



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

לפני כבוד השופט ה' קירש

המבקש:

עופר מנירב

ע"י ב"כ עוה"ד יוני חרש, גיל עידן וישראל מרקוביץ

נגד

המשיבה:

רשות המיסים בישראל

ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. הליך זה החל כאשר נדונה בו סוגיה של שיעורי ריבית עליתרות מס בזכות או בחובה ("עילת שיעורי הריבית"). לימים נוספה סוגיה אחרת, בנושא קנס פיגורים (כמפורט בהמשך). ביום 26.2.2025 אישר בית המשפט את הסתלקות המבקש מעילת שיעורי הריבית. נותרה אפוא רק סוגיית קנס הפיגורים.
2. ב"בקה מתוקנת לאישור תובענה ייצוגית", מיום 18.7.2024, הוגדרה הקבוצה אשר בשמה הוגשה התובענה ככוללת, בין היתר:

"כלל הנישומים אשר...חויבו שלא כדין בתשלום קנס פיגורים מכוח חוק המיסים (קנס פיגורים), תשמ"א-1980 ... ו/או מכוח סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ... (ולהלן: 'קנס פיגורים') בשל אי זקיפת מס או מקדמת מס ששולמה על ידי נישום ביתר (יתרת זכות הקיימת לנישום אצל המשיבה), כנגד חוב מס אחר הכלול בדו"ח המס של הנישום ו/או בשומתו ... באופן שמוביל לחיוב שלא כדין בקנס פיגורים..."

במילים אחרות, טוען המבקש כי רשות המסים לא פעלה כנדרש לזקיפתה של יתרת זכות (עודף) של מס מסוג אחד (מס הכנסה פירותי, למשל) כנגד יתרת חובה (חסר) בתשלום מס מסוג אחר (על רווח הון או על שבח, למשל). קיזוז כאמור לא נעשה למרות שכל היתרות האלה כלולות באותו דו"ח שנתי שהוגש על ידי הנישום לפי



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

פקודת מס הכנסה. כתוצאה מאי ביצוע הקיזוז האמור, הוטלו חיובים שלא כדין בגין פיגור בתשלום המסים ביתרת חובה (על רווח הון או שבח, לפי הדוגמה). ביצוע הזקיפה היה מונע את הטלת החיובים כאמור, למצער מתחילתה של השנה שבה הוגש הדו"ח.

3. כידוע, על פי הוראות חוקי המס השונים, מוטלים על סכומי מס שאינם משולמים במועד הפרשי הצמדה, ריבית ואף קנסות, בהתאם לנסיבות.

החיקוק הכללי ביותר בנושא זה הוא חוק המסים (קנס פיגורים), תשמ"א-1980 ("חוק קנס פיגורים"). סעיף 2(א) לחוק קנס פיגורים מורה כי "לכל חוב מס יוסיף מתום שבוע מהמועד שנקבע לתשלום המס קנס פיגורים של 0.2% מסכום המס שבפיגור ... והוא על אף האמור בכל הוראה אחרת בדבר קנס על מס בפיגור ואף בהעדר כל הוראה לענין זה בחוק מס".

המונח "חוב מס" מוגדר בסעיף 1 לאותו חוק כ"כל סכום שאדם חייב בו על פי חוק מס, למעט קנס ולמעט מקדמת מס הכנסה שחל עליה סעיף 190 לפקודה".

4. באופן דומה, סעיף 94ב לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין") מטיל "קנס על פיגור בתשלום". הקנס הוא בגובה של 0.2% לכל שבוע של פיגור בתשלום הסכום שחייבים לשלמו – ועל כך נרחיב בסעיף 26 להלן.

5. לגבי מס רווח הון, ההסדר שונה. לפי סעיף 91(ד)(1) לפקודת מס הכנסה, "נמכר נכס, יגיש המוכר לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה".

בגין אי תשלום מקדמת רווח הון (או בגין תשלום מקדמה בסכום נמוך ממס רווח ההון שהנישום חייב בו) מתווספים "הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) [לפקודה]" – וזאת בהתאם לסעיף 91(ד)(3)(א) לפקודת מס הכנסה. יוער כי עד למחיקתו בשנת 1998, סעיף 91(ד)(3)(ב) לפקודה קבע כי בשל אי תשלום מקדמת



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

מס רווח הון כאמור (או תשלום מקדמה בסכום בלתי מספיק) הנישום חויב גם ב"קנס כאמור בחוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980..." וזאת בנוסף להפרשי הצמדה וריבית. כאמור, הוראה זו בוטלה בשנת 1998 (ס"ח 1648, התשנ"ח, בעמוד 109; וראו הוראת ביצוע מס' 19/98, מיום 30.11.1998, בסעיף 1.11 שם¹).

עוד יוער כי בפקודה נמצאת הוראה נוספת וכללית יותר בנושא "קנס על פיגור בתשלום" שחלה על "מקדמה" שלא שולמה במועד: סעיף 190(א)(1) לפקודה. כפי שראינו, קנס הפיגורים המוטל על פי חוק קנס פיגורים איננו חל על מקדמת מס הכנסה שחל עליה סעיף 190 לפקודה. אשר למקדמת מס רווח הון, סעיף 91(ד)(4) לפקודה מבהיר כי "מי שנתחייב בהפרשי הצמדה ובקנס לפי פסקה (3) לא יהיה חייב, לגבי אותם הסכומים והתקופות, בתשלומים האמורים בסעיפים 187 ו-190".

6. המבקש דן הפיק רווח הון בשנת מס פלונית ולא שילם מיד את המס המגיע. דו"ח המס השנתי לשנת המכירה הוגש על ידי המבקש בשנה העוקבת. הדו"ח הראה יתרת זכות (עודף תשלום מס) בקשר להכנסות אחרות החייבות במס לפי הפקודה. למרות זאת, רשות המסים לא זקפה את יתרת הזכות (בגין ההכנסה הפירותית) כנגד יתרת החובה (בגין ההכנסה ההונית), וכתוצאה מכך נוצרו חיובים² בשל הפיגור בתשלום מס רווח ההון.

לדעת המבקש, אי ביצוע קיזוז היתרות לתחילת השנה שבה הוגש הדו"ח הביא שלא כדין לחיוב פיגורים מיותר. לטענתו, המחדל האמור היה קיים לגבי יתרות חובה של

¹ מוסבר בהוראת הביצוע כדלהלן:

"החל [משנת המס] 1998 לא מוטל קנס פיגור על תשלום מקדמת רווח הון שלא שולמה במועד, או על ההפרש שבין המקדמה למס המתחייב או ל-30% מרווח ההון, לפי הנמוך.

עפ"י תיקון זה הושווה המצב למקדמות רגילות שעליהן לא מוטל קנס פיגורים, אלא מחושבים רק הפרשי הצמדה וריבית בגין הפיגור בתשלום מקדמת רווח ההון.

קנס פיגור בתשלום יוטל לאחר קליטת הדו"ח השנתי על יתרת המס בגין רווח הון שלא שולמה, זאת בדומה לחישוב המבוצע לגבי יתרת מס רגילה."

² בתשובתה המתוקנת לבקשת האישור, רשות המסים כתבה (בסעיף 14) כי: "... המבקש חוייב בקנס בהתאם לסעיף 2 לחוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1980 בשל איחור בתשלום סכום המס"; ראו גם סעיף 4 לתצהירו של מר אביתר צברי אשר צורף לתשובה המתוקנת האמורה של רשות המסים. האמירה איננה נהירה לי (לנוכח הוראות סעיף 91(ד)(3) לפקודה) אך הנקודה איננה משפיעה על ניתוח הסוגיה שמדונה בהחלטה זו.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

נישומים הן בגין מס רווח הון והן בגין מס שבח מקרקעין. יצוין כי הטרוניה מתייחסת רק ל"חוב מס... הכלול בדו"ח המס של הנישום ו/או בשומתו" – ולא לגבי חובות מס שאינם קשורים כלל לדו"ח מס ההכנסה השנתי, כגון מס ערך מוסף.

7. והנה כחלק מתשובתה המתוקנת לבקשת האישור, רשות המיסים מסרה הודעת חדילה. זו לשון החדילה:

"... מודיעה המשיבה כי ביצעה חדילה, לפיה החל מיום 29.7.2024, אינה מטילה קנס פיגורים, מקום בו כתוצאה מהגשת דו"ח שנתי לפקיד השומה, נוצרה לנישום יתרת זכות ומנגד יתרת חובה במערך מס הכנסה (בגין הכנסה השוטפת ורווחי הון) לאותה שנת מס כעולה מאותו הדו"ח." (סעיף 30 לתשובה המתוקנת)

ובהמשך נאמר:

"... לנוכח הודעת החדילה של המשיבה אשר לפיה מקום בו בהתאם לדוח שמוגש ביחס לשנת מס מסוימת קיימת יתרת חובה ומנגד קיימת יתרת זכות בגין מס הכנסה או מס רווחי הון, יבוצע מעין קיזוז של יתרת הזכות מיתרת החובה כאמור והקנסות יוטלו אך בהתאם לחלק היחסי של יתרת החובה שלאחר אותו 'קיזוז'. לפיכך, לאור הוראות סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, יתבקש בית המשפט הנכבד לדחות את הבקשה לאישור התובענה כייצוגית בעניינו של קנס הפיגורים." (סעיף 44 שם)

אמנם הדבר לא חודד בנוסח החדילה, אך יש להבין שתוקף הקיזוז הוא למצער מתחילת שנת המס שבה הוגש הדו"ח, אם לא מיד בתום 30 הימים ממועד מכירת הנכס בשנה השוטפת.

8. על פי סעיף 1 להחלטה מיום 26.2.2025 (עמוד 25 לפרוטוקול הדיון מאותו יום), ניתן תוקף להודעת החדילה הנ"ל, החל מיום 29.7.2024.

9. עם זאת, רשות המיסים לא הייתה מוכנה למסור הודעת חדילה זהה לגבי מצב בו קנס עלול להיות מוטל לפי סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין בגין פיגור בתשלום מס



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

שבח – וזאת אף אם דו"ח המס השנתי שיוגש בשנה העוקבת יראה יתרת זכות בתשלום מס על הכנסה פירותית.

דהיינו, החדילה – שתחולתה מיום 29.7.2024 – מוגבלת לחובות **מס רווח הון** ולא לחובות מס שבח. כפי שיפורט בהמשך, עמדה זו של רשות המסים נעוצה בשוני, לתפיסתה, בין מס רווח הון ובין מס שבח: לדעת רשות המסים, מס הכנסה (פירותי) ומס רווח הון נמנים עם אותו "**מערך מס**", מוטלים על פי אותו חיקוק (הפקודה) ויוצרים "**חשבון**" אחד. מס שבח, לעומת זאת, שייך לדעת המשיבה ל"**מערך מס**" נפרד, הוא מוטל לפי חוק אחר (חוק מיסוי מקרקעין), והוא מחושב ב"**חשבון**" נפרד.

10. כתוצאה מכך – על פי עמדת רשות המסים – על מנת לקזז יתרת זכות במס הכנסה כנגד יתרת חובה במס שבח, נדרש יישומו של חוק קיזוז מסים, התש"מ-1980.

והנה, לפי סעיף 2(א) לחוק קיזוז מסים, "**החזר מס ניתן לקיזוז כנגד כל חוב מס ובלבד שאין עוד זכות להשגה, לערר או לערעור על סכום החוב.**"

על פי סעיף 1 לאותו חוק, "**חוב מס**" הוא "**כל סכום שאדם חייב בו על פי חוק מס**".

המונח "**החזר מס**" מוגדר שם כ"**כל סכום שיש להחזירו או לשלמו לחייב במס על פי חוק מס, ואשר הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו**".

והנה לגישתה של רשות המסים, כאשר נישום מגיש דו"ח מס שנתי לפקיד השומה, אף אם הדו"ח עצמו מצביע על כך שהנישום זכאי להחזר מס, אותו סכום **איננו** מתגבש לכדי "**החזר מס**" כמשמעותו בחוק קיזוז מסים **עד אשר הדו"ח נבדק על ידי פקיד השומה והוא מאשר את ביצוע ההחזר**. בטרם הבדיקה והאישור כאמור, אין לפנינו "**החזר מס**", המאפשר קיזוז לפי חוק קיזוז מסים.

11. לכאורה קושי זה קיים גם לגבי קיזוז יתרת זכות מסתמנת בחשבון מס ההכנסה (על פי הרשום בדו"ח) **כנגד מס רווח הון** (וראו גם סעיף 32 להלן). משום כך, מצאה המשיבה לנכון להוסיף בתשובתה המתוקנת כלהלן:



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

"... הגם שההגיון הנזכר ביחס לעיתוי בו יש לראות את יתרת הזכות הנטענת ע"י נישום כיתרת זכות מאושרת, יכול להיות מיושם גם לצורך הטלת קנס על יתרת חובה כאשר מנגד עומדת לו לנישום אותה יתרת זכות שטרם אושרה, הרי שכאשר מדובר ברווח הון ובהכנסות פירותיות העולים מן הדו"ח, לשם הזהירות, הודיעה המשיבה, כאמור לעיל, כי החל מיום 29.7.2024 היא זוקפת את יתרת הזכות המופיעה בשומת המס המיוחסת להכנסה פירותית כנגד חוב המס המיוחס לרווח ההון, ונמנעת מהטלת הקנסות..."

אולם, כאמור, המשיבה סירבה להחיל את החדילה גם על חובות מס שבח.

12. כאן יש להבהיר כי עמדתו של המבקש היא כי זקיפת יתרת הזכות כנגד יתרת החובה (הן לגבי מס רווח הון והן לגבי מס שבח) אמורה לפעול מתחילתה של שנת המס שבה מוגש הדו"ח:

"... המבקש אינו טוען שהמשיבה אינה רשאית להטיל קנס (בין אם בשל אי תשלום מקדמת רווח הון ובין אם בשל אי תשלום מס שבח) במהלך השנה שבה התבצעה עסקת רווח ההון או המקרקעין. עילת התביעה עניינה אך ורק בטענה שהמשיב אינה מבצעת את הקיזוז בין יתרת זכות ליתרת חובה החל מה- 1.1 בשנה העוקבת לשנה שבה נעשתה העסקה, ומשהוגש דו"ח המס על ידי הנישום." (מתוך סעיף 18 לסיכומי המבקש)

כנגד עמדה זו, סבורה המשיבה כי במקרה של מס שבח, קיזוז היתרות יכול לקרות רק ממועד אישור הזכאות להחזר מס (יתרת הזכות), לא לפני כן, ולא באופן רטרואקטיבי.

13. עוד יש להקדים ולציין כי לפי עמדת רשות המיסים, המיושמת הלכה למעשה, דין שבח הוא כן כדין רווח הון כאשר מדובר במצב ההפוך. דהיינו, כאשר קיימת יתרת זכות (עודף תשלום מס) במישור ההוני (רווח הון או שבח) והדו"ח השנתי שמוגש בשנה העוקבת מראה יתרת חובה בתשלום מס הכנסה (פירותי), אזי יתרת הזכות מקוזזת אוטומטית כנגד יתרת החובה. על ידי כך, מוקטנת היתרה הכוללת של מסים לתשלום:



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

"ביחס ליתרת זכות הנובעת מרווח הון ומנגד יתרת חוב הנובעת מהכנסה פירותית בשומה שנוצרו מאותו דו"ח שכולל בתוכו הכנסה פירותית והכנסה הונית בשנת מס ... במקרה זה קנס פיגורים מחושב על חוב הנובע מהדו"ח לאחר ששודר. ולכן, מקום שבו קיימת יתרת זכות בשומת רווח ההון, היא גם באה בחישוב בשומה הסופית, ומוטל קנס רק על יתרת החוב, ככל שנותרה. כך פעלה המשיבה עוד קודם להגשת הבקשה לאישור, ואין בהגשתה כדי לשנות מהתנהלות הרשות.

בהתאם להחלטת בית המשפט הנכבד, מתכבד המשיב להבהיר כי הדברים נכונים גם מקום בו קיים תשלום ביתר בגין שומת מס שבח הנובע מעסקה במקרקעין, והתשלום (בין אם שולם בפועל ובין אם לאו) כלול בחישוב המס של ההכנסה החייבת בדוח, ומנגד ישנה יתרת חוב הנובעת מהכנסה אחרת בשומה מאותו דוח שכולל בתוכו הכנסה פירותית והכנסה הונית לרבות הכנסה החייבת בתשלום מס שבח."

(הודעת רשות המסים לבית המשפט מיום 26.3.2025)

ודוק: במצב כגון זה אין רשות המסים מבדילה בין עודף מס רווח הון ובין עודף מס שבח. שניהם ייזקפו כנגד החבות במס הכנסה שעולה מן הדו"ח השנתי (וראו גם פרוטוקול הדיון מיום 26.2.2025, עמוד 21, שורה 7 עד שורה 17).

14. חרף עמדתה העקרונית הנ"ל לגבי יתרות חובה במס שבח, רשות המסים הסבירה כי היא מבצעת "חדילה בפועל" במקרים אלה (לשימוש בביטוי "חדילה בפועל", ראו פרוטוקול הדיון מיום 26.2.2025, בעמוד 18, שורה 11 וכן בעמוד 19, שורה 5). והנה כך נאמר בתשובתה המתוקנת של המשיבה מיום 9.10.2024 (סעיף 30):

"... למעלה מן הצורך, וכפי שיפורט בהמשך, מודיעה המשיבה ולמען הזהירות בלבד, מבקשת המשיבה להודיע, כי נישומים שזכאים להחזר מס ממס הכנסה, ומנגד יש להם חוב במיסוי מקרקעין הנובע מאותו דו"ח, והם חוייבו בקנס, יוכלו לפנות למשרד מיסוי מקרקעין לבחינת מתן הקלה בקנס החל מיום הגשת הדו"ח בהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 192 לפקודת מס הכנסה, הכל כפי שיפורט להלן."



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

ובהמשך (סעיף 49, שם):

"... למען הזהירות בלבד, מבקשת המשיבה להודיע, כי נישומים שזכאים להחזר מס ממס הכנסה, ומנגד יש להם חוב במיסוי מקרקעין הנובע מאותו דו"ח, והם חוייבו בקנס, יוכלו לפנות למשרד מיסוי מקרקעין לבחינת מתן הקלה בקנס החל מיום הגשת הדו"ח בהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 192 לפקודת מס הכנסה".

אולם ההקלה שנוהגת רשות המסים להעניק איננה אוטומטית, אלא עניין של הפעלת שיקול דעת בכל מקרה ומקרה.³ חשוב מכך, ההקלה האמורה מביאה לכאורה לעצירת הצבירה של קנס הפיגורים רק **ממועד הגשת דו"ח מס ההכנסה**, במהלך השנה העוקבת, ולא **מתחילתה** של השנה העוקבת (שזו התוצאה אליה עותר המבקש, בדומה למקרה של מס רווח הון). רשות המסים לא הסכימה להודיע על חדילה **כזו**, ומכאן הצורך בהכרעה בין עמדות הצדדים בהחלטה הנוכחית.

15. מצאנו אפוא כי רשות המסים מוכנה, "בפועל", לאפשר קיזוז כנגד יתרת חוב מס שבח מבלי להמתין לבדיקה ולאישור החזר מס ההכנסה העולה מהדוח השנתי שהגיש הנישום. אולם רשות המסים דבקה בעמדה העקרונית כי בהקשר זה קיים שוני בין מס רווח הון ובין מס שבח – ועל כן החדילה המוצהרת תקפה רק לגבי מס רווח הון.

16. על פי סעיפים 2 ו-8 להחלטתי הנ"ל מיום 26.2.2025, נקבע כי **"בשלב זה של ההליך יש לדון בשני נושאים: מעמדו של רו"ח מנירב כתובע ייצוגי בסוגיית קיזוז יתרות מס שבח מול יתרות מס הכנסה [ראו סעיפים 43 עד 46 להלן – ה"ק], וכן סוגיית הקיזוז האמור לגופה. ... למען הסר ספק, לאחר ההכרעה בשני הנושאים הנ"ל, בית המשפט ישוב ויידרש לנושא הגמול ושכר הטרחה בגין החדילה עליה הודיעה המשיבה, ולנושא הוצאות משפט".**

³ לדברי המשיבה, הסמכות שעשויה להיות מופעלת היא דווקא זו שניתנת למנהל על פי סעיף 192 לפקודת מס הכנסה ("סמכות למנהל להקטין ריבית או קנס") ולא הסמכות הנתונה למנהל לפי סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין ("סמכות המנהל לפטור מתשלום קנס") – דבר אשר לכאורה איננו מתיישב עם גישת המשיבה בעניין מערכי מס וחשבונות נפרדים.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

17. כדי להבין את עמדתה העקרונית של המשיבה, אביא להלן בהרחבה מובאות מתוך כתבי הטענות מטעמה.

18. ראשית, המשיבה מדגישה את תכליתם וחשיבותם של קנסות פיגורים:

"... הטלת קנס פיגורים על איחור בתשלום חובות מס, גם כאשר יש ציפייה להחזר מס עתידי, היא אמצעי חיוני לשמירה על רצון המחוקק. הקנס נועד להבטיח עמידה בציפיות החוקיות, לעודד תשלום במועד, למנוע ניצול לרעה, ולסייע בניהול גביית המס המהווה חלק עיקרי מתקציב המדינה בצורה אפקטיבית.

...

קנס הפיגורים יוצר תמריץ לתשלום החוב במועד ללא קשר לציפייה להחזר ובכך מפחית את הסיכונים האמורים לעיל. לאור האמור, ראוי וצודק כי ביצוע החזר המס יבוצע רק לאחר אישור הרשות לקיומו." (מתוך סעיפים 33, 35 ו-38 לתשובה המתוקנת של רשות המיסים)

19. שנית, המשיבה גורסת כי ככלל קיזוז יתרות מס, אחת כנגד השנייה, אפשרי רק כאשר הזכות להחזר מס (יתרת הזכות) נבדקה ואושרה, וזאת לנוכח הוראותיו ותנאיו של חוק קיזוז מסים:

"הגדרת 'חוב מס' בחוק קיזוז מיסים היא 'כל סכום שאדם חייב בו על פי חוק מס', ואילו הגדרת 'החזר מס' היא 'כל סכום שיש להחזירו או לשלמו לחייב במס על פי חוק מס ואשר הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו'. עינינו הרואות, כי לעניין החזר המס, ראה המחוקק לנכון להדגיש את חשיבות המועד להחזרה. ומשכך, לא ניתן לטעון כי אדם אשר שילם חוב מס מסוים וכתוצאה ממנו נוצר לו החזר במועד מאוחר יותר, יהיה זכאי לעשות שימוש בהחזר זה לצורכי קיזוז מחוב מס אחר, כבר מהמועד בו שילמו או דיווח עליו בדו"ח על אף שטרם הגיע המועד להחזרתו, אלא רק לאחר שהגיע המועד להחזרתו.

...

... החזר המס הוא רק החזר מס מאושר ולא יתרת זכות נטענת.

...



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

עינינו הרואות, מכל האמור לעיל, כי אפשרות הקיזוז ניתנת רק כאשר הגיע המועד לקיום החוב/ההחזר. מועד ההחזר הינו המועד בו הרשות אישרה כי אכן החזר מגיע לנישום ..., שאם לא כן עשוי הדבר להביא לפגיעה של ממש בקופה הציבורית כתוצאה מהתייחסות להחזר מס ככזה כל עוד לא אושר באופן אקטיבי, לפיכך, התייחסות המבקש ליתרות זכות שאינן החזר מס מאושר, אלא גם לכאלו שהנישום החליט עבור עצמו כי הן בבחינת יתרות זכות ומבלי שקיבל אישור לכך – בטעות יסודה."

(מתוך סעיפים 41 ו-42 לתשובה המתוקנת)

20. שלישית, המשיבה מסבירה מדוע במקרה של יתרת זכות במס הכנסה ויתרת חובה במס רווח הון, אין צורך להמתין להתהוותו של החזר מס הכנסה מאושר על מנת להקטין את יתרת החובה במס רווח הון:

"... לכל נישום יש בכל אחד ממערכי המס 'חשבון' הכולל את כל חובותיו במערך המס. תשלומים אשר הוא מבצע – מפחיתים חובות אלה. מצב החשבון של הנישום במערך מס כלשהו בכל רגע נתון כולל את יתרת החשבון, בזכות או בחובה. כך, למשל, מנקודת ראות חשבונאית זו, החזר מס שלו זכאי הנישום מכוח הדוח שהגיש מבטא 'יתרת זכות' בחשבון מס ההכנסה שלו, השקולה למעין תשלום שהוא מבצע ואשר יש בה כדי להפחית את יתרת חשבונו ככל שזו נמצאת בחובה. במילים אחרות, 'שקלול' יתרת הזכות בחשבונו של הנישום הוא בבחינת פעולה חשבונאית גרידא שמבצעת רשות המסים במסגרת חשבונו של הנישום באותו מערך מס, המקטינה את חובו באמצעות החזר מס באותו החשבון. פעולה זו אינה משקפת קיזוז או עיקול. זו היא פעולה חשבונאית פנימית (מעין חישוב 'היתרה' בחשבון הנישום שהוא תוצאה של 'קיזוז פנימי'...), המבוצעת באופן ממוחשב ביחס ליתרת חשבונו של הנישום באותו מערך מס – הכוללת, כאמור, את כל חובותיו וזכויותיו ומחשבת את היתרה הסופית בחשבון, בפלוס או במינוס.

...

כפועל יוצא מכך, כאשר מדובר בסכומים הנובעים מדו"ח אחד, יחול ככלל – אלא אם הדבר הוגבל במפורש בדין – תחשיב פנימי הכולל את היתרה הסופית שעל-פיו מתמזגות יתרות הזכות ויתרות החובה בחשבון לכדי



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

תוצאה סופית אחת. כספים הנכנסים לחשבון מקטינים את יתרת החובה בו וזאת אלא אם הדין מאפשר להגביל את ייעודם בעת הפקדתם וייעוד זה אכן הוגבל. (מתוך סעיפים 10 ו-13 לסיכומי המשיבה)

לעומת זאת,

"... קיזוז בין מערכי מס שונים, אינו יכול להיערך באופן זה, וזאת משום שאין מדובר בחשבון אחד ולא ניתן לראות זאת כפעולה חשבונאית פנימית. לפיכך, על מנת לבצע קיזוז בין מערכי המס השונים יש לעמוד בתנאי חוק קיזוז מסים.

...

למען הסר ספק יובהר כי אין בנמצא 'חשבון אחד' לנישום בכל מערכי המס גם יחד. בכל מערך מס יש לנישום חשבון נפרד, ולו מצב חשבון אחד. הדברים עולים גם באופן מובהק מחוק קיזוז מסים, אשר מתייחס, במפורש, לקיזוז בין חובות בחיקוקי המס השונים. חוק זה יוצא אפוא מנקודת הנחה – התואמת כאמור לעיל את המציאות העובדתית – כי בכל אחד ממערכי המס יש לנישום חשבון נפרד ואין לראות בהם כ'חשבון אחד', וכי בהתאם לכך הקיזוז בין מערכי מס יהיה, ככלל, בהתאם לחוק קיזוז מסים.

...

הכלל הוא קיזוז בהתאם לחוק קיזוז מסים, בהתאם למועדים ולתנאים הקבועים בו ובתקנות שהותקנו מכוחו. האפשרות לערוך קיזוז פנימי מצומצמת למקרים שבהם מדובר בתנועות חשבונאיות בחשבון הנישום במערך מס מסוים. אין אפשרות לערוך קיזוז פנימי בין מערכי מס.

(מתוך סעיפים 16, 17 ו-19 לסיכומי המשיבה)

21. לאמור, לגישת רשות המסים, מס הכנסה ומס רווח הון מהווים "מערך מס" אחד ו"חשבון" אחד ולכן זקיפת סכומים ביניהם איננה בבחינת "קיזוז" שצריך לעמוד בדרישות חוק קיזוז מסים. לעומת זאת, מס שבח איננו חלק מאותו "מערך" או "חשבון". לפיכך, על מנת לזקוף יתרת זכות במס הכנסה כנגד יתרת חובה במס שבח, נדרש "קיזוז" העומד בתנאי חוק קיזוז מסים, והקיזוז יבוצע אך ורק ממועד אישור החזר מס ההכנסה ואילך.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

22. מנגד, לדברי המבקש :

"ודוק, מקום בו לפי דו"ח המס שלו מצוי הנישום ביתרת זכות ומנגד, עומדת לו יתרת חובה בגין חוב מס שבח שמקורו במערך מיסוי המקרקעין – שכידוע אין חולק שנכלל בדו"ח המס של הנישום (בהתאם להוראות סעיף 48ב(א) לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שיפורט להלן) – ברי שיש לזקוף את יתרת הזכות כנגד יתרת החובה, הן לנוכח כוונת המחוקק המפורשת העולה מחוק קיזוז מיסים והן בשל העובדה שאין כל הוראת חוק המתירה למשיבה שלא לעשות כן.

...

הטענה שמדובר בשני מערכי מס נפרדים, או כטענת המשיבה בשני 'חשבונות נפרדים', אינה רלוונטית לעניינינו, וכל עוד אין הוראה מפורשת בחוק המתירה למשיבה שלא לבצע 'קיזוז פנימי' בין יתרות הזכות בשומה הפרוטית במס הכנסה, לבין יתרת החובה שמקורה בעסקת שבח המקרקעין, הרי שהמשיבה מחויבת לעשות כן.

וידגש, את זקיפת יתרת הזכות על חשבון יתרת החובה שלעמדת המבקש על המשיבה לבצע גם כאשר מדובר בשומת מס שבח, ממילא על רשות המיסים לעשות בדיעבד, לאחר החיוב בקנס פיגורים שנעשה במהלך השנה, בהתאם לנתונים בדו"ח המס של הנישום הכולל כאמור גם את יתרת החובה או הזכות מכוח עסקת שבח המקרקעין, ועל כן ממילא אין כל נפקות לטענות המשיבה לעניינינו, שכן המשיבה מסרבת לבצע את זקיפת היתרות ... גם בדיעבד."

(מתוך סעיפים 33, 35 ו-36 לסיכומי המבקש)

23. אקדים ואומר כי ההפרדה שעושה רשות המסים בין מס רווח הון ובין מס שבח מקרקעין בהקשר זה איננה נראית לי (ואדגיש כי דבריי להלן מכוונים אך לסוגיה המסוימת שנדונה כאן, ולא לכל הקשר אחר). לטעמי, ביסוס עמדת המשיבה על קיומם של "מערכי מס" ו"חשבונות" שונים, אף אם היה בו ממש במישור התפעולי או הטכני, איננו מתבקש במישור המשפטי הקובע. אנמק להלן.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

24. בהתאם לסעיף 15(א) לחוק מיסוי מקרקעין, "חובת תשלום המס היא: במכירת זכות במקרקעין – על המוכר...".

סעיף 90א לחוק ממשיך וקובע כי:

"חייב במס שקיבל הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 78(א), ישלם את המס המגיע ממנו בתוך 60 ימים מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין..."

25. אשר לסכום מס המגיע על פי החוק שלא שולם במועד, סעיף 94(א) לחוק מחייב הוספת הפרשי הצמדה וריבית, לאמור:

"על סכומי מס, לרבות סכום מס שאינו שנוי במחלוקת, שלא שולמו בתוך 60 ימים מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין, ייוספו, החל ביום שלאחר תום התקופה האמורה עד יום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית..."

26. מעבר לתוספת הפרשי ההצמדה והריבית, סעיף 94ב לחוק מטיל "קנס על פיגור בתשלום" כדלקמן:

"(א) סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה ולא שולם במועדו, יווסף עליו קנס של 0.2% לכל שבוע של פיגור..."

נמצא כי הוראתו של סעיף 94ב לחוק מקבילה להוראות חוק קנס פיגורים, אשר הבאנו בסעיף 3 לעיל.

27. נוסף כי על פי סעיף 73(א) לחוק מיסוי מקרקעין, מוכר זכות במקרקעין חייב למסור למנהל הצהרה "בתוך 30 ימים מיום המכירה". ובהתאם לסעיף 78(א) לחוק:

"נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית), והמנהל



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.

28. מכאן, מכירת זכות במקרקעין במהלך שנה פלונית עשויה להטיל חובה לשלם את סכום מס השבח המגיע עוד במהלך אותה שנה, ואי תשלום המס כנדרש עלול להביא להטלת קנס פיגורים לפי סעיף 94 לחוק כבר באותה שנה.

29. להשלמת התמונה, נציין כי קיימת דרך נוספת לגביית מס שבח וזאת באמצעות **מקדמה** שתשולם למנהל על ידי **הרוכש** – וראו סעיפים קטנים (ב) עד (ט) לסעיף 15 הנ"ל.

30. כאמור, המשיבה סבורה כי קיזוז של יתרת מס הכנסה כנגד חיוב במס שבח יכול להיעשות רק בהתאם ובכפוף להוראות חוק קיזוז מסים. לדעתה, יישום הוראות חוק קיזוז מסים מביא לכך שקיזוז כאמור יתאפשר רק מן המועד בו פקיד השומה שוכנע כי אכן מגיע לנישום החזר מס הכנסה, ולא קודם לכן. לעומת זאת, על פי הודעת החדילה, זקיפת יתרת מס הכנסה כנגד חוב מס רווח הון תיעשה מתחילת השנה בה הוגש הדו"ח. כזכור, ההבדל נובע מהיות מס רווח הון ומס הכנסה "מערך" אחד ו"חשבון" אחד.

31. דא עקא, המונח "מערך מס" איננו מופיע בדברי החקיקה הנוגעים לענייננו. כך גם המונח "חשבון" – במובן שהמשיבה משתמשת בו בהליך זה – איננו חלק מחקיקת המס. ייתכן שמבחינת מינהל המיסים ובמישור התפעולי, קיימים מערכים וחשבונות שונים, אולם פרישתם והגבולות ביניהם אינם מוגדרים בחיקוק. יתרה מזו, אף אם נקבל ככלל את התזה של המשיבה כי קיימים "חשבונות" מסים נפרדים, מדוע יש להניח מראש כי מס הכנסה ומס שבח **אינם** אמורים להיות מטופלים באותו חשבון, ומתוך הנחה זו לגזור את המסקנה לפיה קיזוז ביניהם חייב להיעשות לפי חוק קיזוז מסים ובאופן שונה מהקיזוז כנגד חוב מס רווח הון?

והנה הסוגיה הניצבת בפנינו חייבת לקבל מענה על פי דברי החקיקה ופרשנותם ולדעתי התשובה לא יכולה להיות טמונה בביטויים "מערך מס" או "חשבון מס"



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

לבדם. כמו כן, לדעתי אופן פעולתם בפועל של מחשבי המשיבה (שע"מ) איננו יכול להכתיב את התוצאה המשפטית המתחייבת.

32. כאמור, לעמדת המשיבה, הוראות חוק קיזוז מסים דורשות "החזר מס" מגובש ומאושר על מנת לקזז, דהיינו, "סכום שיש להחזירו או לשלמו... ואשר הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו" (סעיף 1, שם). מכאן למדה המשיבה שאין אפשרות לקזז יתרת מס בגין הכנסה פירותית, העולה מתוך דו"ח שנתי, כנגד חבות במס שבח כאשר הקיזוז הוא תקף מתחילת השנה בה הוגש הדו"ח, כפי שגורס המבקש. במועד זה החזר מס ההכנסה טרם נתגבש כנדרש. אולם לכאורה, המשיבה יכולה לנקוט עמדה מחמירה דומה אף לגבי קיזוז כנגד חבות במס רווח הון. הרי אין חולק כי חוק קיזוז מסים עשוי לחול על קיזוז בין מסים שונים המוטלים על פי אותו חוק (וראו סעיף 41 לתשובה המתוקנת של רשות המסים). אם כן, מדוע התנאים הדרושים על פי חוק קיזוז מסים לא יידרשו גם כאשר מקזזים יתרת מס הכנסה (החזר) כנגד חבות במס רווח הון? לשיטת המשיבה במקרה זה כלל לא מדובר ב"קיזוז" אלא בפעולה ב"חשבון" אחד, במסגרת "מערך מס" אחד. כאמור, אינני סבור כי התשובה לסוגיה המשפטית הנדונה יכולה להימצא במינוח בלתי רשמי זה, ודומה כי המשיבה עצמה מודעת לקושי האמור (ראו הציטוט המובא בסעיף 11 לעיל).⁴

33. עלהזיקות השונות בין הוראות חוק מיסוי מקרקעין ובין הוראות פקודת מס הכנסה ניתן להרבות בכתובה. ואכן הקשר ההדוק בין מס שבח ובין מס הכנסה מביא אותי למסקנה שיש להעדיף את גישת המבקש בסוגיה הנדונה על פני גישת המשיבה. אמנם מס שבח מוטל כידוע מכוח חוק נפרד, ולא מכוח הפקודה, ויש לתת לעובדה זו את הנפקות המתבקשת. אולם לדעתי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, בשילוב עם הוראות הפקודה, מובילות לתוצאה כי יש לאפשר את סוג הקיזוז הנדון, בדיוק כפי שנעשה עם חיוב במס רווח הון, וזאת על מנת להקטין את היקף קנס הפיגורים שיוטל. תוצאה זו איננה מבוססת אך על הסתכלות כללית לפיה מס שבח הוא מקרה פרטי של מיסוי רווחי הון (לגבי מימוש נכסי מקרקעין בישראל), אלא על עיון במכלול הוראות החקיקה הקושרות בין הפקודה ובין החוק.

⁴ יש להכיר בכך שהמונח "מס" בהגדרתו בסעיף 1 לפקודה מתפרש כחובק גם "המס על ריווח הון", שהוא נושא סעיף 91 לפקודה; במובן זה קיימת אפוא קרבה בין מס הכנסה ו"המס על ריווח הון" שאיננה קיימת בין מס הכנסה ובין מס שבח מקרקעין.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

34. מס שבח מוטל על פי הוראות סעיף 48א לחוק ("המס על השבח"). בהמשך, סעיף 48ב לחוק, שכותרתו "השבח – חלק מההכנסה החייבת", קובע בין היתר ארבעה עקרונות אלה:

(1) **"לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה"** – סעיף 48ב(א) רישא. אמנם השבח איננו חלק מההכנסה החייבת לכל דבר ועניין (למשל, הוראות הפטור הן נפרדות), אך הזיקה ברורה ואין אמירה דומה הקושרת בין מס הכנסה ובין מסים אחרים (כגון מס ערך מוסף);

(2) **"יראו את השבח כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת"** (סעיף 48ב(א) סיפא). פועל יוצא מהוראה זו הוא שהיקף השבח בשנת המס משפיע מניה וביה על גובה המס שיוטל על הכנסות הממוסות על פי הפקודה (הוראה זהה קיימת לגבי רווח הון בסעיפים 91(ב) ו-91(ב1) (2) לפקודה).

(3) **"המס שחייבים בו על פי חוק זה [כלומר, מס שבח – ה"ק], יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה"** (סעיף 48ב(א)1). נשוב להוראה זו בהמשך, אך מיד משתקפת ממנה כריכה בין החוק ובין הפקודה גם במישור התשלום והגבייה של המסים;

(4) **"על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח... בדו"ח שהוא מגיש על פי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה..."** (סעיף 48ב(א) רישא). והנה השבח, כמו רווח ההון, הוא חלק בלתי נפרד מתוכן הדו"ח השנתי שהגשתו נדרשת לפי הפקודה. דומה כי הטיעון בדבר "מערכי מס" שונים איננו נותן משקל ראוי לזיקה הנוצרת בהוראה אחרונה זו.

35. סעיף 131 לפקודה, שהוזכר לעיל, עוסק בשאלה **"מי חייב בדו"ח"** (זו כותרת הסעיף). בין היתר, אלה חייבים להגיש דו"ח (לפי סעיף 131(א)5 לפקודה):

"אדם שבשנת המס מכר זכות במקרקעין או עשה פעולה באיגוד, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שאינן פטורות מהמס לפי חוק זה, ולא שילם מס



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

**שבח בשיעור המרבי החל לפי חוק מיסוי מקרקעין על השבח הריאלי
הנובע מהמכירה או מהפעולה, לפי הענין;**"

יתרה מזו, עיון בטופס הדו"ח השנתי (למשל, טופס 1301 לנישומים יחידים) מראה כי בחלק ח' לטופס ("הכנסות מרווח הון ומשבח מקרקעין"), נדרש דיווח בשורה 37 על "סה"כ סכום המכירות מרווח הון ושבח". יש לרשום שם סכום חד, ללא הפרדה בין עסקאות רווח הון לבין עסקאות שבח. כך גם במסמכי השומה (כפי שצורפו להמחשה לסיכומי המבקש); למשל בטופס "תוצאות חישוב המס לשנת ____" שמפיקה רשות המיסים, בחלק "פירוט מס", סכומי מס רווח ההון וסכומי מס השבח נרשמים יחד, בסכום אחד, בשורת "סה"כ רווח הון".

36. שנינו כי כאשר לא משולם מס על שבח במועד וכמתחייב על פי החוק, יוטלו הפרשי הצמדה וריבית (מכוח סעיף 94) וכן קנס פיגורים (מכוח סעיף 94ב). אולם, המס המשולם על השבח לפי החוק עלול להיות בלתי מספיק כאשר נעשה החשבון הכולל על פי הפקודה (בין היתר, בשל העקרונות הנ"ל בדבר החלת שיעורי המס לפי הפקודה והיות השבח "השלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה החייבת"). ובכן, סעיף 91(ד)(3א) לפקודה מורה כדלקמן:

"חויב הנישום במקדמה לפי סעיף 48א לחוק מיסוי מקרקעין, או שנעשתה לו שומה עצמית או שומה סופית לפי אותו חוק, והתברר שהמס שהוא חייב בו עולה על המס שבו חויב לפי חוק מיסוי מקרקעין (להלן – הסכום לתשלום), יהא חייב, מתום התקופה הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין, ועד ליום התשלום, בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א), על ההפרש שבין הסכום לתשלום לבין המס שהוא חייב בו;"

יש להבין את המילים "המס שהוא חייב בו" בהוראה זו כמכוונות למס הסופי שנקבע ומחושב לפי הפקודה (כאשר מס השבח היה, כאמור, רק "מקדמה" על חשבונו).



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

37. ובמצב ההפוך – סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודה קובע:

"שילם הנישום מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) או את סכום המס שהוא חייב בו לפי חוק מיסוי מקרקעין יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, תוחזר לו היתרה על פי הוראות סעיף 159א(ב) בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה שמיום התשלום ועד ליום ההחזר;"

38. שתי הוראות הפקודה הנ"ל – סעיף 91(ד)(3)(א) מחד וסעיף 91(ד)(5)(א) מאידך – ממחישות את הכריכה המוחלטת של תחשיב המס בין הפקודה ובין החוק, לרבות במקרים של עודף וחוסר תשלום.

39. נושאים חשובים נוספים מדגימים את הזיקה האמורה:

(א) בעניין פריסה – סעיף 91(ה) לפקודה מסדיר את זכות הפריסה לגבי רווח הון שהופק על ידי הנישום. הסדר מקביל נמצא בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין. סעיף 48א(ה)(1), שעניינו אופן ביצוע הפריסה, קובע כי:

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;"



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

לצורך יישום הוראה זו, המונח "ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס" מוגדר
כך:

**"ההכנסה החייבת במס בשנת המס כפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא
נקבעה בשומה סופית, כפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף
131 לפקודה..."**

זאת ללמדך כי לשם פריסת השבח, עלינו לדעת את כלל שיעורי המס החלים על
הכנסתו החייבת של הנישום לפי הפקודה.

במקביל, סעיף 91(ה)(1) לפקודה מורה, בין היתר, כי:

**"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח
בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על
תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה
נבע הריווח; ... חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף
קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב)
לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו
החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת
משנות המס בתקופה האמורה;"**

והנה, עוד בהקשר של פריסה, סעיף 48א(ה)(2) לחוק מיסוי מקרקעין מורה:

**"התברר לאחר עשיית השומה על פי סעיף 91(ד) לפקודת מס הכנסה
שהסכום המגיע על פי אותה שומה גבוה מהמס המגיע על פי סעיף זה,
יהיה המוכר חייב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף
159א(א) לפקודת מס הכנסה על הפרש שבין המס שחוייב בו על פי פסקה
זו לבין המס המגיע על פי סעיף זה לתקופה שמהמועד לתשלום המס על
פי חוק זה ועד ליום התשלום".**

הוראה זו דומה במהותה לסעיף 91(ד)(3)א לפקודה שפגשנו למעלה, ושוב אנו
עדים למידת הכריכה בין הפקודה לבין החוק בנושא חישוב המס המגיע.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

(ב) בעניין קיזוז הפסדים (על קצה המזלג) – כידוע, סעיף 28 לפקודה מתיר, בהתקיים תנאים מסוימים, קיזוז הפסד מעסק כנגד רווח הון (בשנה השוטפת) או רווח הון בעסק או במשלח יד (בשנים הבאות). סעיף 28(ג) לפקודה מבהיר כי המונחים "הכנסה חייבת" ו"רווח הון", כשהם מופיעים בסעיף 28 האמור, כוללים שבח מקרקעין.

כמו כן, סעיף 92 לפקודה דן בנושא קיזוז הפסד הון, ומובהר בסעיף 92(א)(1) כי "לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו רווח הון או הפסד הון, לפי הענין".

40. ולבסוף נפנה גם לסעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו "זקיפת תשלומים". הוראה זו חלה במקרה שבו "אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס" – קרי, על חשבון מס שבח או מס רכישה – נושא שלכאורה איננו קשור לסוגיה שנדונה כאן (והשוו סעיף 195א לפקודה וסעיף 49 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973). אלא מאי? בסעיף 94(א)(1) לחוק מצוי כלל זה:

"דין מס שנוכה במקור לפי סעיף 164 לפקודה ולא קוזז לפי סעיף 177 לפקודה, דין החזר מס שקוזז על פי חוק קיזוז מסים, תש"ס-1980, כנגד חוב מס, ודין סכום שנגבה על פי פקודת המסים (גביה) או בדרך אחרת – כדין סכום ששילם אדם;"

הכיצד מס שנוכה במקור לפי הוראות הפקודה יכול להיחשב כסכום ששולם על חשבון מס שבח אם אין זיקה ישירה בין התשלומים השונים הנגבים על פי הפקודה מחד ועל פי החוק מאידך? (המצב המתואר בסעיף 94(א)(1) לחוק יכול להיווצר, למשל, כאשר רוכש נדל"ן מנכה מס במקור כמצוות תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים), התשל"ז-1977, שם "נכס" מקיף "כל רכוש בין מקרקעין ובין מטלטלין...").

41. לאור המקובץ, אינני מוצא הצדקה משפטית של ממש בהבחנה שנעשתה על ידי המשיבה בעניין הנדון בין חוב מס רווח הון וחוב מס שבח. לטעמי החדילה הייתה צריכה להשתרע גם על חובות מס שבח, כך שחשיפת הנישום להטלת קנס על פיגור



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

בתשלום לפי סעיף 94 ב לחוק תקטן בעקבות קיזוז החזר מס על פי הדו"ח השנתי. העובדה שהמשיבה הודיעה על "חדילה בפועל" בנושא זה ממש, ושהיא מוכנה להעניק "הקלה" (חלקית) בקנס על בסיס פנייה פרטנית, מחלישה עוד את עמדתה העקרונית בעניין. יתרה מזו, הנכונות להקטין או לבטל קנסות פיגורים במישור המינהלי מראה לכאורה כי אין מניעה טכנית לביצוע המבוקש על ידי המבקש דנן.

42. אינני יודע מה היקף המקרים המושפעים מן האמור כאן: הרי מדובר רק במצבים בהם (א) אזרח מכר זכויות במקרקעין והתחייב במס שבח; (ב) הוא לא שילם את מלוא מס השבח הנדרש בשנה השוטפת; ו-(ג) על פי דו"ח מס ההכנסה שהוא הגיש לאותה שנה מגיע לו החזר מס הכנסה.

מכל מקום, תהיה נפקות ההחלטה אשר תהיה, אני קובע כי בהעדר חדילה בנקודה זו, יש בסיס לאשר את הבקשה לגביה.

43. המשיבה מוסיפה וטוענת כי דין בקשת האישור להידחות כי המבקש איננו יכול לשמש תובע מייצג בכל הקשור לסוגיית הקיזוז כנגד חבות **במס שבח** (הסוגיה היחידה שנותרה, כאמור). זאת מפני שבשנת המס הנדונה הוא לא חב במס שבח כלל:

"לאחר שהמשיבה הגישה הודעת חדילה ביחס לעילות שבגינן הייתה למבקש עילה אישית (קיזוז יתרות בתוך מערך מס הכנסה), הסוגייה היחידה שנותרה על הפרק היא סוגיית קיזוז יתרות מס שבח מול יתרות מס הכנסה. אין חולק כי למבקש עצמו אין ולא הייתה כל עילה אישית בסוגייה ספציפית זו. משכך, הוא נעדר כל מעמד להמשיך ולנהל את ההליך בשם קבוצה שהוא עצמו אינו נמנה עליה." (סעיף 28 לסיכומי המשיבה)

44. אין חולק כי חייבת להתקיים בידי תובע מייצג **עילה אישית** וראו סעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006. אולם לטעמי התנאי האמור אכן מתמלא במקרה הנדון במידה הנדרשת. נזכיר כי הקבוצה הוגדרה בבקשת האישור כדלקמן: **"כלל הנישומים אשר... חויבו שלא כדין בתשלום קנס פיגורים מכוח חוק המיסים (קנס פיגורים) ... ו/או מכוח סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)..."**. הגדרה זו מקיפה הן נישומים שחויבו במס רווח הון והן נישומים שחויבו במס שבח



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

מקרקעין, כאשר דוחות המס השנתיים שלהם הראו עודף תשלום מס הכנסה (פירות).

המשיבה איננה חולקת על כך שהמבקש דן נמנה עם קבוצת המשנה הראשונה – אלה שהיו חייבים במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודה. והנה המקרה האישי של המבקש נפתר **בשל החדילה** עליה הכריזה המשיבה ושינוי הנוהל בעניין – כך שיתרת חוב מס רווח ההון תופחת על ידי יתרת הזכות במס הכנסה, למצער מתחילת השנה שבה הוגש הדו"ח.

45. אמנם התביעה היא רחבה יותר וחובקת גם מקרים של חבות במס שבח (שם לא הייתה חדילה, כמוסבר), ולמבקש עצמו לא נבע שבח מקרקעין בשנה הנבחנת. לדעתי, אין זו סיבה לדחות את בקשת האישור.

אם למשל פלוני מלין על כך שהגורם הנתבע בתובענה ייצוגית מטיל חיוב מסוים ומוגדר במצבים א' ו-ב', ולטענתו בשני המצבים החיוב איננו כדון, אזי אם פלוני עצמו נקלע למצב א' (אך לא למצב ב'), דומה כי הוא כשיר להיות תובע ייצוגי בתביעה שתתייחס הן למצב א' והן למצב ב'. תוצאה זו אף טומנת בחובה יעילות וחסכון, בתנאי שאין ניגוד אינטרסים מובנה בין הקבוצה המושפעת ממצב א' ובין הקבוצה המושפעת ממצב ב'.

בנושא זה הביא המבקש מדבריה של כבוד השופטת ר' רונן בת"צ 59659-02-20 **רייס ואח' נ' קרן הגשמה בע"מ ואח'**, ניתן ביום 20.4.2021 (מתוך סעיף 23 להחלטה):

"המסקנה מהאמור לעיל היא כי תובע מייצג יכול לבקש לייצג מספר תת-קבוצות שישנם ביניהן הבדלים, ושהוא אינו משתייך לכל אחת ואחת מהן. בית-המשפט רשאי לאשר את התביעה הייצוגית גם במקרה כזה, למרות שהתובע המייצג אינו נמנה בהכרח עם כל תת-הקבוצות הרלוונטיות. בית-המשפט רשאי בנסיבות כאלה – ככל שהוא רואה בכך צורך, להוסיף – לאחר אישור התביעה כייצוגית, תובעים נוספים המייצגים את חברי תת-הקבוצות שהתובע אינו נמנה עמן."



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 55119-02-23 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

26 אוקטובר 2026

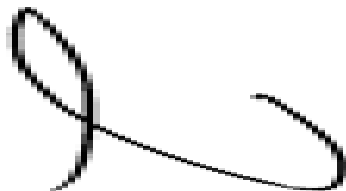
46. בנסיבות העניין, אינני רואה סיבה לפסול את המבקש כתובע מייצג ואינני מוצא סיבה טובה לאתר נישום שהפיק שבח (ולא רווח הון) וחויב בקנס פיגורים בהעדר קיזוז יתרות, על מנת לצרפו להליך כתובע מייצג **נוסף**. לטעמי, אם המבקש דגן היה כשיר להיות התובע המייצג מלכתחילה, אין בחדילה החלקית שנמסרה עלידי המשיבה בנסיבות דגן כדי להביא לפסילתו ככזה בהמשך (וראו ת"צ 54231-01-17 **יעקב חוסטצקי נ' רשות המיסים בישראל**, פסק דין חלקי שניתן ביום 7.12.2017).

47. לאור המסקנות אליהן הגעתי בהחלטה זו, ולאור העובדה שההליך בכללותו ממילא טרם הסתיים (ראו סעיף 8 להחלטתי מיום 26.2.2025), יש מקום לזימון דיון נוסף, אשר יתקיים ביום **9.12.2026** בשעה **11:30**.

48. מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים.

ניתנה היום, ט"ו חשוון תשפ"ז, 26 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.


ה' קירש, שופט



ה' קירש, שופט