



בית המשפט המחוזי בירושלים
בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

המערער דוד עמוס
ע"י ב"כ עו"ד אורלי בראונשטיין

נגד

המשיב פקיד השומה ירושלים 1
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים, עו"ד חוי טוקר

1

2

3

פסק דין

4

5

6

ערעור נכה צה"ל, הינו בעל זכויות בתחנת הדלק "פז פסגת זאב" נכה צה"ל, הינו בעל זכויות בתחנת הדלק "פז פסגת זאב" שנקבעה למערער לגבי השנים 2006-2009.

7

8

9

הרקע לערעור

10 1. המערער, נכה צה"ל, הינו בעל זכויות בתחנת הדלק "פז פסגת זאב" (להלן: "תחנת
11 הדלק"). אין חולק כי המערער חתם על מספר הסכמי הלוואה עם פז חברת נפט בע"מ (להלן:
12 "חברת פז"), וחברת ילו רשת חנויות נוחות בע"מ (להלן: "חברת ילו") הקשורה לפז, וכי המערער
13 קיבל מאותן חברות סכומי הלוואה שונים. כך, בשנת 2007 קיבל המערער מחברת פז הלוואות בסך
14 של 14,115,823 ₪; בשנת 2008 הלוואות בסך של 16,878,582 ₪; ובשנת 2009 הלוואות בסך
15 של 16,855,517 ₪.

16

17 2. מנגד, משך המערער בשנים אלה סכומים שונים מעסקו. כך, בדו"חות שהגיש המערער
18 לשנים 2007 עד 2009 (להלן: "הדו"חות הכספיים"), הוא דיווח על יתרת חובה שסווגה כ"חשבון
19 בעלים" בסך של 7,976,936 ₪ לשנת 2007; בסך של 13,487,825 ₪ לשנת 2008; ובסך של
20 11,269,837 ₪ לשנת 2009. כך גם בהצהרת הון ליום 31.12.09, שהוגשה ביום 12.7.11, הצהיר



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 המערער על התחייבות לחברה שבבעלותו בסכום של 12,186,097 ₪ (בהודעה המפרשת את
2 נימוקי השומה נקב המשיב בסכום של 12,189,067 ₪, אך נראה שמדובר בטעות).
3
4 3. ברם, בין הצדדים ניטשה מחלוקת לגבי דינן של הוצאות מימון שנתבעו על ידי המערער
5 לשנים 2007 עד 2009, זאת בגין ההלוואות שניתנו לו מחברת פז, וכן בשל חוב נוסף שצבר לטובת
6 אדם בשם יגאל תם (להלן: "תם"). המערער דיווח בדו"חות הכספיים על הוצאות מימון בגין
7 ההלוואות מחברת פז, בסך של 1,324,324 ₪ בשנת 2007; בסך של 2,078,318 ₪ בשנת 2008;
8 ובסך של 2,351,127 ₪ בשנת 2009, בטענה כי מדובר בהוצאות שנבעו מ"הון ששימש בהשגת
9 הכנסה" באופן שמאפשר ניכויין לפי הוראות סעיף 17(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]
10 (להלן: "הפקודה"). עוד ביקש המערער לנכות מהכנסתו בשנת 2007 הוצאות מימון בגין חוב לתם
11 אשר הוא נדרש לשלם בעקבות פסק בורר שניתן בעניין ביום 9.6.09, בסך של 1,319,620 ₪.
12
13 4. המשיב לא קיבל את שומתו העצמית של המערער, ולכן ביום 29.8.11 הוצאה לו שומה
14 לפי מיטב שפיטה לשנים 2006-2009 בהתאם להוראות סעיף 145(א)(2) לפקודה. ביום 26.9.11
15 הגיש המערער השגה על שומה זו. הצדדים ניהלו משא ומתן אינטנסיבי, אשר הבשיל אף לכדי
16 הסכם פשרה שנחתם ביום 25.12.13, אך המערער לא הגיע להסדיר את התשלומים על פי ההסכם
17 עד יום 30.12.13, כפי שהתבקש. לכן, באותו יום, הוציא המשיב צו לשנים הרלוונטיות, ובו ניתנה
18 הודעת שומה לפיה על המערער לשאת בתשלום בסך של 1,575,627 ₪ בגין השומה לשנים אלה.
19

הודעת הערעור

20
21 5. בהודעת הערעור טען המערער באופן סתמי כי יש לקבוע לו "הפסד מוצהר" בסך של
22 2,771,956 ₪ בגין שנת 2007; "הפסד מוצהר" בסך של 1,552,748 ₪ בגין שנת 2008; ו"הפסד
23 מוצהר" בסך של 919,464 ₪ בגין שנת 2009. לא היה ברור מהודעת הערעור מניין נבעו ההפסדים
24 הנטענים.
25

נימוקי השומה

26
27 6. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה הגיב המשיב לטענת המערער בעניין קביעת
28 ההפסדים המצטברים, תגובה לקונית שאף היא לא הייתה מובנת, אך האריך והרחיב בדבר



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 הנימוקים האחרים להוצאת השומה על ידו, בבחינת "טענו בחיטים והודה לו בשעורים". כך
2 הרחיב המשיב בדבר גדרי המחלוקת לגבי דינן של הוצאות מימון שנתבעו על ידי המערער לשנים
3 2007 עד 2009, זאת בגין הלוואות שניתנו לו מחברת פז, וכן החוב שצבר לטובת תם. כך טען
4 המשיב כי לא הוכח כי הוצאות מימון ההלוואות שניטלו מחברת פז הינן הוצאות שנבעו מ"הון
5 ששימש בהשגת הכנסה", אלא מדובר בהוצאות אשר נבעו גם ממשיכות פרטיות של המערער
6 מעסקו. באשר לניכוי הוצאות המימון בגין החוב לתם, הרי שגם כאן המערער לא עמד בנטל
7 להוכיח כי מדובר בחוב ששימש בייצור הכנסה. מכל מקום, אף אם מדובר בחוב שהינו בגדר
8 הוצאה בייצור הכנסה, הרי שהמערער לא הוכיח כי אכן שילם את הסכום הנטען בגין אותו חוב.

9

10 7. לפיכך, "תיאם" המשיב את הוצאות המימון, כך שהעמיד אותם בשנת 2007 על סך של
11 921,193 ₪; בשנת 2008 על סך של 1,486,263 ₪; ובשנת 2009 על סך של 1,844,892 ₪. עוד
12 חייב המשיב את המערער בקנס גרעון, לפי סעיף 191 לפקודה, מאחר שלא הוכח להנחת דעתו כי
13 המערער לא התרשל בעריכת הדו"חות. על כל אלה הוסיף המשיב כי ברקע לדברים עומד הסכם
14 שומה שנחתם עם המערער ביום 22.11.11 (הסכם שומה אחר מזה שנחתם עם המערער ביום
15 25.12.13), ובו סוכם כי ההפסדים המועברים לשנת 2006 יעמדו על סך של 1,751,792 ₪. המשיב
16 טען כי אותם הפסדים מועברים הובילו לכך שבשנת 2007 הועמדו ההפסדים המצטברים על סך
17 של 46,151 ₪, אך סתם ולא פירש כיצד נעשה הדבר.

18

19

נימוקי הערעור ותצהיר המערער

20 8. המערער טען כי המשיב שגה כאשר לא הכיר בהוצאות המימון שנדרשו לשנים 2007 עד
21 2009. לטענתו, הוא הביא די ראיות להוכיח כי ההלוואות ניטלו מחברת פז וחברת ילו לצורך ייצור
22 הכנסה כנדרש בפקודה, והמשיב דחה את טענותיו ללא נימוקים ראויים ובאופן שרירותי. המערער
23 פירט בתצהירו בהרחבה את הרקע שנלווה לקבלת אותן הלוואות מחברת פז. לטענתו, בין השנים
24 1995 עד 2006, בעקבות סכסוך עם חברת פז, הוא הפעיל את תחנת הדלק באמצעות דלק שרכש
25 מחברות דלק אחרות. חלק מההתקשרויות עם חברות אלו נגררו לסכסוכים משפטיים במסגרתם
26 הוא חוייב בתשלומים שונים. ואולם, בשנת 2006, עם חידושה של התקשרות המערער עם חברת
27 פז, נאלץ המערער ליטול הלוואה מחברת פז, לצורך תשלום ההתחייבויות שצבר בשנים בהן
28 התקשר עם חברות אחרות. כך למשל, בין היתר, ניתנה לו הלוואה לצורך תשלום על חוב לחברת



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

- 1 ד.ג.ש. שירותי דלק בע"מ (להלן: "חברת ד.ג.ש.") בסך של 7,500,000 ₪ וכן בשכר טרחה בסך
2 של 314,250 ₪ בתוספת מע"מ כפי שנקבע בפסק בורר שניתן ביום 10.6.07. באותו פסק בורר אף
3 מצוין במפורש כי התשלום יתבצע באמצעות הלוואה אשר תועבר על ידי חברת ילו לחברת ד.ג.ש..
4 כך גם חוייב המערער לשלם לחברת קרן אנרגיות בע"מ (להלן: "חברת קרן אנרגיות") סכום של כ-
5 2,000,000 ₪, ואף את חוב זה מימן באמצעות כספי הלוואה מחברת פז.
6
7 9. ועוד, כספי הלוואה מחברת פז מימנו פיצויים לעובדים, תשלומים לרשויות המס לביטול
8 השעבוד שהוטל על תחנת הדלק, תשלום לנושים נוספים וספקים שונים וכן עלויות נוספות שנלוו
9 לניהול ההליכים עם חברות הדלק. מכאן, טען המערער כי ההוצאות אשר אותן ביקש להכיר
10 כ"הוצאות מימון" אינן משיכות פרטיות אלא משיכות לצורך העסק. לפיכך, הסכומים שצוינו
11 בדו"חות הכספיים כ"חשבון בעלים" אינם משקפים רק משיכות פרטיות על ידו לצרכיו הפרטיים,
12 אלא גם הפסדים נצברים לעסק והוצאות מימון אשר נתבעו על ידו, בשים לב לכך שמדובר בעסק
13 עצמאי אשר בו חשבון העסק הוא גם חשבון הבעלים. בכך שהמשיב ייחס לו את ההפסדים
14 כמשיכות פרטיות, חווה המערער הפסד כפול – גם הפסיד את הסכומים כך שאלו לא הוכרו
15 כהוצאות מוכרות, וגם יוחסו לו סכומים אלה כמשיכות פרטיות, היינו כהכנסות בפועל. בכך, מה
16 שבפועל היווה עבורו כהפסד, נזקף לו כרווח וכמשיכת בעלים.
17
18 10. לטענת המערער, המשיב גם טעה כשבחר שלא להכיר בהוצאות המימון אותם תבע בדו"ח
19 הכספי לשנת 2007 בגין החוב לתם, מכיוון שלטענת המשיב לא הוכח כי מדובר בהוצאה לצורך
20 ייצור הכנסה, וגם לא הוכח שאכן שילם הוצאה זו. המערער פירט בהרחבה אודות הרקע העומד
21 בבסיס אותו חוב. באותה תקופה בה התקשר עם חברות דלק אחרות, הוא רכש דלק גם מחברת רה
22 סול אנרגיה חברת דלק לישראל בע"מ (להלן: "חברת רה סול אנרגיה"), בין היתר, באמצעות
23 המחאות בסכום של 1,000,000 ₪. לימים, התגלגלו המחאות אלה לידי של תם. במסגרת הליכים
24 שהתנהלו בין המערער לבין תם, חוייב המערער, ביום 6.9.09 לשלם את החוב לתם, אשר לאחר
25 שערך עמד על סך של 2,319,620 ₪. מכאן, טען המערער כי חיובו בפסק הבוררות הינו תוצאה
26 נלווית לפעילות עסקית גרידא - רכישת דלק לתחנת הדלק - כאשר מדובר באופן מובהק בהוצאה
27 לצורך ייצור הכנסה. מכל מקום, מדובר בפסק דין חלוט וסופי, ויש להכיר בהוצאות אלו, גם אם



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 טרם שולמו, כהוצאות לצורך ייצור הכנסה. זאת מכיוון שהמערער מגיש דו"חות כספיים בהתאם
2 לשיטת "החשבונאות הכפולה", כך שבדו"חות ניתן ביטוי גם להוצאות אשר לא שולמו בפועל.
3
4 11. המערער הוסיף כי לא היה מקום להטיל עליו קנס גרעון, ומדובר בהחלטה שרירותית
5 בניגוד לדין. אין המדובר בהתרשלות מצדו בעריכת הדו"חות, כי אם במחלוקת אמיתית בין
6 הצדדים. הצדדים ניהלו משא ומתן ממושך ומוצלח אשר הגיע אף כדי גיבוש הסכם, כאשר הובטח
7 למערער כי לא יוטל עליו קנס גרעון. המערער גם פירט את נסיבות חייו הקשות, אשר לא נסתרו
8 מעיני המשיב - היותו אדם מבוגר, נכה צה"ל המוכר בדרגת נכות צמיתה של 86%, אשר בתקופה
9 בה התקיימו הדיונים עם המשיב איבד את אשתו ואת אחותו בשל מחלת הסרטן. את חוסר
10 הסבירות והשרירותיות המאפיינת את החלטות המשיב, עיגן המערער גם בהחלטת המשיב לעשות
11 שימוש בסמכותו לפי סעיף 152(ג) לפקודה ולהאריך את תקופת ההתיישנות של שנת המס 2008
12 לטענתו, ללא כל עילה לעשות כן.

תצהיר המשיב

13
14
15 12. המשיב מצדו חזר בתצהיר שהוגש מטעמו על ידי גב' רחל עזרן, מפקחת מס במשיב, על
16 נימוקי השומה. באשר לניכוי הוצאות המימון בשל ההלוואות מחברת פז, הבהירה גב' עזרן כי
17 המשיב לא התערב בסכומים עליהם הצהיר המערער בדוחותיו כ"משיכת בעלים", והסתמך על
18 הסכומים עליהם הצהיר המערער עצמו. ובעניין החוב לתם, חזרה גב' עזרן על הטענה כי לא הוכח
19 כי מדובר בהוצאה ששימשה לייצור הכנסה, ומכל מקום לא הוכח כי שולם החוב על ידי המערער.

דיון והכרעה - המסגרת הנורמטיבית

20
21
22 13. סעיף 155 לפקודה קובע כי חובת הראיה ששומה מופרזת תהיה על המערער. אולם אם
23 המערער ניהל פנקסים קבילים, חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין, להצדיק את החלטתם.
24 משמעות הוראה זו הינה כי כאשר פנקסי הנישום לא נפסלו, מוטלת על פקיד השומה "חובת
25 הצדקה" לעניין השומה שהוצאה, על אף שנטל השכנוע נותר עדיין על כתפי המערער (ע"א
26 6743/03 תחנת שירותי רכב רוממה חיפה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 28.7.05); ע"א
27 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414 (1984); ע"א 23/88 לוי נ' פקיד השומה
28 ירושלים, פ"ד מה(1) 472 (1991)). ויודגש, אין בעובדה שספרי הנישום לא נפסלו כדי לשחררו



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 מנטל הראיות ומנטל השכנוע הרובץ לפתחו (ראו: ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות
2 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (פורסם בנבו, 8.7.08); ע"א 23/88 בעניין לוי).
3
4 14. "חובת ההצדקה" מוטלת כאמור על כתפי פקיד השומה, אך זאת רק במצב בו המחלוקת
5 נשוא הערעור היא בעניין הנובע מהספרים, היינו, "מחלקות פנקסית". כאשר המחלוקת בין
6 הנישום לפקיד השומה היא בעניין "לבר-פנקסי", אין תחולה לסעיף 155 האמור (ראו למשל: ע"א
7 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (פורסם בנבו, 24.1.05)). כך,
8 בענייננו המחלוקת אינה נובעת רק מהרישום החשבונאי בספרים, אלא מדובר בשאלה מעורבת
9 משפטית ועובדתית, ולכן לא חלה על המשיב חובת ההצדקה במלואה (ראו גם: ע"א 468/01
10 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 7.6.04); ע"א 4493/12 ביבי נ' פקיד שומה ירושלים
11 1 (פורסם בנבו, 13.4.14)). אדרבה, נקבע כי כאשר נישום טוען לקיומן של הוצאות מותרות בניכוי
12 כבמקרה זה, עליו לנמק עמדה זו ולבססה ולהניח תשתית עובדתית מבוססת הנדרשת לה (ראו גם:
13 ע"א 1124/03 בעניין גני עופר בניה והשקעות בע"מ; ע"א 2082/92 שחם נ' פקיד שומה תל אביב
14 (פורסם בנבו, 12.10.94)).

מהכלל אל הפרט

15
16
17 15. עניינו של הערעור נסוב, אם כן, בעיקרו סביב מספר אירועים בגינן התבקש על ידי
18 המערער ניכוי "הוצאות מימון". ראשית, בנוגע להלוואות שניתנו לו על ידי חברת פז, ושנית בנוגע
19 לחוב שנוצר לתם, בגין המחאות שניתנו לחברת "רה סול אנרגיה". תיאום הוצאות המימון על ידי
20 המשיב בשל אי קבלת עמדת המערער בסוגיות אלה, הוביל אפוא, להוצאת השומה עליה השיג
21 המערער.

ההלוואה מחברת פז

22
23
24 16. כאמור, לטענת המשיב, ההלוואות שניתנו על ידי חברת פז ניתנו גם לצורך כיסוי משיכות
25 פרטיות של המערער מהעסק, עליהן הוא דיווח כ"חשבון בעלים". מנגד, טען המערער כי הלוואות
26 אלה ניתנו על מנת לממן חובות והתחייבויות שצבר לנוכח תקופת ההתקשרות עם חברות דלק
27 שונות, ביניהן חברת קרן אנרגיות וחברת ד.ג.ש..

28



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

- 1 ראשית אפוא, לעניין דיווחי המערער על "חשבון בעלים". בתצהיר המערער נטען כי
2 הסכומים המסווגים כ"חשבון בעלים", אינם משקפים רק משיכות פרטיות לצרכים פרטיים, כי אם
3 כוללים בתוכם "הפסדים נצברים" הכוללים, בין היתר, את הוצאות המימון אשר נתבעו על ידו
4 (תצהיר המערער, פסקה 32). למעשה, בתצהיר זה ערכב המערער מין בשאינו מינו, תוך שימוש
5 בשלושה מושגים שונים, בקדירה אחת. המושג הראשון שהוא זר לניהול חשבונות של אדם פרטי
6 – "חשבון בעלים"; המושג השני, "הפסדים נצברים"; והמושג השלישי, "הוצאות המימון". לפי
7 שיטת המערער, שני המושגים האחרונים כלולים במושג הראשון. לאמור, חלק, והדגש על חלק
8 בלבד, מאותו "חשבון בעלים", הלכה למעשה אינו כזה, אלא כולל הוא בחובו גם "הפסדים
9 נצברים" שבתוכם אף "הוצאות מימון". סתם המערער ולא פירש איזה חלק הוא אכן "חשבון
10 בעלים", היינו, הוצאות לצריכתו העצמית שאינן קשורות לניהול עסקו, איזה חלק היה על חשבון
11 "הוצאות המימון" ואיזה חלק היה על חשבון "הפסדים הנצברים". במקום מתן הפירוט
12 המתבקש, המערער אך ביקש לקבל את ספריו על דרך "כזה ראה וקדש".
13
- 14 18. המשיב, מנגד, הסתמך על הסיווג "חשבון בעלים", במוכן של משיכות פרטיות מהעסק,
15 כפי שדווח על ידי המערער עצמו. הגם כי הודתה גב' רחל עזרון, הן בתצהיר שהוגש על ידה והן
16 בעדותה, כי ככל שהיה למערער הפסדים מצטברים, צריך היה לקזז הפסדים אלה מ"חשבון
17 בעלים" (תצהיר עדות ראשית גב' רחל עזרון, פסקה 22; פרוטוקול דיון מיום 2.6.15, עמ' 26-23),
18 הרי שעדיין לא נתערעה בכך טענת המשיב כי השומה נקבעה למערער בהסתמך על הנתון של
19 "חשבון בעלים" - בהתאם להצהרות שלו. למעשה אפוא, אין לו למערער להלין בעניין זה אלא על
20 עצמו, שהנתון בדבר "חשבון בעלים" אינו משקף דברים כהווייתם, היינו, רק משיכות פרטיות
21 לצרכים פרטיים, אלא לשיטתו כולל הוא גם "הפסדים נצברים" ואף "הוצאות מימון" על הלוואות
22 שהוא נטל לצורך עסקו.
23
- 24 19. המשיב "חי מפיו" של הנישום ברמת הדיווח והפירוט שהוא מוצא לנכון להביא בפניו
25 (ראו למשל: ע"א 8673/06 בעניין אורו ישראל (2000) אחזקות ישראל בע"מ), ומשאיין חולק כי
26 המשיב סמך את החלטתו על דיווחי המערער עצמו, ועל נתון שדווח על ידי המערער עצמו, אין
27 לטענת המערער כי היה על המשיב להבין את הנתון באופן אחר, כיצד שתעמוד. יתר על כן,
28 המערער אף לא תמך טענתו בדבר "הפסדים מצטברים" בראיה עצמאית, הן בעת עריכת השומה



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 14-02-1572 עמוס נ' ירושלים 1

- 1 והן במסגרת הליך זה. אף על דוכן העדים, נמנע המערער מלכמת את אותו "הפסד" אשר לדעתו
2 צריך היה לקזז מתוך סעיף "חשבון בעלים" (למשל, פרוטוקול דיון מיום 2.6.15, עמ' 16). יוצא
3 אפוא, כי אין לקבל את טענת המערער כי על המשיב היה לנכות את אותם "הפסדים נצברים"
4 מ"חשבון הבעלים" שדווח על ידו. כפועל יוצא מכך, אין להלין על המשיב אשר קבע כי סכום
5 ההלוואה שנלקח מחברת פז לצרכים עסקיים נמוך מסכום ההלוואה אשר לגביו טוען המערער כי
6 ניתן לצרכים עסקיים.
- 7
- 8 20. עם זאת, בזאת לא באה הדרך בא הילכנו אל סופה. אכן, משנמנע המערער לבסס בראיות
9 אובייקטיביות את הטענה כי הסכומים אשר נטען לגביהם כי מסווגים הם כ"חשבון בעלים",
10 כוללים אף "הפסדים נצברים", הרי שלא נמצאה עילה להתערב בקביעת המשיב. ברם, לו יצויר כי
11 היה המערער מבסס את טענתו, בחומר ראיות מוצק ובאסמכתאות מתאימות, בדבר קיומן של
12 הוצאות עסקיות באותן שנים, בהיקף כספי ניכר ובשיעור העולה על ההיקף שהוכר למעשה על ידי
13 המשיב, הרי שניתן היה לקבל את טענתו כי הוא זכאי לניכוי הוצאות מימון בגין רכיב זה.
- 14
- 15 21. ובמה דברים אמורים. סעיף 17(1)(א) לפקודה מתיר לנכות "סכומים המשתלמים בתור
16 ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש
17 בהשגת ההכנסה". ואומנם, הפסיקה הצביעה על הקושי לקבוע אימתי מדובר בהלוואת כספים
18 אשר נועדה לשמש "להשגת הכנסה" או שנועדה לתשלום הוצאה שאינה מותרת לניכוי, וזאת
19 בהינתן הקושי המובנה לעקוב אחרי כסף מסוים ולייחס את השימוש בו למטרה זו או אחרת (ראו
20 למשל: ע"א 425/79 שלמה אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(3) 819 (1982) (להלן:
21 "עניין אנג'ל")). לפיכך, המשיב ביקש להחיל בענייננו את "מבחן הצפיות" שנקבע בעניין ע"א
22 787/86 מוראן הנדסת בנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3 (פורסם בנבו, 15.8.91) (להלן: "עניין
23 מוראן"), לפיו, יש לבחון האם יכול היה הנישום לצפות בעת שהוציא את ההוצאה, כי יהיה צריך
24 מאוחר יותר להיזקק למימון.
- 25
- 26 22. ואולם, נראה כי אין זה המקרה המתאים להחלת "מבחן הצפיות" האמור. משמדובר
27 בעסק פרטי, משיכת כספים אף לצרכים פרטיים - ובמקביל, לקיחת הלוואה לצורך העסק - לא
28 תשלול בהכרח מכל וכל את האפשרות להכיר בהוצאות מימון כהוצאות לשם ייצור הכנסה (עמ"ה
29 (מחוזי ת"א) 294/85 לוריא נ' פקיד השומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 9.7.87); ראו גם: אמנון רפאל



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 **מס הכנסה** כרך א', עמ' 459). בהקשר זה, בנסיבות העניין (השונות מנסיבות עניין אנג'ל ועניין
2 **מוראן**), בהתחשב בכך שלא מדובר בחברה אלא בעסק פרטי, בסוג של עסקים בהם שיעור הרווח
3 הגולמי הוא נמוך מאוד, יש ליישם מבחן מקל אשר יטה לקבל ניכוי הוצאות מימון מקום בו ניתנה
4 הלוואה והוכח קשר ישיר בין אותה הלוואה להוצאה העסקית. ונראה אפוא, כי השאלה המרכזית
5 שעומדת בעינה בנסיבות מקרה זה, הינה עד כמה הוכח כי ההלוואות קשורות לצורך עסקי המערער
6 ולא לצורך אחר, ואם הוא עמד בנטל הוכחה זה (ראו גם: ע"א 2082/92 בעניין **שחם**).

7
8 23. אם כן, לצורך הוכחת טענות המערער, אך מתבקש שהוא יוכיח שכספי הלוואה שימשו
9 לצרכים עסקיים, וזאת באמצעות אסמכתאות שיוכיחו קיומן של הוצאות עסקיות בהיקף כספי
10 מתאים. בנסיבות העניין, יש לתת את הדעת כאמור, לכך שגם המשיב קבע בשומה שחלק
11 מההוצאות היו עסקיות, ולפיכך, לכל הפחות, המערער נדרש להציג אסמכתאות לפעילות עסקית
12 בהיקף כספי העולה על החלק שכבר הוכר על ידי המשיב.

13
14 24. ואכן, המערער הציג ראיות המלמדות על מספר חובות והתחייבויות שצבר לנוכח תקופת
15 ההתקשרות עם חברות דלק שונות, ושהצריכו הוצאה כספית עסקית, רק בנוגע לשני מקרים
16 בודדים. במקרה הראשון, המערער ביקש להכיר בחוב בסכום של 7,500,000 ₪ בתוספת שכר
17 טרחה בסך של 314,250 ₪ לחברת ד.ג.ש., אשר נפסק בפסק בוררות שניתן ביום 10.6.07, כי
18 תשלומו יעשה באמצעות הלוואה שתינתן על ידי חברת ילו למערער, באופן בו תשלם חברת ילו
19 את החוב ישירות לחברת ד.ג.ש. (תצהיר עדות ראשית המערער, פסקאות 21-22). במקרה השני,
20 טען המערער כי נאלץ לשלם סכום של כ-2,000,000 ₪ לחברת קרן אנרגיות בשל פסק דין שניתן
21 נגדו, ומכאן גם נחתם הסכם הלוואה מיום 8.7.08 (ההסכם הודפס כשהוא נושא את הכותרת "8"
22 לחודש יוני 2008", אך נעשה בו תיקון, בכתב יד, כך שנראה שצריך לקרא את כותרתו כך: "8"
23 לחודש יולי 2008"), במסגרתו נקבע כי תינתן לו הלוואה מחברת ילו לצורך כיסוי חוב זה, באופן
24 שבו יועברו 2,650,000 ₪ לידי עו"ד עמוס תיבי, שיהיה רשאי להעביר את הכספים אך ורק בהתאם
25 להוראות ההסכם. במסגרת זו, נקבע כי סך של 2,000,000 ₪ יועברו ישירות לחברת קרן אנרגיה
26 (תצהיר המערער, פסקאות 24-26).

27



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

25. עוד טען המערער בכלליות כי מההסכמים עולה כי סך של 500,000 ₪ מתוך כספי
ההלוואה הועברו לטובת פיצויים לעובדים; סך של 400,000 ₪ לטובת רשויות המס לביטול
השיעבוד שהוטל על תחנת הדלק; והיתרה עבור נושים נוספים (תצהיר המערער, פסקה 27), וכי
באופן כללי כל העלויות שנלוו להליכים שניהל כנגד חברות הדלק שולמו על ידי כספי ההלוואות
מחברת פז (תצהיר המערער, פסקה 28). ברם, טענות אלה נטענו אך בכלליות וללא שנומק כיצד
נתמכות הן בכתובים. כך למשל, לא הצביע המערער היכן ניתנה הלוואה בסך של 500,000 ₪
לטובת פיצויים לעובדים. ואם כוונת המערער הייתה שמדובר בסכום של 500,000 ₪ המצוין
בהסכם מיום 8.7.08, הרי שהאמור בהסכם, לפיו יעביר עו"ד עמוס תיבי "תשלום של עד חצי
מיליון ₪ לבנק דיסקונט" - אינו תומך דווקא בגרסת המערער כי מדובר בסכום שנועד לפיצוי
לעובדים, בהיעדר כל ראיה פוזיטיבית אחרת לכך.

26. מהאמור עולה כי טענות המערער בדבר השימוש בסכומי ההלוואות לצורך עסקי הוכחו
וגובו באסמכתאות מסוימות רק בנוגע לחוב לחברת ד.ג.ש. (בשנת 2007), ובנוגע לחוב לחברת
קרן אנרגיות (בשנת 2008). הלכה למעשה, אף גב' עזרן הודתה בחקירתה הנגדית כי החובות
שנוצרו למערער בשל התקשרותו עם חברות אלה הינם בהקשר של פעילות עסקית (פרוטוקול דיון
מיום 2.6.12, עמ' 21). אם נתבונן אפוא, על התמונה הכוללת - הסכום המצטבר של הוצאות
מוכחות אלה בשנים 2007-2008 הוא כמעט 10 מיליון ש"ח, כאשר סך ההלוואות שקיבל המערער
מצטבר לכדי למעלה מ-47 מיליון ₪. במילים אחרות, המערער הצביע על הוצאות עסקיות רק
לגבי כ-20% מסכום ההלוואה, ולגבי שאר הסכום - לא הונחה ראיה פוזיטיבית כלשהיא. כאמור,
אף המשיב התייחס בשומה שהוציא למערער לסכומים מסוימים מתוך ההלוואה ככאלו ששימשו
להוצאות עסקיות, כאשר אף לפי קביעת המשיב, החלק ששימש להוצאות עסקיות היה גבוה יותר.
מכאן עולה כי חרף העובדה שהמערער צדק בטענתו העקרונית שיש להכיר בחלק מהוצאותיו
כהוצאות לצורך ייצור הכנסה בעסקו, הוא כשל בהוכחת שיעור ההוצאות, העולה על הסכומים
שהמשיב הכיר בהם ממילא.

החוב לתם

27. ובאשר לניכוי הוצאות מימון בגין החוב לתם. ראשית בנוגע לשאלה האם המערער שילם
את החוב בפועל. בעניין זה, מקובלת עלי טענת המשיב כי לא הוכח כי התשלום בוצע בפועל. על



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 אף שבחקירה הנגדית עמד המערער על כך שהוא שילם את החוב (פרוטוקול דיון מיום 2.6.15,
2 עמ' 9), טענה זו לא נתמכה כלל בראיות, באשר המערער לא המציא כל אסמכתא להוכחת תשלום
3 החוב. המערער גם לא ענה בעדותו על השאלה היכן ניתן ביטוי בתצהיר מטעמו לתשלום הנטען
4 על ידו (פרוטוקול דיון מיום 2.6.15, עמ' 9). ולמעשה, המערער לא הכחיש בתצהירו כי התשלום
5 לא בוצע. אדרבה, טענותיו של המערער בהקשר זה אך תומכות בטענת המשיב, כי החוב לא שולם.
6 כך, טען המערער כי:

7

8 "בהתאם לשיטה החשבונאית האמורה, הדוחות מטעמי מוגשים על בסיס צבירה,
9 ומשכך בדוחות עצמם ניתן ביטוי גם להוצאות אשר לא שולמו בפועל כמו גם
10 להכנסות שלא הוכנסו בפועל. ולכן, מאחר ועניינו של החוב ליגאל תם הינו
11 בהסתמך על פס"ד חלוט וסופי, שאגב תקופת ההתיישנות שלו הינה 25 שנים
12 (בהתאם לחוק ההתיישנות), הרי שברור שאחוייב בו בפועל גם אם טרם חוייבתי
13 ו/או חוייבתי בחלקו, שכן הפס"ד ממשיך ועומד נגדי..." (תצהיר המערער,
14 פסקה 41 [ההדגשה אינה במקור – ד.מ.]).

15

16 היינו, מניח המערער כי גם אם "טרם חוייב" הרי שיש מקום לתת לתת ביטוי "גם להוצאות אשר
17 לא שולמו בפועל". והדברים מדברים בעד עצמם.

18

19 28. ובאשר להשלכותיה של קביעה זו. למעשה, המשיב טוען כי התשלום לא בוצע, אך בה
20 בעת, הוא מלין על כך שלא ניתן ביטוי על ידי המערער במאזנים לתשלום זה. אלא שאין חולק כי
21 עד שנת 2009 ניטשה מחלוקת בין המערער לבין תם לגבי גורלו של חוב זה. ממילא לא ניתן לטעון
22 כנגד המערער על כך שלא הביא לידי ביטוי חוב זה בספריו, משלא הוכחש על ידו כי חוב זה היה
23 שנוי במחלוקת, באותה עת. וכעת, משנמצא כי לא הוכח כי אף שולם החוב בפועל, על אחת כמה
24 וכמה לא ניתן לטעון כנגד המערער על כך שלא ניתן ביטוי לתשלום בספריו.

25

26 29. מכל מקום, טענת המערער כאמור, היא כי התשלום בוצע וכי - אף אם לא בוצע - ניתן
27 לנכות את הוצאות מימון החוב. ברם, המערער עצמו לא עמד מאחורי טענה זו בשלמותה. המערער
28 אומנם טען כי עניינו של תם צריך להיות מוכר כהוצאה לצורך ייצור הכנסה משום שעניינו
29 באספקת דלקים לתחנת דלק (תצהיר המערער, פסקה 39), אך בתצהיר של רוה"ח שמעון אביטן
30 מטעם המערער נטען כי רק חלק מההוצאה נתבעה כהוצאות מימון ("רק חלק מההוצאה (שערוך



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 14-02-1572 עמוס נ' ירושלים 1

1 (החוב) נתבעה בדוח"ות כהוצאת מימון" (תצהיר עדות ראשית רו"ח שמעון אביטן, פסקה 45)).
2 יתר על כן, בעדותו בפני בית המשפט אף טען רוה"ח כי החוב הקשור לתם אינו ידוע לו כפעילות
3 עסקית (פרוטוקול דיון מיום 2.6.15, עמ' 14).

4
5 30. בין כה ובין כה, פסק הבוררות שניתן ביום 19.1.06 (אשר לא הוגש על ידי המערער
6 במסגרת חומר הראיות שצורף להליך זה, אלא אך במהלך הדיון שהתקיים ביום 2.6.15), מטה את
7 הכף בעניין זה לטובת המשיב, וזאת מטעם אחר. באותו פסק בוררות, אשר ניתן במסגרת ההליך
8 שהתקיים שבין חברת רה סול אנרגיה לבין המערער, נדחתה תביעת חברת רה סול אנרגיה כנגד
9 המערער. עוד נקבע בפסק הבוררות, כי עם דחיית הבוררות "נופלת גם העילה שבעטייה ניתנו
10 השיקים הדחויים בסך של 5,293,664 ש"ח", ובהתאם לכך:

11
12 "חייבות התובעות להחזיר לנתבע את כל השיקים הדחויים האלה. ידוע לי
13 שבכלל אלה נמצאים גם השיקים שהועברו על ידי התובעות למר יגאל קם
14 [הטעות במקור – ד.מ.], אשר אינו צד בבוררות זו, ועל כן נבצר ממני ליתן כל צו
15 או הוראה המופנים אליו ישירות. ואולם, כיוון שהתובעות הן שמסרו את השיק
16 למר תם, הרי שלאור תוצאות החלטתי, שבה חייבתי אותן להחזיר לנתבע את כל
17 השיקים האמורים, שומה עליהן לעשות כל מאמץ כדי להפסיק את ההליכים
18 שמר תם נקט נגד הנתבע, שכן בדיעבד הסתבר שהשיקים ניתנו שלא לצורך וללא
19 תמורה. ואולם, אם הוראתי זו לא תכובד ומר תם ימשיך בהליכים נגד הנתבע,
20 אני קובע בזאת כי על התובעות חלה חובת שיפוי מלא של הנתבע על כל תשלום
21 שישלם למר קם [הטעות במקור – ד.מ.] ו/או הוצאה לפועל בעטייה של תביעה
22 זו, ובכלל זה את מלוא הוצאות הריבית, שכ"ט עוה"ד של שני הצדדים וכל
23 כיו"ב" (פסקה 5.7 לפסק הבוררות).

24
25 אם כן, במסגרת פסק זה, נקבע כי על חברת רה סול אנרגיה לשפות את המערער על כל תשלום
26 שישלם לתם, ובכלל זה כל הוצאה לפועל שתלווה לתביעה של תם, מלוא הוצאות הריבית, שכר
27 טרחה וכיו"ב. מכאן, יש לקבל את טענת המשיב כי בהתאם לסעיף 32(5) לפקודה, אשר קובע כי
28 לא יותרו ניכויים של "כל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים", אין
29 לנכות את הוצאות המימון בגין חוב זה. המערער מצדו לא המציא כל נימוק או הסבר מדוע לא חל
30 לשיטתו בנסיבות העניין סעיף 32(5) לפקודה, ואף לא התמודד כלל עם טענת המשיב בעניין זה.
31 בנסיבות אלה, משנתקבלה טענת המשיב כי מדובר בחוב אשר חלה עליו חובת שיפוי ואך מהטעם
32 הזה אינו ניתן לניכוי לפי הוראות סעיף 32(5) לפקודה, אף לא ראיתי לנכון להידרש לטענת
33 המשיב כי החוב לתם נמחל זה מכבר, שכן חלפו למעלה משבע שנים מאז ניתן. על פניו, אין זה



בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

- 1 המקרה המובהק של חוב שנמחל, בנסיבות בהן חלפו אך 6 שנים מיצירת החוב (והשוו: ע"א
2 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 24.1.05); שם חלפו 17 שנה מאז נוצר
3 החוב).
- 4
- 5 31. בשולי הדברים, לא מצאתי לנכון לקבוע כי קמה אף עילה להתערב בהחלטת המשיב מיום
6 17.12.12 להאריך את תקופת ההתיישנות של שנת המס 2008, לפי סעיף 152(ג) לפקודה. טענת
7 המערער כי רק בשנת 2012 החל המשיב לעסוק בעניינו, אינה נתמכת בעובדות ואינה עולה מחומר
8 הראיות. כך, אין חולק כי כבר ביום 29.8.11 הוצאה למערער שומה לפי מיטב שפיטה, וזאת בין
9 היתר, לשנת המס 2008.
- 10
- 11 32. כמו כן, לא מצאתי לנכון להתערב בהחלטת המשיב להטיל על המערער קנס גירעון, על
12 אף נסיבות חייו הקשות של המערער, ועם כל הצער שבדבר. זאת מכיוון שלא עלה בידי המערער
13 להוכיח כי לא התרשל בהכנת הדו"ח וכי פעל בכנות ובתום לב (ע"א 285/70 פקיד השומה תל
14 אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה(1) 155 (1971); ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין
15 השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (פורסם בנבו, 12.5.13)). אדרבה, הדיווחים
16 המוטעים של המערער אשר ראה לנכון לסווג את מלוא הוצאותיו כ"חשבון בעלים" שלא בצדק,
17 הובילו להוצאת הצווים נגדו.
- 18
- 19 33. בשולי הדברים ולקראת סיום, אציין כי עיון בצו השומה כמו גם בטענות המערער מגלה
20 כי אכן נפלה טעות בעניין הנתון הנוגע ל"חשבון בעלים", אך זו לא הטעות לה טוען המערער, כי
21 אם טעות אחרת. הנה כי כן, בטבלת חישובי המשיב, המפורטת בנספח א' שצורף להודעה
22 המפרשת את נימוקי השומה לשנות המס 2007-2009, בשורה המתארת "יתרת חובה חשבון
23 בעלים", הועתקו הנתונים הנוגעים ל"חשבון בעלים" מתוך הדו"חות הכספיים של המערער לשנים
24 2008 עד 2009. הנתון הנוגע לשנת 2007 הועתק כהלכה מתוך הדו"ח הכספי לשנת 2007
25 (7,976,936 ₪), אך הנתון הרלוונטי מתוך הדו"ח הכספי לשנת 2009 (11,269,837 ₪) מופיע
26 בטבלה בעמודה שמפרטת את נתוני שנת 2008, והנתון הרלוונטי מתוך הדו"ח הכספי לשנת 2008
27 (13,487,825 ₪), מופיע בטבלה בעמודה שמפרטת את נתוני 2009 ("הצרכת הנתונים"). תוצאת
28 טעות זו היא לטובת המערער. ואולם, ככל שדברי ב"כ המשיב בדיון שהתקיים ביום 29.9.14, כי



בית המשפט המחוזי בירושלים
בפני כב' השופט דוד מינץ

24 יוני 2015

ע"מ 1572-02-14 עמוס נ' ירושלים 1

1 יש בהסכם טעות בחישוב בסך של 200,000 ₪ לטובת הנישום, והמשיב מוכן "לספוג" טעות זו,
2 הינם בנוגע לטעות זו, הרי שאין מקום להורות על תיקון השומה, בנקודה זו.

3

4

5

מהאמור עולה אפוא, כי הערעור נדחה.

6

7

8

המערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 50,000 ₪.

9

10

ניתן היום, ז' תמוז תשע"ה, 24 יוני 2015, בהעדר הצדדים.

11



דוד מינץ, שופט

12

13

14