

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.  
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 654 יום ה' 7 במרץ 2013

השבוע בגיליון

הליך ניסיוני של רשות המיסים: פתיחת משרדי שומה בשעות אחר הצהריים // עימות חריף בוועדת הכספים בסוגיית מיסוי מענקי עידוד לרופאים בפריפריה

עדכונים מהשטח

האם ניתן לעקל מסגרת אשראי בחשבון עובר ושב?

תאמר

פסיקה

מ"ה – ביהמ"ש: פתיחת שומה – רק במקרים חריגים ומיוחדים //  
שבח – פטור מס שבח בגין הכנסה פירותית יינתן כנגד אישור פקיד שומה //  
מ"ה – אי הכרה בהפסדי הון של הפועל תל אביב (רפאל עגיב) //

חקלאי "גידל" חשבונות פיקטיביות // מס הכנסה שלילי – גם לעצמאיים ? //  
ביקורות של רשות המיסים באילת // יום המעשים הטובים של פ"ש י-ס 3

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הליך ניסיוני של רשות המיסים: פתיחת משרדי שומה בשעות אחר הצהריים

◆ לפיכך, החל מיום ראשון ה- 10.3.13 מחלקות לתיאומי מס והחזרי מס במשרדי השומה: ירושלים 3, תל אביב 5, באר שבע וחيفا, יהיו פתוחים לקבלת קהל גם בימי ראשון בין השעות 15:00 ל-18:00.

◆ כמו כן, יהיו פתוחים לקבלת קהל מוקדי הטיפול הראשוני בקרית הממשלה בתל אביב וברח' כנפי נשרים 66 בירושלים, בהם ניתן יהיה למסור דוחות / מסמכים / מכתבים / מש"חים, לקבל טפסים וחומרי הסברה ועוד.

◆ ההפעלה הניסיונית הנ"ל אמורה להימשך עד ליום ראשון ה- 14.4.13 (כולל), ובסיומה יוסקו מסקנות לגבי המשך הפעילות והיקפה.

◆ ביום 3.3.13 הודיע דן פלד, סמנכ"ל בכיר שירות לקוחות ברשות המיסים, ללשכות המייצגים, על: שינויים בשעות קבלת קהל במשרדי השומה ירושלים 3, תל אביב 5, באר שבע וחيفا, ובמוקדי הטיפול הראשוני בקרית הממשלה בת"א ובירושלים.

◆ עפ"י ההודעה, במסגרת בחינת הדרכים לשיפור ויעול השירות הניתן ללקוחותיה, עורכת רשות המיסים הליך ניסיוני של פתיחת משרדי השומה בשעות אחר הצהריים גם בימי ראשון וזאת בנוסף לימי שני ורביעי, בהם מתקיימת קבלת קהל בשעות אלה.

עימות חריף בוועדת הכספים בסוגיית מיסוי מענקי עידוד לרופאים בפריפריה

בשום אופן זה לא יכול להיות מס רגיל על הכנסה...".

◆ היו"ר גפני הציג את החלופות שהוצעו ע"י הוועדה לפתרון המשבר: "הצעה 1- שרשות המיסים תתייחס לכסף הזה כמו אל רווח הון שבמקום 48% יהיה 20% - 25%. זה הדבר הכי ריאלי ומתקבל. הצעה 2 - שההסתדרות הרפואית תעתור לבית המשפט נגד הפרת ההסכם והצעה 3 - הנחת הצעת חוק שתקבע שהכספים הם כמו מלגות שלא ניתן למסות". הוא הביע תסכול רב על-כך שרשות המיסים לא באה עם הצעה קונקרטית.

◆ מדבריה של נציגת רשות המיסים בדיון, עו"ד מירי כהן מהמחלקה המשפטית ברשות, עלה, כי הרשות טרם החליטה לאמץ את ההצעות של הוועדה.

◆ ביום 5.3.13 פרץ עימות חריף בוועדת הכספים בין יו"ר ועדת הכספים, ח"כ משה גפני (יהדות התורה) לרשות המיסים, במהלך דיון על כוונת הרשות למסות מענקי עידוד שנועדו לעודד מעבר רופאים מהמרכז לפריפריה בשיעור של 48% מס.

◆ יו"ר ועדת הכספים, הביע תרעומת על היעדרותו של מנהל רשות המיסים מהדיון ועל-כך שנציגי הרשות לא הביאו כל הצעה "לפתרון אמיתי של המשבר ומסרבים לראות במענקים כסכומים הפטורים ממס או כרווחי הון עליהם חלים שיעורי מס נמוכים בהרבה, בין 20% ל-25%".

◆ היו"ר גפני הודיע שבכוונתו לקדם הצעת חוק שתקבע שהמענקים יוכרו כמלגות, אותן לא ניתן למסות ואמר להודיע לאנשי הרשות, כי: "... כולם מבינים שמדובר בפיקוח נפש במלוא מובן המילה ושצריך לקדם ולשפר את הרפואה בפריפריה ...



**האם ניתן לעקל מסגרת אשראי בחשבון עובר ושב? \***  
 פרופ' רות פלאטו-שנער, ראש המרכז לדיני בנקאות, מכללת נתניה;  
 ד"ר מיכל עופר צפוני, ראש מערך הקליניקות המשפטיות, מכללת נתניה

מידי את יתרת מסגרת האשראי שעדיין לא נוצלה על ידי הלקוח, כך שלא יוכל עוד למשוך כספים מחשבונו הנמצא ביתרת חובה ויימנע ממנו להמשיך ולפעול בחשבונו כרגיל. בנק שלא יפעל כאמור יסתכן באחריות לפי סעיף 48 לחוק ההוצאה לפועל.

אמנם, סביר כי חייב מתווכס יפעל למנוע הפקדות כספים לזכות החשבון. אולם, היה ויופקדו בכל זאת, ישמשו כספים אלו לצמצום הדרגתי של יתרת החובה בחשבון עד לביטולה. אם וכאשר לא תיוותר עוד יתרת חובה, נכסי החייב שהועמדו כבטוחות להבטחת מסגרת האשראי, אם היו כאלה, ישוחררו מתפקידם זה ואפשר שהמעקל יוכל לשים ידו עליהם.

היה ותיווצר יתרת זכות בחשבון, היא תיתפס על ידי צו העיקול, בהתאם לסכומו. שונה המצב לגבי צו עיקול זמני, הניתן עוד בטרם התברורה של תביעה ולפעמים עוד בטרם הגשתה. בשלב זה אין בטחון כי פסק הדין יכריע לזכות התובע. העיקול הזמני עלול לגרום נזק רב לנתבע באם לבסוף תדחה התביעה נגדו. עיקול יתרת מסגרת האשראי הבלתי מנוצלת של הלקוח מהווה שיתוק מידי ומוחלט של כל הפעילות בחשבונו, ועלול להביא להתמוטטות הלקוח, ולא לשמירה על מערכת הנסיבות הקיימת, במיוחד כאשר מדובר בעסק. פרשת מחסני חשמל בע"מ (בפירוק) נגד בנק המזרחי המאוחד בע"מ היא דוגמה לכך. שם נפסק שביטול מסגרת האשראי על ידי הבנק באופן חד צדדי וללא הודעה מוקדמת, הביא להתמוטטות עסקי הלקוח. כתוצאה מכך חוייב הבנק לפצות את הלקוח במיליוני שקלים.

המסקנה המתבקשת הינה, כי כשמדובר בצו עיקול זמני אין לאפשר את עיקול המסגרת הבלתי מנוצלת של הלקוח. בשלב זה זכותו הקניינית של הנתבע גוברת על זכותו העתידית והבלתי וודאית של התובע. לכן יש לאפשר לנתבע להמשיך ולנהל את חשבונו כרגיל ולנצל במידת הצורך את מסגרת האשראי.

לסיכום, לגישתנו אין להכיר בעיקול זכותו של הלקוח על פי מסגרת האשראי. ספק אם זכות כזו ניתנת בכלל לעיקול, בהיותה זכות בעלת מאפיינים אישיים מובהקים שאינה ניתנת להעברה.

התפקיד של ביצוע צווי העיקול הוטל על הבנקים ללא רצונם והוא מעמיד אותם בתווך, בין חובתם כלפי לקוחותיהם לבין חובתם כלפי המעקל. דין ברור וחד משמעי בסוגיה זו ישרת את האינטרסים של כל הצדדים המעורבים.

\* רשימה זו היא תקציר של מאמרנו:

["עיקול מסגרות אשראי בחשבונות עובר ושב – הרהורים בטרם פסיקה מחודשת של בית המשפט העליון בסוגיה" מאזני משפט ח 93 \(תשע"ג\).](#)

פרקטיקה נפוצה בחשבונות עובר ושב של לקוחות פרטיים ועסקיים כאחת, היא שהבנק מאשר ללקוח מסגרת אשראי בחשבון, כך שהלקוח זכאי למשוך כספים למרות שחשבונו איננו ביתרת זכות, עד לגובה המסגרת. כאשר מוטל עיקול על זכות של החייב, הנושה המעקל נכנס בנעלי החייב. כשם שהחייב זכאי לממש את הזכות, כך גם הנושה. לפי כלל זה כפשוטו, כאשר מוטל עיקול על חשבון הלקוח, המעקל יכול לכאורה להיכנס בנעליו וכשם שהלקוח רשאי למשוך כספים מהחשבון, כך גם הנושה. תוצאת עיקול כזה היא הגדלת חובו של הלקוח לבנק עד למלוא סכום המסגרת (בכפוף לסכום הנקוב בצו העיקול), והעברת הכסף למעקל.

**בפרשת אלתיית בע"מ נ' בנק לאומי ישראל בע"מ**, עוד בשנות השמונים, פסק בית המשפט העליון שלא ניתן לעקל את זכותו של הלקוח לקבלת אשראי. אולם באותו מקרה לא אושרה ללקוח מסגרת אשראי והזכות לקבלת אשראי הותנתה בשיקול הדעת של הבנק לגבי כל משיכה ומשיכה. לכן נקבע כי ללקוח לא הייתה זכות קנויה לקבלת אשראי אלא רק ציפייה לכך, שאינה ניתנת לעיקול. הלכת אלתיית קבעה שכל עוד החשבון ביתרה שלילית, העיקול לא יתפוס כסף כלשהו בחשבון. כתוצאה מהלכת אלתיית נוצר מצב בו צווי עיקול רבים נכשלים ואינם מצליחים לתפוס כספים של הלקוח. יתירה מזו, חייבים מתווכסים מצליחים לחמוק מצווי העיקול באופן מכוון. הם ממשיכים לפעול בחשבון המעוקל כרגיל, להפקיד ואף למשוך ממנו כספים, שכן כל עוד נשמרת יתרת חובה, העיקול אינו תופס.

במטרה לפתור בעיה זו פסק בית המשפט המחוזי, בפסק דין חדשני, כי מסגרת אשראי ניתנת לעיקול עד לגובה הביטחונות שנמסרו לבנק להבטחת המסגרת (אלבס נ' בנק מזרחי טפחות בע"מ, ערעור הוגש לבית המשפט העליון).

דעתנו בנדון שונה. **אנו סבורות שלא ניתן לעקל מסגרות אשראי**. עם זאת, הבנק אינו יכול להשאר אדיש לעיקול, ובעניין זה יש להבחין בין צו עיקול שנועד לגביית חוב פסוק (כמו עיקול בהוצאה לפועל), לבין צו עיקול זמני.

עיקול לגביית חוב פסוק בהוצאה לפועל מוטל על נכסי חייב שחובו כבר הוכח ולמרות זאת הוא נמנע מלשלמו. במצב כזה, המשך ניהול החשבון באופן רגיל תוך הפקדת ומשיכת כספים באופן שוטף (בכפוף לשמירה על יתרת חובה) מאפשרת לחייבים לחמוק מעיקולים, מונעת אכיפה יעילה של פסקי דין, מביאה לזלזול בשלטון החוק ופוגעת בזכות הקניין של הנושה שזכותו אושרה בפסק דין סופי.

אנו מציעות לקבוע שהטלת צו עיקול לגביית חוב פסוק מהווה ארוע המחייב את הבנק לבטל באופן



העיתון המקצועי לענייני מסים

**ביהמ"ש: פתיחת שומה – רק במקרים חריגים ומיוחדים**  
 ע"מ 12-01-45057 אייזינגר נ' מנהל רשות המיסים  
 אמיר אבו ראזק, משפטן

### ביהמ"ש המחוזי בי-ם בפני כב' השופט דוד מינץ:

◆ **הלכה היא, כי סמכותו של המנהל הקבועה בסעיף 147 לפקודה לפתוח שומה "רגילה" תפורש בצמצום ויש להתירה רק במקרים חריגים ומיוחדים.** ברוח דומה נקבע, כי כאשר מבקש המנהל לעשות שימוש בסמכות זו לשם ביטול שומה שבהסכם עקב טעות, יש לפרש את הסמכות בצמצום ניכר עוד יותר, בשים לב למאפייניה הייחודיים של השומה שבהסכם כפשרה סופית לגבי חוב המס בעבר. בכירותו של המערער בחברה והיותו אחת ממייסדיה קיבלו ביטוי במספר האופציות שהוקצו לו ובעלות מימושן. ברם, מכמות האופציות ועלותן לא ניתן ללמוד כי עניינו הוחרג מעניינם של שאר העובדים בכל הנוגע לתחולת הרולינג ואופן מיסוי ההכנסות. בית המשפט הגיע למסקנה כי הרולינג משנת 2001 הוסיף לחול על המערער בעת חתימת ההסכם.

◆ לפיכך, קבע ביהמ"ש, קביעת המס החל על ההכנסה בשיעור של 44% על הרווח שעד ליום הקובע ושיעור של 32% על הרווח שמהיום הקובע נגד את הרולינג משנת 2001 לפיו סיווג ההכנסה היה הכנסת עבודה ששיעור המס שישולם בגינה הוא השיעור החל על הכנסת עבודה. ביהמ"ש מצא, כי יש רגליים של ממש לטענת המערער, כי הדעת נותנת שאין לדרוש מהנישום, כי יביא לידיעת פקיד השומה נתונים השייכים לו, וודאי שאין לראות בכך הטעיה המתגברת על אינטרס ההסתמכות וסופיות השומה ומהווה עילה לפתיחת ההסכם. ללא כל הטעיה מצד המערער בעניין הרולינג משנת 2001 וחרף תחולתו על ההכנסה הנדונה, אין די בקביעת שיעור המס שבהסכם בניגוד לרולינג כדי להצדיק את פתיחת השומה שבהסכם. עמדת רשות המיסים והנחיות היועץ המשפטי מחייבות את פקיד השומה, דווקא בתקופה של חוסר בהירות ומבלי להיוועץ בגורמים הרלוונטיים. אין לראות בעריכת ההסכם בניגוד להן, כשלעצמה, כדי להצדיק את תיקון הטעות ופתיחת השומה בהסכם. לא במקרים שכאלו התכוון בית המשפט בפסק הדין [בעניין מחלב \(ע"א 7726/10\)](#).

◆ בסופו של דבר קבע ביהמ"ש, כי חרף תחולת הרולינג משנת 2001 על הכנסת המערער וחרף עריכת הסכם השומה בניגוד להנחיות היועץ המשפטי של רשות המיסים, לא מתקיימות הנסיבות החריגות המצדיקות פתיחתו של הסכם השומה. תוצאה זו מתקבלת גם בשים לב לחשיבותו של עיקרון סופיות השומה והסתמכות המערער אשר פגיעה בה תביא להפחתה ניכרת בהכנסותיו.

#### **תוצאה:**

◆ הערער נתקבל

**ניתן ביום 26.2.2013**

**ב"כ המערער: עו"ד אליעזר צוקמן**  
**ב"כ המשיב: עו"ד ריצ'ארד סלאח**

◆ בשנת 2001 הוקצו למערער 700,000 אופציות לרכישת מניות חברת האם של חברתו. ביום 22.10.01 ניתן אישור של רשות המיסים להקצאת האופציות לעובדי החברה במסלול "ליד 102" שעל פיו כל רווח של העובדים מהאופציות שהוקצו להם על פי התוכנית או בגינה, יראה כהכנסת עבודה שהופקה בישראל וישולם בגינה המס המלא החל על הכנסת עבודה בישראל. ביום 07.12.06 נרכשה חברת האם על ידי חברת "נטוורק אפליינס אינק" אשר אימצה את האופציות שהוענקו לרכישת מניות חברת האם באופן שתהינה ניתנות למימוש למניותיה שלה. בהתאם לזאת, ביום 02.01.07 ניתן אישור רשות המיסים לפיו אימוץ האופציות על ידי החברה הרוכשת כאמור, לא יהווה אירוע מס ויישמר מסלול המיסוי לפיו הוענקו האופציות מלכתחילה. כמו כן הוסדר באישור, כי על הרווח מהמניות שמומשו מהאופציות ינוכה מס במקור ממשכורת. כך נקבע כי עובד שלא ימציא הצהרה כי ינהג לפי האישור, יראהו כמי שמכר את האופציות במועד רכישת החברה והוא יחויב במס במועד אימוץ האופציות על ידי החברה הרוכשת בגין מלוא התמורה בהתאם לסעיף 102 לפקודה. המערער לא נתן הסכמתו לרולינג זה ומימש את האופציות שהצמיחו לו רווחים בשנת 2006. ביום 29.01.2008 נחתם הסכם שומה לשנת המס 2006 בין המערער ובין פקיד שומה צפת במסגרתו חויבה ההכנסה ממימוש האופציות כהכנסה הונית מאופציות על נייר ערך זר ושיעור המס בגינה נקבע לפי שיעור משוקלל בין שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה ובין שיעורי המס המופחתים שבסעיף 91 לפקודה. אולם חרף ההסכם ולאחר שנערך למערער שימוע בדבר, המשיב הפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה והורה על תיקון השומה בהסכם והעמדתה בהתאם לקבוע ברולינג משנת 2001. על הטלת תוספת זו נסב הערער.

◆ לטענת המערער, המשיב עשה שימוש שלא כדין בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה. מנימוקי השומה גם לא נהיר מהו העיוות שבהסכם אותו מבקש המשיב לתקן בפתיחתו, מהי הטעות המשפטית שטעה פקיד שומה צפת בעריכת ההסכם עם המערער, או מהי החובה אותה הוא לא מילא. לבסוף טען כי אין לקבל את עמדת המשיב לפיה ההכנסה ממימוש כל האופציות הינה הכנסת עבודה.

◆ לטענת המשיב, החברה שהעסיקה את המערער ראתה בו כמי שקיבל אופציות כעובד שלה ואף הוא ראה עצמו ככזה. שהרולינג משנת 2001 חל על הכנסת המערער ממימוש האופציות ואין ביכולתו לסגת ממנו כיום. לבסוף נטען, כי יש למסות את הכנסת המערער ממימוש כל האופציות שהיו ברשותו ביום 07.12.06 כהכנסת עבודה עליה חלים שיעורי המס הרגילים החלים על הכנסת עבודה.

העיתון המקצועי לענייני מסים



**פטור מס שבח בגין הכנסה פירותית יינתן כנגד אישור פקיד שומה**  
 ו"ע 11-03-6292 רחוב פיירברג 12 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
 אמיר אבו ראזק, משפטן

שיפעיל את סמכותו, כפי שנעשה במקרה הנתון, היא הדרישה המהותית, בעוד הדרישה כי הדבר יעשה בדרך של אישור לפי סעיף 50 היא ההוראה הפרוצדוראלית. כאשר העוררת עצמה סבורה כי העסקה היא עסקה הוגנית שאינה חייבת במס לפי הפקודה, ולכן אינה מבקשת פטור מפקיד השומה, ברי כי ההוראה הפרוצדוראלית לא תתקיים. לא ניתן במקרים כאלו להתעלם מההוראה המהותית כי המשיב לא ימסה עסקה שפקיד השומה קבע שהיא פטורה. הסמכות המוקנית למנהל מס שבח היא, בין היתר, הסמכות לקבוע את הפטורים המותרים מהשבח. בעוד אין חולק, כי לאור הלכת חזן (ע"א 9412/03 + ע"א 10398/03) פקיד השומה הוא זה שגורש להכריע האם ההכנסה בגין מכירת מקרקעין היא פירותית או הוגנית, הרי שעצם מתן הפטור הוא בסמכותו של המשיב. לעמדת הועדה, מאחר שפקיד השומה הוא שסיווג את ההכנסה כפירותית, ואף הוציא שומה בהתאם לסיווג זה, לא ניתן לטעון כנגד סמכותו של המשיב.

♦ הועדה הוסיפה, כי אף אם שגה המשיב באופן הפעלת סמכותו, וזה אינו השלב לקבוע דבר בנוגע לשאלה זו, מדובר בשומה שהיא שגויה ולא בשומה שהוצאה בחוסר סמכות.

♦ **חבר הועדה, דן מרגליות**, חלק על דעתו של **כב' השופט אלטוביה** בכך שלמרות שהשתכנע, כי המשיב, מטעמיו שלו, כי העסקה פטורה ממס עדיין חלה עליו החובה לשום אותה בהתאם לשומתה העצמית של העוררת במקרה זה. בחוות דעתו הוסיף חבר הועדה מרגלית כי פקיד השומה ימשוך הערכתו למשך זמן או יכריע בסופו של דבר כי הינו חסר סמכות, והדבר יעורר שאלות של התיישנות בנוגע לשומות מס הכנסה ומס שבח. כב' השופט קבע כי הפירוט הנאות לדון בטענות מסוג זה הוא במסגרת הליכי בירור השומה לפי הפקודה, כאשר כל המידע הרלוונטי מונח לפני פקיד השומה והלה משתמש בידע ובמומחיות שלו לסיווג נאות של ההכנסה. לאור האמור, נקבע כי הליכי הערר יושעו עד תום בירור שומתה של העוררת וקבע את התיק לתזכורת פנימית בעוד חצי שנה.

♦ **רו"ח אליהו מונד** הביע הצטרפותו לדעתו של **כב' השופט אלטוביה** לעניין השעיית הליכי הערר עד תום בירור שומה של העוררת בפני פקיד השומה. הוא הוסיף, כי ההחלטה תועבר אל פקיד השומה מיד עם חתימתה והיא תיראה כמחייבת אותו לסיים את דיוניו בנושא ככל המוקדם.

#### תוצאה:

♦ הערר הוקפא עד תום בירור השומה בפני פקיד השומה.

**ניתן ביום 27.2.2013**

**ב"כ הצדדים: לא צויין**

♦ העוררת חתמה על חוזה למכר זכות בעלות בנכס. לאחר מכן הגישה דיווח אודות המכירה למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: "המשיב") ובמסגרתו הגישה שומה עצמית. המשיב לא קיבל את השומה העצמית והוציא לעוררת שומה המחייבת אותה במס בשיעור 40% משווי התמורה, ללא קביעת יום ושווי רכישה ומבלי להתיר ניכויים, עד להמצאת אישור מפקיד השומה לפי הוראות סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). בהתאם להוראות ביצוע של המשיב, הליכי הגבייה של השומה הוקפאו, כך משום שהמשיב ראה במכירה עסקה החייבת במס לפי הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ולא במס שבח. העוררת הגישה השגה על שומה זו אשר נדחתה ע"י המנהל, מכאן הערר.

♦ לטענת העוררת, שומת המשיב הוצאה בחוסר סמכות. לנישום קיימת זכות לפנות לפקיד השומה, לקבל אישור לפי סעיף 50 ולבקש הפטור. משלא עשה כן על המשיב לקבוע שומה בהתאם או בהתייחס להצהרתה. העוררת הוסיפה כי שיעור מס השבח שחל בעניינה הינו שיעור מס "היסטורי" מופחת, לפי הוראות סעיף 48א(ד)1 לחוק, מאחר שהמקרקעין נרכשו על ידה בשנת 1955.

♦ לטענת המשיב, פעילות החברה מגיעה כדי עסק או לחילופין כי יש לראות במכירה כחלק מהכנסותיה השוטפות של חברת האם.

**ועדת הערר בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בפני כב' השופט מגן אלטוביה, עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות ורו"ח אליהו מונד:**

♦ **כב' הש' מ. אלטוביה** - משסבור המשיב, כי העסקה חייבת במס פירותי רשאי הוא לדרוש, כי פקיד השומה יבחן את העסקה. רק כך מקיים מנהל מיסוי מקרקעין את דרישת סעיף 50(א) לפטור ממס שבח עסקאות החייבות במס על פי הפקודה. כמובן שאין לפרש את הדברים כאילו סעיף 50(א) גובר בכל מצב על סעיף 50(ב), באופן אשר הופך את סעיף 50(ב) לאות מתה. בסעיף 50(ב) חבויות למעשה שתי הוראות: הראשונה היא ההוראה הפרוצדוראלית כי הפטור ממס יינתן כנגד אישור פקיד השומה. השנייה היא ההוראה כי פקיד השומה הוא שיפעיל שיקול דעתו בסיווג העסקה כהוגנית או פירותית. הוראה זו, לטעמו של כב' השופט אלטוביה, אינה הוראה פרוצדוראלית, אלא מהותית. כב' השופט לא קיבל את טענת העוררת כי משעה שהיא עצמה לא פנתה לפקיד השומה בבקשת פטור לפי סעיף 50, המשיב כבול לקבל את שומתה העצמית. כאמור, הדרישה, כי פקיד השומה הוא





העיתון המקצועי לענייני מסים

## אי הכרה בהפסדי הון של הפועל תל אביב (רפאל עגיב)

ע"מ 1179-09 עגיב יעוץ וניהול נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו איננה אייזנברג, עו"ד

כל ההוצאות המשפטיות יצאו לשם שמירה על הקיים, ומכאן שיש לראות בהוצאה זו הוצאה פירותית המותרת בניכוי.

◆ המערערת ביקשה לנכות הוצאות מימון בסך 461,000 ש"ח בגין שנות המס שבערעור. לטענתה, כל הוצאות המימון שימשו למימון הפעילות העסקית השוטפת שלה. המשיב טוען, כי מרבית הוצאות המימון נובעות מריבית על כספי הלואות אשר שימשו את המערערת לצורך השקעות הוניות בחברות בנות, ולכן אין להתירן בניכוי מהכנסתה מעסק.

**בביהמ"ש המחוזי בתל אביב – כב' הש' יונה אטדגי:**

◆ **הפועל ת"א ושארפר** - המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח, כי השיק הנתבע והשקעותיה בקבוצה הם "חוב אבוד", במובן זה שהיא לא תוכל לגבות את השיק מחברת הפועל ת"א או שהיא לא תוכל להשיב את השקעותיה בה.

◆ **אי-תחרות** - המערערת מכרה לסיסטם את זכותה להתחרות עמה בתחום עיסוקה באמצעות רכישת חברות או גופים אחרים העוסקים באותו תחום. זכותה זו היא "נכס" במובן סעיף 88 לפקודה, והתמורה שהתקבלה בגין מכירתה הינה רווח הון.

◆ **ההפסדים מעסקאות מט"ח** - שאלת סיווג הרווחים וההפסדים בשל עסקאות בני"ע, כפירותיים או כהוויים, נדונה בפסקי דין רבים. מטרת המערערת, כפי שדווחו על ידה לרשם החברות אינן כוללות עיסוק במט"ח. אמנם, גם נישום, שהעיסוק בניירות ערך אינו בתחום עיסוקיו הרגילים, יכול שעסקאותיו בניירות הערך יעלו לכדי הגדרת "עסק", אם הוא עומד במבחנים שנמנו בפסיקה (עמ"ה 35/82 **מזרחי נ' פ"ש**). היותו של המערער קבלן לעבודות ציפוי אבן והיותה של אשתו בעלת חנות לסדקית ופרחים לא מנעו את הדיון בשאלת סיווגן של העסקאות בני"ע.

◆ **הוצאות מימון** - על המערערת היה להוכיח את טענתה, כי הוצאות המימון שימשו לפעילות העסקית השוטפת, או אף לרכישת נכס הוני ששימש בייצור ההכנסה. המערערת, כהרגלה, הסתפקה בהצהרה סתמית של עגיב ובהפניה לדו"ח הרווח וההפסד שהגישה, שלא ברור כיצד ניתן ללמוד ממנו על הנדרש כאן, ומבלי לפרט את נסיבות נטילת ההלוואות, מטרתן, השימוש שנעשה בהן, או כל נתון רלבנטי אחר, וכמובן שלא צירפה כל אסמכתא בנדון.

◆ **הוצאות משפטיות** ניתנות לניכוי, אם הן נועדו לצורך "שמירה על הקיים". המערערת לא הראתה שכך הדבר ולכן אינן מוכרות.

**תוצאה:**

◆ הערעור נדחה.

**ניתן ביום 27.2.2013**

**ב"כ המערערת: עו"ד עוזי שוחט, שרית סולודוק-קינן**  
**ב"כ המשיב: עו"ד קרן יזדי-סופר ולירון ארצי**

◆ המערערת עוסקת במתן שירותי ייעוץ וניהול לעסקים, והיא נמצאת בבעלותו המלאה של **רפאל עגיב** (להלן: "**הנישום**"). המערערת מחזיקה במניותיהן של שלוש חברות: ממניות חברת מועדון כדורגל הפועל תל אביב בע"מ (להלן: "**הקבוצה** או "**הפועל ת"א**"), ממניות חברת נכסי אתכע בע"מ (להלן: "**אתכע**"), ממניות חברת שארפר אימגי בע"מ (להלן: "**שארפר**"). בשנת המס 2005 הצהירה המערערת על הפסדי הון שונים ועל ניכוי הוצאות שונות בסכום הקרוב ל-10 מליון ש"ח. המשיב לא הכיר באותם הפסדים ובאותן הוצאות והוציא בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**") שומות למערערת לשנים 2003-2005. השגה שהגישה המערערת על אותן שומות נדחתה, ומכאן הערעור.

המערערת הפקידה שיק ערבות בסך של 3 מליון ש"ח בידי הרשות לבקרת תקציבים להבטחת פעילותה של הפועל ת"א. הרשות לבקרת תקציבים הציגה את השיק לפרעון לשם כיסוי גירעון שנוצר בגין פעילות הקבוצה. המערערת ביטלה את השיק. הרשות הגישה את השיק לביצוע בהוצאה לפועל. המערערת הגישה התנגדות. ההתנגדות נדחתה והמערערת ערערה לבית המשפט העליון. הערעור התקבל והתביעה מתבררת בימים אלה בבית המשפט. המערערת טוענת, כי חברת הפועל ת"א רוקנה מנכסיה, כך שיש להכיר בהשקעות אלה כהפסד הון. המערערת ביקשה לקזז הפסד הון זה מרווחי הון שנבעו לה ממכירת מניות חברת סיסטם בע"מ (להלן: "**סיסטם**"). המשיב טוען, כי השיק טרם נפרע ושאלת החובה לפורעו עדיין נדונה בביהמ"ש, המערערת לא הוכיחה שחילוט נובע מחובות בשל פעילות שוטפת של הקבוצה, וכי יש לראות בחילוט כהשקעה בקבוצה ולא כהפסד הוני.

◆ המערערת העניקה ערבות לפעילותה של חברת שארפר אימגי בסכום של כ-4,600,000 ש"ח. הערבות חולטה. לטענתה, שארפר איננה פעילה מזה כשמונה שנים ואין לה כל נכסים מהם ניתן להיפרע. המערערת ביקשה לקזז גם הפסד הון זה מרווחי הון שלה בשנת 2005 ממכירת מניות סיסטם.

◆ המערערת ביצעה מאות עסקאות במט"ח, אשר הניבו לה הפסדים בסכום של 1,414,000 ש"ח בשנת 2004 ו-506,000 ש"ח בשנת 2005. לטענתה, מאפייני העסקאות מצביעים על פעילות עסקית, ולפיכך יש להכיר בהפסדיה מפעילות זו כפעילות עסקית.

◆ המערערת מכרה את אחזקותיה בסיסטם, העוסקת בתחום הבטון, לחברת ים סער אחזקות בע"מ בתמורה לסך של \$1,200,000, והתחייבה שלא להתחרות בעסקיה של סיסטם, וזאת בתמורה לסך של 400,000 דולר. המערערת טוענת, כי התשלום של סיסטם הינו תשלום חלף הכנסה פירותית, שיש לייחסו לתקופה הרלבנטית.

◆ עוד, דרשה לנכות סכום של 246,934 ש"ח במהלך שנות המס שבערעור בגין הוצאות משפטיות. לטענתה,



**מס הכנסה שלילי – גם לעצמאים ?**

**באתר YNET פורסם**, כי יתכן ובקרוב גם עצמאים שהכנסתם נמוכה יוכלו ליהנות ממס הכנסה שלילי ! עפ"י הפירסום, ברשות המיסים בוחנים את האפשרות לבטל את האבחנה הקיימת בין עצמאים לשכירים בהענקת מס הכנסה ולהעניק את ההטבה באופן שווה לשני המגזרים. עפ"י הפירסום, הדיונים בנושא נמצאים עדיין בראשיתם, ואפילו פקידי אגף התקציבים לא הוכנסו עדיין בסוד העניינים. בשל כך, יש להניח כי הרחבת ההטבה לא תיכנס לחוק ההסדרים הקרוב ותוגש לכנסת, אם תוגש, רק בהמשך הקדנציה של הממשלה שתקום. כזכור, מענק הכנסה (או בשמו האחר: "מס הכנסה שלילי"), מוענק לאזרחים היוצאים לעבוד, אך אינם מצליחים להגיע לרמות שכר שמאפשרות קיום בכבוד. למעלה מ-100 אלף ישראלים מקבלים את המענק השנתי האמור, בסך של בין 960 ל-5,640 ש"ח בשנה.

**יום המעשים הטובים של פ"ש י-ם 3**

במסגרת "יום המעשים הטובים", עצרו כ-15 עובדים מ**משרד מס הכנסה ירושלים 3** ליום אחד את מרוץ החיים וקבלת הקהל ונרתמו לטובת פרויקט לקהילה. העובדים לקחו חצי יום חופש על חשבונם לצביעת הוסטל של נערות במצוקה השוהות בו עפ"י צו בית משפט. במסגרת יום זה סייע צוות המתנדבים בצביעה וניקוי ההוסטל וכן בעבודות גינון. משרד ירושלים 3 מתכוון להמשיך ולאמץ את ההוסטל במהלך השנה במגוון פעילויות ותרומות לטובת הנערות. הפעילות נערכה כחלק מפרוייקט תרומה לקהילה המקודם ברשות המיסים במסגרת התחום של עידוד איכות ומצוינות.

**חקלאי "גידל" חשבונות פיקטיביות**

ביום 25.2.13 גזר בית משפט השלום בפתח תקווה, כב' השופטת דבורה עטר, במסגרת הסדר טיעון, על **תומר האזה ממושב צופית**, שנת מאסר בפועל. האזה הורשע על פי הודייתו בהוצאה ובקיזוז חשבונות פיקטיביות. כתב האישום הוגש ע"י **עו"ד יעל אריה-הלדמן, המחלקה המשפטית אזור המרכז ותיקים מיוחדים**. כמצוין בגזר הדין, הנאשם היה מנהלה הפעיל של החברה הנאשמת, **תבואת העטרות (2000) גידול ושיווק תוצרת חקלאית בע"מ**, חברה פרטית הרשומה כעוסק מורשה. וכן היה רשום במע"מ כעוסק מורשה בתחום החקלאות. כמצוין, בין ספטמבר 2008 לבין ינואר 2009 הוציא הנאשם חשבונות מס פיקטיביות של העוסק לחברה הנאשמת בסך 2,196,029 שהמע"מ בגינן הוא 294,698 ש"ח. הנאשם רשם בספרי הנאשמת את החשבונות הפיקטיביות ודרש את מס התשומות הנובע מהן. כמו-כן, לפי כתב האישום, בין מרץ 2008 ליוני 2008 הוציאו הנאשמים חשבונות מס פיקטיביות לעוסק המורשה של הנאשם בסך 174,243 ש"ח, שהמע"מ בגינן הינו 23,383 ש"ח. הנאשם רשם בספרי העסק את החשבונות הפיקטיביות ודרש את מס התשומות בגינן. יתר על כן, לפי כתב האישום, הנאשם הוציא לעוסק מורשה אחר חשבונות פיקטיביות בסך 499,884 ש"ח, שהמע"מ בגינן הוא 67,084 ש"ח. והעוסק האחר דרש את התשומות מהחשבונות הללו ובכך הקטין את תשלומיו למע"מ ולמ"ה. הצדדים עתרו במשותף להטיל על הנאשם מאסר בפועל של שנה, מאסר על תנאי לשנה וקנס ועל הנאשמת קנס כספי. כאמור, בימ"ש גזר על הנאשם שנת מאסר בפועל, שנה מאסר על תנאי למשך שלוש שנים, קנס בסך 35,000 ש"ח ועל הנאשמת קנס בסך 35,000 ש"ח.

**ביקורות של רשות המיסים באילת**

במהלך חודש פברואר ערך **משרד פקיד שומה אילת** מבצע ניהול ספרים. הביקורות נערכו במסגרת סדרת המבצעים שעורכת רשות המיסים, כחלק מהמאבק האינטנסיבי שהיא מנהלת נגד תופעת העלמת המס וה"כסף השחור". במהלך המבצע בוצעו 44 ביקורות, ב- 29% נמצאו אי רישום תקבולים וב- 18% נמצאו ליקויים מהותיים בניהול ספרים.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 [info@masfax.co.il](mailto:info@masfax.co.il)

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי ל-03-6966733, פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.