



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער אדוארד בבחנוב  
ע"י ב"כ עוה"ד טל פלמבאום וצבי חמיש

נגד

משיב פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

### רקע רלוונטי

6

1. בפניי ערעור על שומת מס הכנסה שהוצאה למערער לשנים 2013 – 2014.

7

המערער, מר אדוארד בבחנוב (להלן: "המערער"), הוא יהלומן העוסק כעצמאי  
8 במסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת-גן, וזאת החל משנת 1992.

9

2. בשומת מס ההכנסה, ייחס המשיב למערער תוספת הכנסה עסקית בהתבסס על  
10 ארבעה מקורות: (א) הכנסה ממחילת חוב בגין חוב לספקי חו"ל; (ב) הכנסה  
11 ממחילת חוב בגין חוב ללקוחות חו"ל; (ג) תיאום הוצאות מימון שנדרשו כהוצאה;  
12 (ד) תיאום הוצאות נסיעה לחו"ל שנדרשו כהוצאה.

13

3. בתמצית, בניתוח שערך המשיב לכרטיס ספקי חו"ל, שבכרטיס הנהלת חשבונות  
14 שבספרי המערער לשנים 2009 – 2015, הוא מצא בשנת 2013 יתרת חוב בסך של  
15 100,800 דולר (להלן: "יתרת החוב לספקי חו"ל"). יתרת החוב לספקי חו"ל אופסה  
16 במלואה ביום 1.1.2014. מכיוון שהיתרה הקודמת בכרטיס אופסה ביום  
17 31.12.2010, הסיק המשיב כי יתרת החוב לספקי חו"ל נוצרה החל משנת 2011.

18

4. כאשר ביקש המשיב להבין מהמערער מהו הבסיס לרישום בכרטיס ספקי חו"ל,  
19 הוסבר לו כי יתרת החוב לספקי חו"ל, אומנם נרשמה באופן שכביכול נוצרה בשנת  
20 2011, אך בפועל היא נוצרה בשנת 2003 ונפרעה על ידי המערער במזומן לאורך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 השנים 2004 – 2013. ארחיב בטענות אלו של המערער ביתר פירוט להלן, כאשר אדון  
2 בטענות לגופן.
- 3 .5 המשיב לא קיבל את הסברי המערער. לשיטתו של המשיב, מדובר ביתרה שמקורה  
4 בשנת 2011, שלא הוכח כי נפרעה והמערער נהג בחוב כאילו נמחל לו – ולפיכך,  
5 המשיב ראה בסכום יתרת החוב לספקי חו"ל כהכנסה ממחילת חוב בסך של  
6 349,887 ש"ח, אשר חייבת במס לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],  
7 התשכ"א-1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**"). המשיב קבע את מחילת החוב לשנת  
8 2013, משום שבה ניתן ללמוד לדידו על התנהגות מתמשכת של הצדדים כי החובות  
9 נמחלו. לטענת המשיב, חוב זה נבע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת  
10 של המערער.
- 11 .6 בנוסף, מניתוח שערך המשיב לכרטיס **לקוחות** חו"ל שבספרי המערער לשנים 2009  
12 – 2015, נמצאה, נכון ליום 28.4.2011, יתרת לקוחות חו"ל בזכות בסך של 634,726  
13 דולר (להלן: "**יתרת החוב ללקוחות חו"ל**"). מהרישום בכרטיס לקוחות חו"ל עולה  
14 כי מקור יתרת החוב ללקוחות חו"ל הוא לכל המאוחר בשנת 2009.
- 15 .7 בדו"ח המס לשנת 2014 דיווח המערער כי נפרע סך של 191,376 דולר מתוך יתרת  
16 החוב ללקוחות חו"ל. לפיכך, ובהתאם לכרטיס לקוחות חו"ל, יתרת החוב ללקוחות  
17 חו"ל עמדה נכון ליום 1.1.2014 על סך של 443,350 דולר. לטענת המערער מדובר  
18 בחוב תלוי ועומד.
- 19 המשיב קיבל את טענות המערער אך ורק ביחס לפירעון סכום של 43,400 דולר למר  
20 יעקב קמחי, ואילו ביחס לשאר יתרת החוב ללקוחות חו"ל, בסך של 591,326 דולר  
21 (מתוכם 147,976 דולר שנטען כי נפרעו ו-443,350 דולר שנטען כי מדובר בחוב תלוי  
22 ועומד) – המשיב לא קיבל את הסברי המערער.
- 23 .8 לאור טענת המשיב, כי מדובר ביתרת חוב ללקוחות חו"ל אשר לא הוכח כי נפרעה,  
24 שמקורה לכל המאוחר בשנת 2009, ולאור הטענה כי המערער נהג בחוב כאילו נמחל  
25 לו – קבע המשיב כי יש לראות בסכום יתרת החוב ללקוחות חו"ל, בסך של 591,326  
26 דולר, כהכנסה ממחילת חוב בשנת 2013 בסך של 2,052,492 ש"ח, שחייבת במס לפי  
27 סעיף 3(ב) לפקודה.
- 28 .9 בנוסף, הוצאות המימון של המערער לשנים 2013 – 2014 הסתכמו לסך של 13,465  
29 דולר ו-10,660 דולר, בהתאמה (להלן: "**הוצאות המימון**"). מניתוח דו"חות המערער  
30 לשנים 2013 – 2014, מצא המשיב כי הון המערער שלילי. בהתאם לדו"חות המערער,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 נטילת ההלוואות על ידו, החל משנת 2007, שימשו למשיכותיו מהעסק, מעבר לרווחי  
2 העסק. לעמדת המשיב, הואיל והוצאות המימון נבעו ממשיכות המערער מעבר  
3 לרווחי העסק, אין לראות בהן הוצאות בייצור הכנסה כאמור בסעיף 17 לפקודה.  
4 הוצאות המימון תורגמו לשקלים ותואמו כך שנוספה למערער הכנסה בסך של  
5 46,737 ש"ח לשנת 2013, ובסך של 36,708 ש"ח לשנת 2014.
- 6 10. לעניין תיאום הוצאות נסיעה לחו"ל – בדו"ח לשנת המס 2013 דרש המערער הוצאות  
7 נסיעה לחו"ל בסך של 8,994 דולר (להלן: "הוצאות הנסיעה לחו"ל"). המשיב לא  
8 התיר את הוצאות הנסיעה לחו"ל משום שלטענתו המערער לא סיפק כל מסמך  
9 המאמת את סכום ההוצאה ואת היותה של הנסיעה עסקית, כנדרש לפי סעיף 17  
10 לפקודה ולפי תקנה 6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות) התשל"ב-1972  
11 (להלן: "תקנות ניכוי הוצאות"). הוצאות הנסיעה לחו"ל תורגמו לשקלים ותואמו  
12 באופן שנוספה הכנסה למערער בסך של 31,218 ש"ח לשנת 2013.
- 13 11. במסגרת הערעור, המערער כופר בתוספות ההכנסה שיוחסו לו. המערער מעלה שתי  
14 טענות "מקדמיות", המצדיקות לדידו את דחיית שומת המשיב: (א) טענה כי היה  
15 תושב חוץ בשנים 2004 – 2008 (כולל) ולכן היה זכאי בשנים הרלוונטיות לערעור  
16 לפטור ממש על הכנסותיו כ"תושב חוזר ותיק"; ו-(ב) טענה כי השומות בעניין  
17 מחילות החוב – שהן ליבת הערעור – התיישנו זה מכבר.
- 18 אדון תחילה בטענות אלו שהעלה המערער. ככל שאגיע למסקנה כי אין בהן ממש,  
19 אדרש לדיון בכל אחד מרכיבי השומה לגופו.
- 20 **האם המערער היה במעמד של "תושב חוזר ותיק" בשנים שבמחלוקת בערעור?**
- 21 12. ייאמר כבר עתה, כי המערער אינו טוען שלא היה תושב ישראל בשנים 2013-2014,  
22 שהן שנות המס שבמחלוקת בערעור. המערער טוען כי לא היה תושב ישראל בשנים  
23 קודמות, 2004-2008, כך, שלטענתו, עם חזרתו ארצה בשנת 2009 קיבל מעמד של  
24 "תושב חוזר וותיק", הזכאי לפטור ממש בגין הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל וזאת  
25 למשך תקופה של עשר שנים ובכללן שנות המס שבערעור (המערער מסתמך על  
26 הגדרת "תושב חוזר ותיק" לפי הוראת השעה, במסגרת תיקון מס' 168 לפקודת מס  
27 הכנסה, וראו פירוט בהמשך).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 המשיב טוען, כי המערער לא הצליח לבסס את טענתו, על כי לא היה תושב ישראל  
2 בשנים 2004-2008, ובכל מקרה לא יהיה בכך לסייע לו שעה שהכנסותיו ממחילת  
3 חוב בשנים 2013-2014 הופקו בישראל.

4 רקע עובדתי

5 13. המערער טוען, כי החל מסוף שנת 2003 ועד לסוף שנת 2008, מרכז חייו היה מחוץ  
6 לישראל, בעיר יקוטיה שברוסיה, שם ניהל את קשריו העסקיים והאישיים, לרבות  
7 ניהול מערכת יחסים זוגית עם תושבת יקוטיה. במהלך תקופה זו, הוא שהה מחוץ  
8 לישראל בממוצע כ-300 ימים בכל שנה.  
9 14. לדברי המערער, הוא עזב את ישראל במהלך שנת 2003 לטובת השתקעות ביקוטיה,  
10 שם התקשר באמצעות שותפים מקומיים עם סינדיקט היהלומים שבאזור  
11 ("אלרוסה") לצורך רכישת יהלומים. הלקוח העיקרי שלו הייתה חברה בלגית בשם  
12 TACHE. עד לשנת 2006 לערך, הוא נהג לשלוח את היהלומים לבלגיה דרך ישראל,  
13 באמצעות חברת בלדרות ישראלית. בשנת 2006 הוא גילה, כי ניתן לשלוח את  
14 היהלומים ישירות מרוסיה לחברה הבלגית, וכך החל לנהוג לטענתו.  
15 15. בכל הנוגע לפן האישי טוען המערער כך: הוא היה נשוי באותה התקופה לגב' נינה  
16 בבחנוב, ולהם 4 ילדים. עם זאת ובמקביל, במהלך שנת 2003 בעת שהייתו ברוסיה,  
17 הכיר את גב' לריסה שרסנויבה (לימים גיטלמן), שהפכה לבת זוגו. הם עברו במהרה  
18 להתגורר ביחד, עם בנה הצעיר, וניהלו חיים משותפים ומשק בית משותף ברוסיה  
19 בדירה אשר נשכרה על-ידו. לקראת שנת 2009 החליט לחזור לישראל עם גב'  
20 שרסנויבה. מיד לאחר מכן, עזב את הבית, ובשנת 2011 הוא וגב' נינה בבחנוב  
21 החליטו להתגרש. המערער וגב' שרסנויבה התגוררו יחד בישראל, כאשר פערים בין  
22 השניים הובילו לבסוף לפרידתם. לאחר הפרידה המשיכה גב' שרסנויבה להתגורר  
23 בישראל והיא אף "עשתה עלייה" באופן רשמי בשנת 2013.

24 טענות המערער

25 16. המערער טוען כי המבחן העיקרי לקביעת התושבות הוא מבחן מרכז החיים כאשר  
26 למבחן זה מסייעת חזקת הימים הקבועה בפקודה (פסקה (א)2) להגדרת "תושב  
27 ישראל" (בסעיף 1).  
28 במקרה דנן, הוא שהה בשנים 2004 – 2008 (כולל), כ-300 ימים בכל שנה מחוץ  
29 לישראל ולפיכך אינו נכנס בגדר חזקות הימים לפיהן יראו "אדם כתושב ישראל".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אמנם, בשנת 2004 חלה עליו חזקת הימים, לפיה יראו אדם כתושב ישראל אם שהה  
2 בישראל באותה שנה 30 ימים לפחות וסך כל תקופת שהייתו בישראל באותה שנה  
3 ובשנתיים שקדמו לה (2002 – 2004) לא פחת מ-425 ימים – אולם חזקה זו נסוגה  
4 מפני המבחן המהותי של "מרכז החיים", שלשיטתו של המערער היה באותה שנה  
5 ברוסיה.
- 6 17. הן המבחן האובייקטיבי והן המבחן הסובייקטיבי תומכים בכך שלא היה תושב  
7 ישראל בשנים הרלוונטיות. לטענת המערער, הוא החזיק בית קבע בעל עדיפות מחוץ  
8 לישראל בו שהה ממושכות וזמן ארוך משמעותית יותר מביתו שבישראל. כמו כן,  
9 הוא ניהל משק בית משותף עם גב' שרסנוביה, שאף אישרה בעדותה כי הם התגוררו  
10 יחדיו וניהלו זוגיות ממושכת. לטענתו, אין משמעות לעובדה כי משפחתו המשיכה  
11 להתגורר בישראל.
- 12 18. המערער טוען בנוסף, כי עלה בידו להוכיח כי מקום עיסוקו הקבוע היה ברוסיה,  
13 ואין ללמוד מאומה מכך שהגיש דו"חות מס בישראל לאותן שנים כ"תושב ישראל",  
14 שכן הם הוגשו עקב ייעוץ שגוי. כמו-כן אין לייחס משקל רב לעובדה ששילם דמי  
15 ביטוח לאומי ודמי חברות בקופת חולים ולכך שהיה בעלים של חשבון בנק וקופות  
16 גמל ופנסיה בישראל.
- 17 19. בהמשך לאמור, טוען המערער כי הוא מקיים את הגדרת "תושב חוזר ותיק" וכי  
18 סטאטוס זה מזכה אותו בהטבות מס ובכללן בפטור ממס בגין הכנסות פירותיות  
19 שהפיק מחוץ לישראל בתקופה הרלוונטית לערעור. לדידו, מקום הפקת ההכנסות  
20 באותן שנים היה מחוץ לישראל. לחלופין, יש לפצל את הכנסותיו מפעילות מעורבת  
21 לפי היחס בין מספר ימי העסקים בהם שהה בישראל למספר ימי העסקים בהם שהה  
22 מחוץ לישראל.
- 23 20. בסיכומי התשובה מטעמו טוען המערער, כי טענת התושבות הועלתה על ידו עוד  
24 בדיונים שהתקיימו עם המשיב לאחר הוצאת הצו, לרבות במסגרת הגשת שאלון  
25 תושבות, ולא רק במסגרת בקשתו לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור.  
26 לשיטתו, אין לייחס לו טענות עובדתיות סותרות בנוגע לדיווחיו בדו"חות המס שכן  
27 מדובר בניתוח משפטי שונה של המצג העובדתי שהוצג.  
28 כן טען המערער, כי אין לייחס משקל לימי שהותו מחוץ לישראל בשנת 2002, שאינה  
29 בעלת משמעות להליך דן, ולכן בבחינת ימי שהייתו מחוץ לישראל יש לבחון את  
30 השנים 2003 – 2008, המספקים ממוצעים שונים לחלוטין.  
31 לטענתו, אין לייחס משקל לעובדה שגב' שרסנוביה לא הכירה את המונח "משק בית  
32 משותף", שכן השפה העברית אינה שגורה בפיה, ובכל מקרה אין לבחון אותה על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 ידיעותיה בשפה העברית או הרוסית אלא על מערכת יחסיה עמו ועל תקופת  
2 מגוריהם יחדיו ברוסיה. גב' שרסנויבה העידה באופן נחרץ כי התגוררה עמו ברוסיה.  
3 כן טען, כי לא ניתן להשליך לענייננו מהפסיקה שהובאה על ידי המשיב, ששונה  
4 עובדתית מנסיבות המקרה דנן.

### טענות המשיב

- 5
- 6 21. המשיב טוען, כי המערער מעולם לא שינה את תושבותו ונותר תושב ישראל ולפיכך  
7 אין לראות בו "תושב חוזר ותיק". בכל מקרה, תושב חוזר ותיק זכאי לפטור ממס  
8 בגין הכנסותיו הפירותיות שהופקו בתקופת ההטבה מחוץ לישראל ואילו בענייננו,  
9 הפקת ההכנסה ממחילת חוב הייתה **בישראל**, כך שממילא לא יכול המערער  
10 להיבנות מההטבות של תושב חוזר ותיק.
- 11 22. לראשונה במסגרת הערעור "נזכר" המערער לטעון כי הוא אינו תושב ישראל, זאת  
12 על אף שבכל דיווחיו למשיב לאורך השנים, לרבות השנים 2004 – 2008, הוא דיווח  
13 כי הוא תושב ישראל. בדו"חות שהגיש באותן השנים הוא אף דיווח כי רעייתו היא  
14 גב' נינה בבחנוב וכי כתובת עסקו היא ברמת גן.
- 15 23. חרף טענת המערער כי קיבל ייעוץ שגוי, הוא בחר שלא לזמן את רואה החשבון,  
16 שלטענתו ייעץ לו את הייעוץ השגוי. כלל ידוע הוא, שבחירת המערער שלא לזמן את  
17 רואה החשבון שהגיש את דיווחיו עד לשנת 2009, מלמדת כי לו היה מובא לעדות,  
18 עדות זו הייתה פועלת לחובתו.
- 19 24. גם בדו"ח שהגיש המערער לשנת 2013 הוא לא בחר לסמן כי הוא תושב חוזר ותיק,  
20 אלא דיווח כתושב ישראל.
- 21 25. הגשת דו"ח או הצהרה לרשות המסים היא תנאי מקדים לשומת מס אמת. בקשת  
22 המערער להפריך את הרשום בדו"חותיו, כפופה לנטל כבד ביותר. טענת התושבות  
23 שצצה לה אגב השומות שבערעור, רק לאחר כ-15 שנים, כשידי המשיב כבולות  
24 ראייתית וכאשר דו"חות המערער בוערו זה מכבר, נטענה בריק ראייתי ויש לזקוף  
25 אותו לחובת המערער.
- 26 26. המערער מוחזק כתושב ישראל בהתאם לחזקות המספריות הקבועות בפקודה,  
27 למעט בארבע שנים בלבד, 2005 – 2008; ברם, בשנים אלו אין די כדי לבסס את  
28 מעמדו כתושב חוזר ותיק. בהתאם לרישומי הכניסות והיציאות של המערער ניתן  
29 להיווכח כי גם בשנים אלו, המערער הגיע באופן תדיר לישראל, כמעט בכל חודשי  
30 השנה ובחגי תשרי ובפסח. ממוצע הכניסות של המערער לישראל בשנה עמד על 10.8,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 דבר המלמד על זיקה לישראל. יצוין כי חזקות הימים הן חזקות "חיוביות", ולא  
2 "שליליות", דהיינו, הן אינן מקימות חזקה של העדר תושבות ישראלית.
- 3 27. בשנים האמורות, אשתו וארבעת ילדיו של המערער התגוררו בישראל, ואין חולק כי  
4 הם היו תושבי ישראל ונהנו ממלוא שירותי המדינה. משפחתו של המערער התגוררה  
5 בבית מגורים בבעלות המערער ואשתו, ובעת ביקוריו הרבים של המערער בישראל  
6 הוא שהה בו יחד עם משפחתו. לפיכך, יש לראות את המערער כתושב ישראל על  
7 בסיס המבחן המהותי של "מרכז חיים".  
8 המערער נהג להעביר לישראל כספים שהרוויח בחו"ל, לצורך תמיכה במשפחתו, תוך  
9 שהוא מדגיש כי עשה זאת מתוך תחושת מחויבות עמוקה כלפיהם. כמו כן, המשפחה  
10 נהגה לצאת לחופשות משפחתיות ביחד, לרבות בחו"ל. המערער ורעייתו חלקו רכוש  
11 משותף ולא הייתה ביניהם הפרדה רכושית.  
12 הנה כי כן, מכלול קשריו המשפחתיים של המערער מצביע על כך כי מרכז חייו היה  
13 בישראל.
- 14 28. לעומת זאת, מעדותה של גב' שרסנויבה עולה, כי היא לא ידעה מהו "משק בית  
15 משותף", וזאת לא בכדי, שכן היא לא ניהלה משק בית עם המערער; מעדותה עולה  
16 כי הייתה לה דירה משלה ברוסיה, שחלק מהזמן שהתה בה יחד עם אמה או עם  
17 חברתה.
- 18 29. אחת האינדיקציות הבסיסיות ביותר לבחינת מקום תושבותו של אדם היא המקום  
19 בו נמצא "בית הקבע" שלו. למערער ולמשפחתו היה כאמור בית בישראל. בית זה  
20 היה זמין למגוריו והמערער התגורר בו בפועל בימי שהותו בישראל. לעומת זאת,  
21 בכל הנוגע לשהותו ברוסיה, מעדות המערער עצמו עלה, כי לא היה לו שם בית קבע  
22 וכי הוא נהג להחליף כתובות של מקום מגורים כל כמה חודשים. המערער הציג חוזי  
23 שכירות חלקיים לדירות ברוסיה וכלל לא הציג התקשרות חוזית לשנת 2007.  
24 הקריטריון המשמעותי להיות הבית "בית קבע", דהיינו, היותו זמין פיסית  
25 ומשפטית בכל עת, מתקיים אצל המערער לגבי ביתו בישראל, אך לא לגבי רוסיה.
- 26 30. גם הזיקות הכלכליות מוכיחות כי המערער נותר תושב ישראל. בשנים 2003 – 2009  
27 המערער המשיך לנהל את פעילותו הכלכלית במסחר ובלטוש יהלומים בישראל,  
28 במסגרת עסקו היחיד – מלטשה הממוקמת במתחם הבורסה ליהלומים ברמת גן.  
29 המערער נותר חבר בבורסה ליהלומים ברמת גן ולא הייתה לו כל חברות כלכלית  
30 בארגון יהלומים מחוץ לישראל. בשנים הרלוונטיות עיקר מכירות היהלומים של  
31 המערער היו ללקוחות מישראל והמערער קיבל תשלומים מלקוחות ישראלים  
32 בסכומים גבוהים. המערער גם לא חולק על כך כי באותן השנים היה לו רק לקוח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 אחד עיקרי מחו"ל (TACHE). רובם הגדול של היהלומים הגיעו לישראל ונחתמו עם  
2 החותמת של מינהל היהלומים בישראל. יצוין כי בכל הסכמיו של המערער עם  
3 לקוחותיו הוא הפנה לכתובת ביתו ולכתובת המלטשה שלו בישראל.  
4 המערער לא הציג כל מסמך או ראיה ביחס לשותפו הנטען מחו"ל וגם לא הציג כל  
5 הסכם או חוזה ביחס למלטשה כלשהי בחו"ל.  
6 31. המערער לא הוכיח כל קשר לקהילה ברוסיה ואף טען שלא היה קשור אליה. לעומת  
7 זאת, במהלך השנים 2006 – 2008 המערער תרם תרומות נכבדות בסכומים של  
8 עשרות אלפי שקלים למוסדות בישראל.  
9 32. למערער יש חשבונות בנק רק בישראל ולא בשום מקום אחר, לרבות ברוסיה.  
10 למערער רישיון נהיגה ישראלי והוא החזיק ברכב בישראל, אף לאורך תקופת  
11 שהייתו בחו"ל.  
12 33. המערער לא חדל לשלם דמי ביטוח לאומי בישראל, דמי חברות בקופת חולים  
13 בישראל והוא צרך שירותי בריאות בישראל.  
14 34. למערער אין אישור תושבות ברוסיה והמערער לא שילם מס ולא הגיש דו"חות מס  
15 באף מדינה זולת ישראל. בהתאם לפסיקה, קשה להלום תוצאה לפיה אין חובה  
16 בתשלום מס באף מדינה ועניין זה מהווה אף הוא אינדיקציה המחלישה את טענת  
17 המערער כי הוא קיים מרכז חיים מחוץ לישראל.  
18 35. על אף המשקל המוגבל שיש לתת להיבט הסובייקטיבי ביחס לתושבות המערער,  
19 במקרה שלפנינו המערער ראה עצמו רק כתושב ישראל. המערער הגיש דו"חות מס  
20 בישראל ודרש נקודות זיכוי כתושב ישראל. המערער אף ציין כי לא ידע שהוא תושב  
21 חוץ.

### 22 דיון והכרעה

- 23 36. לאחר שבחנתי את כלל חומר הראיות, הגעתי למסקנה, כי לא ניתן לומר כי למערער  
24 לא היה מרכז חיים בישראל בשנים 2004 – 2008. כפועל יוצא, לא ניתן לראותו כמי  
25 שחדל להיות "תושב ישראל", או כמי שהיה ל"תושב חוץ", כהגדרת מונחים אלו  
26 בפקודת מס הכנסה, בשנים אלו.  
27 מאחר שלא ניתן לומר, כי בשנים 2004-2008 ניתק המערער את מכלול קשריו  
28 האישיים והעסקיים עם ישראל, באופן שניתן לראותו כמי שחדל להיות "תושב  
29 ישראל" בשנים אלו, כהגדרת המונח בפקודת מס הכנסה, התוצאה היא, שהמערער  
30 לא יכול להיחשב "תושב חוזר ותיק" החל משנת 2009 ואילך, שכן לא ניתן לומר כי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בשנה זו "שב והיה לתושב ישראל" לאחר שחדל להיות תושב ישראל (או היה לתושב  
2 חוץ) בשנים האמורות.  
3 מאחר שאין לראות במערער כ"תושב חוזר ותיק" החל משנת 2009 ואילך, אין מקום  
4 לפטור ממס את הכנסותיו בשנות המס שבערער (2013-2014).  
5 זאת ועוד ועיקר – אף אם הייתי קובעת, כי אינדיקציות מסוימות עשויות ללמד כי  
6 בשנים 2004-2008 היה למערער מרכז חיים גם ברוסיה, לא היה בכך לסייע לו לבסס  
7 את מעמדו כ"תושב חוזר ותיק" בישראל; שכן, מחומר הראיות עולה, כי למערער  
8 היה מרכז חיים גם בישראל בשנים האמורות ולכן לא ניתן לומר כי הוא ניתק את  
9 הזיקות האישיות והכלכליות שקשרו אותו לישראל. לאור זאת, לא ניתן לקבוע כי  
10 חל נתק בתושבותו הישראלית של המערער, באופן המאפשר לבסס את מעמדו  
11 כ"תושב חוזר ותיק" בשנת 2009 ואילך.  
12 יודגש ויובהר, כי את הדיון להלן, העוסק בשאלת ניתוק תושבותו הישראלית של  
13 המערער, יש לכרוך עם שאלת מקום הפקת הכנסות המערער ממחילת חוב. שכן, כפי  
14 שיפורט בהמשך הדברים, הגעתי לכלל מסקנה, כי הכנסות המערער ממחילות החוב  
15 לא הופקו מחוץ לישראל, ולפיכך, אף אם היה נחשב ל"תושב חוזר ותיק" בשנות  
16 המס שבערער, לא היו מתקיימים לגביו תנאי הפטור, החלים רק על הכנסות  
17 "שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" (סעיף  
18 14(א) לפקודת מס הכנסה). כך או כך, בין מן הטעם שהמערער אינו נחשב ל"תושב  
19 חוזר ותיק" ובין מן הטעם שההכנסות שיוחסו לו בשומה לא הופקו "מחוץ  
20 לישראל", המערער אינו זכאי לפטור ממס בגין הכנסות אלו.  
21 וביתר פירוט, כלהלן.
- 22 37. בסעיף ההגדרות לפקודה, סעיף 1, נקבע לעניין התושבות כי "תושב ישראל' או  
23 'תושב' –  
24 (א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:  
25 (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו  
26 המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:  
27 (א) מקום ביתו הקבוע;  
28 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;  
29 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;  
30 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;  
31 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;  
32 (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל –



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
- 2 (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת
- 3 שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים
- 4 או יותר;
- 5 ...
- 6 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד
- 7 השומה".
- 8 38. בסעיף 14 לפקודה נקבע לעניין מעמד "תושב חוזר ותיק" והטבות המס הנלוות
- 9 למעמד זה, כך:
- 10 "(א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים
- 11 ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על
- 12 הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או
- 13 שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן
- 14 ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה –
- 15 'נכס' – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) החל
- 16 ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);
- 17 'תושב חוזר ותיק' – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ
- 18 במשך עשר שנים רצופות לפחות".
- 19 במסגרת הוראת השעה בתיקון מס' 168 לפקודה נקבעה הוראה, הרלוונטית
- 20 לנסיבות עניינו של המערער, הקובעת כך:
- 21 "על אף הוראת סעיף 14(א) לפקודה, כנוסחו לעיל, לגבי מי שהיה לתושב
- 22 ישראל בשנת המס 2007, 2008 או 2009, יקראו את ההגדרה 'תושב חוזר
- 23 ותיק' שבסעיף האמור כך:
- 24 'תושב חוזר ותיק' – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ
- 25 במשך חמש שנים רצופות לפחות" [ההדגשה אינה במקור].
- 26 עוד יצוין כי במסגרת תיקון 168 לפקודה הוספה הגדרת "תושב חוץ" לפקודה, לפיה:
- 27 "'תושב חוץ' – מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
- 28 (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס
- 29 ובשנת המס שלאחריה;
- 30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה 'תושב'  
2 ישראל' או 'תושב', בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות  
3 בפסקת משנה (א) "  
4 יצוין כבר כעת, כי לא מצאתי שהמערער ענה על ההגדרה הספציפית של "תושב  
5 חוץ", שכן כפי שיפורט להלן, לאחר בחינת האינדיקציות הרלוונטיות לבחינת  
6 הגדרת "תושב ישראל", הגעתי למסקנה, כי לא ניתן לומר שלמערער לא היה מרכז  
7 חיים בישראל בשנים 2004-2008.
- 8 39. אין מחלוקת בין הצדדים, כי בשנת 2004 התקיימה במערער החזקה המספרית  
9 שבפסקה (א)(2)(ב) להגדרת "תושב ישראל" הנ"ל, דהיינו, המערער שהה בישראל  
10 באותה שנה מעל ל-30 ימים וסך כל תקופת שהייתו בישראל באותה שנה ובשנתיים  
11 שקדמו לה היה למעלה מ-425 ימים. לפיכך, חזקה על המערער שבשנת 2004 מרכז  
12 חייו היה בישראל ועליו מוטל "הנטל לסתור ובראיות משכנעות את החזקה  
13 שבסעיף (א)(2)(ב)" (ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר, פס' 6 (20.5.2014)  
14 (להלן: "עניין ספיר")). כפי שיפורט להלן, המערער לא הצליח לסתור חזקה זו. די  
15 בכך כדי לשמוט את טענתו, כי בשנים הרלוונטיות לערעור, נחשב "תושב חוזר ותיק"  
16 הזכאי לפטור ממס בגין הכנסותיו.
- 17 40. בכל הנוגע לשנים 2005 – 2008, אומנם "חזקת הימים" איננה מתקיימת במערער  
18 ולכן הוא אינו מוחזק כ"תושב ישראל" באותם שנים, אולם כפי שכבר נפסק בגדרי  
19 ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 12 (22.2.2017) (להלן: "עניין  
20 פלוני"): "מדובר בחזקות חיוביות חד-כיווניות, דהיינו שבקיום תנאיהן קמה חזקה  
21 שהנישום הוא 'תושב ישראל', ואולם באי-קיום התנאים לא קמה חזקה הפוכה כי  
22 הנישום הוא בהכרח 'תושב חוץ'". כלומר, המערער אינו מוחזק כ"תושב חוץ"  
23 באותם שנים ולכן עדיין מוטל עליו הנטל, גם אם מדובר בנטל מופחת, להוכיח כי  
24 לא היה תושב ישראל. כפי שיפורט להלן, המערער לא עמד אף בנטל זה.
- 25 41. הן לגבי שנת 2004 והן לגבי השנים 2005 – 2008, עולה מחומר הראיות שנפרס בפני,  
26 כי מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של המערער נותר בישראל,  
27 הן מבחינה אובייקטיבית והן מבחינה סובייקטיבית.
- 28 42. בכל הנוגע לפן האובייקטיבי, שנושא עמו את המשקל המכריע בקביעת התושבות,  
29 עולה מחומר הראיות, כי מרכז חייו של המערער נותר בישראל בשנים הרלוונטיות.  
30 כך, המערער המשיך להחזיק רכב בישראל (עמ' 67 – 68 לפרוטוקול); המשיך לשלם  
31 דמי ביטוח לאומי ולקבל קצבאות כתושב ישראל (נספח 15 לתצהיר המשיב);  
32 המשיך את חברותו בקופת חולים בישראל וצרף בה שירותים רפואיים (נספח 15



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 לתצהיר המשיב) והמשיך להפקיד כספים בקופות גמל (עמ' 76 לפרוטוקול). המערער  
2 הקפיד לחזור לישראל לחגים ולחופשות (עמ' 75 ו-92 לפרוטוקול) וכאשר הגיע  
3 לישראל המשיך להתגורר בביתו הקבוע ביחד עם משפחתו (עמ' 74 ו-86 לפרוטוקול,  
4 וראו לעניין האינדיקציות הנ"ל עניין פלוני, בפס' 21). המערער לא העביר מישראל  
5 לרוסיה מיטלטלין אישיים וכאשר שב לישראל לא הביא עמו מכולה לחפציו (נספח  
6 15 לתצהיר המשיב).  
7 נוסף על כך, בהתאם לרישומי הכניסות והיציאות של המערער (נספחים 12 – 13  
8 לתצהיר המשיב), גם בשנים 2005 – 2008 בהן לא התקיימה לגביו חזקת הימים,  
9 הוא נהג להגיע תדיר לישראל, כמעט בכל חודשי השנה, כאשר ממוצע כניסותיו  
10 לישראל באותן שנים עמד על לא פחות מ- 9.5 כניסות לשנה – נתון המלמד על זיקה  
11 הדוקה לישראל.  
12 מן העבר השני, המערער העיד כי ביקוטיה שברוסיה לא היה לו בית קבע, וכי "כל  
13 כמה חודשים הייתי מחליף בית" (עמ' 69, ש' 22 לפרוטוקול). כלומר, גם אם  
14 המערער שהה ימים רבים ברוסיה, לא היה לו שם "בית קבע" אלא מגורים זמניים  
15 ומתחלפים, וזאת בשונה מבית הקבע שלו בישראל.  
16 אבהיר, גם אם הייתי מקבלת את גרסת המערער, כי התגורר ביקוטיה שברוסיה  
17 וניהל שם מערכת יחסים זוגית עם גב' שרסנויבה, לא היה בכך לשנות ממסקנתי,  
18 כאמור בעניין פלוני, בפס' 21:  
19 "אמת נכון הדבר כי המערער הוא נישום 'מיוחד' במובן זה שייתכן והיו  
20 בבעלותו מספר בתים נוספים ברחבי העולם אשר אופיים יכול לקיים בו-  
21 זמנית את הקריטריון הנ"ל; ברם החשוב לענייננו, לעניות דעתי, הוא  
22 שביתו בישראל הוא בגדר בית קבע עבורו, וזאת בניגוד לטיעוניו בנדון".  
23 ב-ע"מ (מחוזי ת"א) 41182-01-19 לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5 (24.3.2021)  
24 (להלן: "עניין לדרמן"), הגיע בית המשפט (כב' השופט ה' קירש) למסקנה כי לנישום  
25 היו מספר בתי קבע, ולפיכך במקרה שכזה "מדד זה, כשלעצמו, אינו מסייע להכרעת  
26 שאלת מועד חידוש התושבות בישראל" (שם, פס' 84). בהתאם, בית המשפט ביסס  
27 הכרעתו לעניין מקום תושבות הנישום על אינדיקציות אחרות, השונות מענייננו.  
28 אבקש להדגיש שוב, כי גם אם המערער היה מוכיח כי היה לו מרכז חיים ברוסיה  
29 בשנים 2004-2008, לא היה בכך לשלול מינה וביה קיומו של מרכז חיים מקביל  
30 בישראל באותן שנים. ודוקו, על מנת ליהנות ממעמד מוטב של "תושב חוזר ותיק"  
31 (ובענייננו אף ביתר שאת, שכן המערער מבקש להיבנות מהוראת שעה המזכה במעמד  
32 המוטב של תושב חוזר ותיק לאחר שהות של חמש שנים בלבד בחו"ל), היה על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער להוכיח, לא רק קיומו של מרכז חיים ברוסיה אלא גם העדרו של מרכז  
2 חיים בישראל. ברם, מחומר הראיות עולה כי המערער לא ניתק את מכלול קשריו  
3 בישראל וכי הכף נוטה לכיוון קיומו של מרכז חיים בישראל בשנים האמורות או,  
4 למצער, לא ניתן לומר כי המערער הוכיח כי לא היה לו מרכז חיים בישראל.
- 5 .43 עוד יצוין, כי למערער דרכון ישראלי בלבד; למערער אין תעודת תושב ברוסיה ואין  
6 לו אישור תושבות לצרכי מס בשום מדינה, מלבד מישראל (עמ' 53 לפרוטוקול, וראו  
7 עניין פלוני, פס' 21).
- 8 המערער לא הציג כל ראיה המוכיחה כי הוא נחשב תושב רוסיה באותן השנים. כך  
9 ציין המערער בחקירתו:
- 10 "ש: ... יש לך מסמך ממוסד כלשהו בארץ, אליו דיווחת, או בחו"ל, גם מוסד  
11 ברוסיה, אליו דיווח בזמן אמת שאתה תושב חו"ל? תושב רוסיה? לצרכי מס?  
12 ת: אני עניתי לך שהמסמך היחידי, בהכחה, זה המסמך, כמה זמן לא הייתי  
13 במדינה. זה הכל" (עמ' 67, ש' 9 – 13 לפרוטוקול).
- 14 העובדה שהמערער לא הגיש דו"ח ולא שילם מס באף מדינה זולת ישראל, מהווה  
15 אף היא אינדיקציה המחלישה את טענתו כי קיים מרכז חיים מחוץ לישראל.  
16 אכן, אין מחלוקת על ימי השהייה של המערער מחוץ לישראל בתקופה האמורה,  
17 אולם בנתון זה לבדו אין כדי לבסס בהכרח קיומו של מרכז חיים מחוץ לישראל  
18 והעדרו של מרכז חיים בישראל (וראו עניין לדרמן, בפס' 53).
- 19 .44 לענין מקום מגורי המשפחה, אין מחלוקת כי מקום מגוריה של משפחת המערער  
20 נותר בישראל, וכפי שיפורט להלן, המערער המשיך להיות חלק אינטגרלי ומשמעותי  
21 מהתא המשפחתי שלו בישראל.
- 22 .45 מקום עסקיו הקבוע של המערער ומקום האינטרסים הכלכליים שלו נותרו בישראל.  
23 כך, המשרד והמלטשה שבבעלותו נמצאים בישראל, ולפי עדותו לא היו לו משרדים  
24 אחרים ברוסיה (עמ' 54 לפרוטוקול); את הכסף שקיבל ממכירת היהלומים נהג  
25 לשלוח לחשבון הבנק שלו בישראל (עמ' 55 לפרוטוקול); בכל ההסכמים העסקיים  
26 שערך מסר את כתובתו בישראל (עמ' 69 לפרוטוקול); דברי דואר היו נשלחים עבורו  
27 לישראל והוא היה אוסף אותם בביקוריו בארץ (עמ' 69 לפרוטוקול); המערער שמר  
28 על חברותו בבורסה ליהלומים והעסיק עובדים ישראלים (נספח 19 לתצהיר  
29 המשיב).
- 30 גם מעדויות שני בניו של המערער עולה, כי עסקיו המשיכו להתנהל מישראל בשנים  
31 2008-2004. למשל, בנו של המערער, מאיר-חי, העיד כי, אביו היה זה שערך את  
32 ההסכמים עם הלקוחות הישראלים (עמ' 85 לפרוטוקול) וכי שניהם עסקו בליטוש



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היהלומים בישראל (עמ' 83 – 85 לפרוטוקול). מעדות הבן, אברהם, עולה כי עסקאות  
2 עם לקוחות ישראלים בסכומים גבוהים נעשו על ידי אביו (עמ' 90 לפרוטוקול).  
3 זאת ועוד, מנייר עבודה שהציג המערער למשיב ביחס ללקוחותיו, עולה כי בשנים  
4 2003 – 2008 עיקר הכנסותיו נבעו ממכירות ללקוחות ישראלים (נספח 17 לתצהיר  
5 המשיב).
- 6 46. בהקשר זה ראוי להדגיש, כי חשבון הבנק של המערער המשיך להתנהל בישראל (עמ'  
7 72 לפרוטוקול, וראו עניין פלוני, פס' 21). המערער העיד, כי בסמוך למועדי נסיעותיו  
8 לרוסיה, הוא נהג למשוך מחשבון הבנק שלו בישראל שטרי כסף בסכומים גבוהים  
9 של עשרות אלפי דולרים, על מנת לשלם ברוסיה לספק הרוסי (ראו על כך בהמשך)  
10 (עמ' 11 – 14 לפרוטוקול). לטעמי, יש בכך ללמד כי בסיס האם לפעילותו הכלכלית  
11 של המערער נותר בישראל, על אף שהותו הארוכה מחוצה לה. לו מרכז חייו של  
12 המערער היה ברוסיה, סביר להניח שהיה פותח שם חשבון בנק ומושך משם את  
13 המזומנים לצורכי פעילותו העסקית ולא היה נזקק לשמר את חשבון הבנק שלו  
14 בישראל, תוך שהוא מסתכן בהעברת שטרי כסף בסכומים גדולים בטיסות לרוסיה.
- 15 47. עוד יצוין, כי המערער המשיך את פעילותו בארגונים בישראל. במהלך השנים 2006  
16 – 2008 תרם המערער בישראל סכומים גבוהים של עשרות אלפי שקלים (נספח 14  
17 לתצהיר המשיב).
- 18 48. גם מבחינת הפן הסובייקטיבי, הגם שאינו נושא עמו משקל מכריע בבחינת מקום  
19 תושבותו של אדם, אין כדי לשנות מן המסקנה אליה הגעתי. מחומר הראיות עולה,  
20 כי בזמן אמת המערער לא סבר, אף לא לרגע, כי הוא לא תושב ישראל אלא המשיך  
21 לראות עצמו ככזה, לכל דבר ועניין.
- 22 כך, המערער הגיש בזמן אמת דו"חות מס בישראל (לשנים 2003-2008) בהם הצהיר  
23 כי הוא תושב ישראל. יובהר כי המערער לא הגיש דו"ח מס בשום מדינה אחרת (עמ'  
24 53 לפרוטוקול).
- 25 גם אם לטענת המערער, הגשת דו"חות המס בישראל נעוצה ביעוץ מקצועי לקוי,  
26 עדיין ניתן ללמוד מכך, שמבחינה סובייקטיבית, הוא המשיך לראות את עצמו  
27 כתושב ישראל, אחרת מדוע שיגיש דו"חות מס בישראל ויצהיר כי הוא תושב  
28 ישראל? הדעת איננה נותנת כי מי שעוזב את המדינה ימשיך לשלם לה מס  
29 בהתנדבות. האם המערער היה מקבל את עצת יועצו המקצועי להגיש דו"ח מס  
30 במדינה אחרת תוך הצהרה כי הוא תושב שלה? יש להניח כי התשובה לכך היא  
31 שלילית, ובכל מקרה המערער היה טורח לברר היטב את פשר הייעוץ קודם להגשת  
32 הדו"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 חיזוק לכך ניתן למצוא בעדותו של המערער:  
2 "ש: אבל לפני שפקיד השומה פנה אליך, לא ידעת שאתה תושב חוץ?  
3 ת: אני לא ידעתי, זה לא עניין אותי. את לא מבינה? אבל אני לא הייתי פה במדינה,  
4 לפי החוק, אני אמור להיות" (עמ' 66, ש' 25 – 27 לפרוטוקול).  
5 רק בדיעבד, ולאחר הוצאת השומה, העלה המערער את הטענה כי הוא אינו תושב  
6 ישראל. בכל הכבוד, בנסיבות אלו, לא ניתן לקבל את טענתו.  
7 גם העובדה שהמערער החליט לחזור לישראל לבד בשנת 2009, כאשר בת זוגו, גב'  
8 שרסנוביה, לא עלתה עמו לישראל באותו הזמן, מלמדת כי הוא ראה בישראל את  
9 מרכז חייו, אחרת, קשה להבין מדוע חזר לישראל בלעדיה (בת הזוג העידה כי בשנת  
10 2009 שהתה בישראל לכל היותר שלושה חודשים, עמ' 142 לפרוטוקול).  
11 המערער מנסה ללמוד לעניינו ממקרים אחרים המובאים בפסיקה. ברם, אין הנדון  
12 דומה לראיה.  
13 כך, בעניין ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.2005) הנישום עזב ביחד עם  
14 כל משפחתו את ישראל, דבר שהיווה אינדיקציה משמעותית לניתוק תושבותו (וראו  
15 עניין לדרמן, פס' 47 לעניין מקום מגורי המשפחה). בעניין ספיר, עמד בית המשפט  
16 העליון על "המשמעות הרבה" שיש לייחס למקום מגורי המשפחה "משום שבדרך  
17 כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחייה משפחתו"  
18 (שם, פס' 7).  
19 בניגוד מובהק לנסיבות המקרה דנן, בעניין ספיר הנישום עזב את ישראל בידיעת  
20 ובהסכמת משפחתו שבחרו "לחיות אחרת" ובנפרד (שם, פס' 7). בעניינו לעומת  
21 זאת, המערער ניהל "חיים כפולים" (עמ' 75, ש' 7 לפרוטוקול), ולבני משפחתו  
22 בישראל לא הייתה כל ידיעה על חייו שמתנהלים ברוסיה (עמ' 86 ו-92 לפרוטוקול).  
23 מנקודת מבטם של בני משפחת המערער, כפי שטופחה על ידו, הוא טס לחו"ל לרגל  
24 עסקיו, אולם עדיין נותר חלק אינטגרלי מהמשפחה – הוא תמיד חזר לישראל בחגים  
25 ובחופשות (עמ' 75 ו-92 לפרוטוקול), הוא המשיך להתגורר בביתו ביחד עם כל  
26 משפחתו בעת שהותו בישראל (עמ' 86 לפרוטוקול), נהג לצאת עם משפחתו לחופשות  
27 בחו"ל ולמעשה המשיך לנהל את חייו באותו אופן, למעט נסיעותיו התכופות לחו"ל.  
28 ראו בהקשר זה את עדותו של בן המערער, מאיר חי בבחונב:  
29 "ש: כן, אבל אתה זוכר שתמיד הוא ישן בבית, בחדר.  
30 ת: תמיד היה לי בבית. אף פעם לא ראיתי אותו, שהוא יחסר לי. ואם הוא היה  
31 מחסיר, אז אני יודע שהוא בעבודה. מעבר לזה, אין לי משהו אחר" (עמ' 86, ש' 18  
32 – 20 לפרוטוקול).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 מאיר חי בבחנוב העיד, כי שהה במחיצת אביו תקופה של שלושה חודשים ברוסיה  
2 (עמ' 84 לפרוטוקול), אולם מעדותו לא עלה כי הכיר את גב' שרסנויבה או כי היה  
3 מודע לכך שאביו העתיק לשם את מרכז חייו. מכאן, שבני משפחתו של המערער ראו  
4 את מרכז חייו כנותר בישראל.  
5 ולראיה, עם חזרתו של המערער לישראל, ביחד עם בת זוגו גב' שרסנויבה, הוא מיד  
6 סולק מביתו. מכאן, שתפיסת התא המשפחתי, גם מנקודת מבטו של המערער,  
7 הייתה כי הוא נותר לגור בישראל ביחד עם משפחתו, על אף נסיעותיו התכופות  
8 לחו"ל. לא בכדי, המערער השיב בחקירתו כי באותה התקופה גב' בבחנוב הייתה  
9 אשתו לכל דבר ועניין – "היא עדיין אשתי, עדיין אשתי, זה שניהלתי חיים אחרים,  
10 זה עדיין לא אומר כלום" (עמ' 73, ש' 13 – 14 לפרוטוקול).  
11 פים לכאן הדברים שנאמרו בעניין פלוני, בפס' 21:

12 "בחירתו של המערער שלא להתגרש מרעייתו הישראלית ולהיות נשוי  
13 לה בישראל, מהווה אף היא אינדיקציה למרכז חייו. המערער טוען אמנם  
14 כי נישואים אלו היו 'פיקטיביים' ו'פורמאליים בלבד', אך גם אם אקבל  
15 טענה זו, איני משוכנע כי יש בכך כדי לסייע לו... אף אם נאמץ את הנרטיב  
16 של המערער, לפיו הוא נותר בן בית בביתו שבישראל חרף המשבר הזוגי  
17 שהוא ורעייתו הישראלית חוו, וכל זאת תוך הותרת סטאטוס הנישואין  
18 בתוקף, ספק אם גרסה זו 'מרחיקה' את מרכז חייו מישראל. למעשה, ניתן  
19 לפרש נרטיב זה דווקא באופן הפוך, המעיד על זיקה עמוקה של המערער  
20 לקהילה בישראל ולילדיו... ניתן לתמוה מדוע אדם הטוען כי אין לו קשר  
21 עמוק לקהילה בישראל, ומרכז החיים שלו כה רחוק ממנה, מרגיש כה  
22 מחויב למנהגיה ולכבוד משפחתו בתוכה (ודוק, גם כבודו שלו). מכל מקום,  
23 לדידי אין מקום להתערב בקביעות בית המשפט המחוזי מהן עולה כי  
24 המערער ראה בעצמו ובמשפחתו חלק אינטגרלי מהקהילה בישראל, והיא  
25 הנותנת - אף אם יותר במישור הסובייקטיבי - כי הייתה לו זיקה קהילתית  
26 ישירה וחזקה לישראל".

27 לסיכום עניין תושבות המערער, ביחס לטענתו כי היה לתושב חוזר ותיק הפטור ממס  
28 בגין הכנסותיו בשנות המס הנדונות – מסקנתי היא כי המערער לא הוכיח כי היה לו  
29 מרכז חיים ברוסיה, ולא הוכיח כי לא היה לו מרכז חיים בישראל, נתון קריטי  
30 שבלעדיו לא ניתן לבסס מעמד של תושב חוזר ותיק. כזכור, אף אם היה למערער  
31 מרכז חיים ברוסיה, הרי כל עוד נותר לו מרכז חיים מקביל בישראל, מסקנה  
32 המתישבת עם חומר הראיות, וכל עוד לא נותק החוט המקשר בינו ובין ישראל, לא





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 ניתן בשום אופן לראות בו תושב חוזר ותיק (ראו, הגדרת "תושב חוזר ותיק": "יחיד  
2 ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך...").  
3 בסיכומו של דבר, לא עלה בידי המערער לסתור את החזקה המספרית ביחס לשנת  
4 2004 ולא עלה בידו לסתור את האינדיקציות המלמדות על קיומו של מרכז חיים  
5 בישראל בשנים 2005-2008. מכאן המסקנה, כי המערער נותר תושב ישראל בשנים  
6 2004 – 2008 וממילא לא ניתן לראות בו תושב חוזר ותיק הזכאי להטבות מס כלשהן  
7 בשנות המס 2013-2014.  
8 משלא ניתן להכיר במערער כתושב חוזר ותיק, מתייתר לכאורה הצורך לבחון את  
9 מקום הפקת הכנסותיו ממחילת חוב. שכן, אף אם הכנסות אלו הופקו מחוץ  
10 לישראל, לא יהיה בכך לסייע לו בקבלת הפטור ממס בגינן. עם זאת, למען שלמות  
11 התמונה ולמען הפיס דעתו של המערער, כי מכל אחד מהטעמים אינו זכאי לפטור  
12 המיוחד, אציין כי לא מצאתי כי מקום הפקת ההכנסה ממחילת חוב היה בישראל.  
13 הנה כי כן, גם מטעם זה אין מקום לפטור ממס את הכנסותיו של המערער. אפנה  
14 כעת לדיון קצר בשאלת מקום הפקת ההכנסה ממחילת חוב.

15 היכן היה מקום הפקת ההכנסה ממחילת חוב?

16 רקע וטענות הצדדים

17 51. סעיף 14(א) לפקודה קובע, בין היתר, כי תושב חוזר ותיק יהיה פטור ממס רק על  
18 הכנסותיו "שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל".  
19 לפיכך, על מנת שההכנסות ממחילות החוב ייחסו תחת הפטור, על המערער להוכיח  
20 כי הן הופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל.  
21 52. המערער טוען כי ההכנסות ממחילות החוב הופקו מחוץ לישראל, ובייחוד זאת  
22 הנוגעת למחילת החוב לספק הרוסי (כהגדרתו להלן). המערער מתייחס למקום  
23 הפקת ההכנסה כאל המקום שבו נעשו הפעולות של ייצור ושיווק היהלומים.  
24 לטענתו, יש לבחון את הפרמטרים הבאים: מקום איתור ורכישת הסחורה, מקום  
25 ליטוש הסחורה, מקום יצוא הסחורה, האם הסחורה יובאה לישראל ומיקום  
26 הלקוחות. כל אלה מעידים לשיטתו כי הכנסתו הופקה מחוץ לישראל, שכן רובם  
27 המוחלט של המבחנים מתקיים מחוץ לישראל: עסקינן ברכישת סחורה בבורסה  
28 בבלגיה מספק רוסי בתיווכו של תושב זר בלגי.  
29 לחלופין נטען, בכל הנוגע ליתרת ההכנסה הנטענת ממחילת חוב שאינה קשורה  
30 לספק הרוסי, כי יש להתייחס להפקת ההכנסה כאל "פעילות מעורבת" ולפעול לפי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 האמור ב"חוזר מס הכנסה מס' 1/2011 – הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים  
2 חוזרים בעקבות תיקון מספר 168 לפקודה – חלק א'" (להלן: "חוזר 2011"). דהיינו,  
3 יש ליחס כ-90% מההכנסות כהכנסות שהופקו בחו"ל וכ-10% מההכנסות  
4 כהכנסות שהופקו בישראל, בהתאם לימי שהייתו של המערער בחו"ל באותה  
5 תקופה.  
6 53. מנגד טוען המשיב, כי בשנות המס שבערעור הפעיל המערער את עסקו בישראל וכי  
7 הפיק הכנסות בישראל באמצעות לקוחות ישראלים, ספקים ישראלים ועובדים  
8 ישראלים. המערער לא הוכיח שמקור החובות שנמחלו הוא בשנים בהן היה תושב  
9 חוץ ובפעילות עסקית שלו בחו"ל. בנסיבות בהן ההכנסה ממחילת החוב מקורה  
10 בחוב שנובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת של המערער בישראל  
11 וכן מסכומים שקיבל המערער לצורך ייצור הכנסתו מעסק בישראל, יש לראות בה  
12 כהכנסה שהופקה בישראל.

### 13 דיון והכרעה

14 54. כעקרון, סעיף 4א לפקודה הוא הסעיף הקובע את "מקום הפקת ההכנסה" בקשר  
15 לכל הכנסה. עם זאת, לצד הוראות ברורות ומפורטות ביחס לסוגי הכנסות שונים,  
16 סעיף זה שותק ביחס למקום הפקת ההכנסה ממחילת חוב ודרכי קביעתו. באין  
17 הוראה מפורשת, עולה השאלה כיצד ייקבע מקום הפקת ההכנסה ממחילת חוב –  
18 האם יש לבחון בהקשר זה היכן מתקיימת פעילותו העסקית הכללית של הנישום?  
19 או שמא יש לבחון את מקום ביצוע העסקה הספציפית בגינה נמחל החוב? או אולי  
20 מקום הפקת ההכנסה ייקבע על פי מקום מושבו של הנושה - "המשלם"?  
21 55. מבלי לקבוע מסמרות בעניין, שהרי לפי מסקנתי לעיל המערער לא היה תושב חוזר  
22 ותיק בשנים הנדונות ולכן דיון זה הוא למעלה מן הצורך, אני סבורה כי בנסיבות  
23 בהן ההכנסה ממחילת החוב מקורה בחוב שנובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור  
24 הכנסתו החייבת של הנישום (סעיף 3(ב)(1) לפקודה) – יש לראות בה בכל מקרה  
25 כהכנסה שהופקה בישראל.  
26 56. המלומד פרופ' אהרן נמדר **מס הכנסה [יסודות ועיקרים]** 239 – 240 (מהד' רביעית,  
27 2013), עמד בספרו על ההיגיון העומד בבסיס סעיף 3(ב)(1) לפקודה:  
28 "לפי שיטת החשבונאות המסחרית, הוצאה נרשמת בספרי העסק בעת  
29 התגבשותה מבחינה משפטית ולא בעת נשיאת ההוצאה בפועל על ידי  
30 הנישום. כתוצאה מכך אם מאוחר יותר מתברר שהנישום לא יצטרך לשאת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 בהוצאה, יש לתקן את ספרי הנישום ולרשום פעולה נוספת של הכנסה כדי  
2 לקזז את ההוצאה שבוטלה. סעיף 3(ב)(1) לפקודה דן בסיטואציה דומה  
3 שבו המלווה מוחל ללווה על החוב שנוצר כתוצאה מההלוואה, לאחר  
4 שהלווה רשם את כספי ההלוואה כהוצאה בספרי העסק. הסעיף מורה,  
5 לכן, כי מחילת החוב שהנישום רשם אותה כהוצאה דינה יהיה כדין הכנסה  
6 בעת ארוע המחילה.

7 ...  
8 הוראת הסעיף מוגבלת בתחולתה לנישום המנהל ספריו בשיטת  
9 החשבונאות על בסיס מסחרי, אך היא לא תחול לגבי נישום המנהל ספריו  
10 בשיטת המזומנים היות ובשיטה זו נרשמת ההוצאה רק בעת נשיאתה  
11 בפועל על ידי הנישום ולא במועד מוקדם יותר למחילת ההלוואה. האמור  
12 לעיל חל, כמובן, במחילת חוב עיסקי אך לא במחילת חוב שנוצר במישור  
13 החיים הפרטיים. כאשר ההלוואה הינה פרטית הכספיים לא יירשמו  
14 כהוצאה בעסק ואין, לכן, לרשום את מחילת החוב כהכנסה. הסוגיה של  
15 מחילת חובות יש לה קשר ישיר עם סוגיית חדלות הפרעון בכלל ועם סוגיית  
16 החובות האבודים בפרט. כאמור לעיל, חוב רע או חוב אבוד עשוי לשמש  
17 הוצאה לנישום המנהל את פנקסיו לפי שיטת החשבונאות המסחרית  
18 כאשר מתברר לו כי חובו אינו בר גבייה. רישום הוצאה במקרה כזה בא  
19 לפצות אותו על רישום ה'הכנסה' שנרשמה לפני כן למרות שהנישום לא  
20 קיבל את ההכנסה בפועל. ניכוי חוב אבוד כהוצאה כאמור גורם לכך שחייב  
21 המנהל את פנקסיו לפי השיטה המסחרית ואשר רשם את החוב כהוצאה  
22 יצטרך לתקן את הרישום ולרשום 'הכנסה', בפנקסיו בגין מחילת החוב.  
23 במקרה כזה המלווה והלווה משמשים כשני צדדים של אותו מטבע וכל  
24 רישום הוצאה אצל האחד יגרום להכנסה אצל השני."

25 57. בהתאם, במקרה בו נרשם החוב כהוצאה והנישום ניכה אותו מהכנסתו החייבת  
26 בישראל, אך מן ההיגיון הוא שאם אותו חוב שנוכה כהוצאה נמחל, יש מקום לרשום  
27 את המחילה כהכנסה בישראל, שתאזן את אותה הוצאה. במילים אחרות, כשם  
28 שההוצאה הוכרה בישראל ושימשה לצורך הפחתת ההכנסה החייבת, כך גם ראוי כי  
29 ההכנסה בגין "ביטול ההוצאה", או מחילת החוב, תוכר בישראל ובכך תאזן את  
30 ההוצאה שהוכרה. כל תוצאה אחרת תביא לרווח ולהתעשרות לא הוגנת של הנישום.  
31 פנים לעניינינו דבריו של המלומד אמנון רפאל, **מס הכנסה** כרך א', 280 (מהדורה  
32 רביעית, 2009):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 "עניינו של סעיף 3(ב)(1) הוא בנישום, המנהל את ספריו על בסיס השיטה  
2 המסחרית, כלומר נישום הרושם את הכנסותיו והוצאותיו עם גמילתן ולא  
3 דווקא במועד קבלתן או תשלומן. כאשר לנישום כזה נמחל חוב בגין הוצאה  
4 שנרשמה כבר בספריו ושהובאה בחשבון בעת חישוב הכנסתו החייבת,  
5 משמעות המחילה היא, כי לא היה מקום מלכתחילה להתיר את ניכוי  
6 ההוצאה. לפיכך, קובעת הפקודה בהוראה מיוחדת זו, כי נישום כזה יוסיף  
7 את סכום ההוצאה להכנסתו וכך 'יאזן' את ניכוייה בתקופת השומה  
8 הקודמת".

9 כן ראו מאמרם של ליאור נוימן ואופיר קפלן "מה בין 'חוב אבוד', 'חוב תלוי'  
10 וימחילת חוב?" מיסים יט/2 א-25 (אפריל 2005), בעמ' 28:

11 "הוראת סעיף 3(ב)(1) לפקודה משקפת עיקרון מיסוי כללי, לפיו אין  
12 לתבוע בניכוי הוצאה שלא הוצאה בסופו-של-יום בפועל על-ידי הנישום,  
13 וכי אם ההוצאה כבר נתבעה, הרי שיש להשיב את המצב לקדמותו. מכאן,  
14 שמטרת ההוראה הינה רק לקבוע באיזה אופן יושב המצב לקדמותו וככל  
15 הנראה, ניתן היה להגיע לאותה תוצאה גם בהעדר הוראת-חוק זו (לכאורה,  
16 ניתן היה לעשות זאת ע"י שימוש בהוראת סעיף 17 לפקודה ובפרשנותה  
17 בלבד)".

18 58. המשיב טוען ביחס להכנסה ממחילת חוב בכרטיס לקוחות חו"ל, כי מדובר בהכנסה  
19 ממחילת חוב שמקורה בחוב שנובע מסכומים שקיבל הנישום לצורך ייצור הכנסתו  
20 מעסק. המשיב לא טוען כי נרשמה הוצאה בגין אותו חוב, ולפיכך, כעקרון, היה  
21 מקום לבחון היכן הופקה אותה הכנסה. עם זאת, בנסיבות ענייננו, המערער לא  
22 השכיל להוכיח שאותם סכומים ניתנו דווקא בהקשר לפעילותו בחו"ל ובאיזה  
23 הקשר, ולא פורטה הפעילות המעורבת ביחס לחוב הספציפי שנמחל. כך, מלבד החוב  
24 לספק הרוסי, המערער לא פירט למי הוא חייב, מנין הגיעו הכספים ולאיזה צורך.  
25 כמו כן, בהתאם לחוזר 2011, על הנישום לציין במדויק את מספר ימי העסקים בהם  
26 שהה מחוץ לישראל, ביחס לכלל ימי העסקים בשנה, וכן לדווח כי חלוקת ההכנסה  
27 המעורבת ותוצאותיה בוצעו בהתאם לאמור בחוזר. עליו גם להגיש את פירוט  
28 החישוב, אם יידרש לכך (שם, עמ' 15 – 16). מלבד העלאת טענה כללית, המערער לא  
29 חישב באופן מדויק את מספר ימי העסקים בהם שהה מחוץ לישראל, ביחס לכלל  
30 מספר ימי העסקים, והוא לא דיווח על חלוקת ההכנסות. לפיכך, לא ניתן לקבל  
31 בנסיבות עניינו את טענותיו בדבר מקום הפקת ההכנסה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בהקשר זה יוער, כי בעוד שהמשיב טען כי החוב בכרטיס ספקי חו"ל שימש לצורך  
2 הוצאה, תוך שהוא מפנה למקור הכנסה ממחילת חוב לפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה, בכל  
3 הנוגע לחוב בכרטיס לקוחות חו"ל הוא רק טען כי מדובר בכספים ששימשו לצורך  
4 ייצור הכנסה מעסק, תוך הפניה כללית לסעיף 3(ב) לפקודה. לא ברור הפיצול בין  
5 השניים ואם אכן החוב בכרטיס לקוחות לא נוכח כהוצאה, לא ברור מדוע המשיב  
6 החליט לסווג את המחילה בגינו כהכנסה מבלי לפרט את התקיימות יסודות סעיף  
7 3(ב)(3)(א) לפקודה ומבלי להסביר כיצד אותם סכומים שהגיעו שימשו לצורך ייצור  
8 הכנסה. עם זאת, משלא נטען בפניי מאומה בעניין זה ומשהמערער קיבל את גישת  
9 המשיב כמות שהיא, מבלי לחלוק על עצם זקיפת מחילת החוב כהכנסה מתוקף סעיף  
10 3(ב)(3)(א) לפקודה, אין לי אלא לקבל את עמדת המשיב, על אף חוסר בהירותה.  
11 60. נותר אם כן לברר את טענתו המקדמית השנייה של המערער הנוגעת להתיישנות  
12 השומה.

### 13 האם שומת המשיב ביחס להכנסה ממחילת חוב התיישנה?

#### 14 רקע עובדתי

- 15 61. ענייננו בהכנסות ממחילת חוב שייחס המשיב למערער מתוך ניתוח של כרטיס ספקי  
16 חו"ל וכרטיס לקוחות חו"ל.  
17 62. אזכיר, כי מניתוח שערך המשיב לכרטיס ספקי חו"ל שבספרי המערער לשנים 2009  
18 – 2015, הוא מצא בשנת 2013 יתרת חוב בסך של 100,800 דולר, אשר נוצרה לפי  
19 הכרטיס החל משנת 2011. בהתאם לרשום בכרטיס, יתרת החוב לספקי חו"ל נפרעה  
20 במלואה ביום 1.1.2014. המשיב ייחס את מחילת החוב לשנת 2013.  
21 63. נוסף על כך, מניתוח שערך המשיב לכרטיס לקוחות חו"ל שבספרי המערער לשנים  
22 2009 – 2015, נמצאה נכון ליום 28.4.2011 יתרת לקוחות חו"ל בזכות בסך של  
23 634,726 דולר. כעולה מכרטיס לקוחות חו"ל, מקור יתרת החוב ללקוחות חו"ל הוא  
24 לכל המאוחר בשנת 2009. בהתאם לכרטיס לקוחות חו"ל, סך של 191,376 דולר  
25 מתוך יתרת החוב ללקוחות חו"ל נפרע ביום 1.1.2014, ונותרה נכון לאותו יום יתרת  
26 חוב בסכום של 443,350 דולר. המשיב ייחס את מחילת החוב לשנת 2013 וקיבל את  
27 טענות המערער ביחס לפירעון החוב אך ורק ביחס לסכום של 43,400 דולר, ששולם  
28 למר יעקב קמחי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

### 1 טענות המערער

- 2 64. המערער טוען, כי השומות בגין ההכנסות המיוחסות לו ממחילות החוב לספקי חו"ל  
3 וללקוחות חו"ל, התיישנו. לדבריו, בפסיקה נקבע שאם ניתנה הטבה כלשהי לנישום,  
4 יש לזקוף את ההטבה כהכנסה במועד התהוותה של אותה הטבה. בהתאם, אין חולק  
5 כי מועד היווצרותה של יתרת החוב לספקי חו"ל הוא בשנת 2011 ומועד היווצרותה  
6 של יתרת החוב ללקוחות חו"ל הוא בשנת 2009. הסיבה היחידה למועד בו נקבעה  
7 המחילה על ידי המשיב היא ניסיון המשיב להימנע מהתיישנות השומה.  
8 65. לחלופין טוען המערער, כי אם לא תתקבל טענת ההתיישנות בכללותה, יש לייחס  
9 את חלק היתרות הפתוחות, כפי שמופיע בכרטסות של המערער, גם לשנים סגורות,  
10 וזאת בהיקש לעניין יחוס הפרשי הון בלתי מוסברים גם לשנים סגורות.  
11 66. בסיכומי התשובה טען המערער כי המשיב שגה בניתוח העניין וחזר על טיעונו כי  
12 מועד קבלת ההטבה הוא בעת רישום ההוצאות בספרים בגין רכישות מספקים,  
13 שלפי המשיב לא שולמו מעולם, ולא במועד בו בחר המשיב לקבוע, ללא אסמכתאות  
14 וראיות, כי החוב נמחל.

### 15 טענות המשיב

- 16 67. המשיב טוען, כי במקרה שבפנינו, ההוצאות שנתבעו והמקדמות שהתקבלו בעסקו  
17 של המערער יצרו חוב לספקים וללקוחות, והקביעה לפיה החוב נמחל נעשית  
18 בהגדרה במועד מאוחר יותר ממועד יצירת החוב. אירוע המס התרחש במועד  
19 המחילה, בשנת המס שבה נמחל החוב, היא השנה הפתוחה. השומות מושא הערעור  
20 אינן עוסקות באי-התרת הוצאות שנתבעו בעסקו של הנישום, אלא בהכנסה  
21 ממחילת חוב שצמחה למערער בשנת מס שלא התיישנה. מיסוי מחילת חוב נעשה  
22 לאחר חלוף הזמן ממועד יצירת החוב, לאחר שמסתבר מהתנהגות הצדדים כי החוב  
23 לא נפרע ויש לראות בו כנמחל.  
24 68. קבלת טענת המערער, לפיה בכל מיסוי של הכנסה ממחילת חוב יידרש המשיב  
25 לבדוק את ההתיישנות ביחס למועד יצירת החוב, חוטאת להיגיון של מיסוי הכנסה  
26 ממחילת חוב, שנועד למסות את ההכנסה במועד המחילה. המשיב קבע הכנסה  
27 ממחילת חוב רק לגבי הסכום שמופיע בכרטיס לקוחות בשנה הפתוחה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

### דיון והכרעה

1

2 69. אקדים ואומר, כי לא מצאתי לקבל את טענת ההתיישנות של המערער.

3 כפי שציין המערער, יש לזקוף את ההטבה כהכנסה במועד התהוותה של אותה

4 הטבה, ובענייננו, המועד בו התגבשה מחילת החוב הנטענת.

5 בהנחה כי מדובר בחוב אמיתי וממשי, ולא נטען בפניי אחרת, מחילת החוב הנטענת

6 לא התגבשה ולא הייתה יכולה להתגבש במועד היווצרות החוב, אלא רק במועד

7 מאוחר יותר, המועד בו נעשה הוויתור בפועל על החוב.

8 70. ברגיל, בעת היווצרות חוב, עדיין לא מתגבשת הכנסה אצל החייב. באותה עת מדובר

9 רק בחוב שעומד לפירעון עתידי. עם הזמן, החייב אמור לפרוע את החוב מהכנסותיו

10 בהתאם לפריסת החוב. זהו המהלך הטבעי של הדברים. רק כאשר הנושה מוותר על

11 החוב, במפורש או במשתמע, יש לזקוף זאת כהכנסה לחייב – שכן הוא אינו נדרש

12 עוד לפרוע את חובו ובכך נמצא הוא מתעשר בסכום החוב שנשמט (וראו ע"א

13 9715/03 הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נט(4) 354 (2005) (להלן: "עניין

14 הורוביץ").

15 מובן מאליי כי במקרה שבו נמחל החוב, ההכנסה נוצרת רק בעת מחילת החוב, ולא

16 קודם לכן. לכן, בבואנו לבחון, האם ההכנסה ממחילה על החוב התיישנה, יש לתור

17 אחר המועד בו נעשתה המחילה, ולא אחר המועד בו נוצר החוב. זוהי גם לשונו

18 הברורה של סעיף 3(ב)(1) לפקודה: "אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק

19 ממנו, והחוב נובע מהוצאה שניכויה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב

20 כחלק מהכנסתו באותה שנה".

21 71. אם כן, נשאלת השאלה, מתי בענייננו נעשתה מחילת החוב?

22 לפי סעיף 3(ב)(5) לפקודה – "מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל

23 לו או מי ששומט חובו". בעניין הורוביץ הובהר כי "בהיעדר מחילה מפורשת, הרי

24 שמחילה במובנו של סעיף 3(ב)(5) לפקודה מוסקת מן הנסיבות והתנהגות הצדדים,

25 כאשר אלה מלמדים כי החוב איננו רובץ על החייב עוד" (שם, פס' 9). כלומר, ניתן

26 לקבוע את מחילת החוב ואת מועדה, בהתבסס על התנהגות הצדדים.

27 72. בנסיבות המקרה דן, כלל לא ברור מיהו הצד השני לחוב ואין כל אינדיקציה בדבר

28 התנהגותם של הנושים הנטענים. לפיכך, אין אלא לקבוע את מועד מחילת החוב

29 בהתבסס על התנהגותו של המערער.

30 בהתאם, יש להפריד לדעתי בענייננו בין שני "סוגים" של מחילות חוב – מחילת חוב

31 שבאה לידי ביטוי בספרים ובכרטסות – כאשר יתרת החוב מתאפסת או מופחתת;



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 ומחילת חוב שלא באה לידי ביטוי בספרים ובכרטסות, כלומר, כאשר לא נעשה כל  
2 שינוי ביתרת החוב הרשומה, אבל בפועל המערער איננו נדרש עוד להחזיר את החוב.  
3 73. בענייננו, בכל הנוגע ליתרת החוב המופיעה בכרטיס ספקי חו"ל, מועד התגבשות  
4 ההכנסה הנטענת הוא ברור ובא לידי ביטוי בספרים עצמם – **מועד איפוס יתרת**  
5 **החוב, שהתרחש ביום 1.1.2014** (והשוו לפסק הדין בעניין **הורוביץ** בבית המשפט  
6 המחוזי – עמ"ה (מחוזי ת"א) 1150/01 **הורוביץ נ' פקיד שומה ת"א 4** (9.9.2003)).  
7 בדומה לאשר נפסק בעניין ע"א 8616/15 **רביבי נ' פקיד שומה כפר סבא** (3.6.2019)  
8 (וראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 61276-01-19 **גירוא גוטמן נ' פקיד שומה תל אביב 3** פס'  
9 83-69 (6.1.2021)), במועד איפוס החוב נעשתה הפעולה של מחיקת החוב, כלומר,  
10 במועד זה גילה המערער את דעתו כי הוא אינו חייב עוד בפירעון החוב. לפיכך, באותו  
11 מועד באה לידי ביטוי ההטבה וגובשה ההכנסה אצל המערער (בהנחה שהמחיקה לא  
12 נעשתה כנגד פירעון ממשי של החוב, שאז לא מדובר במחילת חוב אלא בפירעונו).  
13 מובן מאליו, שאם המערער סובר כי מחילת החוב נעשתה במועד מוקדם יותר  
14 והמחיקה שנעשתה בספרים לא שיקפה את המועד הנכון – עליו הנטל להוכיח זאת  
15 (ע"א 1134/11 **ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה**  
16 **באר שבע**, פס' 19 (12.5.2013) (להלן: "עניין **שביט**")). המערער לא טען דבר בעניין  
17 זה ועל כן יש לקבוע כי השומה לא התיישנה.  
18 74. בכל הנוגע ליתרת החוב בכרטיס לקוחות חו"ל, המצב מעט שונה ויש לחלקו לשניים,  
19 כפי שאכן חולקה השומה – סך של 191,376 דולר שנטען כי נפרעו והופחתו מהיתרה  
20 וסך של 443,350 דולר שנטען כי לא נפרעו ולא הופחתו מהיתרה (וראו סעיף 2  
21 לנימוקים לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה, נספח א' לתצהיר רו"ח צייכנר מטעם  
22 המערער).  
23 לגבי הסכום של 191,376 דולר, אני סבורה כי יש ליחסו כהכנסה נכון למועד הפחתת  
24 החוב (למעט החוב למר קמחי שנפרע כאמור), בדומה לאמור בשאלת התיישנות  
25 יתרת החוב בכרטיס ספקי חו"ל.  
26 בכל הנוגע ליתרת החוב שלא הופחתה בסך של 443,350 דולר, יש לברר מבחינה  
27 עובדתית באיזה שלב מחל הנושה למערער על חובו זה, אם בכלל. על מנת שניתן  
28 יהיה לקבוע כי החוב אכן נמחל בשנים שהתיישנו, היה על המערער להוכיח כי אכן  
29 כך קרה (ולא כי החוב נוצר בשנים שהתיישנו, שבכך אין כל רבותא). המערער, שטען  
30 כי החוב כלל לא נמחל, בוודאי שלא הוכיח כי החוב נמחל לו בשנים שהתיישנו,  
31 ולפיכך, לא ניתן לקבל את טענת ההתיישנות של המערער (וראו עניין **שביט**, בפס'  
32 (19).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

75. כפי שאפרט להלן, יש מקום לקבל באופן חלקי את טענות המערער בקשר לחוב התלוי ועומד. לא השתכנעתי כי החוב התלוי ועומד ללקוחות חו"ל נמחל בכללותו, ולכן לא רק שהוא לא התיישן, אלא שעדיין לא הגיע המועד לזקוף אותו כהכנסה. לא מדובר ביתרת חוב שעומדת כאבן שאין לה הופכין, אלא ביתרת חוב שמשנתה מעת לעת ושניתן לשייך את חלקה לגורם מסוים. בהנחה המתחייבת שמדובר בחוב אמיתי (שאם לא כן, הטענות כנגד החוב כשלעצמו ועצם רישומו כהוצאה אכן התיישנו), ובהתאם להסכמת המשיב, כי לפחות חלק מהסכומים המופיעים בכרטיס אכן שימשו לפירעונו (סכום של 43,400 דולר ששולם למר קמחי), אזי יש מקום לבחון האם יתרת החוב שלא הופחתה מהרישום בכרטיס אכן תלויה ועומדת. אדון בכך בהמשך.
76. היה יכול להיות בסיס לטענת ההתיישנות של המערער, לו טען המשיב כנגד אמיתות ההוצאה עצמה, תוך התנגדות לניכוייה מלכתחילה בשנים עברו. אולם, לא זה המצב. בענייננו, המשיב הסכין עם ההוצאה, אולם הוא טען שהחוב בגינה נמחל. כפועל יוצא, זקיפת ההכנסה למערער היא אך בגובה החוב שנמחל לו (ולא בגובה ההוצאה), ויש לייחס את מועד ההכנסה למועד המחילה. זאת בשונה ממועד רישום ההוצאה – מועד שבו החוב היה עדיין אמור להיפרע כסדרו.
77. לפיכך, אין בידי לקבל את טענות המערער כי השומה התיישנה, ולפיכך אפנה לדון בטענותיו לגופן.

### האם ניתן לייחס למערער הכנסות ממחילת חוב?

#### טענות המערער

78. המערער טוען כי כרטיס לקוחות חו"ל וכרטיס ספקי חו"ל נוהלו במאוחד ועל כן יש להתייחס אליהם במאוחד. כן טוען המערער, כי יתרת החוב נפרעה ועודנה נפרעת על ידו בתשלומים לספקים שונים.
79. לטענת המערער, בחודש נובמבר 2003 הוא התקשר עם ספק רוסי בשם Gulua Mindia (לעיל ולהלן: "הספק הרוסי"), ממנו רכש יהלומים בסכום כולל של כ- 235,000 דולר, המורכב גם מריבית בגין עיכוב בהחזר החוב. במהלך השנים הוא פרע את החוב לספק הרוסי בתשלומים, וזאת עד לשנת 2013. כל התשלומים שהועברו לספק הרוסי לצורך כיסוי החוב נמשכו מבנקים בישראל והועברו לספק הרוסי על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 פי דרישתו במזומן. במהלך דיוני ההשגה, הכין המערער רשימה ובה פרט את  
2 הסכומים שהעביר לספק הרוסי (נספח ד' לתצהיר המערער).
- 3 80. לדברי המערער, לאחר הדיונים בהשגה הוא הצליח לאתר את הספק הרוסי ולקבל  
4 ממנו אישור חתום הכולל צילום דרכון לאימות האותנטיות של האישור. באישור  
5 נכתב שהחוב לספק הרוסי הוחזר במלואו בתשלומים לאורך השנים ועד לשנת 2013  
6 (נספח ה' לתצהיר המערער). המערער ציין בהקשר זה, כי התשלומים הועברו  
7 במזומנים שנמשכו מבנקים בישראל בסמיכות למועד טיסותיו לרוסיה, למעט בשני  
8 מקרים בהם הסכום נמסר בישראל. לטענת המערער יתרת החוב מכרטיס ספקי  
9 חו"ל בסך של 100,800 דולר ויתרת חוב מכרטיס לקוחות חו"ל בסך של 130,976  
10 דולר שולמו במזומן לספק הרוסי לפירעון החוב, ולכן אין לזקוף סכומים אלו  
11 כהכנסה ממחילת חוב.
- 12 81. עוד טוען המערער כי במהלך שנת 2006, הוא התקשר עם חברה בשם אוליבו (להלן:  
13 "אוליבו") בעסקאות משותפות ליבוא יהלומים. בגין עסקאות אלו נרשם בכרטיס  
14 הנהלת חשבונות חוב בסך של כ-35,000 דולר לאוליבו. המערער טוען כי במהלך  
15 השנים הוא פרע את חובו לאוליבו וסך של 17,000 דולר שנרשם בכרטיס לקוחות  
16 חו"ל שימש לפירעונו.
- 17 82. המערער מוסיף וטוען כי במהלך שנת 2011 הוא התקשר עם חברה מהונג-קונג בשם  
18 YIJIE (להלן: "הספק מהונג-קונג") על מנת לרכוש ממנה יהלומים "בהקפה"  
19 באמצעות מתן אשראי. שווי היהלומים שהתקבלו בהתקשרות זו עמד על סך של  
20 410,520 דולר אמריקאי. במהלך השנים, המערער העביר לספק מהונג-קונג על  
21 חשבון החוב האמור סכומי כסף ויהלומים בשווי כולל של כ-115,000 דולר  
22 אמריקאי, כאשר התשלום הראשון על סך של 60,520 דולר הועבר מיד לאחר מכן  
23 (בתאריך 12.7.2011) והתשלום האחרון הועבר בשנת 2018. הספק מהונג-קונג שלח  
24 מכתב למערער, בו צוין כי לפני משורת הדין הוא מסכים לפרוס את יתרת החוב  
25 לתשלומים של 36 חודשים (נספח ו' לתצהיר המערער).
- 26 לטענת המערער, הסכום של 443,350 דולר שמופיע בכרטיס לקוחות חו"ל מכיל גם  
27 את חובו התלוי ועומד לספק מהונג-קונג הנכון לאותה תקופה.
- 28 83. בסיכומי התשובה מטעמו הבהיר המערער כי היתרה בכרטיס ספקים נכון ליום  
29 1.1.2014 הייתה על סך של 443,350 דולר, בעוד שהיתרה בכרטיס לקוחות חו"ל נכון  
30 לאותו יום הייתה מאופסת. אין חולק כי החוב לספק מהונג-קונג שריר וקיים נכון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ליום 31.12.2014, ולכן ברור כי החוב לספק מהונג-קונג הוא חלק מיתרת  
2 "המחילה", כפי שקבע אותה המשיב.  
3 84. בנוגע לספק הרוסי נטען, כי פרטי הספק הועברו למשיב והוא היה יכול במאמץ פעוט  
4 לברר על אודותיו באמצעות יחידת חילופי מידע במחלקה למיסוי בינלאומי. המשיב  
5 בחר שלא לעשות כן, ומשכך יש להחיל עליו את הכלל לפיו, מי שנמנע מהצגת ראיה  
6 מסוימת, חזקה כי הייתה פועלת לחובתו.  
7 85. כמו כן בנוגע לטענה כי לא סופקו אסמכתאות לעסקה, בענף היהלומים במקרים  
8 רבים אין אסמכתאות, וגם נציג המשיב מכיר את ההתנהלות הזו בענף.  
9 86. כן טוען המערער כי לא חלו כל שינויים בגרסתו, והטענה שמדובר בספק אחד נטענה  
10 על ידו עוד בדיון מיום 10.12.2018. כך גם אין כל סתירות עובדתיות בגרסתו.

### 11 טענות המשיב

- 12 87. מנגד טוען המשיב, כי המערער לא עמד בנטל להוכיח כי יתרת החוב לספק הרוסי  
13 נפרעה. המערער נסמך על רישום בכתב ידו שהוכן על ידו בדיעבד, ביום 5.4.2016, בו  
14 כתב סכומים ותאריכים בהתאם למשיכות המזומנים מחשבון הבנק שלו. המערער  
15 רשם ברישום שנערך על ידו בדיעבד כי סך של 100,800 דולר שולם במזומן לספקי  
16 חו"ל וסך של 130,976 דולר שולם במזומן ללקוחות חו"ל. באורח פלא, אלו בדיוק  
17 הסכומים התואמים ליתרות החובה של ספקי חו"ל ולקוחות חו"ל על סך של  
18 100,800 דולר ו-130,976 דולר, בהתאמה.  
19 88. בשונה מגרסת המערער ברישום שהוכן על ידו בדיעבד, המערער מסר לרואה החשבון  
20 שלו גרסה אחרת, לפיה לאורך כל השנים משיכות הבנק במזומן היו משיכות אישיות  
21 שלו – חו"ז בעלים.  
22 89. לאחר הוצאת הצו, שינה המערער את גרסתו, לפיה שילם סכומים שונים לספקי  
23 חו"ל וללקוחות חו"ל, והציג מסמך מספק רוסי עלום, לפיו שילם לו לכאורה את  
24 מלוא החוב על סך של 235,000 דולר. שינוי גרסאותיו של המערער אינו יכול להתקבל  
25 ובוודאי שלא להוות ראיה לפירעון החוב.  
26 90. התנהלות המערער בכרטסת אינה יכולה לשמש נתיב ביקורת ואין המשיב יכול לקבל  
27 כי תשלומים עלומים בסכומים שונים שולמו לגורמים עלומים, ללא כל תיעוד מזמן  
28 אמת.  
29 91. המערער לא הציג כל אסמכתא מזמן אמת, לפיה קיבל אישור מהספק הרוסי שאכן  
30 שולם לו כל סכום וסכום אותו משך במזומן, ולא הוצג כל חוזה התקשרות ביניהם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היגיון עסקי בסיסי מחייב, כי אדם המשלם סכומים כה גבוהים, יקבל אסמכתא  
2 והוכחה לתשלומים ששילם. כלל ידוע הוא כי יש להתייחס בחשדנות רבה למסמכים  
3 שהוכנו בדיעבד ולסכומים שעוברים מיד ליד במזומן. המערער בחר שלא לזמן את  
4 הספק הרוסי לעדות, ויש לזקוף זאת לחובתו. כמו כן, גרסת המערער מלאת סתירות  
5 ואיננה מתיישבת עם ההיגיון.
- 6 92. המערער תולה את יהבו במסמך מהספק הרוסי לפיו שילם לו סכום של 235,000  
7 דולר. אותו מסמך לא הוזכר כלל בדיוני השומה שקדמו להוצאת הצו. יש לתהות  
8 כיצד צץ מסמך זה עתה, ומדוע יש ליחסו דווקא ליתרות החובה וללקוחות ולספקים  
9 אלו.
- 10 93. טענת המערער, כי מלוא הסכומים שמשך מהבנק הועברו כולם לספק הרוסי, מבלי  
11 שמשך כספים להוצאות אחרות, מעלה תמיהות כבדות. המערער בחר שלא להציג  
12 את חשבונות כרטיס האשראי שלכאורה שימש אותו להוצאותיו אחרות. תמיהה  
13 כבדה נוספת היא לעצם ההתקשרות עם הספק הרוסי, ללא כל חוזה או מסמך שניתן  
14 להציג ביחס לפרטי העסקה. אין כל התאמה גם בין יתרות החובה בספרים שדווח  
15 כי שולמו לספק הרוסי (231,776 דולר) לבין הסכום שלכאורה אישר הספק הרוסי  
16 במכתבו (235,000 דולר). אחר כך נולדה גרסת המערער כי מדובר בהפרשי ריביות,  
17 אך גם לגרסה מתפתחת זו לא הוצגה ראיה.
- 18 94. מקום בו הנטל על המערער להוכיח את גרסתו, לא כל שכן כשמדובר בסכומים  
19 במזומן, היה מצופה מהמערער כי לכל הפחות יבססה בראיות שאינן רק הוא עצמו.  
20 95. בכל הנוגע לחוב לאוליבו, סך של 17,000 דולר מוין מכרטיס לקוחות חו"ל לכרטיס  
21 אוליבו בע"מ, כך שיתרת ההתחייבות לאוליבו בכרטיס אוליבו גדלה בסך האמור  
22 ועמדה בסך הכול על 35,000 דולר. דהיינו, לא מדובר בפעולה של הקטנת יתרת החוב  
23 אלא בהעברה של יתרה מכרטיס לכרטיס. המערער לא הוכיח כי יתרה זו נפרעה אף  
24 לא בבדל ראיה.
- 25 96. ביחס ליתרת החובה ללקוחות, התלויה ועומדת על סך של 443,350 דולר, אין כל  
26 חולק כי חוב זה נולד לכל הפחות ביום 1.1.2009. המערער מבקש ליצור מסך עשן  
27 ביחס לעסקת יבוא מהספק מהונג-קונג בסך של 410,520 דולר מיום 12.7.2011  
28 בכרטיס ספקי חו"ל, כאילו היא חלק מיתרת הלקוחות אותה ייחס המשיב כהכנסה  
29 ממחילת חוב. ראשית, יתרת חוב זו של הספק מהונג-קונג איננה חלק מהצוים.  
30 שנית, משזנח המערער בתצהיריו את התייחסותו העובדתית ליתרה זו, יש לקבל את  
31 טענת המשיב. שלישית, אפילו אם נקבל את טענת המערער לפיה אין הבדל בין ספק  
32 ללקוח, יתרת החובה לספק מהונג-קונג מיום 12.7.2011 אינה יכולה להוות הסבר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 .ליתרת חובה ללקוחות על סך של 443,350 דולר שנוצרה לכל המאוחר בשנת 2009.  
2 רואה החשבון של המערער אף אישר זאת.

### 3 דיון והכרעה

4 .97 אקדים ואומר, כי לא מצאתי לקבל את גרסת המערער בכל הנוגע לפירעון החובות  
5 לספק הרוסי ולאוליבו, אולם כן מצאתי להפחית מהחוב התלוי ועומד, שנזקף  
6 כהכנסה ממחילת חוב, את החוב לספק מהונג-קונג. אסביר.

7 .98 בכל הנוגע לפירעון החובות לספק הרוסי ולאוליבו, המערער לא הרים את הנטל והוא  
8 לא הוכיח את טענתו כי הקיזוזים שנרשמו בכרטסות אכן שימשו לפירעון חובות  
9 אלו (וראו לעניין זה ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 39240-01-17 נחאיסי נ' פקיד שומה  
10 גוש דן, פס' 17 – 32 (8.10.2018)).

11 .99 בכל הנוגע לספק הרוסי, המערער לא הציג, ולו בדל של ראיה מזמן אמת, שיכולה  
12 לתמוך בגרסתו וללמד כי אכן הכספים שנמשכו שימשו לפירעון החוב. ההיפך הוא  
13 הנכון, כאשר נשאל המערער על ידי מנהלת החשבונות שלו, בזמן אמת, לאיזה צורך  
14 משמשים הכספים הוא השיב כי אלו "משיכות שלי" (סעיף 10 לתצהיר רו"ח  
15 צייכנר; סעיף 10 לתצהיר חודורוב; עמ' 120 לפרוטוקול). אין כל סיבה נראית לעין  
16 שהמערער לא יצהיר על מהות הכספים במועד הכנת הדו"חות ולא נטענה כל מניעה  
17 או הסבר לכך. אם אכן שימשו הכספים לפירעון החוב, חזקה על המערער כי היה  
18 מצהיר על כך בזמן אמת, ואם בחר להימנע מלעשות כן, עליו לשאת בתוצאות מחדלו  
19 זה.

20 .100 מסקנה זו מתחזקת ביתר שאת נוכח העובדה, שגם בהשגה שהגיש המערער על צווי  
21 השומה, הוא כלל לא טען ולא הזכיר את הספק הרוסי (עמ' 94 לפרוטוקול). רו"ח  
22 צייכנר העיד כי שמע לראשונה את הטענה על אודות הספק הרוסי רק בדיוני השומה  
23 (עמ' 97 ו-101 לפרוטוקול). מדובר בטענה עובדתית כבושה, שלא נטענה לא בזמן  
24 עריכת דו"חות המס ולא בזמן ההשגה, ומשכך יש להתייחס אליה בזירות רבה  
25 (ע"א 6315/05 פקיד שומה תל אביב 4 נ' שרצקי, פס' 63 (24.12.2012)).  
26 כאשר נשאל המערער על כך, הוא השיב, וזאת בסתירה לגרסאות מנהלי הכספים  
27 שלו, כי בזמן אמת הוא דיווח על מטרת המשיכות (עמ' 27 – 28 לפרוטוקול). אין  
28 בידי לקבל זאת. אני מבכרת בעניין זה את גרסתם של רו"ח צייכנר ומר חודורוב  
29 שהעידו מטעם המערער. כמו כן, יש להניח כי אם אכן דיווח המערער על מטרת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

1 משיכת הכספים בזמן אמת, היה ניתן לכך ביטוי בדו"חות הכספיים, לפחות ביחס  
2 לאחת מבין משיכות הכספים הרבות שנעשו.  
3 101. המערער טוען כי התיעוד הבנקאי למשיכות המזומן, עובר לטיסותיו לרוסיה, מהווה  
4 אסמכתא לכך שהמזומן שימש לפירעון החוב (נספח ד' לתצהיר המערער). עוד טוען  
5 המערער כי בידיו אישור מהספק הרוסי, כי החוב הוחזר לו במלואו בתשלומים  
6 לאורך השנים ועד לשנת 2013 (נספח ה' לתצהיר המערער).  
7 ברם, לא מצאתי שניתן להסתמך על "ראיות" אלו.  
8 בכל הנוגע לתיעוד משיכות הכספים (נספח ד' לתצהיר המערער), הרי שעצם משיכת  
9 הכספים לא נתונה במחלוקת, אלא השימוש והייעוד של אותם כספים והאם שימשו  
10 לפירעון החוב הנטען. ואכן, באותה מידה, ניתן להעלות על הדעת שהכספים שנמשכו  
11 בסמוך לנסיעותיו לרוסיה שימשו את המערער לצרכיו האישיים שם, למשל למימון  
12 מערכת יחסיו הזוגית ברוסיה. לא סביר בעיניי כי איש עסקים יישא בפירעון  
13 תשלומים, במשך תקופה של כעשר שנים ובסכום נכבד ביותר של כמיליון שקלים,  
14 וזאת ללא מעקב שוטף ומבלי שנערך מסמך כלשהו בזמן אמת המתעד את החוב  
15 ואת מצב החזר התשלומים. החזר חוב משמעותי שכזה לאורך שנים רבות, דורש  
16 מעקב, ולו פנימי, לצורכי התנהלותו העסקית של המערער גם בלי קשר להיבטי המס,  
17 על מנת לדעת היכן החוב עומד ומה הסכום שנותר לו עוד להחזיר.  
18 המערער טוען, כי הוא ניהל מעקב אחר החזר החוב באמצעות מעקב אחר המשיכות  
19 שביצע מחשבון הבנק. אין בידי לקבל טענה זו. המערער הודה שמשך כספים, אף אם  
20 מועטים, גם לשימושים אחרים (עמ' 13 לפרוטוקול) ומוקשה בעיניי שבמשך כעשר  
21 שנים, כל משיכות המזומן של המערער מהבנק שימשו להחזר החוב לספק הרוסי,  
22 ואילו כל יתר הוצאותיו, שולמו אך ורק באמצעות כרטיסי אשראי ומשיכה  
23 מכספומטים (עמ' 13 לפרוטוקול). לא ברור כיצד ערך המערער עסקאות יהלומים  
24 אחרות ובמה שונה פירעון החוב לספק הרוסי מכל יתר עסקאות היהלומים?  
25 עסקאות ביהלומים נעשות פעמים רבות בסכומים גדולים, ואם המערער לא נדרש  
26 למשיכת מזומנים לצורך ביצוע עסקאות יהלומים אחרות, משום שכנראה היו לו  
27 אמצעים אחרים להעברת הכספים, מדוע הוא נדרש למשוך מזומנים דווקא לצורך  
28 החזרת החוב לספק הרוסי? תהיות אלו מטילות צל כבד על גרסת המערער.  
29 גם לא ניתן להסתמך על האישור שניתן לכאורה על ידי הספק הרוסי (נספח ה'  
30 לתצהיר המערער). מעבר לכך שמדובר במסמך שלא ברור טיבו ושעורכו לא הובא  
31 לעדות, גם רו"ח צייכנר אישר בעדותו, כי לא ניתן לקבוע כי הסכומים שנמשכו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 ומופיעים בנספח ד', הם אכן הסכומים ששימשו להחזר החוב לספק הרוסי כפי  
2 שלכאורה מופיע בנספח ה' (עמ' 107 – 108 לפרוטוקול).  
3 לטעמי, גרסת המערער ונספחים ד' ו-ה' לתצהירו עומדים בסתירה מסוימת זה לזה.  
4 לפי נספח ד', הכספים שנמשכו ושולמו לספק הרוסי היו בסך של 231,776 דולר,  
5 ואילו לפי גרסת המערער ולפי נספח ה' שולם לספק הרוסי סך של 235,000 דולר. לא  
6 ברור באיזו הזדמנות ובאיזה אופן שילם המערער לספק הרוסי את ההפרש בסך של  
7 3,224 דולר ומדוע הוא לא הובא בחשבון בנספח ד'. מכל מקום, אחד משני הנספחים  
8 וודאי לא מדויק ולא משקף את כלל ההתרחשויות.  
9 עוד אציין, כי משונה בעיניי הדבר, כי בתאריך 24.4.2008 שילם המערער לספק  
10 הרוסי 10,000 אירו על חשבון החוב, כאשר בנספח ד' הם הומרו לדולרים. האם  
11 ההמרה נעשתה בתיאום עם הספק הרוסי ואם כן, באיזה שער? ומדוע מלכתחילה  
12 משך המערער אירו ולא דולרים, כפי שעשה בכל יתר הפעמים? כן עולה התהייה  
13 מדוע הייתה הפסקה בהעברת התשלומים לפרק זמן של 4 שנים בין 2009 ל-2013?  
14 כך במיוחד כאשר לא נותר סכום מהותי לפירעון החוב לספק הרוסי (11,700 דולר).  
15 הדעת נותנת, כי המשיכות במזומן מהבנק, עובר לטיסות המערער לרוסיה, נעשו  
16 לצורך מימון מחייתו שם, כאשר לאחר שבשנת 2009 חדל מלטוס לתקופות ארוכות,  
17 כבר לא היה לו כל צורך במשיכות הכספים.  
18 תהיות נוספות בנוגע לגרסת המערער עולות גם בקשר לטענתו, כי ניסה לפנות להליך  
19 בוררות מול הספק הרוסי, לאחר שהבין כי רכש יהלומים פגומים. לטענת המערער,  
20 במענה לפנייתו לפתיחת הליך הבוררות הוא נענה, כי לא ניתן לפתוח בהליך בוררות  
21 בלא מסמכים (עמ' 37 לפרוטוקול). גרסה זו אינה מתיישבת עם עדות המערער, כי  
22 דרך המסחר בבורסה ליהלומים בבלגיה הייתה בעל-פה ובלי חוזים (עמ' 34  
23 לפרוטוקול), כאשר הוא חזר והדגיש זאת בסיכומיו (סעיפים 151 – 154). מוקשה  
24 בעיניי כי בעסק המתנהל על בסיס אמון וחוזים בעל-פה, לא ניתן להגיש תלונה ללא  
25 מסמך בכתב המעיד על העסקה.  
26 לו דאג המערער לדווח בזמן אמת על פירעון החוב לספק הרוסי, ייתכן כי היה ניתן  
27 להיאחז בכך ולקבל את טענותיו. אולם, המערער לא יכול לצפות, כי שנים לאחר  
28 התרחשות האירועים יתקבלו טענותיו, אך על בסיס הצהרתו ועל בסיס מסמך עלום,  
29 שלא ברור טיבו ושנערך בדיעבד, כאשר הוא אינו תואם את גרסתו בזמן אמת על  
30 מהות המשיכות.  
31 לסיכום נקודה זו, יפים לענייננו הדברים שנאמרו בעניין ע"א 3568/08 **חברה בע"מ**  
32 **נ' פקיד שומה נתניה**, פס' 24 (17.2.2010):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 "כפי שנקבע על ידי בית המשפט המחוזי, וכאמור איני רואה מקום לסטות  
2 מקביעתו זו, המערערים לא הניחו תשתית ראייתית מספקת לכך שהסכום  
3 של 2,709,559 ש"ח, אשר נרשם בדו"ח החברה כ'תשלומי העברה', ואשר  
4 נמשך על ידי המערער, שימש את המערער לשם הוצאת הוצאות החברה ...  
5 כפי שעולה מעדותו של המערער, סכומי הכסף האמורים נמשכו על ידו  
6 מקופת החברה בישראל. המערערים אף אינם חולקים על כך בערעורם,  
7 אלא טוענים כי משיכות אלו נעשו על ידי המערער כאורגן החברה, וכי  
8 הועברו על ידו לצדדים שלישיים במדינה הזרה ... אלא שבעוד שביחס  
9 לעצם המשיכות בישראל על ידי המערער אין מחלוקת, הרי שטענת  
10 המערערים בדבר העברת הכספים לאחרים כאמור לא לוותה בתשתית  
11 ראייתית ממשית ... מילים אחרות, התשתית הראייתית בפרשה מצביעה  
12 על כך שהכספים האמורים נמשכו מקופת החברה על ידי המערער, ולא  
13 הוכח על ידו מה השימוש שעשה בהם. בנסיבות אלו, צדק בית המשפט  
14 המחוזי משאישר את קביעת פקיד השומה, לפיה יש לראות בסכומים  
15 האמורים כהכנסה בידי המערער, וככאלה לראותם כהוצאה המותרת  
16 בניכוי של החברה. כפי שציין בית המשפט המחוזי, בהיעדרן של ראיות  
17 בדבר השימוש שנעשה בכספים שנמשכו על ידי המערער, כל קביעה אחרת  
18 יהיה בה משום פתיחת פתח למניפולציות בדמות משיכת כספים במס  
19 חברות בתואנה של הוצאות שלא הוכחו".
- 20 102. אף לא הובאה בפניי כל ראיה, כי הכספים שטען המערער כי שילם לספק אוליבו אכן  
21 שולמו לו. המערער אישר בחקירתו כי התנהלותו מול אוליבו הייתה בעל-פה וכי אין  
22 לו כל מסמך להוכחת טענותיו (עמ' 51 לפרוטוקול). המערער אף לא ידע לנקוב  
23 בסכום המדויק אותו שילם לכאורה ובסכום המדויק שעדיין נותר לפרוע (שם).  
24 משכך, לא ניתן לקבל את טענות המערער גם בהקשר זה.
- 25 103. עם זאת, מצאתי לקבל את טענות המבקש בעניין החוב לספק מהונג-קונג, נכון  
26 לשנים הרלוונטיות לערעור.
- 27 104. כנקודת מוצא, אני מקבלת את גרסת מנהלי הכספים של המערער, רו"ח צייכנר ומר  
28 חודורוב, כי יש להסתייג מהחלוקה בין לקוחות לספקים בכרטיסים וכי בפועל  
29 הכרטיסים נוהלו ככרטיס אחד (סעיף 7 לתצהיר רו"ח צייכנר; סעיף 5 לתצהיר  
30 חודורוב; עמ' 103 – 105, 124 – 125, 128 – 129 לפרוטוקול). טענה זו לא נסתרה על  
31 ידי המשיב, ואף בעדות הנציג מטעמו עלה, כי הוא מוכן ללכת לשיטתו של המערער  
32 בעניין זה (ראו למשל, עמ' 156 לפרוטוקול).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 כמו כן, כפי שניתן להיווכח מהשורות השנייה והשלישית בכרטיס לקוחות חו"ל  
2 (תנועות 2394 ו-2443), במהלך השנים יתרת החוב ללקוחות חו"ל הופחתה כנגד  
3 העברות שנרשמו בכרטיס ספקי חו"ל (תנועות 2395 ו-2444 בסכומים של 228,500  
4 ו-521,344 בהתאמה), דבר זה מעיד על קשר ואיזון בין הכרטיסים. כאשר נשאל  
5 המשיב בחקירתו, לעניין ההשלכה של ההעברות והקיצוזים בין שני הכרטיסים  
6 (לקוחות חו"ל וספקי חו"ל), כראיה לניהולן במאוחד, הוא השיב כדלהלן:  
7 "ש: אוקיי. האם ייתכן שהפקודה הזאת, שמכרטסת ספקים שמעבירה  
8 ללקוחות, מעידה על חשבון כרטסת משותפת?  
9 ת: לא יודע.  
10 ש: אתה לא יודע. אוקיי.  
11 ת: לא יודע. זה הוא צריך להגיד לי מה זה.  
12 ש: בסדר.  
13 ...  
14 העד, מר נוי: זה פקודות שנעשו בשנים שהתיישנו ולכן עוד פעם לא, לא  
15 ייחסתי לזה חשיבות במהלך קביעת השומה, אבל רק הדבר היחיד שהן  
16 אומרות שנעשה פה סוג של מיון מספקי חו"ל ללקוחות חו"ל. כן, הם כן  
17 רצו להראות, אני, אני, אני אעזור לך מה שנקרא, אני מרשה לעצמי לעזור  
18 לך, הם כן רצו להראות כביכול שיש איזושהו קשר בין כרטסת ספקים  
19 לכרטסת לקוחות. אבל כמו שאמרתי מקודם עדיין זה לא משפיע על  
20 התשובה שיתרת החוב לקוחות חו"ל במקרה הזה לא, לא נפרעה ולא  
21 הוסברה" (עמ' 159, ש' 12 – 28 לפרוטוקול).  
22 המשיב אף הלך לשיטת המערער בעניין זה על מנת להסביר את מועד תחילת יתרת  
23 החוב (עמ' 172, ש' 18 – 25 לפרוטוקול).  
24 יתרה מכך, כאשר נשאל נציג המשיב כיצד הוא מייחס מחילת חוב בשנת 2013 לחוב  
25 שנוצר בשנת 2011 הוא טען כי "הוא [המערער – י"ס] אמר שזה מ-2003 ה-100,800,  
26 הוא, הוא טען את זה. הוא אמר שהחוב הזה מימים ימימה. אז נכון שבהתאם  
27 לכרטסת זה מ-2011, אבל כנראה הכרטסות יותר מדי מעוותות שגם אתם [לא]  
28 תצליחו להבין אותן" (עמ' 174, ש' 18 – 20 לפרוטוקול).  
29 המשיב אינו יכול להסתמך על כרטסת הנהלת חשבונות ועל דברי המערער כאשר  
30 הדבר "מתאים לו" ותומך בטענתו אך מנגד לדחות את דברי המערער כאשר האמור  
31 בהם אינו מתיישב עם עמדתו. הרי, אין מחלוקת שהכרטיסים לא נוהלו באופן ברור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1 עם זאת, עדיין נדרש לנסות ולזקק מהם את חובות המערער שאכן נמחלו, על מנת  
2 להגיע לתוצאה של "מס אמת".

3 105. כפועל יוצא מהאמור, אני סבורה, כי על אף שהחוב לספק מהונג-קונג נרשם בכרטיס  
4 ספקי חו"ל בתאריך המאוחר לתאריך היווצרות החוב הצבור בכרטיס לקוחות  
5 חו"ל, עדיין יש בו כדי להשפיע על גובה החוב הצבור בכרטיס לקוחות חו"ל, ואסביר.  
6 כאמור, במהלך השנים יתרת החוב ללקוחות חו"ל הופחתה כנגד העברות שנרשמו  
7 בכרטיס ספקי חו"ל (תנועות 2394 ו-2443 בכרטיס לקוחות חו"ל אל מול תנועות  
8 2395 ו-2444 בכרטיס ספקי חו"ל בסכומים של 228,500 ו-521,344)).  
9 לפיכך, ובניגוד למסקנת המשיב, החוב לספק מהונג-קונג בהכרח משפיע על יתרת  
10 החובה בכרטיס לקוחות חו"ל, שכן אם הוא לא היה קיים בכרטיס הספקים, יתרת  
11 החוב בכרטיס לקוחות חו"ל הייתה נמוכה יותר.

12 מילים אחרות, אם החוב לספק מהונג-קונג לא היה קיים, כרטיס ספקי חו"ל היה  
13 עומד ביתרת חובה (שהיא למעשה יתרת זכות של המערער). כאמור, זכות זו של  
14 המערער אופסה בעבר כנגד הפחתת יתרת החוב ללקוחות חו"ל (בתאריך 31.12.2009  
15 הועבר סך של 228,500 דולר מכרטיס ספקי חו"ל לכרטיס לקוחות חו"ל תוך איפוס  
16 כרטיס ספקים; בתאריך 31.12.2010 הועבר סך של 521,344 דולר מכרטיס ספקי  
17 חו"ל לכרטיס לקוחות חו"ל תוך איפוס כרטיס ספקים). בהנחה המתבקשת כי גם  
18 בשנים הרלוונטיות לערעור הייתה נעשית הפחתה ביתרת החוב בכרטיס לקוחות  
19 חו"ל כנגד איפוס כרטיס ספקי חו"ל, אזי בהכרח שהחוב לספק מהונג-קונג השפיע  
20 על היתרות בכרטיס לקוחות חו"ל ומנע את הפחתתן.

21 וביתר פירוט, אם נניח כי החוב לספק מהונג-קונג לא היה קיים, בכרטיס ספקי חו"ל  
22 הייתה יתרת חובה לספקים (שהיא למעשה יתרת זכות של המערער) בסך של  
23 249,200 דולר (100,800 דולר יתרת חובה לספקים פחות 350,000 דולר יתרת זכות  
24 לספק מהונג-קונג לאחר פירעון חלק מהחוב). כאשר רואים את הכרטיסים כמקשה  
25 אחת, אותה יתרה היפותטית בסך 249,200 דולר הייתה אמורה להפחית את יתרת  
26 החוב בכרטיס לקוחות חו"ל בעת האיפוס, כפי שכבר נעשה בעבר. כך, במקרה  
27 היפותטי שכזה, יתרת הזכות בכרטיס לקוחות נכון ליום 1.1.2014 הייתה 385,526  
28 דולר, ולא 634,726 דולר. מתוך סכום זה יש להפחית את החוב למר יעקב קמחי בסך  
29 של 43,400 דולר שאין מחלוקת כי נפרע, כך שאם החוב לספק מהונג-קונג לא היה  
30 קיים, החוב של המערער לפי כרטיס לקוחות חו"ל היה עומד על סך של 342,126  
31 דולר. בהתאם, זהו הסכום שיש לזקוף למערער כהכנסה, שכן כאמור לעיל, אין  
32 לקבל את טענתו בדבר פירעון החוב לספק הרוסי ולאוליבו והמערער אישר כי למעט



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 החוב לספק מהונג-קונג, אין לו חובות נוספים: "לא, אין לי, יש לי רק אחד בהונג  
2 קונג שאני חייב לו, זה הכל" (עמ' 18, ש' 7 לפרוטוקול).
- 3 106. לו החוב לספק מהונג-קונג היה נרשם מלכתחילה בכרטיס לקוחות ובתאריך  
4 שנרשם, התמונה הכללית הסופית לא הייתה משתנה – בכרטיס ספקים הייתה יתרה  
5 לזכות המערער בסך של 249,200 דולר ובכרטיס לקוחות הייתה יתרה לחובת  
6 המערער בסך של 984,726 דולר (634,726 + 350,000) וסך שקלול הכרטיסים היה  
7 מביא ליתרת חוב של 735,526 דולר, בדיוק כפי שנקבע בשומה דנן: 634,726 דולר  
8 יתרת חוב כרטיס לקוחות חו"ל + 100,800 דולר יתרת חוב כרטיס ספקי חו"ל =  
9 735,526 דולר יתרת חוב שנוקפה כהכנסה (מבלי לקחת בחשבון את הפחתת הסכום  
10 שנפרע למר קמחי).
- 11 107. המשיב טוען כי נכון ליום 31.12.2010 קיימת יתרת חוב לא מוסברת בכרטיס  
12 לקוחות חו"ל וכי החוב בכרטיס לקוחות חו"ל נוצר לכל הפחות בשנת 2009.  
13 ברם, אין בכך לשנות ממסקנתי. ענייננו אינו בבירור יתרת הפתיחה בכרטיס  
14 הלקוחות – עניין זה התיישן זה מכבר ואיננו חלק מהערעור. המקרה דנן עוסק  
15 בהחזרי החוב, בהינתן החוב האמור, ובשאלה האם יתרות החוב הרשומות נמחלו  
16 או לא. בנסיבות המקרה, לכסף אין צבע ולא ברור ממה מורכב החוב בכרטיס  
17 לקוחות חו"ל, אולם ברור כי אותו חוב קיים בכרטיס לקוחות חו"ל היה קטן יותר  
18 אלמלא החוב לספק מהונג-קונג. אם בוחנים את הכרטיסים במאוחד, כי אז  
19 הכספים ששימשו להחזר חוב בכרטיס ספקי חו"ל, שימשו למעשה להחזר החוב  
20 בכרטיס לקוחות חו"ל.
- 21 לכן, את אותו חלק שהמערער עדיין חייב לנושים, יש להפחית מסכום יתרת החוב.  
22 כאשר נשאל המערער בחקירתו על אודות החוב נכון ליום 31.12.2010, הוא הסביר  
23 כי מדובר בחובות שוטפים הנוגעים ללקוחות רבים (עמ' 47 לפרוטוקול).
- 24 108. על זאת יש להוסיף, כי המשיב קיבל את טענות המערער בדבר קיום החוב לספק  
25 מהונג-קונג והוא אישר כי לעמדתו חוב זה עדיין לא נמחל (עמ' 163 ו-210  
26 לפרוטוקול). קבלת טענה זו מחייבת מעצם טיבה גם לראות את ניהול הכרטיסים  
27 במאוחד ואת החוב הקיים בכרטיס לקוחות חו"ל כמתייחס גם לחוב לספק מהונג-  
28 קונג, שכן בכרטיס ספקי חו"ל יתרת החוב התאפסה בשנת 2014. בהינתן כי, אין  
29 מחלוקת אמיתית בין הצדדים, כי גם לאחר מועד זה החוב לספק מהונג-קונג שריר  
30 וקיים, מן ההכרח לראות בכרטיס לקוחות חו"ל כמשקף חוב זה. כאשר נשאל  
31 המשיב, היכן לשיטתו בא לידי ביטוי החוב לספק מהונג-קונג, הוא נמנע מלהשיב על  
32 כך וטען כי אין זה מתפקידו לבדוק זאת:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 "החוב הזה, אני יודע לקרוא כרטסת. הכרטסות האלה, תקשיב, כרטסות  
2 כאלה של ספקי חו"ל הן ביתרות חוב, בסדר? שמנוהלות בחוב, וכרטסת  
3 לקוחות חו"ל מנוהלות ביתרות זכות ושכל מה שנרשם שם לא מגובה  
4 באסמכתאות ומסמכים אז כן קשה להבין מה נרשם פה ולאן, איפה נמצא  
5 הספק ההונג קונגי. זה רואי החשבון של המערער צריכים להגיד" (עמ' 169,  
6 ש' 7 – 11 לפרוטוקול, וראו עמ' 165 – 169 לפרוטוקול).
- 7 109. לאור זאת, יש להפחית מסכום יתרת החוב שנוקפה למערער כהכנסה ממחילת חוב  
8 את החוב לספק מהונג-קונג, שעמד באותה העת על סך של 350,000 דולר אמריקאי  
9 (410,520 דולר חוב לספק פחות 60,520 דולר ששולמו על חשבון החוב למר איסמעיל  
10 איברהים). זאת, נוסף על הסכום שכבר הופחת כנגד פירעון החוב למר יעקב קמחי  
11 (43,400 דולר).
- 12 110. יודגש, כי מסקנה זו נכונה אך ורק ביחס לשנים הרלוונטיות לערעור, וככל שיוכח כי  
13 חוב זה נמחל בשנים הבאות, ניתן יהיה לסווגו כהכנסת המערער באותן שנים.
- 14 111. בכל הנוגע ליתרת החוב התלוי ועומד, כאמור לא הוכח בפניי כי המערער חב חובות  
15 נוספים שהוא נדרש לשלמם. לכן אני קובעת כי יתרת החוב נמחלה ולפיכך יש לזקוף  
16 אותה כהכנסה, למעט החוב לספק מהונג-קונג, כאמור לעיל.
- 17 **הוצאות מימון**
- 18 112. כזכור, המשיב תיאם את הוצאות המימון שניכה המערער בדו"חות שהגיש לשנים  
19 2013-2014. אלו תורגמו לשקלים ונוספו כהכנסה למערער בסך של 46,737 ש"ח  
20 לשנת 2013, ובסך של 36,708 ש"ח לשנת 2014.
- 21 113. המערער טוען, כי הוא נזקק לאשראי ולמימון על מנת לקיים את עסקו ומשיכת  
22 היתר מחשבונו נועדה לשם מימון המשך פעילותו העסקית. משכך, הוצאות המימון  
23 שנובעות ממשיכות אלו הן הוצאות בייצור הכנסה העומדות בתנאי סעיף 17  
24 לפקודה. לדבריו, רו"ח צייכנר הסביר את הרציונל העומד מאחורי התנהלות זו.
- 25 114. המשיב טוען, כי המערער לא הוכיח כי הוצאות המימון שימשו בייצור הכנסה. על  
26 אף בקשותיו לקבל מסמכים להבנת מהות ההלוואות ומועדי פירעונן, המערער בחר  
27 שלא לצרפם. המערער גם בחר שלא להשיג על תיאום הוצאות המימון ביחס לשנת  
28 2012 בטענה זהה, ושתיקתו ביחס לטענה זו מדברת בעד עצמה.
- 29 115. לטעמי, לא ניתן לקבל את דרישת המערער להכרה בהוצאות המימון.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 19-01-61908 בבחנ"ב נ' פקיד שומה גוש דן

1 במקרה הרגיל, בו ההנחה היא שכלל ההוצאות והמשיכות מהעסק משמשות לצורך  
2 העסק, ייתכן כי היה מקום לקבל את טענות המערער. אולם בענייננו, קיים ספק  
3 גדול אם כלל המשיכות שימשו לצורך העסק, כאמור לעיל בעניין החוב לספק הרוסי.  
4 במצב עניינים זה, ומשלא הוכח בפניי כי אכן משיכות היתר שימשו להוצאות העסק,  
5 ולא להוצאות פרטיות, למשל על ידי הצגת פילוח של משיכות המערער מדפי הבנק  
6 (וראו דברי רו"ח צייכנר בעמ' 115 לפרוטוקול), אני סבורה כי לא ניתן לקבל את  
7 טענות המערער בהקשר זה. רו"ח צייכנר עצמו עמד על כך בחקירתו כאשר טען, כי  
8 ניתן לעמוד על מהות המשיכה רק מהרישומים, ובענייננו, הרישומים מורים כי  
9 המשיכות בוצעו לצרכים פרטיים (עמ' 115 ש' 5-23 לפרוטוקול).

10

### הוצאות חו"ל

11 116. כזכור, המשיב תיאר את הוצאות הנסיעה לחו"ל שניכה המערער בדו"ח שהגיש  
12 לשנת 2013. אלו תורגמו לשקלים ונוספו כהכנסה למערער בסך של 31,218 ש"ח  
13 לשנת 2013.  
14 117. המערער טוען, כי בשנת 2013 שהה מחוץ לישראל לצרכי עסקו במשך כחודש וחצי,  
15 ולפיכך הוצאות שהוצאו במסגרת נסיעותיו העסקיות מותרות בניכוי בהתאם לסעיף  
16 17 לפקודה. בהתאם לחוזר מס הכנסה מס' 2/2012 "אסמכתאות להתרת הוצאות  
17 ו/או דרישת עלויות" יש להתיר הוצאות אלו בניכוי אף אם לא הוצגו מסמכים  
18 מאמתים. המערער הגיש דו"חות נסיעה כנדרש והסביר כי הנסיעות קשורות לעסקו.  
19 גם רו"ח צייכנר הסביר בעדותו מדוע יש להכיר בהוצאות אלו.  
20 118. המשיב טוען, כי המערער לא סיפק מסמך המאמת את סכום ההוצאה בקשר  
21 לנסיעותיו לחו"ל ומשום כך אין להתיר את ההוצאה. בהיעדר כל ראיה מצד  
22 המערער, על כי הוצאות הנסיעה לחו"ל שימשו כהוצאה לייצור הכנסה, ובהתאם  
23 לסעיף 17 לפקודה ולתקנה 6 לתקנות ניכוי הוצאות, לא ניתן להתיר הוצאות אלו.  
24 119. גם בעניין זה, אין בידי לקבל את טענות המערער. על אף שנושא זה היה במחלוקת,  
25 המערער לא הביא, ולו ראשית ראיה, להוכחת טענותיו. מקובלים עליי דבריו של  
26 רו"ח צייכנר, כי כעיקרון הנהלת החשבונות לא הייתה מאשרת את הדו"ח אלא אם  
27 הוצגו לה כרטיסי טיסה (עמ' 113 לפרוטוקול). אולם, על סמך עיקרון זה בלבד לא  
28 ניתן לקבל את טענות המערער. לא מן הנמנע, כי באותו מקרה ספציפי הנהלת  
29 החשבונות לא ראתה מסמכים או שהדו"ח מולא מפיו של הנישום בלבד. מאחר,  
30 שלא הייתה כל מניעה מצד המערער להציג ראיה כלשהי על מנת לתמוך את דבריו,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחונב נ' פקיד שומה גוש דן

1 ולו ראייה מינימלית שהייתה יכולה לשפוך אור על העניין, יש לזקוף לחובת המערער  
2 את הריק הראייתי בהקשר זה.

### 3 עוללות וסיכום

4 120. המערער טוען כי יש לקבוע, כי בקשתו לתיקון דו"חותיו לשנים 2004 – 2008,  
5 שהוגשה למשיב במהלך דיוני השומה, התקבלה, לאור התעלמותו של המשיב  
6 מהבקשה ומעובדותיה. לא ניתן לקבל טענה זו. כמפורט לעיל, לא מצאתי כי  
7 המערער היה תושב חוץ לצרכי מס בתקופה הנטענת. אמנם, היה על המשיב  
8 להתייחס לבקשה שהוגשה לו ולהחליט בה לגופה, אולם הימנעותו מלעשות כן איננה  
9 מביאה לקבלתה של הבקשה. יודגש כי אין בכך לגרוע מחובתו של המשיב להשיב  
10 לבקשה כדין, ומצופה כי יעשה זאת בהקדם.

11 121. גם לא מצאתי כי יש ממש בטענות המערער על פגמים מקצועיים ודיוניים שנעשו  
12 בהליך השומה. לא מצאתי כי המשיב פגע באילו מזכויותיו הדיוניות של המערער,  
13 וודאי שלא פגיעה שגרמה לעיוות דין. למשיב עומדת הזכות שלא לקבל את כל  
14 טענותיו של המערער. אף לא התרשמתי כי המשיב נמנע מלהאזין בנפש חפצה  
15 לטענות המערער, ולראייה, המשיב קיבל את הטענה הנוגעת למר יעקב קמחי  
16 והפחית בהתאם את סכום השומה.

17 122. סיכום של דברים, יש לייחס את מחילת החוב לשנת 2014 (ראו הסבר בסעיף 73  
18 לעיל) ולהפחית מהן סך של 350,000 דולר בגין החוב לספק מהונג-קונג, כך  
19 שההכנסה ממחילת החוב תעמוד על סך של 342,126 דולר (ראו הסבר בסעיף 105  
20 לעיל). תוספת ההכנסה בגין תיאום הוצאות המימון ובגין תיאום הוצאות נסיעה  
21 לחו"ל - תיוותר על כנה.

22  
23 לאור קבלתו של הערעור בחציו ודחייתו בחציו, כל צד יישא בהוצאותיו.

24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31

ניתן היום, ט"ז אייר תשפ"א, 28 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אפריל 2021

ע"מ 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן

1

ירדנה סרוסי, שופטת

2

3

4

5

6

7

8