



בבית המשפט העליון

דנ"א 2308/15

לפני :

כבוד הנשיאה מ' נאור
כבוד המשנה לנשיאה (בדימי) א' רובינשטיין
כבוד המשנה לנשיאה (בדימי) ס' ג'ובראן
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט נ' סולברג

המבקשים :

1. פקיד השומה רחובות
2. פקיד השומה כפר סבא

נ ג ד

המשיבים :

1. אילנה דמארי
2. אבישי דמארי
3. אברהם הירשזון

דיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 4157/13 ובע"א 4489/13 שניתן ביום 3.2.2015 על ידי כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין וכבוד השופטים: נ' הנדל ונ' סולברג

תאריך הישיבה :

ל' בשבט התשע"ו (9.2.2016)

בשם המבקשים :

עו"ד יעל ורבה זלינגר ; עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבים 1-2 :

עו"ד מיכה ביסטרצקי ; עו"ד אמיר טנא ;
עו"ד חן עשור

בשם המשיב 3 :

עו"ד זיו שרון ; עו"ד עמית גליק

פסק-דין

הנשיאה מ' נאור:

זה הוא דיון נוסף בעקבות פסק-דינו של בית-משפט זה בע"א 4157/13, 4489/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות מיום 3.2.2015 (המשנה לנשיאה א' רובינשטיין והשופטים נ' הנדל ונ' סולברג). ביום 18.6.2015 הוריתי על קיומו של דיון נוסף בשאלה ה"אם ניתן לקזז הפסדים 'לאחור', קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד, "שאלה שלגביה נחלקו הדעות בערעור.

רקע עובדתי

1. במסגרתו של פסק-הדין מושא הדיון הנוסף נדונו שני ערעורים שעסקו בסיטואציה עובדתית זהה: סכומי כסף משמעותיים שגנבו המערערים (המשיבים לפנינו) הושבו בסופו-של-דבר על-ידם מספר שנים מאוחר יותר לקרבנות העברות. בערעורים התעוררה שאלת המיסוי של המערערים בגין סכומים שגנבו ובהמשך הוחזרו.

2. בע"א 4157/13 נדון עניינה של אילנה דמארי (להלן: דמארי) – היא המשיבה 1 בענייננו – שגנבה בצוותא-חדא עם משה ענתבי (להלן: ענתבי) כ-2,400,000 ש"ח ממעסיקתם, קופת חולים "מכבי שירותי בריאות" (להלן: מכבי). השניים הורשעו על-פי הודאתם בעברה של גנבה על-ידי עובד לפי סעיף 391 בחוק העונשין, התשל"ז-1977; ועל דמארי נגזרו 36 חודשי מאסר בפועל (מחציתם על-תנאי) ותשלום קנס בסך של 20,000 ש"ח (ת"פ (שלום ת"א) 10716/08 מ.י. פרקליטות מחוז ת"א – פלילי נ' דמארי (19.10.2010)). במקביל הגישה מכבי תביעה אזרחית נגד גורמים שונים ובהם דמארי וענתבי (ת"א (מחוזי ת"א) 2355/08 קופת חולים מכבי נ' ענתבי). במסגרתה של התביעה הגיעו הצדדים עוד לפני מתן גזר-הדין בעניינה של דמארי להסכם פשרה שקיבל ביום 30.9.2009 תוקף של פסק-דין. בהתאם להסכם הפשרה, התחייבו דמארי וענתבי, בין היתר, לשלם למכבי 1,054,000 ש"ח ו-910,000 ש"ח (בהתאמה) ולשחרר לטובתה את הסכומים שנצברו על-שםם בקרנות הפנסיה, סכום שעמד בעניינה של דמארי על סך של 295,706 ש"ח.

ביום 28.4.2010 הגישה דמארי דוחות מס לשנים 2007-2008 ובהם הצהירה על הכנסה ממשכורת. פקיד השומה רחובות, המבקש 1 בענייננו, לא קיבל את הצהרתה

והוציא לה שומה בצו. בשומה הוספה לדמארי הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה), בגין כספי הגנבה, בסך של 1,223,717 ש"ח (787,967 לשנת 2007 ו-435,750 ש"ח לשנת 2008) ניוער כי בפסקי-הדין נפלה טעות סופר והסכום האחרון מופיע כ-485,750 ש"ח). בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נאמר כי מדובר, לחלופין, בהכנסה מעסק או ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) בפקודה. דמארי, שסברה כי אין זה "הוגן" ואין זה "ראוי" למסותה בגין סכומים שבסופו-של-דבר החזירה וכי הדבר מנוגד לעקרון של מס אמת, הגישה ערעור לבית-המשפט המחוזי. הערעור נדחה (ע"מ (מחוזי מר') 11-01-25520 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (24.4.2013)). בית-המשפט המחוזי (השופט א' סטולר) קבע כי גם הכנסות בלתי-חוקיות חייבות במס; וכי הסכומים שהוחזרו מותרים בניכוי כהוצאות רק בשנת-המס שבה הוצאו בפועל ולא בשנות-המס אחרות, כגון שנות-המס שמחלוקת.

3. בע"א 4489/13 נדון עניינו של אברהם הירשזון (להלן: הירשזון), שכיהן בשנים 1995-2005 כחבר-כנסת וכיו"ר הסתדרות העובדים הלאומית (להלן: ההסתדרות). בית-המשפט המחוזי תל-אביב-יפו (השופט ב' אופיר-תום) הרשיע את הירשזון בגנבתם של כספים מההסתדרות בסכום של 1,732,000-1,932,000 ש"ח – בארבע פרשות מתוך השש שיוחסו לו – ובעברות נוספות (ת"פ (מחוזי ת"א) 40138/08 מדינת ישראל נ' הירשזון (8.6.2009)). בטרם נגזר עונשו, השיב הירשזון להסתדרות סך של 1,730,000 ש"ח. ביום 24.6.2009 נגזרו על הירשזון 77 חודשי מאסר (12 מתוכם על-תנאי) ותשלום קנס בסך של 450,000 ש"ח. ערעור שהגיש הירשזון לבית-משפט זה נדחה (ע"פ 7641/09 הירשזון נ' מדינת ישראל (4.7.2011)).

פקיד השומה כפר-סבא, המבקש 2 בעניינו, ערך להירשזון שומה לשנים 2000-2005. במסגרת השומה הוספה להירשזון הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) בפקודה בסך של 1,932,000 ש"ח – בחלוקה שווה בין שש שנות-המס הרלוונטיות – והוטלה עליו תוספת מס לפי סעיף 191 בפקודה בגין אי-ניהול פנקסים כנדרש בדין. הירשזון ערער על שומה זו וטען כי היה לחייבו במס בגין 1,732,000 ש"ח בלבד; כי היה לסווג סכום זה כהכנסה מעבודה (לפי סעיף 2(2) בפקודה) או ממקור אחר (לפי סעיף 2(10) בפקודה), שבעניינה אין חובה בדין לנהל פנקסים ולכן לא היה להטיל עליו תוספת מס; וכי משהשיב את הסכום להסתדרות, הרי שלא התעשר ולכן לא היה לחייבו במס בגינו. בית-המשפט המחוזי (השופט מ' אלטוביה) קיבל את הערעור באופן חלקי, ביחס לשתי הטענות הראשונות (קרי: שהכנסתו החייבת של הירשזון היא 1,732,000 ש"ח וכי לא

היה מקום לחייבו בתוספת המס); אך ביחס לטענה השלישית – היא הרלוונטית לענייננו – הערעור נדחה, מנימוקים דומים לאלה שהציג בית-המשפט המחוזי בעניין דמארי (ע"מ (מחוזי ת"א) 16546-03-10 הירשזון נ' פקיד שומה כפר-סבא (18.3.2013)).

4. דמארי והירשזון ערערו כל אחד בנפרד לבית-משפט זה. ערעוריהם נשמעו כאמור במאוחד. דמארי חזרה על טענותיה. לשיטתה התוצאה מנוגדת לעקרון של מס אמת. היא טענה עוד כי במקרה של השבת כספי גנבה, לא צומחת לגנב כל הכנסה. הירשזון טען אף הוא כי כספי המעילה אינה נחשבים להכנסה חייבת, אך זאת משני נימוקים חלופיים אחרים: (1) מאחר שיש לגנב חובה להשיב את כספי הגנבה לבעליהם, יש לסווגם כ"הלוואה בלתי-רצונית". מרגע שהוחזר הכסף, הרי ש"אופסה" כל הכנסה ככל שהייתה ולא נוצרה לגנב – קרי, להירשזון – כל התעשרות, למעט ריבית והצמדה שהניבו הכספים עד להשבתם ושבגינם עליו לשלם מס; (2) גם אם צמחה בגין כספי הגנבה הכנסה חייבת, ניתן לקזז את הכספים שהושבו מהכנסה זו, חרף העובדה שההכנסות צמחו בשנים מוקדמות להוצאות – קרי, קיזוז לאחור. הירשזון טען עוד כי בשים לב להכרעתו של בית-משפט זה בערעור הפלילי בענייננו, היה לייחס לו הכנסות בסך של 1,300,000 ש"ח בלבד.

פסק-דינו של בית משפט זה

5. בפסק-הדין נקבע פה אחד כי הכנסות שמקורן בפעילות בלתי-חוקית – ובהן כספי מעילה וגנבה – חייבות במס גם אם קיימת חובת השבה של כספים אלה לבעליהם; כי הסיווג הנכון של הכנסות ממעילה או מגנבה של עובד ממעסיקו הוא הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) בפקודה ולא הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2); כי לנוכח העיקרון של מס אמת "במישור העקרוני ניתן לאפשר ניכוי תשלומי ההשבה כהוצאה בייצור ההכנסה" (פס' צ"ט); וכך גם בענייננו, אף "שברגיל ומטבע הדברים לא נועדו לייצר הכנסה, אך אולי [יש] לאפשר סיווג זה [כהוצאה בייצור הכנסה – מ.ג.]. כהוצאה צפויה ב'עסקי' המעילה" (פס' ק"ד); וכי ניכוי זה אפשרי אך ורק בשנה שבה הוצאה ההוצאה – קרי, בשנה שבו בוצע תשלום ההשבה – ולא באופן רטרואקטיבי.

6. עם זאת, דעות השופטים נחלקו באשר לאפשרות לקזז את ההפסד שנוצר בשנת תשלום ההשבה – עקב העדרן של הכנסות באותה שנה, שמהן ניתן לנכות את ההוצאות

– כנגד הכנסות שהופקו בשנים קודמות (פעולה שניתן לכנותה קיזוז הפסדים באופן רטרואקטיבי או קיזוז לאחור). המשנה לנשיאה א' רובינשטיין ציין כי התוצאה שלפיה לא ניתן לנכות את תשלומי ההשבה באופן רטרואקטיבי "אינה מוצדקת בנסיבות, ואינה מביאה לידי ביטוי את האיזון הנכון בין השיקולים השונים – מזה, שמירה על תקנת הציבור; ומזה, שמירה על עקרונות המיסוי ובעיקרם שיוטל מס אמת; ובפרט, שיוכלו המערערים לתת ביטוי לכך שלצד הכנסתם צברו הוצאות או הפסדים." לפיכך, ראוי לדעתו "לנקוט פתרון של מתן אפשרות למערערים לקזז את תשלומי ההשבה, ולוא באופן חלקי, כהפסד באופן רטרואקטיבי, לשנות ההכנסה שקדמו לשנת ההשבה" (פס' ק"ז). לדבריו, בהתבסס על שיקולי צדק ולאור העיקרון של מס אמת ראוי "בתנאים מסוימים לעשות שימוש באמצעי זה [של קיזוז לאחור – מ.ג.] כדי למנוע גרימת עוול לנישום." המשנה לנשיאה א' רובינשטיין היה ער לכך שהסעיף בפקודת מס הכנסה העוסק בקיזוז הפסדים – סעיף 28 – אינו מתייחס לאפשרות של קיזוז לאחור וכי העמדה המקובלת בפסיקה ובספרות היא כי בכך משתקף הסדר שלילי; אולם חרף זאת דעתו הייתה כי "במקרים המתאימים וכדי להגשים צדק ולמנוע גרימת עוול, יש לאפשר קיזוז לאחור" (פס' קי"א). המקרה הנוכחי, לשיטתו, הוא מקרה שכזה; אם כי אין לדעתו להתיר קיזוז לאחור של מלוא הסכום שהושב אלא רק של מחציתו, שכן "בגניבת הכספים ובאי-השבתם למשך פרקי זמן משמעותיים יש לראות את המערערים כנושאים במחצית מן ה'אשמה'" (פס' קי"ג).

בגישה זו אימץ למעשה המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (למעט בעניין הקיזוז רק של מחצית מהסכום) את עמדתו של המלומד יוסף מ' אדרעי בטיטת מאמר שצירפו הצדדים לכתבי הטענות ואשר פורסמה בינתיים (יוסף מ' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" ספר אריה לפידות 19, 60-62 (ד' גליקסברג עורך, 2015) (להלן: אדרעי)).

השופט נ' סולברג הצטרף לעמדתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין. הוא הכיר בכך שמדובר ב"משפט פלאים" (פס' 1) ובפרשנות "דחוקה ולו מבחינה לשונית" (פס' 5), אך סבר כי בית-המשפט רשאי "שלא לאחוז בדווקנות בכלל הפרשני הסדר שלילי בנסיבות העניין דנן, כשאינן עוררין על כך שהכנסה מגניבה היא סיטואציה 'מגניבה', לא עלתה על דעתו של המחוקק, הוא לא ביקש להסדירה, ומוטל עלינו, השופטים, לחרוש בקרקע חקיקתית בתולה בחתירה לשיפוט בצדק" (שם).

7. השופט נ' הנדל סבר בדעת מיעוט כי לשונו של סעיף 28 ברורה: ניתן לקזז הפסדים כנגד הכנסות שהופקו באותה שנת מס (קיצוץ אופקי) או כנגד הכנסות שהופקו בשנים מאוחרות (קיצוץ אנכי), הכל בהתאם להוראותיו של הסעיף. לשיטתו לא ניתן לפרש סעיף זה כמתיר קיצוץ (אנכי) לאחור, בהעדר "נקודת אחיזה ארכימדית" בלשון הסעיף המאפשרת זאת. חרף האמור, הכיר השופט נ' הנדל בכך שהכרה בקיצוץ הפסדים לאחור בנסיבות המקרה עשויה להיות "תוצאה צודקת" וציין כי "אילו סברתי כי ניתן ליישבה עם לשון הפקודה – ייתכן מאוד שהייתי מצטרף לדעת חברי" (שם, פס' 20). אך בנסיבות שבהן לשון הפקודה אינה מאפשרת זאת, אין זה תפקידו של בית-המשפט לקבוע אם מדובר בתוצאה צודקת, אלא תפקידו של המחוקק.

השופט נ' הנדל הוסיף עוד שגם תחת ההנחה שניתן לפרש את סעיף 28 כמאפשר קיצוץ "לאחור", עמדתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין שלפיה יש להגביל את הקיצוץ למחצית מהסכום דווקא מעוררת קשיים לא־מבוטלים ותהיות מרובות, בין היתר ביחס לשיעורו של הקיצוץ, לאופן חישובו של שיעור זה ולנסיבות המשפיעות עליו, לשאלה האם ניתן לקזז "לאחור" ללא הגבלת זמן ועוד. קיומן של שאלות כה רבות – הנותרות בלתי-מלובנות – משליך לשיטתו על הקושי לאמץ את עמדתו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין.

הבקשה לדיון נוסף

8. המבקשים, פקידי השומה רחובות וכפר-סבא, הגישו בקשה להורות על קיומו של דיון נוסף בעניין שלפנינו. לאחר עיון בטענות הצדדים, הוריתי ביום 18.6.2015 על קיומו של דיון נוסף בשאלה שבה נחלקו הדעות בפסק-הדין: "[ה]אם ניתן לקזז הפסדים 'לאחור', קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד." יש להבהיר כי בכך דחיתי את טענתם החלופית של המשיבים, שביקשו בתגובתם שככל שיוורה בית-המשפט על קיומו של דיון נוסף, יתייחס זה לא רק לשאלת קיצוץ הפסדים אלא גם לשאלה אם כספי גִּנְבָה שהושבו מהווים הכנסה – שאלה שבה הכריע כזכור בית-המשפט פה אחד.

טענות הצדדים

9. המבקשים סבורים כי ההכרה באפשרות לקזז הפסדים לאחור מהווה "רעידת אדמה" במשפט המס הישראלי" שהשלכותיה עצומות ומרחיקות-לכת ואשר מביאה ל"שינוי מן-היסוד של הסדר מרכזי בשיטת המס הישראלית שלא על דרך של חקיקה" (סעיף א' בבקשה). המבקשים הוסיפו כי לתוצאתו של פסק-הדין ככל שהדבר נוגע לקיזוז הפסדים "אין אח ורע בשום שיטת מס בעולם" מאחר שהותר לקזז הפסדים לאחור ללא הגבלת התקופה שבמהלכה קיזוז זה יהיה אפשרי (שם). העמדה הפרשנית שנקט בית-המשפט מנוגדת, לשיטתם, לעקרונות שהותוו בפסיקה ביחס לפרשנות בכלל ולפרשנות דיני המס בפרט.

המבקשים ציינו עוד כי נושא קיזוז ההפסדים כלל לא הועלה על-ידי המשיבים וממילא לא זכה להתייחסות לא בסיכומיהם, לא בסיכומיהם של המבקשים ואף לא בטענות על-פה והוא הופיע אך בסופו של מאמרו של אדרעי, שאליו הפנו המשיבים. משאלה הם פני הדברים, הקשו המבקשים "כיצד זה הייתה המדינה צריכה להניח שעליה לטעון כנגד פרשנות הסותרת הוראת חוק מפורשת שאינה מאפשרת קיזוז לאחור, כאשר עמדתה תואמת (גם לדעת הרוב) את 'הדעה המקובלת במשפט הישראלי' לגבי הוראת חוק זו ממש?" (שם).

10. לגופם-של-דברים, טענו המבקשים כי הוראתו של סעיף 28 בפקודת מס הכנסה בנוגע לקיזוז הפסדים מהווה הסדר ממצה ביחס לאפשרויות הקיזוז העומדות לנישום ומאפשרת קיזוז אופקי כנגד הכנסות שהופקו באותה שנת-מס וקיזוז אנכי קדימה כנגד הכנסות שתופקנה בשנות-המס הבאות (carry forward). לשיטתם, לשונו של הסעיף מפורשת וברורה ואינה מאפשרת קיזוז אנכי לאחור – קיזוז הפסדים כנגד הכנסות שהופקו בשנות-מס קודמות (carry back). הם מבקשים לפרש אפוא את הסעיף בתור "הסדר שלילי". עמדה זו תואמת, ציינו המבקשים, הן את העמדות שהובעו באופן עקבי בפסיקה ובספרות הן את ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 28 ושל סעיף 92 (העוסק בקיזוז הפסדי הון). המבקשים הוסיפו עוד כי מבדיקה משווה שנערכה ברשות המסים עולה כי "במרבית המדינות אין הסדר של קיזוז לאחור בחקיקה. במדינות שבהן אין הסדר בחקיקה אין פסיקה שמאפשרת זאת, וגם במדינות [ש]בהן החוק מתיר זאת במפורש, הרי שזה מוגבל בתקופה" (סעיף 88 בבקשה).

המבקשים סבורים כי עמדת הרוב בעניין האפשרות לקזז הפסדים לאחור משיגה את גבולו של המחוקק, שלו נתונה ההכרעה בעניין. המבקשים מצאו חיזוק לטענתם בתוצאה של ההסדר שהתווה בית-המשפט, אשר קבע כי הקיזוז יהיה של 50%

מההפסד (ולא שיעור אחר) ולא התייחס לתקופת הזמן שבה יותר קיזוז לאחור. אלה הן סוגיות מובהקות שלשיטת המבקשים ראוי כי המחוקק יידרש אליהן, לצד סוגיות נוספות כגון היחס בין קיזוז הפסדים לאחור לבין התיישנות שומות וסופיותן וכיצד משפיעה הכרה באפשרות לקזז הפסדים לאחור על ניכוי הוצאות.

לבסוף, התייחסו המבקשים גם לשני שיקולי צדק התומכים, לשיטתם, בעמדתם המתוארת. השיקול הראשון הוא היחס שבין גנבים – כגון המשיבים בענייננו – לבין נישומים שומרי-חוק. המבקשים טענו כי תוצאתו של פסק-הדין יוצרת הפליה בלתי-מוצדקת בין הקבוצות, בשים לב לכך שהיא מאפשרת לגנבים שהפיקו הכנסות מפעילות בלתי-חוקית ליהנות מקיזוז הפסדים לאחור, בעוד שאפשרות זו נשללת מנישומים שומרי-חוק. המבקשים הדגישו כי תיקון ההפליה אינו צריך להתבטא בהכרה בקיזוז הפסדים לאחור לכל הנישומים, אלא בשלילתו ביחס לכל הנישומים. השיקול השני הוא התמריץ שראוי ליתן לגנבים להחזיר את שגנבו. לעמדת המבקשים, אי-הכרה בקיזוז הפסדים לאחור מתמרצת דווקא גנבים להשיב את מושא הגנבה במהרה – עוד בשנה שבה ארעה – מתוך ידיעה כי אם לא יעשו כן, לא יהיה באפשרותם לקזז את ההשבה לאחור אלא רק כנגד הכנסות עתידיות, ככל שתופקנה. המבקשים אינם סבורים כי העובדה שמשיב 3 פרש לגמלאות ולא צפויות לו הכנסות עתידיות צריכה לשנות את התוצאה, בשים לב לכך שתוצאה זו נובעת מכך שהוא נתפס שנים ארוכות לאחר ביצוע העברות – ולא מוצדק להעדיפו בנסיבות אלה על-פני נישום אחר.

11. המשיבים (בתגובתו של המשיב 3, אשר אליה הצטרפו המשיבים 1 ו-2 כאמור בהודעתם מיום 17.6.2015) סבורים כי תוצאתו של פסק-הדין תחומה לנסיבותיו המיוחדות של המקרה ולכן אין לה השלכות כה מרחיקות-לכת כפי שטענו המבקשים. לגופם-של-דברים, טענו המשיבים כי מאחר שהפסד הוא נכס של אדם יש לפרש את ההוראות הנוגעות לקיזוז הפסדים על דרך הצמצום – ובכל מקרה לא כ"הסדר שלילי" בנוגע לקיזוז הפסדים לאחור. גישה זו מוצדקת לשיטתם לא רק לנוכח העובדה שהוראות אלה פוגעות בקניינו של הפרט, אלא גם מ"שיקולי צדק". המשיבים סבורים כי אי-הכרה בקיזוז הפסדים לאחור מהווה "התעשרות לא ראויה של הריבון" מהאזרח (סעיף 169 בתגובה). המשיבים ציינו עוד כי הכרה בקיזוז הפסדים לאחור עולה בקנה-אחד עם הגישה המרחיבה שנקטה הפסיקה בשנים האחרונות בנושא קיזוז הפסדים ומוצדקת הן בהיבט הכלכלי הן לאור הוראות אחרות בפקודת מס הכנסה הן בשים לב להיסטוריה החקיקתית של סעיף 28. המשיבים הציגו טענות נוספות בנוגע לאופן מיסוי

כספי הגנבה – אך כאמור לאור החלטתי לתחם את היקפו של הדיון הנוסף, אין מקום להיכנס לטענות אלה.

דיון והכרעה

12. השאלה הניצבת לפנינו בגדרו של הדיון הנוסף עוסקת בפרשנותו של הסדר קיזוז ההפסדים הקבוע בפקודת מס הכנסה. נפתח אפוא בהסבר על מהותו של הפסד, על אופן התהוותם של הפסדים ועל הדרכים שבאמצעותן ניתן לטפל בהם. לאחר מכן נציג את הסדר קיזוז ההפסדים שבפקודת מס הכנסה ונדון בפרשנותו לאור טענות הצדדים בעניין.

אופן היווצרותם של הפסדים

13. במסגרת דיני מס הכנסה מוטל המס ככלל על ההכנסה החייבת של הנישום (ראו, בעיקר, סעיפים 121 ו-126 בפקודה; למקרה חריג שבו מוטל המס אינו מוטל על ההכנסה החייבת, ראו סעיף 122 בפקודה העוסק במיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים). הכנסה חייבת מוגדרת בתור "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (סעיף 1 בפקודה; ראו גם: ע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פס' 4 בפסק-דינה של השופטת ע' ברון (26.12.2016)). הטלת המס על ההכנסה החייבת (ולא על ההכנסה "הגולמית" עצמה) משרתת את תכליתם העיקרית של דיני מס הכנסה: להטיל מס על התוספת לעושר הנובעת מההכנסה, אשר משקפת את הכנסתו האמיתית של הנישום (ראו, למשל: ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פס' 17 (30.4.2009) (להלן: עניין פרי); ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 681 (2012)). כפי שעולה מההגדרה של הכנסה חייבת, כדי להגשים תכלית זו יש להפחית מהכנסתו של הנישום סכומים שונים ובהם ניכויים (עניין פרי, פס' 17; נחום ורמוס ובן-עמי צוקרמן "מס-הכנסה" התפתחות המסים בארץ-ישראל: סקירה היסטורית 31, 34 (אברהם מנדל עורך, 1968) (להלן יכוננו הספר והמאמר התפתחות המסים וורמוס ובן-עמי בהתאמה)) והפסדים (Mark Campisano and Roberta Romano (1981) *Recouping Losses: the Case for the Full Loss Offsets* 76 *Nw. U. L. Rev.* 709, 716) (להלן: Campisano and Romano)).

14. התיבה "ניכויים" מתייחסת לסכומים שונים שהנישום רשאי לנכות מהכנסתו, העיקריים שבהם כשיטתנו הם הוצאות ופחת (ראו, בהתאמה, סימנים א' וב' בפרק השני בפקודת מס הכנסה שכותרתו "ניכויים וקיזוזים"). על ביצוע ניכויים מוטלות מגבלות

שונות (ראו לעניין זה, בין היתר, סעיף 32 בפקודה האוסר על ניכויים מסוימים). המגבלה הרלוונטית לענייננו היא במישור העיתוי. מטעמים מעשיים מקובל לקבוע "תקופות-מס" שעבורן יבוצע חישוב המס (D.R. Post & KRE. Stals *The Tax Treatment of Corporate Losses: a Comparative Study* 40 INTERTAX 232, 234 (2012) (להלן: Post & Stals); ראו גם הגדרת "taxable period" במילון מונחי המס של ה-OECD Tax : OECD www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T (להלן: OECD Tax Glossary)). בשיטה הישראלית הוגדרה תקופת-המס כשנת-מס (ראו סעיף 6 בפקודה וכן הגדרת "שנת מס" בסעיף 1; כן ראו: אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך א' 753, 797 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל ולזר)). זו תקופת-המס המקובלת במרבית מדינות העולם (ראו, לעניין זה, הסקירה המופיעה באתר של פירמת רואי-החשבון PWC : [taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-\(CIT\)-due-dates](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-(CIT)-due-dates)). כל תקופת-מס עומדת בפני עצמה ומבוצע עבורה, כאמור, חישוב נפרד (ע"א 161/77 פקיד השומה, חיפה נ' פז חברת נפט בע"מ, פ"ד לא(3) 512, 505 (1977) (להלן: עניין פז)). בחישוב המס לתקופת-המס יש להתחשב רק בהכנסות שהופקו במהלכה (ראו סעיף 2 רישה בפקודה, שלפיו "מס הכנסה יהא משתלם... לכל שנת מס"; עניין פז, בעמ' 512) ובהוצאות שהוצאו בתקופה זו או שהדין מאפשר לנכותם בה (ראו: סעיף 17 רישה ביחס לניכוי הוצאות; סעיף 22 ביחס לניכוי פחת; עניין פז, בעמ' 513). עקרון זה מכונה "עקרון ההקבלה האנכית" (ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, פס' 14 (21.2.2010) (להלן: עניין מודול בטון); יוסף מ' אדרעי עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 183 (2007) (להלן: אדרעי, עלייתם (ואיבונם?); יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית: עסקה בודדת וקיוזו הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283, 306-307 (1997) (להלן: אדרעי, התשתית העיונית)). כתוצאה מכך – וזה הוא מוקדה של מגבלת העיתוי על ביצוע הניכוי – אם לא עלה בידו של הנישום לנכות ניכויים מסוימים בתקופת-המס, לא ניתן יהיה לנכותם בתקופה אחרת (פסק-הדין מושא הדין הנוסף, פס' קה-קו; ראו גם סעיף 8 בפקודה, שבו אִפְּשֶׁר המחוקק באופן חריג לבצע ניכוי בתקופות אחרות). ניכויים אלה שהותרו אך לא נוצלו מוגדרים כהפסדים לצורכי מס, tax losses (ראו והשוו: רפאל ולזר, בעמ' 753; אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 405 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר); אריה לפידות עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון 144 (1970) (להלן: לפידות); Jacob Nussim & Avraham Tabbach *Tax-Loss Mechanisms*; (2014) 81 U. CHI. L. REV. 1509, 1519 (להלן: Nussim and Tabbach); Dominic de Cogan *Building Incoherence into the Law: A Review of Relief for Tax Losses in the Early*

(2012) *Twentieth Century* 5 BRIT. TAX REV. 655, 656 (להלן: Cogan); פסק-הדין מושא הדיון הנוסף, פס' כ"ח; עמ"ה (מחוזי ת"א) 170/71 אקספרט תורט בע"מ נ' פקיד השומה ת"א, פס"מ עז 251, 253 (1972); הגדרת "losses" ב-OECD Tax Glossary). במילים אחרות, הפסדים נוצרים כאשר הניכויים המותרים בתקופת-המס גבוהים יותר מההכנסות בתקופה זו.

15. שילוב של שתי סיבות מרכזיות מוביל להיווצרותם של הפסדים. האחת, פעילויות עסקית – במיוחד אלה הכרוכות בסיכון גבוה יחסית – מתאפיינות באי-יציבות (volatility), העשויה להביא בתקופות מסוימות לרווח בתקופות אחרות להפסד (Nussim and Tabbach, בעמ' 1516-1517; נמדר, בעמ' 405 *Reinout Kok Domestic and Cross-Border Loss Relief in the European Union* 38 INTERTAX 663, 664 (2010) (להלן: Kok)). הסיבה השנייה נובעת מאופן הגדרתה של התקופה שעבורה יבוצע חישוב המס – כאמור, בענייננו, שנת-מס (הרי קירש "הגבלת קיזוז הפסדים בעקבות רכישת חברה" מיסים י/א-71, א-72 (1996) (להלן: קירש); Cogan, בעמ' 656-657; רפי אלדר, יצחק זילכה, יורם מרגליות ואייל סולגניק "ההשלכות הכלכליות של שווקים עתידיים בסביבת מיסוי א-סימטרי" רבעון לכלכלה 48, 249 (2001) (להלן: אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק)). מטבע הדברים ניתן היה להגדיר תקופת-מס אחרות – קצרות יותר או ארוכות יותר – אשר עשויות היו להצמיח תוצאות אחרות במישור המס (Nussim and Tabbach, בעמ' 1517-1518). נשתמש בדוגמה מספרית להמחשה: נניח כי לנישום הייתה בשנת-המס הראשונה הכנסה חייבת של 1,000 ש"ח ואילו בשנת-המס השנייה היה לו הפסד של 500 ש"ח. אילו תקופת-המס תוגדר בתור שנת-מס, ישלם הנישום בשנת-המס הראשונה מס על הכנסה חייבת של 1,000 ש"ח מבלי שההפסד שצמח בשנת-המס השנייה יופחת ממנה וזאת, כאמור, לאור עקרון ההקבלה האנכית. בשונה מכך, אילו הייתה תקופת-המס מוגדרת בתור שתי שנות-מס הוא היה משלם מס על הכנסה חייבת של 500 ש"ח. פער המיסוי בין שתי האפשרויות משקף את השווי הכלכלי של ההפסד: המס העודף שיידרש הנישום לשלם באפשרות הראשונה. מקובל לחשוב על דרך הכפלתו של ההפסד בשיעור המס (ראו, למשל: דוד אלקינס "רכישת חברות מפסידות: הערות בעקבות ע"א 3415/97 פשמ"ג נ' רובינשטיין" מחקרי משפט כג(1) 11, 19 (2006) (להלן: אלקינס)); והשוו גם לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מיסים על הכנסה). בדוגמה שלנו, בהנחה ששיעור המס הוא 25% שווי ההפסד הוא 125 ש"ח (500*25%). הנהגה-כ"כ, הבחירה השרירותית-אך-הכרחית בתקופת-מס מסוימת ועקרון ההקבלה האנכית עשויים להוביל לכך שהנישום ישלם מס עודף (Over-taxation); ראו:

Kok, בעמ' 663-664). מצב זה כונה בספרות "עוול פיסקאלי" (קירש, בעמ' א-72), שראוי לפתור.

דרכים לטיפול בהפסדים

16. בעולם אידילי היה ניתן למנוע היווצרותם של הפסדים. נישומים היו נמנעים מפעילויות עסקית מסוכנות או נוקטים "מדיניות גידור" (hedging) שתגן עליהם במקרה של הפסדים (אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק, בעמ' 247). אולם בעולם המעשה הפסדים הם חלק בלתי-נפרד מהמציאות של נישומים רבים. מכאן שנדרש מנגנון לטיפול בהפסדים, אשר "יפצה" את הנישום במישור המיסוי לפי שוויו הכלכלי של ההפסד. הספרות התייחסה בעיקר לשלושה מנגנונים אפשריים. המנגנון הראשון הוא מתן החזר מס בגובה שוויו של ההפסד, שיחושב בהתאם לשיעור המס בשנת-המס שבה ההפסד נוצר (Nussim and Tabback; Campisano and Romano, בעמ' 1511, Michael Cooper & Matthew Knittel *Partial Loss*; 656, Cogan; 1521-1520 *Refundability: How Are Corporate Tax Losses Used?* 59 NAT'L TAX J. 651, 653 (2006) (להלן: Cooper & Knittel)). זה הוא מעין "מס הכנסה שלילי" (Kok, בעמ' 664; Post & Stals, בעמ' 233). המנגנון השני הוא לאפשר לנישומים למכור את ההפסדים לנישומים אחרים, מכירה שתאפשר להם לקבל את "שווי המס" הגלום בהפסד מהרוכש – שיוכל כמובן לקזז את ההפסדים מול הכנסותיו (Nussim and Tabback, בעמ' 1511, 1524-1523; ראו והשוו לפסיקה שעסקה ברכישתן של חברות לצורך ניצול הפסדים צבורים: ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, תל אביב (7), פ"ד כא(2) 593 (1967); ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003); ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים (29.5.2008); ע"מ (מחוזי ת"א) 41641-01-14 שרגא נ' פקיד שומה חולון, פס' 44, 61-59 (8.11.2015); ע"מ (מחוזי ת"א) 42485-03-13 איי-אונליין קפיטל (אי.או.סי) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (29.8.2016); ע"מ (מחוזי ב"ש) 44369-01-15 חברת זאב שטיינר רואי חשבון נ' פקיד שומה באר שבע (3.1.2017); וראו גם: אלקינס; אבי נוב "מורה נבוכים לקיזוז הפסדים מישראל ומחו"ל" מיסים כב/6 א-12, א-21-א-24 (2008) (להלן: נוב); Post & Stals, בעמ' 236-238). יש לציין כי שני המנגנונים הללו אינם מיושמים בפועל בעולם לטיפול בהפסדים (Nussim and Tabback, בעמ' 1511, 1525, 1534-1536; אלקינס, בעמ' 19; Kok, בעמ' 63; Cooper & Knittel, בעמ' 652).

המנגנון השלישי – המקובל במרבית מערכות-המס בעולם באופן כמעט אוניברסלי – הוא השיטה של קיזוז הפסדים (Nussim and Tabbach, בעמ' 1511 ו-1525). שיטה זו מבוססת על הרעיון של מיצוע הכנסות (income averaging; ראו, למשל: Campisano and Romano, בעמ' 718; עניין מודול בטון, פס' 15). היא מאפשרת לקזז הפסדים בשנת-מס אחת כנגד הכנסות שהופקו בשנות-מס אחרות. שיטות-המס במדינות השונות מנהיגות תנאים ומגבלות ביחס לקיזוז הפסדים (אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק, בעמ' 248; Kok, בעמ' 664-665). השיטה של קיזוז הפסדים היא זו שאומצה גם בישראל. הכנסה חייבת מוגדרת כזכור בתור "הכנסה לאחר... קיזוזים" (ההדגשה הוספה – מ.ג.). בפקודת מס הכנסה קיימות הוראות שונות העוסקות בקיזוז הפסדים: סעיפים 8א(ב)(2) ו-8א(ג)(2)(ג) (הוראות בדבר קיזוז הפסדים של קבלנים); סעיפים 28-29 (קיזוז הפסדים פירותיים), סעיף 22 (שלפיו ניכוי פחת שלא נוצל ייחשב כהפסד), סעיף 92 (קיזוז הפסדי הון), סעיפים 64א(6) ו-64א(ב)(3) (קיזוז הפסדים אצל חברה משפחתית ואצל חברה שקופה, בהתאמה), סעיפים 103ח ו-105ה (קיזוז הפסדים במקרים מיוחדים של מיזוג חברות או פיצולן). דיוננו ממוקד כאמור בסעיף 28 ולהצגתו נעבור עתה.

סעיף 28 בפקודת מס הכנסה

17. בסעיף 28 נקבעו הוראות שונות ביחס ליכולתו של הנישום לקזז הפסדים פירותיים שמקורם בישראל מהכנסתו החייבת. ההוראות הרלוונטיות לענייננו קבועות בסעיפי-משנה (א) ו-(ב), העוסקים בקיזוז הפסדים עסקיים. על-פיהם:

28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן שנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן שנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן [...].

קיזוז
הפסד

מקובל להשקיף על הסעיף הנ"ל כמעגן שני סוגים של קיזוזי הפסדים: "קיזוז אופקיי" כנגד כל הכנסה שהופקה בשנת-המס שבה צמח ההפסד (סעיף 28(א)) ו"קיזוז אנכי קדימה" (carry forward) כנגד הכנסות מסוימות בשנות-המס הבאות (ראו, למשל: דוד גליקסברג "דיני קיזוז הפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כ"א 531, 533 (1992); לפידות, בעמ' 145; רפאל, בעמ' 758-760; נמדר, בעמ' 405; אדרעי עלייתם (ואיבונם?), בעמ' 182-183, 186-187; עניין מודול בטון, פס' 14). העמדה המקובלת היא כי אלה הן שתי האפשרויות היחידות לקיזוז הפסדים עסקיים וכי סעיף זה אינו מאפשר קיזוז הפסדים (אנכי) לאחור (carry back). כך ציין בית-המשפט בפס' כ"ט בפסק-הדין מושא הבקשה; עמדה זו עולה גם מע"א 4060/12 שנהב נ' פקיד שומה ת"א 3, פס' 28 (27.4.2014). זו העמדה שבוטאה בידי מרבית הכותבים מבלי שהם כלל טרחו להרהר עליה – כמעט כאילו הייתה זו עובדה נתונה, ידועה וברורה לכל. לפידות כתב לפני כמעט חמישים שנים כי "לעולם אין להתיר קיזוז הפסדים אחורנית, דהיינו כנגד הכנסות בשנים הבאות" (שם, בעמ' 145; ההדגשה הוספה – מ.נ.); ועל עמדה זו חזרו כאמור כותבים רבים (רפאל ולזר, בעמ' 755; נמדר, בעמ' 405; דוד גליקסברג "שיטה חדשה לניכוי פחת" משפטים כה 181, 206 (1995); אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק, בעמ' 250; קירש, בעמ' א-73; אלכס שפירא "עשרה קיזוזים" רואה החשבון 22, 62, 65 (2010); גיל רוזנשטוק "קיזוז מתגלגל" רואה החשבון 21, 72 (2010); והשוו גם: אלקינס, בעמ' 19). הודגש כי אין בסעיף 28 עיגון לשוני לאפשרות לקזז הפסדים לאחור (נוב, בעמ' א-16).

18. חרף עמדה זו, סבורים המשיבים כי סעיף 28 אינו יוצר הסדר שלילי וכי העובדה שלא צוינה בו האפשרות לבצע קיזוז הפסדים אנכי אחורה – קרי: כנגד הכנסות שהופקו בשנות-מס קודמות לשנת-המס שבה צמח ההפסד – אינה מצביעה על כך שהיא אינה אפשרית. עמדתם זו התבססה בעיקר על מאמרו של אדרעי, שסבור כי פרשנות זו אפשרית (אדרעי, בעמ' 60-62). עמדתו של אדרעי נפרסה גם בכתיבתו הקודמת (אדרעי עלייתם (ואיבונם?), בעמ' 187-188, 194-195; יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 241-243 (2008) (להלן: אדרעי מבוא); אך ראו כתיבה מוקדמת של המחבר שבה התייחס לאפשרות לקזז הפסדים קדימה – ולה בלבד: אדרעי "התשתית העיונית", בעמ' 307; יוסף מ' אדרעי "השופט יצחק כהן – על תרומתו לדיני המיסים בישראל" הפרקליט לו 345, 347 (1986)). אדרעי סבור כי הסדר קיזוז הפסדים שבסעיף 28(ב) בפקודה מבוסס על שתי חזקות: האחת, שיש חשש שנישומים ישתמשו בהפסדים עסקיים כדי ליצור הימנעות לא נאותה ממס; השנייה, שיש אפשרות סבירה שלנישומים תהא בעתיד פעילות רווחית שכנגדה ניתן יהיה לקזז הפסדים. לשיטתו, אם

נישום מצליח להפריך את שתי החזקות הללו – קרי: מוכיח כי קיזוז הפסדים המבוקש אינו כרוך בהימנעות לא ראויה ממס וכי לא צפויות לו הכנסות נוספות שמהן יעלה בידו לקזז את הפסדיו בעתיד – תכליתו של הסעיף אינה מתקיימת ולכן ראוי לאפשר לו לקזז הפסדים לאחור (אדרעי מבוא, בעמ' 242-243; אדרעי עלייתם (ואיבונם?), בעמ' 194-195; אדרעי, 60-62).

19. דעת הרוב אימצה כאמור עמדה זו וקבעה כי המשיבים רשאים לקזז את הפסד שנוצר להם בשנת-המס כתוצאה מהשבתם של הסכומים שגנבו (ליתר דיוק, 50% ממנו) כנגד הכנסותיהם בשנים הקודמות. קרי – כי ביכולתם לבצע קיזוז הפסדים לאחור. וכדבריו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

”הגישה הרווחת במשפט הישראלי היא, כי קיזוז הפסד יוכל להתבצע רק כנגד הכנסה שהתקבלה בשנת הפסד או בשנים הבאות לאחר מכן, אך לא כנגד הכנסות משנים שקדמו להפסד... ואולם... במקרים המתאימים לכך יש לאמץ בקריאת סעיף זה פרשנות תכליתית, המאפשרת לקזז הפסדים בצורה רטרואקטיבית לשנת מס הקודמת לשנה [ש]בה נצבר אותו הפסד, וזאת כדי למנוע גרימת עוול לנישום. ואולם, השימוש באמצעי זה תחום למקרים מסוימים, ויש לנהוג בו בצורה זהירה, ובאופן שיש בו להגשים את מטרת המס והעולה בקנה אחד עם תקנת הציבור” (פס' כ"ט; ההדגשה הוספה – מ.ג.).

לעמדה זו הצטרף כאמור השופט נ' סולברג, כנגד דעתו החולקת של השופט נ' הנדל שסבר בדעת מיעוט כי לשונו של סעיף 28 אינה מאפשרת את הפרשנות האמורה. דעת הרוב סברה, אפוא, כי פירושו התכליתי של סעיף 28 – בין היתר על רקע התכלית “למנוע גרימת עוול לנישום” – מאפשר בנסיבות מסוימות קיזוז הפסדים לאחור. “העוגן הלשוני” לפרשנות זו – לפי דעת הרוב, עמדה שנדחתה כאמור בידי השופט נ' הנדל – הוא כי סעיף 28 אינו יוצר הסדר שלילי, במובן זה שאין במה שנקבע בו לגבי קיזוז הפסדים כדי להעיד על כך שלא ניתן לבצע מה שלא נקבע בו – בענייננו, קיזוז הפסדים לאחור.

דעתי שונה. תמימת-דעים אני עם דעתו של השופט נ' הנדל כי מבחינה לשונית פרשנות זו אינה אפשרית. כפי שאראה להלן, היא גם אינה מתיישבת עם תכליתו של הסעיף, עם ההיסטוריה החקיקתית ועם כוונת המחוקק. בנסיבות אלה, “פשוטו של המקרא” (בג"ץ 4140/95 טופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 61 (1999)) הוא כי סעיף 28 יוצר הסדר שלילי המעגן את האפשרויות הקיימות לקיזוז

הפסדים ושולל קיזוז באופנים אחרים. אציע לחבריי לקבוע בגדרו של דיון נוסף זה כי על-פי החקיקה הקיימת כיום לא ניתן לקזז הפסדים לאחור. אציין כבר עתה כי אין מניעה שהמחוקק יאמץ ככל שיימצא לנכון הסדר שיאפשר קיזוז הפסדים לאחור.

המישור הלשוני: הסדר שלילי או חֶסֶר המצריך השלמה

20. הכללים הנוגעים לפרשנות חקיקת המס ידועים וברורים. אין לחוקי המס כללי פרשנות אחרים והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית המקובלת בכל ענפי המשפט (ראו, למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302 (2008) (להלן: עניין פוליטי); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים")). לפי כללים אלה, הליך הפרשנות הוא דו-שלבי: מאחר ש"גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפוטרופוס הכללי, פ"ד נג(2) 817, 827 (1999); עניין פוליטי, בעמ' 302-303), יש לאתר תחילה את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור, קרי אלה שיש להן נקודת אחיזה – ולו מינימאלית – בלשון החקיקה (עניין קיבוץ חצור, בעמ' 75; ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 432). בשלב השני נדרש הפרשן לאתר את תכליותיו של דבר-החקיקה שפרשנותו מונחת בפניו ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה תכליות אלה באופן המיטבי ביותר (עניין קיבוץ חצור, בעמ' 75). אלה הם העיקרים. הם נכונים לסוגיות פרשניות ככלל. הם נכונים לסוגיה הפרשנית שלפנינו, בנוגע להסדר קיזוז הפסדים.

אמת, ניתן למצוא הדים בפסיקה לגישה מרחיבה בפרשנות ההסדר של קיזוז הפסדים (ראו, למשל: עניין מודול בטון; ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (13.5.2010); ע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (7.3.2012)). אולם, אין לראות בפסיקה זו כסטייה מעקרונות הפרשנות הרגילים. בכל המקרים הללו לפרשנות שאומצה הייתה אחיזה בלשון החקיקה והיא תאמה את תכליתה. באף אחד מהם לא פורש דבר-חקיקה בניגוד ללשונו. פסיקה זו תואמת אפוא את הכללים הרגילים בפרשנות החקיקה בכלל ובפרשנות חקיקת מס בפרט (ראו והשוו: ברק, פרשנות בדיני מסים).

21. נקודת-המוצא המוסכמת לדיוננו היא כי סעיף 28 בפקודת מס הכנסה אינו מתייחס לאפשרות לקזז הפסדים לאחר (ראו גם פס' קי"א בפסק-דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין; לאפשרויות אחרות לקיזוז שאליהן הסעיף אינו מתייחס, ראו, למשל: ע"א 615/85 פקיד שומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א י"ח 424, פס' 11 (1990) (להלן: עניין א.ח.א. גולדשטיין)). לטענת המבקשים, משמעות הדבר שלעמדה שאימצה דעת הרוב אין נקודת אחיזה ולו מינימאלית בלשון הסעיף – קרי, שלפנינו הסדר שלילי. לפי קו-טיעון זה, המחוקק בחר להסדיר מספר אפשרויות לקיזוז הפסדים. בחירה זו מעידה על שלילתה של האפשרות לקזז הפסדים לאחר, שלא עוגנה בחוק. במילים אחרות, לטענתם ה"הן" של החוק מעיד על ה"לאו" שלו (ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309, 331 (2003) (להלן: עניין לבנון)). מנגד, סבורים המשיבים כי לפנינו תִּסְרֵם המצריך השלמה שיפוטית. לפי קו-טיעון זה, העובדה שהמחוקק הסדיר אפשרויות מסוימות לקיזוז הפסדים אינה מצביעה על שלילתה של האפשרות לקזז הפסדים לאחר, שלא נכללה כאמור בחוק. לשיטת המשיבים תִּסְרֵם זה ניתן להשלמה באמצעות הכרה שיפוטית באפשרות זו, כפי עמדת דעת הרוב בפסק-הדין מושא ענייננו. עלינו לקבוע אפוא מה משמעות "שתיקתו" של המחוקק ביחס לנושא של קיזוז הפסדים לאחר (לדיון במשמעויות השונות שניתן לייחס לשתיקתו של המחוקק ראו, למשל: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 465 (1992) (להלן: ברק); אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 106-113 (2003); ע"א 2281/06 אבן זוהר נ' מדינת ישראל, פס' 56 (28.4.2010) (להלן: עניין אבן זוהר)).

22. השאלה אם הסדר חקיקתי מהווה הסדר שלילי היא שאלה פרשנית. היא ממוקדת במשמעותה של בחירתו הנורמטיבית של המחוקק להתייחס לעניינים מסוימים ולהימנע מלהתייחס לעניינים אחרים. הפרשנות שלפיה הסדר נורמטיבי מהווה הסדר שלילי תאומץ במקרים שבהם מסיק בית המשפט כי שתיקתו של המחוקק הייתה מכוונת ותכליתה לשלול את העניינים שאליהם נמנע מלהתייחס (ראו והשוו: ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (1991) בע"מ, פ"ד מט(2) 265, 323 (1995)). זו היא "שתיקה מדעת" (ע"א 108/59 פריצקר נ' "ניב" אגודה חקלאית שיתופית של קצינים משוחררים בע"מ (בפירוק), פ"ד יד 1545, 1549 (1960); עניין אבן זוהר, פס' 56). במילים אחרות, הסדר נורמטיבי יפורש כהסדר שלילי מקום שפרשנות זו מגשימה את תכליתו של ההסדר, קרי את רצון המחוקק ואת כוונתו (ע"א 73/50 דעואל נ' פטרזילקה, פ"ד ו 599, 605 (1952); והשוו: על"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל-אביב-יפו, פ"ד מז(3) 397, 404 (1993)). מנגד, ישנם מקרים

שבהם המחוקק לא התכוון ליצור הסדר נורמטיבי שהוא הסדר שלילי. אם ההסדר אינו שלם באופן הסותר את תכליתו, הרי שמדובר בתִּסְרַר בחקיקה (ברק, בעמ' 461). "חסר קיים רק אם הסדר משפטי נועד להיות שלם, אך הוא חסר פיתרון לבעיה מסוימת" (שם, בעמ' 466). במילים אחרות, בסיטואציה של תִּסְרַר חקיקתי כוונתו המקורית של המחוקק אינה תואמת את התוצאה החקיקתית שיצאה תחת ידו: בעוד שהמחוקק התכוון לחוקק הסדר שלם שיגשים את תכליתו, בפועל דבר החקיקה שנחקק אינו שלם וקיימת בעיה מסוימת שלא זכתה לפתרון. התִּסְרַר, אפוא, הוא העדר הפתרון לבעיה שנוצרה, באופן המנוגד לתכליתו של ההסדר החקיקתי. בית-המשפט רשאי להשלים את התִּסְרַר במטרה להגשים את תכליתו של ההסדר (שם, בעמ' 457 ו-460).

23. על יסוד עיקרים אלה, נעבור לבחינתו של הסדר קיזוז ההפסדים שבסעיף 28 בפקודה. המבקשים סבורים כי הסדר זה "[...] מפורש וברור... המחוקק קובע בדיוק מתי ובאילו תנאים יותר קיזוז הפסד ומקום שאלו אינם מתקיימים הקיזוז אינו מותר" (סעיף 63 בבקשה). מנגד, לטענת המשיבים יש לפרש את הזכות לקיזוז הפסדים כזכות קנויה של הנישום שהסדר זה בא להגבילה. לפי קו-טיעון זה, "אלמלא ההגבלות על קיזוז ההפסדים בסעיפים 28, 29 ו-92 לפקודה, קיזוז ההפסדים היה פתוח יותר ולמעשה מאפשר קיזוז כל הפסד של נישום במהלך חייו כנגד כל הכנסה שלו בימי חייו" (סעיף 161 בתשובה). בהינתן האמור, יש לשיטת המשיבים לפרש את ההגבלות בצמצום. הפירוש המוצע על-ידם ואשר בו דגלה דעת הרוב הוא הרחבת הזכות לקיזוז הפסדים באמצעות הכרה פסיקתית ביכולת לקזז הפסדים לאחר.

24. כאמור, תמימת-דעים אני עם עמדתו של השופט נ' הנדל ועם עמדת המבקשים, כי לפנינו הסדר שלם, מקיף וסדור שנועד להקנות זכות מוגבלת לקיזוז הפסדים לנישום, בכפוף לתנאים ולמגבלות שנקבעו בו (ראו והשוו: ברק, בעמ' 466). אי-התייחסות לקיזוז הפסדים במקרים מסוימים – בענייננו לקיזוז הפסדים לאחר – אינה מהווה אפוא אי-שלמות העולה כדי תִּסְרַר חקיקתי. אין מקום לטענה שקמה זכות לקיזוז הפסדים גם במקרים שאליהם לא התייחס המחוקק בסעיף 28. כפי שיפורט להלן, מסקנה זו נלמדת בראש ובראשונה "מתוך הוראות החוק הגלויות לעין ובבחינת תשתיתו של החוק" (ע"א 6024/97 שב"ט נ' חברה קדישא גחש"א ראשל"צ, פ"ד נג(3) 600, 617 (1999)) – ובענייננו, מנוסחו של ההסדר וממיקומו הנורמטיבי בפקודת מס הכנסה. היא נתמכת כאמור גם בהיסטוריה החקיקתית של הסדר זה.

א. ניתוח נורמטיבי של הסדר קיזוז הפסדים

25. בהסדר קיזוז ההפסדים שבסעיף 28 בפקודה נקבעו כאמור הוראות מפורטות בנוגע למקרים שבהם ניתן יהיה לקזז הפסדים. המחוקק מצא לכלול בהסדר זה ארבע מגבלות עיקריות בנוגע ליכולת לקזז הפסדים:

(א) מגבלות הנוגעות לסוג ההפסדים שניתן לקזז – בסעיף 28 נקבע כי ניתן לקזז הפסדים עסקיים מעסק וממשלח-יד (סעיפים 28(א) ו-28(ב)); לרבות מעסק אקראי: עניין א.ח.א. גולדשטיין, פס' 11), הפסדים ממטע הדרים (סעיפים 28(ד)-28(ז)) והפסדים מהשכרת בניין (סעיף 28(ח)). המחוקק אפשר אפוא לקזז הפסדים ממקורות מסוימים בלבד (יוסף שטרן מס הכנסה תשכ"ו-1965 146 (1965)); רפאל ולזר, בעמ' 755). כפועל יוצא, הפסדים ממקורות הכנסה אחרים המפורטים בסעיף 2 בפקודה אינם ניתנים לקיזוז. בין היתר לא ניתן לקזז הפסדים מעסקה בעלת אופי מסחרי לפי סעיף 2(1) (עמ"ה (מחוזי ת"א) 155/97 ברנר נ' פקיד שומה גוש דן (4.3.1999)); אלכס שפירא מיטוי שוק ההון 888 (מהדורה שנייה, 2012) (להלן: שפירא)), הפסדים מריבית, מדיבידנד או מהפרשי הצמדה לפי סעיף 2(4) (עמ"ה (מחוזי ת"א) גולדברג נ' פקיד השומה תל-אביב, פס"מ ע"א 305, 307 (1970)); שפירא, בעמ' 896 (וההפניות שם), הפסדים מהשכרת נכס שאינו מקרקעין לפי סעיף 2(7) (ע"א 937/90 אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד מו(5) 288, 296-297 (1992)), הפסדים ממכירת קניין רוחני לפי סעיף 2(9) והפסדים ממקור אחר לפי סעיף 2(10) (עניין א.ח.א. גולדשטיין, פס' 11).

(ב) מגבלות הנוגעות לאופיו של ההפסד – ניתן לקזז רק הפסדים עסקיים שהיו חייבים במס הכנסה אילו היו הכנסה (סעיף 28(א) בפקודה; רפאל ולזר, בעמ' 758). מגבלה זו מופיעה גם בסעיף 29(3) ביחס להפסדים שמקורם מחוץ לישראל ובסעיף 92 ביחס להפסדי הון. כפועל יוצא, הפסדים שנובעים ממקור הכנסה שלא מוטל עליו מס או שהוא פטור ממס לא ניתנים לקיזוז (ראו, למשל: ע"א 3555/15 מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פס' 19-28 (12.9.2016)).

(ג) מגבלות הנוגעות לעיתוי קיזוז ההפסדים – הפסדים עסקיים יש לקזז תחילה בשנת-המס שבה הם צמחו (סעיף 28(א)), בכפוף לחריג בסעיף 28(ג) ולזכותו של הנישום לא לקזז הפסד כנגד הכנסות פטורות: ע"א 2/69 לה נסיונל, חברה ישראלית לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 7, פ"ד כג(1) 673 (1969); נמדר, בעמ' 412-413). הפסדים שלא ניתן לקזזם יקוזזו בשנות-המס הבאות "בזו אחר זו", קרי

בהזדמנות הראשונה שניתן לעשות כן. כלל זה משקף את עקרון מיצוי ההפסד (לדיון בכך, ראו: נמדר, בעמ' 408-409). בדומה, הפסדים ממטע הדריים שאירעו בשנים מסוימות יש לקזז תחילה במשך שתי שנות-המס הראשונות (סעיפים 28(ד)-28(ה)). הפסדים שלא ניתן לקזזם יועברו אף הם לשנות-המס הבאות "בזו אחר זו" (סעיפים 28(ב) ו-28(1)).

(ד) מגבלות הנוגעות לסוג ההכנסות שכנגדן ניתן לקזז הפסדים – ניתן לקזז הפסדים רק כנגד סוגים מסוימים של הכנסות (נמדר, בעמ' 406-408). הפסדים עסקיים ניתן לקזז בשנת-המס שבה צמחו כנגד הכנסות מכל מקור הכנסה, לרבות רווח הון ושבח (סעיפים 28(א) ו-28(י)). לעומת זאת, בשנות-המס הבאות ניתן לקזזם רק כנגד הכנסות מעסק (לרבות מעסקה בעלת אופי מסחרי: ע"מ (מחוזי ת"א) 46960-07-13, ספ"די – לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פס' 122-37 (5.7.2015)) או ממשלח-יד, ובכפוף לתנאים מסוימים גם כנגד הכנסות מעבודה (סעיף 28(ב)).

מעבר למגבלות אלה, ישנן שלוש מגבלות "חיצוניות" נוספות. האחת מצויה בסעיף 33 בפקודה שלפיו כדי לקזז הפסדים נדרש הנישום לנהל ספרים כדין (נמדר, בעמ' 405). מגבלה שניה טמונה במקום הגיאוגרפי שבו צמחו הפסדים: ההסדר שבסעיפים 28(א) ו-28(ב) חל על הפסדים עסקיים שמקורם בישראל בלבד, בעוד שעל הפסדים שמקורם מחוץ לישראל חל סעיף 29 – שגם בו נקבעו מגבלות ותנאים שונים. ולבסוף, מגבלה שלישית טמונה בפעולת הקיזוז עצמה: כדי שהנישום יוכל לנצל את מלוא ההפסד, עליו להפיק הכנסות מספקות בגובה ההפסד (Nussim and Tabbach, בעמ' 1522 ו-1524, Kok, בעמ' 664). כפועל יוצא, הרי שככל שהכנסותיו בשנות-המס האחרות נמוכות מההפסד, הנישום לא יפוצה בפועל בגין מלוא שוויו הכלכלי (לדיון בא-סימטריה שנוצרת עקב כך בין מיסוי הכנסות לבין "פיצוי" בגין הפסדים, ראו: אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק; Kok, בעמ' 663; Cooper & Knittel, בעמ' 651 ו-653).

26. לדעתי, קביעתן של מגבלות מפורטות ומשמעותיות על היכולת לקזז הפסדים לא יכולה אלא להתפרש כשאיפה ליצור הסדר שיאפשר לקזז הפסדים במקרים מסוימים וימנע קיזוז הפסדים במקרים אחרים. המנגנון של קיזוז הפסדים לא נועד על-פי טיבו להוות מנגנון מושלם ואופטימלי מנקודת-ראותו של הנישום, שיעניק לו תמיד "פיצוי מלא" לצורכי מס בגין ההפסד שארע לו. ואכן, ישנם מקרים שבהם מסיבות שונות לא יוכל נישום לקזז הפסדים מסוימים (רפאל ולזר, בעמ' 755). כך במקרים שבהם עקב

אחת או יותר מן המגבלות הקבועות בסעיף 28 לא ניתן לקזז את ההפסדים; כך גם כאשר נותר הנישום עם הפסדים מועברים שאין באפשרותו לקזזם, למשל עקב מותו (ראו: עניין שרגא). זו היא המסקנה הברורה העולה מנוסחו של סעיף 28. מסקנה זו מתחזקת לדעתי גם על רקע בחינת היחס בין קיזוז הפסדים לבין ניכויים ומתוך הבנת הלוגיקה הפנימית של סעיפים 28(א) ו-28(ב).

27. היחס בין קיזוז הפסדים לבין ניכויים: בתחילת הדברים עמדנו על היחס בין הפסדים לבין ניכויים (פס' 14 לעיל). בתמצית נזכיר כי המונח "הפסדים" מתייחס לניכויים שהותרו אך לא נוצלו בשנת-מס. עקב עקרון ההקבלה האנכית לא ניתן לנכות ניכויים אלה בשנות-מס אחרות. מנגנון קיזוז ההפסדים נועד "להגמיש" את תוצאותיו הקשות של עקרון זה ולאפשר בנסיבות מסוימות – דרך קיזוז ההפסדים שנוצרו – להכיר בניכויים שלא נוצלו בשנות-מס אחרות (אדרעי מבוא, בעמ' 237-239). במונחים נורמטיביים, ניתן להשקיף על עקרון ההקבלה האנכית בתור הכלל הבסיסי, בעוד שהסדר קיזוז ההפסדים הוא חריג לו. הצגת הדברים באופן זה ממחישה מדוע לא ניתן לקבל את טענתם של המשיבים שאילולא המגבלות שבהסדרי קיזוז ההפסדים בפקודה, היו נישומים יכולים לקזז הפסדים כאוות-נפשם: ברי כי בהעדר מנגנון לטיפול בהפסדים היו הניכויים שלא נוצלו יורדים לטמיון (לנוכח עקרון ההקבלה האנכית). מעבר לכך, היותו של הסדר קיזוז הפסדים חריג לכלל הוא נתון רלוונטי לפרשנותו של הסדר זה. אין מקום בהליך הפרשנות לפרוץ את "גבולות הגזרה" שהתווה המחוקק באופן שיוביל לכך שהחריג יהפוך לכלל (ראו והשוו: בג"ץ 910/86 רסלר נ' שר הביטחון, פ"ד מב(2) 441, 510 (1988)). זו התוצאה שהייתה מתקבלת לדעתי אילו היינו מקבלים את עמדת המשיבים.

זאת ועוד: נקל להיווכח שקיימת סימטריה בין סעיף 17 רישה – המאפשר לנכות הוצאות שיצאו בשנת-המס – לבין סעיף 28(א) המאפשר לקזז הפסדים שצמחו בשנת-המס. שני הסעיפים הללו משקפים במידה כזו או אחרת את עקרון ההקבלה האנכית. מזווית זו, סעיף 28(ב) הוא סעיף חריג שבו ביקש המחוקק לסטות מעקרון זה ולאפשר לקזז הפסדים בשנות-מס אחרות. בהיותו חריג, התווה המחוקק במפורש כנגד אילו שנות-מס ניתן לקזז הפסדים: שנות-המס הבאות. כפי שציין השופט נ' הנדל בדעת המיעוט בצדק, הסימטריה שבין שני הסעיפים – 17 רישה ו-28 – מצדיקה לפרשם באופן דומה: אם מוסכם על הכל שלא ניתן לפרוץ את מגבלת העיתוי הקבועה בסעיף 17 רישה – ועל כך הסכימו חבריי בפסק-הדין פה אחד ובמסגרת הדיון הנוסף לא נטען

בפנינו אחרת – אך ראוי כי גם מגבלת העיתוי שנקבעה בסעיף 28 לא תיפרץ (ראו עוד פס' 22 בפסק-דינו של השופט נ' הנדל).

28. הלוגיקה הפנימית של סעיפים 28(א) ו-28(ב): כזכור, כחלק מעקרון מיצוי ההפסד קבע המחוקק בסעיפים אלה מתווה-פעולה שצריך הנישום לנקוט לשם קיזוז הפסדים עסקיים. עליו למצות תחילה את האפשרות לקזז את ההפסד בשנת-המס שבה הוא צמח; ואם לא קיימת אפשרות לקזז את ההפסד (או את חלקו) בשנת-המס, ניתן יהיה להעביר את ההפסד לשנות-המס הבאות ולקזזו כנגד הכנסות מסוימות, ככל שתצמחנה בהן. לפנינו, אפוא, הסדר שלם המסדיר כיצד יש לפעול אם לא ניתן לקזז הפסדים מסוימים בשנת-המס שבה הם צמחו. המשיבים מבקשים, למעשה, להכיר בדרך נוספת שיוכלו לנקוט במקרה כזה, לצד העברת ההפסדים שלא קוזזו לשנות-המס הבאות (ואין לשלול שבמקרים לא מעטים דרך זו תבוא במקומה): לקזז אותם כנגד הכנסות שהופקו בשנות-המס הקודמות, קרי ביצוע קיזוז לאחור. הצגה זו של הדברים חושפת את הקושי הניכר בקבלת עמדתם של המשיבים. אין לפנינו מקרה שבו המחוקק לא העלה על דעתו אפשרות מסוימת ולכן לא הסדיר אותה, בניגוד לתכליתו של ההסדר בכללותו. המחוקק בחר בדרך מסוימת להתמודד עם האפשרות שלא ניתן יהיה לקזז הפסדים בשנת-המס שבה הם צמחו, ואילו המשיבים סבורים כי יש לאפשר גם דרך אחרת. אולם, כפי שציינתי בעניין פוליטי, "השאלה אינה מהי האלטרנטיבה שהיה ראוי לבחור בה" (שם, בעמ' 313). גם אם ניתן לבקר את האלטרנטיבה שנבחרה, אין בביקורת זו כדי להצביע על קיומו של תִּסְרֵךְ בחקיקה (ברק, בעמ' 461). טענתם של המשיבים היא אפוא, לכל היותר, לדרך אלטרנטיבית או שונה מזו שנכללה בחוק. אין מקום שבית-המשפט יוסיף לחוק באופן שיפוטי אלטרנטיבות נוספות שבהן המחוקק לא בחר.

ב. ההיסטוריה החקיקתית

29. המסקנה דלעיל נתמכת גם בהיסטוריה החקיקתית של הסדר קיזוז ההפסדים שבפקודת מס הכנסה. הפקודה היא למעשה נוסח חדש שפורסם בשנת 1961 לפקודת מס הכנסה המנדטורית (רפאל ולזר, בעמ' 6; גיורא עמיר מדריך במס הכנסה 13 (1962) (להלן: עמיר)). כדי להתחקות אחר ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 28 בפקודה עלינו לבחון את הוראותיה של הפקודה המנדטורית ואת הדין הבריטי שעליו היא התבססה (לבחינתן של פקודות מנדטוריות כדי לעמוד על תכליתו של נוסחן החדש, ראו: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 363-364 (1993)). נציין כבר עתה כי

הן הוראות הדין הבריטי הן הוראות הפקודה המנדטורית בעניין קיזוז הפסדים דומות מאוד לסעיפים 28(א) ו-28(ב) בפקודת מס הכנסה הנוכחית – והן מצביעות על כוונה מפורשת לאפשר קיזוז הפסדים קדימה בלבד.

30. עד לשנת 1926 הייתה בחקיקה הבריטית אפשרות מוגבלת ביותר לקזז הפסדים (ראו: Income Tax Act 1842, Section 101 & Rule 1 of Schedule D, Case 1; Income Act 1918, Rules applicable to Schedule D; לדיון בכך ראו: Cogan, בעמ' 660-657), אשר פורשה בצמצום בפסיקה (ראו, למשל: *Brown v Watt* (1886) 2 TC 143 (CES 1st Division)). הסדר מקיף לקיזוז הפסדים הוסף כאמור לראשונה בשנת 1926 (Finance Act 1926, c22, Art. 33(1)); ראו גם: *Harling v Celynen Collieries Workman's* (CA) 23 TC 558 (1940). במסגרתו התאפשר לקזז הפסדים קדימה (carry forward) כנגד שש שנות-המס שלאחר שנת-המס שבה צמח ההפסד. ההסדר האמור (REPORT OF THE ROYAL COMMISSION ON THE INCOME TAX, presented to Parliament by Command of His Majesty (London, 1920) (להלן: דו"ח הוועדה המלכותית)). מעבר לכך שהוועדה הדגישה בדו"ח זה כי היא מבקשת לאפשר " [to] carry forward... [a] loss against future profits" (שם, פס' 482), עולה ממנו כי הבחירה לאפשר קיזוז הפסדים קדימה, כמו-גם להגבילו ל-6 שנים, נבעה מהיקש לדיני ההתיישנות (שם; וראו גם דין ההתיישנות שהיה בתוקף באותה עת: Limitations Act (UK) 1623, 21 JAS c, 16). היקש זה רומז מדוע המליצה הוועדה על קיזוז הפסדים קדימה (ולא לאחור): כפי שהתקופה המוקצבת להגשת תביעה לרוב מתחילה להימנות ממועד קרות האירוע המצמיח את עילת התביעה ועד לתום תקופת ההתיישנות, כך גם התקופה המוקצבת לקיזוז ההפסד נמנית ממועד היווצרותו של ההפסד ועד לתום שש השנים שהוקצבו לכך (לדוגמות לאופן ביצוע הקיזוז תחת מגבלה זו, ראו: S. MOSES, THE INCOME TAX ORDINANCE OF PALESTINE 169, 173-174 (Second Edition, AVRAHAM FELLMAN, THE PALESTINE INCOME TAX LAW; (להלן: MOSES) 1946) AND PRACTICE 203-204 (1946); (להלן: FELLMAN) G. EICHELGRÜN, PALESTINE; (להלן: EICHELGRÜN) INCOME TAX GUIDE 101 (1945)).

31. הסדר קיזוז הפסדים חלחל לימים גם למושבות שהיו בשליטתה של בריטניה (קולוניות ושטחים במסגרת שיטת המנדט). ראשיתו בסעיף 13 ב"פקודת מס הכנסה לדוגמה" (Model Income Tax Ordinance) שפורסמה בשנת 1922 (Report of the Inter-departmental Committee on Income Tax in the Colonies not Possessing

(Responsible Government (Model Ordinance) (December 1922) ואשר עליה התבססה גם הפקודה המנדטורית שאומצה בארץ-ישראל (רפאל ולזר, בעמ' 5; ורמוס ובן-עמי, בעמ' 36; לפידות, בעמ' 35; אריה לפידות "גילגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כ"ב 53, 54 (1966)). בסעיף זה נקבע כי בכפוף למגבלות מסוימות, הפסד שלא ניתן לקיזוז בשנת המס "be carried forward and shall, subject as is hereinafter provided, be set-off against what would otherwise have been his chargeable income for the next five years in succession, (ההדגשות הוספו – מ.ג.). בדברי ההסבר לפקודה לדוגמה צוין כי התכלית הייתה להוסיף הוראה "for setting off" "the losses against future profits" (פס' 21 בדות; ההדגשה הוספה – מ.ג.). הוראה דומה בדבר קיזוז הפסדים קדימה אכן נכללה בפקודות מס הכנסה שאומצו במושבות בריטיות רבות (INCOME TAXES IN BRITISH DOMINIONS (Second Edition, 1928) ולימים גם בארץ-ישראל, בסעיף 14 בפקודת מס הכנסה משנת 1941 (Income Tax Ordinance, No. 23 of 1941, Supplement No. 1 of the Palestine Gazette Extraordinary No. 1126 of 22nd August, 1941 (להלן: פקודת מס הכנסה, 1941); רפאל ולזר, בעמ' 5; עמיר, בעמ' 13; יוסף גבאי "מערכת המסים בארץ-ישראל" התפתחות המסים 1, 3; ורמוס ובן-עמי, בעמ' 32 ו-36). הסדר זה נותר על-כנו בשינויים לא-משמעותיים כסעיף 13 בנוסח החדש של הפקודה המנדטורית שפורסם בשנת 1947 (Income Tax Ordinance, No. 13 of 1947, Supplement No. 1 of The Palestine Gazette No. 1568 of 29th March, 1947 (להלן: פקודת מס הכנסה, 1947); לתרגומו של סעיף זה, ראו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 762/60 מנהל חברות זה פקיד שומה למפעלים גדולים, פס"מ כח 332, 334-335 (1961)). הנה-כיי-כן: הפקודה לדוגמה, פקודת מס הכנסה, 1941 ופקודת מס הכנסה, 1947 לא התייחסו לקיזוז הפסדים לאחור ועסקו בקיזוז הפסדים קדימה בלבד. עיון בספרות שפורסמה בתקופת המנדט ובסמוך לקום המדינה מעיד שכך גם המלומדים הבינו זאת (ראו: יוסף שטרן מס-הכנסה הלכה ומעשה 128-129 (מהדורה שניה, 1953); MOSES, בעמ' 172-174; FELLMAN, בעמ' 201-204; F.H. STRAUSS, ABC OF INCOME TAX IN PALESTINE; בעמ' 100-103; EICHELGRÜN, בעמ' 40-41 (1941)). הפקודה המנדטורית (פקודת מס הכנסה, 1947) נותרה בתוקף עם קום המדינה לאור הוראתו של סעיף 11 בפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948 (לפידות, בעמ' 33), וזאת עד לשנת 1961 שבה פורסם כאמור נוסח חדש לפקודה.

32. אופיו זה של הסדר קיזוז הפסדים עולה גם מן העובדה שבאותם מקרים חריגים שבהם ביקש המחוקק לאפשר קיזוז הפסדים לאחור, הוא עשה זאת במפורש והגביל אפשרות זו בתנאים: ראשית, בשנת 1952 נחקק סעיף 5א(12)(ב) בפקודת מס הכנסה, 1947. במסגרתו אפשר המחוקק קיזוז הפסדי הון גם לאחור, כנגד "שתי שנות השומה שקדמו לאותה שנה". סעיף זה הפך לימים בנוסח הנוכחי של הפקודה לסעיף 92(ב) ובוטל לבסוף בשנת 1965 במסגרת תיקון מס' 6 לפקודה (הסתייגות שהוגשה בהקשר זה לא התקבלה. ראו: ד"כ 41, 871 (התשכ"ה)). שנית, במסגרת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 15), התשל"ו-1977 הוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 28(ט) שעניינו קיזוז הפסדים מהפרשי שער. בסעיף 28(ט)(1) רישה נקבע כי אם "היה לאדם הפסד בשנת מס שבה הותר לו ניכוי הפרשי שער שהצטברו בשנים קודמות, יותר לו לנכות סכום הפסד שאינו עולה על הפרשי השער שנוכו, כהוצאה מהכנסתו בשנת המס שקדמה לה; [...]". סעיף זה בוטל בהמשך במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 54), התשמ"ב-1982. הפעם השלישית ארעה ממש לאחרונה, בשנת 2015. במסגרת סעיף 20ד(ג)(1) בחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011 אפשר המחוקק קיזוז לאחור של הפסד שנגרם מהוצאות שהוציא בעל זיכיון בשנת-המס האחרונה לפעילותו בהתאם לזיכיון לצורך פירוקו של רכוש המצוי באתר לכריית משאבי טבע ולפינויו מהמקום. הנהכי-כן, במקרים שבהם ביקש המחוקק לאפשר קיזוז הפסדים לאחור הוא עשה זאת באופן מפורש בחקיקה והגביל את מספר שנות-המס שבמהלכן ניתן יהיה לבצע את הקיזוז. הדבר מצביע על עמדתו של המחוקק שבהעדר התייחסות מפורשת לאפשרות לקזז הפסדים לאחור, היא אינה קיימת. אם לא נאמר כן, נמצא כי המחוקק השחית מילותיו לריק – והרי חזקה כי לא כך פועל המחוקק (ראו, למשל: ע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פס' 46-47 (2.12.2012); בג"ץ 4031/94 ארגון "בצדק" נ' ראש ממשלת ישראל, פ"ד מ(5) 1, 64-65 (1994)).

33. סיכום ביניים: ההיסטוריה החקיקתית שנסקרה מצביעה על כך שלשונו הברורה של סעיף 28 בפקודת מס הכנסה נובעת מכוונה מפורשת של המחוקק המנדטורי, שנקלטה לחקיקה הישראלית באמצעות: פקודת סדרי השלטון והמשפט והנוסח החדש שאימץ המחוקק הישראלי לפקודת מס הכנסה. המחוקק הישראלי היה מודע לקיומה של האלטרנטיבה של קיזוז הפסדים לאחור ומצא במשך השנים שלוש פעמים לאמצה בהסדרים שונים, אך לא ביחס לסעיפים 28(א) ו-28(ב). מכל אלה ברור שהמחוקק התכוון לאפשר בסעיפים אלה אך ורק קיזוז הפסדים קדימה, כנגד הכנסות ככל שתופקנה בשנות-המס הבאות. עקרון זה נותר על-כנו עד היום וניתן לראותו בתור "הבריח

התיכון" של הסדר קיזוז ההפסדים בשיטת המס הישראלית. ממילא, ברי כי הסדר קיזוז ההפסדים שבסעיפים אלה הוא הסדר שלם וסדור שלא נפל בו חֶסֶר.

ג. משפט משווה

34. מטבע הדברים, כל מדינה נוהגת לאמץ הסדרי מס לפי ראות עיניה ולכן יש לנקוט זהירות רבה בביצוע ההשוואה (ראו והשוו: ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה, פס' 30 (27.4.2014)); לקיומם של הבדלים גדולים בין מדינות גם בתחום של קיזוז הפסדים, ראו: Post & Stals, בעמ' 232). עם זאת ובזהירות המתבקשת, אני סבורה כי המשפט המשווה עשוי לשפוך אור על הנושא של קיזוז הפסדים לאחור. זאת לאור העובדה שכמעט כל שיטות המשפט בעולם מתמודדות עם הקושי הנובע מקביעה שרירותית של תקופות-מס ונדרשות לאמץ מנגנון לטיפול בתוצאותיו. כאמור, המנגנון המקובל לטפל הפסדים במרבית שיטות המשפט הוא קיזוז הפסדים. בספרות צוין בהקשר זה כי "The preferred method of providing timing relief is... to allow losses to be 'carried forward' against future profits of the same character" (Cogan, בעמ' 657; ההדגשה הוספה – מ.ג.). ואכן, מבחינה השוואתית מתברר כי ישנן מעט מאוד מדינות שקיימת בהן אפשרות לקזז הפסדים לאחור, כנגד הכנסות משנים קודמות. בשלושה מחקרים משווים מהשנים האחרונות נמצא כי אפשרות זו הייתה קיימת רק ב-25%-18% מהמדינות שנבדקו (אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק (בעמ' 250) מצאו כי נכון לשנת 2001 אפשרות זו קיימת רק ב-6 מדינות מתוך 24 שנבדקו; Kok (בעמ' 664-665) מצא כי נכון לשנת 2010 רק 5 מתוך 27 המדינות שהיו חברות באותה עת באיחוד האירופי אפשרו קיזוז הפסדים לאחור; Post & Stals (בעמ' 235-236 ו-243-244) מצאו כי נכון לשנת 2012 רק 9 מתוך 50 מדינות שנבדקו מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור). בדיקה שערכה רשות המסים העלתה תמונה דומה (ראו סעיפים 87-92 בבקשה לקיים דיון נוסף). נתונים עדכניים בנושא ניתן למצוא במאגר המשווה בנושא מסים של פירמת רואי-החשבון PWC, הכולל מידע מעודכן לשנת 2016 על מערכות המס ב-155 מדינות בעולם. ממאגר זה עולה כי רק 21 מתוך 155 המדינות שנתוניהן מופיעים במאגר (כ-13.5%) מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור. אלה הן, לפי סדר א"ב: אירלנד, ארצות-הברית, ברוניי, בריטניה, גאנה, גרמניה, גרנוי, ג'רזי, דרום-קוריאה, האי מאן (Isle of Man), הולנד, הונגריה, טנזניה, יפן, מצרים, נורווגיה, סינגפור, פיג'י, צרפת, קנדה וקניה (PWC, Worldwide Tax Summaries Online, זמין ב-taxsummaries.pwc.com/ID/tax-summaries-home). מעבֵר למדינות אלה, למיטב ידיעתי המדינה היחידה המאפשרת קיזוז הפסדים לאחור היא מונקו. לא זו בלבד

שנתונים אלה מצביעים על נדירותו היחסית של קיזוז הפסדים לאחור, אלא עולה כי בכל המדינות הללו קיימות הוראות מפורשות בחקיקה הנוגעות לקיזוז הפסדים לאחור (ראו, בהקשר זה: אלדר, זילכה, מרגליות וסולגניק, בעמ' 250). במילים אחרות, לפנינו מדינות אשר בהן אמר המחוקק את דברו באופן מפורש בעניין זה. לא למותר לציין כי המשיבים לא הפנו בתגובתם ולו למדינה אחת שבה נקבע באופן שיפוטי-פרשני כי ניתן לקזז הפסדים לאחור חרף העובדה שהחקיקה לא התייחסה לאפשרות זו באופן מפורש.

35. יתרה מכך: 22 המדינות הרלוונטיות (כולל מונקו) הגבילו בחקיקתן אפשרות זו באופן ניכר. חלקן מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור רק לעיסוקים מסוימים, להכנסות מסוימות או לנישומים מסוימים (טנזניה, גאנה, פיג'י, הונגריה, האי מאן ודרום-קוריאה); חלקן מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור רק לעסקים שהפסיקו את פעילותם העסקית (גרנזי, נורווגיה, בריטניה ואירלנד), לעתים – כמו בישראל – רק לחברות העוסקות בכריית משאבי טבע (קניה וברוניי). גם המדינות שמאפשרות קיזוז הפסדים לאחור לכל הנישומים, הגבילו זאת לתקופה של שנה-שלוש שנים בלבד (אירלנד, ג'רזי, יפן, מונקו, מצרים, גרמניה, סינגפור, צרפת ארצות-הברית, קנדה והולנד) ולעתים אף הגבילו את גובה ההפסד שהוא בר-קיזוז לאחור (גרמניה, מונקו, צרפת וסינגפור). על רקע האמור מתחדד עוד יותר הקושי לאמץ באופן שיפוטי אפשרות לקזז הפסדים לאחור אשר אינה מתייחסת למגבלות שתוטלנה עליה. אילו היינו עושים זאת, היה בכך כדי להפוך את ישראל למדינה היחידה בעולם המאפשרת קיזוז הפסדים לאחור ללא מגבלות. לכך אין מקום.

לא מותר לציין כי בפסק-הדין מושא הדיון הנוסף החליטה דעת הרוב להגביל את הקיזוז במקרה הנוכחי, כך שהמשיבים יוכלו לקזז רק מחצית מהפסדם לאחור (פס' קי"ג בפסק-דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין). בהקשר זה יש להעיר: ראשית, מגבלה מסוג זה אינה קיימת באף אחת מהמדינות אשר מאפשרות קיזוז הפסדים לאחור (אף כי ניתן למצוא דימיון מסוים במגבלה שהוטלה בצרפת). שנית, אני סבורה כי יש קושי עקרוני בתפיסה שלפיה תפקידו של בית-המשפט לקבוע את המגבלות שתוטלנה בנושא כגון קיזוז הפסדים לאחור. לדעתי, זה הוא נושא המצוי ב"גרעין הקשה" של סמכויותיו של המחוקק בתחום המסים וממילא מחייב חקיקה מפורשת כהוראתם של סעיף 1(א) בחוק-יסוד: משק המדינה ושל סעיף 245 בפקודת מס הכנסה. תמימת-דעים אני עם עמדתו של השופט נ' הנדל (פס' 22 בפסק-דינו), שלפיה קיומם של היבטים כה רבים שלגביהם יש להכריע בגדר המגבלות שתוטלנה או לא תוטלנה על קיזוז הפסדים לאחור – כשהמגבלה שהציבה דעת הרוב היא רק אחד מהיבטים אלה – מחזקת עד

מאוד את המסקנה שלפיה אין זה ראוי לאמץ הכרעה מסוג זה באופן שיפוטי ויש להותירה למחוקק.

תכלית החקיקה

36. כפי שניתן להבין מהדברים שנאמרו עד כה, הסדר קיזוז הפסדים – והאמור נכון לכל שיטת מס – נועד להוות מנגנון לטיפול בהפסדים המתרחשים עקב כלליו הנוקשים של עקרון ההקבלה האנכית ובפרט חישובו של המס לכל תקופת-מס בנפרד. הוא מאפשר לנישום לנכות הוצאות שהוא לא יכול היה לנצלן בשנת-המס ועקב כך הפכו להפסד. אולם ברור גם כי אין מדובר במנגנון המאפשר לנישום לקזז הפסדים תמ"ד, מסקנה הנלמדת בין היתר מן העובדה שקיימת שונות כה גדולה בין המדינות השונות ביישומן: חלק מאפשרות רק קיזוז הפסדים קדימה בעוד שאחרות מאפשרות גם קיזוז הפסדים לאחור; חלק מהמדינות מגבילות את התקופה שבמהלכה ניתן יהיה לקזז הפסדים בעוד שאחרות מאפשרות זאת ללא הגבלה; חלק מהמדינות מגבילות את סכום ההפסד שניתן יהיה לקזז בעוד שחלקן אינן מטילות מגבלה שכזו; חלק מהמדינות מגבילות את סוגי ההפסדים שניתן יהיה לקזז או את ההכנסות שכנגדן ניתן יהיה לקזז את ההפסדים, בעוד שאחרות אינן מגבילות זאת. עשוי להיות אפוא מצרף כמעט אין-סופי של מנגנונים לקיזוז הפסדים שמדינה יכולה, באופן תיאורטי, לאמץ בשיטתה. משמעות הדבר שהפסד זהה זוכה לטיפול שונה בכל מדינה ומדינה, בהתאם לתנאיו של מנגנון קיזוז ההפסדים שמדינה נתונה החליטה לאמץ.

37. עולה השאלה, מדוע מדינות מאמצות מנגנון קיזוז הפסדים המאפשר רק בנסיבות מסוימות ותחת תנאים מסוימים לבצע את הקיזוז? ביסוד הגבלתה של היכולת לקזז הפסדים ניצבות תכליות שונות, כל מדינה ושיקולי המדיניות שלה. למשל, יש להניח כי מתן אפשרות גמישה יותר לקזז הפסדים לנישומים מסוימים מאשר לנישומים אחרים מבוסס על צרכים ייחודיים שקיימים לעמדת המדינה לנישומים אלה. ניתן לראות זאת, לדוגמה, בהוראות המיוחדות בנוגע לקיזוז הפסדים שאומצו במדינות שונות – וכאמור, גם בישראל – ביחס לחברות העוסקות בכריית משאבי טבע: בשל ההשקעות המרובות שנדרשות חברות אלה לבצע ניתנות להן הקלות שונות – והגמשת הכללים בנוגע לקיזוז הפסדים היא רק אחת מהן (ראו עוד, בישראל, חוק מיסוי משאבי טבע ובמיוחד סעיף 20 העוסק בניכוי מיוחד חלף פחת המותר לחברות אלה). בדומה, ניתן להניח כי הטלת מגבלות כה גדולות על האפשרות לקזז הפסדים (ובהן כאמור הגבלתם של הסכומים, של התקופות ושל סוגי ההכנסות שכנגדן יבוצע הקיזוז) נובעת מהצורך להגביל את המס שתפסיד המדינה עקב קיזוז ההפסדים, וזאת בשים לב לכך

שהמס הוא הרכיב המרכזי שבאמצעותו מממנת המדינה את תקציבה ואת השירותים הציבוריים שהיא מספקת לאזרחיה (ראו והשוו: Kok, בעמ' 664). כפי שצינו המשיבים בסעיף א' בבקשתם לקיים דיון נוסף, להחלטה לאפשר קיזוז הפסדים לאחור – ככל שתאומץ – יש השלכות כלכליות משמעותיות הנאמדות במיליארדי שקלים (ראו והשוו: Cooper & Knittel, בעמ' 654, 658-663). קשה לחלוק על חשיבותו של השיקול הכספי בהקשר זה. עיון בדות הוועדה שעל בסיסו אימץ המנדט הבריטי את פקודת מס הכנסה בישראל חושף כי זו בדיוק הייתה התכלית של הצבת תנאים ומגבלות לקיזוז הפסדים (שם, פס' 22; ההדגשות הוספו – מ.ג.):

22. The adoption of this proposal [carrying forward losses – M.N.], however, might create serious difficulty in the case of a Colony which depends for the bulk of its Income Tax upon the profits of some particular industry. *If the concession of the carrying forward losses were unrestricted, the Colonial Government might be deprived of the greater part of its revenue from Income Tax [...].*"

הנה-כי-כן, בניגוד לעמדתם של המשיבים, אי-מתן אפשרות בלת-מוגבלת לקזוז הפסדים משרת שיקולי מדיניות ברורים והגיוניים, שאף באים לידי ביטוי בהיסטוריה החקיקתית של ההסדר שאומץ בשיטתנו המשפטית.

38. תכלית זו רלוונטית במיוחד ככל שנוגע הדבר לקיזוז הפסד לאחור. קיזוז הפסדים לאחור מתפקד במידה רבה כמו החזר מס חלקי – רק בגובה ההכנסות שהיו בעבר (Nussim and Tabback, בעמ' 1526). משמעות הדבר שבמקרה של הפסד תצטרך המדינה ליתן לנישום החזר כספי של סכומי מס ששילם בשנים קודמות לאור הפסד שנגרם לו בשנת-המס הנוכחית (Post & Stals, בעמ' 234-235; John R. Graham and Hyunseob Kim *The Effects of the Length of the Tax-Loss Carryback Period on Tax Reciepts and Corporate Marginal Tax Rates* NBER WORKING PAPER SERIES 15177, 1 (2009) (להלן: Graham and Kim)). זה הוא אחד השיקולים המרכזיים אשר בעטיו יש רתיעה במדינות רבות מלהתיר קיזוז הפסדים לאחור (ראו, למשל: Cogan, בעמ' 657 ובעיקר הערה 7). ואכן, להתרת קיזוז הפסדים לאחור כמו-גם לקביעת מספר השנים שכנגדן ניתן יהיה לעשות כן יש עלויות כלכליות גבוהות מאוד (ראו: Graham and Kim). כאמור, זו גם עמדת המבקשים בענייננו (סעיף א' בבקשה). כפועל יוצא, ניתן להבין מדוע בכל המדינות שבהן אומץ הסדר של קיזוז הפסדים לאחור הוגבלה אפשרות זאת במידה משמעותית. מובן אפוא מדוע מדינות כה רבות ובהן גם מדינת

ישראל מעדיפות לכונן מנגנון לקיזוז הפסדים קדימה בלבד, אשר יישומו אינו מצריך הוצאה של כסף ישירות מכיסה של המדינה.

39. אכן, אין לחדד כי אי-אפשרות לקזז הפסדים במקרים מסוימים עשויה לגרום לתחושה של עוול לנישום, עקב כך שהוא נדרש לשלם מס בגין הכנסות מסוימות אף שבמקורות הכנסה אחרים או בשנות-מס אחרות נוצר לו הפסד. זו כאמור הייתה גם עמדתה של דעת הרוב בפסק-הדין מושא הדיון הנוסף, אשר סברה כי יש מקום לאפשר לנישום לקזז הפסדים לאחור במטרה למנוע ממנו עוול. לשיטתו של בית-המשפט, העוול טמון בכך שהנישומים – בנסיבות המקרה שלפנינו – יידרשו לשלם מס על הכנסה שהפיקו מכספים שגנבו, אף שהם השיבו את הכספים הללו. במונחים נורמטיביים, ניתן לומר כי השאיפה למנוע עוול מהנישום היא התכלית שלשיטת דעת הרוב מונחת ביסוס הסדר קיזוז ההפסדים ומצדיקה – כך קבעה – לסטות מלשונו הברורה לטעמי של המחוקק ולאפשר קיזוז הפסדים לאחור. כשלעצמי, איני בטוחה כי הניסוח הראוי של התכלית שביסוד קיזוז הפסדים הוא "שאיפה למנוע עוול מהנישום". כאמור, התכלית – כפשוטו של מקרא – היא להקנות לנישום אפשרות, במקרים מסוימים, להתמודד עם הפסדים שנצמחו. אכן, במקרים שבהם יתאפשר לנישום לקזז הפסדים תהא התוצאה מניעתו של "עוול פיסקאלי" כלשונו של קירש. אולם זו היא התוצאה ולא התכלית. ממילא, אין זה מתחייב כאמור מלשונם של הדברים כי תוצאה זו תתרחש תמיד. זאת, בין היתר, לאור העובדה שאל מול התכלית האמורה של הסדר קיזוז ההפסדים ניצבות תכליות נוספות ובראשן כאמור הגבלתו של סכום המס שתפסיד המדינה עקב קיזוז הפסדים.

40. אף אם הייתי מניחה כי תכליתו של הסדר קיזוז הפסדים היא מניעת עוול לנישום, אין בתכלית זו כדי להצדיק פריצת הגבולות שהתווה לטעמי המחוקק. אין בתחושה סובייקטיבית של עוול – ואף אם לתחושת בית-המשפט אכן נוצר עוול – כדי להצדיק סטייה מהוראתו המפורשת של המחוקק ומתן גושפנקה לקיזוז הפסדים מקום שהחוק אינו מאפשר זאת. מעבר לכך, בענייננו הטענה בדבר עוול שייגרם למשיבים בהעדר אפשרות לקזז הפסדים לאחור נשענת על ההנחה שלמשיבים לא תהיינה הכנסות בעתיד שכנגדן הם יוכלו לקזז את ההפסדים. דא עקא, הנחה זו היא ספקולטיבית מטיבה ואיני משוכנעת כי היא הוכחה די צורכה בענייננו. אף שהירשזון פרש כנטען בפנינו לגמלאות, אין כמובן הכרח שבתקופת הגמלאות לא תהיינה לו הכנסות שמהן יהיה באפשרותו לקזז הפסדיהם הצבורים. הדברים אף מובהקים יותר באשר לדמארי, שהייתה בת כ-40 במועד גזירת-דינה וכיום היא בת כ-47. קשה לקבל את העמדה

שלפיה במשך עשרות השנים העומדות בפניה לא תקבל כל הכנסה. יש לזכור שבתנאים מסוימים יתכן שתוכל לקזז הפסדים גם כנגד הכנסות מעבודה (ראו סעיף 28(ב) סיפה). זאת ועוד: יש לשים לב כי טענה מסוג זה יכולה להיטען תמיד על-ידי נישומים. ברי כי עדיף לנישומים לקבל באופן מידי החזר מס בגין מה ששולם בעבר (אפשרות שהייתה ניצבת בפניהם אילו היינו מפרשים את הסדר קיזוז ההפסדים כמתיר קיזוז לאחור) ולא להמתין לעתיד. בנסיבות אלה מתחדד לדעתי הקושי לקבל את טענתם של המשיבים בעניין העוול הנטען. רק העתיד לבוא יאושש אם אכן לא הצליחו המשיבים לקזז את הפסדיהם.

שיקולי צדק

41. בפסק-הדין מושא הדיון הנוסף ובכתבי הטענות לפנינו הוקדש משקל לא-מבוטל לנושא של "שיקולי צדק" התומכים לשיטתם של בעלי-הדין בתוצאה זו או אחרת: דעת הרוב והמשיבים התייחסו לשאלה מדוע "צודק" לאפשר קיזוז הפסדים לאחור ואילו המבקשים התייחסו ניסו להפריך במסגרת בקשתם שיקולים אלה. מבלי להיכנס למלוא מורכבותו של נושא הצדק בתחום דיני המסים בכלל ובשאלה הניצבת לפנינו בפרט, אתייחס עתה למספר היבטים הנוגעים לשיקולי צדק בענייננו.

42. עובדותיו הייחודיות של המקרה שלפנינו: מפסק-הדין מושא הדיון הנוסף עולה כי בית-המשפט הגיע לתוצאה שלפיה ניתן לקזז הפסדים לאחור לאור הנסיבות החריגות של המקרה שלפנינו (פס' קכ"ו). קרי, הסיטואציה של גנבה והשבת פירותיה. אולם בפועל, ברי כי ככל שמוכרת האפשרות לקזז הפסדים לאחור – ולדעתי היא אינה קיימת – לא ניתן להגבילה ל"גנבים" ולא לנישומים רגילים. אפשרות (פסיקתית או חקיקתית) לקזז הפסדים לאחור חייבת לחול על נישומים באופן שוויוני ובהסתמך על קריטריונים אובייקטיביים. לדעתי, ככל שיש השלכה בענייננו למעורבותם של המשיבים בפעילות בלתי-חוקית, הרי שזו מצדיקה דווקא הימנעות מהתרתו של קיזוז הפסדים לאחור בעניינם (לאור העיקרון שלפיו אין לתת לחוטא לצאת נשכר).

43. איון ההכנסה: המשיבים סבורים כי האי-צדק טמון בענייננו בכך שבפועל הכנסתם "אוינה": הכנסה שהם הפיקו בעבר (כספי הגנבה) הוחזרה בשלב מסוים לבעליה (ההשבה) וכך היא אינה קיימת עוד. מעבֵר לכך שטענות אלה הועלו ונדחו בפסק-הדין מושא הדיון הנוסף (פס' מ"א-ע"ד) ואינן עומדות לדיון נוסף בענייננו, אעיר רק זאת: המקרה שהתעורר לפנינו אינו ייחודי לתופעה של גנבות ויכול להתרחש

גם לנישומים רגילים במקרים שבהם הפקת ההכנסה והחזרתה – למשל עקב טעות בסכום ששולם או עקב החזרת המוצר מושא ההכנסה – אינן מתבצעות באותה שנת-מס. מכל מקום החשוב לענייננו הוא שהן כאשר מדובר ב"גנבים" הן כאשר מדובר בנישומים רגילים בנסיבות המתוארות, לפנינו בסך הכול מתווה עובדתי שבמסגרתו צמח הפסד. עשויות כמובן להיות נסיבות עובדתיות רבות מספור שבהן יצמח הפסד. אולם, הוראות החוק הנוגעות לקיזוז הפסדים אינן מתייחסות לשאלה מה היו הנסיבות העובדתיות שבהן צמח ההפסד או מה היו הסיבות להיווצרותו (ראו פס' 15 לעיל). הן מתמקדות אך בשאלה כיצד יטופל ההפסד. כפועל יוצא, ההכרעה צריכה להיחתך בהתאם לפרשנות הנכונה של הוראות החוק הרלוונטיות, במנותק מהנסיבות העובדתיות שהובילו לכך שהוראות אלה חלות על ענייננו.

44. התמריץ להחזיר גנבות: אחד משיקולי הצדק שציין בית-המשפט ושאליו התייחסו הצדדים ענייננו מתן תמריץ להחזיר גנבות. תחילה אציין כי איני משוכנעת אם אכן צריך לדבר על תמריצים במישור המס, בשים לב לכך שבמרבית המקרים כשנתפס העבריין התמריץ המרכזי שלו להשיב את הגנבה נעוץ בציפייה שהדבר יוביל להקלה בעונש. וכך, בענייננו הוטל על המשיבים – כל אחד בנפרד – קנס נמוך יותר עקב העובדה שהם השיבו את הסכומים שגנבו. נראה כי זו בדיוק הסיבה שבעטייה בדין הזר שאליו הפנה בית-המשפט בפסק-הדין מושא ענייננו נעשתה הבחנה בין החזרת הגנבה כחלק מהענישה הפלילית (שכלל אינה נחשבת להוצאה או להפסד) לבין החזרה "אזרחית" המנותקת מכך. אך מעבר לכך, מקובלת עלי עמדת המבקשים שדווקא אי-התרת קיזוז הפסדים לאחור היא המתמרצת את העבריין להחזיר את גנבתו עוד בשנה שבה ארעה. זו הדרך היחידה מבחינתו להבטיח כי שהוא אכן יוכל לנכות את הסכום שהשיב מהכנסתו, שכן אם יחזירו בשנות-המס הבאות הוא יוכל לקזזו כהפסד רק אם יפיק הכנסות בעתיד. אם לאו, עשוי לעמוד העבריין – כפי טענת המשיבים בענייננו – בפני שוקת שבורה בנושא קיזוז ההפסד.

45. בין הכרה בהפסד לבין עיתוי קיזוזו: המשיבים טענו כאמור בענייננו כי יש אי-צדק באי-הכרה באפשרותם לקזז הפסדים לאחור. הם אף הגדילו וטענו כי הדבר מהווה התעשרות לא ראויה של החשבון על חשבונם. עם זאת, דומה כי המשיבים לא דקו פורתא בהבחנה בין מישור ההכרה לבין מישור עיתוי ההכרה: בענייננו הוכרה האפשרות שיש למשיבים לקזז הפסדים שנבעו מהשבת סכומי הגנבה, אף שאין זה מובן מאליו להתייחס אל סכומים אלה כאל הוצאה בייצור הכנסה (ראו פס' ק'-ק"ג בפסק-דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין). השאלה הניצבת לפנינו ממוקדת

במישור העיתוי: מתי יהיה באפשרותם לבצע את הקיזוז? משהנחתנו היא שלמשיבים עומדת אפשרות לקזז את ההפסדים בעתיד, יש בכך כדי להקהות במידה רבה את העוקץ של טענת האי-צדק שהעלו (ראו והשוו: ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, הערה ג' בפסק-דיני (5.6.2016)).

בטרם סיום

46. השאלה כיצד תסווג ההכנסה שהפיקו המשיבים מגנבה אינה ניצבת בפנינו במסגרתו של הדיון הנוסף והנחנו אפוא לצורך הדיון כי ההכנסה מסווגת כהכנסה מעסק, כפי שקבע בית-המשפט בפסק הדין מושא ענייננו. עם זאת, לא ניתן להתעלם מן העובדה שסיווג זה הוא שהוביל מלכתחילה לדיון בנושא של קיזוז הפסדים, שכן אילו הייתה מסווגת ההכנסה באופן אחר יתכן שהסדר קיזוז ההפסדים בכללותו כלל לא היה חל (ראו פס' 25(א) לעיל וההפניות שם). כעניין של מדיניות ציבורית ושל תקנת הציבור, נראה לי כי ראוי לסווג הכנסות מגנבה או ממעילה כהכנסות ממקור אחר לפי סעיף 2(10). קשה להלום הכרה ב"עסק" של גנבות, במשלח-יד של "מועל" או אף במעילה או בגנבה חד-פעמיות כ"עסקה" בעלת אופי מסחרי. כאמור, אם כך היה נקבע, הייתה אפשרות לנכות את סכומי ההשבה בשנת-המס שבה יצאו (ככל שנגדירם כהוצאה) אך לא ניתן היה לקזזם בשנות-המס הבאות כהפסד (עניין א.ח.א. גולדשטיין, פס' 11).

אחר דברים אלה

47. אחר דברים אלה, קראתי את חוות-דעתו של חברי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין. חברי נותר איתן בעמדתו כפי שהובעה בפסק-הדין מושא ענייננו. הוא סבור כי שיקולים של צדק, של הגינות ושל מידתיות בדיני המסים מצדיקים להתיר למשיבים לקזז הפסדים לאחור באופן חלקי כך שהם יידרשו לשלם מס רק בגין מחצית מהכספים שגנבו והשיבו. עמדתו של חברי נטועה, כפי שהוא הדגיש היטב, בנסיבותיו של המקרה שלפנינו ובשאיפתו להגיע לפתרון צודק, הוגן ומידתי לנישומים דכאן. כדבריו, זה הוא "פתרון [נקודתי] (פס' ו')". מסכימה אני עם עמדתו של חברי שלפיה עלינו לשאוף לפרשנות שתגשים צדק, מידתיות והגינות בכל עניין ובדיני המס בפרט. עם זאת וכפי שצינתי בעבר, לצד עקרונות אלה – המהווים כולם מאפיינים של התכלית בדבר מס אמת – ניצבות גם תכליות אחרות ובהן יעילות, יציבות וודאות בדיני המס (ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע, פס' 2 בפסק-דיני (10.8.2016)); ע"א 2640/11

פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פס' 22 בפסק-דיני (2.2.2014)). לדעתי, פריצת הגבולות הלשוניים של הסדר קיזוז ההפסדים כמוצע על-ידי חברי מנוגדת לתכליות אלה. היא פוגעת בהכוונת התנהגותם של הנישומים ושל רשות המסים. היא תוביל להתדיינות מרובות באשר לשאלה אם במקרה נתון יתאפשר קיזוז הפסדים לאחור אם לאו, בשים לב לכך שאפשרות זו אינה מוגבלת כפי שציין חברי למקרי גנבה בלבד (פס' ו'). היא מתעלמת מן העובדה שבחירתו של המחוקק באשר לאי-התרת קיזוז הפסדים לאחור הייתה כפי שהראיתי מודעת ומכוונת.

48. אף אם הייתי סבורה כעמדת חברי שלפנינו מקרה קשה המעורר תחושה שלפיה נגרם למשיבים עוול – וכאמור, איני משוכנעת כי יש מקום לתחושה זו בענייננו (ראו פס' 40 לעיל) – לא היה בכך כדי לשנות מעמדותי. ידועה המימרה שלפיה *hard cases make bad law*. כך בענפי משפט שונים, כך גם בדיני המסים. אולם מקרים קשים יש לפתור בגדרו של הדין ולא תוך סטייה ממנו, שכן "[...] מקרה קשה יוצר הלכה קשה (*hard cases make bad law*), אך באותה מידה, הלכה קשה עושה מקרה קשה" (ד"נ 32/84 עיזבון וויליאמס ז"ל נ' *Israel British Bank (London) (in liquidation)*, פ"ד מד(2) 265, 288 (1990); ההדגשה הוספה – מ.ג.; ראו גם: ע"א 3213/97 נקר נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הרצליה, פ"ד נג(4) 625, 634 (1999)). כפועל יוצא, גזירת הדין במקרים כאלה "חייבת להיות מנותקת מן המקרה הקונקרטי" (בג"ץ 1618/97 סצ"י נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד נב(2) 542, 576 (1998)) ומ"תוצאותיה במקרה מסוים זה או אחר" (ע"א 248/86 עיזבון חננשוילי ז"ל נ' רותם חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מח(2) 529, 560 (1991)). אכן, יש מקרים שבהם תחושת הצדק מטה את הכף למקום אחד בעוד שהדין מטה אותה למקום אחר, גם בדיני המסים (ראו, למשל: ע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כג(1) 89 (1969)). אולם, גם תוצאה קשה במקרה נתון היא בלתי-נמנעת מקום שהיא מתחייבת לפי הדין (ראו שם, בעמ' 92 ו-96). כאמור, אני סבורה כי התוצאה הבלתי-נמנעת של הדין הקיים היא שהמשיבים כמו נישומים אחרים אינם רשאים לקזז את ההפסד שנגרם להם לאחור.

סוף דבר

49. יתכן שהשיטה הנקוטה בישראל לקיזוז הפסדים אינה אופטימלית. יתכן גם שבמקרים מסוימים נישומים נותרים ללא אפשרות לנצלם, למשל עקב מותם (ראו והשוו: עניין שרגא, שם נדחתה הטענה שניתן "להוריש" הפסדים; בהמלצת ההרכב חזרו בהם המערערים מערעור שהגישו לבית משפט זה והוא נמחק: ע"א 9066/15

שרגא נ' פקיד שומה – חולון (10.5.2017)) או עקב העדרן של הכנסות עתידיות (כמו בענייננו, אך גם בעניינים אחרים יכול שלא תהיינה הכנסות עתידיות). אולם, וזה העיקר, לכל מדינה יש שיקול-דעת לעצב כרצונה את המנגנון לטיפול בהפסדים, תוך התוויית מגבלות ותנאים. ככל שנדרשים להיעשות שינויים במנגנון הטיפול בהפסדים, תפקידו של המחוקק לטפל בכך. להשקפתי לא ניתן ליצור באופן פרשני, יש מאין, כללים חדשים. יתרה מכך, אף אם היה מקום לכך – וכאמור, זו אינה עמדתי – המקרה הנוכחי אינו המקרה המתאים לעשות כן, בשים לב לכלל שלפיו אין ליתן לחוטא לצאת נשכר.

50. עם זאת, איני שוללת כי ההסדר הנוגע לקיזוז הפסדים ככלל אינו מגשים במלואו חלק מהשיקולים הרלוונטיים לעניין (לשיקולים הרלוונטיים בחקיקת מס, ראו: צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009)). לדוגמה, השיקול של שוויון (הבא לידי ביטוי, בין היתר, בעקרון היכולת לשלם) או השיקול של צדק חלוקתי. לנוכח ההתדיינויות המרובות בשנים האחרונות בנוגע לקיזוז הפסדים – ובעיקר העובדה שבמקרים שונים הנישומים אינם יכולים לנצלם, מה שמעמיד אותם בפני שוקת שבורה – יתכן שהגיעה העת לבחון מחדש את מטרותיו של הסדר קיזוז הפסדים, את השיקולים הרלוונטיים ואת האופן שבו ראוי להגשימם. אין לשלול שעשויים להיות מקרים נוספים שבהם ראוי יהיה לאפשר לקזז הפסדים (ראו והשוו להערתו בעניין ש. שלמה), כפי שאכן נקבע במדינות שונות. כאמור, זה הוא תפקידו של המחוקק לבחון אם יש מקום לשינוי.

51. לשיטתי יש לקבל את הדיון הנוסף ולקבוע כי המשיבים אינם יכולים לקזז את הפסדם מהחזרת כספי הגנבה כנגד הכנסותיהם משנות-המס שבהן הגנבות בוצעו. המשיבים 1 ו-2 יישאו בהוצאות המבקשים בסך של 30,000 ש"ח. המשיב 3 יישא בהוצאות בסכום זהה.

ה נ ש י א ה

א. קראתי היטב את חוות דעתה של חברתי הנשיאה; ואולם, נותרתי בדעה אותה הבעתי בפסק הדין מושא הדיון הנוסף (להלן פסק הדין). כיון שעמדתי תוארה שם בהרחבה, אדרש כעת לסוגיה בקצרה. אומר כבר בשלב זה, כי הסוגיה אינה פשוטה כלל ועיקר, וכפי שהבהרנו בדיון, ראוי היה לסיים את התיק בפשרה; זאת כיון שהשיקולים שהוצגו על-ידי שני הצדדים הם שיקולים ראויים מזוית מבטי וגם אובייקטיבית, וכפי שציין לעניין זה בעבר השופט ויתקון, "כברוב בעיות המשפט והחיים בכללותם, לא הברירה בין טוב ורע היא המקשה עלינו את ההכרעה. הקושי הוא לברור בין שיקולים שונים, שכולם טובים וראויים לתשומת-לב, אך סותרים זה את זה, ועלינו לקבוע את סדר עדיפותם" (ע"א 461/62 צים חברת השיט הישראלית בע"מ נ' מזיאר, פ"ד יז(2) 1319, 1337 (1963)). משלא עלה בידי הצדדים להגיע לידי פשרה הגענו עד הלום, ונטל ההכרעה על כתפנו. לטעמי שורת הצדק מחייבת הותרת ההכרעה בפסק הדין על כנה.

ב. את דיני המס יש לטעמי לפרש באופן צודק. כפי שצינתי בפסק הדין, "יש לעתים להעדיף פרשנות צודקת של חוקי המס, העולה בקנה אחד עם עקרונות היושר, אף אם הדבר מהווה לכאורה מתן פרשנות לחוק הסוטה מן הדרך הפרשנית המקובלת" (שם, פסקה ק"ט). הדבר נגזר מחובתה הבסיסית של המדינה לפעול בהגינות, בכל אשר תלך, וכפי שהזדמן לי לומר בעבר:

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה (הדגשה במקור-א"ר) ברורה לידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות; 'דבר שאינו מחוור ומבורר אל נכון, מבקשים לו אסמכתאות ממקומות רבים' (מתוך אוצר המשלים והפתגמים ל"ח טביוב). זהו מותר המדינה, במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק. אף שאין הדברים צריכים ראיה, בית משפט זה עמד פעמים רבות על חובתיה של המדינה כנאמן הציבור (ראו דברי הנשיא ברק בבג"ץ 840/79 מכרז הקבלנים והבונים בישראל נ' ממשלת ישראל פ"ד לד(3) 729, 745, וכן דבריו בבג"ץ 7074/93 סויסא נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מח(2) 749, 775) (הדברים הובאו במקור, כדעת מיעוט, ברע"א 470/08 כרמל התפלה נ' מדינת ישראל, פסקה ט' (2010), ובהמשך צוטטו על-ידי בדעת הרוב בבג"ץ 4284/08 קלפנר נ' חברת דואר ישראל, פסקה ל"ו (2010); ראו גם בג"ץ 5319/97 קוגן נ' הפרקליט הצבאי הראשי, פ"ד נא(5) 67, 78 (1997); בג"ץ 164/97 קונטרס נ' משרד האוצר, פ"ד נב(1) 289, 319 (1998) (להלן עניין קונטרס).

למעשה, חובתה של המדינה היא חובת הגינות מוגברת, דהיינו גדולה מזו של האדם הפרטי – אשר גם עליו כמובן לנהוג בהגינות כלפי המדינה ובכלל (וראו למשל עניין קונטרס, בעמ' 320) – וזאת בשל פערי הכוחות בין הפרט למדינה, במיוחד כאשר עסקינן בתחום המיסוי בו הפערים מוחשיים במיוחד. כפי שהזדמן לי להעיר בעבר לעניין זה, "המדינה, בראש וראשונה, צריכה לנהוג בדרך שאדם מן היישוב היה מבקש שינהגו בו. אמון הציבור במערכת המדינתית תלוי בשוויון, בהדדיות, בהגינות – דיני המס אינם יוצאים מכלל זה" (ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה למפעלים גדולים (2007) (להלן עניין גרנות); ראו גם ע"א 6518/98 הוד אביב נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 45, 46; רע"א 5210/08 רוזנבלום נ' מועצה מקומית חבל מודיעין, פסקה ז' (2010); וכן הערתי אך לאחרונה בע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' רשות המסים (10.8.17)).

בבסיס הדברים במובן המשפטי, עסקינן בקניינו של אדם, המוגן כזכות חוקתית מכוח סעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו; מכאן עולה גם – מפורשות – שאלת המידתיות (סעיף 8 לחוק היסוד); לדיון בסוגיה האם יש לראות בכל חקיקת מס כפוגעת בקניין ומצריכה בחינה על-פי חוק היסוד ראו בג"ץ 9333/03 פרופ' שמואל קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277, 287 (2005); אולם מכל מקום עסקינן בפעולה של רשות מינהלית הנדרשת לפעול באמצעים מידתיים להשגת מטרתה (ד' ברק-ארז משפט מינהלי – כרך ב' 771 (תש"ע-2010)). כאשר ענייננו בדיני המס, הגינות ומידתיות אלה משתקפות מעיקרא בעקרון הבסיסי של גביית מס אמת, ללא "כפל קנס", ומבלי לגרום עוול לנישום (ע"א 6726/05 הידולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פסקה כ"ב(3) (2008); עניין גרנות, פסקה 30). זה הפתרון אליו כיוונו בדעת הרוב בפסק הדין מושא הדיון הנוסף.

ג. גב' דמארי ומר הירשזון הורשעו בגניבת סכומי כסף רבים. הם נדונו איפוא לעונשי מאסר ממושכים, הושתו עליהם קנסות משמעותיים, ונקבע כי עליהם להחזיר את סכום הגניבות, כפי שעשו. עד כאן מדובר בענישה מידתית, המתחייבת מחומרת העבירות בהן הורשעו; אולם חיובם בסכומי השומה במלואם בגין כספי הגניבה כאילו אלה לא הוחזרו כלל, כפי שמציעה חברתי, לדידי – בכל הכבוד – חותרת תחת עיקרון המידתיות; זאת כיון שאינה עולה בקנה אחד עם העיקרון של מס אמת העומד בבסיס פקודת מס הכנסה – "נשמת החוק ותכליתו", במילותיו של השופט ח' אריאל בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999) (להלן עניין אינטרבילדינג) – קביעת הכנסתו של הנישום לאמיתה, משכספים

אלה הוחזרו. בהקשר זה אציין, כי בכל הכבוד אינני שותף לדעתה של חברתי, לפיה תוצאתו של פסק הדין היא כי חוטא יוצא נשכר; נשכר? עלינו להביט אל התמונה בכללותה – כאמור, הכספים הוחזרו במלואם, המשיבים שהו זמן ממושך מאחורי סורג ובריאח ושילמו קנסות כבדים, וכתוצאה מפסק הדין נדרשים הם כעת לשלם מחצית מהשומה עבור כספי הגניבה; שכרם יצא בהפסדם, וההפסד משמעותי משחויבו לשיטת פסק הדין במחצית המס כיון שהכסף עוכב אצלם ויכלו לסחור בו, והדברים בחינת מעין "אשם תורם" (ראו פסקה ק"ג לחוות דעתי בפסק הדין).

ד. יתרה מכך, הגם שתחושת אי-הצדק היא עיקר, אתיחס גם לשיקול נוסף. לדידי עלינו להביט על הדברים גם במישור הפרקטי ובעדשת שיקולי היעילות. כידוע, אף שבמישור העיוני ייתכן שאין מקום להבחין בין עצם החיוב במס לבין גבייתו בפועל, יודעים אנו כי בפועל הדברים רחוקים מחפיפה. פעמים רבות מתקשה הרשות לגבות כספים אותם חייב לה הפרט, והדברים נאמרים ביתר שאת כאשר מדובר בכספי גניבה, כאשר דבר הגניבה נודע זמן רב לאחר הגניבה בפועל. מכאן שאף כי החובה החוקית להשבה ברורה וראויה, על הרשות לתמרץ את הגנבים להשיב את סכום הגניבה, המסווג לצרכי מס כהפסד; התמריצים כאן שונים בתכלית מאלה הקיימים במערך העסקים הרגיל, בו מעיקרא הן הנישום הן המדינה שואפים לכך שהנישום לא יפסיד כספים. בנושא של גניבה, מטבע הדברים מבקש הגנב להותיר את כספי הגניבה אצלו ואילו המדינה רוצה שיחזירם – בשפת המס, המדינה רוצה לעודד את ה"הפסד" – ומכאן הצורך בתמרוץ חיצוני, בנוסף להליך הפלילי אשר על הרוב אין בו די להבטיח השבה בפועל של הכספים; זאת, אך שהעבריינין מקוה להקלה אם יוחזר הכסף. חוששני כי חיובם של גנבים במלוא כספי השומה עבור הכסף אותו גנבו, בין אם השיבו אותו ובין אם לאו, ייצור תמריץ שלילי להשבת הכספים ועלול לעודד דרכים יצירתיות כאלה ואחרות – ולמרבה הצער, לא פעם ולא פעמיים כך קורה בפועל – להברחת הנכסים והותרת הכל בחסרון כיס, ללא כספי הגניבה לבעלים וללא כספי המס לרשות. או אז ייצא חוטא נשכר, ואילו שכרם של המדינה – וקרבנות העבירה – ייצא בהפסדם.

ה. לגוף סוגיית המיסוי, עסקינן בכספי גניבה אשר לא היה חולק בפסק הדין כי הם חייבים במס, והסיווג של הכנסות המגיעות מגניבה – באין סיווג מדויק בנמצא – הוא הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סיווג שלא יתכן חולק כי איננו מתאים מהותית; כפי שמציין אדרעי, "הכנסה לא חוקית אינה הכנסה רגילה" (י' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" 19 פד אריה לפידות 19, 45 (2015) (להלן אדרעי)). לא ביקשנו בפסק הדין, כפי שטוענת המדינה, להיטיב עם גנבים ביחס לאנשים עובדים מן השורה;

מדובר במקרה שונה המצריך טיפול שונה. כפי שציינתי בפסק הדין, "נודה על האמת: כאמור, עסקינן בסיטואציה שהמחוקק לא צפה. הכנסות מגניבה אינן חלק מהויתו של העולם הנורמטיבי, היא מנוגדת לערכיו. אך באין מנוס אנו מלבישים את הגניבה במחלצות הכנסה רגילה ו'השידוך' איננו טבעי ואיננו קל" (פסק הדין, פסקה ק"ב). וכפי שכתב חברי השופט סולברג בפסק הדין, "דינו של שעטנז – משפט פלאים. השעטנז הוא גניבה שהייתה להכנסה; משפט הפלאים הוא להתיר את ניכוסים של כספי הגניבה שהשיבו הגנבים לקורבנותיהם במסגרת המשפט הפלילי – כהוצאה בייצור הכנסה – בגדרי הליכים משפטיים אזרחיים על-פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]" (פסק הדין, פסקאות 1-2 לחוות דעתו); ובהמשך ציין חברי כך: "דומני כי אנו רשאים שלא לאחוז בדווקנות בכלל הפרשני 'הסדר שלילי' בנסיבות העניין דנן, כשאינן עוררין על כך שהכנסה מגניבה היא סיטואציה 'מגניבה', לא עלתה על דעתו של המחוקק, הוא לא ביקש להסדירה, ומוטל עלינו, השופטים, לחרוש בקרקע חקיקתית בתולה בחתירה לשפוט בצדק." המחוקק נמנע איפוא מהידרשות לסוגיה, ובנסיבות עלינו לחתור לפתרון הצודק, אשר יגשים את העיקרון של מס אמת, לא יפגע בנישום שלא לצורך – גם אם איננו אהוד עלינו במעשיו, לשון המעטה – ואשר במסגרתו תצא המדינה כדי חובתה לפעול בהגינות בכל דרכיה.

ו. אין מחלוקת בשלב זה של הדיון הנוסף, כי הכספים שהושבו יכולים להיות מסווגים, מוזר ככל שהדבר נראה, כהוצאה בדיני המס; השאלה היא הקיזוז לאחור של מחצית ההפסד שנוצר. אין גם חולק, והדברים נאמרו בפסק הדין, כי במצב העניינים ה"רגיל", אין לעשות שימוש בקיזוז הפסדים לאחור, אף שאיני בטוח כי המדובר בפתרון אידיאלי. אלא שענייננו אינו מקרה רגיל, ואת סעיף 28 לפקודה, שבגדרו נקבע הסדר הקיזוז, יש לפרש בהתאם לנסיבות הייחודיות, שכן כפי שחברתי הנשיאה נוהגת לומר, הדין נגזר מן העובדות. כמות שמציין המלומד אדרעי, מטרתו של הסעיף "היא השגת יושר אופקי ואנכי בין משלמי מס שווים, מניעת הפליה וקידום פירוש סביר וצודק" (אדרעי, בעמ' 62). בהמשך מציע המחבר, "כי יש לראות בשתיקתו של המחוקק ובאי-הסדרת האפשרות של קיזוז הפסדים לאחור בבחינת לקונה, ולא הסדר שלילי". ובהקשר נשוא ענייננו:

"נראה שהיה מקום לאפשר לגב' דמארי ולמר הירשזון... לקזז את ההפסד שנוצר להם בשנה שבה החזירו את הסכומים למעסיקיה כנגד ההכנסה הלא חוקית (שנוצרה להם בשנים קודמות). קיזוז כזה ראוי באותם מקרים מיוחדים שבהם ברור כי הנישום פועל בתום לב, כי אין סיכוי שהוא יוכל לפעול בהתאם לסעיף 28(ב) ולהינות מהעברת הפסד לשנים הבאות, וכי בהעדר אפשרות

להעביר את הכספים לשנים קודמות ייגרם לו עוול גדול... " שם, בעמ' 63).

אכן, קשה להלום כי גב' דמארי ומר הירשזון פעלו בתום לב, שכן גנבו כספים שלא כדין; אולם לכך משיב פרופ' אדרעי, ולטעמי בצדק:

"קשה אמנם לומר כי ביחסיהם עם מעסיקים ובפעילותם הפלילית פעלו שני נישומים אלה בתום לב. עם זאת, תום הלב הנדרש בהצעה הנידונה כאן הוא ביחס לדרישה המקובלת בדיני מסים, לאמור, שאירוע המס לא יהא מיועד, בין היתר, להימנעות לא נאותה ממס. במקרים שבהם עסקינן אין ספק שהשבת הכספים למעבידה לא נועדה ליצור הימנעות לא נאותה ממס" (שם, טו).

צדק, הגינות ומידתיות – הם שהובילנו אם כן לפתרון נשוא העניין בפסק הדין מושא הדיון הנוסף. בהקשר זה, אין לכחד כי הפתרון שנמצא בפסק הדין, המבכר את הפתרון הנקודתי – הצודק לדידי בנסיבות העניין והשלכתו על מקרים עתידיים תתברר לכשיגיעו – על פני פתרון אחיד וקבוע, אותו מציעה חברתי הנשיאה עתה ואותו הציע גם חברי השופט הנדל בדעת המיעוט בפסק הדין. אלא שלגישתי, אין האחידות ראי הכל; ראו לעניין זה את שנקבע בבית משפט זה בעבר:

"אני ער לכך כי בפרשנות המוצעת על-ידי לסוגיה שלפנינו, שהיא כאמור טובה וצודקת יותר כלפי הנישום ומביעה את תכלית החוק, היינו תשלום אמיתי של מס במקום שניתן לעשות זאת, נותר לעתים קושי עובדתי, בעוד שבפירוש שנקבע על-ידי בית-המשפט נעלם קושי עובדתי זה בשל כך שנקבעה נוסחה מסוימת החלה על כולם על הטוב ועל הרע... דין אחד לכולם. בכך תוקל גם עבודת המשיב וגם עבודת בית-המשפט. אך האמת והצדק עם אותו נישום..." (עניין אינטרבילדינג, בעמ' 718, השופט ח' אריאל; וראו גם ע"א 900/01 רון קלט נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נז(3) 750 (2003)).

ואכן, הפתח שנפתח בפסק הדין יתכן שאינו מוגבל למקרי גניבה, שכן המציאות עולה על כל דמיון ואין לדעת אימתי יבואו מקרים אחרים המצדיקים גם הם טיפול חריג; אלא שסבורני כי אין ללמוד מכך, כפי שטוענת המדינה, כי קביעתנו בפסק הדין עלולה להתפרש כאמורה מקל וחומר לקשת אינסופית של מקרים. לפי הנטען בהקשר זה, אם הקיזוז לאחור הותר בענייננו לגנבים, יש להתירו גם לאזרחים מן השורה העובדים לפרנסתם ואיתרע מזלם וההפסדים שצברו נוצרו בשנים שלאחר

ההכנסה; אלא שלדידי פרשנות זו שגויה, ויש בה עירוב מין בשאינו מינו. כפי שחזרנו ואמרנו מעלה – וגם בפסק הדין – ענייננו שונה בראי דיני המס; לא לטובה, לא לרעה, אלא אחר. כספי גניבה אינם ככל הכספים, "עסק" גניבה אינו ככל העסקים, וה"הפסד" – השבת הכספים למדינה – אינו ככל ההפסדים. הדבר מצריך טיפול שונה, אשר יתן ביטוי לכך שהכספים הושגו במרמה ועמדו לשימוש המשיבים מחד גיסא, אולם מאידך גיסא יעודד השבת הכספים – גם מעבר כאמור לחובה החוקית שלעתים רבות אין בה די, ולא יהא בו חריגה מן העיקרון של מס אמת ולמעשה ענישה לא מידתית של הנישום; כך, בניגוד לחובתה המוגברת של המדינה לנהוג בהגינות ובמידתיות בכל פעולותיה. זהו הפתרון שביקשנו להציע בפסק הדין.

ז. אומר מלים ספורות על צדק במשפט העברי. כפל המלים שבפסוק (דברים ט"ז, כ') "צדק צדק תרדף..." , שעל פניו משתמע כי כוונתו (כדברי הפרשן פרופ' אהרן מירסקי, דעת מקרא שם), "לומר לדיין שיהא רודף לעשות דינו מוצדק". אומר דרשני, כעולה גם מדברי התלמוד (בבלי סנהדרין ל"ב, ע"ב), ומתפרש "אחד לדין ואחד לפשרה" (ראו ע"מ 8968/14 פסקה ג' לחוות דעתי). הנצי"ב (ר' נפתלי צבי יהודה ברלין ראש ישיבת וולוז'ין בליטא במאה ה"ט) כותב על פסוק זה, "... ובאופן שאי אפשר להניח לבעלי דין שיגיעו לעומק הדין ואז בית דין כופין לעשות פשר", כי אילולא כן "אין זה משפט ישר", ונראה כי על כיוצא בזה אמרו חז"ל (על מי) שהעמידו דבריהם על דין תורה "פירוש, לא רצו לוותר על הדין אף על גב שההכרח היה לעשות פשר". בלשון פשוטה, מקום ש"עומק הדין" לא יביא לצדק, אין להגיע לכך אלא לפשר; אשוב על דברים שכתבתי בדנ"א 4693/05 כרמל נ' עדן מלול (2010) בפסקה ט"ו לחוות דעתי, "אכן, יתכנו מקרים בהם הצדק כולו בצד אחד, אך רבים רבים הם המקרים שבהם ישנו 'אמצע' של צדק וראוי לפסוק לפיו".

ח. ואסכם: הדרך בה נקטה חברתי הנשיאה היא אולי "דרך המלך" במונחי "נוחות משפטית", אך היא אינה מביאה לטעמי לצדק במקרה דנא וראוי לצמצם את הפער בין פרשנות שלטונית המס לבין הצודק. דעתי אינה יכולה לקבל כי אדם ישלם מלוא המס על הכנסה שהוחזרה ל"יוצרה". גם מקום שבגנב עסקינן, זכאי הוא כי הרשות תנהג בו בהגינות בפרשנות דיני המס, וההכרעה בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף שהכירה רק במחצית ההכנסה כבת קיזוז שיקללה את כלל הנסיבות, לרבות הגניבה וכיעורה והאפשרויות בשעתו לעשות שימוש בכסף. ההגינות היא יסוד מוסדי, ולטעמי השכל הישר מורנו שתשלום מס מלא על כספים שהוחזרו, אינו צודק. לכן, אם תשמע דעתי, יישאר איפוא פסק הדין על כנו.

ט. למקרא חוות דעתו של חברי השופט סולברג, ומשנותרתי במיעוט ובדעת יחיד, אוסיף רק זאת: הבסיס במקדמת מס צריך להיות מס אמת, ואם ממוסה אדם, ויהא גם עבריין "על לא אמת", על פרשנות דיני המס לחפש ככל הניתן דרך להביא את הדברים לכלל אמת, גם אם אין אמת מוחלטת. בעיניי אין הדעת סובלת כי אדם ישלם מלוא המס על כסף שהוחזר; וגם חברי מציין כי "התוצאה אינה טובה; אין כאן מס אמת" (פס' 4). אילו דעתי נשמעה, היה הרעיון היצירתי של חברי השופט סולברג קורם עור וגידים כאן תוך פרשנות דיני הקיזוז בשילוב עם חובת ההגינות של פקיד השומה. ואולם, משלא אסתייעא מילתא (אף שמבחינת פקיד השומה אין הדלת נעולה גם עתה), אומר במבט לעתיד כי יש מקום ליתר גמישות בנושאי קיזוזים גם לאחור ברוח דברי חברי והצעותיו של פרופ' אדרעי למשל; ואולי יתנו רשויות המס, הגם שדעתן נתקבלה בסופו של יום, את ליבן לכך. איני – כך אני רוצה לקוות – שוטה שבעולם, וברי לי כי עיקר עניינן ושליחותן של רשויות המס הוא בגביה, בחינת "מרובים צרכי עמך". אבל בהיותן רשויות ציבור, עליהן לחפש דרכים לעשות כן בהגינות מלאה, ושכרן יהא בצידן בנכונות טובה יותר של הנישומים לשלם אם יידעו הללו כי הרשות מתייחסת אליהם בהגינות, כך יש לפחות לייחל; ונזכור, קיזוז לעתיד הוא נחמה קטנה מאוד למי שלא ישתכרו וירווחו עוד ממשית בעתיד.

המשנה לנשיאה (בדימ')

המשנה לנשיאה (בדימ') ס' ג' וברא:

1. אני מצטרף בהסכמה לחוות דעתה המנומקת והמקיפה של חברתי הנשיאה מ' נאור. כמותה סבורני כי יש לקבל את הדיון הנוסף בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015) (להלן: פסק הדין) ולקבוע כי המשיבים אינם יכולים לקזז למפרע את הפסדים מהחזרת הכספים שגנבו אל מול חבויות המס שנוצרו להם בשל הגניבות עצמן. עמדתי זו מושתתת על שלושה אדנים עיקריים, שאותם אציג לאורך חוות דעתי: ראשית, אתן דעתי לשיקולים הפרשניים המתעוררים בהליך שלפנינו, ואסביר מדוע מוליכים הם לשיטתי אל עבר אי-הכרה בקיזוז למפרע, ולפיכך לקבלת הדיון הנוסף. שנית, אתייחס להשלכות הרוחב שמעורר פסק הדין, ובפרט לחשש מפני פגיעה בשיקולי הוודאות שביסוד דיני המיסים. לבסוף, אדרש לשיקולי הצדק אשר הנחו את עמדת הרוב בפסק הדין, ואבהיר מדוע אינני סבור כי בתוצאה שאליה מצאתי להצטרף יש משום עוול למשיבים.

אפנה אפוא לדון באדנים אלה כסדרם.

שיקולי פרשנות

2. לעמדת המשיבים, אשר התקבלה בפסק הדין, יש לראות בהסדר הקיזוז המנוי בסעיף 28 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), כבעל תחולת חסר על נסיבות ענייננו, שאותה ניתן להשלים על ידי פרשנות תכליתית, וזאת "כדי למנוע גרימת עוול לנישום" (ראו פסקה כט לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בפסק הדין). כשלעצמי, אינני מסכין לגישה פרשנית זו, וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

3. כפי שהיטיבה להראות חברתי הנשיאה מ' נאור, המחוקק קבע הסדר שלם ומקיף בנושא קיזוז הפסדים, אשר מורכב משורת הוראות מדוקדקות ונהירות (ראו פסקות 24-26 לחוות דעתה). לא זו בלבד שאין בסעיף 28 לפקודה אחיזה להחלת קיזוז למפרע – עובדה שאותה ניתן היה לכאורה לפרש הן כתחולת חסר והן כהסדר שלילי – אלא שאפשרות זו אינה הולמת לשיטתי את הגיונו של החוק ואת מבנהו (ראו: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 311-313 (1993)). ואסביר.

4. רישת סעיף 28(ב) לפקודה קובעת כי ניתן לקזז הפסד נגד הכנסה עתידית "מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור [בסעיף 28(א) – ס.ג.].". ודוקו, צמד הסעיפים 28(א) ו-28(ב) יוצר יחדיו פרשת דרכים, שבמרכזה שלט הכוונה השואל את הבאים לפניו שאלה אחת פשוטה: האם ניתן לקזז את הפסדו של הנישום במסגרת אותה שנת מס? אם התשובה לכך היא בחיוב – מורה סעיף 28(א) על עריכת קיזוז אופקי (וזאת בכפוף לסייגים המנויים בהמשך סעיף 28, אשר אינם מענייננו); אם התשובה לכך היא בשלילה – יועבר ההפסד לשנים הבאות ויקוזז בהתאם לקבוע בסעיף 28(ב). נקל להבחין אפוא כי נתיב הקיזוז למפרע, שבו מבקשים המשיבים לפסוע, מנותק הוא מהצומת החקוק בסעיף 28. לשם הגשמת מבוקשם של המשיבים, נדרש שכתוב של שלט הכוונה זה – קרי הוספה של תנאי אל תוך סעיף 28(ב) שיבהיר כיצד יש לנהוג בהפסד באין אפשרות לקזזו נגד הכנסות באותה שנת מס – אימתי יש להעביר את ההפסד לאחור ואימתי יש להעבירו קדימה (השוו: פסקה 28 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור; פסקה 19 לחוות דעתו של חברי השופט נ' הנדל בפסק הדין). זאת ועוד, ניתן להניח בזהירות כי הנסיבות שבהן לא תהיינה לנישום הכנסות ישנות שניתן יהיה לקזז את ההפסד המאוחר מולן – אינן שכיחות. משמעות עמדת המשיבים, אם כן, היא כי המנגנון שאותו קבע המחוקק מפורשות בסעיף 28(ב) עלול לחול רק במקרים שבהם בית המשפט לא מצא לנכון להתיר קיזוז לאחור.

5. לא זו אף זו, בבחינת תכליתו של הסדר הקיזוז הקבוע בסעיף 28 לפקודה, יש לתת את הדעת להיסטוריה החקיקתית הנוגעת אליו, ובפרט לתיקונים אשר נערכו בפקודה במרוצת השנים (ראו והשוו: דנ"א 5783/14 צמח נ' אל על נתיבי אויר לישראל בע"מ, פסקה 52 לפסק דיני (12.9.2017) (להלן: עניין צמח); בג"ץ 781/15 ארד-פנקס נ' הועדה לאישור הסכמים לנשיאת עוברים על פי חוק הסכמים לנשיאת עוברים (אישור הסכם ומעמד הילוד), התשנ"ו-1996, פסקה 36 לפסק דיני (3.8.2017) (להלן: עניין ארד-פנקס); בג"ץ 6637/16 לוונשטיין לוי נ' מדינת ישראל, פסקה 17 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (18.4.2017); ע"א 535/01 שופרסל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור מרכז, פ"ד ס(2) 11, 20 (2005)). מאחר שחברתי הנשיאה מ' נאור נדרשה לסוגיה זו בהרחבה (ראו פסקות 29-33 לחוות דעתה), אוסיף ואתמקד אך בתיקון שנערך בסעיף 28 לפקודה לפני כעשור (ראו חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2007, ס"ח 52 (תיקון עקיף של סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש])). אמחיש את הנסיבות שבהן עוסק תיקון זה באמצעות דוגמה קצרה. טלו נישומה אשר פותחת עסק בשנה מסוימת. בשנת הפתיחה, לעסק הכנסות בסך של 100 ש"ח, אלא שבשנה שלאחריו סופג העסק הפסדים בסך של 200 ש"ח, ובעקבות זאת מחליטה הנישומה על סגירתו. על פי החוק טרם תיקונו, היה עליה לשאת עימה הפסד זה קדימה, בתקווה שיזדמן לה לקזזו מול הכנסותיה העתידיות כעצמאית, כלומר מעסק או ממשלח יד (הכנסות החייבות במס לפי סעיף 2(1) לפקודה). ודוקו, אילו הייתה הנישומה פונה לעבוד כשכירה (כך שהכנסתה הייתה חייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה), היו הפסדים אלה יורדים לטמיון. בתקנו את סעיף 28(ב) לפקודה, ביקש המחוקק למנוע מצב זה, והתיר קיזוז הפסדים מעסק אף נגד הכנסה עתידית מעבודה, וזאת בהתקיים תנאים מסוימים (ראו דברי ההסבר לסעיפים 32(1) ו-39 להצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006, ה"ח הממשלה 16, 48-49 (הצעה לתיקון עקיף של סעיף 28(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש])). עינינו הרואות, אם כן, כי המחוקק נתן דעתו לנסיבות שבהן עשוי נישום להיות עם "יתרת זכות" אשר אותה לא יוכל לקזז בעתיד. ברי כי ניתן היה בנקל לפתור מצב זה אילו היה הדין הישראלי מתיר קיזוז למפרע, אלא שהמחוקק ביכר להרחיב את אפשרות הקיזוז מול הכנסות עתידיות (ראו והשוו: עניין צמח, פסקאות 58-59 לפסק דיני).

6. מסקנתי מהמקובץ היא כי הפרשנות המוצעת על ידי המשיבים חורגת מגבולות לשון הפקודה, ואינה דרה בכפיפה אחת עם תכליתה. משום כך, נוגדת היא את כללי הפרשנות בדין הישראלי, אשר כידוע חולשים אף על דיני המיסים (ראו: פסקה 20

לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור; פסקה כב לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בפסק הדין; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75-76 (1985); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 425 (1997)). בנסיבות אלו, אינני סבור שיש סג' לחזקה הפרשנית בדבר הטבה עם הנישום, או לגישה המרחיבה להתרת קיזוז הפסדים שאליהן נדרש חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בפסק הדין (ראו פסקה קט לחוות דעתו), משאלו נסותרות על ידי כללי הפרשנות.

שיקולי ודאות

7. אין לכחד כי במבט ראשון על נסיבות המקרה שלפנינו, הותרת המשיבים עם "יתרת זכות" מול רשויות המס, אשר לא ניתן להבטיח כי תתאזן בעתיד, נחזית כתוצאה בלתי צודקת. במובן זה, הצעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין, אשר מבקשת לקזז בין ההכנסה מהגניבה לבין ההוצאה הכרוכה בהחזרתה, ובכך להביא לכלל סיום את היבטיהן המיסויים של צמד הפרשות העגומות שבהן עסקינן – שובת לב היא. ואולם חוששני כי תוצאה זו, בפרפרזה על המימרה הידועה שאותה אף הזכירה חברתי הנשיאה מ' נאור (ראו פסקה 48 לחוות דעתה), עשויה ליצור תקדים בלתי רצוי אך בשל נסיבות עובדתיות מורכבות וקשות.

8. חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין ער לכך שהחלת התוצאה המוצעת על ידיו על נישומים נוספים עשויה לעורר קשיים, ועל כן מדגיש הוא כי יש להתיר קיזוז למפרע אך במשורה, ובשים לב לנסיבות כל מקרה (ראו פסקות קח-קיב לחוות דעתו בפסק הדין). זאת ועוד, בנסיבות ענייננו מצא חברי להגביל את היקף הקיזוז למחצית ההפסד. בכך דומה כי יצר חברי מבחן דו-שלבי, שהפעלתו תידרש כל אימת שמבקש נישום לערוך קיזוז למפרע: תחילה, תיבחן השאלה אם מן הצדק להתיר קיזוז למפרע; ובהינתן תשובה חיובית לכך – תיבחן שאלת ה"אשם התורם", שעל פיה ייקבע היקף הקיזוז (ראו פסקה קיג לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בפסק הדין). כשלעצמי, סבורני כי מבחן מורכב זה, אשר מחייב לשקול כל מקרה על פי נסיבותיו, מעיד על נקודת תורפה ניכרת בגישת דעת הרוב בפסק הדין – היא חוסר הוודאות שתיווצר בשל ההלכה שנפסקה, והעלויות הגבוהות שייתלוו אליה. וארחיב.

9. במישור התורת-משפטי, משקפת ההכרעה בין הדעות החולקות בדיון נוסף זה ברירה טיפוסית בין כללים, קרי נורמות אשר נקבעות טרם מעשה ומאופיינות במידה גבוהה של מסוימות; לבין סטנדרטים, המעוצבים כרקמה פתוחה ומותירים שיקול דעת לגורם המכריע לאחר מעשה (ראו באופן כללי: Kathleen M. Sullivan, *The Supreme Court Term 1991—Foreword: The Justices of Rules and Standards*, 106 HARV. L. REV. (1992) 22 (להלן: Sullivan); Louis Kaplow, *Rules Versus Standards: An Economic Analysis*, 42 DUKE L.J. 557 (1992); Duncan Kennedy, *Form and Substance in Private Law Adjudication*, 89 HARV. L. REV. 1685 (1976); אוריאל פרוקצ'יה "כללים וסטנדרטים בספר הברית – תמרור אזהרה לחקיקה בעידן המודרני" מחקרי משפט כו 661 (2010); מנחם מאוטנר "כללים וסטנדרטים בחקיקה האזרחית החדשה" משפטים יז 321 (1988) (להלן: מאוטנר). לשימוש בהבחנה זו בפסיקת בית משפט זה ראו למשל: בג"ץ 1892/14 האגודה לזכויות האזרח בישראל נ' השר לביטחון פנים, פסק דינו של חברי השופט ח' מלצר (13.6.2017); ע"מ 867/11 עיריית תל אביב-יפו נ' אי.בי.סי ניהול ואחזקה בע"מ, פסקה 17 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (28.12.2014). ככלל, נהוג לסבור כי הבחירה בכלל עדיפה כאשר ניתן, בעלויות סבירות, להגדיר את הנורמה ברמת דיוק גבוהה מראש, ובנסיבות שבהן ישנו ערך רב לוודאות המשפטית וליכולת התכנון של הפרטים המושפעים מהנורמה (השוו: מאוטנר, עמ' 329-328; Sullivan, עמ' 62-63, 66; Kyle D. Logue, *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance*, 25 VA. TAX REV. 339, 365 (Logue: להלן)).

10. בית משפט זה עמד לא אחת על חיוניותה של הוודאות המשפטית כדיני המיסים, אשר מקלה על גביית המס ומייעלת אותה, חוסכת את הצורך בהתדיינות משפטיות ומאפשרת הן לנישומים לכלכל את צעדיהם בתבונה, והן לרשויות השלטון לחזות את היקף הגבייה הצפויה (ראו והשוו: ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 53 (10.5.2016); ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פסקות 32-33 (13.10.2015); דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ, פסקה 60 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (14.7.2011); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 34 (28.5.2008); ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומות מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (22.8.2007); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 18-19 (2008) (להלן: אדרעי); יוסף גרוס דיני המס החדשים 8-9 (מהדורה שלישית, 2003) (להלן: גרוס)). אין זה פלא אפוא כי דיני המיסים, על החשיבות הניכרת המיוחסת בהם לוודאות, מעוצבים ברובם המכריע כמערכת מסועפת של כללים (ראו: Logue, עמ' 363; David A. Weisbach, *Formalism in the Tax Law*, 66 U. CHI. L. REV. 860, 860 (1999) (להלן: Weisbach)).

Weisbach)). יוער, לצד זאת, כי בשל החשש שמערך של כללים צפויים ומוכתבים מראש יאפשר התחמקות בלתי ראויה של נישומים מנטל המס, מקובל להוסיף ולכלול בדין הוראות סל, אשר מעוצבות כסטנדרט ומקנות לרשויות המס ולבתי המשפט יכולת להפעיל את שיקול דעתם בדיעבד ובכך "לתפוס ברשתם" נישומים נוספים (ראו: Logue, עמ' 366-368; Weisbach). ביטוי לגישה זו בדיני מס ההכנסה הישראלים מצוי למשל בסעיף 86 לפקודה, אשר מסמיך את פקיד השומה להגדיר עסקה כ"מלאכותית" ולהתעלם ממנה לצורכי שומה (לדיון ראו למשל: ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (11.11.2015); ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4 (30.1.2006); אהרן נמדר מס הכנסה 55-56 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 209-257 (1990)). ברם, היגיון זה ממילא אינו מתקיים בענייננו, שבו נועד הסטנדרט המוצע להיטיב עם נישומים ולא למנוע תכנוני מס בלתי רצויים; אדרבה, התרת קיזוז למפרע תוך קביעת קווים מנחים עמומים עלולה אך להגביר את השימוש באמצעים בלתי כשרים לשם התחמקות מתשלום מס.

אטעים כי אינני מוצא שניתן לשכך את החשש מפני הפגיעה בוודאות המשפטית באמצעות התחולה המצומצמת שביקשה דעת הרוב בפסק הדין להקנות להלכה שנפסקה (ראו פסקה קכג לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין). חוששני כי בהחלת גישה מצמצמת לאחר מעשה, בהיעדר אמות מידה ברורות ויציבות, ותוך שכל מקרה נשקל על פי נסיבותיו ושיקולי הצדק הראויים לו, לא יהיה כדי להכווין את התנהלותם של הנישומים לכתחילה, ולמנוע שטף פניות מצידם לרשויות המס על מנת להתיר להם קיזוז למפרע (ראו פסקה 47 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור).

11. כפי שהיטיבה להראות חברתי הנשיאה מ' נאור בסקירה המשווה המקיפה שערכה, נטייה זו להתוויית נורמות בתחום המיסים באמצעות כללים לא פסחה על דיני קיזוז המס במדינות הים. סקירה זו מלמדת כי בשיטות המשפט המעטות אשר מתירות קיזוז למפרע, נקבע הדבר באופן מפורש, תוך שהתנאים לכך נמנו בחוק ברחל בתך הקטנה (ראו פסקות 34-35 לחוות דעתה). בכך ניכרת אפוא הבחנה נוספת בין ההסדרים המקובלים במדינות העולם, אשר מעוגנים בחקיקה ראשית, לבין זה אשר נקבע בפסק הדין, על דרך של "חקיקה שיפוטית". כחברתי, סבורני כי לנוכח מורכבותה הרבה של הסוגיה, אשר נלמדת בין היתר מקיומן של הגבלות שונות במשפט המשווה על אפשרות הקיזוז למפרע (לסקירת השיקולים המשפיעים על ההכרעה בדבר התרת קיזוז למפרע ראו פסקות 37-38 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור), מצוי המחוקק בעמדה עדיפה להכריע בה ולהתוות את הדרך הראויה ליישומה, תוך ניצול משאבי הידע

והכלים המוסדיים הייחודיים אשר עומדים לרשותו (השוו: עניין אדד-פנקס, פסקות 11-15 לפסק דיני וההפניות שם).

12. הנה כי כן, מהווה השימוש המוצע בסטנדרט יציר הפסיקה לשם ביצוע קיזוז למפרע, כמו גם לשם קביעת היקפו, חריגה מהנהוג בדיני המיסים ככלל, ומדיני הקיזוז במשפט המשווה בפרט. סטייה דו-רבדית זו – הן באופן עיצוב הנורמה והן בזהותו המוסדית של הגורם המעצב – עלולה לערער את עיקרון הוודאות המצוי בליבם של דיני המיסים.

שיקולי צדק

13. ביסוד דעת הרוב בפסק הדין מצויה השאיפה להגיע לתוצאה צודקת, בנסיבות אשר אין חולק כי יש בהן מידה לא מבוטלת של קושי וחריגות. לשיטתי, די בנימוקים המפורטים והבהירים שהוצגו בחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור, ובקשיים שעליהם הוספתי ועמדתי לאורך חוות דעתי שלי, על מנת לקבוע כי התרת קיזוז למפרע על דרך של "חקיקה שיפוטית" נעדרת יסוד מספק בדין. ואולם, משהושם דגש רב בהליך שלפנינו על החשש מפני הגעה לתוצאה שתגרום עוול למשיבים, אבקש להתייחס בקצרה אף להיבט זה.

14. אבהיר תחילה כי בשורש הסוגיה העומדת להכרעה לפנינו מצויה החלוקה שעורכים דיני מס ההכנסה בישראל לשנות מס (ראו הגדרת "שנת מס" בסעיף 1 לפקודה, וכן סעיף 6 לפקודה). לאור חלוקה זו, שיש בה מן השרירות, נקבעת שומת המס על בסיס שנתי, ונדרשת טכניקה של "הקבלה אנכית" על מנת לקזז בין הכנסות לבין הפסדים שאירעו בשנים נפרדות. כפי שציינה חברתי הנשיאה מ' נאור, שיטת החישוב השנתי היא בבחינת מוסכמה בינלאומית (ראו פסקה 15 לחוות דעתה), וזאת בשל ההכרח המעשי, הנובע מטעמים כלכליים ואדמיניסטרטיביים, לגבות את המס על פני תקופות זמן סדירות וקצובות (ראו: אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ראשון 797 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל ולזר); Lily L. Batchelder, *Taxing the Poor*: Income Averaging Reconsidered, 40 HARV. J. LEGIS. 395, 400 (2003) (להלן: Lee Anne Fennell & Kirk J. Stark, *Taxation over Time*, 59 TAX L. REV. 1, 27 (2005) (להלן: Fennell & Stark)).

אין לחדד, כי החיתוך השנתי הגס שעורכים דיני המס למהלך חייו הכלכליים של נישום מעורר מגוון עיוותים והשלכות בלתי רצויות, בהם גם קשיים באופן התמודדותה של המערכת עם תנודות בזרם הכנסתו של הנישום, ובפרט עם הפסדים (לכתיבה מכוונת בנושא זה ראו: William Vickrey, *Averaging of Income for Income-Tax Purposes*, 47 J. POL. ECON. 379 (1939). כן ראו: פסקות 15-16 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור; נמדד, עמ' 77-79; רפאל ולזר, עמ' 797-798, Batchelder; עמ' 399-404). הגם שניתן להתגבר על הקשיים הכרוכים בהפסדים על ידי נשיאתם על פני ציר הזמן וקיצוזם מול הכנסותיו של הנישום, ניתן להיווכח כי בשל שיקולי המדיניות הכרוכים בבחירה זו, מקובל ברחבי העולם להציב מגבלות שונות על קיצוז הפסדים מול הכנסות עתידיות, לא כל שכן על קיצוז למפרע (ראו ההפניות לאורך פסקות 35-36 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור). לנוכח תמונה מורכבת זו של שיקולים ואיזונים, יש להשקיף בהסתייגות מסוימת על השאיפה להגיע לשומה אשר משקפת באופן אמיתי ונאמן את חבויותיו של הנישום, שכן מערכת המס מושתתת מניה וביה על שומה שהיא בבחינת "אמת לשנתה", מעין תצלום בזק רגעי (snapshot בלעז – ראו Fennell & Stark, עמ' 2) – הא ותו לא.

15. משנדחתה, על דעת כלל חברי ההרכב בפסק הדין, טענת המשיבים לכך שהכנסתם אוינה עם החזרת הגניבה לידי הרשויות (ראו: פסקאות סב-עד לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין; פסקה 8 לחוות דעתו של חברי השופט נ' הנדל. וראו גם פסקה 43 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור בהליך זה), יש להישמר לדידי מפני הסתכלות "הוליסטית" על הגניבה והחזרתה כפעולה אחת נטולת משמעות כלכלית. לנוכח התפיסה המושרשת שעל-פיה עומדת כל שנת מס בפני עצמה (ראו למשל: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 47 (24.12.2014); ע"א 3266/08 טדן נ' פקיד שומה תל אביב 1, פסקה 9 (1.6.2011)), ומאחר שמושג ה"הכנסה" מושתת על תוספת לעושרו של הנישום (ראו: ע"א 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 7 (24.1.2005); אדרעי, עמ' 114-116) – סבורני כי תוצאה צודקת, המשקפת את דיני המס הנוהגים, תהא זו הנותנת ביטוי מובחן לכל תנודה בעושרו של הנישום – הן הכנסה והן הפסד – על-פני תקופות המס השונות; ולא תוצאה אשר עורכת מאזן כולל של תנודות אלה בדיעבד.

16. ומן הכלל אל הפרט – מאחר שהמשיבים נהנו מתוספת לעושרם בתקופה שבין מעשה הגניבה לבין החזרתו, יש לנהוג עימם כפי שנוהגת מערכת המס עם כל נישום, ולמסותם בתום תקופת המס שבה צמחה הכנסה זו. משהוחזרו כספי הגניבה בחלוף מספר שנים, פחת עושרם של המשיבים, ועל פי פסק הדין יש לראות בכך משום הפסד

בר-קייזו. אומנם, בנסיבותיהם הייחודיות של המשיבים נוצר תרחיש הנחזה לאבסורד, שלפיו נדרשו הם לשאת בתשלומי המס לאחר שכספי הגניבה הוחזרו. ואולם, אין זו אלא אשליה אופטית, שהרי עסקינן בשני אירועי מס שונים – הכנסה מזה והוצאה מזה – אשר התחוללו בתקופות מס שונות. פשיטא כי מועד גביית המס אינו מעלה ואינו מוריד לעניין זה, לא כל שכן כשזה התאחר אך בשל האופן הפסול שבו הושגה ההכנסה, אשר היה כרוך מטבעו בהסתרתה.

17. לשיטתי, אם כן, תוצאה אשר אינה מתירה קייזו למפרע שומרת על עיקרון ההגינות והשוויון, המצוי בשורשם של דיני המיסים (ראו: ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (23.1.2011); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקה כב(3) לפסק דינו של חברי השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין (5.6.2008); אדרעי, עמ' 21-22; גרוט, עמ' 6-7), ומבטיחה כי דינם של המשיבים שלפנינו יהיה זהה לזה של כל נישום אשר חווה תנודות בהכנסותיו לאורך זמן, ונאלץ לעיתים להמתין עד להזדמנות עתידית שבה יזדמן לו לקזז את הפסדי העבר. אינני מוצא כי בחיובם במס על הכנסותיהם, תוך שנשמרת להם הזכות לקזז את הפסדיהם בעתיד על פי סעיף 28(ב) לפקודה, יש משום עוול – ודאי לא במידה אשר מצדיקה סטייה מהבסיס המשפטי האיתן שעליו ניצבת עמדת המבקשים.

סוף דבר

18. בחוות דעתי זו עמדתי על שורת הטעמים השונים שבעטיים מצאתי להצטרף לעמדתה של חברתי הנשיאה מ' נאור ולקבל את הדיון הנוסף. יובהר, לצד זאת, כי את דעתי הבעתי אך ביחס להלכה אשר נקבעה בפסק הדין בדבר האפשרות להתיר קייזו למפרע. אין בכך משום נקיטת עמדה בדבר האפשרות העקרונית לקבוע הוראות בנושא זה בחקיקה ראשית, אשר ישקפו את עמדת המחוקק ואת תבונתם של אנשי ונשות המקצוע העומדים לרשותו, ויתוו באופן ברור את התנאים ואת האופן שבו נכון לאפשר לנישום לקזז את הפסדיו מול הכנסותיו הקודמות – אם בכלל. אדרבה, סבורני כי הקשיים שאותם מעוררים המקרים שלפנינו, והדעות השונות שהובעו לאורך ההליכים שהתנהלו בבית משפט זה, ראוי שיובילו לבחינה מחודשת של סוגיה נכבדה זו מצידה של הרשות המחוקקת (השוו: פסקות 49-50 לחוות דעתה של חברתי הנשיאה מ' נאור).

19. אשר על כן, דעתי כדעת חברתי הנשיאה מ' נאור כי דין הדיון הנוסף להתקבל.

המשנה לנשיאה (בדימ')

השופטת א' חיות:

אני מצטרפת בהסכמה לפסק דינה הבהיר והממצה של חברתי, הנשיאה מ' נאור ולכל טעמיה.

1. השאלה שהועמדה לדיון נוסף עניינה בפרשנות שיש לייחס לסעיף 28 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) בכל הנוגע לקיזוז הפסדים "לאחור", קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנות ההפסד. כפי שציינה חברתי, מוסכם על הכל כי סעיף 28 לפקודה אינו מתייחס לאפשרות של קיזוז הפסדים לאחור, אך דעת הרוב בפסק הדין נושא הדיון הנוסף גרסה כי מדובר בחסר הניתן להשלמה וכי מן הראוי להשלימו במקרים שעמדו לדיון שם על מנת "למנוע גרימת עוול לנישום" (פס' כ"ט לפסק דינו של המשנה לנשיאה (בדימוס) א' רובינשטיין). המכנה המשותף לשני המקרים שנדונו בפסק הדין הוא – "הפסד" שנגרם כתוצאה מהשבת כספי גניבה בגינם חויבו המשיבים במס על פי העיקרון כי גם הכנסות בלתי חוקיות חייבות במס. אך משהושבו הכספים לא אפשרו המבקשים את קיזוזם לאחור כהפסד כנגד הכנסותיהם בשנות המס שבהם בוצעו הגניבות. עמדת המבקשים בהקשר זה נסמכה על התפיסה שנהגה עד פסק הדין נושא הדיון הנוסף, ולפיה ההסדר הנורמטיבי הקבוע בסעיף 28 לפקודה הוא "הסדר שלילי" המאפשר קיזוז הפסדים באותה שנת מס וכן בשנות המס שלאחריה, אך אינו מאפשר קיזוז הפסדים לאחור.

2. חברתי הנשיאה העלתה בשולי פסק דינה השגות באשר לעצם סיווגה של הכנסה מגניבות כהכנסה מ"עסק", והיא הוסיפה וציינה כי ראוי היה לסווג הכנסות אלה כהכנסות ממקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה. חברתי הוסיפה וציינה כי אילו כך סווגו אותן הכנסות כי אז לכל היותר ניתן היה לנכות את סכומי ההשבה כנגד הכנסות באותה שנת מס שבה הושבו הכספים, וסוגיית קיזוז "ההפסד" לאחור כלל לא הייתה מתעוררת (פס' 46 לחוות הדעת). אך סוגיית הסיווג של ההכנסות האמורות לא עמדה לדיון נוסף ועל כן נותרו דברים אלה בגדר הערות בלבד. להערות אלה אני מצטרפת. כמו כן אני מצטרפת לדברי חברתי תחת הכותרת "שיקולי צדק" שאותם האירה בהקשר זה בהיבט רחב ומקיף.

3. אך גם אם אניח לצורך הדיון, ואין זו עמדתי, כי שיקולי הצדק תומכים כולם במסקנה שאליה הגיעה דעת הרוב בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, וכי קיזוז ההפסד לאחר נדרש במקרים שנדונו שם על מנת למנוע "עוול פיסקלי", אין בטעם זה לבדו כדי להצדיק את השימוש בכלי הפרשני המאפשר מילוי חסר בדבר חקיקה. עמד על כך פרופ' ברק בציינו כי:

"הלגיטימיות של מילוי חסר על-ידי השופט מבוססת על כך, שהשופט משלים את שהמחוקק עצמו החסיר על-פי מדיניותו של המחוקק עצמו. לא את השקפת עולמו שלו מגשים השופט, אלא את השקפת עולמו של המחוקק. לגיטימיות זו אינה משתרעת על תיקון החוק כדי להגשים מדיניות רצויה או טובה, אך שאינה מדיניותו של המחוקק עצמו. שופט אינו רשאי לקבוע "חסר" בחוק רק משום שההסדר הקיים נראה לו בלתי צודק (ההדגשה אינה במקור - א.ח.), שכן חסר לא נקבע על פי עמדתו הסובייקטיבית של השופט, אלא על פי 'המצב האובייקטיבי' של דבר החקיקה" (ראה: אהרן ברק פרשנות במשפט כך ראשון – תורת הפרשנות הכללית 461-462 (1992)).

בענייננו, כפי שהיטיבה חברתי לנמק, סעיף 28 לפקודה קובע הסדר נורמטיבי מפורט ביותר לקיזוז הפסדים, הכולל מגבלות על אפשרות הקיזוז בהיבטים שונים הנוגעים לסוג ההפסדים שניתן לקזז, לאופי ההפסד, לסוג ההכנסות שכנגדן ניתן לקזז הפסדים וכן לעיתוי הקיזוז. הסדר מפורט זה וכן תכליתו של ההסדר, מיקומו הנורמטיבי בפקודה וההיסטוריה החקיקתית שלו, כל אלה מוליכים אל המסקנה כי אין מדובר בהסדר חסר אלא בהסדר שלם אשר ביקש להוציא מכלל קיזוז ההפסדים את האפשרות של קיזוז לאחר.

4. לכך יש להוסיף כי האופן שבו ראו שופטי הרוב להשלים את החסר הקיים לגישתם בסעיף 28 לעניין קיזוז ההפסד לאחר, מעורר אף הוא קשיים לא מבוטלים. על קשיים אלה עמד חברי השופט נ' הנדל בדעת המיעוט שם והם נוגעים, בין היתר, לשיעור הקיזוז (שופטי הרוב סברו כי יש לקזז רק 50% מן ההפסד), לתקופת הקיזוז המקסימלית, ולנסיבות המיוחדות שבהן יש לאפשר אותו. קשיים אלה ממחישים היטב את מורכבות הסוגיה ואת העובדה כי הפיתרון שאימצו שופטי הרוב אף הוא אינו נותן מענה שלם לעניין קיזוז הפסדים לאחר – אפילו אניח כי השלמה כזו אכן נדרשת לסעיף 28 לפקודה וכאמור אין זו דעתי. משכך, ובהינתן ההשלכות מרחיקות הלכת שיש לפרשנות זו לעומת המדיניות הפיסקאלית שנהגה בישראל עד כה והגישות השונות הנקוטות בעולם בהקשר זה, נראה לי כי אין מקום ל"חקיקה השיפוטית" שביצעו שופטי הרוב בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, וכי מן הראוי להותיר מלאכה זו

למחוקק. יפים בהקשר זה דבריו של פרופ' ברק במאמרו על חקיקה שיפוטית (אהרן ברק "חקיקה שיפוטית" משפטים יג 25, 70 (1983)):

[...] שיקולים סבוכים של מדיניות כלכלית או חברתית, הדורשים לעתים מומחיות ומידע, ואשר עשויים לחייב הנחת הנחות והיפותזות שהן מצדן מחייבות הנחות נוספות, רצוי לה לרשות השופטת להיזהר מהפעלתם. הדרך הבטוחה תהיה להשאיר את הסוגיה לחקיקתה של הרשות המחוקקת עצמה.

מטעמים אלה כולם אני מצטרפת, כאמור, לפסק דינה של חברתי, הנשיאה מ' נאור ולמסקנה שאליה הגיעה לפיה יש לקבל את הדיון הנוסף.

ש ו פ ט ת

השופט נ' טולברג:

1. בפסק הדין מושא הדיון הנוסף אמרתי, כי "דינו של שעטנז – משפט כִּלְאִים". השעטנז הוא גניבה שהיתה להכנסה; משפט הפלאים הוא להתיר את ניכויים של כספי הגניבה שהשיבו הגנבים לקורבנותיהם במסגרת המשפט הפלילי – כהוצאה בייצור הכנסה – במסגרת הליכים משפטיים אזרחיים על-פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. שבתי לעיין בנושא בגדרי השאלה שתחמה את הדיון הנוסף, ומסקנתי היא שעמדתה של חברתי, הנשיאה מ' נאור – כדעתו של חברי, השופט נ' הנדל, בפסק הדין הנ"ל – נכונה. בגד הפלאים שנתפר בפסק הדין מושא הדיון הנוסף אינו הולם את מידותיו של החוק.

2. אדם גזל מיליון שקלים; בחלוף שנה, השיב את הגזילה אשר גזל; עוד שנה חלפה, ופקיד השומה הטיל עליו לשלם מס הכנסה בגין כספי הגזילה. אותו אדם נשא בעונש של מאסר ותשלום קנס. זהו, בתמצית, מצב העניינים שהיה עלינו להלבישו מחלצות של משפט והגדרות של דין. החליפה שתפר חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין, מעשה אומן, לפיה הגזילה היא הכנסה, ההשבה היא הפסד, והמס צריך להיגזר על-פי דיני קיזוז ההפסדים – לא תאמה כל צרכה את המחותנים, בשל העדר אפשרות מפורשת בדין החרות לקזז הפסדים 'לאחור'; חברי, המשנה לנשיאה, תפר חליפה נוספת, התאים את דיני קיזוז ההפסדים למידותיה של הסיטואציה, והגיע למסקנה שניתן לקזז אחורנית את ההפסד-בדמות-השבת-הגזילה. למסקנתו האחרונה הסכמתי גם אני באותו פסק דין, מתוך תפיסה כי מצב הדברים כהווייתו מחייב להימנע

מחיובו של אדם שגנב כספים – נשא בעונש של מאסר ממושך וקנס משמעותי, והשיב את כספי הגניבה – בתשלום סכום שומת המס במלואו, בהתעלם למעשה מהחזרת כספי הגניבה.

3. הדיון הנוסף שלפנינו אינו עוסק עוד בשאלה, באילו עקרונות של משפט עלינו להמשיג את הסיטואציה. הוא עוסק רק באותה חליפה מיוחדת שהתאמנו לה – הקיזוז אחרוני. הדיון הנוסף תוחם לשאלה "אם ניתן לקזז הפסדים 'לאחור', קרי כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד". הוא הצריך ליבון ועיון בדיני קיזוז ההפסדים מנקודת מבט כללית ורחבה. פרספקטיבה זו הניעה אותי למסקנה שאיני יכול עוד להסכים עם מסקנתו האמורה של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בפסק הדין, חרף נימוקיו, והגם שהלך בעקבי פרופ' י"מ אדרעי שהסביר היטב את גישתו במאמרו הנזכר שם. בחינה ממוקדת של הסדר קיזוז ההפסדים שבפקודת מס הכנסה ועיון בתכליותיו, הביאוני למסקנה כי דיני הקיזוז אכן אינם מאפשרים לתפור אותה חליפה שתפר חברי. ממכלול הטעמים שעליהם עמדה חברתי הנשיאה מ' נאור בחוות דעתה היסודית – בראש ובראשונה, מן העיון בלשון החוק המלמד כי לפנינו במובהק הסדר שלילי – הריני מצטרף לחוות דעתה, לפיה התשובה לשאלה שלגביה ניתן הדיון הנוסף, היא בשלילה.

4. התוצאה אינה טובה; אין כאן מס אמת. אדם נאלץ לשלם מס על מה שאינו בידו בסיטואציה הנתונה. ברם, תוצאה זו נגזרת משיטת החישוב השנתי שבבסיס דיני המס בישראל, שלצד תכליותיה ויתרונותיה, גורמת מצדה לעיוותי מס שונים. מן הראוי לצמצם ככל האפשר את התרחשותם, ואולם משעה שהכרנו ברווחי הגניבה כהכנסה, והגדרנו את השבתם כהפסד, אין מנוס מן הקביעה שהפסד זה יכול להתקזז במבט צופה פני עתיד, בשנים הבאות; אך הקיזוז לא יעשה על שנים עברו.

5. יתכן, אם כן, שהיה ראוי לתפור למידותיו של המקרה חליפה אחרת, שתצילנו מן המצר. ברם, מבחינה מעשית אפשרות זו אינה פתוחה בפנינו עוד, שעה שהדיון הנוסף הוגבל לסוגיית הקיזוז לאחור, ולאחר שהשבנו על השאלה שנשאלה את אשר השבנו. עם זאת אבקש להציע כיוון ראשוני, ניצנים של מחשבה, שאולי ניתן יהיה לפתחה בעתיד. דומני כי הקושי המרכזי שבתיק הזה, תחושת העוול שנגרם, מקורה לא בדיני הקיזוז אלא בהתנהלותו של פקיד השומה, אשר הטיל את השומה על הנישומים על אף שבעשותו כן, באותה שעה, כבר ידע שהשיבו את הגניבה. פסק הדין, ובעקבותיו הדיון הנוסף, מתמקדים בזכותו של הנישום לקזז את הפסדיו. התשובה השלילית שאנו משיבים על שאלה זו, מבוססת בין היתר על תכליות של ודאות מיסויית, שלא לפתוח

פתח לפתיחה מחדש של שומות עבר בגין הפסדים בעתיד. אם, לעומת זאת, נמקד את מבטנו בחובתו של פקיד השומה להפעיל את סמכותו בהגינות, יתכן שנגיע לתוצאה שונה (וראו פסקה ב לחוות דעתו של חברי המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין בדיון נוסף זה). דבר אחד הוא שלא להתיר קיזוז לאחור, שלא לפתוח שומות מחדש; דבר אחר הוא שפקיד השומה מטיל שומה על נישום ביודעו שכבר הפסיד הפסדים, אך בהתעלמות דווקנית מהם – משום שנוצרו בשנת מס מאוחרת.

6. יתכן, אם כן, שיש מקום לקבוע שעל אף שמנגנון קיזוז ההפסדים אינו מאפשר קיזוז לאחור, הרי שבמצבים מסוימים, כאשר פקיד השומה מטיל שומה בשלב מאוחר, כשידוע לו על הפסד שארע, יהא זה חוסר תום לב מצדו. ביחס לענייננו, כאשר לפקיד השומה נודע על אירוע של גניבה – ובד בבד נודע לו שהגניבה הושבה, הרי שהטלת מס על אותה גניבה עשויה להיות בלתי ראויה, וכמוה, אולי, כשימוש בסמכות מינהלית בחוסר תום לב. כלומר, יש להשקיף על הסיטואציה לא מצדו של הנישום (שאינו יכול לקזז את הפסדו), אלא מצדו של פקיד השומה (המודע להפסד זה). הלכה ותיקה בדיני המס גורסת כי כאשר נודעו עובדות חדשות בעת הדיון המשפטי בשומה, "אין טעם להסיח דעתנו מידיעתנו דהיום ולעשות כאילו עדיין מגששים אנו באפלה" (ע"א 600/75 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד לא(2) 763, 766 (1977)). יש יסוד לדעה שחובה מעין זו מוטלת גם על פקיד השומה. עליו להטיל על הנישום מס אמת, לפי מיטב ידיעתו ושיפוטו. אל לו להסתתר מאחורי שיטת החישוב השנתית שבדיני המס, שעלולה לגרום לעיוותים בדיעבד, באופן שיוצר עיוות ביודעין מלכתחילה.

7. מחשבה זו, כאמור, עניינה לעתיד לבוא, ולא לענייננו-שלנו. בו, כאמור, איני רואה מנוס מלשנות מעמדתי שבראשונה, ולהצטרף לעמדתה של חברתי, הנשיאה מ' נאור – לפיה דין העתירה לדיון נוסף להתקבל.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

אני מצטרף בהסכמה לפסק דינה המקיף והממצה של חברתי, הנשיאה מ' נאור, ולמסקנה אליה הגיעה לפיה דין העתירה לדיון נוסף להתקבל. כמו חברתי, גם אני סבור כי המשיבים אינם יכולים לקזז ל'אחור' את ההפסדים כנגד הכנסות שהופקו בשנות מס שקדמו לשנת ההפסד.

בצד האמור לעיל, ובשל חשיבותה של הסוגיה העומדת לפתחנו, השלכותיה, ונסיבות המקרה בו אנו דנים – מצטרף אני גם להערותיו של חברי, השופט נ' סולברג (בפיסקה 6 לחוות דעתו), באשר לחוסר תום לב שעלול להתעורר בהטלת שומה בשלב מאוחר, באופן שעשוי ליצור עיוות.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

מהנימוקים שפרטתי בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, עליהם נוספים דברי הנשיאה מ' נאור, בחוות דעתה – סבורני כי דין העתירה לדיון נוסף להתקבל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של הנשיאה מ' נאור.

ניתן היום, כ"א באלול התשע"ז (12.9.2017).

המשנה לנשיאה (בדימ')

המשנה לנשיאה (בדימ')

ה נ ש י א ה

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט