



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים 1.אבישי דמארי
2.אילנה ירמק דמארי

עוה"ד אמיר טנא ו/או מיכה ביסטריצקי
נגד

משיבים פקיד שומה רחובות

ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד גלית פואה

פסק דין

1
2 לפני ערעור על שומה שהוצאה ע"י המשיב למערערת המתייחסת לשנות המס 2007 - 2008.
3 המערערת אשר גנבה כספים ממכבי שירותי בריאות טוענת כי התנהלות המשיב, אשר חייב
4 אותה במס בגין כספי הגניבה אותם החזירה, הינה חסרת תום לב באשר אינה עומדת
5 בעקרון הבסיסי של דיני המס - גביית מס אמת.

להלן העובדות הרלוונטיות לעניין

- 7 1. אילנה דמארי (להלן: "המערערת") עבדה כמנהלת מדור בקרת חשבונות רפואיים
8 במחלקת הנהלת חשבונות באגף כספים ותכנון בקופ"ח "מכבי שירותי בריאות"
9 (להלן: "מכבי").
10 2. בחודש דצמבר 2008 הוגש נגד המערערת ומשה ענתבי (להלן: "ענתבי") כתב
11 אישום. בחודש נובמבר 2009 הרשיע בית משפט השלום בתל אביב את
12 המערערת, על פי הודאתה, בעבירה של גניבה בידי עובד בכך שב-33 הזדמנויות
13 שונות במהלך התקופה שבין חודש יוני 2007 לחודש יוני 2008 (להלן: "שנות המס
14 **שבערעור**") גנבה בצוותא חדא עם ענתבי מחשבון מכבי סכום כולל של כ-2.4
15 מיליון ₪, אותו חילקו המערערת וענתבי ביניהם.
16 3. ביום 28.4.10 הגישה המערערת דוחות לשנים 2007-2008 בהם הצהירה על הכנסה
17 ממשכורת בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-01-25520 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

- 1 4. בתאריך 8.3.10 נחתם הסכם פשרה בין המערערת וענתבי לבין מכבי במסגרת
2 תביעה אזרחית, שהגישה מכבי נגדם בבית משפט המחוזי בתל אביב. במסגרת
3 הסכם הפשרה הגיעו הצדדים להסכמות שלהלן:
- 4 א. המערערת והעובד הנוסף מסכימים כי ינתן פס"ד כנגדם על מלוא סכום
5 התובענה.
- 6 ב. המערערת מצהירה כי סכום הגניבה הנזכר בכתב התביעה הינו הסכום
7 שנגנב. כמו כן נקבע כי ככל שיתברר בעתיד כי היו סכומים נוספים שנגנבו כי
8 אז אין הם מהווים חלק מהסכם הפשרה ומכבי תהיה זכאית לקבל שיפוי
9 בגינם.
- 10 ג. המערערת תשלם למכבי את סכום הגניבה לרבות ריבית והפרשי הצמדה בסך
11 של 1,054,000 ₪ כהכנסה מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)
12 התשכ"א- 1931 (להלן: **פקודת מס הכנסה או הפקודה**). המערערת עמדה
13 בהסכם והחזירה למכבי את כספי הגניבה.
- 14 5. בתאריך 12.12.10 הוציא פקיד השומה (להלן: **"המשיב"**) שומה בצו לשנים 2008-
15 2007 והוסיף להכנסת המערערת סך של 1,223,717 ₪ (סכום קרן הגניבה),
16 כהכנסה מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.
- 17 6. אי לכך הוסיף המשיב להכנסתה של המערערת, הכנסה חייבת בגין כספי גניבה
18 בסך 787,967 בשנת 2007 וסך של 485,750 ₪ בשנת 2008. והכל בהתאם לגובה
19 הסכומים ששילמה המערערת למכבי, במסגרת הסכם פשרה.

20

21

טענות המערערת

- 22 7. לטענת המערערת, התעקשותו של המשיב להטיל עליה מס בגין ההכנסות
23 שהפיקה מכספי הגניבה, על אף שמלוא הכספים, בתוספת ריבית והצמדה, הושבו
24 לבעליהם המקוריים, הינה התנהלות חסרת תום לב ואינה עומדת בעקרון
25 הבסיסי של דיני המס והוא גביית מס אמת.
- 26 8. אין מחלוקת בין הצדדים, כי המערערת השיבה למכבי סך של 1,349,706 ₪
27 בהתאם להסכם הפשרה אשר נחתם בין המערערת לבין מכבי שירותי בריאות
28 (עמ' 1 שורות 10-11 לפרוטוקול הדיון מיום 29.5.12). בהסכם שנחתם נקבע, כי
29 הכספים מהווים את מלוא כספי הגניבה אשר נגנבו על ידי המערערת כשהם
30 משוערכים ליום עריכת ההסדר (מ/ש/7).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

9. במצב דברים זה, התעקשותו של המשיב למסות את המערערת במאות אלפי שקלים, על הכנסה אשר בסופו של יום לא הגיעה לידה, אין בה כל היגיון, היא חסרת תום לב, נוגדת את רציונל דיני המס של חיוב במס אמת והיא מהווה התעמרות שלא לצורך באזרח הקטן.
10. עוד טוענת המערערת שהיא הופלתה על ידי המשיב לרעה אל מול נישומים אחרים. כך לדוגמה, בעמ"ה 1061/01 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם במאגר דינים) (2006), דן בית המשפט המחוזי בתל אביב במקרה דומה (להלן: "פרשת מגיד"). בפרשת מגיד הורשע רפאל מגיד בגניבה ומס הכנסה ביקש למסותו בגין כספי הגניבה. במו"מ שנערך בין מגיד לפקיד השומה, הסכים פקיד השומה להכיר בסכומים שהוציא מגיד לצורך רכישת דירה ואשר הועברה לידי חברת הביטוח אררט, ממנה גנב מגיד את הכספים, כהוצאה המותרת בניכוי. יודגש, ההוצאה הוכרה על ידי פקיד השומה על אף שהדירה הועברה לאררט מספר שנים לאחר שבוצעה הגניבה (והופקה ההכנסה לשיטתו של פקיד השומה). התנגדותו של המשיב להכרה בהשבת הכספים למכבי שירותי בריאות כהוצאה, כפי שנעשה בפרשת מגיד בנסיבות כמעט זהות, מהווה אפליה אסורה. המשיב להעיד את הגורמים הרלוונטיים מפרשת מגיד על מנת שיציגו את נסיבות המקרה בפני בית המשפט זה.
11. הלכה מקדמת דנא היא, כי צד אשר נמנע מלהעיד עד רלוונטי, עומדת אי העדתו של העד לחובת אותו הצד וביהמ"ש חזר על הלכה זו, פעמים רבות. מהאמור לעיל עולה, כי המשיב הפלה את המערערים אל מול התנהלותו בפרשת מגיד והוא אף לא טרח להביא את הגורמים הרלוונטיים בפרשת מגיד אשר היה בידיהם להסביר מדוע אין המדובר באפליה.
12. הפרשנות התכליתית של דיני המס הינה גביית מס אמת. דרישת המשיב מן המערערים הינה בניגוד לתכלית דיני המס והיא מהווה גביית מס מעבר למס האמת אשר על המערערים לשלם.
13. כמו כן נטען כי הטלת מס על ידי המדינה פוגעת בזכות הקניין של הפרט. מיסוי של כספים שהתקבלו אצל נישום כתוצאה מפעילות בלתי חוקית ובלתי מוסרית הינם מכוח פרשנות של בתי המשפט לפקודת מס הכנסה, מאחר שבפקודת מס הכנסה אין התייחסות מפורשת למיסוי כספים שכאלה.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

14. המשיב לא עמד בנטל הנדרש על מנת להצדיק את החלטתו לפסול את דו"ח המערערים ולקבוע להם שומה על פי מיטב השפיטה, אשר בה נקבעו כספי הגניבה כהכנסה נוספת החייבת במס והוא לא הצביע על מקור הדין אשר לפיו הוא החליט לגבות את המס.

5

6

טענות המשיב

15. המשיב קבע כי יש למסות את הכספים, שהמערערת הורשעה בגניבתם, כהכנסה חייבת משכר עבודה, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה לחלופין מכוח סעיף 2(1) לפקודה, ולחלופי חלופין מכוח סעיף 2(10) לפקודה.

16. המשיב הוסיף להכנסה המוצהרת של המערערת, הכנסה חייבת בגין כספי גניבה בסך 787,967 ₪ בשנת 2007 וסך של 485,750 ₪ בשנת 2008. זאת, בהתאם לגובה הסכומים ששילמה המערערת למכבי, במסגרת הסכם הפשרה.

17. הלכה פסוקה היא שהכנסה הנובעת מפעילות בלתי חוקית חייבת במס, ולמעשה גם המערערת איננה חולקת על כך. כבר נפסק לא אחת כי אין כל מניעה מהטלת מס על הכנסה שהופקה מפעילות בלתי חוקית או על נכס שנרכש שלא כדין.

18. באשר להשבת כספי הגניבה, המערערת טוענת כי הוציאה מחזקתה סך של כ-1.3 מיליון ₪, אשר הועברו למכבי, בהתאם להסכם הפשרה. לאור זאת, גורסת המערערת כי אין לחייבה במס בגין הכנסה חייבת, שכן עם השבת הכספים אין בידה הכנסה חייבת מכספים אלו. כפי שעולה מגזר הדין של בית משפט השלום, המערערת קיבלה לידה במשך כשנה תמימה, כספים רבים באמצעות העברות כספים מחשבון מכבי לחשבון הבנק המשותף לה ולבעלה.

19. משטר ההכנסות בישראל, בבסיסו פקודת מס הכנסה, ממסה על בסיס שנתי. כך למשל, פקודת מס הכנסה מטילה מס ב"ראייה שנתית" בלבד; ברישא לסעיף 2 לפקודה נקבע: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן..."; בסעיף 6 לפקודה: "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה."

20. זאת ועוד; הפסיקה חזרה ושנתה כי הכנסתו של אדם, לענין מס הכנסה, נמדדת לפי תקופה קצובה של שנת מס. זה היה עקרון יסוד המבוטא בסעיף 6 לפקודה. לפיכך, כל שנה הכנסותיה והוצאותיה. הכנסתו של אדם – לענין מס הכנסה וגם להרבה מטרות אחרות, נמדדת לתקופה קצובה, היינו שנת המס."



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-01-25520 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 21. המערערת טוענת לאפליה בהתבסס על מקרה אחד, עליו היא מבקשת ללמוד מפס"ד
2 רפאל מגיד. טענת האפליה היא טענה עובדתית הדורשת הוכחה, בעוד שטענת
3 המערערת הוצגה ללא תשתית ראייתית תומכת.
4 22. כמו כן נטען, כי המדיניות הנוהגת הינה לחייב במס כספי גניבה, ולא להכיר בהוצאה
5 הנובעת מהשבת כספי הגניבה, אלא – לכל היותר – בשנה בה הושבו בפועל. אין
6 לראות בעצם ההפניה לפסק דין מגיד ולעמדת המשיב שם, לכאורה, במסגרת הסכם
7 פשרה בודד, כתשתית ראייתית המוכיחה טענת אפליה.
8

9 דין והכרעה

10 23. אין ממש בטענת המערערת לפיה הטלת מס מצד המשיב הינה התנהלות המשוללת
11 תום לב ואינה עומדת בעקרון הבסיסי של דיני המס והוא גביית מס אמת. פקודת
12 מס הכנסה מטילה מס על תקבולים ממקורות הכנסה שונים. הפקודה אינה מתנה
13 את המס בחוקיות מקור הכנסה או בחוקיות הפקתה. אין הבחנה בין מיסוי הכנסה
14 חוקית לבין מיסוי הכנסה לא חוקית ופעילות פלילית כמו גניבה, שוד וסחיטה עשויה
15 להיות לא רק עבירה פלילית שעונשה בצידה כי אם גם עסק או משלח יד
16 כמשמעותם בפקודה (על מיסוי הכנסה בלתי חוקית בהרחבה ראו: ניצה אורצקי,
17 מיסוי הכנסה בלתי חוקית עיוני משפט יד (3) 503-536). עיון בנוסח הפקודה מראה
18 שאין המחוקק מתנה את המס בחוקיות מקור ההכנסה. כך לדוגמה נאמר בסעיף 2(1)
19 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:

20 "2. מס הכנסה יהיה משתלם בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת
21 מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה,
22 שהופקה או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:

23 (1) השתכרות או רווח מכל עסק או משלוח יד שעסקו בו
24 תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי
25 מסחרי."
26

27 24. הפסיקה הכירה בכך שהכנסה מעסקה בלתי חוקית אינה משחררת את מקבלה
28 מתשלום מס. כך לדוגמה, נקבע בפס"ד מחוזי, עמ"ה 923/62, וסרמן אטלה נ' פקיד
29 השומה, מיסים און-ליין, עמ' 1 (להלן: פס"ד וסרמן) קבע בית המשפט באשר לרווחי



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 פרוצה, כי אין אדם יכול להוציא את עצמו מחבות במס בשל הסתמכות על מעשים
2 רעים שהוא עושה בניגוד לחוק או בניגוד למוסר:

3 "אין ספק בלבי שעיסוקה היה עיסוק דרך קבע בשנים 1952 עד 1959
4 וזה היה מקור פרנסה עיקרי וקבוע. דעתי היא כי רווחיה מעיסוק
5 הזנות נופלים בגדר הסעיף (1) ("רווח מכל עסק או משלוח יד") ממש
6 כשם שבעניין Partridge נכלל עיסוק ההימורים. אמר שם השופט
7 דנמאן (Denman):

8 I do not think 'employment' necessarily means a case in "
9 which a person is set to work by other means to earn
10 money. A man may employ himself to earn money in such
11 a way or to come within that definition, but I think the
12 word 'vocation' is a still stronger word. It is admitted to be
13 analogous to the word 'calling', which is a very large
14 ".word

15 לדעתי, הנשומה עשתה את מעשי הזנות שלה בתור משלח יד
16 (calling). אין אדם יכול להוציא את עצמו מחבות במס בשל
17 הסתמכות על מעשים רעים שהוא עושה בניגוד לחוק או בניגוד
18 למוסר".

19
20 25. בפרשה אחרת שבה הואשם פסיכיאטר בקבלת כספי שוחד ומוסה בגינם (מיסים און-

21 לין - מחוזי, עמ"ה 13/82, ד"ר יצחק פרומקין נ' פקיד השומה חיפה פ"מ תשמ"ג 410

22 פ"מ תשמ"ג 410, עמ' 1) נאמר על ידי כבוד השופט ד' ביין כדלקמן:

23 "העובדה שההכנסה נובעת מעיסוקה בלתי חוקית, אינה משחררת את

24 מקבלה מחובת תשלום מס (ראה למשל ע"א 433/61 קפמן נ' פ"ש גוש

25 דן; עמ"ה 448/69 גולדברג נ' פקיד שומה ת"א)".

26
27 26. אף המלומד אמנון רפאל גורס כי הכנסה מפעילות בלתי חוקית חייבת במס:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

- 1 "פקודת מס הכנסה מטילה מס הן על פעילות כלכלית,
2 המתבצעת בהתאם לחוק, והן על פעילות כלכלית הנוגדת את
3 החוק[1324]. יש היגיון רב במיסוי רווחים, שמקורם
4 בפעילות הנעשית בניגוד לחוק. הרי על-ידי הימנעות מהטלת
5 המס על פעילות כזאת, היה החוטא נשכר פעמיים: פעם בשל
6 עצם ניהול הפעילות הכלכלית הבלתי-חוקית; ופעם בשם
7 ה"זכות" להפיק ממנה רווחים פטורים ממס. מדיניות
8 פיסקלית נבונה שמה לעצמה למטרה מניעת אפליה בין נישום
9 לנישום ומטילה את המס בהתאם ליכולתו הכלכלית של
10 הנישום. הימנעות מגביית מס מהכנסה שנוצרה בפעילות
11 כלכלית בלתי-חוקית, הייתה יוצרת אפליה מוזרה לטובת אלה
12 הפועלים בניגוד לחוק, וממילא מעמיסה נטל מס כבד יותר
13 על אותם אזרחים שומרי חוק, (מיסים און-ליין - אמנון רפאל,
14 מס הכנסה (כרך א): פרק שני: מהותה של הכנסה / 2.05 בסיס
15 המס – הכנסות שונות, עמ' 300-299).
- 16 27. הנה כי כן, הרציונל העומד בבסיס גישה זו הינו, כי אין ליתן פרס למי שהפיק
17 הכנסה באופן לא חוקי, שכן אז יצא חוטא נשכר, בניגוד לתקנת הציבור. תמציתו של
18 עקרון זה, היא כי אין זה ראוי שמפר החוק ייהנה מפירות ההפרה ועל כן עצם
19 העובדה שהכנסה נבעה מפעילות לא חוקית לא תהווה פטור מתשלום מס.
- 20 28. זאת ועוד; אני סבור שיש לדחות את עמדת המערערת לפיה כיוון שהוציאה
21 מחזקתה סך של כ-1.3 מיליון ₪ אין לחייבה במס בגין הכנסה חייבת, שכן עם השבת
22 הכספים אין בידה הכנסה חייבת מכספים אלה. לגופו של עניין, כפי שעולה
23 מהודעתה של המערערת במשטרה עולה שהמערערת עשתה שימוש בכספים אלה
24 לצרכיה, בין היתר, לצורך השקעה בניירות ערך (הודעת המערערת מיום 15/12/2008
25 - מוצג מש/3; עמ' 2 ש' 29-43, עמ' 3 ש' 44-45). כמו כן עולה, כי המערערת נהגה
26 בכספים הגנובים מנהג בעלים, השתמשה בהם לצרכיה וראתה בהם כקניינה לכל
27 דבר ועניין. רק לאחר שנתפסה בכף, הואשמה והורשעה, ולאחר שהוגשה נגדה
28 תביעה על-ידי מכבי, השיבה המערערת כספים בגובה הסכומים שגנבה, וזאת
29 במסגרת הסכם פשרה.
- 30 29. להווי ידוע כי משטר ההכנסות בישראל ממסה על בסיס שנתי ולא רב שנתי. כך
31 לדוגמה, סעיף 6 לפקודה קובע כי התקופה שעל פניה יחויבו הכנסות הנישום במס
32 תהיה תקופה של שנת מס אחת:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 6. המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה
2 שנה."

3 29. סעיף 1 לפקודה, סעיף ההגדרות מגדיר אתה תקופה "שנת מס" כתקופה של שנים
4 עשר חודשים רצופים המתחילים ב-1 בינואר ומסתיימים ב-31 לדצמבר.

5
6 " ..שנת מס" - תקופה של שנים עשר חדשים רצופים,
7 שתחילתה ב-1 בינואר, ואם נקבעה תקופת שומה מיוחדת -
8 תקופת השומה שנקבעה כאמור."

9 30. סעיף 17 לפקודה מתיר לנכות הוצאות שנשא בהן נישום באותה שנת מס
10 (כהגדרתה בסעיף 1). כלומר, הנישום יוכל לנכות בשנת מס מסוימת רק את אותן
11 ההוצאות שנשא בהן באותה שנה:

12 "17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם
13 הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות
14 שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

15 31. אף בפסיקה נאמר כי כל שנת מס היא יחידה נפרדת לצרכי שומה :

16
17 ביסוד הפסיקה הנ"ל מונח העיקרון, שעל-פי החוק כל שנת מס היא יחידה
18 נפרדת לצרכי שומה ועל-כן על שלטונות המס לשום את הכנסתו של אדם
19 בשנה מסוימת מבלי להביא בחשבון שיבושים או טעויות שחלו בשנים
20 שקדמו לאותה שנה, וכי הדרך הנכונה לתיקון שיבושים וטעויות בשנים
21 קודמות היא - פתיחת השומות מחדש, במידה ששלטונות המס מוסמכים
22 לכך. בסעיף 2 של פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) נאמר, כי "מס הכנסה יהא
23 משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים
24 להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל
25 ממקורות אלה..." בסעיף 6 של הפקודה נאמר, כי "המס לכל שנת מס יוטל
26 על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה". מהוראות אלה ברור, שגם אצלנו
27 מוטל המס על הכנסתו של אדם בשנה מסוימת ואין לצרף יחד הכנסות
28 משנים שונות (השווה בענין זה ע"פ 242/63, שבעקבותיו תוקן סעיף 223 של
29 הפקודה בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 13), תשכ"ח-1968, כאמור
30 בדברי הסבר להצעת חוק 769 תשכ"ח, ע' 192). על-כן, חייב פקיד השומה



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 לערוך שומה לשנה מסויימת על-פי הכנסה שקיבל הנישום באותה שנה, ואם
2 יש צורך לתקן עיוותים או שגיאות שנפלו בעבר, נתן המחוקק סמכות לנציב
3 מס הכנסה לפתוח שומות עבור תקופה מסויימת בסעיף 147 לפקודה (מיסים
4 און-ליין - עליון, ע"א 161/77, פקיד שומה חיפה נ' פז חברת נפט בע"מ פד"א
5 ט', עמ' 202 פד"א ט', עמ' 202 עמ' 8).

6
7 32. כמו כן ראו למשל את דברי כבוד השופט א.הגין בעמ"ה 340/86 מאירסון אהרון נ'
8 פקיד שומה גוש דן "מיסים" א/6 (דצמבר 1987) עמ' ה-16 "מיסים" א/6 (דצמבר 1987)
9 עמ' ה-16, עמ' 122:

11 "בטרם שאני מתייחס לטענותיהם של הצדדים מן הראוי
12 להזכיר לעצמנו כמה כללי יסוד. ראשית כי על פי דיני מס
13 הכנסה "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו של אדם
14 באותה שנה". זה היה עקרון יסוד המבוטא בסעיף 6
15 לפקודה. וכי, לפיכך, כל שנה הכנסותיה והוצאותיה.
16 הכנסתו של אדם - לענין מס הכנסה וגם להרבה מטרות
17 אחרות, נמדדת לתקופה קצובה, היינו שנת המס.."

18
19 33. זאת ועוד, בפרשת פרומקין ביקש המערער להכיר בהוצאותיו המשפטיות שהוצאו בקשר
20 למשפט בפלילי כניתנות לניכוי. בקשה זו נדחתה מניה וביה בנימוק שהוצאות בגדר סעיף 17
21 ניתנות לניכוי על ידי הנישום רק אם "יצאו כולן בייצור הכנסתו. בשנת המס בלבד ולשם כך
22 בלבד".

23 34. כאמור סעיף 17 לפקודה מכיר בהוצאות של נישום באותה השנה בה הוצאו. במקרה
24 דנן המערער טוענת כי מאחר והחזירה את הכספים הגנובים בשנת 2010 יש להכיר בכך
25 כהוצאה בשנים בה נתקבלו אצלה הכספים, הינו, בשנות המס שבערעור 2007, 2008. על כן,
26 אין חייבה במס בגין הכנסה חייבת שכן עם השבת הכספים אין בידה הכנסה חייבת מכספים
27 אלו.

28 35. מדבריו של פרופ' אהרון נמדר בספרו מס הכנסה, מהדורה שלישית, התש"ע - 2010 עולה
29 כי אכן יש להכיר בהשבת הכספים לבעליהם כהוצאה המותרת בניכוי אצל הנישום. כאמור
30 על פי חוק, מועד ההוצאה המוכר אצל הנישום הוא השנה בו הוצאה ההוצאה בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

36. אף מדבריה של גב' נירה אורצקי אנו למדים כי הדרך הנכונה והרצויה היא שכאשר מדובר בהכנסה בלתי חוקית שנתקבלה בשנה מסוימת והושבה לבעליה בשנה מאוחרת, תוכר ההשבה כהוצאה בשנה בה הוצאה בפועל:

" התחשבות בגורם ההשבה יעשה אם כן, בעת ההשבה בפועל. נישומים המדווחים לפי השיטה המסחרית, הרושמים בספריהם, כנגד ההכנסות הבלתי חוקיות, הפרשה להוצאה שהיא השבת הכספים שגזלו, עשויים להיתקל בהתנגדות של רשויות המס בהפרשה זו כהשבה. כספים שהופקו תוך כדי ביצוע עבירה פלילית ידווחו וישולם עליהם מס בשנה בה בוצעה העבירה. כאשר יידרש העבריין- הנישום, אם בכלל, להשיבם לבעלי החוקיים או למדינה, ישנה האירוע את חבותו במס המובן זה שתיעשה התאמה בספריו, והסכום שיושב יותר לו בניכוי בשנת המס בה בוצעה ההשבה בפועל. אפשרות אחרת היא פנייה לרשויות המס לשם החזר המס ששולם, ובמקרה הצורך אף פנייה לנציב המס לפתיחת השומה בתוקף סמכותו על פי סעיף 147 לפקודה. בארצות הברית מעדיפים את השיטה הראשונה. בעוד שבארץ תיתכן גם האפשרות השנייה, אם כי סביר להניח שרשויות המס לא תהיינה מעוניינות להשיב את המס ששולם, בטענה שלא ניתן לייחס הוצאה כמו השבת הכנסה בלתי- חוקית לשנת מס קודמת, שבה בוצעה העבירה ודווח על ההכנסה" (ניצה אורצקי, מיסוי הכנסה בלתי חוקית, עיוני משפט יד(3), עמ' 517-518).

37. אין בידי לקבל את הטענה כי במקרה שלפני יש משום אפליה ביחס לפרשת מגיד; בפרשת מגיד המערער, רפאל מגיד, היה אחראי על ניהול ההשקעות של חברת אררט. מגיד הפיק הכנסות באמצעות השפעה לא חוקית על תנודות שערי המניות. בשנת 1993 הפיק מגיד הכנסה של 1,800,000 כתוצאה ממעשיו הפליליים, כאשר בסך של כ-480,000 ₪ רכש דירה. בשנת 2000 הורשע מגיד בשורה ארוכה של עבירות פליליות כאשר בסמוך לאחר מכן הוצאה לו שומה על ידי פקיד שומה פ"ת, אשר ביקש למסות את רווחיו כתוצאה מפעילותו הבלתי חוקית. בנוסף במסגרת הסדר פשרה אליו הגיעו מגיד ואררט, הועברה הדירה אותה רכש מגיד, על שמה של אררט. בהליך משא ומתן שנערך בין מגיד לפקיד השומה, הסכים פקיד השומה להכיר בהוצאות רכישת הדירה כסכום המותר בניכוי וזאת בהתייחס לאותם שנים בהם הופקה ההכנסה הבלתי חוקית על ידי מגיד וזאת על אף שהעברת הדירה לאררט נעשתה מס' שנים לאחר השנה בה הופקה ההכנסה מהפעילות הלא חוקית, היא השנה בגינה



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 25520-01-11 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 הוצאה השומה. בית המשפט המחוזי הסכים בדלית ברירה ולאור הסכמה לקזז את הוצאות
2 הדירה באומרו כי "לכאורה הוצאות הדירה אינן עונות להגדרת סעיף 17 לפקודה המתיר
3 לנכות הוצאות אשר הוצאו בייצור ההכנסה. יחד עם זאת המשיב הסכים בכל זאת להתיר
4 את ניכוי שווי הדירה על פי ערכה כפי שהוצהר על ידי המערער לרשויות מיסוי מקרקעין".
5 בערעור בבית המשפט העליון בעניין מגיד, כב' השופט א' רובינשטיין אף מצא לנכון לציין כי
6 עניין הדירה בטעות יסודו. שכן כך אמר: "ואולי אף עניין הדירה יוכיח – מחירה היה 482,154
7 ₪ אך הוא מנסה להיאחז בהסכמה שניתנה בטעות לניכוי והקטנת השומה במיליון ₪."
8 (ההדגשה שלי – א.ס.).

9 זאת ועוד; יושם אל לב כי הקיזוז שהותר בפרשת מגיד היה לגבי אותה שנת מס. מסיפור
10 המעשה של פרשת מגיד עולה כי לאחר מגעים בין הצדדים הסכים המשיב לקבוע את הכנסת
11 המערער לשנת המס 1993 על סך של 1,442,000 ₪. כמו כן, ועל אף שלא מדובר בהוצאה
12 בייצור הכנסה, הסכים המשיב להכיר בניכוי שווי דירה שהמערער רכש מהכספים שהשיג
13 בפעילותו העבריינית - דירה שהועברה על שם אררט לאחר שהורשע, במסגרת הסדר פשרה
14 בין המערער לבין אררט - בסכום שהוציא המערער לרכישת הדירה בשנת 1993, בסך של
15 482,154 ₪. זאת יש לאבחן מענייננו שבו המערערת החזירה את הכספים הגנובים בשנת
16 2010 בעוד שמדובר בשנות המס 2007, 2008.

17 אף ענין עמי כהן (עמ"ה 1323/08 עמי כהן נ' פקיד שומה, פורסם בנבו, ניתן ביום 20.12.03)
18 אליו הפנה המערער בטענה כי מתקיימות נסיבות דומות בענייננו כבענייננו אין בו כדי לסייע
19 למערערת, שכן נאמר על ידי המנהל כי "לאחר שהמשיב התיר, בטעות לדבריו, את הניכויים
20 בשנות המס, של הסכומים שהועברו מהנאמן לידי הנפגעים נותרה הכנסה חבה במס בסך
21 1,416,548 ₪...".

22 הלכה פסוקה היא כי רשות ציבורית שמגלה כי פעלה מחוץ לגדרי הדין, צריכה ואף חייבת
23 לתקן את נהלי פעולתה וזאת בהתאם להורות הדין המחייבות:

24 " רשות ציבורית המגלה כי פעלה מחוץ לגדרי הדין, חייבת לתקן את נהלי
25 פעולתה, וליישר קו עם הוראות הדין המחייבות, המגדירות את מרחב כוחה
26 וסמכותה. אך ברור הוא, כי בנסיבות כאלה, אדם אינו רוכש זכות מוקנית
27 לקבל תנאים מיטיבים שמקורם בפרקטיקה מוטעית, ולא עומדת לו זכות
28 לחייב את הרשות להנציח את טעותה... סטייה מן הדין, ומן המדיניות, אינה
29 יוצרת אינטרס הסתמכות לגיטימי שיש בו כדי להצדיק את המשך הסטייה..."



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 11-01-25520 דמארי ואח' נ' פקיד שומה רחובות

1 (בג"ץ 8634/08, 10616 אלחננוב ואח' נ' משטרת ישראל- אגף משאבי אנוש,
2 ואח', תק-על 2010 (4), 1456).

3
4 על כן נראה כי העובדה לפיה טעה המנהל וסטה מן המדיניות הנוהגת והוראות החוק בעניין
5 עמי ואפשר לנישום את ניכוי ההוצאות – אינה טומנת בחובה זכות לחייב את הרשות
6 להנציח את טעותה ולנהוג כן במקרים אחרים.

7
8 לאור המקובץ אני קובע שדין הערעור להידחות.

9
10 הערעור נדחה אפוא המערערים ישלמו למשיב שכ"ט והוצאות משפט בשיעור של 15,000 ₪
11 סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

12
13
14 ניתן היום, י"ד אייר תשע"ג, 24 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.
15

16
17
18
19
20
21
22


ד"ר אחיקם סטולר, שופט