



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"די - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת ספ"די - לינק בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד רחלי גזית ועדי קסטרו

נגד

המשיב פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

א. מבוא

5

1. החברה המערערת נוסדה על מנת לעסוק בתחום מסוים (הקמה וניהול של מרכזי גלישה באינטרנט מסוג "אינטרנט קפה"). היא פעלה בענף זה במשך שנים אחדות. העסק האמור לא צלח והחברה נותרה עם הפסדים וחובות בעקבות סגירתו. לאחר תקופה ללא פעילות כלל, המערערת ביצעה עסקאות תיווך במקרקעין מהן הפיקה הכנסות בסכומים ניכרים. המערערת ביקשה לקזז את הפסדי העבר שהיו בידיה כנגד ההכנסות מתיווך וזאת לצורך חישוב הכנסתה החייבת על פי פקודת מס הכנסה. המשיב סירב להתיר את קיזוז ההפסדים מן הטעם שפעילות התיווך לא עלתה לכדי עסק אלא הייתה לא יותר מעסקה בעלת אופי מסחרי. לגישת המשיב, לא ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח מעסקת אקראי כאמור. לעומת זאת, המערערת סבורה שפעילות התיווך נעשתה כעסק ממש, ולחילופין, אף אם מדובר בהכנסה מעסקת אקראי, ניתן לקזז כנגדה הפסד עסקי מועבר. הצדדים חלוקים גם לגבי זכותה של המערערת לתבוע את יתרת הפחת בגין רכוש קבוע שיצא מכלל שימוש עם הפסקת העיסוק במרכזי הגלישה באינטרנט.

17

ב. התשתית העובדתית וממצאים במישור זה

19

2. המערערת הוקמה בשנת 2000. משנת 2000 ועד שנת 2006 היא עסקה בניהול שני בתי עסק מסוג "אינטרנט קפה", דהיינו מקומות בהם ניתן היה לגלוש ברשת האינטרנט תמורת תשלום, וזאת באמצעות ציוד מחשב שהועמד לרשות המבקרים על ידי המערערת. מרכז גלישה אחד היה

22



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 בדיון סנטר בתל אביב והשני בקניון רננים ברעננה (מדובר כמובן בתקופה לפני שהקדמה
2 בטכנולוגיה אפשרה גישה אלחוטית לאינטרנט מכל מקום כמעט והגלישה נעשתה אפשרית גם
3 באמצעות מכשירים ניידים קטנים).
4

5 3. בעל השליטה במערערת הוא מר יורם יוסיפוף ועל כך אין מחלוקת. מר יוסיפוף מחזיק במניות
6 המערערת באמצעות חברה אחרת בשם א.מ.א.י.א.ס.ווי נכסים והשקעות בע"מ. בהתחלה היו
7 בעלי מניות נוספים אך החזקותיהם דוללו ומניותיהם הפכו לנדחות כך שמר יוסיפוף מחזיק
8 בעקיפין בשליטה מלאה במערערת.
9

10 4. המערערת השקיעה סכומי כסף ממשיים בתכנון, בעיצוב ובריחוט מרכזי הגלישה וברכישת ציוד
11 מחשוב.
12

13 5. העסק פנה לתיירים מחוץ לארץ כקהל יעד חשוב. עם פרוץ האינתיפאדה השנייה החלה ירידה
14 בענף התיירות בישראל והדבר השפיע לרעה על התוצאות העסקיות של המערערת. ככל הנראה
15 במהלך שנת 2006 פינתה המערערת את האינטרנט קפה בדיון סנטר ובסוף 2006 או בתחילת
16 2007 היא התפנתה גם מקניון רננים:
17

18 "ש: מתי פיזית התפנו מדיזנגוף.

19 ת: במהלך 2006 ומה שנעזב יותר מאוחר זה קניון רננים.

20 ש: במהלך 2006 פיזית התפנו מדיזנגוף.

21 ת: כן, לגבי רעננה היה בסוף 2006 בתחילת ינואר 2007. כבר בתחילת 2007

22 החברה לא הייתה בשני המקומות. בפועל הפסיקה פעילותה במהלך 2006."

23 (דברי רו"ח לנגרמן שהעיד מטעם המערערת, עמוד 6 לפרוטוקול, שורות 23 עד 27).

24 ולדברי מר יוסיפוף:

25 "ת: לא זוכר אם היה ב-2007. אבל את הפעילות הפסיקה ב-2006 ואני מניח

26 שפינתה את המקרקעין". (עמוד 19, שורה 4).

27 6. בכך הסתיים העיסוק במרכזי הגלישה. בעת הפסקת הפעילות נותר במאזן המערערת רכוש קבוע
28 ובין הצדדים נטושה מחלוקת לגבי זכות המערערת לתבוע פחת בקשר לאותו רכוש. נשוב לעניין
29 זה בחלק ו' להלן, ושם נפרט את העובדות הצריכות לנושא זה.
30
31
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

3 7. לתום שנת המס 2006 היו בידי המערערת הפסדים עסקיים בסכום של כשני מיליון ש"ח
4 (במעוגל). הצדדים אינם חלוקים לגבי קיום הפסד עסקי זה.

5

6 8. במהלך השנים 2007 ו-2008 המערערת לא ניהלה כל פעילות עסקית.

7

8 9. לאחר הפסקת פעילת האינטרנט קפה, החברה נותרה עם התחייבויות בסך של כ-2.2 מיליון ש"ח,
9 רובן לבעלי המניות בה אך גם לבנק (מש/2, הדו"חות הכספיים של החברה לסוף שנת 2006).
10 נמצא כי לצורך החקמה והניהול של מרכזי הגלישה נלקחו הלוואות מבנק וככל הנראה מימון זה
11 הוחלף במהלך הזמן בהלוואות בעלים. מר יוסיפוף סיפר:

12

13 "ת: היו לחברה חובות והיא סילקה אותם לבנק לאומי אני הזרמתי את הכספים
14 כל השנים על מנת לממן את החובות כתוצאה מכך נוצרה חובה כלפי חברת האם
15 ... שהזרימה את הכספים. לזכרוני מה שנעשה סילוק החוב לבנק ולחברת
16 האם".
17 (עמוד 19, שורות 6 עד 8).

18

19 10. במהלך שנת 2009 קרה דבר והמערערת יצאה מתרדמתה והחלה להיות מעורבת כמתווכת
20 בעסקאות נדל"ן מסוימות, כפי שיפורט מיד.

21

22 11. מר יוסיפוף העיד כי הוא עצמו עסק עד לאותה תקופה בתחום הנדל"ן ובפרט בעסקי תיווך נדל"ן.
23 שותפו לאותם עסקים היה מר רוני מאנה, וזאת באמצעות חברות בשליטת השניים. מר יוסיפוף
24 העיד כי:

25

26 "לקראת סוף 2009 רוני ואני נפרדנו הוא הקים חברה שלו לעיסקי תיווך".
27 (עמוד 19, שורה 27).

28

29 12. כמו כן, מר יוסיפוף העיד כי לאחר הפרידה ממר מאנה הוא החליט "לרכז את עסקי התיווך
30 בחברה שלי [הכוונה למערערת]" (עמוד 19, שורה 28), וכן:

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספידי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 "ת: ... כל הזמן חשבתי איך אפשר להכניס ביזנס חדש לחברה שתוכל להמשיך
2 בעסקיה. ב-2009 החלטתי לרכז את הפעילות שלי בתחום התיווך שהיתה קיימת
3 קודם עם שותפים אחרים החלטתי לרכז בחברת ספידילינ[ק] וכך עשיתי ב-
4 2009". (עמוד 14, שורות 1 עד 3).

5
6 13. יוער כי במש/6 (פרוטוקול דיון שומה שנערך ביום 3.10.2011 בנוכחות רו"ח מיכאל סולומון -
7 שותפו של רו"ח אלי לנגרמן שהעיד מטעם המערערת בערעור זה), נרשם כי מר יוסיפוף "החליט
8 לעסוק בתיווך גם בחברת ספידי לינק גם על מנת לנצל את ההפסדים הצבורים". אולם המשיב לא
9 טען כי עצם השימוש במערערת על מנת לבצע עסקאות תיווך היה מלאכותי (השווה ע"א 3415/97
10 פקיד שומה למפעלים גדולים נגד יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ
11 (פורסם ביום 31.7.2003) (להלן: פס"ד רובינשטיין)) או שיש להתעלם מהמערערת עצמה או
12 מהפסדיה במיסוי אותן עסקאות תיווך.

13
14 14. התיווך שנעשה על ידי המערערת היה בקשר למקרקעין הנמצאים במתחם "פארק צמרת" בתל
15 אביב. המקרקעין היו בבעלות קבוצת חבס והמערערת הביאה לרקימת עסקאות מכר בין חבס
16 לבין קבוצת ב.ס.ר. שרכשה מגרשים במתחם. עסקת התיווך הראשונה אשר ביצעה המערערת
17 הייתה במחצית השנייה של שנת 2009. מר יוסיפוף העיד:

18
19 "ת: הראשונה בשנת 2009 כשהיא תיווכה בעיסקה בה חברת בסר רכשה מגרש
20 בפארק צמרת בתל אביב 120 יחידות דיור. עיסקה [שנייה] ב-2010 שחברת בסר
21 רכשה עוד מגרש מחברת חבס ועוד 135 יחידות דיור וגם שם תיווכה וקיבלה דמי
22 תיווך באותו מתחם לשני מגרשים בפארק צמרת בתל אביב."
23 (עמוד 14, שורות 8 עד 10).

24 ...
25 "ת: מדובר על רכישת מגרש באזור פארק צמרת מגרש עם היתר בניה ל-130
26 דירות מחיר העסקה היה 125 מליון. הצדדים לעיסקה היו חברת חבס שהיו לה
27 מספר מגרשים וקבוצת בסר. את קבוצת בסר אני מכיר מזה 20 שנה מעסקאות
28 משותפות וכן הייתי מעורב בשלושה פרויקטים בחלק המיזמי גם כמתווך
29 והייתי אז עם שותף אחר שלי שבשנת 2009 כבר לא היה. ידעתי שהם מחפשים
30 מגרשים לבניה והם הציעו את מודל קבוצות הרכישה. עשיתי איתם עסקאות
31 כאלה כבר בשנות ה-90 אני את חברת חבס פחות הכרתי באותו זמן. יצא לי
32 לפגוש את מר חבס שבנה את מגדלי יו. דיברנו על עסקים בלונדון ובארץ ואז אמר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספידי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 שיש לו את המגרשים בצמרת ואז בא לי הרעיון שאפשר לחבר אותו לקבוצת
2 בסר. בסר מכוח היותו פעיל בקבוצות רכישה יכול להרשות לעצמו לשלם במזומן
3 והצלחתי למצוא את שביל הזהב לחבס למכור ולבסר לקנות. (עמוד 16, שורות
4 12 עד 20).

5
6 15. כאן יצוין כי בקשר לעסקת התיווך הראשונה המערערת הוציאה לב.ס.ר. חשבונית מס' 001 על סך
7 2,540,000 ש"ח לפני מע"מ (מע/3).

8
9 16. כאמור, לטענת המערערת בוצעה עסקה נוספת, בין אותם צדדים ובאותו מתחם, בשנת 2010 (שנה
10 שאיננה נדונה במישרין בערעור הנוכחי). לטענתה, נשוא העסקה השנייה היה "מגרש 5". מר
11 יוסיפוף נשאל בחקירתו הנגדית כדלקמן:

12
13 "ש: מהמסמכים שיש בפנינו עולה שמדובר בעסקת תיווך אחת ויחידה הנוגעת
14 לאותו מגרש 5 בצמרת.

15 ת: חד משמעית לא. לחברת חבס היו שני מגרשים בפארק צמרת שניהם צמודים
16 למגרש שחברת בסר בנתה ב-2005 שני המגרשים חברת חבס תכננה לבנות
17 בעצמה. בעקבות התערבותי והצלחתי לשכנע אותם למכור לחברת בסר היא
18 מכרה בהתחלה את המגרש הראשון ולאחר מכן את השני. באת כוח המשיב
19 הראתה לי דווח ממס שבח על מגרש 5 העסקה נעשתה בנובמבר 2009 לפי הדווח
20 אז מאוד סביר להניח שזו העסקה השניה כי דמי הדווח משולמים לא בחתימת
21 החוזה. כנראה שהקומפלישן היה במאי 2010". (עמוד 17, שורות 17 עד 24).

22
23 ובהמשך:

24
25 "ש: אתה מעיד שהעסקה הראשונה לא בקשר למגרש 5 והשניה בקשר למגרש
26 5.

27 ת: נכון. המגרשים די זהים בגודל ובנפח הבניה אבל זה שני מגרשים."
28 (עמוד 17, שורות 31 - 32).

29 ...
30 "ת: יש תקבול שמקבל דמי תיווך מחברת בסר עבור עסקה ב-2009 וללא ספק
31 מתייחס לעסקה קודמת ולא [למגרש] 5". (עמוד 18, שורות 4 - 5).

32 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 "... מספר חודשים לפני היתה עיסקה קודמת אבל לא מגרש 5 אולי 4 אולי 3 זה
2 היה אותו מספר יחידות מגרשים זהים. שני המגרשים עומדים מאוכלסים
3 וקיימים והיו שתי עיסקאות. זה על דרך נמיר צפונה מכיון בית המשפט
4 להרצליה יש מגדלי יו ואחד לפנייהם נקרא מגדל מנהטן לפניו דרומית לו עוד שני
5 בניינים אלה שני הבניינים. ספירילינ[ק] תווכה בשתי העיסקאות."
6 (עמוד 18, שורות 11 עד 15).

7
8 17. נראה כי בקשר לעסקה השנייה המערערת הוציאה שתי חשבוניות, אחת לרוכשת ב.ס.ר. (חשבונית
9 מס' 002, על סך 2,740,000 ש"ח לפני מע"מ (מע/4)) והשנייה למוכרת חבס (חשבונית מס' 003, על
10 סך 2,500,000 ש"ח לפני מע"מ (מע/5)).

11
12 18. המשיב ניסה לטעון כי מדובר בסך הכל בעסקת תיווך אחת, ואילו העדים מטעם המערערת עמדו
13 על כך כי היו שתי עסקאות נפרדות, אחת בשנת 2009 והשנייה בשנת 2010. לאור המסקנה אליה
14 הגעתי, אין למעשה חשיבות רבה לאופן מניין העסקאות, וגם אם נאמץ את גרסת המערערת לפיה
15 מדובר בעסקאות נפרדות, לכל היותר בוצעו על ידיה שתי עסקאות תיווך לפני שהיא שוב הפסיקה
16 את פעילותה. כך השיב מר יוסיפוף לשאלות בית המשפט:

17
18 "ש: היו עסקאות נוספות אחרי שתי העסקאות האלו.

19 ת: לצערי לא. זה מה שהיה.

20 ש: אתה מעיד שאחרי הפרידה מרוני עסקאות התיווך היחידות היו העיסקאות
21 במתחם פארק צמרת והן נעשו באמצעות [המערערת].

22 ת: כן." (עמוד 19, שורה 33 עד עמוד 20 שורה 4).

23
24 19. בפועל, עבודת התיווך נעשתה על ידי מר יוסיפוף עצמו, מטעם החברה. רו"ח לנגרמן העיד:

25
26 "ש: מי בפועל עשה את העיסקה.

27 ת: עו"ד יוסיפוף[ף]. (עמוד 9, שורות 20 - 21).

28
29 20. באשר לטיב העסקאות, מר יוסיפוף הסביר:

30
31 "ת: בשונה מתיווך שחברות גדולות עוסקות בשיווק דירות והצגת דירות להרבה

32 מאוד מתעניינים בעיסקה אחת ושוכרת כלי רכב ומשרדים. פה מדובר בפעילות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 תיווך שנשמכת על קשרים אישיים שנצברו שנים רבות. ייזמות רעיונית יותר של
2 היכולת והידע מי מתאים לבצע איזה עיסקה והעסקאות מן הסתם בהיקפים
3 גדולים מאוד. הפעילות יכולה להתבצע על פגישה חברתית או ארוחת ערב.
4 הפעילות כרוכה יותר בהכרות ובידע מאשר בעבודת רגלים שמצריכה הרבה
5 פעילות מסביב. ביחוד במקרים כאלה מדובר באנשים מקצועיים המכירים את
6 ענף הנדל"ן וכשמציגים את העיסקה זה לא מצריך העסקת עובדים רבים בכלל.
7 לחברה יש מנגנון ניהולי כמו כל חברה אחרת. בתקופה הרלבנטית היו בבעלותי
8 מספר חברות ולכל החברות היה מרכז שטיפל בנושא החשבונות, הדיווחים
9 למע"מ אבל לא סייע בפועל בפעילות התיווך עצמה. כי מדובר פה בסכומים
10 גדולים אבל עסקאות כאלה במקרים רבים נסגרות בשיח חברתי ופגישה
11 עיסקית אחת. כמובן שעל כל אלף עסקאות אחת יוצאת אבל זאת מהות
12 הפעילות."

(עמוד 15, שורות 5 עד 15).

15 21. יצוין כי עסקאות התיווך לא קיבלו ביטוי בהסכמים כתובים בין המערערת לבין הצדדים
16 לעסקאות הנדל"ן. רוי"ח לנגרמן העיד:

18 "ת: הסכם תיווך בכלל לא היה".

19 ...

20 "ש: אתה מעיד שלא היה הסכם תיווך.

21 ת: כן. היום אני יודע שלא היה הסכם תיווך".

22 (עמוד 10, שורה 7 ושורות 10-11).

24 ואילו בעדותו של מר יוסיפוף נאמר:

26 "ש: יש לך הסכם הקובע את התנאים לעיסקה זו? השרות שתיתן והתמורה
27 שתקבל וכו'.

28 ת: יש הסכם לא בכתב בעל פה. אני מתקן בשנת 2009 הוא הסכם בעל פה של
29 2010 יצא נייר שצורף לפקס זה. ישנם מכתבי אישור מחברת בסר וחברת חבס".

30 ...

31 "אני חייב לציין כפי שאמרתי בתשובה קודמת הנסיון שלי עם חברת בסר רב
32 שנים אמון הדדי למרות שמדובר בעסקאות גדולות אינני זוכר כרגע אף הסכם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 אחד. מדובר על הכרות אישית ו[א]ימון אישי בין המנהלים ההתקשרות תמיד בין

2 החברות. (עמוד 17, שורות 4 עד 6; שורות 12 עד 16).

3
4 22. עוד יוסבר כי המערערת לא דיווחה ביוזמתה על ההכנסה שהיא הפיקה בשנת 2010 בסכום כולל
5 של 5,240,000 ש"ח (לפני מע"מ). עדי המערערת נימקו מחדל זה בכך שספרי החברה נתפסו
6 במהלך אותה שנה על ידי חוקרי מס הכנסה ונבצר ממנה להכין ולהגיש דו"ח שנתי כנדרש. לגישת
7 ב"כ המשיב, בשל העדר דיווח יזום מצד המערערת בקשר לעסקה שבוצעה בשנת 2010, אין להביא
8 עסקה זו בחשבון לעניין כמות העסקאות והיקפן במסגרת הדיון בסוגיית קיומו של עסק בידי
9 המערערת. אינני מקבל טיעון זה. להעדר דיווח כדין יש כמובן השלכות ברורות על פי הוראות
10 הפקודה, אולם אין בכך כדי לגרוע מן העובדה כי העסקה התקיימה במציאות ותקבול נאה (עליו
11 מוטל מס) התקבל בגינה. היקף הפעילות של המערערת – לעניין קביעת קיומו של עסק אם לאו –
12 הוא עניין עובדתי שיש להביאו בחשבון, אף אם אליו נתלו מחדלים במילוי הוראות הפקודה.
13 אינני נדרש כלל בערעור זה לפסוק בעניין מחדלי הדיווח, ככל שהיו.

14 ג. עמדות הצדדים בקליפת אגוז

15
16
17 23. המערערת הגישה ערעור זה כנגד החלטת המשיב מיום 24.6.2013 בה נדחתה השגת המערערת
18 בעניין שומות המס לשנים 2007 עד 2009.

19
20 24. המערערת טוענת, כמצופה, שפעולות התיווך אשר בוצעו על ידיה עלו לכדי "עסק" כמשמעותו
21 בסעיפים 1, 2(1) רישא וסעיף 28(ב) לפקודה. על כן, היא זכאית לקזז את ההפסד העסקי המועבר
22 מפעילות האינטרנט קפה כנגד הכנסתה מפעילות התיווך.

23
24 25. לחלופין, טוענת המערערת כי יש לראות בפעילות התיווך "עסק אקראי בעל אופי מסחרי" ולפיכך,
25 ובהתאם להלכה, להתיר את קיזוז ההפסד העסקי המועבר.

26
27 26. לחילופי חילופין, אף אם פעילות התיווך תיחשב "עסקה בעלת אופי מסחרי" יש להתיר את קיזוז
28 ההפסד, בין היתר "הואיל וההפסד מהווה נכס קנייני של המערערת, על מנת לקדם שומת מס אמת
29 ולאור העובדה כי הפסיקה הכירה בגישה המבכרת קיזוז הפסדים" (סעיף 87 לסיכומי המערערת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

27. המשיב, לעומת זאת, גורס כי פעילות התיווך לא ענתה על הגדרת המונח "עסק" ולכל היותר הייתה "עסקת אקראי": "שתי עסקאות וחסל, כבענייננו, הינן עסקאות מקריות, ניצול של הזדמנויות שנקרו בדרכו של מר יוסיפוף, אין הן בגדר 'עסק' (סעיף 11 לסיכומי המשיב).

28. כפועל יוצא מכך, לפי גישת המשיב, אין בסיס לקיוזו ההפסד העסקי המועבר מפני שלא ניתן לקזז הפסד כאמור כנגד הכנסה מעסקת אקראי. לעמדת המשיב, במסגרת סעיף 28(ב) לפקודה "המחוקק בחר... להפלות לטובה 'עסק' לעומת עסקת אקראי" (סעיף 6 לסיכומי המשיב).

29. כאמור, סוגיית הפחת תדון בנפרד, וזאת בחלק ו' להלן.

ד. בין עסק לעסקה בעלת אופי מסחרי

30. לא קיימת מחלוקת כי אם פעילות התיווך עלתה לכדי עסק – בנבדל מעסקה בעלת אופי מסחרי – אזי יש להתיר את קיוזו ההפסד העסקי מימי האינטרנט קפה כנגד רווחי התיווך. כידוע, סעיף 28(ב) לפקודה - אליו נשוב בהמשך – מתיר קיוזו של הפסד עסקי מועבר בין השאר כנגד הכנסה חייבת בשנים הבאות "מעסק או משלח יד". אולם המשיב סבור כי פעילות התיווך לא הגיעה לכדי עסק.

31. סעיף 12(1) לפקודה מונה כמקור הכנסה: "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

32. על האבחנה בין עסק לבין עסקה בעלת אופי מסחרי (ולשם הקיצור: "עבא"מ") נכתב רבות ודומה כי אין טעם להוסיף על כך כאן במישור הכללי, ראו: אמנון רפאל ושלומי לזר, **מס הכנסה – כרך ראשון**, מהדורה רביעית, (להלן: **רפאל**) עמ' 71-76; ע"א 9187/06 **רפאל מגיד נגד פקיד שומה פתח תקוה** (פורסם ביום 16.3.2009) (להלן: **פס"ד מגיד**) וכן את הסקירה המקיפה של כבוד השופט דנציגר בע"א 1834/07 **חיים קרן נגד פקיד שומה גוש דן** (פורסם ביום 12.8.2012), בסעיפים 32 עד 38 לפסק הדין. גם **מבחני העזר** השונים המסייעים במלאכת הסיווג מוכרים היטב ואין צורך לפרטם כאן. נדגיש רק כי במקרה הנוכחי אין אנו עוסקים בהבחנה בין **הון** לפירות, ואף אין חולק כי התיווך לא הניב הכנסה פירותית **פסיבית**. דהיינו לכל הדעות מקור ההכנסה ממוקם במסגרת סעיף 12(1) לפקודה **כהכנסה פירותית אקטיבית** והשאלה היא איזה תיאור מבין התיאורים השונים המנויים בסעיף 12(1) עצמו מתאים יותר לנסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספדי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2 33. בתמצית ניתן לומר כי **עסק** מגלם פעילות מתמשכת, שיטתית וסדירה הכרוכה במאמץ מסחרי
3 קבוע (שיכול לגבור או להיחלש בעוצמתו והיקפו מתקופה לתקופה). לעומת זאת **עבא"מ** היא
4 אירוע מסחרי נקודתי ומזדמן. הגבול בין המושגים כלל איננו חד והנה המקרה הנוכחי הוא דוגמה
5 טובה ל"מקרה גבולי". בסופו של דבר ההכרעה בעניין חייבת להתבסס על ראיית התמונה
6 בכללותה ולא על נסיבה זו או אחרת.

7

8 34. במקרה המונח לפני הגעתי למסקנה כי הכף נוטה במידה מסוימת לכיוון עבא"מ ולא לכיוון עסק.
9 בהקשר זה יוזכר כי נטל השכנוע בהליך זה מוטל על כתפי המערערת ולא על המשיב.

10

11 35. מסקנה זו מושתתת על נימוקים אלה:

12

13 א) בוצעו לכל היותר **שתי עסקאות** תיווך, ולצורך העניין מוכן אני לספור בנפרד את העסקה
14 נשוא חשבוניות מס' 002 ומס' 003, אשר נערכה ככל הנראה בשנת 2010, ולמרות שלא
15 דווחה בזמן אמת לרשות המסים.

16

17 נראה כי העסקה השנייה הייתה מעין עסקת המשך לעסקה הראשונה – מדובר באותם
18 צדדים למכירת הנדל"ן (חבס וב.ס.ר.) ובמגרש סמוך לזה שנמכר בעסקה הראשונה. אין
19 זה ברור מן העדויות איזה מאמצים **נוספים**, אם בכלל, נדרשו על מנת לקשור את העסקה
20 השנייה בעקבותיה של העסקה הראשונה.

21

22 מכל מקום, ביצוע שתי עסקאות איננו מעיד על עסק בר קיימא לעומת עבא"מ, לא
23 מבחינה כמותית גרידא וגם לא מבחינת המאמץ העסקי הנדרש לאורך זמן.

24

25 על כך העיד מר יוסיפוף עצמו:

26

27 **"הפעילות יכולה להתבצע על פגישה חברתית או ארוחת ערב. הפעילות**
28 **כרוכה יותר בהכרות ובידע מאשר בעבודת רגלים שמצריכה הרבה פעילות**
29 **מסביב".**

30

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 **"...עסקאות כאלה במקרים רבים נסגרות בשיח חברתי ופגישה עסקית**

2 **אחת".** (עמוד 15, שורות 8 עד 10, שורות 13 - 14).

3
4 (ב) גם **פרק הזמן** על פניו נמשכה פעילות התיווך היה קצר. חשבונית מס' 001 נושאת תאריך
5 11.12.2009 ואילו חשבוניות מס' 002 ומס' 003 הוצאו ביום 4.5.2010. **משך** העיסוק על
6 פני ציר הזמן הוא כמובן מרכיב חשוב בקביעות הנדרשת לשם כינון עסק לעומת עבא"מ.

7
8 (ג) אינני סבור כי ההיקף הכספי של עסקת הבסיס (מכירת הנדל"ן מחבס לב.ס.ר.), יש בו כדי
9 להעלות או להוריד לענייננו. גם אם סכומי עסקאות הנדל"ן הגיעו למאות מיליוני שקלים,
10 כפי שהעיד מר יוסיפו, עובדה זו מתיישבת באותה מידה עם המסקנה שהמערער ניהלה
11 עסק ועם המסקנה ההפוכה לפיה המערער ביצעה עבא"מ בלבד. באשר לסכום תמורת
12 התיווך הכולל (7,780,000 ש"ח לפני מע"מ), גם אין בו כשלעצמו כדי לשלול את האפשרות
13 כי מדובר בעסקאות חד פעמיות שנעשו על ידי המערער על בסיס "הזדמנויות".

14
15 (ד) המשיב הדגיש כי נעדר **מנגנון עסקי** לצורך העיסוק בתיווך – לא הוחזק למשל צוות
16 עובדים או משרד לשם כך ודברים אלה אינם למעשה שנויים במחלוקת. לדעתי, בנסיבות
17 המקרה הנוכחי יש לתת משקל למבחן הקביעות וההתמשכות ולאו דווקא לקיומו או אי
18 קיומו של "מנגנון עסקי".

19
20 אין לכחד כי מבחן המנגנון הוזכר בפסקי דין רבים בהקשר זה (וביניהם פס"ד **מגיד** וע"א
21 10251/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (פורסם ביום 19.12.2007). אכן קיום
22 מנגנון עסקי **לאורך זמן** עשוי להצביע על **קביעות** הפעילות ולהוביל בשל כך למסקנה כי
23 מדובר בעסק. אולם לטעמי מבחן **היקף** המנגנון איבד, במידה רבה, מחשיבותו בעידן זה.
24 הרי בימינו אדם יכול לשבת על ספסל בשדרה, בחצות הלילה אם ירצה, ועם מחשב נייד
25 על ברכיו וחיבור אלחוטי לאינטרנט הוא מסוגל לנהל עסקים חובקי עולם (לקנות, למכור,
26 לתת שירות, לפרסם, לגייס השקעות או ללוות כספים, להשקיע כספים, להמיר מטבע,
27 לשלם, להתכתב, ולערוך ולהגיש את דיווחיו לרשויות).

28
29 במובן המסורתי אין לאותו אדם כל "מנגנון", אך אם יתייצב על הספסל כל לילה ולילה
30 וינהל את ענייניו המסחריים כך, הרי בפנינו עסק. מציאות זו לא הייתה קיימת כאשר
31 נכתבו רבים מפסקי הדין (בישראל ובחו"ל) בהם גובשו "סימני ההיכר" של עסק (badges
32 of trade). על כן ניתן לומר כי במאה העשרים ואחת **קיומו** של מנגנון עשוי להצביע על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

קיומו של עסק, אך העדרו של מנגנון (במובן המסורתי) איננו בהכרח מצביע על אי קיומו של עסק.

(ה) בעדותו מר יוסיפוף הטעים, אולי בצדק, כי: **"כמובן שעל כל אלף עסקאות אחת יוצאת אבל זאת מהות הפעילות"** (עמוד 15, שורה 14). דהיינו אין למדוד את היקפה וקביעותה של פעילות עסקית אך ורק על פי עסקאות שיצאו לפועל והוכתרו בהפקת הכנסה, אלא יש להביא בחשבון גם ניסיונות עסקיים שנדונו לכישלון ולא הניבו כל רווח. כאמירה כללית הדברים מקובלים. דא עקא, לא הובאו כל ראיות קונקרטיות על מנת להראות כי למערכת אכן היו הזדמנויות נוספות להפיק דמי תיווך (או כל הכנסה אחרת). למשל, לא הוצגו בפני בית המשפט התכתבויות או מסמכים אחרים המעידים על ניסיונות תיווך נוספים שלא צלחו בסופו של דבר. אמרתו הנ"ל של מר יוסיפוף נותרת אם כן סתמית ואין בה כדי להוכיח כי כך קרו הדברים אצל המערכת.

(ו) כמו כן, לא הוכח על ידי המערכת כי נעשו מאמצים להתבססות או להרחבת פעילות התיווך. בדרך כלל, אחד ממאפייניו של עסק הוא השקעת משאבים בהבאת לקוחות נוספים או הזדמנויות עסקיות נוספות כחלק ממאמץ ההישרדות הנדרש בעולם עסקי תחרותי. מאמץ זה יכול ללבש צורות שונות, המתאימות לסוג העסק, ויכול הוא לבוא לידי ביטוי למשל בפרסומת ושיווק, בפנייה ישירה ללקוחות פוטנציאליים או בהשתתפות בכנסים או אירועים מקצועיים. כאמור, לא הובאה כל ראיה לנקיטת פעולות כאלו על ידי המערכת, והעסקאות הבודדות שבוצעו על ידיה נבעו כזכור משיחה אקראית בה השתתף מר יוסיפוף:

"עשיתי איתם עסקאות כאלה כבר בשנות ה-90 אני את חברת חבס פחות הכרתי באותו זמן. יצא לי לפגוש את מר חבס שבנה את מגדלי יו. דיברנו על עסקים בלונדון ובארץ ואז אמר שיש לו את המגרשים בצמרת ואז בא לי הרעיון שאפשר לחבר אותו לקבוצת בסר. בסר מכוח היותו פעיל בקבוצות רכישה יכול להרשות לעצמו לשלם במזומן והצלחתי למצוא את שביל הזהב לחבס למכור ולבסר לקנות".

(עמוד 16, שורות 17 עד 20).

המערכת לא הראתה כי נעשתה כל פעולה על מנת לשכפל הצלחה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 ודוק: "התבססות" אין פירושה "הקמת מנגנון" במובן המסורתי וניסיונות ההתבססות
2 עשויים להיעשות מאותו "ספסל בשדרה" שפגשנו בסעיף קטן (ד) לעיל.

3

4 ז) בעדויות ה"ה לנגרמן ויוסיפוף הוסבר כי למערערת היו התחייבויות בהיקף גדול עוד
5 מתקופת עסקיה הבלתי מוצלחים באינטרנט קפה. נטען כי במטרה לנסות ולפרוע
6 התחייבויות אלה, המערערת החליטה להיכנס לעסקי התיווך. אך גם אם נקבל הסבר זה
7 כאמין, אין בו כדי להשליך על סיווג ההכנסה שהופקה מפעילות התיווך. אדם החייב חוב
8 לזולת יכול למשל לממש ברווח נכס הוני לצורך כיסוי החוב. הוא יכול לבצע עסקה
9 מסחרית חד פעמית על מנת לגייס את הכסף הדרוש לפירעון החוב. דהיינו, הרצון לסלק
10 התחייבויות העבר איננו יכול ללמד, כשלעצמו, על אופיה של הפעילות המבוצעת במטרה
11 להשיג מקורות כספיים לסילוק ההתחייבות (אלא אם היקף החוב הגבוה וההיקף הצנוע
12 של ההכנסות הצפויות לכל תקופת חשבון מחייבים המשך קיום הפעילות החדשה לאורך
13 זמן ובאופן קבוע). כאן ההכנסות מעסקאות התיווך עלו פי שלושה וחצי מסך התחייבויות
14 החברה לתום שנת 2008.

15

16 ח) המשיב לא טען כי הכנסות התיווך הופקו למעשה על ידי אדם אחר ולא על ידי המערערת,
17 או כי ביצוע פעילות התיווך באמצעות המערערת היווה עסקה מלאכותית כמשמעותה
18 בסעיף 86 לפקודה. עם זאת, קשה להשתחרר מהרושם העולה מן העדויות כי ההחלטה
19 לבצע את עסקאות התיווך דרך המערערת הייתה מזדמנת ("אופורטוניסטית") ונבעה, מן
20 הסתם, מקיומם של ההפסדים העסקיים לצרכי מס המצויים בידיה. שוב, המשיב לא
21 ניסה לטעון כי הכנסת התיווך הייתה שייכת לאדם אחר או שיש לשייכה בדיעבד לאדם
22 אחר. אולם הרושם האמור, כאשר הוא מצטרף למכלול הנסיבות, יש בו כדי לגרוע מתוקף
23 טענת המערערת כי עסקאות התיווך נעשו במסגרת עסק שאמור להתאפיין בקביעות.
24 והנה עסקאות התיווך הבודדות שבוצעו "אכליו" את כל ההפסד העסקי הנצבר (אם
25 נתקבל טענת המערערת בקשר ליישום סעיף 28 לפקודה) והמערערת לא שבה וביצעה
26 שום עסקה נוספת לאחר מכן.

27

28 ט) המערערת הדגישה את העובדה שמר יוסיפוף עסק בענייני תיווך קודם לכן עם שותפו מר
29 מאנה ומשנפרדו השניים חיפש מר יוסיפוף אכסניה לפעילות התיווך שלו ובחר במערערת
30 לשם כך:

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 "כל הזמן חשבתי איך אפשר להכניס ביזנס חדש לחברה שתוכל להמשיך
2 בעסקיה" (עמוד 14, שורה 2).

3 "בשנים 2005, 6, ו-7 הייתי שותף בחברות שעסקו בתיווך אחת מהן רוי
4 נדל"ן [ק] והשניה חברת לנד קו הייתי שותף בהן עם שותפי דאז רוני מאנה
5 שהוכר כמתווך". (עמוד 19, שורות 25 - 26).

6
7 נראה כי ציון עובדה זו טומן בחובו טענה כפולה: אחת, כי היה למר יוסיפוף (יחד עם מר
8 מאנה) עסק תיווך ועסק זה לא נעלם אלא מצא את ביתו החדש במסגרת המערערת,
9 ושתים, כי בקיאותו של מר יוסיפוף בתחום הנדל"ן בכלל ובענייני תיווך בפרט עשויה
10 לתמוך במסקנה כי פעילות התיווך אצל המערערת עלתה לכדי עסק. אין חולק כי
11 המערערת פעלה (ככל שהיא פעלה) אך ורק באמצעות מר יוסיפוף עצמו. מר יוסיפוף הביא
12 כדוגמה להתמצאותו ובקיאותו בתחום התיווך את פועלו בקשר לפרויקט "מגדל מנהטן"
13 בשנת 2005 (עמוד 16, שורות 26 עד 30).

14
15 באשר לטיעון השני, אני מוכן לקבוע כי בקיאותו האישית של מר יוסיפוף אכן הוכחה
16 אולם אינני סבור שבנסיבות העניין יש בה כדי להטות את הכף. בקיאותו של מר יוסיפוף
17 עשויה הייתה לחזק את ניסיונות המערערת למסד את עיסוקיה בתחום התיווך ולתרום
18 לקיומו של עסק. אולם, כאמור, בפועל מספר העסקאות היה מצומצם מאוד והמערערת
19 לא השכילה "למנף" את הבקיאות של מס יוסיפוף לצורך כינון עיסוק בר קיימא.

20
21 הטיעון הראשון – לפיו יש לראות בפעילות המערערת כהמשך ישיר של הפעילות העסקית
22 הקודמת של ה"ה יוסיפוף ומאנה – מוקשה יותר. ראשית ייאמר כי לא הובאו כל ראיות
23 חיצוניות לגבי היקף עסקי התיווך שנוהלו על ידי יוסיפוף ומאנה מעבר לאמירות שצוטטו
24 לעיל מתוך עדותו של מר יוסיפוף. אולם אף אם נניח לצורך העניין כי כן היו עסקים כאלה
25 ובהיקף ממש, אין בכך בהכרח להשפיע על אופן סיווג העסקאות שבוצעו בפועל על ידי
26 המערערת. סיווגן של אותן עסקאות בידי המערערת, אשר כלל לא עסקה בתחום האמור
27 קודם לכן, חייב להיעשות לפי נתונייה של המערערת עצמה. בהקשר זה יצוין כי לא הוכח
28 שמר יוסיפוף או אחד התאגידים האחרים שבבעלותו מכרו פעילות עסקית או מוניתין
29 עסקי לידי המערערת על מנת שזו תוכל לעסוק בתחום התיווך.

30
31 מנגד מדגיש המשיב כי הכסף שהרוויחה המערערת מפעילות התיווך נמשך (לפחות
32 בעקיפין) על ידי מר יוסיפוף כבעל החברה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

"ש: הכספים הגיעו לידך".

3

ת: לחברות [הכוונה לחברות אשר באמצעותן מוחזקות המניות במערכת - ה.ק.]

4

(עמוד 19, שורות 9 - 10).

5

6

אכן "ייעוד הכסף" הינו אחד מסימני העסק המוזכרים בפסיקה ובספרות המקצועית.

7

גורסים כי אם רווח מעסקה מסוימת מושקע מחדש, ולא נמשך ונצרך על ידי הבעלים,

8

הדבר עשוי להעיד על קיומו של עסק. נראה כי גם מבחן עזר זה קשור בסופו של דבר

9

למבחן הקביעות וההמשכיות: השארת הרווח בידי הפירמה מעידה על כוונה לקיים

10

פעילות כלכלית רציפה ונמשכת, ומצביע על מאמץ התבססות.

11

12

אולם מנגד אינני סבור כי יש לייחס לעובדת משיכת הכספים נפקות רבה מדי ואינני סבור

13

כי היא מעידה בהכרח על אי קיומו של עסק: הרי בשביל זה (בין השאר) עושים עסקים

14

וההחלטה האם להשקיע רווחים מחדש או שמא להשתמש בהם לצורך פירעון חובות

15

לבעלים או לצורך חלוקת דיבידנד נתונה בידי בעל העסק ואין בעניין זה כדי לתרוץ את

16

גורל סיווג הפעילות.

17

18

36. לסיכום חלק זה, הגעתי לכלל מסקנה לאחר שקלול הנסיבות כי מדובר בעבא"מ ולא בעסק.

19

המקרה איננו מובהק לכאן או לכאן אך **מספר העסקאות הקטן, משך זמן הפעילות הקצר**

20

והעדר הוכחה לניסיון "התבססות" המיזם, הביאו אותי למסקנה האמורה.

21

22

ה. קיזוז ההפסד העסקי

23

24

כללי

25

26

37. משהגענו למסקנה כי הרווח מפעילות התיווך נבע מעסקה בעלת אופי מחסרי (עבא"מ) ולא מעסק

27

ממש, נשאלת השאלה האם המערכת הייתה זכאית לקזז את ההפסדים העסקיים מתקופת

28

האינטרנט קפה כנגד הרווחים מפעילות התיווך?

29

30

כפי שאבאר בהרחבה, הגעתי למסקנה שהתשובה לשאלה זו צריכה להיות חיובית.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

38. התכליות של זכות הנישום לקזז הפסדים כחלק מחישוב ההכנסה החייבת במס זכו להתייחסות נרחבת בפסיקה הישראלית בשנים האחרונות (ראו פס"ד רובינשטיין ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נגד חברת מודול בטון השקעות בתעשייה (פורסם ביום 21.2.2010) (להלן: פס"ד מודול בטון); ע"א 4157/13 דמארי אילנה נגד פקיד שומה רחובות (פורסם ביום 3.2.2015) (להלן: פס"ד דמארי והירשזון)).

39. אין צורך להוסיף כאן על מה שכבר נאמר באופן ממצה ובהיר בנושא התכליות. בקליפת האגוז, קיזוז הפסדים מביא לכימות התעשרותו הכלכלית האמיתית של הנישום ועל כן הוא נדבך חשוב בגביית מס אמת. כמו כן, קיזוז הפסדים על פני ציר הזמן – משנה לשנה – נדרש על מנת למנוע עיוותים כלכליים העלולים להיווצר כתוצאה מהטלת המס על בסיס יחידת זמן שרירותית, דהיינו על בסיס שנת המס ("מיצוע"). לעתים אף מוזכרת תכלית נוספת: עידוד פעילות כלכלית במשק, הכרוכה בנטילת סיכונים שונים, באמצעות התרת הפסדים הנובעים מסיכונים שהתממשו.

40. בעניין מודול בטון, לאחר סקירה של השיקולים התומכים בהרחבת הזכות לקיזוז הפסדים, מסכם כבוד השופט עמית (בסעיף 16 לפסה"ד): "על רקע השיקולים דלעיל, נקודת המוצא היא כי כאשר קיים חוסר-בהירות בדבר היקף תחולת דיני קיזוז ההפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה".

41. בכל זאת, האפשרות לקזז הפסדים הינה כפופה לכללים, תנאים והגבלות כפי שנראה בהמשך. התכלית העומדת בבסיס הגבלת אפשרות הקיזוז איננה תמיד נהירה. ניתן לומר כי ההגבלות על קיזוז הפסדים בדין הישראלי הן משלושה סוגים עיקריים:

א) הגבלות הקשורות למועד או לעיתוי הקיזוז. בנושא זה השתנו המגבלות במרוצת השנים – למשל הדרישה כי הפסד הוני יקוזז בהתאם לסעיף 92 לפקודה תוך שבע שנים בוטלה בתיקון מס' 132 לפקודה ולאחרונה אף אושר בעניין דמארי והירשזון קיזוז הפסד "לאחור" בנסיבות מסוימות כנגד רווחים בשנות מס קודמות. דוגמה נוספת למגבלה הקשורה לעיתוי הקיזוז היא פריסת ההפסדים שמתחייבת כתוצאה ממיזוג או מפיצול חברות על פי סעיפים 103 ו-105 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 (ב) הגבלות הקשורות למקורות ההכנסה מהם נבע ההפסד או כנגדם יקוזז ההפסד. כידוע
2 הפקודה קובעת כללים שונים לקיזוז הפסדים במישור הפירוטי (המוסדרים בעיקר
3 בסעיפים 28 ו-29 לפקודה) ולקיזוז הפסדים במישור החוני (המוסדרים בעיקר בסעיף 92).
4 אפשרויות קיזוז ההפסדים לפי הפקודה, מהיבט המקורות, אינן בלתי מוגבלות. למשל
5 ככלל הפסד חוני ניתן לקיזוז רק כנגד רווח חון (ובמקרים מסוימים כנגד ריבית ודיבידנד),
6 ואפשרויות קיזוז ההפסדים ממקור פירוטי פסיבי הינן מצומצמות ביותר (ראו ע"א
7 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם ביום
8 8.6.2015) (להלן: פס"ד בראון-פישמן), בסעיף 24 לפסה"ד). באשר למגבלות החלות על
9 קיזוז הפסד עסקי, נרחיב את הדיבור בהמשך.

10

11 (ג) מגבלות קיזוז המבוססות על מקום הפקת ההכנסה. כללים בעניין זה נמצאים בסעיפים
12 92, 29(א)(3) ו-92(ב) לפקודה.
13

14

15 42. יש לומר אפוא כי למרות התכליות הראויות העומדות בבסיס זכות קיזוז ההפסדים, הזכות
16 נתונה להגבלות ולתנאים שונים הקבועים בדין. כפועל יוצא מקיום המגבלות, האזרח עלול,
17 במקרה מסוים, לשלם מס למרות שמבחינה כלכלית צרופה הוא לא התעשר כלל (ודי בדוגמה של
18 אדם שכל פעילותו הכלכלית הסתכמה בספיגת הפסד חוני בסכום של 100,000 ש"ח ממימוש
19 מניות ובהפקת הכנסה על סך 90,000 ש"ח ממשכורת. האיש ישלם מס על מלוא סכום המשכורת
20 (בהתאם למדרגות המס) וההפסד החוני לא ינוצל).

21

22 43. כאמור, הגישה המסתמנת בנושא קיזוז הפסדים בפסיקת בתי המשפט בשנים האחרונות, ובבית
23 המשפט העליון בפרט, היא גישה מרחיבה לפיה יש לאפשר קיזוז הפסדים אלא אם איסור הקיזוז
24 נקבע באופן מפורש בחוק. גישה זו חורטת על דגלה גביית מס רק על התעשרות כלכלית אמיתית
25 ושואפת לצמצם את מספר המקרים בהם הפסד כלכלי אמיתי ירד לטמיון ולא ינוצל: פס"ד
26 מודול בטון; וכן פס"ד דמארי והירשזון, שם בפסקה ק"ט נאמר מפי כבוד השופט רובינשטיין:

27

28 "יש לעתים להעדיף פרשנות צודקת של חוקי המס, העולה בקנה אחד עם
29 עקרונות היושר, אף אם הדבר מהווה לכאורה מתן פרשנות לדבר חוק הסוטה מן
30 הדרך הפרשנית המקובלת... יתרה מכך, גישה מעין זו אף תואמת את המגמה
31 בפסיקתנו לנקוט בפרשנות מרחיבה, לטובתו של הנישום, בנושא קיזוז
32 הפסדים, בדרך של הגדלת 'סלי ההפסדים' המותרים לקיזוז לצרכי מס..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספדי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

44. כידוע, חלק ב' לפקודה דן ב"הטלת המס" והכוונה היא להטלת המס על הכנסה ממקורות פירותיים. נושא פרק שני לחלק ב' הוא "ניכויים וקיצוזים". סימן ג' לפרק שני עוסק ב"קיצוז הפסדים" והוא כולל שני סעיפים בלבד – סעיף 28 וסעיף 29.

45. בחלקיו הרלבנטיים לענייננו, סעיף 28 מורה:

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.
(ב) מקום שלא ניתן לקצוז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוצז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוצז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוצז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקצוז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקצוז בשנה שלאחריה..."

46. הוראות אלו זכו להסברים מפורטים הן בפסיקה והן בספרות המקצועית (למשל, בעניין "הקיצוז האופקי" ו"הקיצוז האנכי") ואין סיבה לחזור כאן על העקרונות הגלומים באותן הוראות. במקרה הנוכחי אנו עוסקים ביישום האמור בסעיף 28(ב) (הקיצוז האנכי), כאשר אין מחלוקת כי ההפסד שעומד לקיצוז הוא הפסד מעסק (שנוצר בפעילות האינטרנט קפה). נעיר רק לגבי הקיצוז האופקי על פי סעיף 28(א) לפקודה, כי אין כל ספק כי אם המערערת הייתה מפיקה הכנסה מתיווך כעסקה בעלת אופי מסחרי באחת השנים בהן היא הפסידה מפעילות האינטרנט קפה, היא הייתה זכאית לקצוז את ההפסד העסקי של אותה שנה כנגד רווחי התיווך מאותה שנה.

47. במסגרת הדיון, יש לשים לב להבדל בין שאלת מקור ההפסד לבין שאלת ייעוד הקיצוז. בשאלה הראשונה נבחן סוג הפעילות או העסקה ממנה נבע ההפסד ואילו בשאלה השנייה נבחן סוג ההכנסה אשר כנגדה יקוצז ההפסד. ערעור זה מעלה שאלה מן הסוג השני. בהמשך נזכיר מקרים שנדונו בפסיקת בתי המשפט בשני הכיוונים – לעיתים לגבי מקור ההפסד ולעיתים לגבי ייעוד הקיצוז.

48. על פי ניסוחו המילולי של סעיף 28(ב) לפקודה, הפסד מעסק ניתן לקיצוז בשנים הבאות כנגד מקורות אלה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

(א) הכנסה מעסק או משלח יד.

3

(ב) רווח הון (לרבות שבח) בעסק.

4

(ג) הכנסה לפי סעיף 2(2) (הכנסת עבודה), בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף.

5

6 יצוין כי הפסד שנוצר בעסק פלוני של אדם יותר בקיזוז כנגד רווח בעסק אלמוני השייך לאותו

7 אדם ואין כל דרישה כי תתקיים זיקה כלשהי בין שני העסקים. מסקנה דומה אף מתבקשת לגבי

8 זכות קיזוז הפסד שנוצר בעסק פלוני כנגד רווח הון שנצמח ממכירת נכס (ציוד או בניין, למשל)

9 ששימש בניהול עסק אלמוני (דהיינו, יש לקרוא "רווח הון בעסק" ולא "רווח הון בעסק" [המסוים

10 שהניב את ההפסד]). כללים אלה ממחישים היטב את תכליתו של משטר קיזוז ההפסדים

11 למניעת מיסוי יתר הנובע אך ורק מחלוקת ציר הזמן ליחידות שומה בודדות (שנות מס).

12

13 49. אם כן מהי אותה "הכנסה חייבת מעסק או משלח יד" שכנגדה ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר

14

משנים קודמות? האם היא כוללת גם הכנסה מעסקאות אקראי?

15

16 50. כידוע המונח "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה רק על דרך הריבוי: "לרבות מסחר, מלאכה,

17

חקלאות או תעשייה".

18

19 "משלח יד" הוא "מקצוע וכל משלח יד אחר שאיננו עסק".

20

21 51. סעיף 2 לפקודה (שכותרתו "מקורות הכנסה") מונה את מקורות ההכנסה השונים. המקור

22

הראשון מפורט בסעיף 2(1) והוא כולל "השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו

23

תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי". כותרת סעיף 2(1) הינה

24

"עסק ומשלח יד".

25

26 52. מבחינת תחביר לשון החוק, מצאנו בסעיף 2(1) חלופות אלו, לפי הסדר:

27

28 (א) עסק שעסקו בו תקופת זמן כלשהי.

29

(ב) משלח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי.

30

(ג) עסקה בעלת אופי מסחרי (אשר כונתה על ידינו "עבא"מ).

31

(ד) עסק אקראי בעל אופי מסחרי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

(בהמשך, חלופות (ג) ו-(ד) לעיל ייקראו יחד "עסקאות אקראי").

ניצבת בפנינו השאלה האם ניתן לפרש את סעיף 28(ב) לפקודה כאילו צוין בו "כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם לפי סעיף 2(1) לפקודה וכו'", כך שהקיוויו יותר כנגד כל הכנסה פירותית אקטיבית?

53. כאמור דעתי היא כי התשובה היא חיובית. למסקנה החיובית יש נימוקים הן במישור מבנה ונוסח הפקודה והן במישור תכליות החקיקה. יתרה מזאת, המסקנה נתמכת בפסיקת בית המשפט העליון ואף מתחייבת ממנה.

54. יש להדגיש כי גם אם ניתן למצוא רציונל ל"מידור" הקיים בנושא קיוויו הפסדים בין הון לבין פירות (ואף לכך יש חריגים) או בין פירותי פסיבי לבין פירותי אקטיבי, הרי במקרה דנן מדובר בשני סוגי פעילות פירותיים אקטיביים (אינטרנט קפה מחד ותיווך מאידך).

המינוח המשמש בפקודה

55. כפי שראינו, מקור ההכנסה המוסדר בסעיף 2(1) והקרוי "עסק ומשלח יד" בכותרת הסעיף, מורכב למעשה מארבע תיבות שונות. אין זה מופרך לומר כי המילים "עסק ומשלח יד" (או "עסק או משלח יד") עשויות לשמש מעין קיצור (shorthand) לדיבור המלא "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי". כך אכן נעשה כאמור בכותרת בסעיף 2(1) אשר מסתפקת לשם הקיצור בביטוי "עסק ומשלח יד" (וראו ע"א 490/13 יצחק פלומין נגד פקיד שומה חיפה (פורסם ביום 24.12.14), (להלן: פס"ד פלומין), בסעיף 110 לפסה"ד).

56. הדבר תלוי כמובן בהקשר החקיקתי הנתון לפרשנות. הביטוי "הכנסה מעסק או ממשלח יד" (על נגזרותיו השונות) מפורז לאורך הפקודה בהקשרים שונים. הוא נמצא בין השאר בסעיף 3(ב)(3) בעניין הכנסה ממחילת חוב, בסעיף 29(2) בעניין הפסד שהיה מחוץ לישראל, בסעיף 63 בעניין מיסוי שותפויות, בסעיף 66(א)(1) בעניין חישוב נפרד לבני זוג, ובסעיף 75(א)(5) בעניין חברה נשלטת זרה (ורשימה זו איננה מתיימרת להיות ממצה; ראו עניין פלומין, בסעיף 106 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

57. לעומת זאת במקומות אחרים בפקודה ובתקנות לפיה נעשה שימוש בביטוי "הכנסה לפי סעיף (1)2" וגם לכך דוגמאות רבות. עיון בהקשרים השונים איננו מגלה שיטתיות כלשהי שיכולה להסביר מדוע המחוקק משתמש פעם בצירוף המילים "עסק או משלח יד" ופעם ב"הכנסה לפי סעיף (1)2". נהפוך הוא – מתקבל הרושם שהניסוח איננו שיטתי ומכוון.

כהמחשה אחת בלבד לכך נציין כי אחד התנאים לפטור ממס על הפרשי הצמדה המשולמים על פקדון בנקאי הוא כי "הפרשי ההצמדה אינם הכנסה לפי סעיף (1)2" בידי המפקיד (סעיף 9(13)(3) לפקודה). לעומת זאת התנאי המקביל לצורך מתן פטור על הפרשי הצמדה על הלוואה בין שני יחידים הוא כי "ההלוואה ניתנה שלא בתחום עסקו או משלח ידו של המלווה" (סעיף 2(6) לצו מס הכנסה (פטור ממס על הפרשי הצמדה), התשמ"ד-1984). קשה עד מאוד למצוא הסבר להבדל זה במינוח בשתי הוראות חיקוק העוסקות במקרה כמעט זהה.

58. הביטוי "עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי" מופיע בפקודה אך ורק בסעיפים (1)2 ו-4א (וגם בכך יש רמז כי לא נוצרה עבור עסקאות האקראי מערכת כללים ייחודית sui generis). אמנם סעיף 4א לפקודה, הדרן במקום הפקת ההכנסה (בישראל או בחו"ל לצורך יישום כללי המיסוי הבינלאומי), קובע כלל מקום מקור אחד להכנסה מעסק, כלל אחר להכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי, וכלל שלישי להכנסה משלח יד. ההפרדה האמורה מוכתבת, כך נראה, מהאופנים השונים שסוגי ההכנסה הנ"ל מופקים בפועל – בחתאם ללשון הסעיף הכנסה מעסק נובעת מ"פעילות עסקית", הכנסה מעסקת אקראי נובעת מ"ביצוע העסקה", ואילו הכנסה ממשלח יד נובעת מ"ביצוע השירות". נראה כי נסח הסעיף, אילו רצה, יכול היה בקלות לקפל את כל החלופות הנ"ל להוראה קולעת אחת מבלי לגרוע מדיוקה. יש לשים לב לכך, כי עבא"מ מצד אחד ועסק אקראי בעל אופי מסחרי מאידך דרים בכפיפה אחת בסעיף 4א(א)(ב) לפקודה.

קיצור תולדות החקיקה

59. כבר נכתבו דברים רבים על תולדות הוספת הביטוי "עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי" לפקודה. שורשו של הביטוי בדיני המס בבריטניה, שם חפץ המחוקק להבהיר כי חיוב המס החל ברגיל על עסק (trade) חל גם על "adventures in the nature of trade" דהיינו גם על "isolated or speculative transactions." הכוונה הייתה להסיר כל ספק כי לעניין החבות במס המונח trade (עסק) איננו מוגבל רק לפעילות קבועה, שיטתית ונמשכת. דהיינו, ההוספה האמורה באה להחמיר וללכוד עסקאות מסחריות נוספות ברשת המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

60. בבריטניה עצמה הבעיה שבפניה אנו ניצבים בערעור זה איננה קיימת כי הרי שם עסקאות האקראי (any adventures in the nature of trade) כלולות בהגדרת "עסק" (trade), ומניה וביה אין כל ספק שניתן לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה שנצמחת מעסקת אקראי (ראו סעיף 1119 Corporation Tax Act הבריטי משנת 2010). מצב דברים דומה קיים בקנדה. שם עסקאות האקראי כלולות בהגדרת המונח business, ושוב, כתוצאה מכך ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה שנצמחת מהן (ראו סעיף 248 ל-Income Tax Act הקנדי משנת 1985). כך גם באירלנד (בהגדרת trade בסעיף 3 ל-Taxes Consolidation Act משנת 1997) ובהודו (בהגדרת trade בסעיף 13(2) ל-Income Tax Act משנת 1961). מעניין לציין כי באותה שנה בה הוספו עסקאות האקראי לפקודה המנדטורית בא"י (1947) נחקקה פקודת מס ההכנסה של הונג קונג, שהייתה כידוע באותה עת מושבה בריטית. גם שם הביטוי "every adventure in the nature of trade" נכלל בהגדרת trade המופיעה בסעיף 2 ל-Inland Revenue Ordinance משנת 1947, ולא בסעיף 14 לאותה פקודה (המקביל לסעיף 2 לפקודה הישראלית הנוכחית). יש בדברים אלה כדי להעיד כי האפשרות של קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח מעסקאות אקראי כלל לא הטרידה את המחוקקים באותן מדינות, שינקו את שיטות המס שלהן מאותו מקור בריטי.

61. בארץ ישראל, לעומת זאת, נוצר לכאורה פער בין ההגדרה הלקונית של המונח "עסק" שבסעיף 1 לפקודה לבין התוכן המפורט יותר של מקור ההכנסה כפי שמופיע בסעיף 1(2). ומכאן נובע הקושי בפרשנות סעיף 28(ב) אשר איננו מפנה, במישור המילולי, ל"הכנסה לפי סעיף 1(2)" אלא ל"הכנסה חייבת... מעסק או משלח יד".

62. עיון בשורשי החקיקה מגלה תמונה מורכבת. להלן אתמקד בנדבכי החקיקה העומדים בבסיס סעיף 1(2) וסעיף 28(ב) לפקודה.

63. כידוע, הפקודה המנדטורית המקורית (בשפה האנגלית) נחקקה בשנת 1941 והנהיגה לראשונה מס הכנסה בא"י. סעיף 1(5)(א) לפקודה משנת 1941 הטילה מס על:

"Gains or profits from any trade, business, profession or vocation, for whatever period of time such trade, business, profession or vocation may have been carried on or exercised".

המונחים trade ו-business לא הוגדרו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2 64. סעיף 14 לפקודה משנת 1941 דן בקיזוז הפסדים. הפסד מ trade, business, profession or
3 vocation- ניתן היה לקיזוז כנגד כל מקור הכנסה שהוא הן בשנת היווצרותו והן בשש שנות
4 המס הבאות. דהיינו לא הייתה כל מגבלה מבחינת מקור ההכנסה אשר כנגדה יקוזז ההפסד
5 המועבר משנים קודמות. היו רק שתי מגבלות אחרות: מגבלת שש השנים כאמור, והתנאי כי
6 קיזוזו של הפסד מועבר לא יוכל להפחית ביותר מ-50% את סכום המס שהיה משתלם בכל אחת
7 מהשנים אילולי הקיזוז.

8

9 65. הפקודה המקורית משנת 1941 הוחלפה בפקודה חדשה משנת 1947.

10

11 לסעיף 15(א) לפקודה (שדן כאמור במקורות ההכנסה החייבים במס) נוספו המילים "or from
12 any transaction or adventure in the nature of trade". ניכר הדמיון בין הניסוח האמור לבין
13 הניסוח הבריטי הוותיק "adventure or concern in the nature of trade" – שהוא חלק בלתי
14 נפרד מהגדרת המונח "trade" (ראו סעיף 60 לעיל).

15

16 התרגום העברי של סעיף 15(א) היה כדלקמן:

17

18 "השתכרויות או רווחים מכל מסחר או מלאכה, מקצוע או משלוח-יד כל-שהם
19 לכל תקופת זמן שהיא שבה היו עשויים אותם מסחר או מלאכה, מקצוע או
20 משלוח-יד להיבצע או להיעסק, או מטראנסאקציה או הרפתקה כל-שהן שטיבן
21 מסחרי."

22

23 66. נושא קיזוז ההפסדים (אשר כונה בתרגום העברי "עיונות הפסדים") הועבר לסעיף 13. בנוסח
24 האנגלי, סעיף 13 המשיך לחול על הפסד מ-trade, business, profession or vocation, ואילו
25 התרגום העברי לסעיף 13(2) הזכיר, משום מה, "מסחר או מלאכה, עסק, משלוחי-יד או מקצוע",
26 ולא נמצא הסבר כיצד השתרבב המונח "עסק" לגרסה העברית של סעיף 13(2) דווקא – אך לא
27 לתרגום של סעיף 15(א). הדבר עשוי להעיד על העדר הקפדה במינוח העברי ועל העדר תשומת
28 לב להבחנות הדקות בין מונחים שונים.

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

67. בשנת 1949 תוקן סעיף 13 כך שבמקום קיזוז הפסדים מועברים לתקופה של עד שש שנים, הותר הקיזוז מכל מקור הכנסה במשך ארבע שנים, ואילו במשך שלוש שנים נוספות הותר הקיזוז "רק לעומת הכנסתו [של הנישום] מאותו סוג מקור שבו נוצר ההפסד".

באותו תיקון הוסרה מגבלת הקיזוז הנ"ל בעניין 50% מסכום המס לתשלום (ס"ח 50, תש"ט, עמוד 161).

68. בשנת 1952 הוספה לסעיף 2 הישן הגדרה למונח "מסחר או מלאכה" (מונח שהופיע הן בסעיף 5 והן בסעיף 13): "מסחר או מלאכה" – לרבות חקלאות ותעשייה."

69. והנה, בכל התקופה משנת 1941 עד לשנת 1961 הפסד מועבר היה ניתן לקיזוז כנגד הכנסה **מכל מקור שהוא** (עד שנת 1949 – משך שש שנים, ומשנת 1949 ועד שנת 1961 – משך ארבע שנים).

70. בשנת 1961 נחקק הנוסח החדש של הפקודה שהיא הפקודה החלה עד היום. לענייננו, נערכו השינויים הבאים:

א) סעיף (1)2 החליף את סעיף (1)5(א). כפי שנאמר לעיל, המונח "עסק", אשר הופיע לראשונה כחלק ממקור ההכנסה המתואר בסעיף (1)2, הוגדר בסעיף 1 כך: "לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה". בכך "קיבץ" המושג "עסק" לתוכו **חלק** מהמרכיבים השונים שהופיעו בסעיף (1)5(א) הישן (בצירוף סעיף 2 הישן).

ב) הסיפא של סעיף (1)5(א) הישן – שנותרה מחוץ להגדרת המונח "עסק" – הופיעה בסעיף (1)2 החדש במילים אלו: "או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי". ביטוי עברי זה החליף את הביטוי המגושם "או מטראנסאקציה או הרפתקה כל-שהן שטיבן מסחרי" אשר שימש כתרגום לפקודה משנת 1947.

אין לדעת אם מחוקקי הנוסח החדש בשנת 1961 התכוונו לכך שהמילה "טראנסאקציה" תוחלף ב"עסקה" ואילו המילה "הרפתקה" תוחלף בצמד המילים "עסק אקראי". ייתכן שכן. מכל מקום, אין כל סימן לכך כי בנוסח החדש משנת 1961 המחוקק התכוון לקבוע – **לראשונה** – אבחנה **מהותית** בין "עסקה בעלת אופי מסחרי" לבין "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", או התכוון להחיל דינים שונים על שני סוגי ההכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 (ג) הנוסח החדש משנת 1961 שינה את משטר קיזוז ההפסדים המעוברים (הקיזוז האנכי).
2 מגבלת השנים (ארבע ועוד שלוש) בוטלה. מאידך, האפשרות לקיזוז הפסד מועבר כנגד כל
3 מקור הכנסה פירוטי שהוא (שהייתה קיימת בכפוף למגבלת הזמן) צומצמה. בסעיף 28(ב)
4 החדש, הקיזוז האנכי הותר כנגד "סך כל הכנסתו ברוטו מעסק או ממשלח יד באותן
5 שנים".

6

7 71. בשנת 1975, במסגרת תיקון מס' 22 לפקודה, הורחב היקף קיזוז ההפסדים על ידי הוספת
8 המילים "לרבות רווח הון בעסק או משלח יד" לסעיף 28(ב) (ס"ח 774, התשל"ח, עמוד 168).

9

10 72. כאמור, אפשרות הקיזוז האנכי כנגד הכנסה מעבודה נוספה בשנת 2007.

11

12 73. למדנו כי בתחילה כלל לא הייתה מגבלה באשר ליעוד הקיזוז (כנגד איזה סוג הכנסה ניתן לקיזוז
13 הפסד עסקי). ניתן היה לקיזוז ("לעמת") הפסד עסקי מועבר כנגד כל הכנסה מכל מקור פירוטי. אף
14 המגבלה בעניין ייעוד הקיזוז אשר הונהגה בתיקון משנת 1949 חלה רק לגבי יתרת ההפסד
15 המועבר שלא קיזזה במשך ארבע שנים. רק עם חקיקת הנוסח החדש של הפקודה בשנת 1961
16 הוכנסה המגבלה המופיעה היום. כידוע חקיקת הנוסח החדש לא לוותה בפרסום דברי הסבר
17 שיכלו לשפוך אור על תכלית השינויים שנעשו בלשון הפקודה.

18

19 אם כן, נמצא כי:

20

21 (א) בשנים הראשונות לתחולת הפקודה, לא השתקפה כל כוונה לצמצם את קיזוזו של
22 הפסד עסקי להכנסה מעסק דווקא.

23

24 (ב) כאשר בשנת 1947 נוספו המילים or from any transaction or adventure in the
25 nature of trade לסעיף 15(א) לפקודה (קודמו של סעיף 12(1)) לא נקבע במקביל כל
26 איסור על קיזוז הפסד מעסק כנגד הכנסה מעסקה מסוג זה. יש להסיק כי כוונת
27 המחוקק בהוספת המילים הנ"ל לסעיף 15(א) (כפי שהייתה בבריטניה שנים לפני
28 כך) הייתה על מנת להבהיר כי החבות במס תחול גם על הכנסה מעסקה חד פעמית
29 ומזדמנת ולא רק על הכנסה מעסק מתמשך, ולא נאמר בנוסף לכך כי כנגד הכנסה
30 כזו לא ניתן לקיזוז הפסד עסקי (וראו גם: 597/75 דב ברנשטיין נגד פקיד שומה
31 פתח-תקווה (פורסם ביום 11.8.1977)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספדי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2 74. לא נמצא אפוא כל סימן שהמחוקק המנדטורי ייחס נפקות או חשיבות מיוחדת לכך שהוספת
3 עסקאות האקראי לפקודה נעשתה בסעיף המקורות (היום סעיף 12(1)) ולא בסעיף ההגדרות ואין
4 כל סימן שהוא התכוון בכך לצמצם את אפשרויות קיזוז הפסדי העבר.

5

6 75. כאן, כמובן, מתחיל מסע הפרשנות – האם חייבים לקרוא את התיבה "מעסק או משלח יד"
7 בהקשר זה במובן הצר המתמייחס אך ורק לפעילות הפירותית האקטיבית המתוארת בסעיף 12(1)
8 **רישא** או האם ניתן להרחיב את המשמעות לכל פעילות פירותית אקטיבית, **לרבות** זאת
9 המתוארת בסעיף 12(1) **סיפא**?

10

11

12

13

הפסיקה פורצת את המחסום המילולי

14 76. שנינו כי הפנייה מפורשת לכל חלופות סעיף 12(1) לא מצויה בהוראות סעיף 28(ב) לפקודה. אולם
15 על מסוכה זו ממש עבר בית המשפט העליון כבר לפני שלושים שנה בעניין **א.ח.א. גולדשטיין**
16 (ע"א 615/85 **פקיד השומה חיפה נגד א. ח. א. גולדשטיין בע"מ** (פורסם ביום 31.12.85) (להלן:
17 **פס"ד א.ח.א. גולדשטיין**)).

18

19 כמו במקרה הנוכחי, בעניין **א.ח.א. גולדשטיין** לא הייתה מחלוקת כי ההפסד משנים עברו נבע
20 מעסק. פקיד השומה טען כי לא ניתן לקזז הפסד עסקי זה כנגד הכנסה מדמי ניהול שנגבו מחברה
21 קשורה כי הכנסה אחרונה זו לא הייתה "מעסק" כפי שנדרש לכאורה על פי לשונו של סעיף 28(ב)
22 לפקודה. ודוק – פקיד השומה לא התכחש לאופי המסחרי של הפעילות שהניבה את דמי הניהול,
23 אך טען שהכנסה זו נכנסת לסעיף 10(2) לפקודה ("סעיף העוללות") ולא לסעיף 12(1) וזאת מפני
24 שמתן שירותי הניהול לא היה חלק מהעסקים הרגילים של החברה, אשר עסקה בתחום תעשיית
25 הבנייה והמתכת.

26

27 77. בית המשפט העליון קבע כי די בכך שמדובר ב"עסק אקראי בעל אופי מסחרי" כדי שניתן יהיה
28 לקזז כנגד ההכנסה ממנו את ההפסד העסקי מהשנים הקודמות, ואין צורך לקבוע כי מדובר
29 ב"עסק" במובן המצומצם. ויודגש – בית המשפט העליון פסק כך למרות ש"עסק אקראי בעל
30 אופי מסחרי" – כמו עסקה בעלת אופי מסחרי – **איננו כלול** בתיבה "עסק או משלח יד" המופיע
31 בסעיף 28(ב), אלא הוא מהווה חלק מהסיפא של סעיף 12(1) **יחד עם העבא"מ**.

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

באשר להנמקת ההחלטה, כך הטעים כבוד השופט ד. לוי:

"אמנם, בדרך כלל יפורשו ביטויים זהים המופיעים בחוק אחד באופן דומה, אולם כאשר משתמעת כוונתו של המחוקק מרוח החוק ומטרתו, יש להוציא לפועל כוונה זו גם אם מוביל הדבר למתן שני פירושים שונים לאותה המילה באותו החוק, וכבר היו דברים מעולם, ואף כשדובר במילה שהופיעה פעמיים באותו הסעיף... על כוונה זו של המחוקק ניתן לעמוד מתוך הדברים הבאים:

א. על פי סעיפים 28 ו-2 לפקודה, אין כל דרישה כי קיזוז ההפסדים יעשה כנגד הכנסה מאותו 'עסק' או 'משלח יד'. לפיכך, אין כל מניעה שנישום שבבעלותו שני עסקים יקזז הפסדים משנים עברו מעסק אחד כנגד הכנסה בעסק אחר. מסיבה זו נראה לי כי אין גם מניעה לקזז הפסדים משנים עברו מעסק אחד מול הכנסה מעסק אחר כאשר העסק האחר הוא 'אקראי ובעל אופי מסחרי'.

ב. מתן אפשרות קיזוז הפסדים מול הכנסות מ'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' משתלב עם המגמה הרצויה של הדדיות בהטלת המס, שאחרת מגיעים לתוצאה לפיה הכנסה מ'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' תחויב במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואילו הפסד מ'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' לא יותר לקיזוז. למותר לציין שתוצאה זו אינה הוגנת ואינה ראויה.

הגבלת אפשרות הקיזוז משנים עברו בסעיף 28(ב), באופן שהקיזוז ייעשה כנגד הכנסה חייבת מעסק או משלח יד (לעומת סעיף 28 (א) המאפשר קיזוז גם כנגד מקורות אחרים) באה מתוך הכוונה שלא לאפשר קיזוז 'מין בשאינו מינו' ועל ידי כך להקטין את האפשרות למניפולציות. קיזוז הפסדים והכנסות מ'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' עולה בקנה אחד עם מגמה זו. אין המדובר בקיזוז 'מין בשאינו מינו' שכן גם 'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' הוא עסק. העובדה שמדובר בעסק, שהוא פעילות מתוכננת ונמשכת (להבדיל מעסקה) מקטינה גם את האפשרויות המניפולטיביות."

78. והנה פס"ד א.ח.א. גולדשטיין פרץ את המחסום המילולי שעלול היה לצמצם את החלתו של סעיף 28(ב) לעסקים קבועים (או למשלחי יד) הנכנסים לרישא של סעיף 2(1) בלבד. שוב, בעניין א.ח.א. גולדשטיין נקבע כי הפעילות הייתה (למצער) "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", מפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 שהפעילות הנדונה הייתה ממושכת ומאורגנת, ולפיכך לא נדונה במישרין החלופה הנוספת של
2 עסקה בעלת אופי מסחרי. להיבט זה נשוב בהמשך.

3
4 79. יוער כי אפשרות פריצת המחסום המילולי כאמור כבר נצפתה לפני למעלה מארבעים שנה בעמ"ה
5 245/73 אורן אריה נגד פקיד שומה ת"א 4 (פורסם ביום 13.9.73) (להלן: פס"ד אורן אריה). שם
6 נדונה האפשרות של קיזוז הפסד עסקי משנים קודמות כנגד רווח שצמח מרכישה ומכירת
7 מכונות. בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה, לפי הנסיבות שם, כי עסקאות הסחר במכונות היוו
8 עסק ממש ולא "עסקת אקראי". אולם נאמר בהמשך פסק הדין מפי כבוד השופט ש' אשר:

9
10 "ב"כ המערער ביקש ממני לדון גם בשאלה נוספת שהוא עורר והיא שגם
11 במקרה וממכירותיו של המערער תחשבה כעסקאות בודדות יש להעניק לו את
12 הזכות לקיזוז לפי הס' 28(ב). שאלה זאת מעניינת ונטענה ע"י ב"כ המערער
13 בכשרון רב, אך לאור התוצאה שהגעתי אליה מקודם אינני רואה מקום לדון בה
14 ויש להשאיר את פתרונה לעת מצוא."

15
16 בשנת 1952, תשע עשרה שנים לפני מתן פסק הדין בעניין אורן אריה, פורסם פסק דין א.ב. נ'
17 פקיד שומה (פסקים מחוזיים ז', עמוד 79). רואה חשבון ביקש לקזז כנגד הכנסה ממשלח יד
18 הוצאות נסיעה ולינה בחו"ל אשר לפי הטענה הוצאו במסגרת ניסיון להקים מיזם עסקי חדש
19 ויצרו הפסד. מדובר אפוא בסוגיה ההפוכה: מאיזה מקור חייב ההפסד לנבוע על מנת להיות בר
20 קיזוז. על סמך הפקודה משנת 1947 גרס בית המשפט (בין השאר) כי "אין לעמת הפסד מתוך
21 עסק בעל טיב מסחרי לעומת הרווח מכל מקור הכנסה אחר... אפשר לעמת רק הפסדים מתוך
22 מסחר, מלאכה, עסק או מקצוע. אך לא מתוך עסק בעל טיב מסחרי...". בית המשפט לא נימק
23 בהרחבה את האבחנה שנעשתה ונצמד לפירוש המילולי של הוראת הסעיף. כאמור, בפסק דין
24 אורן אריה הועלתה האפשרות להגיע לתוצאה אחרת, כפי שקרה בסופו של דבר בעניין א.ח.א.
25 גולדשטיין.

26
27 80. בין לבין, בשנת 1969, ניתן פס"ד עמ"ה 1095/68 באומן נ' פקיד שומה תל אביב (פורסם ביום
28 13.11.69) שלא מרבים להזכירו בחקשר זה. שם עובד שכיר חייב את מעבידתו בתשלום עבור
29 שימוש שנעשה במכונית העובד במסגרת עסקי הפרסום של המעבידה. התשלום חויב במס
30 והעובד תבע פחת בגין הבלאי שנגרם למכונית. באותם ימים סעיף 21 לפקודה קבע כי פחת ינוכה
31 רק בגין נכסים בבעלות הנישום "והמשמשים לצרכי עסק או משלוח יד" (ואילו לאחר תיקון
32 מס' 21 לפקודה משנת 1975 נאמר "לצרכי ייצור הכנסתו").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

בין השאר קבע כבוד השופט בנטל כי "בהוראת סעיף 21 לא נאמר שהזיכוי [בגין פחת] יינתן בגין שימוש לצורך עסק קבוע, ועל כן ייתכן כי יש להעניק את הזיכוי גם למי שמשתמש במכונה או בציוד אחר לצורך עסקות בודדות. ייזכר כי המחוקק מונה בין מקורות הפרנסה גם "השכרות או רווח מכל עסק ... או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי ...".

81. בית המשפט פסק לטובת הנישום אך לא מפני שעבודתו כפרסומאי שכיר יכולה הייתה להיחשב לעיסוק ב"משלח יד" אלא מפני שנקבע כי השכרת המכונות למעבידה הייתה עסקה. כך נומקה המסקנה:

"... מבחינתו של המערער, השימוש במכונותו לצורכי ביצוע העיסקה של החכרת המכונות לחברה הנ"ל ודמי החכירה הוו לו מקור הכנסה נפרד, אשר ניתן לכלול במונח 'עסק' במונח הוראת ס' 21.

מקור כזה ["עסק" – ה.ק.] הוגדר בסעיף 2(1) כ'ריווח... מעיסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי'. בהעדר הוראה מפורשת אין לייחס למחוקק כוונה לפגוע במקור הכנסה ולמנוע שמירת הקרן ע"י מניעת ניכוי פחת.

על אחת כמה וכמה אין מקום להפלות לרעה את העיסקה הנדונה, שאינה בעלת אופי אקראי אלא היא קשורה קשר הדוק במקור הכנסתו העיקרי של המערער."

הנה כי כן בית המשפט ביסס את מסקנתו על כך שהביטוי "לצרכי עסק או משלוח יד" שהופיע אז בסעיף 21 יכול להכיל גם עסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי.

82. כידוע, ניסיון להצר את השלכות פס"ד א.ח.א. גולדשטיין נעשה בעניין ברנר (ע"מ 155/97 צבי ברנר נגד פ"ש גוש דן (פורסם ביום 4.3.1999) (להלן: פס"ד ברנר)). יודגש כי גם בעניין ברנר נדונה הסוגיה ההפוכה – מאיזה סוג פעילות חייב ההפסד לנבוע כדי להיות בר קיזוז כנגד הכנסות ממקורות אחרים. כמו כן, השאלה נשאלה במסגרת סעיף 28(א) לפקודה כי הקיזוז התבקש באותה שנת מס. הנישום הפסיד כספים מסדרה של עסקאות בשוק ההון. הוא ביקש לקזז הפסדים אלה כנגד הכנסה עסקית רגילה בתחום הביטוח. בית המשפט המחוזי דן בשאלה האם הפעילות בשוק ההון עלתה לכדי "עסק" שההפסד ממנו יכול להיות מקוזז בהתאם לסעיף 28(א).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

83. בית המשפט קבע כי בנסיבות העניין הפעילות לא היוותה "עסק" וממילא לא "עסק אקראי" (כי "אין אבחנה מהותית-איכותית בין המונח "עסק" לבין המונח "עסק אקראי בעל אופי מסחרי", וכי בהעדר מנגנון, בקיאות ותדירות מספיקים לא מדובר ב"עסק" וגם לא ב"עסק אקראי"). ואז ממשיך בית המשפט ומוסיף (בסעיף 26 לפסק הדין):

"אשר לעיסקה בעלת אופי מסחרי, זו, כך יש להבין, איננה נופלת לגידרו של סעיף 28 לפקודה, אף לא לפי הפירוש המרחיב שניתן לסעיף זה בפרשת א.ח.א. גולדשטיין, שם התייחס השופט לוין ל"עסק אקראי בעל אופי מסחרי", תוך איבחון מן "העיסקה" האקראית (ראה, סעיף 12 לפסק הדין, סיפא, בעמ' 429, שם).

84. עם כל הכבוד, אינני שותף להבנה זו של משמעות פס"ד א.ח.א. גולדשטיין. אסביר:

א) ראשית, גישתו הכללית של בית המשפט המחוזי בעניין ברנר בנושא קיזוז הפסדים קיבלה ביטוי בסעיף 15 לפסק הדין:

"במרכז הדיון דנא עומדים עם זאת, כפי שהובהר, ההפסדים דווקא ושאלת התרתם כנגד הכנסות העסק. בהקשר זה, נראה לי לציין, בראש כל, כי גישתו העקרונית של המחוקק אל אלה היא גישה מצמצמת, המתירה קיזוזם של הפסדים הנובעים ממקור שהוא "עסק" או "משלח יד" בלבד, הא ותו לא."

הדברים נכתבו בשנת 1999 ודומה כי בשנים שחלפו מאז המגמה בנושא התרת קיזוז הפסדים השתנתה ואין עוד מקום לדבר על "גישה מצמצמת".

ב) באותו סעיף 15 לפס"ד ברנר, מוצג פס"ד א.ח.א. גולדשטיין כקובע כי "גם הפסד מעסק אקראי בעל אופי מסחרי (להבדיל מעסקה) ייחשב כהפסד עסקי המותר בקיזוז, בהיותו הפסד הנובע מיסוג מסוים של עסק". דא עקא, וכפי שראינו, עניין א.ח.א. גולדשטיין עסק בסוגיה הפוכה – שם לכל הדעות נוצר הפסד מעסק והשאלה שעמדה על הפרק הייתה בקשר לקיזוזו של הפסד זה כנגד הכנסה בשנים מאוחרות יותר מפעילות שאופייה העסקי היה שנוי במחלוקת. להבדל זה ב"כיוון" השאלה עשוי להיות השלכה כפי שיפורט בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 (ג) בין הנימוקים העיקריים המועלים בפס"ד א.ח.א. גולדשטיין לפריצת המחסום המילולי של
2 סעיף 28(ב) נמנה **עקרון ההדדיות** – דהיינו הסברה שאם הפקודה טרחה להבהיר כי גם הכנסה
3 מעסקאות אקראי כלולה במקור המתואר בסעיף 1/2(1) **על מנת להשית חיוב במס**, אזי
4 ההגינות מחייבת כי ניתן יהיה לקזז כנגד הכנסה מאותן עסקאות אקראי הפסדים לפי סעיף
5 1/2(1) משנים קודמות. כל תוצאה אחרת "אינה ראויה" בלשון פס"ד א.ח.א. גולדשטיין. הנמקה
6 זו תקפה **באותה מידה בדיוק** לגבי עבא"מ כפי שהיא תקפה לגבי עסק אקראי. שני המקרים
7 נכללו יחד בסיפא של סעיף 1/2(1) על מנת להבהיר את החבות במס ועקרון ההדדיות אמור
8 לפעול באותו אופן לגבי שניהם.

9

10 (ד) פס"ד א.ח.א. גולדשטיין איננו דן בשאלת העבא"מ ואין בו כל שלילה מפורשת של אפשרות
11 קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעבא"מ. הדיון נסב כולו על עסק אקראי (ומשום כך לא הייתי
12 מצביע עליו כאסמכתא **מפורשת** להתרת קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעבא"מ, אלא
13 כאסמכתא לאפשרות הרחבת המשמעות המילולית של סעיף 28(ב) כאמור).

14

15 אכן במסגרת הדיון בסעיף 12 לפסק דין א.ח.א. גולדשטיין על הצורך שלא לאפשר קיזוז "מין
16 בשאינו מינוי" מחשש למניפולציות, בית המשפט העליון מציין כי כאשר במדובר בעסק אקראי
17 "להבדיל מעסקה)", אזי הפעילות המתוכננת והנמשכת המאפיינת עסק אקראי "מקטינה"
18 את החשש למניפולציות. דהיינו לדעת בית המשפט, **בהיבט מסוים זה** עוצמת הצדקת קיזוז
19 ההפסדים גדולה יותר במקרה של עסק אקראי מאשר במקרה של עבא"מ. בין אמירה זו לבין
20 שלילה מפורשת של תחולת סעיף 28(ב) במקרה של עבא"מ המרחק הוא גדול.

21

22 כאן יש מקום להזכיר את הניתוח שערך דב נייגר במאמרו **בעקבות הלכת א.ח.א. גולדשטיין**
23 בע"מ (פורסם במיסים ד/6 (דצמבר 1990) עמ' א-11):

24

25 "ג. השלכות פסק הדין

26 1. פסק דין א.ח.א. גולדשטיין אינו משאיר ספק בכך, כי בניגוד לעבר
27 ולהשקפה המשפטית שהיתה רווחת, זכאי הנישום לקזז הפסד גם מעסקה
28 שטיבה מסחרי ולא רק הפסד עסקי רגיל, כשם שיכול הוא לקזז הפסד עסקי
29 מהעבר כנגד רווח מעסקה אקראית, כפי שאכן נקבע בתיק זה.

30

31 2. נכון שמההיבט העובדתי שהתקיים בתיק זה, אין מדובר בעסקה בודדת
32 אופיינית שנתלוו לה סממנים מסחריים, אלא הניהול נעשה במסגרת עסקית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"ד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 ברורה, אולם העקרון שקבע ביהמ"ש העליון הוא כללי וגורף ולא ניתן לומר
2 שהוא נקבע בהתחשב בנסיבות המיוחדות של תיק זה, קרי on the merits
3 .of the case
4

5 עיקרון זה קובע, כמוסבר לעיל, שעיסקה אקראית המסתיימת בהפסד,
6 מזכה את הנישום לקיזוז ההפסד, כאמור בהוראות סעיף 28 לפקודה, תוך
7 שביהמ"ש אף נימק זאת בכך שאין הבדל במהות בין עסק לעיסקה
8 אקראית."
9

10 הדברים מדברים בעד עצמם.

החשש מפני ניצול לרעה

11
12
13
14
15 85. הזכרת עניין המניפולציות כפי שהועלה בפס"ד א.ח.א. גולדשטיין מובילה אותנו לדיון בהצדקה
16 אשר לעתים ניתנת לצמצום תחולתו של סעיף 28(ב) לעסק או משלח יד במובן הצר. יש להקדים
17 ולומר כי אותם הסברים אינם יכולים לשפוך אור על "כוונת המחוקק" (במובן הסובייקטיבי
18 לפחות) כי הרי לא קיימת כל אינדיקציה קונקרטית כי המחוקק המנדטורי או הישראלי באמת
19 התכוון להוציא מתחולת סעיף 28(ב) עסקאות אקראי. סביר יותר להניח כי נוסח החקיקה
20 הקיים הוא תוצאה של חוסר תשומת לב מאשר כוונה מפורשת.
21

22 86. יש להודות כי באשר לסוגיה ההפוכה – מקור ההפסד הניתן לקיזוז בעתיד – ייתכן שאפשרות
23 הניצול לרעה קיימת. נניח כי נישום יחיד צפוי להפיק רווחים עסקיים בעתיד. היום הוא יוכל
24 לבצע עסקה חד פעמית "עם כל האופציות פתוחות" לפניו: אם ירוויח מהעסקה, יטען כי מדובר
25 רווח הוני וישלם מס מופחת. אם יפסיד, יטען כי העסקה הייתה בעלת אופי מסחרי ולא הוני
26 וידרוש לקזז את ההפסד מן הרווחים העסקיים לכשיתממשו. יושם אל לב כי אצל חבר בני אדם,
27 לעומת זאת, אין הבדל בין שיעור המס על רווח הון לבין שיעור המס על רווח עסקי ועל כן בכל
28 מקרה כדאי לו לצבוע את העסקה כבעלת אופי מסחרי (אלא אם הוא צופה הפקת רווחי הון
29 בעתיד).
30

31 יצוין כי בעניין ברנר, השתהות הנישום בנקיטת עמדה לגבי סיווג הפעילות בשוק ההון עמדה
32 ברקע לדברי השופטת אופיר תום בעניין "התנהגות מניפולטיבית" (סעיף 24 לפסק הדין).
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספיד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

87. אולם כאשר אנו דנים בשאלת מקורות ההכנסה אשר **כנגדם** ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר (הכיוון השני), קשה לזהות את הכר הנרחב למניפולציה. נבחן כאן את הדברים לפי הפרשנות המרחיבה המוצעת כאן. נניח כי הפסד עסקי משנים קודמות כבר קיים. היום מבצע הנישום עסקה והוא בוחר "לשבת על הגדר" באשר לסיווג העסקה, דהיינו הוא לא ינקוט כל עמדה לגבי הסיווג עד להיוודע תוצאות העסקה. מה יכול לקרות? אם הנישום הוא **יחיד** והוא ירוויח מן העסקה, הוא יעמוד בפני דילמה - או לנסות לסווג את העסקה כעבא"מ ולזכות לקיזוז ההפסד העסקי (לפי הפרשנות המרחיבה), או לסווג את העסקה כעסקה הונית ולשלם מס מופחת ולשמור את ההפסד העסקי לקיזוז כנגד הכנסה אחרת החייבת בשיעור מס מלא. אם הנישום הוא **חבר בני אדם** - כמו במקרה הנדון בפני - אזי המס על העסקה יהיה זהה בין אם תסווג כעבא"מ ובין אם תסווג כרווח הון ולכן תמיד עדיף לסווגה כעבא"מ על מנת לאפשר את קיזוז ההפסד ואין טעם "לשבת על הגדר". ואם העסקה החדשה תסתיים בהפסד, אזי לא יבוצע הקיזוז ממילא ועדיף (בדרך כלל) הסיווג כעבא"מ וזאת לצורך קיזוז עתידי.

88. המסקנה שעולה מן האמור היא כי לפחות בסוגיה הנדונה במקרה הנוכחי, (כלומר בכיוון **שלא נדון** בעניין **ברנר**) יתרונות ההשתתפות בסיווג אינם נראים גדולים במיוחד.

89. ייתכן שניתוח מעין זה הביא את כבוד השופט אלטוביה לכתוב בע"מ 1257/05 **אס.בי.אס. אנטילס אנוי. נגד פקיד שומה תל אביב** (פורסם ביום 6.4.11) כי:

"מכל מקום סעיף 28(ב) אינו מאפשר קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעסקת אקראי. למעלה מן הנדרש יוער כי שלילת היכולת לקזז הפסד מעסקת אקראי יכול והיא מעוגנת ברציונאל פיסקאלי שלא כאן המקום להרחיב בו, אולם רציונאל זה אינו מסביר שלילת קיזוז הפסד עסקי כנגד רווחי עסקת אקראי. מכל מקום עניין זה הוא למחוקק הפקודה."

90. לטעמי בשלה העת להגיע לתוצאה של קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה מעבא"מ דרך פרשנות תכליתית בהשראת פסיקתו העקבית של בית המשפט העליון בתקופה האחרונה, כפי שיפורט בהמשך. לדעתי, פרשנות כזו איננה בבחינת "חקיקה שיפוטית".

91. הנני ער לכך כי הגישה המוצעת בפסק דין זה עשויה להוביל לתוצאה דומה בעניין הסוגיה ההפוכה - דהיינו כי יש להתיר קיזוז הפסד מעבא"מ כנגד רווח בעסק בשנים הבאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

אינני צריך להידרש לשאלה זו במקרה דנן אך לטעמי, אף אם בכיוון האחר קיים פתח מסוים לניצול כפי שפורט לעיל, באיזון הכולל של השיקולים ראוי בכל זאת לאמץ את הפרשנות המרחיבה. הן עקרון ההדדיות והן השאיפה למניעת מיסוי במצב של העדר התעשרות מובילים למסקנה זו. להמחשת הנקודה, ניטול כדוגמה אדם שעשה עסקה ספקולטיבית וחד פעמית והפסיד 100,000 ש"ח. החיסרון הכלכלי שלו אמיתי ואם בתקופה הבאה ירוויח 100,000 ש"ח מעיסוק בעסק, אזי מצבו הכלכלי על פני ציר הזמן הינו מאופס ולא יותר מכך. תשלום מס בשיעור של עד 48% על הרווח בעסק איננו מוצדק אלא אם קיימת בחוק הוראה מפורשת שאוסרת את הקיזוז בשל תכלית ברורה וראויה.

92. בספרו **מבוא לתורת המסים** (עמ' 241) פרופ' אדריי מעלה כאפשרות אימוץ התייחסות שונה לעסקאות אקראי בכל אחד משני הכיוונים:

"על פי גישה זו, יש להבחין בין הפירוש הראוי למונח 'הפסד מעסק או ממשלח-יד' ('פן ההפסדים' שבסעיף 28(א)) לבין המונח 'הכנסה מעסק או ממשלח-יד' ('פן ההכנסות' שבסעיף 28(ב)). שהפירוש לראשון מצומצם: רק הפסד מפעילות עסקית מתמשכת ראוי לקיזוז. הפסדים מעסק אקראי ומזדמן או מעסקה בודדת יכולים להיווצר רק לצורך הימנעות ממס ולצורך קיזוז הכנסות שוטפות גבוהות... הפירוש למונח השני – פן ההכנסות – יכול להיות ליברלי יותר, כיוון שהחשש לתכנון מס ולהימנעות לא-נאותה ממס אינו גדול. כאשר נוצר לאדם הפסד מעסק או ממשלח-יד ואין לו הכנסות אחרות באותה שנה, והוא מעביר ההפסד לשנה מאוחרת יותר ומנסה לייצר הכנסות גם מעסק אקראי וגם מעסקה בעלת אופי מסחרי, אין בכך פסול ואיני רואה כל סיבה שלא להתיר קיזוז כזה.

...

זאת, לאור הפירוש המוצע כאן, שעל פיו אם העסק האקראי או העסקה האמורה יסתיימו בהפסד, ההפסד הזה לא יותר בניכוי, לא באותה שנה ואף לא ניתן יהיה להעבירו לשנים מאוחרות יותר כיון שהוא אינו 'הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד' ('פן ההפסד')."

למעלה מן הנדרש אומר כי אינני מסכים עם האמירה לפיה הפסדים מעסקאות אקראי יכולים להיווצר "רק לצורך הימנעות ממס". ברי כי גם עסקה חד פעמית, ולא רק עסק קבוע, יכולה להיכשל. הזדמנות פז להפיק רווח מהיר עלולה "להחמיץ" ולהסב נזק כלכלי. הדבר יכול לקרות ללא כל קשר להיבט המיסוי וההפסד יכול להיות אמיתי ולא רק "על הנייר".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספדי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ארגז הכלים לטיפול בניצול לרעה

93. כאן המקום להדגיש כי כל הדיון הנ"ל מתייחס אך ורק למצבים בהם באופן קונקרטי לא מועלית טענה לפיה ההפסד איננו ראוי לקיזוז **מסיבה אחרת** (ולא רק בשל חשש כללי לניצול לרעה). במה הדברים אמורים?

94. פקיד השומה עשוי לסרב להתיר את קיזוזו של הפסד במקרה מסוים בשל אחת או יותר מעילות שונות, לרבות אלו (ברשימה בלתי סגורה):

(א) **העדר מימוש**: פקיד השומה עשוי לסבור כי ההפסד טרם מומש וכי הוא מסתמן בינתיים "על הנייר" בלבד. למשל טיעון מסוג זה מועלה לעתים תכופות כנגד קיזוזו של הפסד הנובע מחוב אבוד או במקרה של ירידת ערכו של נכס (ראו לדוגמה ע"מ (ת"א) 1179/09 **עגיב יעוץ וניהול נגד פקיד שומה תל-אביב-יפו** (פורסם ביום 23.2.2013)).

(ב) **שיוך לאדם אחר**: פקיד השומה עשוי לסבור כי הפעילות העסקית אשר הניבה את ההפסד נוהלה הלכה למעשה על ידי אדם אחר (בדרך כלל צד קשור) וכי תביעת ההפסד בידי הנישום איננה משקפת את המציאות המסחרית לאשורה (בדומה לע"א 8285/10 **גולקס שוקי הון בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים** (פורסם ביום 27.11.13)).

(ג) **הפסד מדומה**: פקיד השומה עשוי לסבור כי מבחינה כלכלית כלל לא נגרם הפסד לנישום, למשל במצב הידוע בשם dividend stripping, בו ירידת מחירן של מניות היא תוצאה של חלוקת דיבידנד לאחר רכישתן ולא של ירידה בערך הכלכלי של החברה עצמה (המצב שנדון בעמ"ה (ת"א) 1226/02 **סגנון שרותי תקשוב בע"מ פקיד שומה פתח תקווה** (פורסם ביום 14.11.2007)). באפשרות זו נעוץ גם מענה לטענה שאין מקום להתיר קיזוז הפסד מעסקת אקראי כנגד רווח מעסק בשל החשש שההפסד מעסקת האקראי הוא פרי "הנדסה" חשבונאית. הרי אם אין הפסד כלכלי אמיתי כתוצאה מן העסקה, אין מקום להחלתו של סעיף 28 מלכתחילה והדבר איננו קשור לסיווג הפעילות ממנה נבע ההפסד כעבא"מ או כעסק ממש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספ"די - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

(ד) עסקה מלאכותית: פקיד השומה עשוי לסבור כי קיזוז ההפסד נובע מביצוע עסקה שטעמה היסודי הינו הפחתת מס בלתי נאותה, למשל במקרה של רכישת חברה אך ורק לשם ניצול ההפסדים העומדים לרשותה (פס"ד רובינשטיין).

95. יודגש שוב כי במקרה דנן המשיב לא העלה כל טיעון מהסוגים המנויים לעיל וטענתו נסבה אך ורק על פרשנותו הכללית להוראות סעיף 28(ב) לפקודה.

96. לא זו אף זו, עצם קיום "ארסינל" העילות לשלילת קיזוזו של הפסד, כפי שתואר לעיל, מחזקת את המסקנה כי פרשנות מצמצמת של הוראות סעיף 28(ב) איננה נחוצה על מנת לאפשר לפקיד השומה להילחם ב"מניפולציות".

אם במקרה קונקרטי קיים חשש לניצול לרעה של קיזוז הפסד עסקי כנגד עבא"מ, עומדים לרשותו של פקיד השומה די כלים, ובראשם הסמכות המוקנית לו לפי סעיף 86 לפקודה, על מנת להתמודד עם התופעה. החשש בפני מניפולציות איננו מצדיק בעיני שלילה גורפת של אפשרות הקיזוז במקרים לגיטימיים – שלילה שגורמת למיסוי התעשרות שלא הייתה – בבחינת "השלכת התינוק עם מי האמבט".

על ההדדיות

97. כאמור, בעניין א.ח.א. גולדשטיין (וגם בפסיקה המאוחרת, כפי שנראה בהמשך) הודגש עקרון ההדדיות כנימוק להרחבת אפשרויות הקיזוז. לשיקול ההדדיות שני פנים. במישור הנישום הבודד, מן הראוי שתהיה סימטריה בין החשיפה לחיוב במס מצד אחד, לבין הזכות לקיזוז הפסדים מצד שני. על פי הטיעון, כשם שעסקאות אקראי מתחייבות במס באותו אופן שההכנסה מעסק (במובן הצר) מתחייבת במס, מן הראוי להשוות את דינן לדינו של עסק גם בעניין קיזוז הפסדים. דוגמה ליישום עיקרון ההדדיות והסימטריה במישור זה (אך בהקשר אחר) נמצאת בפסק דינו של כבוד השופט אלטוביה בעניין כלל פיננסים (ע"מ 13485-02-13 כלל פיננסים בטוחה ניהול השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5 (פורסם ביום 13.8.2014)). שם נדחתה תביעה לקיזוז הפסד הון שנבע משינוי שערן של מטבע חוץ לעומת השקל הישראלי והוטעם כי "ברור שמקום בו הופטר הנישום ממס על הרווח הנובע מעליית שער מטבע החוץ אך צודק הוא שלא ייהנה מאפשרות קיזוז הפסד הנובע מירידת שער מטבע החוץ".

98. אך דומה כי לעיקרון ההדדיות פן נוסף, כלל-מערכתי, שאינו קשור לנישום הבודד. הניסיון מלמד כי לעיתים מזומנות רשות המסים טוענת לקיום עסקת אקראי במסגרת דיוני שומה הקשורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

למכירת נכסים (הן על פי חלק ה' לפקודה והן על פי חוק מיסוי מקרקעין). משמעות הטיעון היא
כי עסקה שדווחה כחוננית על ידי הנישום עלולה להיחשב לעסקת אקראי פירותית ובהתאם לכך
להתחייב במס בשיעור השולי ולא במס רווח הון (או במס שבח) מופחת. אין כמובן כל פסול
בהעלאת טענה כזו בנסיבות המתאימות. אולם נדמה כי זמינות הטיעון לשם הגברת הגבייה
במקרים בהם העסקאות הסתיימו ברווח מחייבת, מתוך הגינות, גישה מרחיבה יותר בעניין
קיוז הפסדים כנגד רווחים מעסקאות אקראי (ואף בעניין קיוז הפסדים הנובעים מעסקאות
אקראי).

הדעות הנשמעות בספרות המקצועית

99. בספרות המקצועית קיימת הסכמה רחבה כי מבחינת הדין הרצוי, אין סיבה עניינית למנוע קיוז
הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה מעסקאות אקראי (ראו דוד גליקסברג, **"דיני קיוז ההפסדים
השוטפים וכונות המחוקק"**, משפטים כא (תשנ"א) 531, עמ' 556-557; י' מ' אדרעי, **"התשתית
העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה
בודדת וקיוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר"** עיוני משפט כ (תשנ"ז) 283, עמ' 290-
291; רפאל, עמ' 71).

100. חלק מן המלומדים גורסים כי זהו גם הדין המצוי בהתאם לפרשנות תכליתית של נוסח החוק
הקיים ואילו אחרים דוגלים בתיקון חקיקה על מנת להשיג את התוצאה הרצויה.

101. למשל, לגישת פרופ' נמדר, סעיף 28(ב) לפקודה מתיר "לקזז הפסדים [עסקיים] רק כנגד הכנסות
מעסק, או מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי אך לא כנגד הכנסות ממקורות אחרים", וזאת על
פי **הדין המצוי (מס הכנסה [יסודות ועיקרים])**, מהדורה רביעית, עמ' 408-406. למסקנה דומה
הגיע מנחם רהב במאמרו **"קיוז הפסדים מעסקה בעלת אופי מסחרי"** (מיסים טו/3 (יוני 2001)
א-37).

102. לקולות שמצדיקים איסור קיוז הפסד עסקי כנגד רווח מעסקאות אקראי ראו לוי וגורפיין,
"עסקת אקראי וקיוז הפסדים - פס"ד א.ח.א. גולדשטיין" (מיסים, ד/6 (דצמבר 1990) עמ' א-
17) (להלן: **לוי וגורפיין**) ולכך נחזור בהמשך.

103. יסופר כי עוד בשנת 1967 כתב א' לפידות במאמרו **"הטלת מס על הכנסה מעסק או ממשלה-
יד"**, רל"מ ב 243, כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

"אין הצדקה למנוע מהנישום את הזכות לקזז הפסד הנובע מעיסקה מסחרית [הכוונה לעסקה בעלת אופי מסחרי – ה.ק.] ... קשה לראות נימוק... שיצדיק את מניעת הזכות לקזז הפסד מעיסקה מסחרית. הכנסה מעיסקה מסחרית נמנית עם הכנסה מהמקור "עסק ומישלח-יד", והמילים 'עיסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי' לא באו אלא לסייע להגדרת המונח 'עסק'; ואכן במקורם בחוק האנגלי נכללות הן בהגדרתו של אותו מונח. קשה להבין מה טעם ראה הנסח המנדטורי להוסיף אותן מלים לסעיף 2(1) במקום להכניסן להגדרת המונח 'עסק'."

לפידות סוקר את פסק הדין בעניין א.ב. (ראו סעיף 79 לעיל) ומסכם :

"אם אומנם זה הפירוש הנכון של סעיף 28 לפקודה – [הפירוש המצמצם שאומץ בעניין א.ב.] – ולפי כללי הפרשנות המקובלים דומה שאין מנוס מפירוש כזה – הרי נראה לכותב שורות אלה כי מן הראוי היה לתקן את הפקודה על ידי הוצאת המילים 'או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי' מסעיף 2(1)... והוספתן להגדרת 'עסק' בסעיף 1 לפקודה."

104. דומה כי לנוכח התפתחות הפסיקה בשנים הרבות שחלפו מאז כתיבת המאמר, בעניין פרשנות חוקי המס בכלל ולעניין פירוש הוראות קיזוז ההפסדים בפרט, אין עוד מקום למסקנתו של לפידות לפיה "אין מנוס" מתיקון החקיקה על מנת להגיע לתוצאה הראויה.

עמדת המשיב בסיכומיו

105. עיון בסיכומי המשיב איננו מגלה נימוק פיסקאלי ענייני וממשי המחייב את המסקנה כי יש לאסור קיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד רווח מעבא"מ בניגוד למגמה המרחיבה שאומצה בפסיקה בעת האחרונה. המשיב איננו מצביע על "השלכות רוחב" חמורות או פורענויות אחרות העלולות להיגרם לאוצר המדינה כתוצאה מהחלת הגישה המרחיבה הכללית גם בסוגיה הנדונה כאן.

106. המשיב מסתמך בסיכומיו במידה רבה על מאמרם של לוי וגורפיין, ובין השאר מצטט את הדברים הבאים (המופנים בעיקר כנגד התרת קיזוז הפסד שמקורו בעבא"מ) מתוך המאמר :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

"ביסודו של סעיף 28 ותורת קיזוז ההפסדים על פי הפקודה, עומדת התפישה כי יש להפלות לטובה 'עסק' ו-'משלח יד' משאר מקורות ההכנסה. הואיל ומקורות אלה בפעילותם הקבועה והמתמדת הם שמניעים את גלגלי המשק, מספקים מקומות עבודה ומזינים את המסחר - ראה המחוקק לתמוך בהם על ידי התרת קיזוז הפסדים ממקורות אלה בלבד.

גם הפסד מהמקור 'עסקת אקראי' לא הותר בקיזוז, וזאת משני טעמים -

א. עסקת אקראי - בשל אקראיותה אינה יכולה להוות מנוף לפעילות העסקית שהמחוקק בא לעודד.

ב. עסקת אקראי צופנת בחובה סכנה להפסדים ניכרים אותם ירצה הנישום ל'חלק' עם האוצר על ידי קיזוזם, ומאידך תקווה לרווחים ניכרים שאותם ירצה הנישום למנוע מהאוצר. בשל העובדה שקשה מאד המעקב אחר עסקת אקראי יש להניח שבקלות יחסית יוכל להתחמק מהמס."

107. עם כל הכבוד, אינני שותף לקביעות אלו.

(א) אין מקום להכללה (ללא כל בסיס אמפירי) לפיה עסקאות אקראי אינן יכולות לתרום "להנעת גלגלי המשק". למשל, על סמך מה ניתן לקבוע כי במדינה הצמאה לבנייה למגורים, תרומתה הסגולית למשק המדינה של עסקת תיווך (מסוג עבא"מ) המסייעת לקידום פרויקט בנייה בהכרח פחותה מתרומתו של עסק (קבוע) לייבוא מוצרי צריכה יקרים תוצרת חוץ לארץ?

(ב) כפי שכבר נאמר (סעיף 91 לעיל) הסיכון הכלכלי הכרוך בעבא"מ יכול להיות אמיתי לא פחות מזה שנוטל בעל בית עסק, ואין בסיס להניח מראש כי הסיכון הכרוך בעבא"מ ראוי פחות ל"השתתפות" המדינה באמצעות מנגנון קיזוז ההפסדים. אולי הביטוי "הרפתקה" (adventure) יצר דימוי של ספקולציה מסחרית פראית, אך לא כל עבא"מ נגועה בלקיחת סיכונים בלתי מבוקרת והדבר אף נלמד מהקושי הקיים במקרים רבים להבדיל בין סיווג עסקה כעבא"מ מצד אחד לבין סיווגה כעסקה הונית (השקעיתית) מצד שני.

המדינה אכן מעודדת נטילת סיכונים בענפים מסוימים באמצעות אפליה לטובה במערכת המס (שתי דוגמאות לכך, הן תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

של יחידות השתתפות בשותפות לחיפושי נפט), התשמ"ט-1988 וכן "חוק האנג'לים" –
כלומר, סעיף 20 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-
2011. בשני המקרים האלה הוצאה הונת מובהקת זוכה להכרה כהוצאה שוטפת הניתנת
לניכוי כנגד כל הכנסה מכוח הוראת חיקוק מפורשת). אולם אין מקום להניח, בהעדר הוראה
מפורשת, כי המחוקק התכוון לנקוט אפליה **לרעה** כנגד עסקאות אקראי באמצעות משטר
קיוזו ההפסדים ואין סיבה להשתית פרשנות מצמצמת של הוראות סעיף 28(ב) לפקודה על
הנחה בלתי מוכחת זו.

ג) נטען במאמר הנ"ל כי "בשל העובדה שקשה מאוד המעקב אחר עסק אקראי יש להניח
שבקלות יחסית יוכל [הנישום] להתחמק מהמס". אמנם ייתכן שבשל האופי הנקודתי והחולף
של העבא"מ ניתן ביתר קלות להעלים הכנסות ממנה לעומת הכנסות מעסקים רגילים (אם כי
הניסיון מלמד כי לא כל בעלי העסקים הרגילים מקפידים על דווח מלא על כל הכנסותיהם).
גם אם היה בסיס אמפירי להנחה זו, אין היא מהווה שיקול של ממש בהתוויית מדיניות
כללית ועקרונית בעניין קיוזו הפסדים. זכותו של הנישום הישר להיות ממוסה על בסיס
התעשרותו האמיתית איננה צריכה להישלל רק מפני שפעילותו בתקופה מסוימת לבשה צורה
של עבא"מ ולא של עסק או משלח יד במובן הצר.

על הפסיקה האחרונה של בית המשפט העליון

108. בשנה האחרונה ניתנו שלושה פסקי דין בבית המשפט העליון שיש בהם, להבנתי, כדי לחזק את
המסקנה אליה הגעתי או אף לחייבה **כהלכה מחייבת** על פי סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה.
אתאר בקצרה כל אחד מפסקי הדין, לפי הסדר הכרונולוגי של נתינתם.

109. בעניין **פלומין**, נדונה שאלת תחולתו של סעיף 85 לפקודה. סעיף זה מחייב במס בנסיבות
מסוימות את הוצאתו או העברתו של "מלאי עסקי השייך לעסק" אל מחוץ למעגל העסקים. על
רקע העובדות באותו מקרה, היה צורך להכריע בסוגיה "האם קיומו של מלאי ייתכן רק במקרה
של עסק מחזורי או שמא ייתכן לראות מלאי עסקי גם בעסקאות חד פעמיות שמתבצעות על ידי
הנישום?" (סעיף 103 לחוות דעתה של כבוד השופטת ברק-ארז).

בית המשפט מטעים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

"סעיף 2(1) לפקודה מונה לכאורה ארבעה מקורות שמהם יכולה לנבוע הכנסה שעליה יוטל מס: (א) עסק; (ב) עסקה בעלת אופי מסחרי; (ג) עסק אקראי בעל אופי מסחרי; (ד) משלח יד (ראו: רפאל, בעמ' 71). למעשה, המונח 'עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי' אף לא נזכר במפורש בסעיף זה. עיון בסעיף מעורר את השאלה במה נבדלים המקורות 'עסק', 'עסקה בעלת אופי מסחרי' ו'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' זה מזה. בספרות המשפטית רווחת הדעה כי, לאמיתו של דבר, אין כל הבחנה מהותית בין מקורות אלה. יש אף הסוברים כי מקורה של ההפרדה בין המקורות היא בטעות היסטורית של המחוקק המנדטורי... הכותבים בתחום אף חלוקים באשר למספר המקורות שהסעיף מבחין ביניהם, ויש בהם אשר סוברים כי כלל אין מקום להבחנה בין 'עסק אקראי בעל אופי מסחרי' לבין 'עסקה בעלת אופי מסחרי'... מכל מקום, מקובל לסבור כי קיים קושי רב ליצוק תוכן נפרד ומובחן לכל אחד משלושה מקורות אלה, וכי ההבחנה ביניהם היא מלאכותית. גישה זו מבוססת גם על כך שההגדרה של המושג 'עסק' בפקודת מס הכנסה היא עמומה כשלעצמה...". (סעיף 105 לפסק הדין).

בית המשפט ממשיך ומזכיר את עניין א.ח.א. גולדשטיין (סעיף 107 לפסק הדין). וכך מגיע בית המשפט העליון לידי מסקנה:

"108. יישום האמור על ענייננו מעורר, כאמור, שאלות דומות, לאמור: האם יש לראות במונח 'עסק' המופיע בסעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין ככזה הכולל בתוכו גם עסק אקראי או עסקה בעלת אופי מסחרי? אני סבורה שכן. עיון בהגדרת המונח 'מלאי עסקי' בסעיף 85 לפקודת מס הכנסה (שמופיעה רק במסגרת סעיף זה) מעלה כי היא אינה מבחינה בין עסק מחזורי לבין עסקה או עסק חד-פעמיים. גם עסקה או עסק חד פעמיים דורשים מניה וביה שאלו יכללו נכסים שיימכרו ושמהם יצמח רווח...

ביסוס נוסף למסקנה זו נמצא בעובדה שהמונח "עסק" מוגדר סעיף 85 לפקודת מס הכנסה ככולל גם "חלק מעסק".

109. פרשנות זו מהווה המשך ישיר של פסיקתו של בית משפט זה בעניין גולדשטיין, והיא מתחייבת לצורך הגשמת התכליות העומדות בבסיס סעיפים 85 ו-100 לפקודת מס הכנסה וסעיף 5(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. ראשית, כבר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

עמדתי על כך שקשה לאתר הבחנה מהותית בין המקורות השונים המנויים
בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה, ולא כל שכן לאתר הצדקה בחקיקה לקיומה
של הבחנה שכזו. שנית, פרשנות זו יוצרת סימטריה בכל הנוגע למיסוי 'עסק
אקראי בעל אופי מסחרי', בשום לב שהפסדים מעסק כזה ניתן לקזז לפי סעיף
28 לפקודה כפי שנקבע בעניין גולדשטיין. שלישית, גם מבחינת תכליתם של
דיני המס לתתור לשוויון בין נישומים דומה שאין מקום להבחנה בין מלאי
שיצא מ'עסק' מחזורי לבין מלאי שיצא מ'עסק אקראי' או מ'עסקה'. בכל
המקרים הללו מתקיימים מקורות הכנסה 'פירותיים' שלהם אופי מסחרי
ושמטרתם להשיא רווח לבעליהם. " (ההדגשה איננה במקור).

110. לדברים נחרצים אלה בפסק דין פלומין השלכה ישירה לענייננו: ראשית, בית המשפט עובר שוב
את המסוכה המילולית של התיבה "עסק", כפי שנעשה בעניין א.ח.א. גולדשטיין. שנית, הוא
מחיל את הדין (סעיף 85 במקרה הנדון שם) גם על עסקה בעלת אופי מסחרי ולא רק על עסק
אקראי.

111. אמנם אפשר לטעון כי הפסיקה בעניין פלומין מתייחסת להוראה אחרת בפקודה ולא לסעיף 28
וייתכן שיש לתת פירושים שונים למונח "עסק" בשל הבדלים בהקשר החקיקתי. אולם דומה כי
המקרה הנדון לפניי הוא בבחינת קל וחומר. בפירושו של סעיף 85 יש להתגבר גם על הגדרת
המונח "מלאי עסקי" המופיע בהמשך הסעיף: "כל נכס... הנמכר במהלכו הרגיל של העסק".
יישום המושג "המהלך הרגיל" במקרה של עבא"מ קשה יותר, לטעמי, מן האתגר הפרשני הכרוך
בהתרת קיזוז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעבא"מ בהתאם לסעיף 28(ב) לפקודה.

112. בעניין דמארי והירשזון נדונה, כידוע, אפשרות קיזוזם של סכומים אשר הושבו לקורבנות גניבה
כנגד ההכנסה שקמה ממעשה המעילה בשנה מוקדמת יותר. בכפוף לתנאים ולהסתייגויות
שפורטו בפסק הדין, בית המשפט העליון השיב בחיוב בסוגייה זו והכיר, אולי לראשונה,
באפשרות קיזוז הפסד לאחר כנגד רווח משנים קודמות.

113. פסק דין זה ממחיש היטב את חשיבותו של עקרון גביית מס אמת (והצורך הנובע ממנו למנוע
עוול כלכלי כתוצאה מגביית מס ביתר) – ראו בייחוד סעיפים ק"ז עד ק"ט לחוות הדעת של כבוד
השופט רובינשטיין. למותר לציין כי בבואנו לפרש וליישם באופן תכליתי את הוראותיו של סעיף
28(ב) לפקודה בכל הקשור לקיזוז הפסד כנגד הכנסה מעבא"מ, מן הראוי לאמץ את אותה גישה
כללית אשר הנחתה את בית המשפט העליון בעניין דמארי והירשזון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

114. אם לא די בכך, נציין כי בסעיף כ"ח לפסק דין דמארי והירשזון נאמרו הדברים המפורשים הבאים:

"סעיף 28(ב) מאפשר לקזז הפסד כנגד ההכנסה בשנים הבאות, אמנם בצורה מצומצמת יותר, רק כנגד הכנסות מעסק או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, או כנגד הכנסות מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה) בתנאים המפורטים שם, אך לא כנגד 'הכנסה ממקורות אחרים' (לפי סעיף 2(10))."
(ההדגשה איננה במקור).

כאמור קביעה זו היא בבחינת הלכה מחייבת ודי בה לבדה להכריע את הכף בערעור הנוכחי.

115. חיזוק נוסף נמצא בעניין בראון-פישמן תקשורת בע"מ אשר פורסם אך לאחרונה. שם נדון עניין ניכיון של הוצאות מימון אשר הוצאו לשם רכישת מניות אשר הוחזקו על ידי החברה המערערת. בין היתר עלתה השאלה האם הוצאות המימון יצרו הפסד מעסק או מעסק אקראי לצורך קיזוז כנגד רווחים בשנים הבאות.

בית המשפט העליון נדרש אפוא לסווג את פעילותה של המערערת כפירותית או כהונית, והגיע למסקנה כי צדק בית המשפט המחוזי בסווגו את הפעילות כהונית. יושם לב לכך כי המקרה שנדון בבראון-פישמן היה ב"כיוון ההפוך" מזה שנדון בערעור הנוכחי. שם הספק היה בקשר לטיב הפעילות אשר הניבה את ההפסד. אגב הניתוח הנ"ל, מתייחס כבוד השופט זילברטל להוראות סעיף 28 לפקודה ואומר:

"להשלמת התמונה הנורמטיבית אעמוד בקצרה גם על הוראת סעיף 28 לפקודה. הוראה זו קובעת, כי הפסד שהיה לאדם 'בעסק או משלח יד' ניתן לקיזוז כנגד הכנסות באותה שנת מס או בשנים הבאות. הקיזוז מותר אפוא, כאשר ההוצאות שהובילו להפסד הן פירותיות ומקורן אקטיבי – 'עסק או משלח יד' או 'עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי' לפי סעיף 2(1) לפקודה. הפסדים הוניים לא יותרו בקיזוז, כאשר עניינם מוסדר בגדר סעיף 92 לפקודה. כמו כן, ככלל, הפסדים פאסיביים, כדוגמת הפסדים שמקורם בריבית או בהפרשי הצמדה לפי סעיף 2(4) לפקודה, לא יותרו בקיזוז..."

(ההדגשה איננה במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

הנה בית המשפט העליון סבור כי הפסד שנוצר מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" ניתן לקיזוז בשנים הבאות. קביעה זו מחייבת את המסקנה, שוב **מקל וחומר**, כי אפשר לקזז הפסד עסקי כנגד הכנסה מעבא"מ בשנה מאוחרת יותר.

בין עסק אקראי לבין עסקה בעלת אופי מסחרי

116. במהלך הדיון לעיל ראינו כי בסעיף 12(1) סיפא כלולים לכאורה שני מושגים שונים: עסק אקראי בעל אופי מסחרי מחד, ועסקה בעלת אופי מסחרי (עבא"מ) מאידך. האם ייתכן שלעניין פירוש ויישום הוראות סעיף 28(ב) לפקודה יש לקבוע דין שונה לכל אחד משני המושגים?

117. לדעתי יש להשיב בשלילה על שאלה זו.

הראנו בסעיפים 59 עד 75 לעיל כי מקור המושגים היה בנוסח האנגלי של הפקודה משנת 1947 וראינו את הבדלי המינוח בין הפקודה משנת 1947 לבין הנוסח החדש של הפקודה שהוצא בשנת 1961.

כפי שצינתי לעיל, ספק בעיני אם מלכתחילה היה בהקשר זה הבדל של ממש בין המושגים האנגליים המקוריים transaction ו-adventure ולא נמצאה ראייה לכך שהייתה כוונה לקבוע דינים שונים למושג "טראנסאקציה" לעומת "הרפתקה" בתרגום העברי או בין "עסקה" לעומת "עסק אקראי" בנוסח העברי הקיים. יצוין כי המילה "אקראי" כפי שהיא מופיעה בפקודה איננה מנוקדת, והיא סובלת אפוא שתי הגיות שונות: אֶקְרָאִי או אַקְרָאִי. כמובן, אם ההגייה השנייה הינה נכונה, המילה (כשם תואר) יכולה להתייחס לעסק (זכר) בלבד ולא לעסקה. אך אם ההגייה הראשונה היא הנכונה – וכך מקובל לומר – אזי המילה יכולה להתייחס הן לעסק והן לעסקה, כאילו נאמר: "עסקת אקראי או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי". קריאה זו מבליטה את הקשר ההדוק בין שני חלקי הסיפא.

118. כבר הבאנו את דברי השופטת ברק-ארז בסוגיה זו מתוך פסק הדין בעניין **פלומין**. דברים דומים נכתבו בפסק דין **בראון-פישמן** (בסעיף 30 לפסק הדין):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספיד - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 "כפי שהוסבר בעניין פלומין, קיים קושי רב וממשי ליצוק תוכן נפרד ומובחן לכל
2 אחד מהמקורות האמורים, ולכן הגישה הרווחת היא שההבחנה ביניהם היא
3 מלאכותית."
4

5 119. אוסיף בעניין זה, ואף למעלה מן הצורך, כי למונח "אקראי" ייתכנו שתי משמעויות אפשריות
6 בהקשר הנדון:
7

8 (א) תיאור דבר שהתרחשותו הייתה מקרית.

9 (ב) תיאור דבר זמני ובלתי קבוע.

10
11 לפי המשמעות הראשונה, "עסק אקראי" הוא עסק שנוסד בעקבות נסיבות מזדמנות ומחוץ
12 לתחום העסקים המסורתי והרגיל של היזם. פירוש זה תואם את ההגדרה המילולית של המילה
13 "אקראי", דהיינו, מקרי, דבר שבא בדרך מקרה ולא בכוונה תחילה (מילון אבן שושן המרוכז).
14

15 לפי המשמעות השנייה, "עסק אקראי" הוא עסק שנעדר המשכיות וקביעות.
16

17 אלא מאי? אם נאמץ את המשמעות הראשונה (כפי שנעשה בדרך כלל בפסיקה ובספרות
18 המקצועית), אזי המונח הינו **מיותר** כי הרי עסק הוא עסק ו**נסיבות ייסודו** של העסק אינן
19 מעלות או מורידות. די בלשון סעיף 2(1) **רישא** על מנת לתפוס גם עסק שנוסד על רקע נסיבות
20 מקריות ולא כהמשך לעסקיו הקודמים של היזם. ואם לעומת זאת נבחר במשמעות השנייה, אזי
21 הגענו לתרתי דסתרי כי הרי עסק, המתאפיין במידה מסוימת של התמדה ורציפות, איננו יכול
22 להיות רגעי וחולף.
23

24 120. לנוכח הקושי הגדול לצקת תוכן נפרד וחיוני למושג "עסק אקראי", אינני רואה בסיס או הצדקה
25 להבחין בינו לבין העבא"מ באופן שרק כנגד הכנסה מעסק אקראי ולא כנגד הכנסה מעבא"מ
26 ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר.
27

28 יתרה מזאת, אינני סבור שיש באמירה שאין לקזז "מין בשאינו מינו" כדי לספק נימוק מניח
29 את הדעת לעשיית אבחנה בין שני המושגים, בייחוד כאשר בשנת המס השוטפת ניתן לקזז הפסד
30 מעסק כנגד **כל הכנסה** מכל "מין", ובשנים הבאות ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר גם כנגד **רווח**
31 **הון** ממכירת נכס בעסק ואף כנגד **הכנסת עבודה** (בכפוף לקיום התנאים שנקבעו לכך). אם יש
32 בכלל מקום להגדיר "מין" הפסד או "מין" הכנסה בהקשר זה, נראה כי המין הרלבנטי הוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

מקור פירוטי אקטיבי, הכולל גם עסק, גם עסק אקראי וגם עבא"מ (בהקשר זה ראו את מאמרו הנ"ל של גליקסברג, בעמוד 537, שמנתח שם את סוגיית "איסור הכלאיים", כלשונו).

קיצוץ ההפסד העסקי המועבר – סיכום

121. לסיכום הדיון בנושא קיצוץ ההפסדים הגעתי אפוא למסקנה כי יש לפרש את סעיף 28(ב) באופן המתיר, למצער, קיצוץ הפסד עסקי מועבר כנגד רווח מעסקה בעלת אופי מסחרי (ועסקאות אקראי בכלל). בהקשר החקיקתי המסוים זהו הפירוש התכליתי המתבקש, המגשים מדיניות מיסוי ראויה ועיגונו בלשון החוק נובע מתולדות חקיקת המושגים והקשר התדוק בין ה"עסק" מחד ו"עסקאות האקראי" מאידך. המסקנה אף מתחייבת מפסיקת בית המשפט העליון. כל תוצאה אחרת הייתה מובילה לעיוות כלכלי שלא ניתן להסבר - מדוע הסכומים שירדו לטמיון בעסקי האינטרנט קפה הבלתי מוצלחים לא ילקחו בחשבון בחישוב המס על פעילות התיווך המוצלחת?

122. אדגיש שוב שלוש נקודות אלו:

(א) נדרשתי לפסוק אך בשאלת קיצוץ הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסה מעבא"מ (אם כי דעתי היא שתוצאה חיובית עשויה להתבקש גם בשאלת קיצוץ הפסד הנובע מעבא"מ);

(ב) המסקנה יפה אך ורק לקיצוץ הפסד כנגד הכנסה מפעילות פירוטית אקטיבית ואין בה כל אמירה לגבי הכנסה פירוטית פסיבית או הכנסה הונית, הנתונות לכללים שונים המחייבים ניתוח נפרד;

(ג) המסקנה יפה להקשר החקיקתי המסוים של סעיף 28(ב) ואין בה אמירה גורפת לפיה בכל מקום בחיקוק מסים שבו נאמר "עסק" גם "עסקאות אקראי" קא משמע לן.

ו. תביעת יתרת הפחת

123. כאמור, לקראת פתיחת עסקי האינטרנט קפה, המערערת השקיעה סכומים מהותיים בהתאמת הנכסים המושכרים (בדיזנגוף סנטר ובקניון רננים) וברכישת ציוד ורהיטים (בעיקר מחשבים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

לשימוש הגולשים). נכסים אלה (כולל השיפורים במושכר) הופחתו במשך שנות קיום העסק בהתאם לתקנות הפחת החלות.

124. בדו"ח המס לשנת המס 2007 תבעה המערערת את כל יתרת עלות הנכסים כהפחתה סופית, בעקבות הפסקת פעילות האינטרנט.

125. על פי כל העדויות, פעילות האינטרנט קפה הופסקה כליל כבר במהלך שנת 2006 (אם כי ייתכן שפינוי המושכר בקניון רננים אירע רק בתחילת שנת 2007).

126. לטענת המשיב, לנוכח הוראות סעיף 21(א) לפקודה אין מקום לתביעת הוצאות פחת בשנת 2007 לאחר הפסקת הפעילות העסקית הנדונה.

סעיף 21(א) קובע כי **"יותר ניכוי בעד פחת של [נכסים] שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו..."**. לפי גישת המשיב, משחדלה הפעילות העסקית, אין הנכסים משמשים עוד **"לצרכי ייצור ההכנסה"** ולפיכך אין עוד זכות לתבוע פחת בגינם. אפשר להוסיף ולציין כי סעיף 21, כמו כל סימן ב' (**"ניכוי פחת"**) בו הוא נמצא, נועד להשלים את החוראה הכללית המצויה בסעיף 17(8) לפקודה לפיה ינוכה **"ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב"**.

127. כאמירה כללית, טיעון זה של המשיב הוא נכון. אם נכס פלוני שימש בעסק או קו ייצור מסוים והעסק או קו הייצור נסגר לפני שהנכס הופחת במלאו לצרכי מס, אין בידי בעל העסק זכות כללית לתבוע כהוצאה את יתרת הפחת הבלתי מנוצלת. הפחת שלא הספיק להיתבע לפני הסגירה יבוא לידי ביטוי, בעקיפין ולטובת הנישום, אם וכאשר הנכס יימכר. הרי אז יתרת המחיר המקורי של הנכס תהיה גבוהה יותר (ורווח ההון ממכירתו קטן יותר), לעומת המצב בו הפחת היה נתבע במלואו. (יוער כי סעיף 22 לפקודה איננו חל במקרה זה כיוון שהסעיף האמור מניח שבשנת המס נמשך הניסיון להפיק הכנסה מן המקור שלגביו נדרש הפחת, וממילא הסעיף חל רק על סכום הפחת של אותה שנה ולא כל יתרת הפחת הבלתי מנוצל).

יודגש כי הדיון כאן איננו נוגע למקרה בו השימוש בנכס הופסק **באופן זמני** ולאחר פרק זמן התחדש – לגבי מקרה כגון זה עולה השאלה האם ובאיזו נסיבות ניתן להמשיך ולתבוע פחת לגבי הנכס **במהלך ההפסקה**, וחרף השבתתו הזמנית. כאמור אין זו הסוגיה שעומדת בפנינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

128. רוי"ח לנגרמן אשר העיד מטעם המערערת הסביר כי מתוך סכום הפחת הכולל שנתבע בשנת 2007 (233,467 ש"ח), כ-171,000 ש"ח נתבעו בקשר ל"שיפורים במושכר" ואילו כ-60,000 ש"ח נתבעו בגין "ריהוט וציוד משרדי".

יצוין כי עלות המחשבים, שהייתה חלק נכבד מהעלות הכוללת של הקמת עסקי האינטרנט קפה, הופחתה במלואה לפני שנת המס 2007.

129. רוי"ח לנגרמן הצדיק את תביעת יתרת הפחת הבלתי נתבע בהפנותו לתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניכוי הוצאות להתאמת המושכר), התשנ"ח-1998 ("תקנות התאמת המושכר"). התקנות קובעות שני כללים פשוטים: (א) "הוצאות להתאמת המושכר [כמוגדר בתקנות] שהוציא השוכר ינוכו בשיעור של 10% בכל שנת מס; (ב) "עם סיום תקופת השכירות ופינוי המושכר, תותר לניכוי ... יתרת הוצאות השוכר להתאמת המושכר..." (תקנה 2(א) ו-2(ב)).

המונח "הוצאות להתאמת המושכר" מוגדר בתקנה 1 כך:

"הוצאות להתאמת המושכר" - הוצאות שהוציא השוכר או שהוציא המשכיר, לפי הענין, לצורך התאמת המושכר לשימושיו של השוכר לצורך ייצור הכנסתו של השוכר."

הנה כי כן, תקנות התאמת המושכר מהוות למעשה חריג לעקרון הכללי, המעוגן בסעיף 21(א) לפקודה, לפיו פחת יותר בניכוי לגבי נכס שממש (בהווה) בייצור ההכנסה.

130. עיון במוצג מע/1, שהוא טופס י"א של המערערת לשנת המס 2007, מגלה כי דברי רוי"ח לנגרמן נכונים. לפי הטופס, הפחת הנתבע באותה שנה התייחס לחמש קבוצות נכסים: קבוצה 1 כוללת "שיפורים במושכר" כגון "שיפוץ", "התקנת אריחים" "התקנת מיזוג" "שלט" ו"נברשות". סך כל הפחת שנתבע בשנת 2007 בגין קבוצה זו הוא 157,084 ש"ח, שהוא מייצג את יתרת עלות השיפורים שטרם הופחתה עד לאותה שנה. קבוצה 2 בטופס י"א היא "ריהוט וציוד משרדי" והתביעה בשנת 2007 בגינה מסתכמת ב-60,443 ש"ח. קבוצה 3 היא "מחשבים" וכמוסבר המחשבים הופחתו כמעט במלואם לפני שנת 2007 ולכן בשנה זו סכום הפחת היה 527 ש"ח בלבד. קבוצה 6 מתייחסת לשיפורים במושכר בקניון רננים והסכום הנתבע הוא 14,174 ש"ח. קבוצה 7, האחרונה, היא ריהוט וציוד משרדי בקניון רננים והסכום הנתבע הוא 1,246 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

131. עיון בפרטי קבוצה 2 - ריהוט וציוד משרדי (הכוונה הינה ככל הנראה לדיזינגוף סנטר בלבד) - מראה כי גם בתוך קבוצה זו ייתכן ויש נכסים שעונים על ההגדרה של המונח "הוצאות להתאמת המושכר", בהתחשב בנסיבות העניין. נמצאים, משום מה, בקבוצה זו "דלפקים" "ארונות" "שולחנות" "שלט" וכו'. כאן נזכיר את דבריו של מר יוסיפוף:

"ש: מה קרה עם הציוד? אחרי שהחברה הפסיקה פעילותה.

ת: הציוד רובו ככולו היה ציוד שעשינו תכנון אדריכלי מיוחד לחנויות אלה והשקענו סכומים נכבדים בתכנון ובהקמת ובעיצוב החניות כשהעסק הפסיק לפעול הציוד הפך חסר ערך.

ציוד – למעט מחשבים וצגים מדובר בעיצוב השולחנות, הדלפקים כל מיני עיצובים היה אדריכל שעשה עיצובים של כל מיני תעלות אוויר דרמטיות שהעיצוב יראה מודרני הייטקי. אולי זולת המחשבים [כל] הציוד היה מקובע לקירות לריצפה ולא היה שימושי." (עמוד 13, שורות 27 עד 33).

132. על פי העובדות הנ"ל, חלה לכאורה תקנה 2(ב) לתקנות התאמת המושכר לפיה "עם סיום תקופת השכירות ופינוי המושכר, תותר לניכוי... יתרת הוצאות השוכר להתאמת המושכר".

133. עולה מדברי מר סלומון, המפקח שהעיד מטעם המשיב, כי הקושי בהחלת תקנות התאמת המושכר נעוץ בכך שהפעילות העסקית בתחום האינטרנט קפה הופסקה בשנת 2006 ולפחות אחד האתרים פונה באותה שנה (דיזינגוף סנטר) ואילו תביעת יתרת הפחת נעשתה בדו"ח לשנת המס 2007 ולא בדו"ח לשנת 2006.

כאן יוער כי למערערת לא הייתה הכנסה חייבת בשנת 2006 או בשנת 2007 (ללא קשר לתביעת יתרת הפחת), כך שעיתוי תביעת הפחת לא יכול היה להשפיע על תשלום מס בפועל.

134. מר סלומון השיב בהגינתו לשאלות בית המשפט בעניין זה כך:

"ש: אם היו עושים [רושמים], את הפחת ב-2006 הפחת היה מותר.

ת: כן.

ש: אז מה החשיבות של מיקום הפעולה ב-2006, 2007 ממילא היו הפסדים? אז כל העניין בנושא הפחת שעשו ב-2007 ולא ב-2006."

ת: נכון...". (עמוד 22, שורות 12 עד 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 13-07-46960 ספ"די - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ובהמשך:

"ש: אם היא עושה את זה ב-2007 מה התקלה שנגרמת מזה שהפעולה נרשמת ב-2007 ולא ב-2006.

ת: לחברה שהפסיקה פעילות אין לזה משמעות. אין הכנסה אם החברה הפסיקה פעילות מה זה משנה בעצם". (עמוד 22, שורות 20 - 21).

135. בסיכומיו, המשיב מגדיל לעשות וטוען כי ניתן להסיק מהדו"חות הכספיים של המערערת שהיא פינתה את מקומות העסקים כבר בשנת 2005 (בניגוד לעדויותיהם של ה"ה לנגרמן ויוסיפוף) וזאת מפני שבשנת 2006 לא נרשמו בדו"ח הרווח וההפסד הוצאות בגין דמי שכירות, חשמל או ביטוח.

אינני רואה כל טעם לעסוק בשאלה האם פינני המושכרים בפועל אירע בשנת 2005 או בשנת 2006 (או בשנת 2007 לגבי רננים): גם אם נניח לחומרה (ובניגוד לעדויות שנמסרו) שהפינני התרחש בשנת 2005, עדיין אינני מוצא סיבה עניינית, בנסיבות העניין, לפסול את תביעת יתרת הפחת לפי תקנות התאמת המושכר בשנת 2007, כפי שנעשה.

תקנה 2(ב) הנ"ל קובעת כי הניכוי יותר "עם סיום תקופת השכירות ופינני המושכר" ללמדך שהניכוי לא יותר לפני כן. בנסיבות בהן אין כל נפקות מעשית לתביעת הפחת בשנת 2005 או 2006 או 2007 מפני שלמערערת לא הייתה הכנסה חייבת באף לא אחת משנים אלו, אין כל הצדקה פיסקאלית עניינית לשלול את תביעת יתרת הפחת תוך קריאה מחמירה של התיבה "עם סיום". יוזכר כי אם הפחת היה נדרש בשנת 2006 (לשיטת העד מטעם המשיב) או אף בשנת 2005 (לשיטת ב"כ המשיב בסיכומיה), הרי ההפסד העסקי הנוסף שהיה נוצר בשל כך היה בר קיזוז לפי סעיף 28(ב) לפקודה בשנים הבאות ללא כל הגבלת זמן. אשוב ואדגיש כי בנושא זה לא הועלה כל חשש שדחיית תביעת יתרת הפחת נבעה מ"תרגיל" כלשהו מצדה של המערערת או מייצגיה.

136. לפיכך, ולסיכום הדיון בעניין הפחת, אני קובע כדלקמן:

(א) לגבי הנכסים המנויים בקבוצות 1 ו-6 לטופס י"א לשנת 2007 – הפחת יותר כפי שנדרש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספירי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

1
2 (ב) לגבי הנכסים המנויים בקבוצות 3 ו-7 - הפחת (ששכמו זעום) לא יותר לנוכח
3 הפסקת הפעילות העסקית לפני שנת 2007.

4
5 (ג) לגבי הנכסים המנויים בקבוצה 2 (ריהוט וציוד משרדי בדיזנגוף סנטר) – העניין
6 יוחזר לדיון אצל המשיב לצורך מיון הנכסים בין אלה שעונים על ההגדרה של
7 "התאמה למושכר" בנסיבות העניין ולבין אלה שאינם עונים על ההגדרה.
8 במסגרת זו יש לבחון איזה פריטי רכוש הושארו במקום בעת הפינוי עקב
9 התאמתם המיוחדת לאתרים הנדונים ורק לגביהם תותר ההפחתה. אוסיף כי
10 הנפקות הכספיים של נושא זה (במונחי מס נחסך) כלל איננה רבה וטוב יעשו
11 הצדדים אם יגיעו להסכמה בעניין ללא צורך בדיון פרטני ממושך.

ז. סיכום

12
13
14
15 137. אשר על כן, נפסק כדלקמן:

16
17 (א) פעילות התיווך תיחשב לעסקה בעלת אופי מסחרי, כמפורט בחלק ד' לעיל, ובכך אני
18 מסכים עם המשיב.

19
20 (ב) ניתן לקזז את ההפסד העסקי המועבר כנגד ההכנסות מפעילות התיווך, כמפורט
21 בחלק ה' לעיל, ובכך אני מסכים עם טענתה החלופית של המערערת.

22
23 (ג) הצדדים ינהגו בעניין תביעת יתרת הפחת כמפורט בסעיף 136 לעיל.

24
25 (ד) לאור מכלול התוצאות, ולאור האופן הענייני והיעיל בו התנהלו הצדדים בחליך
26 הערעור, אין צו להוצאות.

27
28
29 ניתן היום, י"ח תמוז תשע"ה, 5 יולי 2015, בהעדר הצדדים.



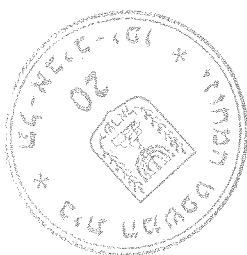
בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 יולי 2015

ע"מ 46960-07-13 ספדיי - לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

הרי קירש, שופט

1



בית המשפט המחוזי בתל-אביב
אני מאשר
להעתיק זה נכון ומתאים
למקור
מזכיר
תאריך 64