



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 09-03-10592 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערות

אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז
משרד אבני, הרצוג, שועלי אלגז את גורביץ' ושות'

נגד

המשיב

פקיד שומה עכו
ע"י ב"כ עו"ד י' דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעורים מאוחדים על שומות מס הכנסה שהוצאו למערערות לשנים 2002-2006. המחלוקות בין הצדדים עוסקות במספר סוגיות; סיווג הכנסותיה של המערערות מהשכרת נכסים; הוצאות מימון ושיעור הפחת לניכוי.

רקע

2. המערערות, חברה תעשייתית הרשומה בישראל, נוסדה בשנת 1990. בשנת 1991 הוכרה המערערות כמפעל מאושר על פי חוק לעידוד השקעות-הון, התשי"ט-1959. בתחילת דרכה פעלה החברה בפארק התעשייה בתפן ובשנת 1993 עברה לפעול בפארק התעשייה בתרדיון.

בשנים 1994-1995 הקימה החברה, בפארק שבתרדיון, מבנה תעשייה בשטח של 2,350 מ"ר. עם סיום הקמתו של המבנה, העבירה אליו המערערות את כל פעולות הייצור. לגרסתה, היא השתמשה במחצית משטח המבנה בלבד ואת יתרתו השכירה לגורמים שונים (תצהיר מר קובי מעוז, סעיף 12). השכרה זו אושרה על ידי מרכז ההשקעות.

בשנת 2000, בחודש מרץ לערך, הפסיקה המערערות את כל פעולות הייצור וממועד זה ואילך הסתפקה בהשכרת חלקים מהמבנה לחברת שונות, כגון החממה הטכנולוגית משגב-כרמיאל וחברות הזנק שונות.

אין חולק כי פרט לדמי השכירות לא היו לחברה מאז שנת 2002 הכנסות נוספות.

3. בהתאם לדין, הגישה המערערות דו"חות על הכנסותיה לשנים 2002-2006. בדו"חותיה סיווגה המערערות את הכנסותיה מהשכרת חלקי המבנה כהכנסות מעסק, החייבות במס על פי הוראות סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. הואיל ובשנות פעילותה של המערערות עד שנת



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

2002 נצברו לה הפסדים מפעולותיה העסקיות, ביקשה המערערת לקזז את ההפסדים הצבורים מהכנסותיה בשל השכרת המבנה.

המערערת אף ביקשה לקזז מהכנסותיה הוצאות מימון. מדובר בהוצאות מימון שהוציאה, לטענתה, בשל הלוואה שנטלה לשם מימון בניית המבנה.

המערערת ניכתה בדו"חותיה גם פחת שנצבר בגין המבנה. המערערת חישבה את הפחת על פי הוראות הפקודה וכן דרשה ניכוי פחת נוסף על פי הוראות חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק התיאומים"). בסך הכל דרשה פחת בשיעור של 10% לשנה.

על פי דו"חותיה של המערערת, בכל שנות המס היו לה רק הפסדים ועל כן לא נדרשה לשלם מס על הכנסותיה.

4. פקיד השומה לא קיבל את דו"חותיה והצהרותיה של המערערת. את ההכנסות מהשכרת חלקי המבנה סיווג כהכנסה פסיבית מהשכרה, הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה. לפיכך קבע המשיב, כי המערערת אינה רשאית לקזז את ההפסדים העסקיים שנצברו אל מול הכנסותיה מהשכרת הנכס.

פקיד השומה לא התיר בניכוי את מלוא הוצאות המימון ואת מלוא ניכוי הפחת של המבנה. לעמדת פקיד השומה, ניתן להכיר בניכוי ההוצאות וניכוי הפחת רק בגין אותו חלק מהמבנה שהושכר, ועל כן התיר ניכוי יחסי על פי אותו יחס שבין סך שטח המבנה לשטחים המושכרים בכל שנת מס.

לעניין שיעור הפחת ציין המשיב כי אין להכיר בפחת מואץ על פי סעיף 42 לחוק לעידוד השקעות-הון, אם כי כאמור לעיל, המערערת לא דרשה בדו"חות את ניכוי הפחת המואץ – על פי חוק העידוד.

5. פקיד השומה הוציא למערערת שומות לשנות המס הרלבנטיות. בשנת 2002 דיווחה המערערת על הכנסות מדמי שכירות המבנה בסך של 221,044 ₪. המשיב קבע כי הכנסתה החייבת, לאחר תיאום ההוצאות והפחת, הינה 43,101 ₪. על שומה זו הגישה המערערת השגה, אולם זו נדחתה ועל כן הוציא לה המשיב שומה בצו.

6. כך גם ביחס לכל אחת משנות המס הנוספות, קבע המשיב, לאחר תיאום ההוצאות וניכוי הפחת את הכנסותיה החייבות של המערערת כדלקמן:
שנת 2003 – הכנסה חייבת 198,667 ₪



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שנת 2004 – הכנסה חייבת 1,669 ₪

שנת 2005 – הכנסה חייבת 770,140 ₪

שנת 2006 – הכנסה חייבת 132,271 ₪

גם ההשגות שהוגשו על שומות אלו נדחו.

הערעורים

7. על צווי השומה הגישה המערערת את הערעורים לבית המשפט. תחילה הוגש הערעור על שומת המס לשנת 2002 - תיק ע"מ 874/08 ולאחר שהוצאו שומות לשנים הנוספות, הוגש ערעור נוסף – ע"מ 10592-03-09. הדיון בשני הערעורים אוחד.

בערעורים חזרו הצדדים על טענותיהם כפי שפורטו כבר בשלב ההשגה. על כן אמנע מלחזור על הטענות ואלו יפורטו במסגרת הדיון בטענות לגופן.

עם זאת, אדגיש כי במהלך הדיונים ובמסגרת הניסיונות הרבים למציאת פתרון מוסכם, התברר כי בשנת 2005 נצמחה לחברה הכנסה נוספת בעקבות מחילת חוב. מדובר ביתרת חוב שחבה החברה לבעל המניות, מר צבי סובול. בשנת 2005, בשל מצבה הכספי של החברה ויתר מר סובול על החזר ההלוואה. לטענת המערערת, "מחילת החוב" מהווה הכנסה פירותית אצל החברה. עם זאת, כך נטען, הייתה המערערת רשאית לקזז כנגד הכנסה זו את הפסדיה העסקיים.

8. המשיב מבהיר בתגובתו כי לכאורה מר סובול, בעל המניות, מכר לחמו כבר בשנת 1998 וכי במועד המחילה כלל לא היה בעל מניות. עוד נטען, כי "יש להניח" שעם העברת המניות הומחו גם זכויותיו של מר סובול להחזר ההלוואה ועל כן בשנת 2005 לא היה למר סובול על מה למחול. המשיב סבור כי כל עסקת מחילת החוב הינה עסקה מלאכותית ואינה משקפת את המציאות.

למחלוקת זו חשיבות רק בנוגע לתיאום הפסדיה של המערערת, שהרי המערערת לא חויבה בצו לשלם מס על ההכנסה ממחילת החוב.

דיון והכרעה

9. את הדיון בערעורים אתחיל בסוגיית סיווג הכנסותיה של המערערת מהשכרת חלקי המבנה בשנות המס הרלבנטיות. לאחר מכן אבחן את הטענות בעניין ניכוי הוצאות המימון ושיעור הפחת המותר לניכוי. לבסוף אתייחס בקצרה לטענות בעניין מחילת החוב לבעל המניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדו"טק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדו"טק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

סיווג ההכנסות

10. שאלת סיווג הכנסותיה של המערערת מתעוררת אגב דרישתה לקזז מהכנסותיה מהשכרת חלקי המבנה את ההפסדים העסקיים שצברה בעבר. על כן אפתח במספר הערות על הזכות לקיזוז הפסדי עבר.

11. סעיף 28 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע:

"(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.
(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחרי זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח-יד, לרבות ריווח הון בעסק או במשלח-יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזוז בשנה שלאחריה:
(1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;
(2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;
(3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 64א(א)[...]."

מקובל לומר כי הוראת סעיף 28(א) לפקודה עוסקת בקיזוז אופקי, דהיינו קיזוז הפסדים באותה שנת מס, ואילו הוראת סעיף 28(ב) עוסקת בקיזוז אנכי, דהיינו קיזוז הפסדים כנגד הכנסות משנים אחרות.

הוראת סעיף 28(ב), שהיא הרלבנטית לענייננו, מתירה לנישום לקזז הפסדים מעסק או משלח יד רק כנגד הכנסות מעסק או משלח יד משנים אחרות. הסעיף קובע שתי מגבלות על אפשרות הקיזוז; האחת- מוטל על הנישום לפעול תחילה בקיזוז האופקי, דהיינו לקזז את הפסדיו מול הכנסותיו באותה שנת מס. רק לאחר הקיזוז האופקי נפתח הפתח להעברת ההפסד קדימה לשנות מס נוספות; השנייה- הקבלה בין מקור ההפסד, הפסד מעסק או משלח יד, או למקור ההכנסה, הכנסה מעסק או משלח יד (ראו אמנון רפאל **מס הכנסה** 754 (2009); יוסף אדרעי **אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל** 181 (2007); ע"א 2895/08 **פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ**, פסקה 14 (ניתן ביום 21/2/10)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

12. במקרה שבפנינו מבקשת המערערת לקזז הפסדי עבר שנצברו לה מפעילותה היצרנית. אין חולק כי הפסדים אלו היו הפסדים מעסק, במובן סעיף 28 הנ"ל. ממאזנה של המערערת ליום 31/12/2002 (נספח למע/1) עולה כי למערערת נצברו הפסדים בתום שנת 2001 בסך של 9,092,510 ₪ ובסוף שנת 2002 ההפסד הנצבר עמד על סך של 9,263,505 ₪.

עוד עולה ממאזני המערערת כי בכל שנות המס הרלבנטיות היו לה הכנסות מדמי שכירות. בשנת 2002 הכנסותיה היו 221,049 ₪; בשנת 2003, הכנסותיה היו 265,667 ₪; בשנת 2004, הכנסותיה היו 281,777 ₪; בשנת 2005, הכנסותיה היו 376,817 ₪; בשנת 2006 – הכנסותיה משכירות היו 234,299 ₪.

13. מתצהירו של המפקח, מר יוסף טובול (מש/2) עולה כי בשנות המס הרלבנטיות הושכרו רק חלקים מהמבנה (סעיף 10); בשנת 2003 – 33%, בשנת 2004 – 28%, בשנת 2005 – 49%, ובשנת 2006 – 49%. (אין נתון לגבי שנת 2002).

על מנת שהמערערת תוכל לקזז את הפסדיה העסקיים מהכנסותיה מדמי שכירות, עליה לשכנע כי ההכנסות הינן הכנסות מעסק או ממשלח יד במובן סעיף 2(א).

14. על פי פקודת מס הכנסה מוטל מס על הכנסות פירותיות של נישום שהתקבלו בגדרם של המקורות השונים כפי שפורטו בסעיף 2 לפקודה (ראו ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 28 (12/8/12); אמנון רפאל **מס הכנסה** כרך ראשון 30-31 (מהדורה שלישית, מורחבת ומעודכנת, 1994)). מקובל לחלק את מקורות ההכנסה לשני סוגים עיקריים: הכנסה אקטיבית והכנסת פאסיבית. הכנסה אקטיבית היא "הכנסה שנובעת מפעילות ממשית, נמשכת שיטתית, מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו, או אחרים מטעמו" (ע"א 10251/05 ברשף נ' פקיד שומה אילת (19/12/07) (פסקה 9)).

ההכנסה הפאסיבית אינה אלא "תשואה על הון מושקע ולא נדרשת יגיעה אישית להפקתה" (שם). יתרה מזו, בדרך כלל לשם הפקת הכנסה פאסיבית הנישום אינו נדרש להוצאות שוטפות (ע"א 10251/05 הנ"ל; אבי אלטר "תמורה לנכס ויגיעה אישית כבסיס לאבחנה בין הכנסות עפ"י סעיפים 1(2) ו-2(2) לבין הכנסות עפ"י סעיפים 4(2), 6(2) ו-7(7) לפקודה" **מיסים** ג' 1-א-6 (1989)).

שילוב הוראת סעיף 28 לפקודה בדבר הזכות לקיזוז הפסדים עם החלוקה האמורה של מקורות ההכנסה, משמעה כי מקום שבו הכנסתו של הנישום הינה ממקור פאסיבי, הרי שאין ביכולתו לקזז את הפסדיו מהכנסה זו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

15. כאשר עוסקים בהכנסותיו של נישום מהשכרת נכסים ככלל, ונכסי מקרקעין בפרט, ניתן לחשוב כי הכנסה זו מופקת מאחד משני מקורות; מקוםבו מדובר בנישום שעיסוקו בהשכרת נכסים, הרי שניתן לסווג את הכנסותיו כהכנסה אקטיבית מעסק, דהיינו הכנסה על פי סעיף 12(א) לפקודה; מאידך, אם הכנסתו מהשכרת הנכס אינה הכנסה עסקית, אזי נראה בה הכנסה פאסיבית שמקורה בסעיף 62(ב) לפקודה (לגבי מקרקעין) או סעיף 72(ג) לפקודה (לגבי נכסים אחרים).

בהערת אגב נציין את שנאמר בע"א 10251/05 הנ"ל, כי ייתכנו מקרים שבהם משכיר הנישום את עסקו ומקבל דמי שכירות שמהווים הכנסות מהעסק שהושכר ועל כן יראו בהם הכנסה על פי סעיף 12(א) לפקודה (מצב זה אינו רלבנטי לענייננו).

16. כדי להבחין בין הכנסה אקטיבית (כלומר הכנסה מעסק) לבין הכנסה פאסיבית (תשואה על ההון) נקבעו בפסיקה מבחנים שונים. בדרך כלל נבחנה הגדרתה של הכנסה מעסק אל מול הכנסה הונית. בע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 560 (2005) מסכם בית המשפט את המבחנים להגדרת הכנסה מעסק:

"ואלה הם המבחנים העיקריים: א. מבחן טיב הנכס: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף; ב. מבחן התדירות: על פי מבחן זה, ככל שתדירות הפעילות רבה יותר, הדבר מצביע על אופיה הפירותי; ג. מבחן היקף העסקאות, לפיו, ככל שהיקף העסקאות רב יותר מלמד הדבר אף הוא על אופי פירותי של הפעילות; ד. מבחן המימון: מבחן זה קובע, כי מימון הפעילות בהון עצמי מלמד על אופיה ההוני, ואילו מימון בהון זר, מלמד על אופיה הפירותי; ה. מבחן ההשבחה, לפיו, פעולות השבחה בנכס לקראת מכירתו מלמדות על פעילות מסחרית; ו. מבחן הבקיאיות: על פי מבחן זה ככל שהבקיאיות בתחום העסקה רבה יותר, מצביע הדבר על אופי פירותי. הבקיאיות הנדרשת איננה בקיאיות עילאית והיא לא חייבת להיות בקיאיות המבצע עצמו, אלא, ניתן להשתמש גם בבקיאיות שילווחית או בבקיאיות יועצים (ראו: ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245); ז. מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רבלנטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות".

(ראו גם ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (ניתן ביום 16/3/09), להלן "עניין מגיד").

מבחנים אלו נקבעו במהלך דיונים בדבר ההבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית. עם זאת סיווגה של הכנסה כפירותית אינו מספיק לצורך ההכרעה בדבר הזכות לקיזוז ההפסדים.

17. שאלת סיווג פעילות כלכלית כ"עסק" במובן סעיפים 12(א) ו-28 לפקודה גררה דיונים רבים ומגוונים בבתי המשפט. ככלל ניתן לומר כי תנאי לסיווג פעילות כלכלית כעסק הינו היותה של



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הפעילות במישור הפירוטי. לשם כך ניתן כמובן להיעזר במבחנים שנקבעו בפסיקה לשם הבחנה בין הכנסה שוטפת להכנסה הונית. אולם במבחנים אלו אין די ועל כן פותחו במשך השנים בפסיקה מבחנים שונים שנועדו להגדיר מתי פעילות עסקית במישור הפירוטי תחשב כפעילות בעסק, ואשר הכנסותיה ימוסו על פי סעיף 12(1) לפקודה ואת הפסדיה יהיה ניתן לקזז על פי סעיף 28 לפקודה. בטרם נפרט את המבחנים, נזכיר כי עסקינן במבחני עזר ובכל מקרה על המסווג לבחון את הפעילות הנטענת על פי כלל מאפייניה מתוך ראייה כוללת.

בעניין מגיד הנ"ל אומר בית המשפט:

"כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בבואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות".

18. המבחנים שזכרו בפסיקה ואוזכרו גם על ידי הצדדים הם מגוונים:

- (א) מבחן טיב הנכס או אופי הנכס.
- (ב) תצורת העסקאות או הפעולות.
- (ג) ההיקף הכספי של הפעילות.
- (ד) אופן המימון.
- (ה) תקופת החזקה של הנכס מרכישתו ועד מכירתו.
- (ו) ייעוד התמורה.
- (ז) בקיאות וידע של הנישום.
- (ח) קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת.
- (ט) פיתוח וטיפוח השבחה, יזמות ושיווק.
- (י) מבחן העל – הנסיבות האופפת את העסקה. זהו מבחן שנועד לאפשר לבית המשפט להסתכל על התמונה הכוללת.

(ראו גם עמ"ה (י-ם) 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים, פ"מ תשמד(ב) 338, 346 (1984);
א' רפאל הנ"ל עמ' 76 ואילך).

19. ומה בענייננו? האם השכרת חלקי המבנה עולה כדי עסק או שמא ההכנסות הינן הכנסה פאסיבית בלבד?



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

העדויות שהובאו על ידי המערערת היו מצומצמות למדי. מהעדויות עולה, כי המערערת השכירה חלקים מהמבנה גם בעת שהחזיקה בחלק ממנו לפעילות ייצור (עדות עמ' 24, תצהירו של מר שמעון קובי מע/3 סעיף 12). לאחר הפסקת פעילות הייצור המשיכה המערערת בהשכרת חלקים מהמבנה אולם מעולם, בתקופות נשוא הערעורים, לא הושכר שטח העולה על 50% מהמבנה (מהשטח הכולל). לעדותו של רו"ח כרסנטי, מרכז ההשקעות אישר לחברה להשכיר עד 50% מהמבנה (עמ' 24, האישור סומן מש/1).

המערערת הציגה רק שלושה הסכמי שכירות שחתמה עם שוכרים (מע/4, מע/5 ו-מע/6), אולם מניירות העבודה ניתן לראות כי היו גם שוכרים נוספים, כאשר בכל מקרה מדובר במספר שוכרים מצומצם בלבד (כך למשל בשנת 2004 היו 3 שוכרים – החממה הטכנולוגית משגב, טאגרה ביוטכנולוגיות בע"מ, ליר.אי.פי. סיסטמס בע"מ (מע/7); בשנת 2005 היו ארבעה שוכרים, שכן פרט לשוכרים מ-2004 הושכר חלק לפרומנט ניהול פרויקטים (מע/9); בשנת 2006 היו כנראה גם 3 שוכרים (אם כי קשה ללמוד מהרישומים)).

עוד מתברר כי מאז שנת 2002 אין לחברה כל מועסקים (עמ' 21). מעיון בדו"חות ובניירות העבודה ניתן לראות כי לחברה לא היו הוצאות משמעותיות לאחזקת המבנה. מר שמעון קובי הבהיר בעדותו כי נאלץ להוציא מכיסו כספים למימון הוצאות אחזקה, כמו לתיקון הגג (עמ' 30), אולם לא הובאה כל ראיה על הוצאות שכאלו.

מר קובי העיד גם כי עסק כל יום בענייני המבנה, שעה - שעה וחצי ביום, אולם אין שמץ ראיה לכך. מר קובי לא קיבל שכר עבור עבודתו זאת. אין ראיות על תשלומים שהוציא ומר קובי עצמו העיד כי השוכרים טענו שהם מבצעים את כל עבודות האחזקה בעצמם (עמ' 30 שורה 19).

20. מכל אלו ניתן להסיק כי אין בפנינו "עסק" כמובנו על פי הוראות הפקודה. המערערת אינה עוסקת בהשכרת נכסים. למערערת אין מנגנון כלשהו. הכנסותיה אינן פרי של יגיעה אישית של עובדיה, שלוחיה, או מי מטעמה. היקף הנכסים המושכרים אינו רב. אין שינויים רבים בשכירות, אין מערכת ניהול חשבונות ענפה, אין מערכת פרסום ושיווק ואף לא הובאו ראיות על עבודות לאחזקת המבנה, לשימורו ולשיפורו. המערערת אינה נותנת שירותים כלשהם לשוכרים ומטרת השכירות הינה למעשה השגת תשואה על ההון שהושקע בבנייה (ראו ש' בורנשטיין, א' נמדר **מיסוי שכירויות** 110 (1989); ע"א 10251/05 הנ"ל פסקה 10).

21. כפי שצינתי לעיל, המבחנים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין הכנסה אקטיבית מעסק להכנסה פאסיבית הינם אך ורק מבחני עזר ובית המשפט אינו יכול לפטור עצמו מהתבוננות כוללת על הפעילות העסקית של הנישום (ראו והשוו ע"א 1834/07 הנ"ל פסקה 37; ע"א 10251/05 הנ"ל פסקה



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

12; ע"א 615/85 פקיד שומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424, 427 (1985)).
התבוננות כוללת שכזו מחייבת את המסכנה כי מטרת הקמת המבנה הייתה לשמש את פעילותה התעשייתית של המערערת. לשם כך אף קיבלה את אישור מרכז ההשקעות על פי החוק לעידוד השקעות-הון. השכרת חלקי המבנה לא הייתה מטרתה העיקרית של המערערת אלא המערערת החלה בהשכרת המבנה רק לשם ניצול אותו חלק שלא שימש אותה, ועם הפסקת פעילות הייצור עשתה כך על מנת להחזיר לעצמה תשואה כלשהי על ההון שהושקע. הכנסה שכזו, דהיינו הכנסה שנועדה להשיג תשואה על הון ללא פעילות עסקית ממשית, הינה הכנסה פאסיבית הנופלת לגדר הוראת סעיף 6(2) לפקודה ולא לסעיף 1(2).

22. המשמעות של האמור הינה כי המערערת לא היתה רשאית לקזז את ההפסדים העסקיים שנצברו לה בגין עסוקיה בעבר כנגד ההכנסות מדמי שכירות בשנות המס הרלבנטיות.

ניכוי הוצאות

23. מחלוקת נוספת עוסקת בסוגיית ניכוי הוצאות, הן הוצאות המימון והן הוצאות הפחת. המשיב סבור, כי מאחר והמערערת השכירה רק חלק מהמבנה, הרי שהיא רשאית לנכות רק חלק יחסי מההוצאות שהוצאו על ידה. המשיב מדגיש כי על פי סעיף 17 לפקודה רשאי נישום לנכות רק הוצאות ששימשו אותו בייצור הכנסה. מכאן, שרק אותן הוצאות שהוצאו ביחס לחלקי המבנה שהושכר, הן הוצאות ששימשו בייצור הכנסה.

המערערת מצידה סבורה, כי אין בסיס חוקי להגביל את ניכוי הוצאות על פי החלק היחסי שהושכר. לטענתה, מדובר ביחידה כלכלית שלמה ואף אם ההכנסה נובעת רק משימוש חלקי באותה יחידה, הרי שהוצאות המימון והפחת עבור כל המבנה נועדו לייצור ההכנסה. המערערת טוענת גם כי טעה המשיב בחישוב חלקי המבנה שהושכר בכל תקופה.

הוצאות המימון

24. כידוע, מס הכנסה מוטל רק על הכנסתו החייבת של הנישום; דהיינו, רק על אותה הכנסה שהביאה להתעשרותו של הנישום. מס הכנסה אינו מוטל על כלל תקבוליו של הנישום אלא רק על החלק שנותר בידו לאחר שהוציא את כל ההוצאות הנדרשות לייצור אותה הכנסה (א' רפאל לעיל, עמ' 431; י' אדרעי אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל לעיל, בעמ' 182). לפיכך נקבע כי הכנסה חייבת הינה "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (סעיף 1 לפקודה).

הפרק השני לפקודה עוסק בניכויים וקיזוזים. ההוראה המרכזית לעניין ניכוי הוצאות שהוציא נישום מהכנסתו החייבת נקבעה בסעיף 17, הקובע ברישא את עילת הניכוי הכללית; "לשם



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בירור הכנסתו החייבת של אדם, ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שהוצאו כולן ביצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד [...]". בהמשך קובע הסעיף רשימה מפורטת של הוצאות המותרות בניכוי ובהן הוצאות המימון (סעיף 17(1)).

על מנת שהוצאה תוכר על פי העילה הכללית, עליה לעמוד בעיקרון ההקבלה. מדובר בעיקרון בעל שני היבטים; האחד, דרישת ההקבלה בין ההוצאות שיצאו לצורך מימון פעילות מסוימת לבין ההכנסה שנוצרה מאותה פעילות. זהו עיקרון ההקבלה האופקית (אדרעי לעיל, עמ' 182). עיקרון זה משמעו כי חייבת להתקיים זיקה בין ההוצאה אותה מבקש הנישום לנכות, לבין ההכנסות שהתקבלו על ידו; ההיבט השני של עיקרון ההקבלה נוגע לעיתוי ההוצאה. נדרשת הקבלה בין התקופה שבה הוצאו ההוצאות, לבין התקופה שבה התקבלו ההכנסות. זהו עיקרון ההקבלה האנכית. הואיל ועל פי הדין תקופת הדיווח הינה "שנת מס", הרי שהנישום רשאי לנכות רק הוצאות שהוצאו לייצור ההכנסה במהלך שנת המס שבה התקבלו ההכנסות (ראו ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (20/11/06); עמ"ה (ת"א) 1222/03 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (12/2/04)).

25. תנאי נוסף הקבוע בסעיף 17 הנו כי ההוצאה כולה הוצאה בייצור הכנסה. דרישה זו ולפיה ההוצאה הוצאה רק לשם ייצור ההכנסה ולא לשום צורך אחר, עלולה להיות נוקשה מדי במצבים רבים, שכן הוצאות רבות מוצאות לצרכים מעורבים, בין אם מדובר בהוצאה שהוצאה גם לייצור הכנסה וגם לצרכים פרטיים (ע"א 580/65 בן עזר ובניו נ' פקיד שומה, פ"ד כ(2) 179 (1966)) ובין אם מדובר בהוצאה שהוצאה בחלקה לייצור הכנסה בשנת המס ובחלקה כהשקעה (ראו א' נמדר לעיל, עמ' 198 הי"ש 65).

אף שלכאורה ניתן להסיק מלשון סעיף 17 לפקודה כי הוצאה מעורבת לא תותר כלל בניכוי, הרי שפקיד השומה ובתי המשפט הכירו באפשרות של פיצול ההוצאה בין מרכיביה, כך שאותו חלק ששימש בייצור הכנסה יותר בניכוי (ראו למשל ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (30/4/09), פסקה 23 והאסמכתאות שם; עמ"ה (ת"א) 1207/00 יעקבי יעקב ובניו בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב – יפו (15/9/03)).

26. כללים אלו בדבר ניכוי הוצאות בכלל, נכונים גם כאשר עסקינן בניכוי הוצאות מימון. נקודת המוצא הנה כי נישום יהיה רשאי לנכות את הסכומים המשתלמים על ידו בתור ריבית והפרשי הצמדה על הלוואה שנטל, רק אם ההלוואה נועדה לשמש לייצור הכנסה (ראו א' נמדר מס הכנסה 378 (מהדורה שלישית, 2010)). על הנישום לשכנע כי כספי הלוואה שימשו אותו לרכישת נכסים ושירותים שנועדו לייצור ההכנסה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בהתאם נקבע כי הלוואה שהתקבלה לשם מימון רכישה או בניית של נכס, שטרם החל לשמש בייצור הכנסה, לא יותרו בניכוי (ראו למשל ע"א 787/86 מוראן הנדסת בניין בע"מ נ' פקיד השומה 3, פ"ד מה (4) 621 (1991)). כך גם אם חלק מכספי קרן ההלוואה שימשו להשקעה שאינה מניבה פירות (ע"א 627/73 חברת מ.ד.מ בע"מ חברה רשומה בישראל נ' פקיד השומה תל-אביב 2, פ"ד כח(2) 635 (1974)).

במקרה שבפנינו מבקשת המערערת לנכות הוצאות מימון ופחת בשל המבנה כולו, אף שהכנסותיה בשנות המס נובעות מהשכרת חלקים מהמבנה בלבד.

27. השאלה הנשאלת הינה, האם כל הוצאות המימון בגין המבנה הינן הוצאות ששימשו בייצור ההכנסה. מחד ניתן לטעון, כי אלמלא הוקם המבנה לא ניתן היה להשכיר ולו גם חלק ממנו. על כן כל הוצאה שהוצאה לבניית המבנה, או למימון הבנייה, הינה הוצאה שהובאה בקשר ישיר לייצור ההכנסה מהשכרת חלקי המבנה. מנגד, אפשר להסתכל על ההוצאות כאילו הן הוצאות מעורבות, חלקן עבור חלקי המבנה שהושכרו וחלקן הוצאות השקעה בחלקי המבנה שלא הושכרו.

בפסיקה נקבע, כי מקום שבו הוציא נישום הוצאה מעורבת, חלקה הוצאה בייצור הכנסה וחלקה הוצאה אחרת (הונית, פרטית וכדומה), הרי שאם ההוצאה ניתנת לחלוקה יתירו לנישום לנכות את החלק שהוצא לייצור ההכנסה (ראו ע"א 2082/92 שחסני' פקיד שומה תל-אביב 2 (12/10/94); עמ"ה (ת"א) 45/97 לבב נ' פקיד שומה (10/5/99); ע"א 4243/08 לעיל).

הנטל לשכנע כי הוצאה מעורבת הוצאה בחלקה לייצור הכנסה וכן לשכנע מהו החלק שיש לייחס כהוצאה בייצור ההכנסה מוטל על שכמי הנישום (ראו ע"א 4243/08 הנ"ל, פסקה 25).

לעתים קבעו המחוקק או מחוקק המשנה הוראות מפורשות כיצד לחלק בין חלקיה השונים של ההוצאה ואיזה חלק מההוצאה יוכר כהוצאה בייצור הכנסה (ראו למשל תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972; תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995; וסעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה).

עם זאת, גם בהעדר הוראה מפורשת ניתן לפצל את ההוצאה, כך שרק אותו חלק ששימש בייצור הכנסה יותר בניכוי. כך נפסק כי כאשר הוצאה היא הוצאה מעורבת ייש לאפשר לנישום לחלק מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבביצור ההכנסה ולהתירו בניכוי" (ע"א 4243/08 הנ"ל פסקה 23; ע"א 35/67 שתדלונ' פקיד השומה תל-אביב 4, פ"ד כא(1) 455, 458 (1967); בג"צ 1878/09 עו"ד ארז נ' שר האוצר (11/7/13)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

כאן יש לזכור, כי ההכרה בניכוי הוצאה מעורבת אינה פוטרת את הנישום מחובתו לשכנע כי ההוצאה הנה אינצידנטלית לייצור ההכנסה, דהיינו כי "ההוצאה משתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה" (ראו סקירה בבג"צ 1878/09 הנ"ל). רק הוצאה השלובה בהליך ייצור הכנסה תוכר בניכוי, בין אם היא הוצאה נפרדת ובין אם היא הוצאה מעורבת (ראו לעניין משמעות מבחן ההשתלבות גם יי נידורף "אינצידנטליות, תנאי להתרת ההוצאה?" **מיסים** כ/א-07 (2012)).

האפשרות לפצל את ההוצאה לרכיביה השונים, מקום שבו הדין לא קבע הוראות מפורשות לחלוקתה, מותנית בנסיבות כל מקרה ומקרה. לעתים הפיצול יהיה פשוט והאפשרות ליחס כל אחד מחלקי ההוצאה למקור הכנסה נפרד, תתברר מנסיבותיו ועובדותיו של המקרה (השווה למשל לע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1**, פ"ד נג(1) 699 (1999)). לעתים הפיצול יחייב אומדנה או שימוש במבחני עזר למיניהם, ולעתים לא ניתן יהיה לפצל את ההוצאה. במקרים אחרונים אלו יהיה צורך לבחון מהו החלק הדומיננטי בהוצאה, האם הנו משולב בייצור ההכנסה ועל כן תותר כל ההוצאה בניכוי, או שמא החלק ששימש בייצור ההכנסה הינו שולי עד כי לא ניתן להכיר בניכוי כלל ועיקר.

28. כאשר עוסקים בחלוקת הוצאות מימון ששימשו לרכישת או לבניית מבנה שהשימוש בו היווה מקור לייצור הכנסה, אין לקבוע כלל חד ולפיו תמיד יהיה מקום להכיר בכל הוצאות המימון או שתמיד ניתן יהיה להכיר רק בחלק יחסי מההוצאות, בהתאם להיקף השימוש במבנה. כל מקרה צריך להתברר על פי נסיבותיו. לעתים ניתן להגיע למסקנה כי אין להפריד את ההוצאה וכי כולה משתלבת בייצור ההכנסה, גם אם נעשה שימוש רק בחלק מהמבנה. מאידך, יהיו מצבים בהם ניתן יהיה ליחס חלק מההוצאה לייצור ההכנסה שנבעה מהשימוש בחלק מהמבנה, ואילו יתרת ההוצאה תיוחס לחלק אחר של המבנה אשר לא שימש בייצור הכנסה כלל, או שלא שימש בייצור הכנסה בשנה הרלבנטית.

29. במקרה שבפנינו, אין חולק, כי המבנה ניתן לחלוקה והושכרו רק חלקים ממנו. לא מדובר במצב שבו השכרת חלק מהמבנה מנעה שימוש ביתרת המבנה (מצב שאם היה מתקיים יתכן וניתן להתיר את ניכוי כל ההוצאה), אלא במצב שבו המערערת, משיקולים כלכליים, נמנעה מלעשות שימוש ביתרת המבנה. כזכור, מרכז ההשקעות התנה את מתן המענקים למערערת בכך שהמערערת לא תשכיר יותר מ-50% מהמבנה. משבחרה המערערת לפצל בפועל את המבנה בין החלקים המושכרים לחלקים ששימשו אותה לייצור או שהוחזקו על ידה כהשקעה בלבד, הרי שהיא רשאית לנכות רק חלק יחסי של הוצאות המימון בהתאם לחלק היחסי של המבנה ששימש אותה לייצור ההכנסה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווקט טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווקט טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

30. כאמור, על הנישום הנטל להוכיח מהו החלק היחסי של ההוצאה אותה הוציא בייצור ההכנסה. המשיב סומך על חישוב השטחים שהושכרו כמפורט בסעיף א' לתצהיר מש/1. לעומתו טוענת המערערת כי החלק היחסי של השטחים שהושכרו הגיע ל-74%. המערערת מבקשת להתעלם בחישוב השטחים מאותם חלקי מבנה שאינם ניתנים להשכרה, כמו פטיו ושטחים משותפים וכן להתעלם משטח של 400 מ"ר ששימש לאחסנה פרטית שלה.

במחלוקת זו סבורני שהשטח ששימש לאחסנה פרטית, אינו שטח ששימש לייצור הכנסה. עוד מתחייבת המסקנה כי המערערת לא השכירה יותר מ-50% משטח המבנה, שאחרת הייתה נדרשת להשיב את המענק שקיבלה. לא הוצגו בפניי חוות דעת של מודד וקשה לבסס את ההכרעה רק על התכנית שהוצגה וסומנה מע/8. לא ברור גם אם השטחים ששימשו על פי הנטען כפטיו אינם ניתנים להשכרה ולא הובאה חוות דעת או ראיה כיצד חושב שטח המבנה לצרכי מרכז ההשקעות.

עם זאת, בשים לב לעובדה שאין כמעט שינויים בחוזי השכירות דומה שאין הבדל ממשי בין שטחים שהושכרו בשנים 2003, 2004 לשטחים שהושכרו בשנים 2005, 2006 ועל כן יש לחשב את ההוצאה המותרת לניכוי בכל שנות המס לפי 49%.

ניכוי הפחת

31. סעיף 21 לפקודה מורה כי "יותר ניכוי פחת של בניין [...] או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום המשמשים לצרכי ייצור הכנסתו [...]". ניכוי פחת מהכנסתו החייבת של נישום בא לבטא הכרה בהוצאה שהייתה לו לרכישת הנכס המשמש אותו בייצור הכנסתו ולפצותו על התבלותו של הנכס והתיישנותו (י' אדרעימבוא לתורת המיסים 206 (2008); א' רפאלמס הכנסה כרך ראשון 523 (2004)).

הואיל וניכוי הפחת הינו למעשה ניכוי הוצאה בייצור הכנסה, הרי שגם לגבי ניכוי הפחת יש להבחין בין הפחת הנדרש בגין אותו חלק מבנה המשמש בייצור הכנסה, לבין הפחת על אותו חלק מהמבנה המשמש לצריכה פרטית או כהשקעה, אותו אין לנכות מההכנסה החייבת (השווה עמ"ה (ת"א) 1152/00 וייס נ' פקיד שומה רמלה (6/11/03)). לפיכך, גם ניכויי הפחת יוכרו באופן יחסי, כפי שנקבע לעיל לעניין ניכוי הוצאות המימון.

שעור הפחת

32. המערערת ביקשה לנכות פחת בשנות המס שבמחלוקת בשיעור של 10% לשנה (ראו עדות רואה חשבון כרסנטי עמ' 23). לטענת המערערת, היא רשאית הייתה לנכות פחת בשיעור זה בשים לב



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

לשילוב בין הוראות תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת") לבין הוראות תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986 (להלן: "תקנות הפחת – תיאומים").

לגרסת המערערת, תקנות הפחת-תיאומים קובעות כי שיעור הפחת בשל "בנין של חברה תנעשייתית, הנו 5%" (תקנה 2(א)(ב) לתקנות הפחת-תיאומים). עוד נטען, כי על פי תקנות הפחת ניתן לדרוש כפל פחת ועל כן דרשה המערערת להתיר לה לנכות פחת בשיעור של 10%.

33. המשיב לעומתה קבע, כי שיעור הפחת שיותר לניכוי הינו רק לפי תקנות הפחת, כלומר 4% לשנה בלבד. המשיב מבהיר כי תקנות הפחת-תיאומים, חלות רק על ניכוי פחת בבניין של חברה תעשייתית. הואיל ובשנות המס שבמחלוקת לא עסקה המערערת בפעילות ייצור, אין לראות בה חברה תעשייתית ועל כן אינה זכאית לניכוי הפחת על פי תקנות הפחת-תיאומים.

עוד נטען, כי כפל שיעור הפחת יוכר על פי תקנות הפחת רק בבתי חרושת. מאחר והמבנה אינו "בית חרושת", לא ניתן להכיר בכפל שיעור הפחת.

המשיב התייחס גם לאפשרות של ניכוי פחת מואץ על פי הוראות סעיף 42 לחוק לעידוד השקעות-הון וקבע כי המערערת אינה זכאית לפחת מואץ גם לפי הוראות אלו.

34. דומני, כי בעניין שיעור הפחת הדין עם המשיב. תקנות הפחת-תיאומים קובעות שיעור פחת מיוחד של 5% למבנה של חברה תעשייתית "המשמש מפעל תנעשייה שבבעלותה". בשנות המס שבמחלוקת לא שימש המבנה למפעל תעשייתי שבבעלות המערערת. המערערת השתמשה במבנה רק לצורך השכרתו וגביית דמי שכירות (ואולי גם לצורך אחסנה) ולכן לא חלה הוראת תקנה 2(א)(ב) לתקנות הפחת-תיאומים.

תקנות הפחת-תיאומים מאשרות לפקיד השומה להתיר ניכוי פחת מואץ שלא יעלה על כפל השיעור הקבוע (תקנה 4). בנסיבות מסוימות פקיד השומה מכיר בניכוי כפל פחת בבניינים המשמשים כבתי חרושת (ראו הוראת החבק עמ' ג/194). המבנה נשוא ענייננו לא שימש כ"בית חרושת" ועל כן צדק המשיב כאשר קבע כי לא היה מקום להתיר ניכוי פחת בשיעור כפול. מכאן, שדין הערעור בעניין שיעור הפחת להידחות על כל חלקיו.

הכנסה ממחילת חוב

35. המערערת דיווחה בשנת 2005 על הכנסה ממחילת חוב בגין הלוואה שחבה למר צבי סובול, בעל המניות העיקרי בה. המערערת קיזזה מהכנסתה זו את ההפסדים שנצברו לה. בשומות שהוצאו



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדווטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

למערערת אין כל התייחסות להכנסה זו. לטענת המשיב, הטענות בעניין מחילת החוב הועלו רק במהלך המשאים ומתנים שבין הצדדים לאחר הוצאת השומה (עמ' 39 לפרוטוקול).

36. מתצהירו המשלים של מר טובול (מש/2) עולה, כי המשיב לא שוכנע שההלוואה התקבלה לצורך מימון פעילותה העסקית של המערערת ועל כן המשיב סבור כי אין לראות בהכנסה ממחילת החוב כהכנסה הניתנת לקיזוז מהפסדים על פי סעיף 28(ב) לפקודה (שם, סעיף 5).

מכל מקום, בעדותו בבית המשפט הבהיר מר טובול כי בעריכת השומה התעלם כליל מסוגיית מחילת החוב וכי השומה שהוציא אינה מתייחסת כלל להכנסה ממחילת החוב (עמ' 40-41).

37. בנסיבות אלו, איני צריך להכריע בטענות, שכן אילו המשיב ביקש להתערב בדיווחיה של המערערת היה עליו להתייחס לכך בשומות המס שהוצאו לה. הואיל ולא הוצאה שומה המתייחסת לדיווחיה של המערערת על הכנסה ממחילת חוב וקיזוז ההפסדים מהכנסה זו, אין לשנות כעת את השומה ויש לקבל את הצהרת המערערת בעניין זה.

סוף דבר

38. בשים לב לכל האמור לעיל, אני קובע כי הכנסותיה של המערערת מהשכרת חלקי המבנה יסווגו כהכנסה פאסיבית לפי סעיף 6(2) לפקודה. המסקנה מהאמור הינה כי המערערת לא הייתה רשאית לקזז את הפסדיה המועברים מהכנסה זו. עוד מצאתי, כי המערערת הייתה רשאית לנכות מהכנסותיה רק חלק יחסי מהוצאות המימון ומהפחת שנצבר.

אשר על כן, הערעורים נדחים, למעט תיקון החלק היחסי של ההוצאות והפחת שיותר בניכוי בשנים 2002, 2003, 2004 כמפורט בסעיף 34 לעיל.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 15,000 ₪.

הואיל והדיון כולו התנהל בדלתיים פתוחות אין מניעה לפרסם את פסק הדין במלואו.

ניתן היום, ז' כסלו תשע"ד, 10 נובמבר 2013, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט



בית המשפט המחוזי בחיפה

10 נובמבר 2013

ע"מ 874/08 אדוטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה עכו
ע"מ 10592-03-09 אדוטק טכנולוגיות חדשניות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה