



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

7 מרץ 2011

ע"מ 1170-07 דודי מזרחי נ' פקיד שומה פתח-תקוה

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

דודי מזרחי
בעצמו

נגד

משיב

פקיד שומה פתח-תקוה
ע"י ב"כ עו"ד יפעל גול –
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 שתי שאלות עומדות לפתחו של בית המשפט, הראשונה והמרכזית הינה, האם יש להתיר למערער
4 בשנות המס 1999-2002, ניכוי סכומים ששלמו כשכר לימוד וכהוצאות נלוות להוצאות הלימודים.
5 השאלה השנייה, המשנית, הינה, האם זכאי המערער לכלול בערעור זה גם את שנת המס 1998, על
6 אף שלא הוצאה שומה בגינה.

7

8

רקע עובדתי וטענות הצדדים

9 במסגרת שירותו במשטרה עבר המערער, בשנת 1996, קורס קציני משטרה. במקביל לעבודתו
10 במשטרה, החל המערער בלימודים מחוץ למסגרת המשטרית. בין השנים 1996-1999 למד המערער
11 לימודי הכשרה כ"טכנאי תעשייה וניהול", ובין השנים 1999-2002 למד המערער תואר ראשון ושני
12 במינהל עסקים. בדו"חות לשנים 1999-2002 ביקש המערער לנכות כנגד הכנסתו ממשכורתו
13 במשטרה, את הוצאות שכר הלימוד והוצאות נלוות: מזון, נסיעות וצילומי מסמכים.
14 טענתו המרכזית של המערער הינה כי קורס קצינים במ"י מהווה יתרון מתמיד, ובמידה ובהמ"ש לא
15 יקבל טענה זו יטען המערער כי לימודי טכנאי תעשייה וניהול מהווים יתרון מתמיד. המערער סובר כי
16 הוצאות הלימוד וההוצאות הנלוות מהוות הוצאות פירותיות, אשר נועדו לשמור על רמתו
17 המקצועית, ועל כן היה על פקיד השומה לנכותן מהכנסותיו. חוזר ומדגיש המערער את נחיצות
18 וחשיבות לימודיו לתפקודו כקצין משטרה, ובמיוחד לצורך שמירה על הידע ועל הרמה הקיימים
19 ועדכונם.

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

7 מרץ 2011

ע"מ 1170-07 דודי מזרחי נ' פקיד שומה פתח-תקוה

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

סעיף 17 לפקודה קובע מהם הניכויים המותרים:

" לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי

סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

סעיף 32 לפקודה מבהיר אילו הוצאות לא יותרו:

" בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

(15) הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע,

ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך

שמירה על הקיים "

סעיף 17 רישא לפקודה קובע את הכלל המתיר הוצאות בניכוי בעת חישוב ההכנסה החייבת. לפי

סעיף זה נבחנת ההוצאה במבחן משולש. על ההוצאה להיות (1) כולה ביצור הכנסה, (2) שהוצאה

בשנת המס בקשר עם יצירת ההכנסה, (3) לשם ייצור ההכנסה ולשם כך בלבד.

כלומר, מותר לנכות רק הוצאה שבפירות - הוצאה אשר נועדה לשמש כולה לשם ייצור הכנסתו של

הנישום ולשם כך בלבד. הוצאה אשר שימשה רק בחלקה לשם ייצור הכנסה, כמו גם הוצאה מעורבת

של הון ופירות לא תותר. אמנם, הפסיקה חורגת לעיתים ממבחן נוקשה זה, מקום שניתן לבדוד את

הרכיב העסקי באופן מפורש, כאשר הרכיב העסקי הוא הרכיב העיקרי, המוביל. אולם, אין זה המצב

בקשר עם הוצאות שכר לימוד. לצד הכלל הרחב, קובע סעיף 32(15) לפקודה, אשר נוסף בתיקון

מספר 151, תשס"ו-2006, כי לא תותר הוצאה בגין רכישת מקצוע או תואר אקדמי, למעט

השתלמויות "לצורך שמירה על הקיים". על פי דברי ההסבר, התיקון נועד "להבהיר כי לא יותרו

מהכנסתו החייבת של אדם ניכויים בשל הוצאות לימוד שהן הוצאות לרכישת מקצוע או לרכישת

השכלה אקדמית, אלא אם כן הן הוצאות לשמירה על הקיים שאינן מקנות ללומד יתרון של קבע.

כאמור זהו המצב הקיים, אך למוען הסר ספק מוצע לקבעו מפורשות בחקיקה" [הצעות חוק

הממשלה תשס"ו 236, עמ' 305-306].

כלומר, על הוצאות הלימודים לעמוד במבחן המשולש שברישא של סעיף 17 לפקודה, ולא ליפול

בגדר האיסור שבסעיף 32(15) לפקודה.

כאמור לעיל, עמדת המחוקק משקפת את ההלכה הפסוקה.

בעניין ע"א 141/54 ד"ר לילי וולף- בלוח נ פקיד שומה ירושלים, פ"ד י" 441, נקבע ש"נכס מופשט,

כגון "רמה מקצועית", קיים בשלמותו, וכל עוד לא חרג הטיפוח בנכס זה מגדר השמירה על הקיים

ולא בא כדי להקנות לבעל המקצוע מעמד אחר או רמה אחרת, אין לראות בהוצאה, שבעליו עמד בה

לשם מטרה זו, הוצאה שבהון".

בעניין עמ"ה (תל אביב - יפו) 1122/03 היכל יאיר נ' פקיד שומה גוש דן [לא פורסם], נקבע כי

"באספקלריה של דיני המס, לימודי תואר שני אינם שונים מלימודי תואר ראשון או שלישי.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

7 מרץ 2011

ע"מ 1170-07 דודי מזרחי נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 לימודי תואר שני מקנים ללומד, מלבד עצם התואר האקדמי, כלים אקדמיים, יכולות אישיות של
 2 ניתוח, לימוד, מחקר, עיבוד דתה, יכולות אנליטיות, יכולת ראייה רחבה וממוקדת, התמודדות עם
 3 דעות מנוגדות וסותרות וכיוצא באילו כישורי חיים אשר קצרה היריעה מלתארם, החורגים מעל
 4 ומעבר למידע ולנושאים הנלמדים. ראשית לכל, קבלת תואר אקדמאי הינה רכישת "נכס אישי".
 5 הנכס הנרכש מלווה את הלומד לכל חייו והשפעתו היא על כל תחומי חייו ולא רק על עיסוקו,
 6 משלח ידו ופרנסתו. בחלק מן המקרים רכישת תואר אקדמאי תהווה גם רכישת נכס הוני קרי
 7 "רכישת מקצוע", הוא העץ יוצר ההכנסה. לדידי רכישת תואר אקדמי באשר הוא לא מהווה
 8 "שמירה על הקיים" אלא למצער השבחתו. לכל היותר, החלק המהווה התעדכנות ורענון המידע
 9 שכבר היה בידי הלומד, הוא משני ביחס לרכישת היתרון המתמיד, בעיקר האישי אך גם ההוני
 10 לפי העניין".

11 דברים אלו צוטטו בפסיקתו של בית המשפט העליון, אשר קבע כי הדברים יפים גם בנוגע לתואר
 12 ראשון [בעניין ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים נגד בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ, מיסים כ"א/6
 13 ה-113]. בית המשפט הבהיר כי נוכח התיקון שהוזכר לעיל, שוב, אין להתיר בניכוי הוצאות לימודים
 14 לתואר אקדמי.

15 נציין כי בעניין בנק יהב, הלימודים נעשו על פי דרישת המעביד, הם היו חיוניים לתפקוד העובדים
 16 וכי המעביד הוא שמימן את הוצאות הלימודים.

17
 18

מן הכלל אל הפרט

19 המערער טוען שהיתרון המתמיד שברשותו הינו תוצאה של קורס קצינים שעבר במסגרת המשטרה.
 20 לגישתו, קורס הקצינים הקנה לו את הנכס ההוני והלימודים נועדו לשמור על הקיים. אין לקבל
 21 עמדה זו. המערער לא הציג כל ראיה המעידה על כך שלימודיו נועדו לשמור על הידע אותו רכש
 22 בקורס קצינים. המערער לא הצביע על הקבלה או רצף בין התכנים בקורס לבין התכנים שנלמדו
 23 בלימודיו המאוחרים. על פי עדותו [ע" 7 לפרוטוקול] לא הוענק לו כל פטור בגין לימודיו הקודמים
 24 במסגרת קורס הקצינים. המערער מציין בעדותו שהתואר האקדמי הוא שאפשר לו להתמודד על
 25 תפקיד רפ"ק [ע" 13 לפרוטוקול]. דרישה זו של המעביד ללימודים אקדמאיים כתנאי לצורכי קידום
 26 מחלישה את טענת המערער כי לימודיו נועדו לשמור על הקיים. יש בדרישה זו בכדי להצביע על
 27 יתרונו של בעל תואר אקדמי אפילו במסגרת עבודתו של המערער, כל שכן בשוק העבודה. עוד עולה
 28 מדברי המערער שארגז הכלים שברשותו עשיר יותר מזה שהיה טרם לימודי התואר ולימודיו
 29 האקדמאיים [ע" 13 לפרוטוקול].

30 יש מקום לציין כי המערער הוא שבחר לצאת ללמוד [פרוטוקול דיון מקדמי ע" 4], בכדי לקדם את
 31 עצמו, וכי לא הייתה זו דרישת המעסיק. ואף אילו היו כך פני הדברים, על פי החוק וההלכה לא היה
 32 מקום לנכות את הוצאותיו בגין לימודיו.

33 אף אם נקבל את טענתו החלופית של המערער כי הכשרתו כטכנאי תעשייה וניהול הוא היתרון
 34 המתמיד לא תשתנה התוצאה, שכן הניתוח דלעיל נכון גם בנוגע ללימודי התעודה. לימודי תואר
 35 ראשון ושני לא נועדו לשמור על הידע שנרכש במסגרת לימודי התעודה. מדובר בלימודים ממושכים
 36 ומקיפים אשר לא נכון ולא ראוי לראותם כהשתלמות מקצועית אשר נועדה לשמור על הקיים. נכון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

7 מרץ 2011

ע"מ 1170-07 דודי מזרחי נ' פקיד שומה פתח-תקוה

1 הדבר גם בנוגע לתואר השני לבדו. לאור האמור לעיל לא נכביר מילים, רק נזכיר כי עניין היכל יאיר
 2 דן בהוצאות שכר לימוד לתואר שני וכאמור נקבע שאין להתירן. לימודים אקדמאיים בהגדרה
 3 מקנים "יתרון מתמיד". אכן גם לימודים תיכוניים, לימודים בקורסים מקצועיים ואחרים ברגיל
 4 יקנו יתרון מתמיד. האין האחד מוציא את האחר. נהפוך הוא, זה מצטבר על זה ומרחיבו, אולם אין
 5 לומר כי מדובר על שמירה על הקיים. כל אלא אם מדובר על לימודי השתלמות ועדכון, בפרט אם
 6 קיים מרווח של זמן בין מועדי הלימוד של התארים, הרי שמעבר לכך הרכיב הקובע הוא הכלים
 7 שהם מקנים החורגים מן ההשתלמות והעדכון הקונקרטיים ובכך מקנים הם יתרון מתמיד. דומני,
 8 בכל הכבוד, שהדברים הובהרו דיים בפסיקה ואין להרחיב מעבר לכך.
 9 בכל הנוגע להוצאות הנלוות, לא ראה המשיב מקום להתיר ניכוי כנגד הכנסות המערער. אכן
 10 "עיקרון בדיני מס הכנסה הוא, שהוצאות הכרוכות בתשלום מס הכנסה אינן מוכרות כהוצאה, מן
 11 הטעם שהטפל הולך אחר העיקר" נראה ע"א 306/88 פלזנשטיין נגד פקיד השומה חיפה, פ"ד
 12 מה(3) 542. כיוון שהוצאות הלימודים אינן מותרות בניכוי, כך גם ההוצאות הנלוות ללימודים. גם
 13 בחינתן של הוצאות אלו לפי המבחן המשולש שבסעיף 17 לפקודה מובילה לאותה תוצאה. הוצאות
 14 עבור הנסיעה ללימודים, צריכת מזון בימי הלימוד וצילומי מסמכים לא נועדו לשם ייצור הכנסה
 15 בשנות המס הרלוונטיות, לא כולן ולא מקצתן.
 16 בהתייחסי לשאלה המשנית, אין המערער זכאי לכלול בערער זה את שנת המס 1998. על פי לשון
 17 החוק, האחריות למלא את הפרטים בטופס הנכון ולמסרם לרשויות מוטלת על הנישום. המערער
 18 לא הגיש דו"ח בטופס המתאים במועד שנדרש על פי חוק. אין לראות בשרשרת המכתבים ששלח
 19 המערער למשיב "הגשת דו"ח" לצורכי הוצאת שומה. המשיב איננו מחויב בהוצאת שומת מס לשנת
 20 1998. השומה לא הוצאה. ומשום כך אין מקום לדון בערער זה בדבר הוצאות המערער לשנת 1998.
 21
 22 מן הטעמים שפורטו לעיל, מסקנתי כי דין הערער להידחות.
 23
 24 המערער, שלא היה מיוצג בהליך שבפני, בחר להמשיך ולנהלו על אף שהובהר לו בכל שלבי הערער,
 25 החל מבדיוני קדם המשפט עובר במועד ההוכחות וכלה ערב שלב הסיכומים, מהי ההלכה הקובעת.
 26 בנסיבות מעין אלה מתעוררת השאלה הראוי להשית על המערער הוצאות מוגברות. כך משום שבצד
 27 זכות מתדיין לבוא בשערי בית המשפט קיימת חובה לעשות כן, בן השאר, בתום לב ובכלל זה חובה
 28 שלא לעשות בהליך המשפטי שימוש סרק. מצאתי כי עיקשות המערער אינה עולה במקרה זה כדי
 29 העדר תום לב. התרשמתי כי המערער האמין בתום לב כי בכל זאת הדין עימו. בשים לב לכך יישא
 30 המערער בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסכום כולל של 7,500 ₪.
 31
 32 ניתן ביום, ב' אדר ב' תשע"א, 7 מרץ 2011, בהעדר הצדדים.
 33


 מגן אלטוביה, שופט

34