

## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 36709-06-17 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה אילת  
ע"מ 39633-02-18 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת יעל ייטב**

**דרך הערבה בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שרית חודרה**

**המערערת**

**נגד**

**פקיד שומה אילת  
ע"י ב"כ עו"ד ערן סירוטה, פרקליטות מחוז דרום, אזרחי**

**המשיב**

מיני-רציו:

\* קיומו של הפסד חשבונאי, או טעמים כלכליים כאלו או אחרים, אינם עשויים אפוא לאפשר קיזוז הפסד מבלי שקיימת הוראה מפורשת המתירה אותו, בוודאי שלא ניתן להתיר ניכוי כפול של הוצאה שהותרה בניכוי זה מכבר על פי הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה.

\* מסים – מס הכנסה – קיזוז הפסדים

\* מסים – מס הכנסה – הפסדים

.

שני ערעורים שהדיון בהם אוחד על צווים שקבע המשיב, מכוח סמכותו על פי סעיפים 145(א)(2)(ב) ו-152(ב) בפקודת מס הכנסה לשנים 2012 – 2014. בצו לשנת 2012 קבע פקיד השומה כי אין למערערת הפסד מועבר לשנת 2012, כיוון שדיווחה על ההפסד לראשונה בדוח לשנת 2012; בצו לשנת 2013 התיר פקיד השומה קיזוז חלקי של ההפסד המועבר, ולא התיר קיזוז של הפסד סכום נוסף בטענה שלא מדובר בהפסד לצרכי מס.

.

בית המשפט דחה את הערעורים ופסק כלהלן:

בשעה שבדוחות על הכנסתה דיווחה המערערת על כך שלא היה לה הפסד, לא היה על פקיד השומה לבדוק ההפסדים שכלל לא דווחו, ואין כל מניעה מבדיקת ההפסד שאותו מבקשת המערערת לקזז בשנה שבה דווח לראשונה, שנת 2012, או בשנה שבה התבקש קיזוז, שנת 2013.

כללי החשבונאות של ראיית החשבון מטרם פנימה – לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי, למען הנישום עצמו, כדי שיידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. לעומת זאת, חשבונאות לצורך מס הכנסה חוצה כלפי שלטונות המס, על מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת. הפסד חשבונאי אינו זהה אפוא להפסד לצרכי מס, וקיזוז הפסד יעשה בהתאם להוראות הרלוונטיות של הפקודה ושל חוק התיאומים בשל אינפלציה, על כלל מגבלותיה, ולא בהתאם לכללים שלפיהם נקבע ההפסד החשבונאי.

---

משמעות בקשת המערערת לקזז את הסכום כהפסד היא ניכוי כפול של אותה הוצאה, פעם אחת בשנים השוטפות, על פי סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה, ופעם נוספת באמצעות קיזוז הפסד. המערערת לא הפנתה להוראת חוק כלשהי המתירה לה לקזז את אותן הוצאות פעמים, פעם אחת כנגד תוספת אינפלציונית, שנועדה למנוע מיסוי רווחים שאינם ריאליים, המשקפים את עליית המדד בלבד, ופעם נוספת בעת חישוב רווח ההון.

---



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני :

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערערת דרך הערבה בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שרית חודרה

נגד

המשיב פקיד שומה אילת  
ע"י ב"כ עו"ד ערן סירוטה, פרקליטות מחוז דרום, אזרחי

### פסק דין

#### מבוא

- 1 שני ערעורים שהדיון בהם אוחד, על צווים שקבע המשיב (להלן – "פקיד השומה"), מכוח
- 2 סמכותו על פי סעיפים 145(א)(2)(ב) ו-152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א-**
- 3 **1961** (להלן – "הפקודה"), לשנים 2012-2014.
- 4
- 5 2. בצו לשנת 2012 קבע פקיד השומה כי אין למערערת הפסד מועבר לשנת 2012, כיון
- 6 שדיווחה על ההפסד לראשונה בדוח לשנת 2012. בנימוקים לקביעת השומה בואר כי
- 7 המערערת לא דיווחה על הפסד מועבר בדוחות שהגישה לפקיד השומה לשנים 2002-2011
- 8 (השומות העצמיות), אף לא הגישה דוחות התאמה לצרכי מס לאותן שנים.
- 9 3. בצו לשנת 2013 התיר פקיד השומה קיזוז חלקי של ההפסד המועבר, ולא התיר קיזוז של
- 10 הפסד בסכום של 1,206,722 ₪, בטענה שלא מדובר בהפסד לצרכי מס, הן בשל הוראות
- 11 **חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה)**, **התשמ"ה-1985** (להלן – "חוק תיאומים בשל
- 12 **אינפלציה**") והן בשל הסכמות הצדדים בהסכם שומה משנת 1999. כפועל יוצא קבע פקיד
- 13 השומה כי בשנת המס עמדה הכנסתה החייבת של המערערת על סכום של 1,206,722 ₪.
- 14 בצו לשנת 2014 אישר פקיד השומה את השומה העצמית של המערערת שלפיה עמדה
- 15 הכנסתה החייבת באותה שנה על סכום של 12,028 ₪.
- 16 4. הצדדים הגיעו להסדר דיוני אשר קיבל תוקף של החלטה בהחלטתי מיום 14.7.19. בגדרו
- 17 של ההסדר הדיוני הסכימו הצדדים כי לא יוגשו ראיות, אלא סיכומים בלבד, שאליהם
- 18 יצורפו דוחות כספיים ודוחות שנתיים של המערערת שהוגשו לפקיד השומה, לשנים 2000-
- 19 2013, וכן הסכם שומה משנת 1999. בהסדר הדיוני הגדירו הצדדים את המחלוקת
- 20 כדלקמן: "המחלוקת בין הצדדים היא בשאלת זכאותה של המערערת לקיזוז סכום



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני :

1 ההפסד בשנת 2013. עפ"י טענת המערערת מדובר בהפסדים מועברים בסכום של 4.2  
2 מיליון ₪, לפי הדוח החשבונאי. לפי גישת המשיב מדובר בהפסד חשבונאי שאינו מוכר  
3 לצרכי מס, - וסכום ההפסד אשר הינו מוכר לצרכי מס עומד על סך של כ- 3 מיליון ₪.  
4 הצדדים ביקשו שפסק הדין יינתן על יסוד החומר המצוי בפני בית המשפט וטיעוני  
5 הצדדים.

6 5. נוכח הגדרת המחלוקת בהסכמה הדיונית בין הצדדים, יתמקד פסק הדין בסוגיות  
7 הנחוצות לשם הכרעה במחלוקת האמורה בלבד, מבלי להתייחס לחלופות חישוביות  
8 שהוצעו על ידי המערערת בסיכומיה.

9 6. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת טיעוני הצדדים וראיותיהם מצאתי שיש לדחות את  
10 הערעורים.

### 11 רקע עובדתי

12 7. המערערת, חברה קבלנית, הוקמה בשנת 1995 לשם הקמת מבנה מסחרי באזור החוף  
13 הדרומי של העיר אילת, אשר יועד למכירה. לצורך הקמת הפרויקט התקשרה המערערת,  
14 במהלך שנת 1995, בהסכם קומבינציה עם חברת מרילנד דולפינריום בע"מ שהייתה בעלת  
15 קרקע. בהסכם הקומבינציה הוסכם בין הצדדים כי תמורת שירותי הבניה תקבל  
16 המערערת 58% מהזכויות בקרקע. עוד הוסכם בין הצדדים כי לאחר השלמת הבניה יימכר  
17 המבנה, והצדדים יחלקו את הרווחים בהתאם לזכויותיהם בקרקע על פי עסקת  
18 הקומבינציה.

19 8. הפרויקט לא צלח, המערערת הפסיקה את פעילותה בשנת 1997, ובמקביל הופסקה בניית  
20 המבנה. משנת 1997 עמד המבנה ריק, במצב של שלד. ביום 31.10.13 נמכר הנכס לצד ג',  
21 חברת מלון מצפה הים האדום בע"מ, תמורת 19,000,000 ₪. חלקה של המערערת בתמורה  
22 היה 11,020,000 ₪.

23 9. בדוח שהגישה לשנת 2012 דיווחה המערערת על הפסד בסך של 4,263,368 ₪, ופקיד  
24 השומה לא קיבל כאמור את הדיווח וקבע כי אין הפסד מועבר לאותה שנה. בדוח לשנת  
25 2013 קיזזה המערערת בדוחותיה את מלוא ההפסד המועבר לטענתה, בסך של 4,263,368  
26 ₪.

27 10. בדוח לשנת 2013 דיווחה המערערת על הכנסה חייבת בסך של 4,263,981 ₪ על פי הפירוט  
28 כדלקמן :

- 29 • 11,020,000 ₪- התמורה שהתקבלה עבור חלקה של המערערת בנכס ;
- 30 • 3,113,688 ₪- מחילת חוב על ידי בנק דיסקונט ;
- 31 • 16,020,773 ₪- מחילת חוב יתרת בעלים.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

11. אשר לעלות הנכס דיווחה המערערת כדלקמן:

- 12,330,259 ₪- עלות קרקע, חומרי בניין, קבלני משנה, והוצאות בניה אחרות;
- 282,979 ₪; הוצאות הנהלה וכלליות;
- 13,277,242 ₪- ייחוס הוצאות מימון.

12. סך הכול דיווחה כאמור המערערת על הכנסה חייבת בשנת 2013 בסך של 4,263,981 ₪, אשר ממנה קיזזה הפסד בסך של 4,263,368 ₪.

### נימוקי הצו

13. פקיד השומה פירט בנימוקים לקביעת השומה כי בשנת המס 2013 קיזזה המערערת הפסד בסך של 4,263,368 ₪, אף שמדובר בהפסד חשבונאי, שאינו מוכר לצרכי מס. כן פירט כי בשנים 2008-2012 לא הגישה המערערת דוחות רווח והפסד מתואמים לצרכי מס, ולא דיווחה על הפסד בדוחותיה.

14. הודגש כי ההכנסה החייבת שעליה דיווחה המערערת לשנת 2013 הייתה בסך של 4,263,981 ₪, סכום דומה עד מאוד להפסד המועבר שלו טענה המערערת, 4,263,368 ₪, אשר דווח בדוח לשנת 2012.

15. פקיד השומה פירט כי ההפסד הנטען מורכב בחלקו מהוצאות מימון, המותרות בניכוי, ונדחות למועד ההכרה לראשונה מהכנסות מהמבנה, וחלקן לא מותרות בניכוי כלל. פורט כי ההסבר שניתן על ידי מייצג המערערת באשר להרכבו של ההפסד היה כדלקמן:

- הפסד משנת 1996 לפי שומה בהסכם- 9,401 ₪ (לצדו נרשם בנימוקי הצו כי סכום ההפסד נמחק במסגרת הסכם שומה בשנת 1999);

- הפסד משנת 1997 לפי שומה בהסכם- 327,157 ₪ (לצדו נרשם כי הפסד זה נמחק בהסכם השומה לשנת 1999);

- היוון לנכס משנת 1996, בניכוי תוספת בשל אינפלציה- 296,387 ₪- שלגביו נכתב בהסכם שומה משנת 1999 לשנת המס 1996 כי "מהות ההוצאות יבדקו כאשר יהיה טופס פחת גמור";

- היוון לנכס משנת 1997 בניכוי תוספת בשל אינפלציה- 712,324 ₪, שלגביו נכתב בהסכם השומה משנת 1999, לשנת 1997, "מהות ההוצאות יבדקו כאשר יהיה טופס פחת גמור";

- הפסד משנת 1998 לפי דוח רווח והפסד חשבונאי- 1,497,620 ₪ (במסמך נכתב כי לא ידוע מה השפעת האינפלציה)- לצד זאת נכתב כי סכום של 823,466 ₪ מהווה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 תוספת בשל אינפלציה, כמשמעותה בחוק תיאומים בשל אינפלציה "ולכן קבעתי  
2 כי יש להקטין את ההפסד בסכום זה";  
3 • היוון לפי סעיף 18 בשנת 1999-788,623 ₪, לצדו נכתב כי מתוכו- 46,689 ₪  
4 מהווים תוספת בשל אינפלציה, וכי יש להקטין את ההפסד בסכום האמור.  
5 16. הודגש בנימוקי הצו כי קיים פער בין סכום ההפסד שנדרש- 4,263,368 ₪, לבין הסכום  
6 המתקבל על פי הסברי המערער, אשר הסתכם לסך של 3,631,512 ₪ בלבד. עוד הודגש  
7 כי המערער לא הגישה דוחות התאמה לשנים 2000-2002, למרות שנדרשה לעשות כן, ועל  
8 כן לא היה באפשרות פקיד השומה למצוא את התוספות בשל אינפלציה באותן שנים,  
9 ולעמוד על הסכומים המדויקים של ההוצאות שהתרתן הוקדמה. יחד עם זאת צוין  
10 בנימוקי הצו כי מאחר שמדד המחירים לצרכן נותר נמוך בשנים 1999 עד ביטול חוק  
11 התיאומים בשנת 2008, קבע פקיד השומה כי מדובר בסכומים זניחים, ולכן הפער בין  
12 סכום ההפסד שנדרש לבין הסכום המתקבל מהסברי המערער, 631,856 ₪, אינו יכול  
13 להיות מוסבר בתיאומים אלו, ועל כן מקורו בהוצאות מימון שיש להוון לעלות הנכס.  
14 17. בשל נימוקים אלו נשלל כאמור חלק מהקיצוץ, ופקיד השומה קבע בצו לשנת 2013 כי  
15 הכנסתה של המערער באותה שנה הסתכמה לסך של 1,206,722 ₪, בגובה הסכום שלא  
16 הותר בקיצוץ (לעומת הכנסה חייבת בסכום של 612 ₪ שעליה דיווחה המערער בדוח  
17 לאותה שנה).

### טענות המערער

18 18. לטענת המערער, ההשקעה בפריקט גרמה לה ולבעלי מניותיה הפסדים נכבדים, בעייתיים  
19 מחל בנק דיסקונט על חלק מחובתה של המערער, ומשמעות גישתו של פקיד השומה היא  
20 חיוב במס של ההפסד שהיה לה, בהעדר כול רווח במכירת הנכס.  
21 19. המערער הדגישה כי בעוד שבצו לשנת 2012 שלל פקיד השומה את מלוא ההפסד המועבר  
22 שעליו דיווחה בדוח לאותה שנה, בצו לשנת 2013 שינה פקיד השומה את טעמיו, והתיר  
23 קיצוץ הפסד שלגביו טען שנה קודם לכן כי מדובר בהפסד חשבונאי שהמערער אינה  
24 רשאית לקצוץ. משחזר בו פקיד השומה מטענתו לשנת 2012, והתיר קיצוץ הפסד למרות  
25 העדרו של דוח התאמה לצרכי מס, דוח שאין כל צורך בו, אין עוד מחלוקת באשר לזכותה  
26 של המערער לקצוץ את ההפסד, והמחלוקת הינה בשאלת סכום ההפסד שניתן לקצוץ.  
27 20. המערער הוספה וטענה כי אין כל בסיס להפרדה שערך פקיד השומה בין חלקי ההפסד,  
28 ולקביעתו שלפיה סכום של כ- 3 מיליון ₪ בלבד מההפסד המדווח יותר בקיצוץ, בעוד  
29 שסכום של כ- 1.2 מיליון ₪ לא יותר בקיצוץ מהטעם שמדובר בהפסד חשבונאי.  
30 21. לטענת המערער, ההפסד שנקבע על פי הכללים החשבונאיים ועל פי הדוחות הכספיים  
31 משקף באופן אובייקטיבי ואחיד את ההפסד הכלכלי של המערער, ובהתאם להלכת  
32



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

**ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**  
**ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**

תיק חיצוני :

- 1 העקיבה הנהוגה בישראל, על דיני המס לעקוב אחר הכללים החשבונאיים המקובלים,  
2 אלא אם כן נקבע במפורש אחרת. דוח התאמה לצרכי מס נחוץ רק כאשר קיים פער בין  
3 הוראות החשבונאות לבין הוראות הפקודה, ואולם בהעדר פער כלשהו, דוח ההתאמה הוא  
4 חסר כל תוכן. הודגש כי פקיד השומה לא העלה טענה כלשהי לכך שהמדווח בדוחות  
5 הכספיים טעון הפעלת הוראות הפקודה, כגון הוצאות בלתי מותרות, או הוצאות מוגבלות,  
6 ועל כן לא היה כל הכרח בהגשת דוח התאמה לצרכי מס.
- 7 22. המערערת הוסיפה וטענה כי מקורם של ההפסד הוא בשנים שקדמו לשנת 2006, ומאותו  
8 מועד לא נרשמו הפסדים נוספים בספריה, והסכומים שהוצאו על ידה הונו לעלות הנכס.  
9 כן הדגישה כי את ההפסדים יש לבחון בשנת היווצרותם, ולא במועד קיזוזם כנגד רווח.  
10 משלא נבחנו בשנים שקדמו לשנת 2006, לא רשאי פקיד השומה להקטינם בשנת קיזוזם.  
11 הפסדים אלו דווחו לפקיד השומה בשנים שקדמו לשנת 2006, ופקיד השומה לא חלק על  
12 ההפסדים. בשנת המס 2012 לא היו למערערת הפסדים, ופקיד השומה אינו רשאי לדון  
13 בהפסדים מועברים.
- 14 23. המערערת טענה כי כללי החשבונאות מאפשרים בעת מכירת נכס, קיזוז של ההוצאות  
15 שהוצאו בגין נכסים אחרים מרווח ההון במכירת אותו נכס, והוראות סעיף 18(ד) בפקודה  
16 וחוקי האינפלציה מונעים זאת, ומבטיחים שאותן הוצאות יקוזזו כנגד הרווח במכירת  
17 אותם נכסים בלבד, ואולם בשעה שלחברה יש נכס אחד בלבד, כל ההוצאות הן בגין אותו  
18 נכס, ואז קיימת זהות בין הרווח או ההפסד החשבונאי לבין הרווח בהתאם לחוקי המס.
- 19 24. המערערת הוסיפה וטענה כי בשנת 1999 נערך הסכם שומה בינה לבין פקיד השומה, ולפיו  
20 הוקטן חלק מההפסד השנתי שהיה לה, הן בשל הוראות סעיף 11 בחוק תיאומים בשל  
21 אינפלציה, הן מאחר שהוסכם בין הצדדים כי חלק מההפסד יהווה לעלות הנכס. התאמת  
22 הסכומים לא נעשתה בשל אי עמידה בדרישות סעיף 17 בפקודה, כהוצאות בלתי מותרות,  
23 אלא בשל מנגנוני דחיית ההכרה בסכומים כהוצאה וכעלות עד מועד המכירה. אילו היה  
24 ידוע באותה עת כי למערערת לא יהיו עוד נכסים נוספים עד סיום פעילותה, לא היה צורך  
25 בהסכמה האמורה, שכן במועד המכירה הייתה התוצאה על פי דוחות כספיים חשבונאיים  
26 ועל פי דיני המס זהה.
- 27 25. המערערת פירטה כי במהלך החזקת הנכס שונה סיווגו מ'מלאי' ל'נכס קבוע'. במועד  
28 עריכת ההסכם בין המערערת לבין פקיד השומה סווג הנכס כמלאי, והוצאות המימון  
29 תואמו בהסכם על פי הוראות חוק התיאומים. מאוחר יותר שונה סיווג הנכס ל'נכס קבוע',  
30 וכל עלויות המימון הונו לעלות הנכס בעת המכירה.
- 31 26. בשל כך טענה המערערת לחילופין, כי יש להקטין את סכום התמורה והרווח, בסכום  
32 הקטנת ההפסד, ולהצמיד את הסכום המתקבל לשיעור עליית המדד בין מועד הוצאת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני :

- 1 הסכומים לבין מועד מכירת הנכס בשנת 2013. המערערת הוסיפה כי הסכום המתקבל  
2 גבוה יותר מהסכום של כ- 1.2 מיליון ₪ שאותו לא התיר פקיד השומה בקיזוז, ואולם היא  
3 לא ערכה חישוב מדויק, מהטעם שלגישתה הדוחות החשבונאיים ודוחות ההתאמה לצרכי  
4 מס מובילים לתוצאה זהה.
- 5 27. אשר להשפעת חוק תיאומים בשל אינפלציה טענה המערערת כי בשנת 1999 תוכנו של דוח  
6 ההתאמה היה היוון הוצאות על פי סעיף 18(ד) בפקודה, סכומים שאותם יש לקזז  
7 מהתמורה. לטענתה לא קיזזה את הסכום האמור, הואיל והסכום מצוי בדוחות הכספיים.  
8 לחילופין עתרה המערערת לאפשר את קיזוז הסכומים שהוונו בדוחות ההתאמה, ולדעתה  
9 תתקבל אותה תוצאה.
- 10 28. המערערת הוסיפה וטענה כי הוראות חוק התיאומים נועדו למנוע הגנה כפולה מפני  
11 האינפלציה (על פי הפקודה או חוק מיסוי מקרקעין (שבח ומכירה), התשכ"ג-1963, לפי  
12 העניין, מצד אחד; ועל פי חוק התיאומים מצד שני) ועל כן שללו הוצאה בגובה המדד ממי  
13 שמימן רכישת נכס בהון זר, כפי שהיה בענייננו, ואולם ככל שנשללות הוצאות המימון בשל  
14 חוקי האינפלציה, ובעת מכירת הנכס לא יחושב סכום אינפלציוני פטור, או לא יינתן פחת  
15 מתואם למדד, התוצאה שתתקבל היא מיסוי הסכום האינפלציוני, ועל כן, בד בבד עם  
16 הפחתת הסכום האינפלציוני מהתמורה, יש לקזז את הפחת כשהוא מתואם לשיעור עליית  
17 המדד, על מנת שייצג את ערכו הכלכלי הנכון. נטען כי יישום הוראות החוק על פי גישת  
18 פקיד השומה משמעה לא רק שלילת ההגנה האינפלציונית הקבועה, אלא גם השתת מס  
19 על רווח אינפלציוני שלא היה ולא נברא.
- 20 29. המערערת טענה כי אין יסוד לטענה שלפיה היא מבקשת לנכות את אותם סכומים  
21 אינפלציוניים פעמיים, אף טענה כי פקיד השומה ויתר על בדיקת הסכומים שהוונו לנכס,  
22 אף שסכומם הסתכם ל- 25.8 מיליון ₪ בעוד שלטענתו אין באפשרותו לבדוק את סכום  
23 ההפסד.
- 24 **טענות פקיד השומה**
- 25 30. פקיד השומה טען מנגד כי אין הוא דורש מהמערערת לשלם מס על הפסד, כפי שטענה,  
26 והמס הנדרש הוא מס על רווחים שנוצרו לה בשנת 2013, בעת מכירת הנכס, בעוד  
27 שהמחלוקת היא באשר לקיזוז הפסד מאינו קיים מהכנסותיה.
- 28 31. פקיד השומה טען כאמור כי נוכח דיווחיה של המערערת בשנים קודמות, לא היה כל מקום  
29 להתיר קיזוז הפסד כלשהו, ורק לפני משורת הדין, וכדי להבטיח גביית מס אמת, התיר  
30 קיזוז של הפסד חלקי, בהתאם לחישובים שערך. פקיד השומה הדגיש שעד שנת המס  
31 2011 כולל, לא היו למערערת הפסדים כלשהם, לא הפסדים חשבונאיים, אף לא הפסדים  
32 לצרכי מס. בשנים 2008-2012 לא דיווחה המערערת על הפסדים, וכלל לא הגישה דוחות





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

**ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**  
**ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**

תיק חיצוני :

- 1 התאמה לצרכי מס. בשנים שקדמו לשנת 2008 הגישה המערערת דוחות התאמה לצרכי
- 2 מס, שבהם דיווחה על כך שלא היו לה הפסדים. רק לאחר מכירת הנכס צץ בדוחותיה
- 3 הפסד מועבר שאותו ביקשה לקזז בשנת 2013.
- 4 32. לטענת פקיד השומה, לפני משורת הדין, ורק לאחר שבמהלך הליכי השומה הגישה
- 5 המערערת תחשיב של תיאום ההוצאות לפי סעיף 18(ד) בפקודה, הוא התיר בעת מכירת
- 6 הנכס בשנת 2013, את ההוצאות שתואמו על ידי המערערת בהתאם להוראות סעיף 18(ד)
- 7 בפקודה, לאחר שניכה מהם את הוצאות הריבית שהותרו למערערת באופן שוטף בשנים
- 8 1995-1999 לפי סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה. פקיד השומה הדגיש כי ההוצאות
- 9 שאת ניכויין שלל, בסכום של 1,206,722 ₪, הותרו בניכוי כהוצאה כבר בשנים 1995-1997
- 10 במסגרת הסכם השומה, או נוכח על ידי המערערת בדוחות ההתאמה לצרכי מס שהגישה
- 11 לשנים 1998-1999, ועל כן אין להתיר בניכוי פעם נוספת. ההוצאות שלא הותרו על ידי
- 12 פקיד השומה היו כדלקמן:
- 13 • הפסד בסך 9,401 ₪ משנת 1996, ואשר נמחק במסגרת הסכם שומה משנת 1999,
- 14 ועל כן אין להכיר בו כהפסד מועבר לצרכי מס שניתן לקזזו בשנת 2013 ;
- 15 • הפסד בסך 327,157 ₪ משנת 1997, אשר נמחק במסגרת הסכם שומה משנת
- 16 1999, ועל כן אין להכיר בו כהפסד מועבר לצרכי מס שניתן לקזזו בשנת 2013 ;
- 17 • סכום של 823,466 ₪ בגין הוצאת מימון, הותר בניכוי בשנת 1998, בהתאם
- 18 להוראות **חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה)**, **התשמ"ה- 1985** (להלן-  
19 **"חוק התיאומים"**), בשל הכרת המערערת בהכנסות מתוספת בשל אינפלציה
- 20 כמשמעותה בחוק התיאומים ;
- 21 • סכום של 46,689 ₪, בגין הוצאות מימון, הותר בניכוי בשנת 1999, על פי סעיף 11
- 22 בחוק התיאומים, בשל הכרת המערערת בהכנסות מתוספת בשל אינפלציה
- 23 כמשמעותה בחוק התיאומים.
- 24 33. פקיד השומה הדגיש בטיעונו כי בהתאם להוראות סעיפים 17 רישו ו- 17(א)(1), לא הייתה
- 25 המערערת רשאית לנכות את הוצאות המימון באופן שוטף, כיון שלא הייתה לה הכנסה
- 26 מנכס. בהתאם להוראות סעיף 18(ד)(2) בפקודה, הקובע כי **"נישום שעיסוקו הוא בניה**
- 27 **של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע**
- 28 **שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות ההנהלה והכלליות והוצאות הריבית שהיו לו באותה**
- 29 **שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור...**". בשל הוראות אלו היה על המערערת,
- 30 לטענתו של פקיד השומה, להוון את הוצאות המימון לנכס, היינו, לכלול את ההוצאות
- 31 ב'עלות הנכס'.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

34. אשר לחוק תיאומים בשל אינפלציה, הדגיש פקיד השומה שההפסד הנטען כלל הוצאות מימון המותרות בניכוי, הנדחות למועד ההכרה לראשונה בהכנסה בגין המבנה. חלק מההוצאות האמורות הותרו בניכוי בשנים קודמות באופן שוטף, מכוח הוראות סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה, העוסק בהכרת הוצאות ריבית לפני שהנכס החל לשמש בייצור הכנסה, ומתיר להכיר בחלק מההוצאות הריבית עד גובה ההכנסות בשל אינפלציה, על מנת שלא ישולם מס באותן שנים הנובע מתוספת בשל אינפלציה בשנים שבהן אין לנישום הכנסה ריאלית. אשר להסכם השומה משנת 1999, הדגיש פקיד השומה כי בהתאם להוראות הסכם השומה נמחק חלק מההפסד שעליו המשיכה המערערת לדווח בדוחותיה הכספיים כהפסד, מכוח כללים חשבונאיים, ואולם על פי הוראות ההסכם אין הוא בגדר הפסד מס מועבר הניתן לקיזוז מרווח ההון.

### דיון והכרעה

35. לאחר עיון בצווים נושא הערעורים, במסמכים שצורפו ובטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעורים.

### האם רשאי פקיד השומה לבחון את ההפסד המעובר בשנים 2012-2013

36. שאלה ראשונה שיש לדון בה האם היה פקיד השומה רשאי לבחון את ההפסד המועבר בשנים 2012 ו- 2013, כפי שטען פקיד השומה, או שהיה עליו לבחון את ההפסדים בשנים שנוצרו, ומשלא עשה כן אין הוא רשאי לבחון את ההפסד המועבר, כפי שטענה המערערת. 37. בראש ובראשונה יש לציין כי פקיד השומה דווקא בדק את ההפסדים שדווחו לשנים 1995-1997, וכפי שאפרט להלן, אף קבע שלא יותר באותן שנים הפסד להעברה. לפיכך טענתה של המערערת יכולה להיטען, לכול היותר, לגבי הפסדים מאותן שנים שעליהם דיווחה בשנים הבאות, תוך כדי הפרה של הסכם השומה, וכן לגבי הוצאות ריבית לשנת 1998-1999 בלבד, שנים שבהן לא טיפל פקיד השומה.

38. כפי שעולה מהמסמכים שצורפו לסיכומי הצדדים, לא דיווחה המערערת על הפסד בדוחות שהגישה לפקיד השומה לשנים 1998 עד 2007, לא בדוחות על הכנסת חברה (טופס 1214) אף לא בדוח רווח והפסד מותאם לצרכי מס. ליתר דיוק דיווחה המערערת על הפסד בסכום 0. בשנים הבאות, 2008 עד 2011, כלל לא הגישה דוח התאמה לצרכי מס, ובדוחות על הכנסתה (טופס 1214), לא דיווחה על הפסד. בדוחות המס שתוקצרו על ידי מייצגה של המערערת, לא נרשמו הפסדים להעברה משנה לשנה. לטענת פקיד השומה, לא הייתה לו כל אפשרות לבדוק את ההפסדים במועד היווצרותם, כיון שהמערערת דיווחה שלא היו לה הפסדים שכאלו. הואיל וקיומו של הפסד חשבונאי הוא חסר משמעות לצרכי מס, לא מצא לנכון פקיד השומה להכניס את תיקה של המערערת לביקורת שומה.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

39. בנסיבות אלו, בשעה שבדוחות על הכנסתה דיווחה המערערת על כך שלא היה לה הפסד, לא היה על פקיד השומה לבדוק ההפסדים שכלל לא דווחו, ואין כל מניעה מבדיקת ההפסד שאותו מבקשת המערערת לקזז בשנה שבה דווח לראשונה, שנת 2012, או בשנה שבה התבקש קיזוז, שנת 2013.

### הפסד חשבונאי לעומת הפסד לצרכי מס

40. לטענת המערערת, ההפסד שעליו דיווחה בשנת 2012 נקבע על פי הכללים החשבונאיים ועל פי הדוחות הכספיים, והוא משקף באופן אובייקטיבי ואחיד את ההפסד הכלכלי שהיה למערערת, ובהתאם להלכת העקיבה הנהוגה בישראל, עוקבים דיני המס אחר הכללים החשבונאיים המקובלים, אלא אם כן נקבע במפורש אחרת. לטענת המערערת לא קיימת בענייננו הוראה אחרת, ודוח התאמה לצרכי מס נחוץ שכן לא קיים בענייננו פער בין הוראות החשבונאות לבין הוראות הפקודה.

41. אין לקבל את הטענה האמורה. לאחרונה עמד בית המשפט העליון (כב' השופט ד' מינץ בע"א 2515/18 **חברת אס.סי.אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה** (מיום 17.6.2020)) פעם נוספת על היחס בין כללי החשבונאות לבין דיני המס, וציין כי ככלל מקבלת הפקודה את כללי החשבונאות הרגילים ("**הלכת העקיבה**") ואולם כללים אלה אינם עולים תמיד בקנה אחד עם מדיניות המס שנקבעה על ידי המחוקק בפקודה ובחוקי המס. לא פעם נפרדות הדרכים, ואז גוברים דיני המס על כללי הרישום החשבונאי (ראו גם את הפסיקה המאוזכרת שם). בית המשפט העליון ביאר כי הטעם להיפרדות הדרכים בין כללי החשבונאות לבין דיני המס הוא ש"**כללי החשבונאות של ראיית החשבון מטרותם פנימה – לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי, למען הנישום עצמו, כדי שידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. לעומת זאת, חשבונאות לצורך מס מטרתה חוצה כלפי שלטונות המס, על-מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת**".

42. בשל קיומו של פער בין כללי החשבונאות והוראות דיני המס, מוטל על נישום, בהתאם להוראת סעיף 131(ג) בפקודה, להגיש מדי שנה לפקיד השומה גם דוח התאמה לצרכי המס, וכפי שנקבע בסעיף- "**דין וחשבון על פי סעיף קטן (א)(5) למעט דוח ששל שותפות יהיה מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ומתואם בידיו לצרכי מס**".

43. הפער בין ההפסד החשבונאי לבין ההפסד לצורך מס דווקא בולט במיוחד בעניין קיזוז הפסדים, בשל המגבלות שמטילה הפקודה על קיזוז ההפסדים (ראו דיון בנושא מגבלות קיזוז ההפסד למשל בדנ"א 2308/15 **פקיד שומה נ' דמארי ואח'** (מיום 12.9.2017) (להלן- "**פרשת הירשזון**").



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

**ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**  
**ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת**

תיק חיצוני:

44. בענייננו קיימות מספר הוראות ספציפיות בדיני המס, בעטין נוצר פער בין הדוח החשבונאי לבין הדוח לצרכי מס, ובין ההפסד החשבונאי להפסד לצרכי מס שאותו הייתה רשאית המערערת לקזז. כפי שציין פקיד השומה בנימוקי הצו, חלקו העיקרי של ההפסד הנטען היה בשל הוצאות מימון. הפער בין ההפסד החשבונאי לבין ההפסד לצרכי מס מקורו בענייננו בעיקר בהוראות סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה, שאת הוראותיו היה על המערערת ליישם בדוחותיה, נוכח האמור בסעיף 27(ג)(1) בחוק תיאומים בשל אינפלציה, הואיל והמערערת תבעה הוצאות ריבית, היא אף יישמה אותן בפועל עד שנת 1999, כפי שניתן ללמוד מהצרופות לסיכומיו של פקיד השומה.
45. סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה קבע, בשנות תחולתו, כי הוצאות ריבית ששולמה על הון ששימש כנכס קבוע, לפני שהנכס החל לשמש בייצור הכנסה, יותרו בניכוי, על אף הוראות סעיף 17 בפקודה, עד גובה ההכנסות בשל אינפלציה. הוראות אלו אפשרו את הקדמת התרת ההוצאה בניכוי לשנים השוטפות, כדי לנטרל את השפעת האינפלציה על ההכנסה החייבת, ולמנוע מיסוי הכנסה אינפלציונית שאינה הכנסה ריאלית. בענייננו יצר הנכס שהיה למערערת, ואשר נרכש באמצעות מימון זר, תוספת בשל אינפלציה, בהתאם להוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה, וכדי להימנע מתשלום המס על התוספת האינפלציונית האמורה, הקדימה המערערת וניכתה בשנות המס הרלוונטיות חלק מהוצאות המימון.
46. לצד הוראות סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה יש להזכיר את הוראות סעיפים 17 רישא, 17(א)(1) ו- 18(ד)(2) בפקודה, שעל פיהן לא הייתה רשאית המערערת לנכות את הוצאות המימון באופן שוטף, מהטעם שלא הייתה לה הכנסה מהנכס (סעיף 17 רישא בפקודה קובע כי **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות..."**. סעיף 17(א)(1) בפקודה קובע הוראה מפורשת לעניין הוצאות מימון שלפיה יותרו בניכוי **"סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה"**. סעיף 18(ד)(2) בפקודה, הקובע כי **"נישום שעיסוקו הוא בניה של יחידות עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או שהיו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות ההנהלה והכלליות והוצאות הריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור..."**.
47. הפסד חשבונאי אינו זהה אפוא להפסד לצרכי מס, וקיצוז הפסד יעשה בהתאם להוראות הרלוונטיות של הפקודה ושל חוק תיאומים בשל אינפלציה, על כלל מגבלותיהם, ולא בהתאם לכללים שלפיהם נקבע ההפסד החשבונאי.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

### ההפסד לצרכי מס

48. פקיד השומה טען אמנם במסגרת טענותיו כי נוכח הוראות סעיפי הפקודה שהוזכרו היה על המערערת להוון במלואן את הוצאות המימון לנכס, ואולם בסופו של יום התיר פקיד השומה למערערת לקזז חלק נכבד של הוצאות המימון כהפסד, (אף שהמערערת 'היוונה' הוצאות מימון לנכס, בסכום של 13,277,242 ₪, כפי שפורט בסעיף 10 לעיל). מטעם זה לא תידון במסגרת פסק הדין השאלה האם יש להוון את ההוצאות האמורות לנכס, או שמא ניתן להכיר בהוצאות שכאלו כהפסד, שאלה החורגת מהמחלוקת שהוגדרה בהסדר הדיוני בין הצדדים.

49. פקיד השומה התיר כאמור את מרבית ההפסד שביקשה המערערת לקזז, לאחר שבחן במהלך הליך השומה את הסבריה של המערערת באשר להרכב ההפסד שאותו ביקשה לקזז. בבדיקתו מצא פקיד השומה שאין להתיר קיזוז של 1,206,722 ₪ (מתוך הפסד נטען בסכום של 4,263,368 ₪), הואיל ומדובר בהוצאות הריבית שהותרו בניכוי באופן שוטף בשנים 1995-1999 לפי סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה, או שעליהן הוסכם בין הצדדים בהסכם שומה משנת 1999 כי הן לא יועברו לשנים הבאות.

50. החישוב שערך פקיד השומה, התייחס לארבעה מרכיבים בלבד, וניתן להבין מנימוקי הצו כי הוא נערך באופן הבא:

סכום בשקלים	הטעם לאי ההכרה בהפסד על פי נימוקי הצו
9,401	נמחק בהסכם השומה משנת 1999
327,157	נמחק בהסכם השומה משנת 1999
823,475	נוכה כתוספת בשל אינפלציה בשנת 1998
46,689	נוכה כתוספת בשל אינפלציה בשנת 1999

### הפסד שנשלל בשל הסכם הפשרה

51. בין הצדדים נחתם הסכם שומה בשנת 1999 אשר עסק בשנות המס 1995-1997 (נספח ב' לסיכומי המערערת). בתרשומת שערך פקיד השומה לגבי ההסכם, נכתב כי "החברה דרשה בדוחות שהגישה למ"ה לשנים 1995-1997 הוצאת מימון והוצאות הנהלה וכלליות באופן שוטף, למרות שאין לה הכנסות מעסק והבניה טרם הושלמה". מאחר שעל פי הוראות סעיפים 17 רישה או 17(א)(1) בפקודה לא הייתה המערערת רשאית לנכות את ההוצאות



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 בשנות המס שבהן לא היו לה הכנסות מהנכס, הוסכם בין הצדדים כי ההוצאות האמורות  
2 שנתבעו, בהפחתת ההוצאות בשל אינפלציה, יהוונו לנכס. בתרשומת נרשם כי "סה"כ  
3 ההוצאות בניכוי התוספת בשל אינפלציה תהווה לעלות הנכס ללא הפסדים להעברה".  
4 ופורט כדלקמן-

	1996	1997
הוצאות שנרשמו	622,516	1,259,955
תוספת בשל אינפלציה	326,129	347,631
סה"כ יהוונו לנכס	296,387	712,324

5  
6 52. ניתן ללמוד מהתרשומת כי חלק מהוצאות המימון הותר בניכוי בהתאם לסעיף 11 בחוק  
7 תיאומים בשל אינפלציה, כתוספת בשל אינפלציה, ויתרתן הווה לנכס. עוד נקבע, הן  
8 בתרשומת, והן בטופס הסכם השומה, כי לא יותרו הפסדים להעברה. בתרשומת נכתב  
9 "ללא הפסדים להעברה", ובטופס ההסכם נכתב "לחברה אין הפסדים להעברה. מהות  
10 ההוצאות יבדקו כאשר יהיה טופס פחת גמור".

11 53. נוכח הסכמת הצדדים המפורשת בהסכם השומה משנת 1999, לא היו עוד למערערת  
12 הפסדים לצרכי מס בסך של 9,401 ₪ לשנת 1996, ובסך של 327,157 לשנת 1997, וכפועל  
13 יוצא היא לא הייתה רשאית לקזזם בשנת 2013 כפי שעשתה. לא נפל אפוא כל פגם  
14 בשלילת ההפסדים האמורים, כפי שעשה פקיד השומה בצו.

### סכומים שנוכו על פי סעיף 11

16 54. פקיד השומה לא התיר בקיזוז בשנת 2013 שני סכומים נוספים, מהטעם שהם נוכו בשנים  
17 1998 ו- 1999 על פי סעיף 11 בחוק תיאומים בשל אינפלציה. כפי שניתן לראות בדוחות  
18 התאמה של המערערת לאותן שנים, אשר צורפו לסיכומי פקיד השומה, אכן כנגד תוספת  
19 בשל אינפלציה על פי סעיף 7 בחוק תיאומים בשל אינפלציה, ניכתה המערערת את אותו  
20 הסכום, על חשבון "הוצאות ריבית מוכרות על פי סעיף 11". אילו לא הייתה המערערת  
21 מנכה את הסכומים האמורים, הייתה מתחייבת במס על סכומים אלו עוד בשנים 1998 ו-  
22 1999 בהתאמה.

23 55. לטענתו של פקיד השומה, משניכתה המערערת את ההוצאות בשנות המס 1998 ו- 1999,  
24 אין להתיר לה לקזזן פעם נוספת כהפסד.

25 56. המערערת לא חלקה למעשה על כך שהסכומים האמורים שאותם לא התיר פקיד השומה  
26 לקזז אכן הופחתו באותן שנים על פי חוק תיאומים בשל אינפלציה. יחד עם זאת טענה  
27 כאמור כי לא מדובר בניכוי של אותו סכום פעמיים, או כי ככל שנשללות הוצאות המימון  
28 בשל חוקי האינפלציה, ובעת מכירת הנכס לא מחושב סכום אינפלציוני פטור, או לא יינתן



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 פחת מתואם למדד, התוצאה שתתקבל היא מיסוי הסכום האינפלציוני, ועל כן, בד בבד  
2 עם הפחתת הסכום האינפלציוני מהתמורה, יש לקזז את הפחת כשהוא מתואם לשיעור  
3 עליית המדד, על מנת שייצג את ערכו הכלכלי הנכון. נטען כי יישום הוראות החוק על פי  
4 גישת פקיד השומה משמעה לא רק שלילת ההגנה האינפלציונית הקבועה, אלא גם השתת  
5 מס על רווח אינפלציוני שלא היה ולא נברא.
- 6 57. כפי שציין פקיד השומה, משמעות בקשתה של המערערת לקזז את הסכום כהפסד היא  
7 ניכוי כפול של אותה הוצאה, פעם אחת בשנים השוטפות, על פי סעיף 11 בחוק תיאומים  
8 בשל אינפלציה, ופעם נוספת באמצעות קיזוז הפסד.
- 9 58. המערערת לא הפנתה להוראת חוק כלשהי המתירה לה לקזז את אותן הוצאות פעמיים,  
10 פעם אחת כנגד תוספת אינפלציונית, שנועדה למנוע מיסוי רווחים שאינם ריאליים,  
11 המשקפים את עליית המדד בלבד, ופעם נוספת בעת חישוב רווח ההון.
- 12 59. לא זו אף זו. פקודת מס הכנסה וחוק תיאומים בשל אינפלציה קובעים במפורש הוראות  
13 שנועדו למנוע ניכוי כפול. כך למשל קובע סעיף 11 (ב) בחוק תיאומים בשל אינפלציה,  
14 באופן מפורש, כי סכום הניכוי על פי הוראות הסעיף לא ייוסף למחיר המקורי של הנכס  
15 לצורך חישוב פחת, רווח הון או שבח במכירת הנכס. באופן דומה נקבע במפורש בהגדרת  
16 'מחיר מקורי' בסעיף 88 בפקודה כי סכומים שהותרו בניכוי בעבר בחישוב ההכנסה  
17 החייבת של נישום לא יתווספו למחיר המקורי. הוראות אלו נועדו כאמור למנוע ניכוי כפול  
18 של אותה הוצאה, ואין לעקוף הוראה זו באמצעות דרישת "הפסד" במקום היוון ההוצאה  
19 לנכס.
- 20 60. המערערת דיווחה למעשה על הכנסתה ממכירת הנכס כהכנסה חייבת רגילה, ולא כרווח  
21 הון או כשבח, ואולם בהעדר הוראה מפורשת בפקודה, לא קיים 'סכום אינפלציוני', ואין  
22 מקום להגיע ליתוצאה כלכלית דומה באמצעות ניכוי כפול של אותה הוצאה, כפי שהציעה  
23 המערערת בסיכומיה. (מעבר לדרוש אציין כי המערערת לא דיווחה לפקיד השומה על שינוי  
24 סיווגו של הנכס מ'מלאי עסקי' ל'נכס קבוע', וכפי הנראה שוב ל'מלאי עסקי', אף שיתכן  
25 שיש לשינוי הסיווג השלכות לצורך מס, ובכול מקרה דיווחה על המכירה, לכאורה,  
26 כמכירת מלאי עסקי, בהתאם לשיקוליה).
- 27 61. כפי שנקבע בפרשת הירשזון, סעיף 28 בפקודה קובע הסדר ממצה לעניין קיזוז הפסדים,  
28 ובהעדר הוראה מפורשת המתירה קיזוז של 'הפסד' שהוא הוצאה שנוכחה זה מכבר  
29 מההכנסה, לא תותר הוצאה שכזו בקיזוז.
- 30 **טעמים כלכליים**
- 31 62. המערערת חזרה והעלתה טעמים כלכליים כאלה ואחרים להכרה בהפסד החשבונאי  
32 שאותו ביקשה לקזז, טענה לעיוותים בתוצאת המס, וצידדה בהפסד החשבונאי, המשקף





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-06-36709 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת  
ע"מ 18-02-39633 דרך הערבה בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 לטענתה הפסד אמתי. כפי שציינתי קודם לכן, לא קיימת זהות בין הפסד חשבונאי לבין
- 2 הפסד לצרכי מס, והפסד אשר יותר בקיזוז יקבע בהתאם לדיני המס ולהגבלות שנקבעו
- 3 בגדרם, ולא בהתאם לכללים חשבונאיים, אשר מטרתם כאמור שונה, והיא לשקף לבעלי
- 4 המניות את המצב הכלכלי של הנכס, (ולא לקבוע את ההכנסה החייבת).
- 5 63. כפי שנקבע בפרשת הירשזון, הגבילה הפקודה את האפשרות לקזז הפסדים, מטעמים
- 6 שפורטו בהרחבה באותה פרשה, וקבעה בסעיף 28 בפקודה הסדר ממצה, שלא ניתן לחרוג
- 7 ממנו ולהתיר הפסדים באופן שאינו מפורט בסעיף, אף לא בטענה שהקיזוז נחוץ מטעמים
- 8 כלכליים.
- 9 64. קיומו של הפסד חשבונאי, או טעמים כלכליים כאלו או אחרים, אינם עשויים אפוא
- 10 לאפשר קיזוז הפסד מבלי שקיימת הוראה מפורשת המתירה אותו, בוודאי שלא ניתן
- 11 להתיר ניכוי כפול של הוצאה שהותרה בניכוי זה מכבר על פי הוראות חוק תיאומים בשל
- 12 אינפלציה.
- 13 65. שלילת ניכוי כפול של הוצאה שהותרה בניכוי בשנים 1998 ו-1999 על פי סעיף 11 בחוק
- 14 תיאומים בשל אינפלציה נעשה אפוא כדין.
- 15

### סיכום

- 17 66. אשר על כן אני דוחה את הערעורים. הצווים שנקבעו יעמדו על כנם.
- 18 67. בשים לב להליך היעיל, ללא שמיעת ראיות, וכן לסכום המס השנוי במחלוקת, תשלם
- 19 המערערת לפקיד השומה את הוצאותיו בסכום של 20,000 ₪, בתוך 30 ימים.
- 20

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ט"ז טבת תשפ"א, 31 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

  
יעל ייטב, שופטת