



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1090/07 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
 ע"מ 26774-12-09 דג-פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3
 ע"מ 1113/09 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
 ע"מ 1033/08 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערת **דג פרוסט תעשיות**
 ע"י ב"כ עוה"ד אמיר דולב

נגד

משיבים **1. פקיד שומה תל-אביב-יפו 1**
2. פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
 ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפני ערעור על שומות שקבעו המשיבים בצו למערערת לשנות המס 2001 – 2007 (ע"מ 1090/07 הינו
 6 ערעור על שנת המס 2001; ע"מ 1033/08 הינו ערעור על שנות המס 2002 – 2003; ע"מ 1113/09 הינו
 7 ערעור על שנות המס 2004 – 2005; וע"מ 26774-12-09 הינו ערעור על שנות המס 2006 – 2007).
 8 הדיון בערעורים אוחד בשל העובדה כי ההחלטה בע"מ 1090/07 תשליך על השומות בשנות המס
 9 העוקבות, ותקבע בפועל את תוצאות יתר הערעורים. לאור האמור אדון להלן רק בשנת המס 2001
 10 ובשומה שקבע המשיב 1 (להלן: "המשיב") לעניין אותה שנת מס.

11

12

רקע עובדתי

13 1. המערערת הינה חברה פרטית אשר עסקה ביבוא דגים. בשנת 1994 הקפידה המערערת את
 14 פעילותה העסקית, אשר צברה הפסדים עסקיים. באותו מועד היו בידי המערער התחייבויות
 15 לגורמים שונים בגין הלוואות שנטלה.

16

17 2. במהלך השנים 1995 – 2000 המימון הבנקאי שניתן למערערת הוחלף במימון של חברות אחרות,
 18 חלקן למצער חברות הקשורות למערערת. בשנים אלו רשמה המערערת את הגידול בהתחייבויותיה,
 19 בגין הוצאות הפרשי הצמדה, ריבית ושערך (להלן: "הוצאות המימון"), כהוצאות מראש. בהתאם,
 20 בשנים אלו המערערת לא רשמה בדוחותיה או דרשה לצורכי מס הכרה בהוצאות המימון.

21

22 3. בשנת 2001 חידשה החברה את פעילותה העסקית. בשנת מס זו דרשה החברה לראשונה בניכוי
 23 את הוצאות המימון שנצברו לטענתה כהוצאות מראש בעבר. המשיב לא הכיר בהוצאות המימון,
 24 בסך 3,783,673 ₪, והקטין בהתאם את ההפסד המועבר של החברה. החברה ביקשה לקזז הפסדים
 25 אלו בשנות המס העוקבות 2002 – 2007.

26

27

גדר המחלוקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1090/07 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 26774-12-09 דג-פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 1113/09 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"מ 1033/08 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

4. המשיב קבע כי "המערערת אינה רשאית לדרוש את הוצאות המימון בגין שנות מס קודמות
מכיוון שאינן הוצאות בייצור הכנסה בשנת המס שבערעור" (סעיף 3 לנימוקי השומה), וכן כי
"המערערת לא הבהירה את טיבן של הוצאות הפרשי השער ושיערוך ועל כן אין באפשרות המשיב
להתירן בניכוי" (סעיף 4 לנימוקי השומה).

בענייננו עולות לפיכך שתי שאלות. האם מבחינה עובדתית, המערערת הוכיחה את ההוצאה הנטענת;
האם מבחינה משפטית ניתן להכיר בשנת המס 2001 בהוצאות הנובעות בגין שנות מס קודמות.

דיון והכרעה

5. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") קובע אילו הוצאות
יותרו בניכוי מהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס:

**"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על
פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך
בלבד..."**

6. טענתה המרכזית של המערערת היא כי הגידול בהתחייבויותיה בשנים 1995 – 2000 מהווה
"הוצאה מראש". הוצאה מראש היא תשלום שביצע אדם בתקופה מסוים, אשר נעשה בעבור הוצאה
שמתגבשת בפועל בתקופה מאוחרת יותר (ראו: אמנון רפאל, **מס הכנסה**, כרך א' מהדורה רביעית
(2009), 846). כך למשל, כאשר אדם חותם על פוליסת ביטוח ומשלם עבורה ביום 31.12, הרי
שלמרות שהתשלום נעשה בשנת מס פלונית הרי שהוא נעשה בעד הוצאה שמתגבשת באופן מהותי
בשנה העוקבת.

7. בכדי להראות כי הגידול בהתחייבות מהווה הוצאה מראש, על המערערת להראות כי באופן
מהותי ההוצאה התהוותה רק בשנת מס מאוחרת, וכי התשלום עליה נעשה מוקדם למועד בגינו ראוי
לרשום את ההוצאה. המערערת לא הוכיחה זאת.

8. מעבר לעובדה שבמקרה דנא המערערת כלל לא טענה או הוכיחה כי שילמה מראש את הוצאות
המימון הנטענות, הרי שאף אם ההוצאות היו משולמת בפועל מראש – הניסיון להציג את ההוצאות
כהוצאות שנתהוו בשנת מס מאוחרת נראה מלאכותי. הגידול בהתחייבות של המערערת נוצר בשנות
המס 1995 – 2000. מרגע שנוצר גידול בהתחייבות, הרי שלמערערת נוצרו הוצאות מימון.

9. הוצאה מוכרת בדוחות הכספיים כאשר "חל קיטון בהטבות כלכליות עתידיות, הקשור לקיטון
בנכס או לגידול בהתחייבות..." (ראו סעיף 94 ל"מסגרת המושגית לעריכת דוחות כספיים והצגתם"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1090/07 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 26774-12-09 דג-פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 1113/09 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"מ 1033/08 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

- 1 של התקינה הישראלית, וכן סעיף 4.49 ל"מסגרת המושגית לדיווח כספיי" של התקינה הבינלאומית.
2 זמינים באתר המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות: www.iasb.org.il. עצם הטענה כי הגידול
3 בהתחייבות לא הוביל במקרה זה להוצאה, אלא דווקא יצר עבור המערערת נכס, בדמות הוצאות
4 ששולמו כבר מראש, הינו תיאור לקוי של המציאות, בלשון המעטה. הכרה בהוצאה רק בשנת 2001
5 חוטאת לעובדה שההוצאה מבטאת גידול בהתחייבות שהתהווה כבר בעבר. מבחינה זו להוצאות
6 המימון שנצברו בשנים 1995 – 2000 אין כל קשר לפעילות העסקית שבוצעה בשנת 2001, וודאי שאין
7 לומר כי מדובר בהוצאה שיצאה בייצור הכנסה.
8
9 10. המערערת טענה כי לאור עקרון ההקבלה – אשר דורש כי הוצאה תוכר באותה שנת מס שבה
10 נרשמה ההכנסה שנבעה מאותה הוצאה – יש להכיר בהוצאות המימון רק בשנת המס 2001. לטענת
11 המערערת, הוצאות המימון הן הוצאות מראש מאחר שהן אפשרו לחברה להימנע מחדלות פירעון,
12 כלומר מדובר ב"נכס של החברה, המאפשר שימור החברה כהשקעה לצורך קיומה כעסק חי"
13 (סעיף 13 לתצהיר רו"ח אמנון ארגמן מטעם המערערת, וסעיף 31 לסיכומי המערערת). לגישת
14 המערערת, מאחר שבשנים 1995 – 2000 לא הייתה לחברה כל פעילות, כלומר לא היו הכנסות, לא
15 ניתן לטעון שיש להכיר בהוצאות בשנים אלו לאור עיקרון ההקבלה.
16
17 11. אפילו הייתי מוכן ללכת כברת דרך לקראת המערערת ולהסכים לטענה כי ההוצאה הייתה
18 הכרחית לשם שימור החברה כעסק חי, הרי שעדיין התמורה בגין הוצאה זו – שימור החברה –
19 נתקבלה בכל שנה ושנה שבה הוצאה ההוצאה ולא בעתיד. לא מדובר בנכס, אשר צפוי להניב הטבות
20 כלכליות בעתיד, אלא בהוצאה שיצאה בגין שינוי בהתחייבות בהווה. לא ניתן לראות את הוצאות
21 המימון שהוצאו לתשלום חובות שצמחו למערערת בשנות המס שקדמו לשנת 1995, כהוצאה
22 ששימשה לייצור ההכנסה בשנת 2001 ואילך.
23
24 12. יוזכר כי עקרון ההקבלה אינו שולל את האפשרות שבשנה מסוימת תירשם הוצאה מבלי
25 שנרשמה הכנסה, אילו לא הייתה כל הכנסה שנבעה מהוצאה זו. כך למשל הוצאות 'טרומ עסקיות'
26 נרשמות בשנים בהן לעסק עדיין אין הכנסות (ראו למשל: ע"מ 10828-01-10, **ששון יונה ימין נ'**
27 **פקיד שומה חיפה**, מיסים כו'1 ה-146 (פברואר 2012); עמ"ה 132/00, **חברת ניהול קניונים ד.ח.פ.**
28 **בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**, מיסים טז/6 ה-144 (דצמבר 2002)). דומה כי יש הבחנה בין הוצאות
29 הקמה לבין הוצאות "טרומ עסקיות" שהן הוצאות פירותיות שוטפות שטמון בהן הכוח להצמיח
30 הכנסה פירותית אף אם זו לא צמחה בתחילת הדרך, אולם אין אנו נדרשים לכך כעת.
31
32 13. עוד טענה המערערת כי מדובר במקרה זה בכפל מס, שכן לטענתה החברות המלוות נאלצו לכלול
33 בדוחותיהן הכספיים את הגידול בהלוואות כהכנסות מימון בעוד המשיב שולל מהמערערת את
34 האפשרות להכיר בהוצאה. ראשית, המערערת לא הוכיחה טענתה כי החברות המלוות רשמו הכנסות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1090/07 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 26774-12-09 דג-פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 1113/09 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"מ 1033/08 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

- 1 בגין ההלוואות. שנית, דומני כי טענה זו סותרת במפורש את טענותיה האחרות של המערערת. אם
2 החברות המלוות הכירו בהכנסות מימון בשנים 1995 – 2000 הכיצד ניתן לטעון כי ההוצאה של
3 המערערת בגין אותו תשלום התהוותה רק בשנת 2001? שלישית, כפל מס הוא מצב שבו מוטל נטל
4 מס כפול על נישום בגין אירוע מס שמחייב כי יוטל מס פעם אחת. הכרה בהכנסה אצל נישום אחד
5 ואי-הכרה בהוצאה אצל נישום אחר אינה בהכרח כפל מס. זהו המצב הרגיל כאשר נישום מוציא
6 הוצאה שלא עומדת בתנאי סעיף 17, ממש כפי שקרה במקרה דנא.
7
8 14. לאור מסקנתי עד כה אין צורך להידרש לשאלה העובדתית האם הצליחה המערערת להוכיח את
9 טיב ושיעור ההוצאה. עם זאת, למעלה מן הצורך אוסיף כי גם בעניין זה לא מצאתי שהמערערת
10 הרימה את הנטל שהוטל לפתחה. המערערת העידה את רואה החשבון המבקר. עד זה העיד כי
11 ההלוואות המדוברות לא לוו בהסכמי הלוואה, לא ידוע לו האם ניתנו ערבויות או בטוחות להלוואות
12 וכי באופן כללי "אין לי מידע לגבי העסקים של החברה" (עמוד 8 לפרוטוקול מיום 17.4.2011).
13 בהמשך העיד העד כי הריבית בגין ההלוואות נקבעה בהסכמים בעל פה, והוא למד עליה מנתוני
14 הנהלת החשבונות ומהצהרות ההנהלה (עמודים 9 – 10 לפרוטוקול מיום 17.4.2011).
15
16 15. ברגיל, נקודת המוצא היא כי דיווחיו של הנישום הם מדויקים ומתארים את המציאות נאמנה.
17 עם זאת, כאשר שומת המשיב מתבססת, בין היתר, על כך שלא הוכח טיב ההוצאות וכך הוטל צל של
18 ספק אודות עצם קיומה העובדתי של ההוצאה, על המערערת להוכיח את ההוצאה. כאשר עסקינן
19 בהלוואות בין צדדים קשורים שלא נעשו בחוזים בכתב – מן הראוי שהמערערת תעיד אורגן של
20 החברה שיכול לשפוך אור על פרטי ההלוואות ועל טיב ההוצאות ולא רואה חשבון חיצוני, שמטבע
21 הדברים ידיעותיו בנוגע לעסקי החברה מוגבלות. אין פסול בעצם קבלת הלוואה מצד קשור מבלי
22 שקיים חוזה בכתב, אך מובן שבמקרה כזה יש להעיד את הגורם שיוכל לספק את המידע הרלוונטי.
23 משלא נעשה כן, אני מוצא כי המערערת לא הצליחה להוכיח את טיב ההוצאה הנתענת וגם מטעם זה
24 איני רואה לנכון להתערב בהחלטת המשיב שלא להכיר בהוצאה.
25
26 16. נראה כי הטעם היחיד מאחורי החלטת המערערת לרשום הוצאות מראש בשנים 1995 – 2000
27 הוא בכך שבשנים אלו למערערת לא הייתה כל הכנסה, ולכן מדובר בהוצאה שלכאורה אינה מוכרת
28 לפי הוראות סעיף 17 לפקודה. המערערת לא רצתה לוותר על הוצאות שצמחו לה בשנים אלו, ולכן
29 בחרה לרשום את ההוצאות כהוצאות מראש במטרה להכיר בהן בעתיד. לא ניתן להשתמש
30 ב"להטוטנות חשבונאית" בכדי לדחות הוצאות באופן מלאכותי לשנת מס בה ניתן להכיר בהן.
31 ההוצאה לא הוצאה בשנת המס 2001 לשם ייצור הכנסה באותה שנת מס.
32
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1090/07 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1
ע"מ 26774-12-09 דג-פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 1113/09 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3
ע"מ 1033/08 דג פרוסט תעשיות דיג (1984) בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3

אחרית דבר

הערעור נדחה. המערערת תישא בהוצאות המשיבים ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין בסכום כולל של
45,000 ₪.

ניתן היום, י"ב אלול תשע"ג, 18 אוגוסט 2013, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14