםו לשם קיוזו הפסד. קביעה זו עולה בקנה אחד עם ההלכה הקשרת של  
27 מסחר בהפסדים, אשר ביסודה, כאמור, ניצב העיקרון לפיו נדרשת זהות בין הגורם  
28 שננה מקיוזו הפסדים לבין הגורם שسفג את הפסדים". (סעיף 15 לפסק הדין)

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1. דבריו של הנשיא גורניס ברורים ואני מותרים מקום לסקק כי גדר המחלוקת בקבוצה זו של  
2. פקידי דין היא לגבי אופן השימוש בהפסד בידי החיב (בעל החפסה עצמו) והתנאים הנדרשים על  
3. מנת להכריחו לנצל את החפסד לטובת נושא מوطט בעל משכון. אין לפניו כל עניין של העברת  
4. החפסדים עצם לידיו הזולת.

5.

6. הרקע העבדתי בעניין **ויש** היה דומה לזה בעניין **מטרי**: בעל חברה היה ערב לחובות החברה  
7. כלפי הבנק והוא מישקן נכס מקרקעין בבעלותו לטובת הבנק. לימים הערבות חולה והמשכון  
8. מומש. החפסד נוצר בעקבות מימוש המשכון (על פי החלטת **זיסו גולדשטיין**). בעל החברה עצמו  
9. הוכרו פושט רgel. שוב נשאלת השאלה מי יהיה מקיזו החפסד האמור: הבנק או הנשים הלא  
10. מوطטים של בעל החברה (באמצעות הנאמן בפסקית רgel)?

11.

12. בית המשפט המחוזי פסק לטובת הנאמן בפסקית רgel. הבנק וכונס הנכסים מטעמו עירערו לבית  
13. המשפט העליון. בחוחות דעתו של כבוד השופט מלצר (שהיה בסופו של דבר בדעת מייעוט) הוסבר  
14. כי הבנק עצמו לא טען לעבירות החפסד אלא לקיום חיוב חוזה או חובה על פי דין החלים על בעל  
15. החברה (והנאמן בפסקית רgel במקומו) להשתמש בהפסד באופן שייטיב קודם כל עם הבנק כנושא  
16. מوطט (ראו סעיף 10 לחוחות הדעת).

17.

18. כבוד השופט מלצר המשיך:

19.

20. "... לא מדובר על העברת זכות הקיזו עצמה מהחיב לבנק, אלא רק באפשרות לעשות  
21. שימוש בזכותו של החיב לטובת הבנק. גם העובדה שזכותו של החיב עברו לנאמן  
22. אינה משנה מבחינה זו, וזאת נוכח ראייתו של הנאמן, אשר תוארה לעיל, כמו שבא  
23. בReLU החייב (סעיף 42 לפקודות פשיטת הרוגל) והעובדת שלצורך מס שבח – עצם  
24. הקניית הנכס מהחיב לנאמן לא נחשבת למקרה (סעיף 3 לחוק)." (סעיף 31 לחוחות  
25. הדעת)

26. כבוד השופט מלצר הסכים כי במקרים מסוימים לא הוטל על בעל החברה חיוב חוזה אך חלה עליו  
27. חובה לפי דין לעשות שימוש, ولو באופן חלק, בהפסד לטובת הבנק.

28.

29. כבוד השופטות ברק ארזו וארבל לא הסכימו לגישה זו וערעור הבנק נדחה. כבוד השופטת ברק  
30. ארזו הטימה:

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        "הזכות לקיוו ההפץ אמורה להיות נתונה אך ורק לחייב או לנושה שבא בגעלו..."  
2        כאמור, בעניין מטורי נקבע כי זכות הקיוו היא זכות אישית של החייב... חורי קבוע,  
3        ולכן אני מסכימה, שזכות הקיוו לא שועבדה במקורה דנו לטובת הנושא המובטח. אני  
4        סבורה כי קביעה זו אינה רק תחילת הדין, אלא גם סופה." (סעיפים 4 ו-5 בחוות  
5        הדעתה)

6        עס כל הכבד, אייני מוצא בכל קבוצת פסקי הדין הניל בעניין הנשייה כל תמייה לגישה כי הפסד  
7        לצורכי מס עביר (במבחן הקנייני). כל מה שניתן ללמידה מפסקה זו לעניינו הוא כי נישום  
8        רשאי, בסיבות מתאימות, ליצור חיוב אובליגטורי כלפי הזולת לפיו הנישום מתחייב לנצל את  
9        ההפץ העומד לזכותו באופן מסוים, אף יתכן שאם הימנעות הנישום מלהתחייב כאמור מהו  
10      בנסיבות המקרה חוסר תום לב, דין יחייבו להשתמש בהפסד לטובת הזולת. מכל מקום,  
11      הדברים כלל אינם כרוכים בהעבות ההפץ מניסיונו נישום.

### הפסיקה בעניין "רכישת הפסדים"

15        59. הקבוצה השנייה של פסקי דין עוסקת בתופעת "רכישת הפסדים" עסקה מלאכותית (ע"א  
16      3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון  
17      בע"מ (ניתן ביום 31.7.2003 וע"א 7387/06 בן אריה ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד  
18      שומה 1 ירושלים (ניתן ביום 29.5.2008)).

20        60. כידוע, בפסקה זו נדונו מקרים בהם נרכשה שליטה בחברה בעלת הפסדים לצורכי מס על מנת  
21      לקזום נגד רוחחים שיצמחו מפעילות עסקית חדשה אשר תנוהל באמצעות אותה חברה נרכשת.  
22  
23        העיקרון שהניחה את בית המשפט העליון היה כי רק מי שישpag' את ההפץ מבחינה כלכלית  
24      כתוצאה מניהול פעילות עסקית כושלת זכאי לאחר מכן להונאות (במיוחד או בעקביפין) מן התועלות  
25      הכלכלית הכרוכה בקיומו ההפץ נגד רוחח שעשו להתחייב מס.

27        עקרון זה, לפיו רק מי שישpag' הפסד בעסקיו זכאי לקזוז לאחר מכן, מהווע נימוק ממשי לשילילת  
28      עבירותם של הפסדים. יתרה מזאת, **נקודות המוצה** של פסקי הדין בקבוצה זו היא העדר עבירות  
29      של הפסדים, ה"כלואים" כביבול בתוך אותן חברות. הרי בשל כך נרכשו **מניות החברות** על מנת  
30      "לשימים יד" (בעקביפין) על הפסדים. נפקק כי כאשר פעולה 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

פרט לרצון לנצל את החפסדים, העסקה הינה מלאכותית ורשיי פקיד השומה להתעלם ממנה על  
פי סעיף 86 לפקודה.

61. בעניין דובינשטיין הטיעים כבוד הנשיא ברק כי :

62 "...אכן, המחוקק התיר קיוז הפסדים בין עסקים שונים של אותו נישום. אמת, הוא  
עשה כן כדי להבטיח מיסוי צודק יותר על-פי יכולותם לשלם על-ידי מידות היכולת  
לשלם על פני פרק זמן גדול משנה, ועל-ידי התחשבות בהפסדי השונים של הנישום  
כמו שמתחשבים ברווחיו השוניים של אותו נישום. אולם זאת הוא בקש להעניק לאותו  
נישום. אכן, שינוי הבעלי המניות בחברה אינו משנה ממש מאישיותה, וגם כאשר חל שינוי  
בעבלי המניות יש לקוז את הפסדי החברה מעסיקיה השוניים. אולם לתוצאה זו אין  
הצדקה כאשר השינוי בעבלי המניות נועד אך ורק כדי לקוז את הפסדים של החברה,  
ומי שננהנו ממנו בסופו של דבר איננו אותו נישום כלכלי ששפוג את הפסדים." (סעיף  
13 לפסק הדין)

63. יצוין כי בעניין מטרី הניל, כבוד הנשיא גורניס הפנה לפסקי הדין העוסקים ברכישת חברות  
בעלות הפסדים תוך ציון ה"עקרון האוסר סחרות בהפסדים" (סעיף 13 לפס"ד מטרី), ואף הזכיר  
פסק דין נסף (ע"א 04/3319 שקלרש נגד פקיד שומה ומלה, ניתן ביום 2.7.2006) כדוגמה נוספת  
ליישום הכלל לפיו רק הנישום אשר נחל את הפסד זכאי ליהנות מקיוזו (בעניין שקלרש עלתה  
סוגיות קיוז הפסידה של חברה אשר נוצרו לפני היוותה חברה משפחתיות כאמור בסעיף 64א  
לפקודה, כנגד הכנסה המיוחסת ל"nishom ha'miyitzg" במהלך תקופה הייתה החברה חברה  
משפחתיות).

### פסקה נוספת בנושאים שונים

64. פסקי דין נוספים בנושאים שונים הוזכרו כasmכתאות לעמדת המערערים ואתייחס אליהם  
בקצרה.

65. בעניין הירושzon (ע"א 13/4157 דמари אילנה ואח' נגד פקיד שומה רחובות, ניתן ביום 3.2.2015  
נדונה בין השאר, אפשרות קיוז הפסד שנוצר בשנת מס מסוימת נגד רווח שנוצר בשנת מס



## בית המשפט המחווי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1 מוקדמת יותר ("קיוזו לאחרו"). עליה בבירור מחותט דעתו של כבוד המשנה לנשיא רוביינשטיין  
2 כי שיקול חשוב בהתרת הקיווזו כאמור היה העובדה כי הנישומים שם לא יכולו, מבחינה מעשית,  
3 לנצל את סכומי ההפסדים בעtid אם תישל האפשרות לקזום לאחרו (פסקאות ק"ח ו- ק"י  
4 לפסק דין של כבוד השופט רוביינשטיין):  
5

6 "בעניינו אمنת יש ל證וג את כספי המעליה כהכנסה, חרף השבתם לבעליהם. ואולם  
7 התוצאה לפיה לא יוכל המערירים לקזם השבה זו כהפסד – ואולי בפרט המערער,  
8 אשר פרש למלאות ובפועל נעדר הכנסה עתידית שכגדה יכול לקזם הפסד זה – אינה  
9 נראית צודקת; ראוי להביא לידי ביטוי את העובדה שבסופה של יומם הכספי השבו,  
10 ובאופן זה להתקrb, במידת האפשר, להטלה מסאמת.

11 ...  
12 ואכן יודגש – אין הכוונה ליזור מצב בו כל דבר יוכל יכול לקזם הפסדים לאחרו בטענה כי  
13 אחרית ייגרם לו עולו; הדבר תלוי בכך שהמודבר בנישום שהפסדו בו מדובר לא נוצר  
14 מלאכותית לשם הימנעוט ממם, והנטיה מתחזקת מקום שאין לנישום אפשרות לחזור  
15 **לפעילות כלכלית ורוחנית בעtid.**".

16 דהיינו, הנחת היסוד העומדת בבסיס הניתוח של בית המשפט העליון בנוגע להירושו הייתה כי  
17 אין אפשרות להוריש את ההפסדים לאחר אריכות ימים (או להעיברים באופן אחר עד במילך  
18 חי הנישומים). אחרת לא הייתה סיבה לשער כי ההפסדים הנדונים עלולים לרזרת לטמיון, אם  
19 הקיווזו לאחרו לא יותר.  
20

21 אמן פסק דין **הירושו** מהו הлечה מרוחיבה בנוגע קיווזו הפסדים אך אני רואה כל דרך  
22 לדלות ממנו תמיכה לקיים זכות להורשת ההפסדים, וההיפך הוא הנכון.  
23

24 באשר לפס'יך **גיזת החזקות** (עמ"ה (ת"א) 1062/02 גיזת החזקות (מגן מיסודה של גיזת איןק).  
25 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (ניתן ביום 15.9.2009), אין כל קשר בין הנושא שנדון שם  
26 לבין עניינו. עניין גיזת החזקות עוסק באופן יישום הוראות 6 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל  
27 איינפלציה), התשמ"ה – 1985 ובאפשרות קיווזו הפסד (הפרש ריאלי) מנירות ערך במצב היהודי  
28 בו הוחלו הוראות החוק לסייען (כניתה לחוק, יציאה ממנה ושוב כניסה אליו). נדונה זכותה של  
29 החברה המערעת **"לשמר"** את החפסד המועבר מתוקפה אחת בה הוחל עלייה החוק לתקופת  
30 תחולת אחרת, חרף יציאתה מתחום החוק בתווך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

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

1

הערעור נדחה על ידי בית המשפט המחוזי. לעומת זאת הערעור לבית המשפט העליון התקבל לנוכח הנסיבות "היחידיות" של המקרה, והוטעם (בסעיף כי"ה לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין) כי "ההחלטה המשיב... שוללת למעשה מהמעוררת עצמה הכלפי זה [ההפסד הנדון]" וכן חייבת להמצאה הסמוכה מפורשת בחוק ו"הדברים נכונים ביותר בבית שאת מקום בו הרשות מבקשת לשולב מן הנישום פטור או נכס שנוצרו על-ידי עלי-פי חוק". ודוק: לא עלתה בעניין גזית השקעות כלשהה של העברלה של הפסדים מנישום, אלא העברלה (על פי ציר הזמן) אצל אותו נישום משנה לשנה. לפיכך אין בפסקה זו כל נפקות לסוגיות העברות.

9

67. בדומה לפס"ד גזית השקעות, גם בעניין נווה דור (ע"מ 04/1142 נווה דור נגד פקיד  
שומה תל אביב יפו 3, ניתן ביום 12.12.2012) נדונו חוראות סעיף 6 חוק התיאומים ועלתה  
השאלת האם ניתן לקゾ, מכוח סעיף 92 לפקוודה, הפסד הוני מכירית מנויות בחברה פרטית-CN  
רואה שצמיחה מכירית מנויות בחברה אחרת הנசחרת בבורסה – רוחם המוסה לפי סעיף 6 לחוק  
התיאומים. בית המשפט המחוזי השיב בחשוב לשאלת זו ופסק כי אין בחוראות סעיף 6 כדי לשנות  
את אופייה או את סיוגה של ההכנסה לכל דבר ועניין. אגב הדיוון בהיקף זכות הקיזוז בנסיבות  
ה униין נאמר כי "הפסד שנוצר אצל הנישום מהו נכס כלכלי בידיו" ובהמשך נקבע כי "מן  
הראוי להכיר בהפסדים הכלכליים שצמחו לנישום באופן רחב יחסית ולא לשולב מידיו נכס  
כלכלי ללא סמכות מפורשת בחוק". (סעיפים 27 ו-29 לפסק דין של כבוד השופט אלטובייה)

19

20. אולם שוב יודגש כי במקרה האמור עדמה על הפרק סוגיות קיזוז הפסד **בידי נישום אחד**, אותה  
21. חברת שמכירה מנויות מסוימות בהפסד ומכרה מנויות אחרות ברווח. בית המשפט כלל לא נדרש  
22. לשאלת העברת הפסד **מנישום לנישום**.

23

68. בעניין גזית גלוב (ו"ע 08/1429 גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ נגד מנהל משרד מיסוי מקרקעין  
רחובות (ניתן ביום 20.10.14)) נדון סיוגה של חברת כ"איגוד מקרקעין" לעניין חוק מיסוי  
25. מקרקעין. החברה העוררת החזקה במרכז מסחרי (קניון) אך היא טעונה, בין היתר, כי יש בדיה  
26. נכסים נוספים ובעיקר מוניטין אשר מוצאים אותה מהגדרת "איגוד מקרקעין".  
27

28

29. ועדת העדר (MPI רווייח נדב הכהן) קיבלת את טענת העוררת. רווייח הכהן כתב:

30



## בית המשפט המחוון 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 בלבבי ספק שהיו בידי חברות הKENION נכסים בלתי מוחשיים (בנוסך להסתמכי  
2        השכירות עם הדיררים), בעת שבוצעה הקצתה המנויות..."

3        "... בנוסך לכך ... ובנסיבות המקורה, כשבידי חברות הKENION היה הפסד מס מוכר הנitin  
4        לקיזוז... לא יהיה זה מרוחיקlect לקבע, כי היה בעלותה של חברות הKENION 'נכס'  
5        'נוסך'. (סעיפים 11 ו-13 לחלק האחרון בפסק הדין)

6  
7        על פי הקשר הדברים, ברוי כי עניין הפסד הווצר אך כחיזוק למסקנה העיקרית לפיה המוניטין  
8        של הKENION, 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" עשוי למנוע את סיוגו  
10      של בעל הפסד איגוד מקרקעין, שוב אין בכך כל מענה לסוגיית העברות. שוויה של העוררת  
11      שם אולי נגור במידה מסוימת מקיים הפסד בידיה (בעניין רוכש פוטנציאלי, למשל) אך אין כל  
12      בסיס להסיק מכך כי הפסד עצמו היה ניתן להעברה.  
13

14      יש מקום להזכיר כאן את שני פסקי הדין בעניין בן אליהו אשר הובאו על ידי המשיב כדי לדוגמה  
15      בעמודתו (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 המחוון  
17      בירושלים פסל את האפשרות כי הפסד שנוצר בעסק של אישة יקווז בשנת המס השוטפת כנגד  
18      הכנסות העבודה של בעלה, כאשר בני הזוג ביקשו כי ייערך להם חישוב נפרד על פי סעיף 66  
19      לפוקודה. בית המשפט הדגיש כי:  
20

21        "מלשון סעיף 28 לפוקודה גם ברור כי המחוון בิกש לאפשר קיזוז רוח והפסד של  
22        'אותו אדם' נגד 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      לאחר הגשת סיכון התשובה מטעם, ביקשו המעוררים בהליך זה להסביר את תשומת לבי  
28      לאסמכתא נספთ וחדשה, פסק הדין שנייתן ביום 4.9.2015 ע"מ 2706/11 SYBIL  
29      GERMANY PUBLIC CO.LTD נאמנות (1975) בע"מ ואח' ("ענין סיביל"). ניתנה  
30      לשופט הזדמנות להוסify התייחסות קצרה לאמור בפסק הדין הנ"ל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1

2. ראשית יוסבר כי לעניין סיביל אין כל קשר ישיר לתחום המסים. מחזקי אגרות חוב שהונפקו  
3 על ידי חברה הרשותה בכספי ביקשו לנוקוט נגדה הליכי פירוק בבית משפט בישראל ועל פי  
4 הדין הישראלי. במקודם הדיון עמד פירושו של סעיף 380(א) לפקודת החברות (נוסח חדש),  
5 התשש"ג-1983, ובפרט האמ' נתן לומר בנוגע העניין כי החברה המנפיקה הינה "חברת חוץ"  
6 שיש לה נכסים בישראל". לפי דבריו של כבוד השופט מלצר, שאלת זו תתרբר "בשים לב  
7 למאטריה המשפטית שבה עסקינו: פירוק תאגיד זר לפי כללי המשפט הבינלאומי הפרטי"  
8 (סעיף 44 לפסק דין). בהמשך נאמר:

9

10 "...המונה: 'נכס' מופיע בחקיקה ובפסקה במגוון רחב של הקשרים, והוא עשוי  
11 לבוש ולפנות האגדות משתנות, רחבות או צרות, כתלות במאטריה המשפטית  
12 הקונקרטיבית בה מדובר. דומה כי המשותף לכל פירושיו הלשוניים של המונה האמור  
13 הוא שבכלום - 'נכס' נחשב בדבר רכוש, אשר טמון בחובו ערך כלכלי." (סעיף 50 לפסק  
14 הדין)

15 ...

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

19

20. על רקע זה, בית המשפט העליון הגיע לשתי מסקנות עיקריות לפיהן (א) "ניהול עסקים" בישראל,  
21 כשלעצמם, אינם מהוות "'נכס'", ו-(ב) פועלות הנפקת האג"ח בישראל לשם גiros hon יוצרת עבור  
22 החברה המנפיקה "פוטנציאל רוח", המקביל ל"יכור השתכרות" אצל אדם יחיד:

23

24 "גירוס הכספי משמש מנוף להגשה עדיה העסקיים של החברה-המנפיקה,  
25 לרכישת נכסים, ולצמיחה כלכלית. כמובן, הנפקת אגרות חוב היא פעולה שנועדה  
26 לייצר, עבור החברה-המנפיקה, נכסים עתידיים, וניתן, מבחינה מושגית, לראות בה  
27 משום השקעה בפוטנציאל הפket הרוחות הצפי 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

1        "אשר על כן, בשלב המוקדמי שבו עוסק סעיף 380(א) לפוקה, שעניינו רכישת סמכות  
2        לדיוון בפירוקה של החברה – ניתן עדין המשיך להכיר ב'כשר ההשתכורות' של  
3        החברה, שנוצר כתוצאה מהנפקת אג"ח בישראל, נכון שמצוות בישראל – ואשר די בו  
4        כדי לבסס את סמכותו של בית המשפט הישראלי לדון בפירוק לפי הסעיף הנ"ל".  
5        (סעיף 83 לפסק הדין)

73. יוער כי בית המשפט העליון בעניין סיביל הדגיש את חשיבות מותן פרשנות מרחיבה למונח "נכסים"  
7 בקשר להمسויים הנדון וזאת על מנת לישב את הדין הישראלי עם המוגמה הבינלאומית באותו  
8 תחום על פיה סמכות פירוק מקומות נרכשת "על סמך קייטוריונים מהותיים של 'מירב  
9 היקאות'" ולא דזוקא בזכות הימצאים של נכסים במדינתה (סעיף 72 לפסק הדין).  
10

<sup>74</sup> אבן, בסעיף 78 לפסק הדין, כאמור, בדברים הבאים:

...קיימות נסיבות מסוימות, הגם שלא ניתן של אלה בעניינו, שבחן חוב (או גלגולו של אותו חוב) טומנים בתוכם ערך כלכלי עבור **החivist**. במקרים אלו, החוב יהווה 'נכס' של החivist, במובנו הרחב של מונח זה. לדוגמה, כאשר החוב לובש צורה של הפסד, ניתן למכוור אותו או לקזזו לפי סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסת [נוסח משולב] (ולබך שעסקת המכר לא תסוווג כ'עסקה מלאכותית' כמשמעותה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסת [נוסח משולב]) – רואו באופן כללי: ע"א 3415/97 פקיד שומרה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חバラ לבניין פיתוח ומימון בע"מ (ת"א) 31.7.2003). במיוחד בפסקה 14 לפסק-הדין; עיינו גם בחותות דעתינו: ע"א 11/9060 נון לאומי לישראל בע"מ נ' איל ארנברג (22.9.2014); השוו: ע"מ (ת"א) 46960-07-13 ספידי לינק בע"מ נ' פקיד שומרה (05.07.2015). דוגמה נוספת מזכירה עסקאות לרכישת חוב שנuced למימון נכס ספציפי, בניסיבות שהבן שווי השוק של הנכס פחות. אלו דוגמאות למקומות מובהקים וكونקרטיים, שבהם חוב עשוי להניב תמורתה כספית עבור החברה, ולסייע לה לפרק את התחריותה...".

75. לモתר לצוין כי בעניין סיביל בבית המשפט העליון לא נדרש להכריע, לא במשרין ולא בעקיפין,  
76. בסוגייה האם ניתן להעביר הפסד מנישום אחד לשנהו ואם כן באיזו נסיבות. יתרה מזאת, נראה  
77. כי בבוד השופט מאלץ לא התקווו לחשיך דבר בנושא מעמדו של הפסד לצורכי מס בסוג של "נכש".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1 דהינו בדבר בעל ערך כלכלי בידי החייב (בעל הפסד), אלא הביא את הדוגמא כדי להראות כי  
2 מצב של חבות עשוי להצמיח יתרון כלכלי מסוימים 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 **רוביינשטיין** ואת פסק דין **ארנברג** (וגם את עניין  
6 **ספידי לינק**), ואין למצוא בפסק דין אלה כל תמייהה לסבירה כי ניתן **למכור הפסד מניסיונות**  
7 **לניסיונות** (בנבדל מאפשרות מכירת מניות בחברה שהיא **בעל הפסדים**) ; כפי שהשופט מילץ 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 לטובות הבנק" (סעיף 31 לפסק הדין). דומה כי היביטוי  
10 "עסקת המכרך" המופיע בסעיף 78 לפסק דיןו של כבוד השופט מילץ בעניין **סיביל** אכן מכוון, לפי  
11 הקשר הדברים, וביחود לנוכח החפניה לעניין **רוביינשטיין** כאסמכתא, עסקת מכירות מניות  
12 בחברה **בעל הפסדים**. יוער כי בעניין **סיביל** עצמו לא צוין אם החברה הקפריסאית הייתה  
13 נישומה למסחרות בישראל ואם כתוצאה לכך היו בידי החייב הפסדים בעלי ערך כלכלי **כאן**.  
14  
15  
16

17  
18 77. לסייעים חלק זה, נשוב ונאמר כי לא מצאו בפסקה 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 לבעלייהם (הניסיונות שsspgo את הפסדים) אינה מובילה לכך שניתן להעבירה,  
21 להמחחות או להוריש אותם מנישום לנישום.  
22

### ח. אם קיימים רצינגד להרשות הפסדים (ואם כן, באיזו נסיבות?)

23  
24 78. כמו所述 בחלק ה לעיל, אין למצוא בסעיף 28 לפוקודה, או בכל הוראה אחרת בפקודה, עיגון  
25 לקיומה של זכות להוריש או לרשות הפסדים. כפי שנמצא, מגנוני קיזוז הפסדים המוסדרים  
26 בפקודה מכוונים לחישוב ההכנסה החייבת של "אותו אדם" אשר בידיו נצרו הפסדים.  
27  
28

29 האם בכל זאת ישנים נימוקים פיסקליים כבדי משקל העשוים לחייב, ولو בדוחק, תוצאה אחרת,  
30 חרף העדר לכואורה של עיגון בלשון הפקודה?  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1. ראיינו בחלק ו, כי חוק הירושה אינו מספק תשובה וגם בו אין כל סימן לכך שיש לכלול ב"עקבון"  
2. של אדם את החפדים שעמדו לרשותו בעת פטירתו.

3.  
4. גם האמרה שהפסד לזכריים מהו סוג של "נכסי" אין בה כדי להושיע. במושג "נכסי" אין ההדרה  
5. אחידת והמשמעות של המונח עשויה להשנות מהקשר חיקתי אחד לשנהו, ואף אין תמיינות  
6. דעים באשר לתוכנות הבסיסיות הנדרשות כדי שדבר ייחשב לנכס (פרט לדרישת היסוד כי ניתן  
7. לבטא את ערכו של הדבר במונחים כספיים). הניסיון ללמד על העברות של דבר (הפסד, למשל)  
8. מחייבנו "נכסי" מניא את המבוקש מפני שהוא יוצא מתחום הדרישות של דבר (היאו של דבר  
9. "נכסי" (בכל הקשור שהוא) הוא יכולת העברתו מאדם לאדם, ולא היא).

10.  
11. מיסיבה זו נראה כי העיסוק בשאלת סיוגו של הפסד כ"נכסי" אינו מקדם אותו לפתרון סוגית  
12. העברות. לדעתינו השאלה האם האמתה היא האם רעיון הורשת החפדים כלל עולה בקנה אחד,  
13. מבחינה מוחותית, עם שיטת קיזוז החפדים הנוהגת בפקודה?

14.  
15. אם נשוב ליסודות הפקודה נראה כי:

16.  
17. א. המונח "הפסד" עצמו אינו מוגדר (וראו סעיף 16 לחוות דעתו של כבוד השופט הנדל בעניין  
18. הירושzon הניל) אולם עולה כי ממשמעותו הוא מצב של עודף הוצאות מוכחות על פני הכנסות,  
19. דהיינו הפסד משקף "מצב חשבון".

20.  
21. ב. סעיף 28 שעוסק בקייזוז החפדים, נמצא כאמור באותו חלק בפקודה (חלק ג') שמסדייר את  
22. "יחסוב ההכנסה לעניין מס".

23.  
24. ג. בסעיף 28(ב), שעוסק בהפסד מועבר, אין כל אזכור של "זכות קיזוז" אלא מותכו (מחייב)  
25. לאופן קיזוזו של הפסד מועבר: "יועבר סכום ההפסד .... ויקוזו... והכל ובלבך שם ניתן  
26. לקוזז את הפסד באמצעות השנים, לא יותר לקוזזו בשנה לאחריה" (סעיף 28(ג) מאפשר לנישום  
27. לבקש שהפסד לא יקווז לפי הוראות סעיף 28(א) ו-(ב) בנסיבות מוגדרות).

28.  
29. על כן, לכל היוטר ניתן לומר כי לנישום יש **זכות לדרישת פקידי השומה כי קיזוז הפסדיין יעשה**  
30. בהתאם להוראות הפקודה העוסקות בכך, וזאת חלק מ"יחסוב ההכנסה לעניין המס". ואם  
31. יחולק הנישום על השומה שנערכה לו, זכותו להגשים השגה ובהמשך גם ערעור לפי הוראות  
32. הפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

- 1 כזכור, בעניין ברוג, בית המשפט המחוזי כינה את כוחו של הנישום לדרוש עירicת הקיוzo "זכות  
2 אובליגטורית מול רשות המיס, המהווה נכס בעל שווי כלכלי". בין אם מקורה של הזכות הוא  
3 בדיי החובים או במשפט המינלי, מהות הזכות היא **הציפיה כי פקידי השומה יעדוך את**  
4 **השומה לפי הכללים הקבועים בפקודה**, ובראשם הוראות סעיף 28. האotto לא. ציפיה זו נוגעת  
5 לשומתו של אותו נישום בעל ההפסד ("אotto אדם") ולא לשומתו של כל נישום אחר.  
6
- 7
- 8 83. אbehir כבר כאן כי לדעתך אין כל הצדקה או מקום לאפשר **סיכון של הפסד**, לא על ידי חבר בני  
9 אדם ולא על ידי נישום יחיד. הכרה בזכות למכור, להמחות, להסביר או להעניק הפסד צבור מניסיומ  
10 לנישום תחתיתא לחולtin את תכלית קיוzo הפסדים כפי שפורטה לעיל ווללה לגרום לפגיעה  
11 הרסנית באוצר המדינה. הפסד אינוו "שטר" המוגלם חוב כספי מהמדינה לנישום אלא **נתון**  
12 **שומתי (tax attribute)** שיש להביאו בחטלת מס אמרת על נישום מסוימים על פני ציר  
13 הזמן. (הדין שונה מבון לגבי זכותו של נישום להחזיר מס ששולם ביטר. זכות חלוטה כאמור אכן  
14 מהווח חוב מהמדינה לנישום, ונינתן למשל להטיל עיקולצד גי על החזר שטרם בוצע (והשו סעיף  
15 2(ג) לחוק קיוzo מיסים, התשי"ס-1980). נראה כי גם מינעה במישור המהותי להמחות לולת  
16 זכות לקבלת החזר מס, אם כי במישור הטכני על פי תקנות מס הכנסת (החזר מס יתר), התשמ"ד-  
17 1983, מס ביטר יוחזר על ידי זיכוי חשבון הבנק של הנישום עצמו).
- 18
- 19 כמו כן קשה להעלות על דעתך כל נימוק של יעילות כלכלית או בדבר שככל שוקים העשו לחזדק  
20 "ניווד" הפסדים צברים מניסיומ לנישום (כפי שהදעת לא תסבול "ניווד" של הוצאה מניסיומ  
21 לנישום לצורך ניכוי מההכנסה החיבת, הרי הפסד צבור אינו אלא תולדה של עדף הוצאות  
22 המותרות בניכוי "לשם בירור הכנסתו של אדם" (לשון סעיף 17 רישא לפקודה – ראו סעיף 52  
23 לסייעי המשיב).
- 24
- 25 הייתי דוחה איפוא מכל וכל טענה **על בעירות כללית של הפסדים**.
- 26 אם כן, נשאלת השאלה האם יש מקום ליצור חריג (דהיינו, להכיר בעירות מוגבלת) למקרה של  
27 הורשה. לדעתך התשובה לכך היא שלילית.
- 28
- 29 84. נזכיר כאן את תכלית היסוד של מגנון קיוzo הפסדים כולם: מיסוי צודק של התעשרותנו  
30 האמיתית של אדם על פני ציר הזמן חרף האילוץ לעורך שומות לפי ייחדות זמן "מלאתוות",  
31 דהיינו שנות מס. מושא הטענה הוא מיסוי התעשרות האמיתית של **אדם אחד אשר פועל על פני**  
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

שנים אחדות. נקודת היחס איננה **הפעילות עצמה**. הרי בנסיבות הקיזוז האופקי (סעיף 28(א) לפוקוד) ניתן לקזוז הפוך כנגד הכנסה מכל מקור אשר הופקה על ידי אותו אדם באותה שנה. פעילות עסקית רוחנית עשויה להשאר בלתי ממוסה אם לאדם שניהל אותה יש פעילות עסקית אחרת בה הפסיד. איננו תרים אחר "התתעשרות האמיתית" בתנום פעילות מסוימת דזוקא. כך גם בקיזוז האנכי (סעיף 28(ב)) : הפוך מעסיק שנוצר בשנת מס אחת יכול להתקזז גם כנגד רוחנית שיכונה **פעילות אחרת ונפרדת** בשנה עתידית ואף כנגד הון עתידי ממכירת נכס ששימש בפעילויות אחרת (הדברים נאמרים כמובן בכפוף לנורמה האנגי – **תכוניות המימוש** במקרה של רכישת חברות רק בשל הפסדייהן (ראו סעיף 59 ואילך לעיל)).

בקשר זה יכולתם הכלכלית של נישומים אחרים כלל אינה שיכת לעניין. הפסדיו של פלוני אינם רלבנטיים למיסויו של אלמוני ולא נערך חשבון "מצרפי" של כל הנישומים מול אוצר המדינה. מבון זה הפסדיו של פלוני אכן עלולים לדודת לטמיון עם פטירתו.

85. איני סבור כי מתקיים בעצם מצב ההורשה כל פרט שמצויך סטייה מהעיקרונו האמור והנחלת הפסדים לידי יורש: לא קרובה משפחתית בין המוריש לבין היורש, לא המשכת הפעילויות העסקי של המוריש בידייו של היורש, ולא הקניית נכסיו המוריש לידי היורש כתוצאה מההורשה.

אפרט.

86. ברוי כי קרובה משפחתית שלעצמה איננה יכולה להצדיק הורשת הפסדים. אם למשל אב ניהול עסק מסוים וצבר בו הפסדים לפני פטירתו, אין הצדקה פיסקלית - לאור תכילת מגנון קיזוז הפסדים כמפורט לעיל - לאפשר לבתו "לרשת" הפסדים אלה ולקוזם כנגד הכנסותיה מעיסוק או מקצוע אחר בו היא עוסקת (או כנגד הון מIMPLEMENT נכס שהוא בעלותה).

87. לטעמי אף המשכיות בניהול העסק לא תצדיק את הורשת הפסדים. אם בדוגמה הניל הבת תפיק הכנסות עצמאית מניהול העסק אשר נוסד על ידי אביה, אז הפסדי האב לא יהיו ניתנים לקיזוז בידיה. מנגד אם בידי הבת קיים הפסד עסקי ממוקר אחר היא זכאית לקזוז כנגד רוחנים מהפעילויות שהיא "ירשה" מאביה. כאמור, נקודת היחס של שיטת קיזוז הפסדים איננה הפעולות הכלכלית אלא הנישום עצמו, ובנסיבות מסוימות "עזרה ידית" מנישום לניסיונו הפסדים שנוצרו בה אינם עוברים אליה 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 חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקיד שומה חולו

יש להזכיר כי במקרה דן פעילות הקונדיטוריה לא נמשכה בידי המערערים אלא למספר חודשים בלבד לפני שהופסקה.

88. האם ירושת נכס ששימש בניהול עסק בידי המוריש עשויה לשנות את התוצאה ולהצדיק הורשת הפסדים העסקים יחד עם הנכס? סבורי שלא. הבעלות המשפטית בנכס, לאחר הורשתו, מוחנת מהבעל בו כפי שהיא בידי המוריש. הפסדים העסקים שהיו בידי המוריש אינם "צמודים" לנכס זה או אחר אשר שימוש בניהול העסק. לדעתינו, עצם ירושת נכס כאמור אינה מקנה לירוש "זכות גישה" להפסדי המוריש. מעבר לשורה של קשיים פרקטיים שהיו נזרים אילו היינו מאמצים גישה המותרת הורשת הפסדים בעקבות נכסים (כפי שיפורט בהמשך), הדבר אינו מתחייב משיתות קיומו הכספיות ואינו מתיישב עמה. כפי שכבר הוזג, השיטה הנהוגה מתמקדת בעריכת חשבון המס של נישום מסויים בהתחשב במידת התעשרותו על פני ציר הזמן. הפסדים נלקחים בחשבון בקשר זה. הם אינם נלווים לפועלות הכלכלית עצמה, שעשויה לעבור לידיים אחרות. באותה מידה, לתפיסתי, הפסדים אינם צמודים לנכסים ששימשו בניהול הפעולות הכלכלית. הפסדים הם "של הנישום" עצמו מובן זה שהם מובאים בחשבון על מנת להטייל עליו מסامت.

(בשולי נקודה זו צוין כי הזכיות במבנה אשר נמכרו על ידי המערערים בספטמבר 2009 הגיעו לידיים בשני שלבים - החלק הקטן עוד בעת פטירת אביהם בשנת 1974 והחלק הגדל עם פטירת המנוחה בשנת 2009. השבח נוצר ממיקרת כל הזכיות. היוות וחלוקת הקטן האמור לא הגיע לידי המערערים כתוצאה מפטירת המנוחה אלא היה בידיים קודם לכך, אז לגביו הטיעון הוא מוחלש עוד יותר – על איזה בסיס ניתן להצדיק קיומו הפסדי המנוחה נגד שב שזכה למערערים ממיקרת נכס שהוא בידיים מלכתחילה? אכן, כאמור, קושי נוסף זה קיים רק לגבי החלק הקטן ואין היבט זה משקל של ממש בהכרעת המחלוקת.)

89. אוסיף, למללה מן הצורך, כי אף במקרה שבו נמשכת הפעולות העסקית של המוריש בידי היורש והיורש גם ירש את הנכס בו מתנהלת הפעולות, אין בסיס להתרת קיומו הפסדי המוריש כנגד הכנסותיו של היורש – לא כנגד הכנסות פירוטיות מניהול שוטף של העסק ולא כנגד הכנסה הונית ממימוש הנכס העסקי (או ממיושם כל נכס אחר שיש בידיו). אולם כאמור, במקרה הנוכחי פעילות הקונדיטוריה לא נמשכה בידי המערערים ולמעשה רק ירושת המבנה יכולה, על פי הטענה, להוות עילה לקיומו הפסדים המועברים לידיים, ולפיכך אי התרת קיומו הפסדי המנוחה במקרה זה הוא בבחינת קל וחומר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

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

1

### ט. הצמדת הפסד העסקית לנכס העסק – היבטים מעשיים

2

3  
4. ב מקרה דן הנسبות פשוטות ותמיינות לכאהר וניתן להבין במישור האינטואיטיבי מודיע  
5 סבורים המערירים כי יהיה זה נכון לאפשר להם לקוז את הפסדייה של המנוחה – אשר נוצרו  
6 מ פעילות עסקית שהתקיימה במבנה – כנגד הרוחה שנפל לידיים ממכירתו אותו מבנה.

7

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

11

12. במקרה חנדו סכום הפסדים העסקים הינו נמוך מסכום השבח שנצפה ממכירתה המבנה. מה  
13 יהיה הדין במקרה אחר בו סכום הפסדים הצבורים גבוה מרוחה החון המופק ממכירת הנכס  
14 בידי היורש? האם עצם ירושת הנכס העסק, יהיה שוויו אשר היה, מקנה לירוש "גישה" **לכל**  
15 הפסדים העסקים של המוריש? אם לא, על סמך מה תקבע ההגבלה?

16

17. מה יהיה הדין אם נכס שימוש לניהול עסקיו של המוריש רק באופן חלקי ( מבחינת שטחו הכלול  
18 של הנכס) או שימוש כאמור רק לשירותים? האם גם במקרים אלה יותר לירוש הנכס לקוז את מלאה  
19 הפסד הצבור או האם פקיד השומה יידרש להתריר את הקיזוז באופן חלקי?

20

21. מה יהיה הדין אם מספר נכסים שונים ישמשו בעסקו המפסיד של המוריש ורק אחד מהם עבר  
22 בירושה או הם עוברים בירושה לירושים שונים? איזה נתח מההפסדים העסקים הכלולים יוחס  
23 לירוש נכס פלוני?

24

25. ומה יהיה גורלם של הפסדים צבורים במקרים בהם יתגלו סכום משפטי בין ירושים שונים על  
26 הזכאות לרשות, והቤלות בנכסי העוזן (ואף זהות היורשים) אינה מתבהרת משך שניים?

27

28. במקרה דן המבנה נזכר כחמשה חודשים לאחר פטירת המנוחה. מה יהיה הדין במקרה אחר  
29 בו הנכס הנירש יוחזק לתקופה ארוכה יותר ואף ייעשה בו שימוש בידי היורשים לשם הפיקת  
30 הכנסה עסק אחר? האם גם במקרה כגון זה יותר קיוזם של הפסדי המוריש כנגד השבח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1 במכירה עתידית של הנכס, למטרות שהקשר (הנטען) בין הנכס לבין החפדים עומם, הן בשל  
2 חלוף הזמן והן בשל השימוש העסקי החדש שנעשה בנכס על ידי היורשים? היכן הגבול?

### ג. התיחסות לטענות שונות שהלו המערערים

6. אפנה כאן לדון בשורה של טענות שונות אשר הולו על ידי המערערים בסיכוןיהם. הטענות הן  
7 כבודות משקל וראוות להתייחסות מפורטת.

#### הורשה כאירוע בלתי רצוני

9. המערערים הדגישו כי הורשה היא **אירוע בלתי רצוני**. העניין הוגש על מנת להראות כי אין חשש  
10 לביצוע פעולות מלאכותיות אם תותר הורשת הפסדים (לעומת סיכון רצוני של הפסד בדרך של  
11 מכירה או חמאה, למשל).

12 ראשית, יעור כי אמנים פתרתו של אדם בדרך כלל איננה רצונית או מכוונת, אך **אופן הורשת**  
13 עצבונו בחחלה עשוי להיות דבר רצוני ומכוון. כל צוואה נועדה לבטא את רצונות המוריש לגבי  
14 חלוקת רכשו (ואם ירידתי לסוף דעתם של המערערים, טענתם העיקרית בעניין הורשת הפסדים  
15 איננה מוגבלת להורשה על פי דין בלבד, דהיינו בהעדך צוואה, אלא היא תקפה באותה מידת  
16 לגבי הפסדי מוריש שערך צוואה. נשוב בהמשך לנושא צוואות).

17 מעבר לכך, לדעתי אין בעובדה כי הפטירה היא **אירוע בלתי רצוני** כדי להעלות או להוריד לעניין  
18 הצדקת העברת הפסדי הנפטר לירשו. הצדקה זו חייבת להבחן לפי תכליות הוראות קיזוז  
19 החפדים (כפי שנדונו לעיל) ואם מצאנו כי הורשת הפסדים אינה מוגשימה את התכליות  
20 האמורות, אז העדך חש לפועלות מלאכותיות לא יכול, כשלעצמו, לשנות את הניתוח או את  
21 התוצאה.

#### הזרזיות

22 98. לגישת המערערים, **עקרון ההזרזיות** מחייב התרת הורשת הפסדים:



## בית המשפט המחוון 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 במומת בעל הכנסה במשך שנת-המס,  
2        יהא נציגו האישičי החוקי – והרי היורש נכלל בבתיו זה – חב במס שהנפטר היה חייב  
3        בו אילו היה בחיים.  
4        עוד קובעת הפקודה, כי לאחר פטירתו של הנפטר אין עזבונו בא במקומו נניסום בשל  
5        הכנסות שיתקבלו מנכסיו הנפטר, אלא ‘מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו  
6        החייבת של העזבונו מהכנסות של היורשים לפי חלקייהם בהכנסות העזבון’.  
7        ככלומר הפקודה מציבה במקום הנפטר את יורשו ולא את עזבונו...  
8        מצב חוקי זה אך מחזק את עדות המערערים לפיה הפסדיו של המוריש עוברים  
9        ל יורשו, שהרי כלל ההזדויות... מחייב, כי הפסדים ייויחס ל יורשים באותה דרך  
10      שבה מיוחסת להם הכנסה החייבת.” (מתוך סעיפים 54 ו-55 לסיומי המערערים).  
11  
12      טיעון זה אינו 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 והוא  
14      ממילא מוגבלת לסכומים שקיבל היורש בירושה מהעזבון (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 כਮובן להוראות סעיף 28 לעניין קיוזם. אין  
17      היורש אחראי לחובות המס של מוריש מעבר לכך וכן לא בראור מודיע הפסדיו של המוריש צרכיים  
18      לעמוד לרשותו של היורש לצורך קיוזו כנגד הכנסות היורש בשנים הבאות.  
19  
20      ספיגת הפסד  
21  
22      99. המערערים אף גורסים כי הם “ספגו”, ولو בעקיפין, את הפסדים הנדונים (טיעון זה בא על מנת  
23      ליישב את עדותם עם העיקרונו המבוואר בפסק הדין רוביונשטיין ובן ארוי – ראו סעיף 9 לעיל).  
24      לפי הטענה, הפסדי המנוחה משקפים אי הצלחה בעסקי הקונדייטוריה, דבר שגרם לצמצום  
25      עושרה של המנוחה ובהתחלה אף לצמצום היקף הנכסים הנכללים בעזבונה (ראו סעיפים 51 ו-  
26      52 לסיומי המערערים). איני יכול לקבל טענה גורפת זו. כוונת הפסיקת הीיתה כਮובן לאדם  
27      ש”ספג” הפסד בגיןום, כמו שהיא עשוי להתחייב במס אילו נצחח רווח ולא גרים הפסד. אין  
28      הכוונה לכל הדורות הבאים שעוררם נפגע (אולי) בעקיפין או בעקיפין בשל כשלונות  
29      עסקיים של דור האבות והאמותות. יתרה מזו, אף יורש פוטנציאלי אין זכות קנייה לרכשו של  
30      המוריש עד להtagבשות זכות כאמור, על פי דין או על פי צוואה, בעת הפטירה. המוריש עשו  
31      להחליט למצוות את רכשו לזכים אחרים, להעניק את הרכוש בתמורה עוד בחיים, או לצורך את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

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

1       הנו ולא להותיר דבר לירושים. מכיוון שכך, הפסד שנוצר בעסקי המוריש במהלך חייו איננו גורע  
2       בעת היוצרכותו מכל זכות, המציה כביבול בידי יורש-בכוח, לרשות עזבונו גדול יותר.  
3

### הקשר לחישוב השבח

4       100. המערערים שבים וטוענים כי יש להרשות להם לנצל את החפסדים העסקיים של המנוח -  
5       אשר נוצרו תוך שימוש במבנה הנדרש לצורך ניהול העסק - מפני שהם, הירושים, חיבטים במס  
6       הוני גם בגין שבך **שנ匝מַח בתקופת בעלות המנוחה במבנה**. לגישתם, כל תוכאה אחרת אינה  
7       צודקת. נוכיר כי ככל השבח החביב במס במקרה של נכס מקרקעין שנתקבל בירושה הוא  
8       ההפרש בין שווי המכירה מצד אחד לבין שווי הרכישה **בידי המוריש** (העלות ההיסטורית) מצד  
9       שני. על **פניהם** יש טעם בטיעון זה. אולם לאחר עיון, אני סבור כי התוצאה האמורה  
10      מתבקשת.  
11

12       101. חיובם במס של הירושים בעת מכירת המבנה בגין כל השבח שנ匝מַח ממועד רכישתו הוא  
13       פועל וכך **עקרון רציפות המס** (או "עקרון רציפות תקופות השבח"; ראו נדר, **מס שבת**  
14       **מרקיעין**, חלק ב, פיסקה [403]).  
15

16       17. עקרון זה מבטיח כי מקטע השבח אשר נוצר לפני ההורשה לא יחמק מרשת המס. הוצרך  
17       ברציפות בהקשר הנוכחי נבע מן הכלל שההורשה אינה מהווה אריווע מס (זהינו אינה בבחינת  
18       "מכירה"). בסיס הכלל האמור עומדת מדיניות: היהות ואין במצב ההורשהימוש כלכלי אמייתי  
19       (אין "מפגש עם כספי"), לא יהיה זה צודק להטיל מס על הרווח הריעוני, בהעדר מקורות נזילים  
20       لتשלומו. מדיניות זו היא כמובן פן של עקרון אחר, **עקרון המימוש**. על כן, לעניין **משטר המיסוי**  
21       ההוני (בין לפיקוח מיסוי מקרקעין ובין לפיקודת מס הכנסה) ההורשה אינה נחשבת  
22       כמכירה ויונה "כניתה לנעלאים" הן לעניין מועד רכישת הנכס והן לעניין עלותו המקורית.  
23

24       25. אולם השלכותם של כללים אלה אינה משתרעת מעבר לשיטה הנהוגה למיסוי רווחי הון ושבח  
25       ובודאי אינה גורמת לכך שריאו במוריש הנכס ובירושיו כאילו נישום אחד הם, לכל דבר ועניין.  
26       26. כאמור הרציפות מתבטאת בשניים בלבד: ממועד רכישת הנכס ומחייב המוקרי וזאת לשם חישוב  
27       הרווח ההוני מכירתו (סעיפים 26 ו-37 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 88 לפוקודה) ואין הרציפות  
28       אמורה לגרום כל תוכאה פיסקלית נוספת. הרציפות אינה באה כדי להכביר על הירושים אלא  
29       היא פועל יוצא הכרחי מה"דילוגי" שנעשה מעל איזור ההורשה, כאמור. אין להניח כי המחוקק,  
30       בישמו את **עקרון המימוש** על מנת שלא למסות את עצם הורשת הנכסים (בהעדר נזילות לתשלום  
31       32)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1 המס) התכוון להניג אותה נשימה (ובדلت האחורייה) גם "רכזיות" בקייזו הפסדים עסקיים,  
2 וזאת בהדרר כל עיגון לכך בסעיף 28 לפוקודה, המצדיר את נושא הקיזוז.

### עניין ניכוי הփחת

102. 6. הן בסיקומי המערערים (סעיף 60) והן בסיקומי התגובה שהוגשו מטעמים (סעיף 5), מציגים  
7 ב"כ המערערים את חוסר הצדκה בכך שחלק מהפסדי המנוחה שהוא לא זכחה ליהנות  
8 מהם נבע – לפי ההנחה – מטיבעת סכומי פחת על המבנה, ואילו לצורך חישוב השבח במכירת  
9 המבנה אותן סכומי פחת שימושו להפחית את "יתרת שווי הרכישה" של המבנה (בהתאם  
10 להוראות סעיף 47 לחוק מסויי מקרקעין) ולהגדיל באותה מידת סכום השבח החיבב במס  
11 בידי היורשים. כך נטען:

12  
13 "יש להניח, כי חלק מההפסד העסקי המועבר נוצר בתוצאה מהפחota שנדרש על ידי  
14 המנוחה בגין המבנה.ברי אפוא, כי יישום עמדתו של המשיב יביא לתוצאה אבסורדית  
15 לפחות לא הקטין את הרכנשה החייבת במס של המנוחה ואף לא של המערערים –  
16 ירושה, בעוד שעלות המבנה לצורך חישוב השבח בידי היורשים (המערערים)  
17 תוקטו." (סעיף 60 לסייעי המערערים).

18  
19 103. נמצא כי בסיס הטיעון הנ"ל מונחת ההנחה כי חלק מההפסד המועבר נבע מפחota שנتابע  
20 בגין המבנה. הנחה זו לא הוכחה וברישומת העובדות הבוטסכוות – אשר מהווה את התשתיות  
21 העובdotיות הממצאה לפסק דין זה – אין כל התייחסות לעניין הפחota.

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 שנتابעו,  
26 המערערים מניחים הנחה נוספת לפחות לפיה סכומי הפחota לא הביאו לחסכו במס בפועל בידי המנוחה  
27 כי מילא היו בידי די הפסדים, גם בלבד הפחota, על מנת לאפס את הרכנשה החייבת ("הפחota  
28 לא הקטין את הרכנשה החייבת של המנוחה"). אין כל עיגון עובדתי להנחה זו ובהדרן נתונים אין  
29 אפשרות לדעת אם נחסן או לא נחסן מס בזכות הפחota.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

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

1. מעבר לכך, ולגופו של עניין, אין למצוא בטענה זו של המערערים הצדוק להתרת הורשת  
2. הפסדים. מקרה הפחת הוא למשה "תמונה הראי" של מקרה של שיפוץ (חוני) של מבנה (וגם  
3. לגבי שיפוצים ושיפורים במבנה הנדון לא נקבעו עובדות מוסמכות). בעוד שפחת מהויה הוצאה  
4. בייצור הכנסה (בהתאם לסעיפים (8) ו-21 לפוקודה) אך מגדיל את השבח מכירת הנכס  
5. בהתאם ל██ 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הוצאות בעליות אופי הוני שהוצאו לשיפוץ או לשיפור  
6. המבנה לא יותרו בניכוי שוטף לעניין מס הכנסה (ראו סעיף (4) לפוקודה) אלא יותרו **נכסי** בשל  
7. השבחת המקרקעין בחישוב השבח על פי סעיף (1) לחוק מיסוי מקרקעין.  
8.

9. ניכוי השבחה לפי סעיף (1) לחוק מיסוי מקרקעין יותרו **גם בידי יירוש** – אף אם הוצאה הוצאה  
10. בפועל על ידי המוריש (ראו סעיף (12)(א) לחוק מיסוי מקרקעין; נמדד, שם, פיסקה [1108])  
11. וזאת מפני שתוצאה ההסדר בעניין ניכויים בגין השבחה היא **"חיית הוצאה ו"הצמדה"**  
12. הוצאה לנכס עצמו (או ליתר דיוק, לשווי הרכישה שלו).  
13.

14. לעומת זאת לגבי הוצאה פחת ההסדר הוא הפוך: הוצאה מותרת בניכוי שוטף לצורך חישוב  
15. הכנסה החייבת במס הכנסה ואינה נדחת על מנת להווסף למחרתו המקורי של הנכס. לפיכך  
16. אם המנוחה הייתה זכאית לתבע הוצאות פחת בקשר לבנייה וכן עשתה, הרי שווי הרכישה של  
17. המבנה חייב לקטונו בהתאם. ואם נוצר הפסד בגין ניכוי פחת, אז הפסד זה אינו שונה מכל  
18. הפסד אחר (למשל הפסד שנובע מתיקונים שוטפים (פיורוטיים) שבוצעו במס הכנסה) ושאלת הורשת  
19. הפסד כאמור אינה שונה מהשאלת הכללית בה עסקינו.  
20.

21. אודה כי לא נהיר ההיקש ש牒 ביב המערערים לעשות מן ההחלטה שניתנה בעניין ויע' 106  
22. 1005/09 שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר-שבע (ניתן ביום 11.4.2010); בעניין ויע' 18232-05-11-18  
23. ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (ניתן ביום 6.8.2012), או בעניין ע"א  
24. 8138/06 סלוון מרכז נ' מנהל מיסוי מקרקעין (ניתן ביום 11.2.2008) (ראו סעיף 60 לסייעי  
25. המערערים). שם, בין היתר, נדונה השאלה האם מן הרاوي להקטין את שווי הרכישה של נכס  
26. מקרקעין בשל פחת שניתן היה לתבע לפי הפוקודה אך לא נתבע בפועל, ותשובה ההחלטה הייתה  
27. שלילית.  
28.

29. כאן, מבקשים המערערים מבית המשפט לראות בהם כ"אותו אדם" יחד עם המנוחה לצורך  
30. יישום סעיף 28 לפוקודה וכן מבקשים מבית המשפט להניח כי המנוחה תבעה פחת בגין המבנה  
31. וכי חלק מההפסד המועבר נבע מסכומי הפסות. אם כך הם פניו הדברים, הרי ההחלטה הניל'

32. מחייבת את המסקנה כי יש הצדק 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' פקי"ד שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקי"ד שומה חולו

1 בפסקה האמורה תימוכין לכך שיש מקום להמשיך ולבורר האם המנוחה "ינהנתה" כלכלית  
2 מتابיעת הפחת ובאיוז מידה.

3  
4 כאמור מילא לא מונחת לפני נשתייה עובדתית לבירור שאלת זו במקרה דן.  
5  
6

### 7 ו"א. תהיות והrhoורים נוספים לפני סיום

8  
9 107. כפי שצווין, אם תתקבל טענת המערערים, יוכל אדם להוריש את הפסדיין לזכים מסויימים  
10 באמצעות צוואה. הרי אם צודקים המערערים כי לעניין סעיף 28(ב) לפקודה יש לפרש את הביטוי  
11 "אותו אדם" ככול גם את יורשו של אדם, ביחaud כאשר אותו יורשים רשאי נכס בו התנהל  
12 העסק המפסיד, או כי אין כל בסיס ענייני להפלות בין נישום אשר נפטר לא צוואה בין נישום  
13 אחר שכן ערך צוואה. מכאן, למוריש, בעל החפסדים לצורכי המשס' יהיה חופש לצוות את  
14 החפסדים כאוות נפשו ולהחלטת איזה זוכה או זוכים (הירושים על פי צוואה) ייכנסו בבעליו לשם  
15 קיומו החפסדים על פי סעיף 28 לפקודה. הזכיה לא יצטרך להיות קרוב משפחה של המנוחה  
16 כמובן, ולכאורה אף ניתן יהיה לבחור בזכיה תאגיד (ראו סעיף 4 לחוק הירושה). לטעמי  
17 משטר החפסדים כמתואר איננו מתקבל על דעתם ואם המערערים ניסו "להרגיע" את בית המשפט  
18 בפני חשש לפועלות מלאכותיות בנימוק שהירושה אינה אירעה רצוני, ברור כי יכולת לצוות  
19 החפסדים לפי רצונו של המנוחה תגרום להעדפת אותם זוכים המסוגלים לנצל את החפסדים  
20 המערערים באופן המיטבי, הכל על חשבון כל ציבור הנישומים. הקושי ודאי קיים אם ניתן  
21 יהיה לצוות נכסים לחוד והפסדים לחוד, אך אפילו אם החפסדים "ויצמדו" לנכסים העברים  
22 לפי הצוואה (על פי הקשר בין הנכס), ייפתח פתח רחב לניצול לרעה.  
23

24 108. נישום בעל החפסדים עשוי להחליט מהו רכושו **במוניה** עד בחיו ולא להמתין  
25 ולהורישו בארכיות ימים. על פי טענת המערערים, "כרטיס הכנסייה" שלם לקיומו הפדיין  
26 המנוחה הוא יורשת המבנה (ומכירתו). האם יש מקום להפלות בין נישום **משמעות** במהלך  
27 חייו לבין נישום אחר שהולך לעולמו כבעל רכוש העובר בירושה? נדמה שלא. אם המנוחה הייתה  
28 נתנת את המבנה למעעררים כמותנה עד בחיה, האם גם אז היו המערערים טוענים שהם זכאים  
29 לנצל את החפסדים העסקיים שנוטרו בידייה בעת פטירתה? ואם כן, על איזה בסיס – הרי המבנה  
30 בדוגמה זו הוא כבר בעלותם מכוח המוניה ולפניהם מצב של הורשת החפסדים גרידא (או שמא  
31 ניתן יהיה להעניק גם את החפסדים במוניה יחד עם המבנה עד בחיה המנוחה?).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

80 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקידי שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקידי שומה חולו

1

2. 109. יצירת זיקה בין הפסדי מורייש לבין נכס עסקי העובר בירושה טומנת בחובה גם אפליה לטובת  
3 נישומים המנהלים את עסקיהם מבנים הנמצאים בבעלותם לעומת נישומים אחרים שפועלים  
4 בנכסים שכוריהם. על פי גישת המערערם, הפסדיםם של הנישומים בקבוצה הראשונה "יווצמדו"  
5 לנכסים בבעלותם ויעברו לירושיהם ואילו הפסדיםם של הנישומים בקבוצה השנייה לא יעברו  
6 לירושים בהעדר נכס עסקי בבעלות המורייש.

7

8. 110. כפי שנאמר בסעיף 83 לעיל, הפסד הוא "נתון שומיתי" המשמש לחישוב הכנסתו החייבת של  
9 אדם. במה נבדל הפסד, במובן זה, מעודף זיכוי שנותר באמותחתו של נישום בעת פטירה, למשל  
10 בגין מתן תרומות (לפי סעיף 46 לפקודה) או בגין תשלום מסים זרים (לפי סעיף 205א לפקודה)?  
11 האם יש להתייר גם הורשת עוזפי זיכויים?

12

13. 111. נעיר, ללא כל נימת ביקורת, כי הבעיה שנוצרה במקרה הנוכחי היא ייחודית לעסקים  
14 המתנהלים בידי עצמאים. עסק המנהל בידי חבר בני אדם – שתוחלת חייו אינה מוגבלת –  
15 אינו עומד בפניו אותה בעיה. עם כל ההבנה למצבם של המערערם, במקרה נקודתיזה אינו מצדיק  
16 את אימוץ רעיון הורשת הפסדים – שאינונו מושגים את תכליתו של סעיף 28(ב) לפקודה – לא  
17 בוגסה מצומצמת (הモותאמת לנסיבות המקורה הנדרון) ודאי לא בגרסה גורפת שתפגע קשות  
18 בקופה הציבורית. נשיםיך ונעיר כי התוצאה אליה נקלעו המערערם הייתה נמנעת אילו הייתה  
19 בפקודה הוראה המאפשרת **בחירות** לפיה יראו את נכסיו העסקיים של נפטר כنمקרים (במכירה  
20 רעונית) במועד הפטירה. היום, כאמור, הורשת נכס אינה "מכירה" לעניין הפקודה או  
21 לעניין חוק מסויי מקרקעין. בחירה כאמור הייתה מאפשרת (בדייעב) קיומו הפסדים צבורים  
22 במסגרת שימת הנישומים המורייש עצמו, שהוא ייחשב כמורר הנכסים. בהעדר בחירה, יכול הדין  
23 הקיים. הרעיון דומה למונון "מס היציאה" הקבוע בסעיף 100א לפקודה לגבי אדם שחייב  
24 להיות תושב ישראל (ויש גם דמיון מסוימים, בהשלה, לתוצאות המס הנובעת מפירוק חברה לפי  
25 סעיף 93(א)(2) לפקודה, בהעברת נכסה לבני מניותה). יש להודות כי הסדר מעין זה יהיה כרוך  
26 בקשי של הערכת שווי נכסים המורייש ליום הפטירה, קושי שיכל אולי לבוא על פתרונו באמצעות  
27 ערכית חישוב לינארי בעת מכירת הנכסים בפועל בידי היורשים. שkeitת מתן זכות בחירה כאמור  
28 היא בגדר סמכיות החוק בלבד כמובן.  
29  
30  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

08 נובמבר 2015

ע"מ 14-01-41641 שרגא נ' פקי"ד שומה חולו  
ע"מ 14-01-41708 שרגא נ' פקי"ד שומה חולו

1

2

3 . 112 בסכוםיהם הצדדים לא עסקו במשפט משווה ולא התייחסו לקיים של אפשרות הורשת  
4 הפסדים במדיניות אחרות. ההתקשרות בדיין הישראלי מובנת ומצודקת כאשר עוסקים בשאלת  
5 מהסוג הנדון – יש לבחון את הדברים על רקע מכלול שיטת המיסוי ודיני הירושה הנהוגים  
6 בישראל ובהתחשב ביחסים הוגמים בין הוראות הפוקדה וחוק מסויי מקרקעין. הפניה להוראה  
7 מסוימת בדיין הזר, במנוטק מהקשר החקיקתי הכלול באותה מדינה, עלולה להטעות.

8

9 יחד עם זאת, עם כל הזיהירות המתבקשת (ובתור "בדיקה מציאות" בלבד) נציין כי בארה"ב,  
10 לעניין המיסוי הפדרלי, הדיון מבואר ב- Revenue Ruling 175-1974 אשר מבהיר בקשר  
11 לאפשרות קיזוז הפסדים (עסקים והונאים) מועברים על ידי יורשי הנישום כדלקמן:

12

13

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

20

21

### י"ב. סיכום

22 . 113 כפי שהתעניינה ב'יב המשיב, טיעונו של בא כוחם המלומד של המערערים הם ללא ספק "ושאבי  
לב" (סעיף 5 לsicomi המשיב). ואכן מסתמנת מוגמה בפסקה המחייבת מיתן פרשנות מרוחיבה  
23 לזכות הנישום לקיזוז הפסדים כאשר הדבר מוצדק מבחינה כלכלית ופיסקלית ו邏גון, ולול  
24 אפשרות לשונית סבירה, בהוראות הפוקדה הקיימות (ראו עניין מודול בטוון, ביחסו בסעיף 16  
25 לפסק דינו של כבוד השופט עמית, וכן עניין היירזוז). כאן, לעומת זאת, מבוקשת החלתו של  
26 עקרון הורשה שלא אומץ בפקודה, איןנו משתלב עם הוראותיה האחרות, וגם נادر לטעמי  
27 הצדקה עיונית וענינית.

30

31 אשר על כן מכל הנימוקים שפורטו לעיל, איןני מקבל את הטיעון והערעור נדחה.

33



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

**08 נובמבר 2015**

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

1. מאחר והצדדים הציגו תשתיית עובדתית מוסכמת שחשכה את הצורך לנחל דין הוחחות  
2. והעלו אך טענות ענייניות, כל צד לתמיכה בעמדתו, ולאור חדשנות הסוגיה, אני מוצא לנכון  
3. לפסק הוצאות בצורה מתונה ביותר. כמו כן אני מביא בחשבון את האמור בהחלטתי מיום  
4. 11.3.2015 בקשר לעיכובים שהלו בהגשת סיכון המשיב. לפיכך, המערערים ישלמו הוצאות  
5. משפט למשיב בסך 7,500 ש"ח כאשר סכום זה יישא הצמדה וריבית בחולף 30 ימים ממועד מתן  
6. פסק הדין.  
7.  
8. ניתן היום, כ"ז בחשוון תשע"ה, 08 בנובמבר 2015, בהעדר הצדדים.  
9.

הרי Kirsh, שופט

10

11