



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת עטיה נכסים והשקעות בע"מ
ע"י עוה"ד גיל רזה וגלית פרידמן

נגד

המשיב פקיד שומה תל אביב 1
ע"י עו"ד יהונתן קרואני מפרקליטות מחוז תל אביב
- אזרחי

2

3

פסק דין

4

5

א. מבוא

6

7 1. החברה המערערת עוסקת בייזום וליווי עסקאות בישראל ובחו"ל, בעיקר בתחום
8 הנדליין. בשנת 2008 אדם בשם נוה פנה למר שמואל עטיה, בעל שליטה במערערת,
9 וביקש לעניין את המערערת בהזדמנות עסקית במדינת קרואטיה, שם עיריית זאגרב
10 רצתה להקים מתקן לטיפול באשפה ופסולת כפרויקט מסוג BOT. למערערת עצמה
11 לא היו הידע, הנסיון או המשאבים הכספיים על מנת לבצע את הפרויקט בעצמה, אך
12 היא ראתה במכרז האמור הזדמנות להפיק עמלה נאה אם גורם אחר - שעיסוקו כן
13 בתחום הטיפול בפסולת - יקבל בזכותה את הזיכיון לביצוע הפרויקט. לשם קידום
14 המיזם מר נוה הפגיש את המערערת עם דמות קרואטית, מר פביאן יוריץ', בעל קשרים
15 עם השלטונות המקומיים. שולמה ליוריץ', באופן שיתואר בהרחבה בהמשך, מקדמה
16 על סך 600,000 יורו עבור שירותיו במאמץ להשיג את הזיכיון. דא עקא, יוריץ' לא
17 הצליח במשימה ולימים הוא נפטר מבלי שהחזיר את כספי המקדמה כנדרש.

18

19 2. המערערת תבעה את סכום המקדמה הנ"ל (יחד עם סכומים נוספים נמוכים יותר)
20 כהוצאה ביצור ההכנסה לעניין מס החברות לשנת המס 2008. המשיב, מנימוקים
21 שונים אשר יפורטו להלן, סירב להתיר את ההוצאה ומחלוקת זו מונחת לפני בית
22 המשפט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

2

ב. עיקר עובדות המקרה

3

4

3. המערערת התאגדה והחלה לפעול בשנת 1986.

5

6

4. על פי האמור בביאור 1 לדו"חות הכספיים של המערערת (מוצג 2 למוצגים מטעם

7

המערערת) "החברה [המערערת] עוסקת בייעוץ, ייזום עסקים ותיווך ומדווחת על

8

הכנסותיה לפי בסיס מזומנים".

9

10

5. על פי הנאמר באתר האינטרנט של המערערת (כפי שמצוטט בסעיף 4 לתצהיר מפי

11

העדה מטעם המשיב, המפקחת מעיין מרחב), "עטיה נכסים והשקעות מתמחה

12

בייזום, קידום ומימוש עסקאות נדל"ן רב-תחומיות בשוק הישראלי והבינלאומי

13

ומתמקדת בנדל"ן למסחר, למגורים ולתעשייה ומעניקה מגוון פתרונות עסקיים

14

ושירותים מקצועיים בתחום הכלכלי, התכנוני, המשפטי והשיווקי...".

15

16

6. מייסד ומנכ"ל המערערת, מר שמואל עטיה ("שמואל"), שהוא אף בעל המניות העיקרי

17

בה, הצהיר על אופי הפעילות של המערערת כדלקמן:

18

"המערערת מעניקה שירות מקיף ומקצועי לחברות יזמות פרויקטים, החל

19

מסיוע בגיבוש הרעיון ובניית המודל העסקי, פיתוח אסטרטגי וניתוח כלכלי,

20

דרך רתימת משקיעים וכלה בסיוע בביצוע ובהוצאת הפרויקט לפועל.

21

למערערת אין הון חוזר מהותי, היא אינה יזם מממן במסגרת העסקאות אותן

22

היא מוציאה לפועל, אלא יועצת בהכנת התוכנית העסקית, בביצועה ובאכלוס

23

הנכסים."

24

(סעיף 5 לתצהיר שמואל)

25

26

7. במהלך חקירתו הנגדית, שמואל השמיע את הדברים הבאים באשר לפעילות

27

המערערת:

28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 "ההתמחות [של המערערת] לקח[ת] פרויקט למסור למי שיודע לעשות ואנו
2 מקבלים שיקים. כל ההכנסות שלנו על בסיס מזומן".
3 (עמוד 29 לפרוטוקול הדיון, שורות 8-9).
- 4 ...
- 5 "עטיה נכסים תפקיד[ה] ועד היום מאז הקמת[ה] להוביל מהלכים ולהעביר
6 מצד לצד בצורה מיוחדת במינה בצורה מכובדת ...".
7 (עמוד 30, שורה 24).
- 8
- 9 8. מר גדעון נוה ("גדעון") עבד בתקופה הרלבנטית באחד המפעלים המובילים בתעשייה
10 הבטחונית הישראלית וזאת בתפקיד "מנהל תחום פיתוח אזורי במרכז אירופה".
11 במסגרת עבודתו זו, גדעון נפגש בשנת 2006 עם ראש עיריית זאגרב אשר הציג בפניו
12 פרויקט להקמה ולתפעול של מתקן רחב היקף לטיפול באשפה עירונית. ראש העירייה
13 ביקש את הסיוע של גדעון באיתור "יזמים בעלי יכולת להקים את הפרוייקט" (סעיף
14 8 לתצהיר גדעון).
- 15
- 16 9. הפרוייקט עצמו מתואר באופן ראשוני ב-prequalification document אשר הוצא
17 על ידי עיריית זאגרב בחודש ינואר 2007. התיאור הכללי של המיזם הוא
18 "construction and award of operator concession for a thermal waste
19 treatment plant". על פי המתאר הנ"ל, הפרוייקט יקיף את התכנון, המימון,
20 ההקמה וההפעלה של מתקן הטיפול (לתקופה שלא תעלה על 30 שנה), דהיינו פרויקט
21 מסוג BOT.
- 22
- 23 10. אין למעשה מחלוקת כי למערערת עצמה לא היו הידע הטכנולוגי, המקורות הכספיים
24 או משאבי האנוש להוציא את הפרוייקט אל הפועל.
- 25
- 26 11. דרך מפר משותף, מר ניסים בשן, נוצר קשר בין גדעון לבין שמואל וגדעון הצליח לעניין
27 את שמואל בפרוייקט.
- 28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

12. על פי עדויותיהם של שמואל וגדעון, התחילה תקופה של עבודה משותפת ללימוד נושא המכרז על כל היבטיה ולאיתור תאגיד בעל נסיון, משאבים ויכולת לביצוע הפרויקט.
13. נראה כי במהלך המחצית הראשונה של שנת 2008 גדעון הפגיש בין המערערת לבין מר פביאן יוריץ ("יוריץ") תושב קרואטיה בעל רקע בטחוני והמקושר למקבלי ההחלטה במדינה ובעיר זאגרב. יוריץ שימש בין היתר כנציג מקומי של אותו מפעל בטחוני ישראלי גדול בו עבד גדעון ונבחר לתפקיד האמור, כך נטען, לאחר תהליך מיון קפדני. למערערת היה עניין לשכור את שירותיו של יוריץ כנציג או סוכן לצורך קידום הפרויקט ובפרט לצורך הגברת הסיכויים לזכות בזיכיון שיוענק על ידי העירייה. יוריץ תואר על ידי גדעון כ"לוביסט מכיר את כל האנשים כבעל קשרים בממשל" (עמוד 7, שורה 17).
14. ביום 18.12.2007 נוסדה חברת אי גיי אס עטיה גרין סולושינס בע"מ, חברה ישראלית בבעלותה המלאה של המערערת ("חברת הבת").
15. ביום 7.4.2008 נוסדה בקרואטיה חברת A.G.S. Zagreb Ltd. ("החברה המקומית"), כאשר כל מניותיה מוחזקות בידי חברת הבת.
16. ביום 10.6.2008, ולאחר ניהול משא ומתן, נחתם הסכם בין יוריץ לבין החברה המקומית. לפי ההסכם, יוריץ מתחייב להעניק שירותים לקידום הפרויקט ובייצוג החברה המקומית במטרה להשיג עבורה את הזכות לבצע את הפרויקט. שכרו של יוריץ על פי ההסכם היה מותנה (כולו) בהצלחה, כך שהחברה המקומית התחייבה לשלם לו רק אם וכאשר ייחתם הסכם בינה לבין העירייה לביצוע הפרויקט (סעיף 4.3 להסכם).
- על פי סעיף 4.1 להסכם, שכרו של יוריץ במקרה של הצלחה יהיה 6,000,000 (שישה מיליון) יורו. עוד נקבע כי עם חתימת ההסכם ישולם ליוריץ באופן מידי סכום של 600,000 יורו (דהיינו, 10% מסך העמלה הכוללת האפשרית) (סעיף 4.3.2). תשלום זה מכונה בהסכם כ"loan", אולם אין למעשה מחלוקת בין הצדדים לערעור זה כי טיבו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 של התשלום הוא מקדמה על חשבון סכום העמלה המלא ("סכום המקדמה"). עוד
2 הותנה לגבי סכום המקדמה כי:

3 **"4.3.3 It is herewith agreed that in case of failing**
4 **to meet at least one of the following conditions the**
5 **agent will return in full and within a period of 10 days**
6 **from set conditions the above said loan:**

7 **4.3.3.1 Formal publication of 'short list', and AGS is**
8 **one of the companies in it, within a period of 6 month from**
9 **signing this agreement.**

10 **4.3.3.2 AGS winning the bid and receiving the rights to**
11 **Zagreb's thermal waste treatment plant at the conditions set in**
12 **this agreement within a period of 12 month from singing this**
13 **agreement."**

14
15 דהיינו, אם החברה המקומית לא תופיע כאחת המועמדות ב"short list" לזכייה במכרז
16 עד ליום 10.12.2008 (שישה חודשים לאחר חתימת ההסכם) אזי יוריץ' יהיה חייב
17 להחזיר את המקדמה עד ליום 20.12.2008 (כלומר תוך 10 ימים ממועד אי קיום התנאי)
18 (סעיף 4.3.3 להסכם) ("אבן הדרך").

19
20 17. הכספים הדרושים לתשלום המקדמה ליוריץ' הועברו בחודש יוני 2008 מהמערערת
21 לידי חברת הבת ומחברת הבת לידי החברה המקומית, וממנה ליוריץ', באופן שיתואר
22 ביתר פירוט בהמשך.

23
24 18. התנאי הקבוע בסעיף 4.3.3 להסכם עם יוריץ' לא התקיים במועדו.

25
26 19. יוריץ' עצמו חלה במחלה סופנית, דבר שנודע לשמואל ולגדעון בחודש נובמבר או
27 דצמבר 2008, ולפני שהגיע המועד להשגת אבן הדרך. יוריץ' נפטר במהלך שנת 2010.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 20. כספי המקדמה לא הושבו על ידי יוריץ'.

2

3 21. למיטב ידיעת העדים, פרויקט הטיפול בפסולת לא יצא לפועל עד היום.

4

5

ג. תמצית טענות הצדדים

6

7 22. לטענת המערערת, המקדמה ששולמה ליוריץ' היא הוצאה פירותית אשר הוצאה
8 במהלך עסקי הייזום שלה. יוריץ' נשכר כדי לקדם את המיזם בזאגרב ועבור המערערת
9 המיזם האמור היה עוד הזדמנות עסקית במסגרת עסקיה הרגילים.

10

11 אין לייחס חשיבות לכך כי המקדמה הועברה בפועל ליוריץ' על ידי החברה המקומית,
12 שקיבלה את הכספים דרך חברת הבת, כי שתי החברות הללו לא היו אלא "קליפות",
13 ואילו במישור המהותי מי שעסקה במיזם, וביקשה לשכור את שירותיו של יוריץ',
14 הייתה המערערת עצמה.

15

16 23. לחלופין, טוענת המערערת כי אם יש להביט על הכספים שהיא העניקה לחברת הבת
17 לצורך מימון המקדמה כהלוואה, אזי הלוואה זו הפכה ל"חוב רע שהתהווה בעסק"
18 וניכוי של החוב הרע מותר לפי סעיף 17(4) לפקודה.

19

20 לגישתה, לא היה כל טעם או תוחלת בנקיטת צעדי גבייה נוספים נגד יוריץ' או יורשיו,
21 וכבר בשנת 2008 כאשר ההסכם איתו הופר והוא אובחן במחלה סופנית, החוב נהיה
22 רע במידה הנדרשת על פי הפסיקה.

23

24 24. המשיב, לעומת זאת, גורס כי לפנינו הוצאה הונית אשר הוצאה לשם הזכייה במכרז:
25 "... ההוצאה הוצאה לשם זכייה במכרז. תוצאת הזכייה במכרז היא התזקת זיכיון
26 בידי עטיה זאגרב [החברה המקומית]. זיכיון זה יש בו כדי להביא למחזיק בו,
27 הכנסות על פני תקופה ארוכה (בהתאם למודל BOT). הזיכיון הוא ה'עץ', אשר
28 'פירותיו' יהיו ההכנסות מתוקף החזקה בזיכיון."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (סעיף 49 לסיכומי המשיב)

2

3

לחלופין, מדובר בהוצאה טרום עסקית.

4

5 25. המשיב ממשיך וטוען כי אין תחולה לסעיף 17(4) במקרה הנוכחי מפני שלא הוכחו

6

נסיונות של ממש לגביית החוב, ומכל מקום תנאי הסעיף לא התקיימו לפני שנת 2009

7

או שנת 2010.

8

9 **ד. האם רשאית המערערת לנכות את סכום המקדמה כהוצאה פירותית**

10

אשר הוצאה על ידיה?

11

12 26. טענתה של המערערת בעניין זה טומנת בחובה שני יסודות: ראשית, כי ההוצאה

13

הוצאה על ידיה, ושנית כי אופי ההוצאה הוא פירותי. כפי שאנמק להלן, הגעתי

14

למסקנה כי היסוד הראשון איננו מתקיים וכי אין מקום לומר כי ההוצאה בקשר

15

לתשלום המקדמה ליוריץ' הוצאה על ידי המערערת עצמה.

16

17 על מנת לנתח את הסוגייה, עלינו להקדיש דיון מפורט יותר למבנה העסקה כולה.

18

19 27. כאמור, המערערת ומשפחת עטיה לא פעלו לבד בעניין הפרויקט. ההזדמנות העסקית

20

הובאה לפתחן על ידי גדעון ובהמשך השתתפו בבדיקות ובמאמצי איתור משקיע ה"ה

21

בשן, ויינר, שפירא ומנוחין (עמוד 32, שורה 30; עמוד 36, שורה 1 עד שורה 3)

22

("המשתתפים הנוספים").

23

24 לפי עדותו, גדעון היה "אמון לגרום לפרויקט לקרות. לכל הפונקציות הטכנולוגית

25

הנדסית, מימון ושיווק שזה היה באחריותי לאסוף את כל הפונקציות האלה יחד

26

לקדם את הפרויקט." (עמוד 6, שורות 12-13).

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 28. כפי שנאמר, המערערת עצמה, יחד עם שותפיה למיזם, לא היו מסוגלים לבצע את
2 פרויקט ה-BOT בעצמם ועניינם העסקי בפרויקט היה לנסות ו"לתפור" עסקה
3 המשלבת מצד אחד השגת הזיכיון מן העירייה ומצד שני איתור תאגיד גדול המעוניין
4 והמסוגל לממן, להקים ולהפעיל את המתקן. שכרה של המערערת אמור היה לבוא
5 מעצם תפירת העסקה, אם כי כלל לא היה ברור באותו שלב מוקדם כיצד תיבנה
6 העסקה בסופו של דבר. לשאלת בית המשפט השיב שמואל:

7

8 "ש: הכוונה לא הייתה לקבל לידכם את הזיכיון ולהסב לאחר אלא מלכתחילה
9 המשקיע יקבל זיכיון במישרין מהעירייה.

10 ת: עשינו כל ההכנות שיהיו לנו לקוחות שיכנסו לפרויקט ואנו בצד והם יהיו
11 מקבלי הזיכיון...."

12

13 ...
14 "ת: עטיה לא הייתה אמורה לגשת למכרז כמפעילה הייתה אמורה להביא את
15 יוונטה, גרניט כרמל..."

16 (עמוד 29, שורה 2 עד שורה 4; עמוד 29, שורה 11).

17

18 וכן

19 "הוא [יוריץ] היה צריך להביא לנו זיכיון שאנחנו יכולים זה לא אני אלה
20 שיבואו אלה שיקימו ויקחו את הזיכיון ויבנו את המשרפה. לנו אין את היכולות
21 הכספיות והידע המקצועי לבנות דבר כזה. רק ההון העצמי צריך להיות מאות
22 מליוני דולרים או יורו."

23

24 (עמוד 28; שורה 28 עד שורה 30)

25

26 לדברי גדעון היו שתי אפשרויות לקבלת תמורה מן הפרויקט:

27

28 "למכור ולקבל סכום [חד] פעמי אפשרות א'. אפשרות ב' לקבל אחוזים בחברה
29 וזיכיון 20 שנה ולקבל כל שנה."

30

31 (עמוד 13, שורה 13)

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 אולם "באותו שלב של היזמות לא ידענו איך תהיה הצורה סופית שלו. אם נקבל
2 עמלה, האם נהיה שותפים במיזם." (עמוד 6, שורות 23-24).
- 3
- 4 29. אכן התקיימו מגעים עם גורמים שונים, בישראל ובחו"ל, בנסיון לאתר מועמד לביצוע
5 הפרויקט. כך כותב גדעון בתצהירו (סעיף 11):
6
- 7 "בשנים 2007-2008 המערערת השקיעה תשומות רבות, לרבות זמן וכסף,
8 בניסיון לממש את הפרויקט. השקעה זו הקנתה למערערת את הידע הדרוש
9 לשיווק הפרויקט למשקיעים הפוטנציאליים. בניסיון לגייס משקיעים
10 לפרויקט נערכו פגישות במדינות בכל רחבי העולם לרבות בגרמניה, יפן, צרפת
11 וארה"ב. תפקידה של המערערת היה למצוא משקיע פוטנציאלי בעל ידע ונסיון
12 רלוונטיים, אשר יממן את הפרויקט, כאשר במקביל אני הייתי אמון על קידום
13 הפן הטכני והביצועי של הפרויקט בזאגרב."
14
- 15 שמות שהוזכרו בהקשר זה כוללים KNIM הצרפתית, Covanta האמריקאית,
16 Martin הגרמנית וגרנית הכרמל הישראלית.
17
- 18 30. לגדעון הובטחו 30% מהתמורה אשר תושג מהפרויקט:
19
- 20 "היות לא ידענו מה תהיה התמורה ביום ההצלחה שארנו את זה עמום.
21 הייתה החלטה ג'נטלמנית שחלקי יהיה 30% בתמורה שנקבל מהיזמות הזו.
22 זה בנוסף לתשלום החודשי הקבוע. תמורה – אני מתכוון סביר להניח
23 מהרווח."
24 (עדות גדעון, עמוד 6, שורה 24 עד שורה 26)
25
- 26 31. יצויין כי בנוסף לאחוזים שהובטחו לגדעון, נראה כי חברה פרטית בשליטתו הוציאה
27 מספר חשבונות עבור שירותיו וזאת בהתחשב במאמצים שנעשו על ידיו תוך צמצום
28 משרתו הקבועה כשכיר בתעשייה הבטחונית (עמוד 6, שורה 16; עמוד 39, שורה 7).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 חשבונות אלו הוצאו, לפי מיטב זכרונו של גדעון, למערערת עצמה (עמוד 12, שורה
2 (16).

3

4 32. למשתתפים הנוספים (ראו סעיף 27 לעיל) הובטחו 20% מתמורת המיזם (עדות
5 שמואל, עמוד 33, שורה 7):

6

7 "ש: אתה אומר אם העוגה היא מאה אחוזים אז לפי מיטב זכרונו זה 30 אחוז
8 גדעון 20 אחוזים אנשים נוספים ו 50 אחוז עטיה..."

9

ת: אמת."

10

(שם, שורה 10 עד שורה 12).

11

12 יוער כי החלוקה האמורה נעשתה בעל פה, על בסיס "גינטלמני", ולא עוגנה בהסכמים
13 כתובים (עדות שמואל, עמוד 33, שורה 6).

14

15 33. בהתאם לכך, במכתב מיום 20.6.2008 מאת חברת הבת אל המערערת (חברת האם)
16 (מוצג 11) נכתב:

17

18 "בהמשך להסכם ההלוואה אשר נחתם בין הצדדים הננו להעלות על הכתב את
19 אשר סוכם בינינו.

20

20 עטיה נכסים והשקעות תפעל [ל]איתור וקידום מכירת הפרוייקט שבנדון
21 לצדדים שלישיים, כאשר העסקה תהיה כפופה לזכייתנו בפרוייקט.
22 בתמורה לשירותי עטיה נכסים אנו נשלם לעטיה סך של 50% מהרווח שיוצר
23 ממכירת הפרוייקט."

24

25 34. מצטיירת אפוא התמונה הבאה: חברו יחד מספר גורמים ישראלים בנסיון להביא
26 לזכייה במכרז בזאגרב. תכניתם הייתה למצוא תאגיד המתמחה בתחום הטיפול
27 בפסולת לביצוע הפרוייקט ולגבות מאותו תאגיד (באופן כלשהו) שכר ייזום. להערכתו
28 של שמואל, ובהתחשב בהיקף הצפוי של הפרוייקט, שכר הייזום יכול היה להגיע לכדי
29 10 מיליון יורו (עמוד 33, שורה 25; עמוד 34, שורה 17 עד שורה 27). מתוך סכום זה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ליורץ' הייתה מגיעה עמלה בסך 6 מיליון יורו. הרווח שהיה נותר בידי קבוצת
2 הגורמים הישראליים (4 מיליון יורו, לפי ההמחשה הנ"ל – ראו עמוד 34, שורה 31),
3 היה מתחלק 50% למערערת, 30% לגדעון ו-20% למשתתפים הנוספים.
4

5 35. טענתה הנחרצת של המערערת היא שחברת הבת והחברה המקומית הקרואטית לא
6 היו אלא "קליפות" חסרות תוכן ופעילות אשר הוקמו כתוצאה מאילוצים טכניים.
7 לדידה, רק היא עצמה פעלה בעניין הפרויקט וזאת במהלך עסקיה הרגילים בתחום
8 הייזום והתיווך.
9

10 לפי טיעון זה, מתחייבת המסקנה כי המקדמה ליורץ' שולמה למעשה על ידי
11 המערערת ומכיסה, ולכן המקדמה היא הוצאה בידיה לצורכי מס, ויתרה מזאת, טיב
12 ההוצאה פירוטי.
13

14 בסעיף 23 לתצהירו, מעיד שמואל לאמור:

15
16 "יודגש כי עטיה גרין ועטיה קרואטיה הינן חברות ריקות מתוכן אשר לא
17 נעשתה בהן כל פעילות כלכלית למעט העברה חד פעמית של כספי המקדמה
18 [ליורץ']... לא היו להן עובדים או ספקים, ובפועל המערערת עצמה באמצעות
19 אנשי המפתח שלה פעלה עבור הפרויקט ומימושו. כל ההוצאות שהוצאו לצורך
20 ייזום הפרויקט יצאו מכיסה של המערערת.
21 גם לו היתה מבשילה העסקה בזאגרב לא ברור אם ובאיזו צורה היה ניצק תוכן
22 לפעילותן ולא ניתן היה לנבא האם היה מתעורר הצורך לשימוש בהן. יחד עם
23 זאת, [יורץ'] התעקש כי הסכם השירותים עמו יחתם עם תאגיד מקומי ומכאן
24 השימוש בעטיה קרואטיה."
25

26 ובאותה רוח שמואל השיב בחקירתו הנגדית:

27
28 "שתי החברות נועדו לקדם עיסקה בקרואטיה והם קליפה. כל אחת מהחברות
29 הן קליפה. מי שקובעת את המדיניות ושם את הכסף ומנסה לקדם הדברים זה
30 עטיה באמצעות אנשיה..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (עמוד 27, שורות 3-4)

2

3 "אמרתי ששתי החברות הבת והנכדה זאת חברה קליפה. צינור שצריך להעביר
4 ולקבל דרכו את הכספים לעטיה. החברות לא נועדו להיות חברות בעתיד לבוא
5 בשום פנים ואופן שיפעלו כחברות עצמאיות עשינו ספציפית לזה. לצערי הרב
6 לא יצא."

7

(עמוד 34, שורה 9 עד שורה 11)

8

9

ובסיכומי המערערת נכתב:

10

11 "... החברות [חברת הבת והחברה המקומית] היו ונותרו ריקות מתוכן וללא
12 פעילות ונכסים" (סעיף 24).

13

14 36. המערערת ממשיכה ומדגישה כי ביישום דיני המס, ועל מנת להגיע לגביית מס אמת,
15 יש להעדיף את המהות והתוכן הכלכלי על פני הצורה. לפי הטענה, מבחינה זו, ההוצאה
16 בגין תשלום המקדמה ליוריץ היא של המערערת עצמה.

17

18 בתמיכה לטיעון זה מצביעה המערערת על כך שבדו"חות הכספיים של המערערת
19 לשנת 2008 (מוצג 2), הסכום ששולם ליוריץ במהלך אותה שנה נכלל בחשבון
20 "ההוצאות" תחת "ייעוץ וייזום" (באור 8) והדבר הוסבר (בבאור 9) כדלקמן:

21

22 "בהוצאות ייזום נכללה הוצאה בסך 3,250 אלפי ש"ח בגין מימון לצורך עסקת
23 הקמת אתר לשריפת פסולת עירונית בעיר זאגרב בקרואטיה באמצעות חברה
24 בת. החברה היתה אמורה למכור את הזכיון להפעלת האתר ולקבל 50%
25 מהרווחים. העסקה לא יצאה לפועל הואיל ועל אף ההוצאות והמאמצים לא
26 נתקבל הזכיון לפרוייקט."

27

28 רישום זה בדו"חות הכספיים משתקף גם בהנהלת החשבונות של המערערת (מוצג 27),
29 שם סכום המקדמה מופיע בכרטסת "הוצאות עסקת זאגרב" בתנועה הקרויה "עסקת
30 זאגרב".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיז שומה תל אביב 1

1

2 37. אכן העדפת המהות על פני הצורה הפכה עם השנים למושכל יסוד ביישום דיני המס.
3 אולם בסופו של דבר הקביעה מה הייתה ה"מהות" ומה הייתה רק "הצורה" היא עניין
4 של עובדות. ובמקרה הנוכחי לא השתכנעתי כי ישנה הצדקה להגדיר את חברת הבת
5 ואת החברה המקומית "קליפות", להתעלם מקיומן, וליחס את ההוצאה למערערת
6 עצמה. אנמק.

7

8 38. כאמור, חברת הבת התאגדה בישראל בחודש דצמבר 2007, דהיינו כשישה חודשים
9 לפני חתימת ההסכם עם יוריץ' ותשלום המקדמה לידיו. נזכיר גם כי באותה עת
10 המערערת עצמה הייתה פעילה כבר למעלה מעשרים שנה (מאז 1986). מחזור עסקיה
11 של המערערת בשנת 2007 היה כמעט 20 מיליון ש"ח והגיע בשנת 2008 לכמעט 30
12 מיליון ש"ח. המערערת נשלטת על ידי בני משפחת עטיה (עמוד 26, שורה 15).

13

14 כמוסבר, היה צורך ליצור מבנה או מנגנון להסדרת זכויותיהם של השותפים
15 הישראליים הנוספים למיזם, גדעון והאחרים, אשר יחד היו זכאים ל-50% מן הפירות.
16 לא מן הנמנע כי אילו הפרויקט היה מתקדם ויוצא לפועל, הסדרת חלוקת פירות
17 המיזם הייתה נעשית באמצעות חברת הבת (למשל, על ידי הקצאת מניות בה או על
18 ידי תשלום דמי ניהול או ייעוץ על ידיה). הרי אין סיבה להניח כי משפחת עטיה הייתה
19 מסכימה לערב את הגורמים הישראליים הנוספים **ברמה של המערערת**, שהייתה
20 חברה ותיקה בעלת זכות קיום עסקית ללא קשר לפרויקט בקרואטיה.

21

22 אדרבה האפשרות כי השיתוף בין הצדדים ייעשה **ברמה של חברת הבת** עולה בקנה
23 אחד עם ההסדר המעוגן במכתב הני"ל מיום 20.6.2008 (**מוצג 11**) לפיו המערערת תספק
24 לחברת הבת שירותי "איתור וקידום מכירת הפרויקט... לצדדים שלישיים", וזאת
25 תמורת "50% מהרווח שיווצר ממכירת הפרויקט".

26

27 למעשה דבריו של שמואל בתצהירו אינם סותרים אפשרות זו :

28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 "יודגש כי בשלב זה [הקמת החברות] עדיין לא גובש המבנה העסקי של
2 הפרוייקט, והקמת התאגידים נעשתה לצורך גמישות עסקית... הקמתה של
3 עטיה גרין [חברת הבת] נבעה מסיבות עסקיות ומסחריות... " (סעיף 22).
- 4
- 5 39. והנה בתאריך 17.6.2008 נחתם בין המערערת לבין חברת הבת הסכם הלוואה מפורט
6 (מוצג 14), לפיו המערערת הלוותה לחברת הבת סכום של 600,000 יורו כאשר
7 ההלוואה צמודה למדד המחירים לצרכן ונושאת ריבית שנתית בשיעור של 4%.
- 8
- 9 מועד פרעון ההלוואה היה "עד ליום 31.12.2008" (סעיף 3 להסכם ההלוואה). בסעיף
10 5.1 להסכם מובהר כי "למען הסר ספק... הלוואה זו ניתנת על ידי המלווה כנגד
11 התחייבות הלווה ליתן למלווה אפשרות לשווק באופן בלעדי את מכירת זיכיון
12 להפעלת אתר לשריפת פסולת עירונית בעיר זאגרב, עם זכיית הלווה בזיכיון, לצדדים
13 שלישיים."
- 14
- 15 (יוער כי מכתבה הנ"ל של חברת הבת מיום 20.6.2008 נמסר לידי המערערת "בהמשך
16 להסכם הלוואה אשר נחתם בין הצדדים").
- 17
- 18 אוסיף כי לא השתכנעתי מנסיונה של רו"ח לוי, אשר העידה מטעם המערערת, לומר
19 כי כלל לא מדובר בהלוואה אלא ב"העברת כספים" שהיא הוצאה בידי המערערת
20 (עמוד 19, שורה 15 ואילך; עמוד 22, שורה 19 ואילך).
- 21
- 22 40. על פי מוצג 13 (אסמכתא מבנק הפועלים, סניף לב דיזנגוף) סכום ההלוואה הנ"ל
23 (בשווה ערך ל-3,250,000 ש"ח) הועבר מחשבון המערערת לחשבון חברת הבת ביום
24 17.6.2008 והוא מכונה שם "הלוואת בעלים".
- 25
- 26 41. באותו תאריך הועבר סכום של 600,000 יורו מחשבון חברת הבת בישראל לחשבון
27 הבנק של החברה המקומית בזאגרב (לצורך קבלת פטור מניכוי מס ישראלי במקור
28 מהעברה זו לקרואטיה הסכום תואר בטופס 114 כ"השקעה" (נספח א לתצהיר
29 המפקחת מרחב) וכך גם בהחלטה של אסיפת בעלי המניות של החברה המקומית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

2 42. בהתאם לתרגום מכתב מהבנק הקרואטי מיום 3.8.2012 (מוצג 13), הכספים הנ"ל
3 הועברו (במטבע מקומי) ביום 19.6.2008 מחשבונה של החברה המקומית לחשבונו של
4 יוריץ'.

5

6 43. כמפורט לעיל, על יוריץ' חלה חובה להחזיר את סכום המקדמה עד ליום 20.12.2008
7 אם אבן הדרך לא הושגה. אולם חובתה של חברת הבת להחזיר את ההלוואה על סך
8 600,000 יורו לידי המערערת עד ליום 31.12.2008 בהתאם לאמור בהסכם ההלוואה
9 מיום 17.6.2008 כלל לא הייתה מותנית בהשבת הכספים מצדו של יוריץ'. בין אם אבן
10 הדרך הייתה מושגת ויוריץ' לא היה חייב להחזיר את המקדמה ובין אם אבן הדרך
11 לא הייתה מושגת אך יוריץ' לא היה מקיים את חובתו להחזיר את המקדמה (כפי
12 שהתרחש בפועל), חיובה של חברת הבת לפרוע את ההלוואה כלפי המערערת היה תקף
13 כחיוב עצמאי ומוחלט.

14

15 44. באשר לעצם ההקמה של החברה המקומית, שמואל הסביר זאת "מסיבות רגולטוריות
16 בקרואטיה" (סעיף 22 לתצהיר) והעיד כי נאמר לו על ידי יוריץ' ועל ידי עורך דין
17 קרואטי כי חייבים לפתוח חברה קרואטית על מנת להשתתף במכרז או בפרויקט
18 (עמוד 28, שורה 6; עמוד 29, שורה 15 ואילך) וזאת למרות שבמסמך הראשוני של
19 המכרז (מוצג 8) נאמר כי לפחות בשלב ה-prequalification המכרז פתוח לתאגידיים
20 או קבוצות מכל מדינה (סעיף 3).

21

22 45. בנסיבות אלו, אינני מוכן "לדלג" על קיומן של חברת הבת והחברה המקומית
23 ולהשקיף על תשלום המקדמה כאילו נעשה במישרין על ידי המערערת לידי יוריץ'.
24 בהקשר זה נזכיר את העובדות הבאות:

25

26 (א) הסכם מתן השירותים עם יוריץ', מיום 10.6.2008, נערך על ידי החברה המקומית
27 בלבד. במבוא להסכם זה הוצהר כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 **"WHEREAS AGS engages, among other activities, in**
2 **initiating projects and development of projects in waste**
3 **treatment; and**
4 **WHEREAS AGS is interested in receiving the rights to**
5 **Zagreb's thermal waste treatment plant for at least 25**
6 **years...; and**
7 **WHEREAS the Parties are interested that the Agent shall**
8 **provide AGS with his services in regards with the**
9 **project..."**
10
- 11 המערערת עצמה איננה מוזכרת בהסכם השירותים עם יוריץ' ואף איננה ערבה
12 למילוי חיובה של החברה המקומית לשלם ליוריץ' עמלה כוללת של שישה מיליוני
13 יורו בהתקיים התנאים הקבועים בהסכם.
14
- 15 נערך כאמור הסכם מסחרי בין המערערת לבין חברת הבת (מיום 20.6.2008) למתן (ב)
16 שירותי קידום הפרויקט. על פי נוסח המסמך, הזכייה בפרויקט תהיה של חברת
17 הבת ("כאשר העסקה תהיה כפופה לזכייתנו בפרויקט") ולא של המערערת.
18
- 19 נערך במקביל ובאופן משולב הסכם הלוואה בין המערערת לבין חברת הבת, (ג)
20 כאשר חובתה של חברת הבת להחזיר את כספי הלוואה לא הייתה מותנית
21 בזמינות הכספים כתוצאה מהשבת המקדמה ששולמה ליוריץ'.
22
- 23 בבאור 9 לדו"חות הכספיים של המערערת לשנת 2008 עסקת הקמת המתקן (ד)
24 בקרואטיה מתוארת במילים "באמצעות חברה בת".
25
- 26 בין המוצגים שהוגשו על ידי המערערת נמצא הסכם סודיות עם המשקיעה (ה)
27 הפוטנציאלית Covanta. ההסכם נערך בחודש מרץ 2008 – דהיינו לאחר הקמת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 חברת הבת אך לפני הקמתה של החברה המקומית. ההסכם נחתם על ידי חברת
2 הבת ואילו המערערת איננה מוזכרת בה.
3
- 4 46. אני מודע לכך שהכספים לצורך תשלום המקדמה ליוריץ' באו במקור מידי המערערת,
5 אולם המערערת בחרה משיקוליה שלא להתקשר במישרין עם יוריץ' כיועץ או כנציג
6 אלא לעשות כן רק בעקיפי עקיפין.
7
- 8 חברת הבת אשר הוקמה בישראל עשויה הייתה לשמש מסגרת עסקית להסדרת
9 חלוקת הזכויות בפרויקט בין השותפים הישראליים השונים (משפחת עטיה, גדעון
10 והמשתתפים הנוספים).
11
- 12 ואף אם החברה המקומית בקרואטיה הוקמה בשל אילוצים משפטיים ואחרים שם,
13 אין בכך כדי להצדיק התעלמות ממנה.
14
- 15 47. המערערת חוזרת וטוענת כי לחברת הבת ולחברה המקומית לא הייתה כל פעילות
16 עסקית אחרת, אולם אין בכך לדעתי כל רבותא: מקובל בעולם העסקים לעשות
17 שימוש, לפי הצורך, בתאגידים ייעודיים (special purpose vehicles) והעובדה כי
18 תאגיד ייעודי כאמור איננו עוסק במגוון פעילויות אלא במיזם אחד בלבד איננה גורעת,
19 כשלעצמה, ממעמדו של התאגיד כגורם כלכלי עצמאי וממשי. ובאשר לשימוש
20 המצומצם מאד שנעשה בפועל בשתי החברות הנ"ל הרי כפי ששמואל עצמו מציין
21 (בסעיף 23 לתצהירו) "גם לו הייתה מבשילה העסקה בזאגרב לא ברור אם ובאיזו
22 צורה היה ניצק תוכן לפעילותן [של שתי החברות] ולא ניתן היה לנבא האם היה
23 מתעורר הצורך לשימוש בהן". כמו כן, אף אם לא הייתה כוונה להשאיר עודפים
24 בקופתה של חברת הבת (עמוד 34, שורה 6 ואילך), אין בכך כדי להביא למסקנה כי יש
25 להתעלם מקיומה.
26
- 27 בנוסף, אין בעובדה כי חברת הבת והחברה המקומית כלל לא ערכו דו"חות כספיים
28 תקופתיים (עדות רוי"ח לוי מטעם המערערת, עמוד 16, שורה 15 ואילך) כדי להוכיח
29 כי קיומן היה חסר נפקות לעניין יישום הוראות הפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

2 48. אמנם בנסיבות המקרה הפרויקט כולו לא יצא לפועל, וממילא לא הושג זיכיון, לא
3 הופקו הכנסות כלשהן והכספים שהושקעו בצעדי הייזום ירדו לטמיון. נוח בדיעבד
4 לטעון כי חברת הבת והחברה המקומית היו אך "קליפות", אולם האם כך היו גורסים
5 אילו היו זוכים במכרז וקוצרים פירות נאים ממנו? מי לידי ייתקע כי במקרה של
6 הצלחה הגורמים הנוגעים בדבר לא היו מגינים על החיץ שנוצר בין החברה המקומית
7 בקרואטיה לבין חברת הבת ובין חברת הבת לבין המערערת?

8

9 אמנם בחקירתו הנגדית הכחיש שמואל בכל תוקף כי מדובר בתכנון מס, אפילו תכנון
10 מס לגיטימי (עמוד 43, שורה 3 עד שורה 8), אך אין לדעת כיצד העסקה הייתה מוצגת
11 אילו היו נוצרים ממנה רווחים.

12

13 49. מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי אין הצדקה להתעלם מקיומן של חברת הבת
14 והחברה המקומית ולייחס את ההוצאה בגין המקדמה כאילו שולמה במישרין על ידי
15 המערערת. אולי במקרה אחר, בו יוכח כי אין כל תוכן של ממש בתאגיד מסויים וכי
16 הוא נעדר כל נפקות כלכלית, משפטית ומיסוית, ניתן יהיה "לדלג" מעליו לבקשת
17 הנישום. לטעמי אין אפשרות לעשות כן במקרה הנוכחי והמערערת תצטרך להשלים
18 עם השלכות מבנה התאגידיים ומערך ההסכמים שהיא עצמה בנתה.

19

20 50. אולם בכך לא נסתם הגולל ועלינו לפנות עתה לדון במשמעות הפיסקאלית של אי
21 השבת כספי ההלוואה לידיה של המערערת.

22

23 **ה. האם נוצר בידי המערערת הפסד בשל אי השבת ההלוואה?**

24

25 51. אומר מיד כי השתכנעתי כי פעילות המערערת במאמציה להביא לרקימת עסקה בקשר
26 לפרויקט הפסולת נעשתה, מבחינתה, במישור הפירותי ולא במישור ההון.

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 52. מסקנה זו נובעת מהאופי הכללי של עסקי המערערת כפי שהעיד עליהם שמואל, ודבריו
2 בנושא זה אמינים ולא נסתרו. מצטיירת תמונה של חברה שמתמחה ב"תפירת
3 עסקאות", שאין היא עצמה בהכרח צד להן, וזאת על ידי זיהוי הזדמנות עסקית
4 ובחינתה היסודית, הפגשת צדדים פוטנציאליים מתאימים, הצעת מודל עסקי או
5 מתווה לעסקה וליווי מקצועי של כל שלבי ההתקשרות.
6
- 7 53. המשיב בסיכומיו ניסה להראות כי טענתה של המערערת כי היא משמשת "מתוכנת"
8 טענה כבושה היא, ונאמר בסעיף 34 לסיכומי המשיב כי "אין זה נכון כי עיקר עיסוקה
9 של המערערת הינו בתיווך' כנטען בסיכומי המערערת. טענה זו לא עלתה בהשגה,
10 בדיונים מול המשיב או בערעור. כך גם לא נזכר איזכור לכך בתצהירי המערערת.
11 טענת המערערת כי היא עוסקת בתיווך, התפתחה תוך כדי דיון ההוכחות וקיבלה
12 ביטוי כתוב רק בשלב הסיכומים. יש לראות בטענה זו הרחבת חזית במישור
13 הפרוצדוראלי, וגרסה כבושה במישור המהותי."
14
- 15 דא עקא, וכפי שראינו, בביאור 1 לדו"חות הכספיים של המערערת (מוצג 2) נאמר
16 במפורש כי "החברה עוסקת בייעוץ, ייזום עסקים ותיווך" ומידע זה היה כמובן בידי
17 המשיב מבעוד מועד.
18
- 19 54. אין למעשה מחלוקת כי למערערת עצמה (ולא כל שכן לחברת הבת ולחברה המקומית)
20 כלל לא היו הנסיון וההון העצמי הדרושים להשתתף במכרז הפרויקט. על כן מקובל
21 עלי ההסבר כי עניינה של המערערת בפרויקט התמצה במישור הייזום, התיווך
22 ו"תפירת העסקה" וזאת בציפייה לתמורה מיידית – ולא ליווי לאורך זמן של פרויקט
23 ההקמה וההפעלה (העשוי להמשך עשרות שנים).
24
- 25 במובן זה גם מקובל עלי הטיעון המועלה בסעיף 13 לסיכומי המערערת לפיו
26 "הפרוייקט נשוא ההוצאה [תשלום המקדמה ליריץ'] אינו הקמתו של אתר פסולת,
27 אלא עסקת תיווך לייזום פרוייקט שכזה".
28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 55. אולם, כפי שנקבע לעיל, המערערת עצמה לא הוציאה את ההוצאה הכרוכה בתשלום
2 המקדמה ליוריץ וכאמור היחסים החוזיים של יוריץ התקיימו אך ורק עם החברה
3 המקומית.
- 4 המערערת העמידה הלוואה על סך 600,000 יורו לידיה של חברת הבת, מה שאיפשר
5 לחברת הבת להשקיע את הכסף בחברה המקומית (או להלוות לאחרונה את הכסף –
6 ואינני סבור כי סיווג העברת הכסף מחברת הבת לידי החברה המקומית מעלה או
7 מוריד לענייננו). ההלוואה לא נפרעה ולא תיפרע.
- 8
- 9 56. האם אובדן קרן ההלוואה מקים בידי המערערת (המלווה) הוצאה ואם כן, מאיזה
10 סוג?
11
- 12 57. ב"כ המערערת טענו כי מדובר ב"חוב רע" (או "חוב מסופק") כמשמעות מונח זה
13 בסעיף 17(4) לפקודה ולפיכך לפנינו הוצאה פירותית הניתנת לניכוי.
- 14
- 15 איננו סבור כי הוראות סעיף 17(4) מתאימות לנסיבות, אולם כפי שיוסבר בהמשך
16 ולאור המסקנה אליה הגעתי אין צורך להכריע כאן בגבולות המדוייקים של תחולת
17 סעיף 17(4) לפקודה.
- 18
- 19 58. סעיף 17(4) מתיר בניכוי:
- 20 "חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח-יד והוכח להנחת דעתו של פקיד
21 השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה
22 שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם
23 זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס;
24 אלא שכספים שנגבו בשנת המס לחשבון סכומים שנמחקו או שנוכו לפני כן
25 בשל חובות רעים או מסופקים, ינהגו בהם לענין פקודה זו כמו בתקבוליו של
26 העסק או משלח-היד לאותה שנה;"
- 27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 59. על פי התפיסה הרווחת, הסעיף נועד "לרפא" מקרה בו נישום, המדווח על בסיס
2 מצטבר, חוייב במס עבור הכנסה שטרם התקבלה בפועל (במזומן) מלקוחו ולימים
3 נכשל נסיון הגבייה מהלקוח ותחוב נהיה "רע".
4
5 על מנת למנוע (בדיעבד) מיסוי הכנסה אשר בסופו של דבר לא הופקה, מתיר סעיף
6 17(4) את ניכוי סכום החוב הרע כהוצאה פירותית, וזאת ממועד כשלון הגבייה. כך
7 מסביר המחבר רפאל את תכלית ההוראה: (רפאל בהשתתפות לזר, **מס הכנסה, כרך**
8 **ראשון**, מהדורה רביעית, עמודים 500-501):
9
10 "מהו, אם כן, 'חוב רע'? זהו סכום אשר הנישום, המנהל את ספריו על פי
11 השיטה על בסיס מסחרי, רשם אותו בין הכנסותיו על יסוד זכאותו לקבלו
12 ולימים נתברר, כי החייב לא עמד או לא יוכל לעמוד, בתשלומו. 'חוב מסופק',
13 כשמו, הינו חוב שלגביו קיים ספק רציני בדבר אפשרות גבייתו, אף שטרם
14 התברר סופית כי הפך לחוב רע. אצל נישום, המנהל את ספריו בשיטה על בסיס
15 מזומנים, אין חובות רעים או מסופקים, הואיל ונישום כזה אינו רושם בין
16 תקבוליו החייבים במס סכומים שלא גבה בפועל. לפיכך, כל עניין התרתם
17 בניכוי של חובות רעים או מסופקים מוגבל לאותם נישומים, שאינם מנהלים
18 את ספריהם בשיטה על בסיס מזומנים. אצל נישומים כאלה, קיים צורך
19 להתאים את חשבון הרווח וההפסד, שעה שתקבול מסויים נרשם כהכנסה
20 ולימים נתברר, כי בפועל לא מצא את דרכו לידי של הנישום. ללא התאמה
21 נאותה בסכום הכנסתו החייבת של הנישום, יימצא אותו נישום משלם מס על
22 הכנסה, שאמנם היה זכאי לה ושנרשמה ככזו, אך בפועל לא הגיעה לידי ואף
23 לא תגיע לידי בעתיד. את התוצאה הזו מבקשת הפקודה למנוע, על ידי התרת
24 הניכוי של חובות רעים ומסופקים מהכנסתו של אותו נישום, שקודם לכן
25 רשם בין הכנסותיו החייבות במס."
26
27 וראו גם נמדר, **מס הכנסה (יסודות ועיקרים)**, מהדורה רביעית, עמודים 361-362:
28
29 "חובות אבודים, או חובות רעים, יוצרים אצל הנישום 'הכנסה שלילית',
30 והשאלה הינה האם גם רשויות המס יכירו בהם כהוצאה. שאלה זו עולה רק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 אצל נישום המנהל את פנקסיו לפי השיטה המסחרית לפיה יש לרשום הכנסה
2 בעסק במועד שהנישום נעשה זכאי לה, ולא במועד שקיבל את התקבול
3 בפועל... בעיה זו איננה מתעוררת אצל נישום המנהל חשבונותיו על בסיס
4 מזומנים... ניתן לסכם ולומר כי ניכוי חובות רעים בעסק מותר אך ורק בעסק
5 המנוהל לפי שיטת החשבונאות על בסיס מסחרי אך לא בעסק המנוהל לפי
6 שיטת החשבונאות על בסיס מזומנים."
7
- 8 60. המערערת דגן מדווחת על בסיס מזומן ולכאורה די בעובדה זו כדי לשלול את תחולתו
9 של סעיף 17(4) לגביה (אם כי המשיב לא טען כך בסיכומיו, והשוו עמ"ה 1016/00 פכר
10 נ' פקיד שומה רחובות (1.12.2005) שם טענה רשות המסים, בין השאר, כי סעיף 17(4)
11 חל גם על נישום המדווח על בסיס מזומן, וזאת כדי להפעיל נגד המערער שם את
12 הסנקציה הקבועה בסעיף 33(ג) לפקודה בעקבות אי ניהול פנקסים כדין). יתרה מזאת,
13 איננו עוסקים כלל במצב של חוב מסחרי שוטף שלא נפרע על ידי לקוח, אלא במקרה
14 של אי החזרת קרן הלוואה. דומה כי במקרה כגון זה אין נזקקים לסעיף 17(4) (למרות
15 לשונו הרחבה לכאורה) וראו רפאל, שם, עמודים 504-505. דומה כי כך כבוד השופט
16 אלטוביה סבר בעניין פכר והוא הוסיף ופסק כי:
17
- 18 "אובדנה של הקרן [קרן הלוואה שניתנה על ידי המערער], קרי מעברה מ'נכס'
19 ל'חוב' במונח החשבונאי, דומני כי אינו שונה בשיטה המצטברת אל מול שיטת
20 המזומנים. צודק המערער כי בשניהם המדובר ב'הוצאה'... דהיינו בשיטת
21 המצטבר אין המדובר ב'חוב אבוד' אלא בנכס שהתכלה..."
22
- 23 על כן, מן הראוי לנתח את המקרה באמצעות כלים אחרים (למעשה, על פי סעיף 17
24 רישא לפקודה).
25
- 26 61. כספי הלוואה, שניתנו מחברה לחברה, ירדו לטמיון. בשורה של פסקי דין נדונו
27 מקרים מסוג זה ובמרכז הדין הוצבה השאלה האם אבדן קרן הלוואה יוצר הוצאה
28 (הפסד) פירותית או שמא הפסד הון? (ראו ע"א 404/62 שריון כרום צפוי מתכות בע"מ
29 נ' פקיד שומה תל אביב 2 (17.4.1963); ע"א 404/65 פרדס סינדיקט בע"מ נ' פשמ"ג



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 ; ע"א 210/67 פזגז חברה לשיווק בע"מ נ' פשמ"ג (16.1.1968); ע"א
2 937/90 אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (12.11.1992), וכן ראו רפאל,
3 שם, עמוד 503.

4
5 למשל, בעניין שריון הני"ל נפסק כי:

6
7 "אותן הלוואות ומפרעות לא היו תשלומים בעד סחורות או שירותים, אלא הן
8 נעשו כדי להבטיח את תפעול החברה בדרך כלל וללא יחס וזיקה להיקף
9 העסקים, שנעשו בין שתי החברות בתוך אותה תקופה."
10 ובהמשך:

11 "...כי אין להתיר כהוצאה שבפירות חוב רע, כשהנסיבות מצביעות על כך,
12 שהחוב לא נוצר במהלך הסחר הרגיל, אלא מתוך כוונה לספק לחייב הון לשם
13 מימון פעולותיו. הקירבה שבין הנושה והחייב - ואין זאת צריכה להיות קירבה
14 של חברת אם לחברת בת דוקא - וכן העדר יחס כלשהו בין החוב ובין פעולות
15 סחר רגילות מצדיקים את המסקנה שהמדובר בחוב הוני."
16

17 דברים דומים נכתבו בפסק דין פזגז, ולגבי הנסיבות שנדונו שם הוחלט כי

18
19 "...עדיין אין לראות כיצד אפשר לייחס ולשייך מענק זה לפעולות המסחריות
20 השוטפות המתנהלות בין שני המפעלים הללו."
21

22 62. לדידי, יש ללמוד מהפסיקה הני"ל כי **בנסיבות המתאימות** (שאולי אינן שכיחות)
23 אובדנה של קרן הלוואה עשוי ליצור הוצאה פירותית בידי המלווה, וכי אין מקום
24 לצמצם מראש את אפשרות "האובדן הפירותי" למלווים שמלווים כספים במהלך
25 העסקים הרגיל (כגון בנקים) אשר אצלם ההלוואה היא מעין יחידת מלאי. הגישה
26 המסתמנת הינה רחבה יותר. (כאן אציין כי לדעתי קיומן של מספר הלוואות נוספות
27 אשר ניתנו על ידי המערערת לתאגידים קשורים – ראו באור 3 לדו"חות הכספיים של
28 המערערת לשנת 2008 – איננו הופך אותה למי שמלווה כספים במהלך העסקים הרגיל,
29 כפי שניסה ב"כ המערערת לרמוז בסעיף 48 לסיכומיו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 63. כאן עלינו לערוך אבחנה (לא קלה) בין מימון שניתן על מנת ליצור הזדמנות עסקית
2 חדשה שהיא בבחינת עסקה שוטפת שמתבצעת ומסתיימת במהלך המסחר הרגיל,
3 לבין מימון שניתן על מנת ליצור הזדמנות עסקית חדשה שעשויה להוות עבור הגוף
4 המממן מקור הכנסה חדש וקבוע.
5
6 ניטול לדוגמה יצרן קמח שמוכר את תוצרתו למאפייה. במקרה הראשון, היצרן מעוניין
7 לשווק בצק מסוג חדש בנוסף לקמח הבסיסי. אפיית הבצק החדש במאפייה תחייב
8 שימוש בתנור מיוחד. יצרן הקמח מלווה למאפייה את הכספים הדרושים לרכישת
9 התנור. המאפייה איננה מחזירה את קרן ההלוואה. דומה כי במקרה זה אבדן קרן
10 ההלוואה מהווה הפסד הון מבחינתו של יצרן הקמח מפני שההלוואה ניתנה בציפייה
11 ליצירת מקור הכנסה חדש.
12
13 במקרה השני, אצל יצרן הקמח נוצר עודף מלאי קמח שהוא מעוניין למכור. המאפייה
14 תהיה זקוקה לכמות מוגדלת של קמח רק אם היא תוכל להפעיל, באופן זמני, משמרת
15 נוספת, דבר שכרוך בתוספת תשלום שכר. יצרן הקמח מוכן להלוות למאפייה כספים
16 לצורך תשלום השכר וזאת כדי להגדיל את מכירות הקמח – באופן מזדמן – מתוך עודף
17 המלאי. המאפייה איננה מחזירה את קרן ההלוואה.
18
19 במקרה האחרון, כך נדמה, יש לומר כי מתן ההלוואה היה כרוך ושלוב במהלך העסקים
20 השוטף של יצרן הקמח ולפיכך אבדן הקרן מהווה הוצאה פירותית (חרף העובדה כי
21 יצרן הקמח איננו נוהג להלוות כספים כעיסוק קבוע). ודוק: האבחנה בין שני המקרים
22 איננה מבוססת על סיווג ההוצאה **אצל המאפייה** (רכישת תנור כרכוש קבוע לעומת
23 תשלום שכר), אלא על **מהות היתרון** שנוצר ליצרן הקמח ממתן האשראי.
24
25 64. לדעתי, נסיבות המקרה הנוכחי מאפשרות הסקת מסקנה כי ההפסד הוא פירותי:
26
27 (א) ראשית, וכפי שכבר נאמר, ההקשר המסחרי הכללי של התעסקות המערערת
28 בפרויקט הפסולת היה של ייזום ותיווך ולא של הקמה והפעלה לטווח הארוך.
29 בשבילה, כך שוכנעתי, השגת הזכיון לא נועדה להקנות **יתרון מתמיד** אלא
30 אמצעי **לעשיית עסקה קצרת טווח** מול תאגיד גדול שיסכים לשלם לה עמלה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 עצם הבאת הפרויקט. כידוע הוצאה הונית נבדלת מהוצאה שוטפת בעיקר בשל
2 היתרון המתמיד (טובת ההנאה ארוכת הטווח) שהיא נועדה להצמיח.
3
- 4 (ב) למערערת היה עניין מסחרי ישיר, ולא רק עקיף, בהבשלת המיזם. כזכור, על פי
5 ההסכם בין המערערת לבין חברת הבת מיום 20.6.2008 המערערת (כזרוע של
6 משפחת עטיה) עמדה להרוויח 50% מהרווח היזמי הכולל וזאת בגין מאמציה
7 ב"קידום ומכירת הפרויקט שבנדון לצדדים שלישיים". דהיינו גם אם "הרווח
8 שיוצר ממכירת הפרויקט" (כלשון המסמך הנ"ל) יופק על ידי החברה המקומית
9 או על ידי חברת הבת (וכזכור בשלב זה איש לא ידע באיזו צורה תתממש
10 העסקה), עדיין למערערת עצמה יגיע נתח עבור שירותיה.
11
- 12 (ג) כראייה לעניינה העסקי הישיר של המערערת, הרי היא זו ששילמה בין השאר
13 את תשלומי "הריטיינר" לחברה הפרטית בבעלות גדעון (עמוד 12, שורה 16;
14 עמוד 39, שורה 6 ואילך) וכמו כן שילמה למשרד רואי חשבון מופר עבור הכנת
15 תחזיות ומצגת עסקית למשקיעים (תצהיר שמואל, סעיפים 13 ו-21 וכן
16 פרוטוקול הדיון, עמוד 14, שורה 9). הממצא לפיו למערערת היה עניין עסקי
17 ישיר בהצלחת המיזם איננו עומד בסתירה לממצא הקודם על פיו אין מקום
18 לייחס את תשלום המקדמה ליוריץ' למערערת עצמה (ראו חלק ד לעיל).
19
- 20 (ד) המערערת עמדה בהוצאות נוספות הכרוכות בטיפוח הפרויקט, כפי שיידון בחלק
21 ז להלן.
22
- 23 65. בעניין זה ניתן למצוא תימוכין בע"מ 1113/04 חברת רחובות הירוקה בע"מ נ' פקיד
24 שומה גוש דן (10.3.2011) מפי כבוד השופט אלטוביה. שם ניתנה הלוואה בין-חברתית
25 לצורך פיתוח נכס מקרקעין בירושלים (עליהם עמד קולנוע אדיסון). הפרויקט נקלע
26 לקשיים וההלוואה לא הוחזרה.
27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 בית המשפט הזכיר את הפסיקה הנ"ל וציין כי "הכלל להתרת הניכוי הוא שהחוב
2 נתגבש במהלך הסחר הרגיל, כגון עקב תשלום עבור סחורות ושירותים, ובשונה
3 מהלוואה להון תפעול, להשבחה או למטרה אחרת שטיבה הוני."

4

5 לגבי המקרה הקונקרטי שנדון שם, הטעים בית המשפט:

6

7 "אילו הועברו כספי הלוואה מידי המערערת ישירות לידי מלוונות רותם [אשר
8 החזיקה בנכס המקרקעין] ... הייתה העסקה מסווגת כעסקה פירותית על פי
9 מבחני הפסיקה הישימים לענייננו. המערערת ניהלה עסק ליזום, פיתוח,
10 בנייה ומכירה של פרויקטים בתחום הנדל"ן.

11

12 "התרשמתי... כי העסקה לגבי המקרקעין מהווה המשך ישיר של פרויקט
13 רחובות הירוקה וניסיון למינוף שלו, תוך שימוש במומחיותו, כישוריו וקשריו
14 שנצברו לאורך שנות פעילותו העסקית.

15

16 "מ'מבט על' על נסיבות העסקה וכוונת הצדדים לה, השתכנעתי כי במתן
17 הלוואה לאומש ביקשה המערערת לקבל דריסת רגל בפרויקט, כלשונה, וזאת
18 כחלק מפעילותה העסקית הפירותית.

19

20 "...יש לבחון את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, אשר במקרה זה,
21 לאור הנסיבות, היא פירותית, ונעשתה במסגרת פעילות העסק של המערערת.

22

23 "המשיב אינו חולק על כך שכספי הלוואה ירדו לטמיון וכלו כל הסיכויים
24 שיושבו למערערת. על כן, אין מניעה להכיר ב'חוב רע'."

25

26 66. אשר על כן, ובהתאם לנסיבות המסויימות של המקרה הנוכחי ובאופן דומה למה
27 שנפסק בעניין רחובות הירוקה, ניתן לקבוע כי אבדן קרן הלוואה שנתנה המערערת
28 לחברת הבת יצר בידיה הפסד עסקי היות והלוואה ניתנה מלכתחילה כחלק בלתי
29 נפרד מהמאמץ המסחרי הכולל של המערערת להשיא רווחי תיווך מ"תפירת" עסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 הקשורה לפרויקט הפסולת, וזאת במהלך הרגיל של עסקיה בתחום הייזום, הייעוץ
2 והתיווך.

3

4 היות ושוכנעתי כי המערערת עסקה במיזם זאגרוב במהלך עסקיה בתחום הייזום
5 והתיווך, והיות ואני מסכים עם ב"כ המערערת כי "הפרויקט נשוא ההוצאה אינו
6 הקמתו של אתר פסולת, אלא עסקת תיווך לייזום פרויקט שכזה", אזי אין מקום לומר
7 כי בפנינו "הוצאה טרום עסקית" שניכיה אסור לפי ההלכה הפסוקה (ראו רפאל, שם,
8 עמודים 635 עד 637). אמנם האירועים הנדונים התרחשו לפני שהמכרז והפרויקט
9 הספיקו לצאת לפועל (וככל הנראה הם טרם יצאו לפועל), אך העסק אשר במסגרתו
10 הוצאה ההוצאה הוא עסקה קיימת והקבוע של המערערת, שיוזמת, יועצת ומתווכת
11 גם אם בסופו של דבר המיזם איננו מתבצע. אוסיף כי על פי הפסיקה, הוצאה שוטפת
12 שניכיה מותר על פי דין לא תישלל בשל העובדה כי העסקה בגינה הוצאה ההוצאה לא
13 הניבה הכנסה כלשהי חרף מאמציו של הנישום.

14

15 67. אולם גם בכך לא די ועלינו לשאול מתי נוצר ההפסד העסקי האמור?

16

17 **1. מועד היווצרותו של ההפסד הנובע מאי השבת ההלוואה**

18

19 68. לטענת המערערת, היא הייתה זכאית לניכוי הוצאה שוטפת כבר בשנת המס 2008.
20 היא מיקדה את טענותיה בעניין עיתוי תביעת ההוצאה בעיקר סביב שאלת סיכויי
21 הגבייה מיוריץ, שכזכור היה חייב בהשבת המקדמה שקיבל לאחר שלא הושגה אבן
22 הדרך הנדרשת. דיון זה (בסיכומי המערערת ובסיכומי המשיב) התנהל במסגרת בחינת
23 תחולתו של סעיף 17(4) לפקודה על המקרה הנדון. כידוע סעיף 17(4) יחול רק כאשר
24 "הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהחובות נעשו רעים בשנת המס". בנקודה זו -
25 מתי חוב הופך ל"רע" או ל"מסופק" וכיצד יש להוכיח זאת - התפתחה פסיקה ענפה
26 במרוצת השנים (ראו למשל ע"מ 11-07-37568 פישמן רשתות בע"מ (11.12.2014)).

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 69. במקרה הנוכחי קבעתי כי הוראות סעיף 17(4) אינן ישימות (ראו סעיף 60 לעיל). אולם
2 קביעה זו איננה פוטרת אותי מלדון בשאלת עיתוי ההכרה בהוצאה (הנובעת מאובדן
3 קרן ההלוואה) גם אם ניתוח הסוגייה איננו נערך במסגרת סעיף 17(4) לפקודה עצמו.
4
- 5 70. כאן יש לחדד כי ההוצאה בידי המערערת איננה תשלום המקדמה ליוריץ' (או אפילו
6 אי השבת סכום המקדמה על ידי יוריץ') כי הרי נקבע כי אירועים אלה התרחשו
7 במישור בין יוריץ' לבין החברה המקומית. ההוצאה בידי המערערת נוצרה **בשל אי**
8 **השבת ההלוואה שניתנה על ידיה לחברת הבת והדברים אינם זהים.** אפרט.
9
- 10 71. אמנם הוכח כי בטרם הבשלת המיזם, לחברת הבת לא היו אמצעים או מקורות פרט
11 לכספים (בסך 600,000 יורו) שהיא לוותה מן המערערת והעבירה לידי החברה
12 המקומית.
13 אולם חובתה להחזיר את ההלוואה לידי המערערת הייתה **"עד ליום 31.12.2008"**
14 (סעיף 3 להסכם מיום 17.6.2008), וזאת בניגוד לחובתו של יוריץ' להשיב את המקדמה
15 לידי החברה המקומית (בשל אי השגת התקדמות בפרויקט) עד ליום 20.12.2008
16 (דהיינו 10 ימים מתום 6 חודשים ממועד חתימת ההסכם עמו). יוצא אפוא כי חברת
17 הבת ממילא לא יכלה להפר את התחייבותה כלפי המערערת לפני יום 1.1.2009, לכל
18 המוקדם (והשוו סעיף 8 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981: "הביטוי 'עד...' לעניין זמן...
19 משמעו עד ועד בכלל.".)
20
- 21 72. אולם מעבר לכך, בחינת מועד היווצרות ההפסד בידי המערערת במישור המהותי
22 מראה כי אבדן הכסף לא התגבש בשנת 2008. לצורך העניין יש מקום להניח כי יכולתה
23 של חברת הבת להחזיר את כספי ההלוואה למערערת הייתה תלויה לחלוטין ביכולת
24 החברה המקומית לקבל חזרה את כספי המקדמה שהיא שילמה ליוריץ'.
25
- 26 מתי הוברר כי הכסף אכן ירד לטמיון? שאלה זו הינה מקבילה כמובן לזו שהייתה
27 נשאלת במסגרת סעיף 17(4) לפקודה, והעדויות והטענות בעניין יפות גם בהקשר
28 הנוכחי.
29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 73. לגרסת המערערת, כלו כל הקיצין ואפסו כל הסיכויים לקבל את המקדמה בחזרה כבר
2 בשנת 2008 (ושוב יודגש כי יוריץ' כלל לא היה במצב של הפרת ההסכם לפני יום
3 20.12.2008).

4
5 74. אקדים ואציין כי אינני רואה צורך לדון בטענות המערערת בעניין דיות מאמצי הגבייה
6 שננקטו כנגד יוריץ'. לפי דברי העדים מטעם המערערת, לא היו בידי יוריץ' נכסים
7 מהותיים, למעט בית מגורים אשר הוריש לצאציו. לפיכך, כלל לא היה משתלם לשכור
8 עורך דין קרואטי בנסיון לאכוף את החוב, וגם המפעל הבטחוני הגדול בו עבד גדעון
9 נאלץ לוותר על סכום ממשי שיוריץ' היה חייב לו בשל קבלת מקדמה. אני מוכן לצורך
10 הדיון ומבלי לקבוע כל ממצא בסוגיה זו לקבל את הסבריה של המערערת בעניין העדר
11 הטעם בנקיטת צעדי גבייה ואכיפה נוספים.

12
13 אלא מאי?

14
15 המערערת מודה כי לא היה לה עניין לפעול באופן מידי להשבת המקדמה והאינטרס
16 המסחרי שלה בהצלחת המיזם הוביל אותה לפעול מול יוריץ' אך במתינות
17 ובהדרגתיות. גדעון העיד כדלקמן:

18
19 "... כשיצא [יוריץ'] מבית חולים התחלנו להיות מודאגים בהתחלה דרשנו

20 בצורה אישית מילולית שלי יותר מאוחר בכתובים ...

21 ש: נקודת הזמן שאתה מתאר שהוא יוצא מבית חולים ואתה פונה אליו.

22 ת: למיטב זכרוני בדצמבר וגם אחרי. הוא לא נפטר למחרת המשכנו והתאמצנו
23 לקבל את הכסף בכתובים ובשיחות. הוא מצד אחד האמין שיקרה משהו. אנו
24 פחות היינו אופטימיים. ניסינו עד הרגע האחרון.

25 ש: מה התשובה שאמר לך? אתה מבקש את הכסף חזרה או שואל לאן
26 מתקדמים? מה התשובה שהוא עונה.

27 ת: הוא ממשיך להגיז שהפרייקט עוד יקרה. הוא היה עוד פעיל. הוא נתן לי
28 להבין שאין לו כרגע אפשרות ל[ה]חזיר. הוא היה בטוח שאנחנו בדרך הנכונה

29 לזכות בזיכיון. אנו נלחמנו לקבל זיכיון."

30 (עמוד 8, שורה 30 עד עמוד 9, שורה 8)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

2 "ת: הייתי בתדירות של פעמיים שלוש בקרואטיה. כל הזמן פגשתי אותו ...

3 ש: לאורך כל התקופה אמר אל תדאג יהיה בסדר?

4 ת: אנחנו עבדנו לא כל שעה או כל יום דרשתי את הכסף. אין ספק שדרשתי

5 כסף חכייתי לתגובה. דרישה יכולה להיות '... מה עם הכסף' 'מה עם

6 המקדמה'. זה לא צווים של בימ"ש אנו עובדים יחד. הוא נציג שלי. אבל הגענו

7 לזה שצריך להוציא בכתובים."

8 (עמוד 9, שורה 20 עד שורה 25)

9

10 "... זה היה ברור שברגע שנקבל את הכסף חזרה הרי הפסדנו את הפרוייקט

11 ופה יש דילמה. ומה עם כל ההשקעות שהשקענו עד אז?"

12 (עמוד 10, שורות 4-5)

13

14 "ש: מתי אתה מעדכן את שמואל ואומר הגיע הזמן לפעול באמצעים קצת יותר

15 משמעותיים כדי לגבות את הכסף?

16 ת: לא זוכר. היחסים עם שמואל היו על בסיס יומי. אני לא יודע מה אמרתי

17 באיזה יום. דיברנו והערכנו אף אחד לא הקל ראש בקדמה ובתוצאות שלה. אין

18 ספק שדיברנו על זה כל הזמן.

19 ש: מתי אתה מבין ש[יוריץ] לא רוצה להביא את הכסף?

20 ת: הבנתי שלא נראה את הכסף, ללא קשר אם הוא רוצה או לא. אף אחד לא

21 חשד שיש כוונת זדון. הערכנו שאת הכסף לא נראה. לכן אחת המחשבות הייתה

22 הסיכוי שלנו יותר אם נמשיך עם הפרוייקט לראות כסף חזרה מה שאם נפוצץ

23 עכשיו זאת דילמה של מנהל לקבל החלטה."

24 (עמוד 10, שורה 14 עד שורה 21)

25

26 דברים דומים נשמעו מפי שמואל:

27

28 "לקראת סוף 2008 התחלתי לדרוש את הכסף בחזרה בצורה יפה, בצורה

29 אדיבה, אח"כ נהיה יותר קשה הלך והחמיר לקראת נובמבר דצמבר תבעתי את

30 הכסף חזרה דרך גזעון קבלנו סיפורים שהכל בסדר הולכים להסדר."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 (עמוד 39, שורה 19 עד שורה 21)

2

3 "לא ויתרתי על כלום. גם אחרי דצמבר המשכנו ללחוץ ולתת [ריטיינר] לגדעון

4 להביא לפחות את הזכיון. באותה תקופה ראיתי אדם גוסס הכרתי את אשתו

5 ואת בנו מהם אי אפשר לקבל כלום. האם כעורך דין תציע לי לזרוק כסף טוב

6 אחרי כסף רע כשאני רואה שהלך."

7 (עמוד 40, שורה 30 עד שורה 32)

8

9 75. לתצהירה של המפקחת מרחב, צורפו העתקים של שלושה מכתבי דרישה הנמענים

10 ליוריץ' מאת החברה המקומית (לה הוא היה חייב את הכסף). המכתבים הוצגו בפני

11 המשיב על ידי המערערת. התאריכים הרשומים על גבי המכתבים (שלא הובאה כל

12 ראיה להוכחת שליחתם או קבלתם) הם: 28.12.2008, 7.10.2009 ו-17.6.2010 (לגבי

13 התאריך האחרון יש לציין כי כל הראיות הצביעו על כך שיוריץ' נפטר בשנת 2010

14 וגדעון אף העיד כי למיטב זכרונו יוריץ' נפטר "בתחילת 2010"). מכל מקום יש

15 בתאריכי המכתבים הנ"ל, הפרושים על פני שנה וחצי, וגם בניסוחם העדין ("We ask

16 "you to return the loan"), כדי לתמוך במסקנה כי המערערת היססה לפעול במרץ

17 לשם גביית החוב וזאת תוך תקווה שאולי בכל זאת המיזם עוד יקרום עור וגידים.

18

19 גדעון עצמו כינה את נסיונות הגבייה כ"פורמליים" (סעיף 20 לתצהירו).

20

21 76. לפיכך, ככל שנכיר בקשר בין יכולתה של חברת הבת להחזיר את כספי ההלוואה לידי

22 המערערת לבין הסיכוי של החברה המקומית לקבל חזרה את כספי המקדמה מיוריץ',

23 אזי סיכוי זה לא נזנח כליל עד לפטירתו של יוריץ'. יוער כי הטיעון לפיו **מלכתחילה** לא

24 היה סיכוי לאכוף את השבת הכסף מיוריץ' כי הוא היה חסר נכסים חוץ מבית מגוריו

25 – הרי טיעון זה לא הוכח בכל ראיה מוצקה מעבר להבנתם של שמואל וגדעון (סעיף

26 28 לתצהיר שמואל וסעיף 20 לתצהיר גדעון) כאשר לא הובהר על מה מבוססת הבנה

27

28 ז:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 "לא עשיתי חקירה. לא לקחתי חוקרים לבדוק מה יש לו [ליוריץ] מאורח
2 החיים שלו. לא הכרתי פרטי חשבון הבנק שלו. אבל אם היה לו את הכסף היה
3 מחזיר אותו" (עדות גדעון, עמוד 11, שורות 16-17)

4
5 77. יתרה מזו, הטענה כי המערערת ידעה כבר לפני סוף 2008 שיווריץ לא יכבד את
6 מחוייבותו החוזית להחזיר את המקדמה ששולמה לו איננה מתיישבת עם העובדה
7 המודגשת על ידי עדי המערערת, כי התקשרו עם יוריץ מלכתחילה בין היתר בגלל
8 "תהליך הבדיקה הקפדני" שהוא עבר כאשר נבחר להיות נציג מקומי של המפעל
9 הבטחוני הישראלי, תהליך שכלל "מבדקי אישיות" (סעיף 13 לתצהיר גדעון).

10
11 78. כאמור, מבחינה חוזית, חברת הבת לא התחילה להפר את הסכם ההלוואה מול
12 המערערת עד ליום 1.1.2009 ואילו מבחינה מעשית הצדדים לא ראו בחוב המקדמה
13 של יוריץ כחוב אבוד כבר בדצמבר 2008 – אחרת לא היה טעם בכתיבת המכתבים
14 הנ"ל או בנסיעות של גדעון לקרואטיה, בין השאר בנסיון לקבל את הסכום בחזרה
15 מיוריץ (סעיף 20 לתצהיר גדעון; עמוד 9, שורות 19-20).

16
17 79. במצב דברים זה ובהעדר ראיות נוספות יש לקבוע כי החפסד בידי המערערת ממתן
18 ההלוואה לחברת הבת **התגבש בשנת 2010** כאשר אפסו הסיכויים לשים יד על כספי
19 המקדמה ששולמו ליוריץ (אוסף כי מעיון בצווי השומה, ולנוכח ההפסדים
20 המוצהרים של המערערת בשנים 2009 ו-2010, דומה כי אין נפקות מעשית לייחוס
21 ההפסד לשנת 2010 לעומת שנת 2009, כך שאין טעם לנסות ולאתר נקודת זמן מוקדמת
22 יותר באותה תקופה לגביה ניתן לומר כי חלה תפנית בתהליך אבדן סיכויי ההשבה
23 והפרעון).

ז. ניכוי הוצאות הנוספות

24
25
26
27 80. המערערת הוציאה הוצאות בגין נסיעות לחו"ל ואירוח אורחים מחו"ל במסגרת
28 מאמצי הייזום בקשר לפרויקט זאגרב. על פי הצו ונימוקי השומה הסכום הכולל של
29 הוצאות אלו בשנים 2008 ו-2009 היה כ-385 אלף ש"ח. המשיב סירב להתיר את ניכויין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 וזאת בשל שלוש סיבות: "הוצאות אלו שעניינן קידום עסקת זאגרב, נועדו לייצר
2 הכנסות בחברת עטיה זאגרב [החברה המקומית]" ולא עבור המערערת עצמה;
3 ההוצאות נועדו לייצר נכס הוני; וההוצאות נועדו לייצר הכנסה עתידית – דהיינו
4 ההוצאות הינן טרום עסקיות (סעיפים 100, 104, 105 ו-106 לסיכומי המשיב).

5
6 81. באשר לשני הנימוקים האחרונים של המשיב, נימקתי בהרחבה לעיל מדוע אין מדובר
7 בהוצאה הונית או טרום עסקית. ובאשר לנימוק הראשון, אכן קבעתי בחלק ד לעיל כי
8 על פי מבנה העסקה המסתמן, השגת הזכיון או סיחור ההזדמנות העסקית לקבלת
9 הזכיון אמורים היו להתבצע ברמה של החברה המקומית (או חברת הבת) ולא אצל
10 המערערת. אולם מנגד קבעתי כי למערערת עצמה היה עניין מסחרי ישיר בהצלחת
11 המיזם וזאת בשל זכאותה ל-50% מכלל הרווחים, בהתאם להסדר שלה עם חברת
12 הבת מיום 20.6.2008. אי לכך יש מקום להתייר את ההוצאות הנדונות בניכוי אצל
13 המערערת, וזאת בכפוף לכל הגבלה על פי תקנות מס הכנסה באשר לסכום ההוצאות
14 המותר.

15
16 הוא הדין בקשר להוצאות הקשורות לתשלומי "הריטיינר" לחברה הפרטית בבעלות
17 גדעון.
18

ח. תרומות

19
20
21 82. ראשית יש להצר על כך שהצדדים לא השכילו לפתור עניין זה מחוץ לכותלי בית
22 המשפט.
23

24 83. לטענתה, המערערת נתנה תרומות לשלושה מוסדות ציבור בשנת המס 2008. לגבי
25 שניים מן המוסדות לא היה בידיהם אישור תקף לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (אם
26 כי לפחות לגבי אחד מהם הוענק אישור לגבי שנות מס מאוחרות יותר). הכלל המעוגן
27 בסעיף 46 ("תרומה למוסד ציבורי") הינו ברור ופשוט: יינתן זיכוי אך ורק בגין תרומה
28 "למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 29(2) שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת
29 הכספים של הכנסת", דהיינו התרומה חייבת להינתן לגוף שגם עונה על ההגדרה של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 "מוסד ציבורי" שבסעיף 2)9 לפקודה וגם אושר במיוחד ובמפורש לצורך סעיף 46. כל
2 טענה באשר לתוכן פעילותו של מוסד פלוני שלא הוכר כנדרש בהתאם לסעיף 46 לא
3 תועיל. בנושא זה קיימת חשיבות מהותית לעצם קיום האישור והמשך תוקפו מדי
4 שנה.

5
6 84. באשר לתרומה לגוף השלישי, על סך 25,000 ש"ח, נראה כי המוסד המקבל כן היה
7 מאושר לפי סעיף 46 בשנת 2008 (מוצג 25), אך כל שיש בידי המערער הוא צילום
8 קבלה, ולא קבלה מקורית. שם המוסד ומקום מושבו כפי שמופיעים על גבי הצילום
9 תואמים את הפרטים המופיעים באישור המוסד לפי סעיף 46.

10

11 המשיב הביע חשש מפני הכרה בקבלות מצולמות. בהחלטה בנושא זה מיום 11.2.2015
12 הוריתי לב"כ המערער לפנות למוסד הציבורי הנדון על מנת לברר עמו אם ניתן לקבל
13 ממנו אסמכתא להוכחת התרומה. נראה כי הדבר לא נעשה או נעשה ולא נמצאה
14 אסמכתא. עמדתו של המשיב בעניין חשיבות תקינות ושלמות הקבלה כלל איננה
15 מופרכת. יחד עם זאת בהתחשב בסכום הזיכוי שמדובר בו, ובהעדר כל חשש למעשה
16 בלתי חוקי במקרה הקונקרטי, אני מורה למשיב להתיר את הזיכוי בגין תרומה זו
17 בלבד.

18

19 **ט. טענת המערער בעניין התיישנות השומה לפי מיטב השפיטה**

20

21 85. המערער העלתה טענת התיישנות המתייחסת לפער מסויים בין תוכן השומה לפי
22 מיטב השפיטה (שלב א) לבין תוכן ההחלטה בהשגה (שלב ב). לאור התוצאות אליהן
23 הגעתי בעניין ההוצאות הנוספות (נסיעות לחו"ל ואירות בארץ) ובעניין התרומות, אין
24 טעם או צורך לדון בטענה זו ולא אידרש לכך.

25

26

י. **סיכום**

27

28 86. כאמור, דחיתי את טענת החברה כי תשלום המקדמה ליוריץ' מהווה הוצאה שהיא
29 עצמה הוציאה וכי חברת הבת והחברה המקומית היו אך "קליפות" חסרות ממש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 פברואר 2016

ע"מ 14-01-48488 עטיה נכסים והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

2 87. לעומת זאת קיבלתי את טענת המערערת כי אבדן קרן ההלוואה שהיא העניקה לחברת
3 הבת יצר הוצאה פירותית (הפסד עסקי) בידיה (אם כי לא בשל החלת סעיף 17(4)
4 (לפקודה).

5

6 88. באשר לעיתוי היווצרות ההפסד העסקי, קבעתי כי נסיבות המקרה ותנאי ההלוואה
7 מצביעים על כך שההפסד לא נוצר בשנת 2008 כנטען, אלא בשנת המס 2010.
8 המשמעות המעשית של קביעה זו היא כי צו השומה לשנת 2008 בנושא זה נותר על כנו
9 אך המערערת תהיה רשאית לקזז את ההפסד העסקי האמור החל משנת המס 2010
10 (ובכפוף להוראות סעיף 28 לפקודה).

11

12 89. לאור מכלול התוצאות, אין מקום לפסיקת הוצאות משפט לכאן או לכאן.

13

14 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבי"כ הצדדים.

15

16

17 ניתן היום, בי באדר א' תשע"ו, 11 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.

18

הרי קירש, שופט

19