



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

### המערער

אברהם אולשביצקי  
ע"י ב"כ עו"ד אדם קדש, עו"ד נועה לב-גולדשטיין ועו"ד סיון פרל

נגד

### המשיב

פקיד שומה – חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1. ערעור על שומות המס על פי מיטב השפיטה שהוצאו למערער לשנות המס 2007, 2008. הערעור עוסק במספר סוגיות; חיובו של המערער במס בגין הכנסות מימון שקיבל מחברה שבשליטתו; ניכוי הוצאות המימון להן טען המערער; וניכוי הוצאות נסיעה לחו"ל. כן חלוקים הצדדים בשאלת פרשנות הוראת הפטור בסעיף 9(13) לפקודת מס הכנסה, ובדבר זכותו של המערער לפטור ממש בגין הכנסות הנובעות מהפרשי הצמדה בתקופה הקודמת ליום 1.1.2006.

### רקע

2. המערער תושב ישראל, יליד פולין, עוסק בישראל במשך שנים רבות בעבודות בנייה ומסחר בנכסי נדל"ן. בישראל היה המערער בעל השליטה במישרין או בעקיפין בחברות רבות ובהן אולשביצקי החזקות (2005) בע"מ, חברת בונה הצפון בע"מ, חברת חוף התמרים בע"מ, חברת שור הצפון בע"מ, אולשביצקי פישר בע"מ ועוד.

3. לפני מספר שנים החליט המערער לפעול בתחום הנדל"ן גם בפולין. לצורך פעילותו זו ייסד המערער את חברת Olmont Investments s.p.zo.o (להלן: אולמונט) שעוסקת בבניית נדל"ן למגורים. מספר שנים לאחר מכן ייסד את חברת Dixpol s.p.zo.o (להלן: דיקספול) שבה הינו בעל 51% מהמניות וחברת אולמונט הינה בעלת 49% מהמניות. בשנות המס הרלבנטיות לענייננו החזיק המערער גם ב- 50% ממניות חברת או.אף.גי אחזקות בע"מ הרשומה בישראל (להלן: החברה הישראלי). חברה זו יוסדה על ידי המערער ביחד עם שני שותפים נוספים אולם בסופו של יום נרכשו זכויות השותפים על ידי המערער ובנו צביקה אולשביצקי, כך שכל אחד מהם מחזיק במחצית מהזכויות בחברה הישראלית.

4. החל משנת 1998, עת נוסדה חברת אולמונט, החל המערער לפעול באמצעותה בתחום הבנייה למגורים בפולין. בשנת 2000, כך לגרסת המערער, רכשה חברת אולמונט מגרש לבניית כ- 470 יחידות דיור בפולין. לצורך ביצוע עבודות הבנייה נזקקה אולמונט למימון. הואיל ואולמונט נתקלה בקשיים בגיוס המימון הדרוש, החל המערער לתת לחברה הלוואות אישיות. לגרסת המערער, בשנים 1998 - 2007 הוא הלווה ישירות לאולמונט 24,528,105 ₪. לצורך מימון הלוואות



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

אלו נטל המערער באופן אישי הלוואות מבנקים בישראל. לגרסתו, החל משנת 2006 החלה אולמונט לפרוע את התחייבותה אולם במקביל הוא המשיך להזרים לה כספים (סעיף 5 ל-מע/1).

5. בשנת 2000 הקים המערער יחד עם שותפים נוספים את חברת ר.ר.מ. 206 בע"מ, ששמה שונה לאחר מכן ל- או.אפ.גיי אחזקות בע"מ, היא החברה הישראלית. מטרת הקמת החברה היה לפעול בתחום הבניה בפולין. לגרסת המערער כוונתם של השותפים הייתה לרכוש את חברת דיקספול שהינה חברה רשומה בפולין, ובאמצעותה להתחיל בפעילות. עוד הצהיר כי חברת דיקספול הייתה באותה עת בלתי פעילה. כדי לאפשר לה לרכוש מקרקעין בפולין צירף המערער שני בעלי מניות פולניים שהחזיקו יחדיו ב- 51% ממניות החברה בנאמנות עבור המערער (סעיף 8 ל-מע/1). יתרת מניות דיקספול הוחזקה בידי אולמונט. צירוף בעלי מניות מקומיים מפולין נועד להקל על רכישת מקרקעין.

6. חברת דיקספול החלה בבנייה בפולין. גם עבור חברת דיקספול נדרש מימון וזה ניתן לה על ידי החברה הישראלית. העיכובים בביצוע עבודות הבנייה והעלויות הביאו את שותפיו של המערער בחברה הישראלית למכור את חלקם למערער ולבנו, וכך נותרו בחברה הישראלית המערער ובנו בלבד. במסגרת זו, כך לגרסת המערער, נטלה דיקספול מהחברה הישראלית הלוואה בסך של 7.6 מיליון ₪ (סעיף 13 ל-מע/1).

בסוף שנת 2006 השלימה דיקספול את עבודות הבנייה וחדלה מפעילות (סעיף 14). לגרסת המערער פרעה דיקספול את חובותיה בגין ההלוואות שקיבלה מהחברה הישראלית. חלק מהפירעון היה בתשלום ישירות לחברה הישראלית וחלק בהעברה לחברת אולמונט.

7. סך כל ההלוואות שניתנו על ידי המערער והחברות שבשליטתו עבור פעילות הבנייה בפולין וסך כל החוזרים שקיבל המערער מהחברות הם שעומדים במוקד הדיון שבפנינו.

### הליכי השומה

8. המערער הגיש למשיב דוחות על הכנסותיו בשנות המס שבערער (2007, 2008). בהצהרתו דיווח על הכנסות כדלקמן:

| 2008      | 2007        |                          |
|-----------|-------------|--------------------------|
|           | ₪ 594,698   | הכנסות מימון             |
| ₪ 213,654 | ₪ (249,696) | הכנסות/(הפסד) מדמי ניהול |
|           | ₪ 164,309   | הכנסות מעסק השכרה        |
|           | ₪ 173,160   | דמי ניהול נוספים         |



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

ההכנסות ממימון עליהן דיווח המערער היו הכנסות שקיבל מחברת אולמונט. המערער הצהיר על הכנסה בסך של 3,344,066 ₪ והוצאות בסך של 2,749,368 ₪.

9. במהלך הדיונים בפני פקיד השומה נדרש המערער להציג ראיות על הכנסות והוצאות המימון. לבקשת פקיד השומה הציג המערער באמצעות רואת החשבון ניצה רטמן, דו"ח על הוצאות המימון של חברת אולמונט (נספח ב' ל-מש/1). הדו"ח מפרט את הוצאות המימון של אולמונט, הוצאות שלשיטת המערער משקפות את ההלוואות שנתן לאולמונט.

פקיד השומה לא הסתפק בדו"ח הוצאות המימון של אולמונט ודרש פירוט מדויק של העברות הכספים מהמערער לאולמונט. על פי טבלה שהוצגה על ידי המערער (נספח ג' ל-מש/1) ולאחר תיקון טעויות חישוב, עולה כי המערער העביר לאולמונט במשך כל השנים סך כולל של 25,234,554 ₪. הואיל וסך כל הכספים שקיבל המערער כהחזר מחברת אולמונט הגיע ל- 32,887,233 ₪ (סעיף 20 ל-מע/1 ונספח י"ב) קבע המשיב כי הכנסותיו של המערער ממימון היו 7,653,719 ₪ (הכל במונחי קרן). בשלב זה של הדיונים לא טען המערער מאום בדבר הלוואות שניתנו על ידו לחברת דיקספול ולא צורפו על ידו מסמכים על העברות שכאלו. על כן, קבע המשיב את הכנסותיו של המערער בשנות המס שבמחלוקת והוציא לו צווי שומה כדלקמן:

| 2008      | 2007        |                   |
|-----------|-------------|-------------------|
|           | ₪ 5,892,715 | הכנסות מימון      |
| ₪ 665,045 | ₪ 705,024   | הכנסות מדמי ניהול |
|           | ₪ 164,309   | הכנסות מעסק השכרה |
|           | ₪ 173,160   | דמי ניהול נוספים  |

סכום ההכנסות ממימון פורטו בנימוקי השומה וכך מציין המשיב:

| 2008 | 2007          |                                |
|------|---------------|--------------------------------|
|      | ₪ 594,698     | הכנסות מימון נטו – מוצהר       |
|      | ₪ 4,309,653   | הכנסות מימון שלא הוצהרו הוסף:  |
|      | ₪ 2,709,368   | הוצאות מימון שלא הותרו בניכוי: |
|      | (₪ 1,761,004) | הפרשי שער פטורים מ- 01.01.2006 |

10. רק לאחר הוצאת צווי השומה העלה המערער טענות חדשות לגבי הכנסותיו ממימון ולראשונה הפנה להלוואות שניתנו לחברת דיקספול. בטענותיו הנוספות טען המערער כי פרט לתשלומים ששילם כהלוואות לחברת אולמונט- כאמור סך של 25,234,554 ₪, העביר הלוואות נוספות לחברת דיקספול. לטענתו יש לראות בכל החברות הפולניות והחברה הישראלית כיישות



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

אחת ועל כן יש לבחון את הכנסותיו בהתאם לכלל התשלומים ששילם לכל קבוצת החברות מחד ולסך כל ההחזרים שקיבל מאידך. המערער טען כי סך כל התשלומים ששילם לחברות עמד על 30,327,105 ₪ וזאת לאחר צירוף הכספים שהועברו מהחברה הישראלית לדיקספול ומדיקספול לאולמונט.

11. המערער טען כי לצורך מימון ההלוואות לחברות נטל באופן אישי הלוואות מבנקים והעביר לחברה הישראלית כ- 5.8 מיליון ₪. החברה הישראלית העבירה לדיקספול כ- 664,000 ₪ וכן העבירה סך של 10.2 מיליון ₪ לאולמונט. אולמונט שילמה לדיקספול סך של 6.02 מיליון ₪. ההפרש בין הכספים ששולמו על ידי החברה הישראלית ודיקספול לאולמונט לבין הכספים ששילמה אולמונט לדיקספול מהווים הלוואה שניתנה לאולמונט. המערער סבור כי מאחר והוא זה שמימן את ההלוואות שנתנה החברה הישראלית הרי שיש לראותו כמי שמימן את אולמונט והלווה לה את מלוא הסך של 30,327,105 ₪. ההפרש בין סך ההלוואות שניתנו על ידו לסך הכספים שקיבל מאולמונט, סך שאינו שנוי במחלוקת- 32,887,233 ₪, הינו רק 2,560,128 ₪.

12. בשים לב לטענות בדבר ביצוע תשלומים לאולמונט באמצעות החברה הישראלית וחברת דיקספול, ביקש המערער להכיר גם בהוצאות המימון שהיו לו לצורך ביצוע אותן הלוואות. המערער טען כי היו לו הוצאות מימון בסך של 2,709,368 ₪.

### הערעור

13. כאמור, הערעור שבפני עוסק בארבעה עניינים – הכנסותיו של המערער ממימון פעילות החברות הפולניות, הוצאות המימון שהיו למערער והוצאות הנסיעה לחו"ל. עוד חלוקים הצדדים על דרך חישוב הפטור הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה להכנסות מהפרשי הצמדה.

14. המערער כאמור מבקש להסתכל על כל קבוצת החברות, חברת אולמונט, דיקספול והחברה הישראלית, כישות אחת ועל כן, מבקש הוא לערוך השוואה בין כלל ההלוואות שניתנו לקבוצה לעומת כלל ההחזרים שהתקבל מהקבוצה. המערער מבקש גם להכיר בכלל הוצאות המימון, בין הוצאות שנדרשו לצורך הלוואות ישירות לאולמונט ובין הוצאות עבור הלוואות שניתנו לאולמונט בעקיפין באמצעות החברה הישראלית וחברת דיקספול. כן מבקש הוא להכיר גם בהוצאות מימון שהוצאו לפני שנות המס שבמחלוקת.

המערער עומד על טענתו כי בכל מקרה יש להעניק לו פטור מתשלום עבור הפרשי הצמדה, שהם הפרשי הצמדה שנצברו לפני כניסתו לתוקף של תיקון 147 לפקודת מס הכנסה, כלומר לפני 1.1.2006.

לבסוף, חוזר המערער וטוען כי כל הוצאות הנסיעה שבמחלוקת הוצאו על ידו לשם ייצור ההכנסה מהחברות הפולניות ולכן יש להכיר בניכויין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

15. המשיב מצדו מתנגד לכל הרחבת חזית וטוען כי המערער אינו יכול להעלות טענות עובדתיות שלא נטענו בהליכי השומה. על כן מבקש הוא לדחות את כל הטענות בדבר הלוואות שניתנו לטענת המערער באמצעות החברה הישראלית ודיקספול. המשיב מוסיף וטוען כי בכל מקרה אין די בראיות שהוגשו על ידי המערער כדי להוכיח שניתנו הלוואות הנטענות. המשיב טוען כי המערער אינו רשאי לנכות את הוצאות המימון שהוצאו לטענתו בשנות המס שקדמו לשנים שבמחלוקת, כלומר לפני 2007. עוד טוען המשיב כי הפטור הקבוע בסעיף 9(13) לפקודה ניתן רק להפרשי הצמדה שנצברו החל מיום 1.1.2006 וכי אין לפטור הפרשי הצמדה שנצברו לפני כן. המשיב דוחה גם את הטענות בדבר ניכוי הוצאות טיסה וטוען כי לא הוכח כי הוצאות אלו הוצאו לצורך ייצור הכנסה.

### דיון והכרעה

16. כל אחת מהסוגיות שהועלו על ידי הצדדים מחייבת דיון נפרד אולם אפתח את הדיון בטענה הדיונית, כלומר בטענת המשיב כי אין להתיר למערער להביא ראיות ולהעלות טענות שלא הובאו על ידו בדיוני השומה וההשגה. לכך נפנה כעת.

### הרחבת חזית

17. הטענות בעניין הכנסות מימון של המערער מחייבות תחילה התייחסות למחלוקת דיונית. כאמור, המערער הצהיר על הכנסות מימון בשנת 2007 בסך של 3,344,066 ₪ וכאשר נדרש על ידי המשיב ליתן פירוט להכנסותיו צירף רק דו"ח הוצאות של חברת אולמונט. לאחר בקשה נוספת צירף טבלה הכוללת העברות לחו"ל לחברת אולמונט וטבלה על תשלומי החזר מחברת אולמונט (נספח ג' ל-מש/2). המערער לא צירף בשלב השומה כל פירוט של העברות נוספות, בין ישירות לחברת אולמונט ובין באמצעות חברות אחרות ולא טען להעברות נוספות. סך כל ההעברות עליהן דיווח בטבלה האמורה (לאחר תיקון טעות חשבון) היה 25,234,554 ₪. המערער לא טען בשומה או בפירוט שהגיש כי העביר את הסך של 30,327,105 ₪ לו הוא טוען היום.

18. המערער גם נמנע מלהציג בשלב השומה מסמכים כלשהם המעידים על העברות כספים שכאלו ועל הלוואות נוספות שנתן לחברת אולמונט. פרט להלוואות שפורטו בטבלה האמורה, הועברו רק אסמכתאות על העברות הכספים ישירות לחברת אולמונט. אלו נבדקו ואומתו (סעיף 13 ל-מש/2).

19. בחקירתו בבית המשפט לא נתן המערער כל הסבר מדוע לא פירט את מלוא הטענות בדבר הלוואות שניתנו על ידו באמצעות חברות נוספות בשלבי השומה. כל שהסביר היה כי "זה אמת, לא הבאתי אותם" (עמ' 6). לדבריו רק לאחר שקיבל את צווי השומה הבין כי הדבר אינו אפשרי, שכן העביר כספים נוספים. לדבריו "התחלנו לחפש והייתה לנו חברה נוספת [...]" (עמ' 6).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

רואת החשבון, שהכינה עבור המערער את הדו"ח על הכנסותיו, אשר ייצגה אותו בפני המשיב והגישה את הטבלאות לפיהן חישבה את הכנסותיו ממימון, לא הגיעה לעדות ולא מסרה כל הסבר מדוע לא נכללו הטענות הנוספות בהצהרה המקורית.

20. בשים לב לכך טען המשיב כי כל הטענות על ההלוואות שניתנו באמצעות החברה הישראלית ודיקספול דינן להידחות בהיותן הרחבת חזית. למרבה הפלא המערער בסיכומיו מתעלם מהטענה ואינו נותן כל הסבר למחדלו.

21. סוגיית העלאת טענות חדשות בשלב ערעור המס, טענות שלא הועלו בשלב הדיון בפני פקיד השומה, בין בשלב הדיון הראשוני ובין בשלב ההשגה, הינה סוגיה מורכבת שנדונה בהזדמנויות רבות על ידי בתי המשפט. למרות זאת אין הלכה חד משמעית וניתן למצוא דעות שונות ומגוונות בשאלה, דעות הנגזרות ונלמדות מקבלת עמדה ביחס לטיבו של הליך הערעור.

22. בו"ע 46256-08-11 Tamares Israel Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה (30.9.2013), הרחבתי את הדיון בשאלת טיבו של הליך ערעור המס ואין צורך לחזור על כל הדברים. די אם נזכיר כי במצב המשפטי הנוכחי ניתן לקבוע שערעור מס אינו הליך ערעורי רגיל והביקורת השיפוטית במסגרתו אינה זהה לביקורת של ערכאות ערעור על ערכאה דיונית אחרת. הביטוי "ערעור" אינו מחייב בהכרח את הקביעה כי עסקינן בהליך ערעור ומוכרים הליכים שונים המכונים בדין ערעור אף כי במהותם הינם הליכים בראשיתיים (ראו למשל הוראת סעיף 10 לחוק שיקים ללא כיסוי, התשמ"א-1981). הליך ערעור המס טומן בחובו היבטים שונים, החל מביקורת שיפוטית על החלטת רשות מינהלית, על פי כללי הביקורת הרגילים, דרך ביקורת על שיקול דעת פקיד השומה וכלה בקביעת שומת האמת על פי מכלול הראיות והטענות שבפניו. לעניין זה נזכיר כי לא כל ערעורי המס חד הם ויש ערעורים שבהם הפן של הביקורת המינהלית יהיה הפן הבולט (כמו למשל ערעור על פסילת ספרים לפי סעיף 95 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975) ויש כאלו שבהם העיקר יתמקד בקביעת שומת האמת (כמו ערעורים על שומה על פי מיטב השפיטה לפי סעיף 152(ב) לפקודה).

23. בהתאם נכונות בית המשפט לאפשר הוספת טענות והוספת ראיות עשויה להשתנות, בשים לב לטיבו של הערעור. עוד תובא בחשבון טיבה של הטענה או הראיה אותה מבקשים הנישום או פקיד השומה להביא לראשונה בשלב הערעור. ככל שמדובר בראיה בעלת חשיבות רבה יותר לקבלת שומת האמת, כך יטה בית המשפט לקבלה, בעוד שבקשה להגשת ראיה בעניינים משניים שדחייתם לא תביא לקיפוח (במיוחד של הנישום) תידחה. עוד תובא בחשבון התנהגותו של המבקש טרם הבקשה להגשת הראיה; כאשר המבקש נהג שלא בתום לב, או הסתיר במכוון את הראיה בשלבי הדיון בפני פקיד השומה וכדומה, תהא הנטייה לחסום בפניו את הדרך ל"תיקון" מחדלו על ידי הגשת ראיות נוספות. גם היקף הפגיעה בצד שכנגד יבחן במסגרת הבקשה, מתוך השוואה לכללים



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

הנהוגים בבקשה לתיקון כתבי טענות. יהיה מקום לבחון גם האם הייתה אפשרות מעשית להגשת הראיות בשלב ההשגה בשים לב לדיונים שהתנהלו, למשך הזמן שהיה לנישום לאסוף ראיותיו וכו'.

דומני כי על בית המשפט לבחון גם את טיבם של הדיונים שהתנהלו בפני פקיד השומה בשלבים השונים ובמיוחד בשלב ההשגה. כידוע בדרך כלל הדיונים בשלב ההשגה שונים מהליך דיוני רגיל בפני ערכאה שיפוטית או מעין שיפוטית (ואין בכך משום ביקורת על פקיד השומה). כך בפני פקיד השומה לא ניתן להציג ראיות שאינן בשליטת הנישום, אין דרך לכפות על עדים להציג ראיותיהם; לעיתים קרובות הנישום אינו מיוצג על ידי עורכי דין; לא נרשם פרוטוקול מפורט; גם יחסם של הנישומים להליך ההשגה אינו כיחסם להליך משפטי ועל כן עשויים הם לטעות בדבר טיב ההליך ולהימנע מהבאת כל ראיותיהם; נזכור גם כי הליך ההשגה מוגבל בזמן ולעיתים בשל הצורך להשלימו במועד לא ניתן למצות את הליך הברור העובדתי ואיסוף כל הראיות. הבדלים אלו ונוספים בין הליך ההשגה להליך משפטי מחייבים גם יחס מתאים בקביעת היקף הביקורת השיפוטית וכמובן יובאו בחשבון בעת ההכרעה בעניין הגשת ראיות נוספות בערעור.

24. עוד צריך לזכור כי פתיחת פתח רחב מידי להגשת ראיות בערעור יפגום בחשיבותו של הליך ההשגה וזה עלול להתייטר. על הנישום לדעת כי עליו לרכז את טענותיו בשלב ההשגה ולא לסמוך על האפשרות להביא טענותיו וראיותיו רק בשלב מאוחר יותר. מרכז הכובד של הליך ברור השומה צריך להימצא במסגרת הדיונים בפני פקיד השומה, בשלב הראשון או בשלב ההשגה, ולא בהליך הערעור בבית המשפט.

25. במקרה הנוכחי לא טרח המערער להגיש בקשה להבאת ראיות נוספות שלא הובאו בשלב ההשגה. המערער אפילו לא טרח לתת הסבר למחדלו ולא זימן את רואת החשבון שטיפלה בעניינו כדי להסביר מדוע הטענות לא נזכרו בשלבי הדיון בפני פקיד השומה. ודוק, שלב הדיון בפני פקיד השומה היה ארוך וניתנו למערער הזדמנויות להוסיף מסמכים וראיות. המערער היה מיוצג בהליך, וטרח להמציא מסמכים שהתבקשו. צפוי היה כי המערער יסביר מדוע נמנע מלפרט את הטענות החדשות בשלב זה ומדוע לא עשה כן גם כאשר נדרש לתת הסברים לפקיד השומה. דומה שפתיחת הפתח להעלאת טענות עובדתיות חדשות בשלב זה מנוגדת לתכלית הליך ברור השומה, תפגע בהליכי ההשגה וביעילותם. יתרה מזו, הגשת ראיות כה נכבדות בשלב זה מטילה על המשיב חובה לערוך בדיקות חדשות לאיסוף נתונים וראיות שלא עמדו בפניו ומכבידה על הברור בבית המשפט ופוגעת ביעילות ההליך. כתוצאה מהגשה מאוחרת זו יש גם חשש כי המשיב לא יוכל לערוך ביקורת ראויה של הטענות ותכלית הטלת מס אמת תיפגע.

26. לאור כל האמור ניתן היה לדחות את טענות המערער בדבר העברת כספים באמצעות החברה הישראלית וחברת דיקספול, כבר בשלב זה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

עם זאת, מאחר והמשיב בחן את הטענות ונשמעו ראיות בשאלות העולות מן הראיות הנוספות לא אמנע מלדון בהן. כמובן שלעובדה כי הראיות לא הוגשו בשלבי השומה יש גם משמעות ראייתית, שהרי ההימנעות מהבאת הראיות והטענות בשלבי הדיון בפני פקיד השומה, מבלי שניתן לכך הסבר משכנע, עשויה לפגוע במהימנות הגרסה המאוחרת.

### הכנסות ממימון

27. בחינת גרסתו העדכנית של המערער והטענה כי העביר כספים גם בעקיפין, באמצעות החברה הישראלית וחברת דיקספול, מחייבת את המסקנה כי יש לדחותה וכי המערער לא השכיל להוכיחה.

28. נקודת המוצא לכל טיעוני המערער הינה כי כל החברות הינן יישות אחת וכי יש לראות בהלוואות שנתן לחברה הישראלית כאילו ניתנו גם הן לחברת אולמונט. לטענה זו אין כל בסיס בראיות. חברת אולמונט הוקמה לצורך ביצוע פעולות בנייה בפולין. החברה הישראלית הוקמה לצורך רכישת חברה אחרת שתפעל בפרויקט נפרד בפולין. לא הוצגו כל הסכמים בין החברות ולא הובאו כל ראיות בדבר הקשר בין החברות, למעט הקשר למערער עצמו. לטענה כי החברה הישראלית העבירה כספים והלוואות לחברת דיקספול אין תימוכין. אין שום ראיה על הסכם ההלוואה, מטרתו ותכליתו. עצם הרישום בדבר העברת הכספים בדוחות החברות אינו מספיק כדי להוכיח כי אכן מדובר בהלוואה ולא תשלום אחר כלשהו. הרישום החשבונאי ולפיו מדובר בהלוואה לחברה קשורה (נספח ד' ל-מע/1), כאשר מנגד נרשם כי הפירעון נעשה לבעלי המניות, אינו מספיק כדי לקבוע שמדובר בהלוואה שניתנה על ידי המערער באמצעות החברה הישראלית לחברת אולמונט.

מסמכי הבנק על העברת הכספים מהחברה הישראלית לדיקספול ועל החזרת הכספים הוצגו באופן חלקי בלבד (נספח ה' ל-מע/1). למרות שנטען כי הוסכם שדיקספול תשיב את ההלוואה בצירוף ריבית, לא הוצגו שום מסמכים המעידים על הסכם ההלוואה ותנאיו.

29. אין גם ראיות משכנעות לגבי הקשר בין ההלוואות שניתנו לדיקספול לבין התחייבויות אולמונט למערער. אמנם ישנן אסמכתאות על העברת כספים בין החברות (נספח ז' ל-מע/1), אולם קשה להבין ממסמכים אלו מה הייתה תכלית ההעברה והאם מדובר כנטען בהלוואה שמקורה במערער.

30. המערער עצמו מאשר כי דיקספול העבירה לאולמונט 10.2 מליון ₪. באותו שלב הייתה דיקספול חייבת לאולמונט כ- 6 מליון ₪ (סעיף 13 ל-מע/1) בגין מימון רכישת הקרקע עבור דיקספול. טענות אלו לא הוכחו, שכן אין ראיות על ההסכמים בין החברות בדבר מימון רכישת הקרקע עבור דיקספול, תנאי ההחזר שנקבעו להלוואות, אם ניתנו וכדומה.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

31. מעבר לאמור, הרי שאין ראיה על הקשר בין ההלוואות שנתן המערער לטענתו לחברה הישראלית להחזרים שקיבל מאולמונט. המערער לא נתן כל הסבר מדוע מימן את החברה הישראלית במקום ישירות את אולמונט, שהרי אם אכן המימון נועד לאולמונט, לא היה קושי ליתן הלוואה ישירה. לא הוכח גם הקשר בין הכספים שהלווה לטענתו לחברה הישראלית להעברות הכספים על ידי החברה הישראלית לדיקספול ולאולמונט.

32. סיכום הראיות שהובאו על מנת להוכיח העברת כספים בעקיפין באמצעות החברה הישראלית מחייב את המסקנה כי אין ראיות ברורות ומשכנעות להעברות אלו. אם מצרפים לכך את העובדה שהטענות לא נזכרו בהצהרה ובדיונים בפני פקיד השומה, דבר הפוגם במהימנות גרסת המערער, אין מנוס אלא לדחות את הטענה. נראה כי מדובר בהסבר מאוחר ש"נמצא" (לפי עדויות המערער עצמו) רק כשהתברר כי קיימת חבות במס.

על כן, אין לתת כל אמון בגרסתו המאוחרת של המערער ויש לקבוע כי סך תשלומי הקרן של המערער לאולמונט היה 25,234,554 ₪ (קרן) וסכום החזר היה 32,887,233 ₪. חישוב ההכנסה ממימון ייעשה על פי נתונים אלו.

### הוצאות מימון

33. המערער דרש לנכות מהכנסותיו הוצאות מימון שהוציא בשנים 1999-2006 בסך כולל של 2,709,368 ₪. כדי להוכיח את הוצאות המימון הסתפק המערער בהצגת טבלה המפרטת את ההוצאות וההשקעות בכל אחת מהחברות שבבעלותו (נספח ז' ל-מע/1).

34. מטבלה זו לא ניתן ללמוד מה הקשר בין ההלוואות שנטל המערער מהבנקים לבין מימון ההלוואות שהעניק לחברות הפולניות. לא צורפו הסכמי ההלוואה, לא צורפו העברות בנק ולא ניתן לדעת האם אכן מדובר בהוצאות מימון או בתשלומים אחרים.

35. אין חולק גם כי כל ההוצאות הנטענות הוצאו לפני שנות המס שבערער. על כן, טוען המשיב כי המערער אינו יכול לנכותן. המשיב מפנה לסעיף 17 לפקודה הקובע:

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, לדבות – [...] (ההדגשה הוספה – ר' ס').

המשיב טוען כי ככל שהוצאות המימון הוצאו בשנים שקדמו לשנות המס שבמחלוקת, לא יכול המערער לבקש לנכותן אלא עליו לפעול במסגרת בקשה לתיקון השומות בשנים הקודמות.

36. המערער סבור מנגד כי אין למנוע ניכוי הוצאות משנים קודמות, שהרי גם ההכנסות נצברו בשנים קודמות. המערער מפנה בסיכומיו גם לפסק הדין בע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668 (1997), ממנו הוא מבקש ללמוד כי אין למנוע ניכוי הוצאות שהוצאו בשנים קודמות.

37. טענות המערער דינן להידחות. העיקרון הכללי הקבוע ברישא לסעיף 17 הינו כי הוצאה תותר לניכוי רק בשנת המס שבה הוצאה. גם הוצאה שנועדה לייצור הכנסה עתידית תוכר בניכוי ובלבד כמובן שיוכח הקשר בין ההוצאה להכנסה הצפויה (ראו א' נמדר **מס הכנסה - יסודות ועיקרים** 274, פסקה 1208 (מהדורה רביעית, 2013); א' רפאל **מס הכנסה** כרך ראשון 433 (2004)).

38. הזכות לנכות הוצאה של הפרשי הצמדה וריבית ששולמו על פי סעיף 17(א) לא באה לשנות מההוראות שברישא לסעיף 17 ולמגבלת הזמן שנקבעה בו. נישום רשאי לנכות את ההוצאות בגין הפרשי הצמדה וריבית רק בשנה שבה הוצאו. בפסק הדין בע"א 438/90 לא נקבע אחרת ולא ניתן היתר לניכוי הוצאה שהוצאה בשנים קודמות אל מול הכנסה מאוחרת (ראו גם ע"א 3892/13 **בראון - פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, פסקה 12 (8/6/2015); ע"א 161/77 **פקיד השומה חיפה נ' פז חברת נפט בע"מ**, פ"ד לא(3) 505 (1977); ע"א 4157/13 4489/13 **דמארי נ' פקיד שומה רחובות**, פסקה ק"ה לפסק דינו של השופט רובינשטיין (3/2/2015)).

39. הואיל והוצאות המימון הנטענות הוצאו כולן לפני שנת 2007, ברי שלא ניתן לנכותן מול הכנסות שהיו למערער בשנת 2007. הטענה, כי חלק מההכנסות קדמו לשנת 2007, אינה יכולה להואיל למערער, שכן המערער דיווח על הכנסות המימון רק בשנת 2007. על-כן, דין הערער בכל הנוגע לניכוי הוצאות מימון שהוצאו לפני שנות המס שבמחלוקת, להידחות.

### הפטור להפרשי שער

40. סעיף 9(13) לפקודת מס הכנסה, קובע:

פטורים ממס:

[...]

(13) הפרשי הצמדה שקיבל יחיד בשל נכס, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

(1) הפרשי ההצמדה אינם הפרשי הצמדה חלקיים; לענין זה, "הפרשי הצמדה חלקיים" - כפי שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(2) היחיד לא תבע ניכוי הוצאות ריבית או הפרשי הצמדה בשל הנכס;

(3) הפרשי ההצמדה אינם הכנסה לפי סעיף 2(1) ואינם רשומים בפנקסי חשבונותיו או חייבים ברישום כאמור;



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

לטענת המערער, יש לפטור מתשלום מס את מלוא הפרשי ההצמדה שקיבל מהלוואה לחברת אולמונט, כשהם מחושבים מיום מתן ההלוואה. ודוקו, אין חולק כי הפרשי ההצמדה המוזכרים בסעיף זה כוללים גם הפרשי שער בין מטבעות שונים (ראו ההגדרה בסעיף 1 לפקודה).

41. המשיב אינו חולק על זכותו של המערער לפטור מתשלום מס על הכנסה שמקורה בהפרשי שער, אולם טוען כי הפטור יוענק רק להכנסות מהפרשי שער שנצמחו לאחר 1.1.2006. המשיב מצוין, כי עד לתיקון 147 לפקודה, שתחולתו מיום 1.1.2006, ניתן פטור להפרשי הצמדה, כולל הפרשי שער, רק אם שולמו בידי יחיד על פיקדון בנקאי. על כן יחול הפטור רק על הכנסות מהפרשי שער שנצמחו לאחר תחילת תוקפו של התיקון לחוק.

42. המשיב מוסיף וטוען עוד, כי חלק מהכנסות המימון התקבלו בידי המערער עוד בטרם התיקון, כלומר בתקופה שבה לא יכל ליהנות מהפטור. המערער נמנע מלדווח על הכנסות אלו ועל כן אין לתת לו ליהנות מהדיווח המאוחר ולפטור אותו בגין הכנסות מהפרשי שער, שאילו היו מדווחים במועד היו חייבים במס.

43. סעיף 9(13) לפקודה תוקן בתיקון 147, הכולל תיקון של מספר הוראות בפקודה. בסעיף 80(א) לחוק המתקן נקבע, כי תחולתו של התיקון ביום 1.1.2006 אלא אם נאמר לעניין מסוים מפורשות אחרת. הואיל ואין הוראה מפורשת לעניין תחולת תיקון סעיף 9(13), על-כן, תחולתו מיום 1.1.2006. המשיב סבור, כי משמעות הוראת התחולה כי הפטור יינתן רק להפרשי הצמדה שנצמחו לאחר מועד התחולה, ואילו המערער סבור כי הפטור יינתן להפרשי הצמדה שהתקבלו על ידי הנישום לאחר מועד התחולה ללא קשר למועד בו נצמחו. דומני, כי בעניין זה הדין עם המערער.

44. שאלת תחולתה של נורמה בזמן מעוררת קשיים רבים אשר גררו לא אחת דיונים משפטיים נרחבים. בתי המשפט הבחינו בין תחולה רטרואקטיבית של חוק לתחולה אקטיבית או פרוספקטיבית. בבג"צ 11088/05 הייב נ' מנהל מקרקעי ישראל (19/8/2010), ניסה בית המשפט להגדיר את ההבחנה בין מועדי התחולה השונים (פסקה 16):

א) חיקוק הוא רטרואקטיבי אם הוא משנה לעבר את מעמדה המשפטי, את תכונותיה המשפטיות או את תוצאותיה המשפטיות של פעולה שנעשתה לפני כניסתו של אותו חיקוק לתוקפו (ראו: ברק [27], בעמ' 623–624; רוזנאי [29], בעמ' 402. כן עיינו בג"צ 334/85 גל נ' מנהל בתי המשפט [15], בעמ' 741, להלן: עניין גל). בדרך כלל, נעשה הדבר על ידי הקדמת תחולתו של חיקוק למועד הקודם לחיקוקו, כך שהוא פועל אחורה בזמן ומשנה למפרע את הדין ששרר לפני חיקוקו (ראו [24] Benner v. Canada (Sec'y of State) עיינו גם Elmer A. Driedger, Statutes: Retroactive Retrospective Reflections [33], at pp. 268–269; Juratowitch [32], at pp. 6–9).

ב) חיקוק הוא רטרואקטיבי כאשר הוא פועל לעתיד אך מסתכל אחורה ומעניק תוצאות שונות לעתיד לפעולות שהתרחשו בעבר או



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

משנה מצב שהתקיים בעבר ושאינו קיים עוד בהווה (ראו: עניין ארביב [14]; רזונאי [29], בעמ' 402.12-9), Juratowitch [32], at p. 9-12);

ג) חיקוק הוא אקטיבי כאשר הוא פועל מיד על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף ומשנה, הלכה למעשה, את האפקט המשפטי של מצב קיים".

45. עם זאת, ההבחנה בין ההגדרות אינה קלה, שכן יישום ההגדרה על מצבים שונים עשוי להביא לחוסר בהירות (ראו ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765 (1992); ע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נ' ריכנבך (26/8/2012); בג"צ 162/80 פלוני נ' בית הדין הצבאי המיוחד, פ"ד לה(1) 292 (1980)).

46. בהיעדר הוראה מפורשת בחוק, הקביעה לגבי תחולתה של הנורמה המשפטית בזמן תעשה על פי תכליתו של החוק ועל פי הכללים והעקרונות הכלליים של השיטה המשפטית (ראו ע"א 1613/91 הנ"ל, עמ' 782, 783). תכלית החוק תימצא בלשונו של החוק, בסביבה החקיקתית ובעקרונות המשפט (שם). בדרך כלל יפורש חוק, אם לא נאמר אחרת, כשולל תחולה רטרואקטיבית.

47. החוק המתקן בענייננו הרחיב את הפטור הניתן עבור הכנסתו החייבת של נישום מקבלת הפרשי הצמדה. החוק המתקן אינו חל על הכנסות שהתקבלו בעבר ואשר לא זכו לפטור. אין בו הוראת תחולה רטרואקטיבית המקנה למי ששילם מס על הכנסתו החייבת פטור רטרואקטיבי. החוק רק על אירועים שהתרחשו לאחר כניסתו לתוקף, אין בו כל הוראה המשנה מצב שהתקיים בעבר.

48. כאן ראוי לברר מהו אירוע המס שעליו חלה הוראת הפטור ומתי התרחש האירוע- שאלת העיתוי. בדרך כלל חבות המס מבוססת על עיקרון המימוש דהיינו נישום אינה חייב במס על הכנסה אלא אם מומשה. לעיקרון זה מספר חריגים. אחד החריגים עניינו בחבות המס של נישום החייב במס על הפרשי הצמדה לרבות הפרשי שער הכלולים בהגדרת הפרשי הצמדה בפקודה. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע הכלל ולפיו הפרשי הצמדה שהצטברו לטובת נישום המהווים הכנסה בידו ועל כן יש לחייבו במס במועד צבירת הפרשים גם אם טרם מומשו (ע"א 385/75 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' רפ"ק אלקטרוניקה, פ"מ ל(1) 645 (1975); ע"א 347/78 קופת עליה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לג(2) 525 (1979) ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ, פ"ד לו(4) 589 (1982)). ההנמקה להלכה זו התבססה על כך שהנישומים באותם מקרים דיווחו על הכנסתה על בסיס מצטבר כלומר דיווח שבה תאריך ההכנסות וההוצאות נקבע לפי היום בו נוצרה הזכות לקבל את ההכנסה או נוצר החיוב להוציא את ההוצאה.

הלכה זו אומצה והורחבה על ידי המחוקק בסעיף 8 לפקודה הקובע כי " הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המש שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים". על פי הוראה זו הורחבה חבות המס בגין הצטברות הפרשי שער על פי תאריך הצבירה גם למי



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

שמדווח על בסיס מזומן דהיינו מדווח על הכנסות והוצאות על בסיס מועד התשלום. במצב זה החיוב בהפרשי שער חל על כל הנישומים על פי מועד הצבירה ואילו החיוב במס בגין הפרשי הצמדה בכלל, שאינם הפרשי שער, נקבע על פי מועד הצבירה רק לגבי נישומים המדווחים על בסיס מצטבר (ראו א' נמדר לעיל עמ' 186)

51. לאחרונה שב בית המשפט וחזר על ההלכה ולפיה עיתוי הכנסה מהפרשי הצמדה הינו במועד הצטברותם של הפרשי הצמדה ולא במועד המימוש ואף הוסיף והרחיב כי עיתוי ההכנסה האמור יחול גם על הפרשי הצמדה שיש לראותם על פי תכליתם כמו הפרשי שער (ראו ע"א 2810/13 **חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים** (2.6.2015)). הלכה זו חלה הן על הכנסות לפי סעיף (1)2 לפקודה והן על הכנסות לפי סעיף (4)2 לפקודה (סעיף 17 לפסק הדין).

בהתאם להלכה זו ברי כי החבות במס בגין הפרשי הצמדה, לא כל שכן בגין הפרשי שער שנצמחו לנישום, קמה בשנות המס שבהן נצמחו ההפרשים. כלומר, אירוע המס בגינו הוטל החיוב התרחש בכל שנת מס על פי הפרשי הצמדה שנצמחו באותה שנה, כך עד ליום תחילת תוקפו של החוק המתקן הפוטר הכנסות אלו מחבות במס. ודוק, הוראת הפטור אינה חלה על כל הכנסה מהפרשי שער אלא רק הכנסה מהפרשי שער העומדת בתנאי הסעיף. במיוחד חשוב לזכור כי הפטור לא יינתן להכנסה חייבת בגין הפרשי הצמדה הנופלת לגדרו של סעיף (1)2 לפקודה, כלומר הכנסה מעסק.

49. לעומת זאת הוראות הפטור בסוף 9(13) אינה מתייחסת למועד צבירת הפרשי הצמדה. בסעיף 9(13) לפקודה נאמר מפורשות, כי "יינתן פטור להפרשי הצמדה שקיבל יחיד [...]". המחוקק הביע דעתו כי האירוע הרלבנטי לקבלת הפטור הינו מועד קבלת ההכנסה מהפרשי הצמדה ולא מועד יצירת הזכות לקבלת הפרשי הצמדה. צריך לשים לב כי בסעיף 8ג השתמש המחוקק בביטוי "נצברה" כלומר המחוקק ידע להבחין בין סוגי הכנסות שבהן חייב הנישום גם בטרם המימוש.

לשון הסעיף יכולה להביא לפרשנות בלתי סבירה ולפיה נישום שלזכותו נצברו הפרשי הצמדה יהיה חייב במס עליהם כבר בשנת הצטברות ורק בשנת המימוש, בעת שיקבל את התשלום, יינה מהפטור. דומה שפירוש זה מנוגד לתכלית וברור כי ממועד תחילת תוקפו של החוק המתקן יופטרו ממס הפרשי הצמדה וריבית שנצברו לטובת הנישום גם אם טרם התקבלו.

50. האמור אינו מספיק כדי להשיב על השאלה הניצבת בפנינו, כלומר תחולת הפטור על הפרשי הצמדה שנצברו לפני כנסתו של החוק המתקן לתוקף ואשר לא שולם בגין צבירתם מס. לכאורה קיימת סתירה בין הטלת חבות במס על בסיס עיתוי צבירת הזכות ולבין הענקת פטור על בסיס מימוש.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

קבלת עמדת המערער תביא לכך שמי שנמנע מלשלם מס על הכנסות שנצברו לטובתו בגין הפרשי שער, ייהנה מהפטור במועד המימוש ואילו נישום אחר ששילם את המס במועד לא יזכה להחזר שהרי ראינו כי לחוק המתקן אין תחולה רטרואקטיבית. פרשנות המערער מביאה לתחולה רטרואקטיבית של התיקון אף שהמחוקק לא קבע הוראת תחולה שכזו.

51. מאידך פרשנות המשיב אינה מתיישבת עם לשון סעיף 9(13) ועם החלת הפטור על פי עיקרון המימוש. זאת ועוד, אימוץ פרשנות המשיב משמעה הטלת מס על הכנסות שהיו למערער בשנים שבהן נצברו לטובתו הכנסות מהפרשי שער אף כי שומות המס לשנים אלו נסגרו. דבקות בגישת המשיב הייתה מחייבת חישוב הפרשי הצמדה לרבות הפרשי השער שנצברו לטובת המערער בכל שנה ושנה וצירוף המס להכנסתו החייבת באותן שנים. הדבר היה מחייב לפתוח את שומות המס ולבחון את חבות המס הכוללת של המערער בכל שנה על פי ההכנסות שהוכרו באותן שנים.

52. כל אחד מהפירושים האמורים סובל מקשיים. עם זאת נראה לי להעדיף את פרשנותו של המערער על אף הקשיים הכרוכים בה. המחוקק הורה בחוק המתקן כי יש ליתן פטור על בסיס מועד המימוש. הוראה זו מתיישבת היטב עם העיקרון הכללי בדיני המס לפיו בהעדר מימוש אין חבות. לו רצה המחוקק להחיל את החריג לעיקרון המימוש יכל לעשות כן ולהורות כי הפטור יינתן על הכנסות שהצטברו לטובת הנישום אולם הוא לא עשה כן.

פרשנות זו מתיישבת גם הכלל לפיו אין להטיל על נישום חבות בגין הכנסות שנצברו לטובתו בשנים שבהן נסגרו השומות אלא בגדרן של ההוראות בדבר פתיחת שומות.

52. לאור האמור, מתחייבת המסקנה כי יש לתקן את השומות שהוצאו למערער ולקבוע כי כל הכנסה מהפרשי הצמדה שהתקבלה על ידו לאחר 1.1.2006, תהא הכנסה פטורה. ודוק, המערער זכאי לפטור בגין הכנסות מהפרשי הצמדה שהתקבלו על ידו לאחר 1.1.2006 ללא קשר למועד הדיווח על הכנסות אלו וברי כי אם קיבל הכנסות לפני 1.1.2006 אך דווח עליהן באיחור, לא ייהנה מהפטור.

### תיאום הוצאות נסיעה לחו"ל והוצאות אש"ל

53. המערער טוען כי לצורך ניהול הפרויקטים של החברות הפולניות נאלץ לנסוע לפולין פעמים רבות. כמו כן טוען המערער, כי במשך השנים 2001–2007 שהה בחו"ל 1,544 ימים לצרכי עבודתו ועל-כן הינו זכאי לנכות מהכנסתו החייבת הוצאות אש"ל על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972. עוד טען, כי בשנת 2008 שהה בחו"ל 212 ימים. בחלק מהתקופה, 170 ימים, שהתה אתו גם אשתו ששימשה מתורגמנית ועל כן הוא זכאי לנכות אש"ל עבור ימי שהייה של שניהם.

54. המשיב דחה את טענותיו של המערער. המשיב מצא כי הקבלות עבור הוצאות הטיסה הוצאו לחברת אולמונט. לפיכך קבע, כי המערער אינו זכאי לנכות. עוד קבע המשיב כי הוצאות שהוצאו



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

בשנים 2001-2006, אינן ניתנות לניכוי שכן על פי סעיף 17 לפקודה רשאי נישום לנכות רק הוצאות בייצור הכנסה שהוצאו באותה שנת מס.

אין בתצהירה של העדה מטעם המשיב או בסיכומי טענות המשיב כל התייחסות נפרדת לניכוי הוצאות אש"ל בשנות המס נשוא הערעור, כלומר בשנים 2007-2008.

55. טענות המערער לעניין ניכוי הוצאות הטיסה - דינן להידחות. המערער מאשר כי הקבלות עבור רכישת הכרטיסים הוצאו על שם חברת אולמונט, אולם טוען כי שילם את ההוצאות מכיסו ואף המציא אישור של חברת אולמונט כי היא לא נשאה בהוצאות הנסיעה. המערער גם צירף מספר קבלות עליהן נרשם בכתב יד כי התשלום בוצע על ידי המערער עצמו.

56. הצהרת המערער כי נשא בהוצאות מכיסו, אינה יכולה להואיל. משהוצאו הקבלות על שמה של חברת אולמונט, יש להניח כי הוצאות אלו הובאו בחשבון בדוחותיה הכספיים. ראינו כי בין המערער לחברת אולמונט התחשבות ענפה ולא ניתן להסיק מאישורים של סוכן הנסיעות כי המערער אישית שילם כי מדובר בהוצאה אישית שלו ולא בהוצאה של החברה.

57. אין גם מקום להכיר בניכוי הוצאות אש"ל בגין שנים קודמות. בדיון בכל הנוגע לניכוי הוצאות המימון הבהרתי כי על פי הדין רשאי נישום לנכות רק הוצאות שהוצאו באותה שנת מס, גם אם ההוצאה נועדה להכנסה עתידית. גם הוצאות נסיעה לחו"ל ניתנות לניכוי בשנת ההוצאה וככל שיוכח שהן לצורך ייצור הכנסה עתידית. הן אינן ניתנות לניכוי לאחר תום שנת המס, אלא בדרך של תיקון השומות.

המערער הציג דו"ח פרטי יציאות מהארץ ממנו הוא מבקש להסיק כי שהה 1,544 ימים בחו"ל לצורך ייצור הכנסתו בחו"ל, כלומר לצורך ניהול החברות בחו"ל. דו"ח יציאות מהארץ אינו מספיק כדי ללמד כי המערער אמנם יצא את ישראל לצרכי עבודתו. על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, מותרות ניכוי הוצאות רק אם "הנסיעה לחוץ לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור ההכנסה". מכאן, שעל הטוען לניכוי הוצאות לשכנע כי נסע לצורך ייצור הכנסה. מדו"ח היציאות מהארץ לא ניתן ללמוד לאיזה ארצות יצא המערער והאם הנסיעות היו לצרכי עבודתו. ודוקו, למערער פעילות עסקית נרחבת פרט לניהול החברות הפולניות ולכן צפוי היה שיציג אישורים ממקום העבודה על נסיבות היציאה לחו"ל בכל אותם מועדים.

58. זאת ועוד, המשיב טוען כי עבור כל הוצאות השהייה שילמה חברת אולמונט. המערער לא הביא כל ראיה לסתור זאת ולא הציג כל ראיה על תשלומים ששילם עבור שהייתו. המערער גם נמנע מהצגת ראיה כלשהי על עבודתה של אשתו כמתורגמנית והאישה אף נמנעה מהגשת תצהיר.

**סוף דבר**



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-12-57111 אולשביצקי נ' פקיד שומה חיפה

59. בשים לב לכל האמור, הערעור מתקבל חלקית רק בנוגע לחישוב ההכנסה מהפרשי הצמדה והפרשי שער כמפורט בסעיף 49 לעיל.

שאר טענות הערעור – נדחות.

הואיל והערעור נדחה בחלקו והתקבל בחלקו – אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"ט אב תשע"ה, 04 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט