

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 38608-01-22 סלעים איתנים - עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון (ע"ר) נ' פקיד שומה פתח תקווה

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערערת סלעים איתנים - עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון (ע"ר)
ע"י עו"ד אלון יפה

נגד

משיב פקיד שומה פתח תקווה
ע"י עו"ד ניר וילנר

פסק דין

פתח דבר

1. לפני ערעור על חיובה של המערערת בתשלום מס שכר בגין שנות המס 2016-2017. לטענת המערערת, המסווגת לעניין חוק מע"מ כמלכ"ר, היא אינה נדרשת לשלם מס שכר על מלוא השכר ששילמה לעובדיה, כפי עמדת המשיב, אלא רק מס שכר חלקי בהתאם לחלוקה, המבוססת על הבחנה שנערכה על ידה בין הכנסותיה מפעילותה כמלכ"ר ובין הכנסותיה הנושאות אופי עסקי. סוגיות נוספות המצויות במחלוקות בין הצדדים בהתייחס לשנות המס הנ"ל הן אלה: ניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ; שווי רכב ספורטאי חוץ; ניכוי מס במקור משכר דירה, וכן מס שכר בגין שווי רכב ושווי שכר דירה ואחזקת דירה.

עיקר העובדות הרלוונטיות

2. בשנות המס 2013-2016 פעלה קבוצת הכדורסל הפועל חולון (קבוצת הבוגרים) במסגרת עמותת "כוכב עולה". עמותת "כוכב עולה" אינה צד להליך דנן.

3. ביום 25.10.2016 נרשמה המערערת, סלעים איתנים - עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון, כעמותה ברשם העמותות, ומיום 1.11.2016 ואילך היא באה בנעליה של עמותת "כוכב עולה" ומפעילה את קבוצת הכדורסל המשחקת בליגת העל

בישראל ובליגת האלופות של פיב"א. המערערת מעסיקה עובדים ישראלים וזרים, ביניהם גם שחקני כדורסל אמריקאים.

4. המערערת מסווגת כמוסד ללא כוונת ריווח (מלכ"ר) בהתאם [לסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975](#) (להלן: "[חוק מע"מ](#)" או "[החוק](#)"). בנוסף המערערת מסווגת כמוסד ציבורי בהתאם [לסעיף 9\(2\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] [תשכ"א-1961](#) (להלן: "[פקודת מס הכנסה](#)" או "[הפקודה](#)").

5. ביום 29.10.2018 הוצאה למערערת שומת שלב א' לשנות המס 2016 ו-2017 בעניין חיוב במס שכר לפי [סעיף 4 לחוק מע"מ](#) תוך חיובה גם בקנס לפי [סעיף 191 א'](#) לפקודה. השומה (להלן: "[שומת שלב א'](#)") הוצאה על ידי המפקחת אסנת אילייב (להלן: "[אילייב](#)"). על שומת שלב א' הגישה המערערת השגה. בשנים 2020 ו-2021 התקיים בין הצדדים דיון בהשגה והצדדים לא הגיעו להסכם.

6. ביום 28.12.2021 הוציא המשיב למערערת צו (להלן: "[הצו](#)" או "[שומת שלב ב'](#)") לפי [סעיפים 168 ו-152\(ב\)](#) לפקודה ובהתאם [לתקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף \(מוסדות כספיים ומלכ"רים\)](#), [תשל"ו-1976](#) (להלן: "[התקנות](#)"). על הצו חתם רכז החוליה במחלקת ניכויים במשרדי המשיב, מר עמיר ארנטל (להלן: "[ארנטל](#)"). סכום החיוב בצו נקבע על סך 2,576,742 ₪ בצרוף ריבית, הצמדה וקנסות. ביום 18.1.2022 הגישה המערערת ערעור על הצו, הוא הערעור דנן.

7. יש לציין כי מלכתחילה נחלקו הצדדים גם באשר לרכיבים נוספים הנוגעים לשנות המס שבערעור, אך בסופו של יום המערערת שילמה את המס על פי שומת שלב ב' בהתייחס לאותם רכיבים, כך שנותרו להכרעה הסוגיות המפורטות בפתח הדברים.

8. אלו הן הסוגיות שבמחלוקת והשאלות העולות בנוגע אליהן:

מס שכר

- א. האם שומת שלב א' ושומת שלב ב' הוצאו בידי מי שאינו מוסמך להוציאן?
- ב. האם על המערערת, כמלכ"ר, לשלם הפרשי תשלום מס שכר על מלוא השכר ששילמה לעובדיה? או שמא יש לסווגה, כפי טענתה, כ"[מלכ"ר מיוחד](#)", הנדרש לשלם מס שכר חלקי, אפקטיבי, בהתאם למנגנון סיווג הכנסות וחלוקתן להכנסות עסקיות והכנסות מלכ"ר?
- ג. האם עומדת למערערת טענת הסתמכות וטענה לאפליה ואכיפה סלקטיבית, נוכח העובדה כי קבוצות ספורט אחרות זכו להסדר מיטיב לעניין תשלום מס שכר?

ספורטאי חוץ - ניכוי מס במקור משכר, שווי שימוש ברכב ודמי שכירות

א. היש לבטל רכיבים אלה בשומת שלב ב' על שום שלא נדונו ולא חויבו בשומת שלב א'?

ב. האם על פי אמנת המס שבין ישראל וארצות הברית ("אמנת המס בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה" מיום 20.11.2975; להלן: "**האמנה**") קיים פטור ממס לספורטאים אמריקאים בגין הכנסה שאינה עולה על \$400 ליום?

ג. האם עומדת למערערת טענה הסתמכות נוכח המחלוקת שהייתה בפסיקה בעניין זה ולאור מדיניות המשיב? האם עומדת למערערת טענה לאכיפה סלקטיבית בשל הטיפול השומתי השונה בקבוצות כדורסל אחרות?

ד. האם המשיב חייב כדין את המערערת בניכוי מס במקור בגין שווי שימוש ברכב וכן בגין דמי שכירות בקשר לדירות שנשכרו ושימשו את ספורטאי החוץ?

להלן אדון בסוגיות אלו לפי סדרן.

מס שכר

הטענה לבטלות השומות בשל הוצאתן בידי מי שאינו מוסמך להוציאן

9. לטענת המערערת, השומות בשלב א' ובשלב ב' הוצאו בחוסר סמכות, שכן הסמכות להוצאת שומת מס שכר מסורה למנהל מע"מ, או למי שהוא האציל אליו סמכותו, ולא למי שמונה למלא תפקיד של פקיד שומה על פי מינוי של שר האוצר מכוח סמכותו לפי **פקודת מס הכנסה**. לטענתה, אמנם **סעיף 145(ב) לחוק מע"מ** מקנה לשר האוצר סמכות לקבוע, כי על גביית מס, לעניין מוסדות כספיים ומלכ"רים, יחולו, בשינויים המחויבים, הוראות **פקודת מס הכנסה**, אך מדובר בהוראות פרוצדורליות בלבד. הוראות אלו פורטו **בתקנה 3** לתקנות מע"מ, אך הן אינן משנות את מקור הסמכות להוצאת שומת מס שכר. מאחר שהן אילייב, שהוציאה את שומת שלב א', והן ארנטל, שהוציאה את שומת שלב ב', מונו כעוזרי פקידי שומה לעניין **סעיפים 145, 150, 151 ו-152 לפקודת מס הכנסה**, אך לא לצורך הוצאת שומת מס שכר – הרי שהשומות שהוצאו למערערת הוצאו בחוסר סמכות ולפיכך בטלות. המערערת מדגישה כי העלתה את טענת חוסר הסמכות בהזדמנות הראשונה, בדיון השומה, ופגם חוסר הסמכות ובטלות השומה היו ידועים למשיב ולא תוקנו על ידו.

10. המשיב, מנגד, טוען כי השומות הוצאו בסמכות, נוכח מינויים של אילייב וארנטל לעוזרי פקיד שומה בהתאם **לפקודת מס הכנסה**, ומאחר וסעיפי הפקודה הנוגעים לסמכות להוצאת שומות, חלים גם על שומת מס שכר מכוח הוראת **סעיף 145(ב) לחוק מע"מ ותקנה 3** לתקנות מע"מ. עוד טוען המשיב כי גם אם אין בהוראות הנ"ל כדי להקנות סמכות לעוזרי פקידי שומה להוציא שומות מס שכר, הרי שממילא

השומות דגן הוצאו רק לאחר שפורסמה הודעת מנהל רשות המסים, במסגרתה, ולמען הזהירות בלבד, האציל סמכויותיו לעניין מס שכר ומס ריווח לבעלי התפקידים לפי [פקודת מס הכנסה](#).

11. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים מצאתי כי השומות הוצאו כדין ואין מקום לבטלן, וזאת משני טעמים:

ראשית, על שום שגם אם עוזרי פקידי שומה הוסמכו להוציא אך ורק שומות מס הכנסה, אך לא שומות שכר, פגם זה של חוסר סמכות אינו מחייב בהכרח את המסקנה כי המעשה המינהלי בטל מעיקרו, אלא יש לבחון את כל מקרה לגופו, וזאת מכוחה של דוקטרינת הבטלות היחסית (ראו: יואב [דותן](#), [ביקורת שיפוטית על שיקול דעת מינהלי](#) - כרך א' 369, 384-385 (2022)).

סבורני כי בנסיבות המקרה דגן, בהתחשב בזיקה הקיימת בין שומות מס הכנסה לפי [פקודת מס הכנסה](#) ובין שומות מס שכר לפי הוראות [חוק מע"מ](#), הן זיקה ניהולית והן זיקה עניינית ומהותית, ובעובדה כי שומות מס שכר מוצאות מזה שנים רבות וכדבר שבשגרה על ידי עוזרי פקידי שומה, הרי שגם אם לא הואצלה להם באופן מפורש ובכתב סמכות זו על ידי מנהל רשות המסים, ניתן להתייחס לכך, למצער, כהסמכה מכללא (ראו: פסקה 68 לפסק הדין [בע"מ 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו](#) [נבו] (7.3.2017) (להלן "עניין אליצור קרית אתא"), וכן י. זמיר, [הסמכות המינהלית](#), כרך ב' עמ' 833).

שנית, ועיקר, מפני שבין לפי הגישה לפיה הסמכתם של עוזרי פקידי שומה לצורך הוצאת שומות לפי [פקודת מס הכנסה](#), די בה כדי להסמיכם להוציא שומות מס שכר לפי [חוק מע"מ](#) (ראו: [ע"מ 4788-02-17 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן](#) [נבו] (22.4.2020) (להלן: "עניין בני רמת גן"); [ע"מ 3099-02-17 הכוח מכבי עמידר רמת גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן](#) [נבו] (23.4.2020); [ע"מ 21532-03-2018 הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5](#) [נבו] (28.6.2021) (להלן: "עניין הפועל תל אביב"), ובין לפי הדעה הסוברת כי הם אינם מוסמכים לעשות כן, וכי אין די בהסמכתם לעניין שומות לפי פקודת מס הכנסה (ראו עניין [אליצור קרית אתא](#)), ברור הוא כי משעה שהמנהל, כמשמעותו [בסעיף 107\(א\)](#) לחוק מע"מ וכפי הגדרתו [בסעיף 1](#) לפקודה (דהיינו מנהל רשות המסים), [האציל באופן מפורש מסמכויותיו לעוזרי פקידי שומה גם לצורך הוצאת שומות מס שכר](#), כאמור בהודעתו מיום 29.10.2017 (פורסם בילקוט פרסומים תשע"ח 7608, עמ' 719, נספח 39 לתצהיר המשיב; להלן: "הודעת ההאצלה") - לא נותר כל ספק כי שומות מס השכר הוצאו כדין.

הטענה ל"מלכ"ר מיוחד"

12. לטענת המערערת מאחר שהיא "קבוצת ספורט בעלת מאפיינים עסקיים מהותיים המהווים את ליבת פעילותה, יש לראותה כמלכ"ר מיוחד" (פסקה 5.1, 5.6 לנימוקי הערעור). בהתאם לטענתה זו יש לחייבה במס שכר חלקי, דהיינו, רק ביחס למרכיבי פעילותה כמלכ"ר. המערערת הסבירה, כי לשם קביעת בסיס החיוב לתשלום מס שכר יש למיין את הכנסותיה לשתי קבוצות: האחת, הכנסות מפעילות עסקית, למשל: מכירת כרטיסים ומנויים, גביע המדינה, חסויות, ספונסרים, זכויות שידור ממנהלת הליגה, טוטו, וכד' שנועדו ליצירת רווח; השנייה, הכנסות מפעילותה כמלכ"ר, למשל: מעיריית חולון.

13. בהקשר זה טוענת המערערת, כי יש לעמוד על מקור מימון פעילותה, תוך חלוקה בין הכנסותיה שהן בעלות אופי עסקי ונועדו לצורכי רווח, לבין הכנסותיה כמלכ"ר, דהיינו כי החבות במס שכר נקבעת בהתאם לאופן שבו נוצרה ההכנסה ובהתאם למטרת ההכנסה. בהתאם לחלוקה זו שילמה המערערת מס שכר חלקי אפקטיבי כמלכ"ר מיוחד, ואין לחייב אותה בתשלום הפרשי מס שכר על אותו חלק שאינו "מלכ"רי", אלא עסקי.

14. המשיב, מנגד, טוען כי יש לחייב במס שכר בהתאם לאופן שבו מסווגת המערערת לצורכי מע"מ. מאחר שהמערערת מסווגת כמלכ"ר, חייבת היא במס שכר מלא, מה גם שהמערערת לא שילמה מס עסקאות בגין אותו חלק שלטענתה הוא עסקי ולא "מלכ"רי".

15. במאמר מוסגר אעיר, כי את טענתה זו לפיה היא בבחינת "מלכ"ר מיוחד" לא טרחה המערערת לפרט ולנמק בסיכומיה. כל שעשתה הוא אך לציין כי היא "עומדת על כל הטיעונים המפורטים בסעיף 5 לנימוקי הערעור". דרך זו של סיכום טענות אינה מקובלת עליי. לא רק שהיא אינה עולה בקנה אחד עם ההוראה המפורשת שניתנה בעניין היקף הסיכומים, אלא שבמקרה הרגיל מי שאינו מוצא לנכון להעלות בסיכומיו סוגיה שהעלה בכתבי טענותיו, אלא רק על דרך ההפניה הסתמית והכללית, ייחשב כמי שזנח אותה, וכמי שמבקש להתמקד בטענות אחרות העומדות לו.

ואם כך הדבר במקרה הרגיל, על אחת כמה וכמה במקרה דנן כאשר את סיכומיה כולם הקדישה המערערת לטענות אחרות הנוגעות ל"עקרון השוויון ומניעת אכיפה סלקטיבית". טענות אלו, בהן אדון להלן, יוצאות מנקודת ההנחה כי ראוי לנהוג בשוויון בין קבוצות כדורסל שונות, כאשר היו קבוצות שנהנו בעבר מהסדר מיטיב של תשלום מס שכר חלקי. קבוצות אלו, כך מוסכם על הכל, משלמות מס שכר מלא החל משנת 2015, ולפיכך אין זה ברור הכיצד יכולה המערערת להמשיך ולאחוז בטיעון כי אף לגופם של דברים היא זכאית לשלם מס שכר חלקי, ובאותה נשימה לטעון טענות בשם עקרון השוויון. מכל מקום, ובבחינת למעלה מן הצורך, ועל מנת שהנייר לא

יימצא חסר, מצאתי לנכון לדון ולהכריע אף בטענה זו הנוגעת להיותה של המערערת "מלכ"ר מיוחד". ייאמר מיד, טענה זו דינה להידחות אף לגופה.

16. [סעיף 4](#) לחוק מסדיר את נושא הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים וקובע את שיעורו. [סעיף 4\(א\)](#) לחוק הדן במס שכר המוטל על מוסדות ללא כוונת ריווח קובע כדלקמן:

"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת".

17. תכליתו של מס השכר היא למסות את הערך המוסף של המוסד ללא כוונות רווח המתבטא בשכר אותו משלם מוסד זה לעובדיו. ראו לעניין זה את שנאמר [בע"א 767/87 עמותת "בשערי ירושלים" נ' מנהל המכס, פ"ד מ"ד \(4\) 806, 800 \(1990\)](#):

"בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס. ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על-ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף".

(ראו גם [ע"מ 61866-11-15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות](#), פסקה 29 [נבו] (11.03.2018)).

18. כאמור, הצדדים נחלקו בשאלה האם על המערערת לשלם מס שכר על מלוא השכר ששילמה לעובדיה בהתאם לסיווגה כמלכ"ר, או מס שכר חלקי על הכנסותיה כמלכ"ר ולא על הכנסותיה העסקיות, בהתאם לחלוקה שערכה המערערת לעצמה לצורך כך.

כפי שצוין לעיל, המערערת הוקמה כמלכ"ר ולא ביקשה לשנות את סיווגה. בהתאם לנוהל 1/2017 שפרסם המשיב, עמותה המבקשת לשנות את סיווגה באופן חלקי או מלא לסיווג של עסק, נדרשת לפעול לשם קבלת אישור המשיב ואף לשלם מס עסקאות בהתאם. במקרה דנן המערערת, לא רק שלא פנתה למשיב לשנות את סיווגה, אלא אף נהנתה מעובדת היותה מסווגת כמלכ"ר ולא שילמה כלל ועיקר מס עסקאות על הכנסותיה "העסקיות" הנטענות.

לא יעלה על הדעת, כי נישום יחשיב עצמו וירשם כמלכ"ר לצורך מס ערך מוסף, ובהתאם לכך אף לא ישלם מס עסקאות, אך מנגד יטען כי יש לראותו כ"עוסק", באופן מלא או חלקי, לצורך הימנעות או הקטנת חבותו בתשלום מס שכר. התנהלות זו, על פניה, נגועה בחוסר תום לב חמור ויש לדחותה.

19. יתר על כן, סיווגה של המערערת כמלכ"ר עולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה בעניין זה, זאת נוכח מטרתה המוצהרת והאיסור המפורש הקבוע בתקנונה לחלק רווחים (ראו לעניין זה [ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושליים" נ' מנהל המכס, פ"ד מ"ד\(4\) 800 \(1990\)\)](#)).

מטרותיה של המערערת כאמור בסעיף 1(ג)(1) לתקנונה הן :

"לעודד פעילות ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון. (3) להשתתף, להקים, לתמוך במסגרת תחרותית לספורט ולהשתתף בפעילות ספורטיבית בענף הכדורסל, שהעוסקים בה מקבלים שכר עבודה.... לתמוך בקבוצת ספורט ייצוגית לצורך פעילות ספורטיבית בתחום הכדורסל בעיר חולון. לארגן אירועים לשם תרומה ואיסוף כספים לפעילות העמותה.... לקיים קשרי גומלין עם גופי ספורט שונים בארץ ובחו"ל."

ובסעיף 1(ד) סיפא לתקנון נקבע כי -

"לעמותה תהיה סמכות לפעול בכל דרך חוקית לקידום המטרות שלשמן היא הוקמה ...לערוך ולפרסם, בתמורה ושלא בתמורה, ...ולפעול לקידום ולהצלחת קבוצות הספורט הייצוגי של העמותה בעיר חולון. מטרת העיקרית של העמותה אינו עשיית רווחים והעמותה אינה מוסמכת לחלק רווחיה בין חבריה."

זאת ועוד - מעיון במאזן המערערת נראה שהיא גרעונית ומקבלת תקציבים ציבוריים, תרומות והלוואה מצד קשור, וכן פעילותה איננה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים.

בכל אלה יש כדי ללמד כי סיווגה הנכון והראוי של המערערת, בהתייחס למכלול פעילותיה, הוא סיווג של מלכ"ר

20. בדוח הכספי של המערערת לשנת המס 2017 (נספח 19 לתצהיר המשיב), תחת באור 14, נכתב כך :

"הקבוצה יישמה בשנת המס, גישה, המגובה בחוות דעת שניתנה לה, לפיה היא חייבת במס שכר חלקי על תשלומי השכר המשולמים על ידה וזאת רק על החלק המייצג את הפעילות המלכ"רית שלה מתוך סה"כ הכנסותיה."

21. במסגרת ההליך דגן לא הובאו על ידי המערערת ראיות באשר לסוג ההכנסות בהן מדובר או בהתייחס לשיקול הדעת שהנחה אותה בבואה לחלק את הכנסותיה בין אלו המשקפות, לדעתה, פעילות מלכ"רית, ובין אלו המשקפות פעילות עסקית. המערערת אף לא הגישה את חוות הדעת שהייתה בידה לצורך יישום עמדתה האמורה, ומי שחתם על חוות הדעת לא הגיש תצהיר ולא נחקר עליו. אעיר כבר עתה, כי עצם

העובדה שהמערערת מלכתחילה נזקקה לחוות דעת, מעוררת קושי בקבלת טענתה, אליה עוד אתייחס בהמשך, כי סברה שעמדתה בעניין תשלום מס השכר החלקי, עולה בקנה אחד עם עמדתו של המשיב, ולפיכך עומדת לזכותה טענה להסתמכות. כך או כך, ברור הוא כי הנטל להוכיח כי קיימות למערערת הכנסות מסוגים שונים, וכי יש בכך כדי להצדיק תשלום מס שכר חלקי, מונח לפתחה של המערערת, ונטל זה לא הורם על ידה כלל ועיקר.

22. למעלה מן הצורך אוסיף, כי ממילא אינני מקבל את טענת המערערת, כי הכנסות ממכירת מנויים, כרטיסים, מגביע המדינה, מחסויות, מספונסרים, מהמועצה להסדר ההימורים בספורט, או מהחזר ביטוח לאומי בגין פציעות - הן הכנסות בעלות אופי "עסקי", הפטורות מתשלום מס שכר מלא. מטרתה של המערערת, ולמעשה עיקר מהותה, היא הפעלת קבוצת כדורסל, וההכנסות הנזכרות לעיל, קשורות בטבורן לקבוצת כדורסל המשחקת בליגה הלאומית והקהל בא לצפות במשחקה. כך גם עולה מביאור 10 לדוח הכספי של המערערת לשנת 2017 ומביאור 7 לדוח הכספי של המערערת לשנת 2016.

23. עוד יש לציין כי טענת ה"מלכ"ר המיוחד", מהסוג הנטען על ידי המערערת בערעור דן, נדונה ונדחתה בפסק דינו של חברי, כב' השופט ה' קירש, בעניין **הפועל תל אביב**. בית המשפט ניתח בהרחבה באותו עניין את הוראות **חוק מע"מ**, עמד על כך שלטענת ה"מלכ"ר המיוחד" אין כל עיגון בחוק והיא אף מביאה ל"עיוות קשה בהטלת המס, וסיכם את עמדתו באופן נוקב וברור כך:

"החוק איננו מכיר במעמד של "מלכ"ר מיוחד" ואיננו מתיר חישוב המס על פי "נוסחה חלקית". שיטת תשלום המס שאומצה על ידי המערערת חוטאת לתכליתו, הגיונו, מבנהו ולשונו של **חוק מס ערך מוסף, והקושי אף מחריף לנוכח העדר תשלום מס עסקאות על ההכנסות ה"עסקיות".**

24. שותף אני באופן מלא למסקנתו זו של בית המשפט המחוזי בעניין **הפועל תל אביב**, כמו גם לנימוקיו המפורטים והיסודיים, לרבות ההבחנה הנעשית על ידו בין מצב בו העסק מקיים שתי פעילויות שונות ונפרדות, הניתנות לרישום באופן שונה לצרכי מע"מ, לבין עסק המקיים פעילות אחת לגביה מבקשים, כמו במקרה דנן וכמו שהיה בעניין **הפועל תל אביב**, מעין רישום "היברידי", שאותו אין לאפשר. לא למותר לציין כי גם בעניין **הפועל תל אביב** המדובר בקבוצת כדורסל מאותה ליגה, שפעילותה והכנסותיה הן מאותו סוג ממש (השווה סעיף 5.9 לנימוקי הערעור עם המפורט בסעיף 16 לפסק הדין בעניין **הפועל תל אביב**), והטענות שנטענו שם על ידי המערערת, שהייתה מיוצגת על ידי אותו מייצג בהליך דנן, דומות עד זהות לטענותיה כאן. יתר על כן, בערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב** (ע"א 8416/21) על כן,

הודיעה המערערת, לאחר ששמעה את הערות הרכב השופטים, כי היא אינה עומדת עוד על הערעור והערעור נדחה כמוסכם (12.7.2023).

25. לא ניתן, אפוא, להבין הכיצד עומדת המערערת בערעור דנן על טענת ה"מלכ"ר המיוחד" לאחר דחיית הערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב**. לא למותר לציין בהקשר זה כי את סיכומיה הגישה המערערת לאחר שניתן פסק הדין בערעור שהוגש בעניין **הפועל תל אביב**, ובכל זאת הבהירה בסיכומיה כי היא עומדת על כל טענותיה, לרבות אלו המפורטים בסעיף 5 לנימוקי הערעור, שעניינם טענת "המלכ"ר המיוחד".

הטענה להסתמכות, אפליה ואכיפה סלקטיבית

26. ביום 13.2.2018 פרסם המשיב מתווה פשרה שעניינו **"סוגיית מס השכר בקבוצות הספורט – פשרה"** (להלן: **"מתווה הפשרה"**). מתווה הפשרה, המכונה 'מתווה רולנד' על שם הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים ברשות המסים דאז החתום עליו, מר רולנד עם-שלם, הרחיב את תחולתו של הסכם פשרה בסוגיית מס השכר שנכרת בין המשיב לליגת הכדורגל על כל **"קבוצות הכדורגל בליגת העל ובליגה הלאומית, ועל קבוצות הכדורסל בליגת העל"**.

העקרונות שנקבעו במתווה הפשרה הן אלה: א. בשנות המס 2012-2014 יאשר המשיב לקבוצות הספורט תשלום מס שכר חלקי בהתאם לדיווחיהן. ב. בשנת המס 2015 ואילך ישולם מס שכר מלא, וכך הוא ישולם גם בשנות המס הבאות כל עוד לא שונה סיווגה של הקבוצה ממלכ"ר לעוסק. ג. באשר לשנות המס הקודמות לשנת 2012, ככל ששולם מס שכר מלא, יינתן החזר של 50% ממס השכר שבמחלוקת.

27. לטענת המערערת, השומה מושא הערעור פוגעת בעקרון השוויון ויש בה משום אפליה ואכיפה סלקטיבית. לטענתה, מתווה הפשרה העניק הטבה במס לקבוצות אחרות, הטבה שלא ניתנה למערערת, ואף לא למי שהפעילה את הקבוצה לפניה, דהיינו עמותת כוכב עולה. ועוד טוענת המערערת, כי המשיב הכיר בתשלום מס שכר חלקי אפקטיבי במסגרת שלושה הסכמי פשרה עם קבוצות ספורט אחרות ואף מטעם זה יש לקבל את עמדתה לעניין תשלום מס שכר חלקי. המערערת מוסיפה וטוענת, כי היא הסתמכה על הסכמי הפשרה ועל מתווה הפשרה, במיוחד עת המשיב לא פרסם את השינוי שחל בעמדתו.

28. המשיב, מנגד, טוען כי אין בסיס לטענות המערערת, שהרי לפי מתווה הפשרה משולם מס שכר מלא החל משנת 2015, כך שהמערערת, שהוקמה רק בשנת 2016, ממילא נדרשת לשלם מס שכר מלא כמו כל יתר קבוצות הספורט. ועוד טוען המשיב כי המערערת, עת בחרה לשלם מס שכר חלקי, הסתמכה על יעוץ שניתן לעמותת כוכב עולה, וכן על יעוץ שניתן לה על ידי רואה החשבון שלה, אך היה ידוע לה היטב כי

עמדתה זו אינה מקובלת על רשויות המס, ולפיכך אף אין כל בסיס לטענת ההסתמכות. אשר לשלושת הסכמי הפשרה, שהמערערת אף לא ראתה, הרי שהם נחתמו בשנת 2012 ומתייחסים לשנות המס 2001-2007, והם נחתמו כפשרה בין המשיב לבין אותן קבוצות וזאת מבלי שצד אחד מודה בטענות משנהו.

29. אקדים ואומר, כי לא מצאתי כל שחר לטענת ההסתמכות של המערערת ביחס להסכמי הפשרה שנחתמו עם קבוצות ספורט אחרות. המדובר בשלושה הסכמים המתייחסים, כאמור, לשנות המס 2001-2007 בלבד, שנים רבות טרם הקמתה של המערערת, ומדרך הטבע, כדרכם של הסכמי פשרה, הם משקללים בחובם את הערכות הצדדים באותה עת ביחס לסיכונים ולסיכויים הקשורים לעמדתם, ואף אלה הנוגעים לסוגיות נוספות העומדות על הפרק. יתר על כן, ההליכים המשפטיים השונים שהתקיימו מאז ועד היום, בהם חזר פקיד השומה שוב ושוב על עמדתו - אותה הוא משמיע גם בהליך דן - ולפיה יש לסווג את קבוצות הספורט כמלכ"ר לצורך מס שכן (ואפילו הן מסווגות כ"עסק" לצורך [פקודת מס הכנסה](#)), מלמדים כי אכן מדובר בשלושה מקרים חריגים.

כך למשל, [ע"מ 1125/06 מכבי תל אביב כדורגל בע"מ נ' רשות המסים](#) [נבו] (12.2.2012), כאשר במסגרת פסק הדין בערעור שהוגש לבית המשפט העליון ([ע"א 2580/12](#)), [נבו] נאמרו הדברים הבאים:

"קראנו ושמענו את טענות הצדדים. בסופו של יום נראה לנו, כי משהוצג בפנינו שכל קבוצות הכדורגל ללא יוצאת מן הכלל מסווגות כמלכ"ר לעניין מע"מ (אף כי המערערת מסווגת כעוסק לעניין מס הכנסה), אין מקום, גם בגדרי השכל הישר, לסיווג שונה במע"מ דווקא למערערת. אכן, לא כל הקבוצות זהות כמובן, אך על פי האופי הבסיסי של תמהיל עיסוקיהן זהו המצב עד הנה".

30. אין זאת אלא, שאותם הסכמי פשרה, ספק אם שיקפו בשעת חתימתם מדיניות כלשהי של המשיב, ועל אחת כמה וכמה שאין הם משקפים מדיניות לכאורית כלשהי בשנות המס הרלוונטיות, ולמערערת לא יכולה לעמוד טענה של הסתמכות על אותם הסכמי פשרה. לא למותר גם לומר, כי אף אם טעה פקיד השומה בחתימת אותם הסכמים, אין כל מקום להנציח אותה טעות באימוצה בעניינה של המערערת או של נישומים אחרים כדוגמתה.

31. אוסיף כי אותה טענה ממש, שעניינה הסתמכות על שלושת הסכמי הפשרה, נדונה והוכרעה בפסק הדין בעניין [הפועל תל אביב](#), וכך נאמר שם:

"בסמוך לאחר עריכת האחרון מבין שלושת ההסכמים, רשות המסים הפסיקה להסכים להסדר המבוסס על הנוסחה החלקית, וזאת, לדברי העדה מטעם המשיב, בעקבות מתן פסק דין בעניין מכבי ת"א כדורגל הנ"ל בבית המשפט

המחוזי...מצג זה לא נסתר, ולא הוכח כי לאחר מכן נכרתו הסכמים דומים, למרות שהסוגיה הייתה משותפת לקבוצות רבות הן בענף הכדורסל והן בענף הכדורגל (ויעיד על כך ריבוי הליכי הערעור שהגיעו לפתחם של בתי המשפט בסוגיה זו במהלך השנים מאז). דהיינו, ייתכן שהמערערת קיבלה יחס שונה משלוש הקבוצות אשר היו צדדים לשלושת ההסכמים הנ"ל, אך המערערת קיבלה אותו יחס כמו כל יתר הקבוצות שהעלו טענה דומה. ברי כי לרשות המסים זכות – ואולי אף חובה כנאמנת הציבור – שלא להנציח טעות או הפעלת שיקול דעת מוטעה. אם במהלך שנת 2012 הגיעה רשות המסים למסקנה כי יש לפעול באופן אחר בעניין מס השכר, ולא כפי שנעשה בשלושת המקרים המסוימים, היא הייתה רשאית לעשות כן".

32. פסק הדין בעניין הפועל תל אביב נשאר, כאמור, על מכוננו גם לאחר שהוגש עליו ערעור לבית המשפט העליון על ידי אותו מייצג אשר מייצג את המערערת כאן. חרף זאת ממשיך הוא לאחוז בטענתו כי שלושת הסכמי פשרה אלה, שנחתמו לפני שנים רבות, כאשר לא נערך הסכם דומה מאז ועד היום, מצדיקים את קבלת עמדתו באשר לאי תשלום מלוא מס השכר. דומני כי בנסיבות אלה, העלאת הטענה בערעור דנן, יש בה משום טעם לפגם.

33. אשר למתווה הפשרה - הרי שהמשיב לא מנע מעמותת כוכב עולה, שהפעילה את קבוצת הכדורסל הפועל חולון עד לשנת 2016, ליהנות מההסדר של תשלום מס שכר חלקי בהתאם למתווה הפשרה. עם זאת, ובאופן תמוה ביותר, סבורה המערערת כי אף היא זכאית ליהנות ממתווה הפשרה, באותה מידה שנהנו ממנו קבוצות כדורסל אחרות שפעלו בשנים שלגביהן העניק מתווה הפשרה את ההטבה, דהיינו שנות המס הקודמות לשנת 2015. ככל שהצלחתי לרדת לפשר טענתה זו של המערערת, הרי שהיא גורסת כי אין היא צריכה להינזק אך בשל כך שהוקמה רק בשנת 2016.

טענה זו של המערערת דינה להידחות מכל וכל. קבוצת הכדורסל של הפועל חולון הייתה זכאית ליהנות מההטבה על פי מתווה הפשרה באמצעות הישות המשפטית הקודמת במסגרתה פעלה, קרי, באמצעות עמותת כוכב עולה. ההטבה לפי מתווה הפשרה אינה קשורה לישות המשפטית המפעילה את קבוצת הספורט, אלא מתייחסת לשנות מס מסוימות. על כן, אך ברור הוא כי קבוצת הכדורסל של הפועל חולון לא קופחה, ואין כל הצדקה להעניק למערערת הטבה שלא זכאיות לה קבוצות כדורסל אחרות המשלמות משנת 2015 ואילך מס שכר מלא. יתר על כן, תוצאת קבלת עמדת המערערת היא, כי הלכה למעשה קבוצת ספורט שבחרה לשנות את המסגרת המשפטית בה היא פועלת ולפעול תחת ישות משפטית חדשה מדי תקופה כזו או אחרת, תהנה מהטבה גדולה יותר, ותוצאה זו בוודאי אינה סבירה.

34. כפי שהזכרתי לעיל, טענת המערערת להסתמכות על מדיניות של המשיב בעניין מס השכר של קבוצות הספורט, מוקשית על פניה גם נוכח העובדה כי החלטתה לדווח באופן חלקי על מס השכר לוותה בחוות דעת. זאת ועוד, מהעדויות שנשמעו בפניי עולה בבירור כי המערערת ידעה גם ידעה, כבר מהרגע הראשון בו הוקמה, כי עמדת המשיב היא כי יש לשלם מס שכר מלא ואין הוא מקבל את הגישה בדבר מס שכר חלקי. למעשה, מנהליה של המערערת היו ערים לעמדה זו, לא רק ממועד הקמת המערערת בשנת 2016, אלא אף קודם להקמתה, זאת בשעה שהקבוצה פעלה במסגרת עמותת כוכב עולה והמשיב הוציא לה שומות לשנים 2013-2016 אשר משקפות את עמדתו האמורה. ואם אין די בכך, הסתבר כי יועציה המקצועיים – רו"ח זיגדון ורו"ח יליניבץ - היו מעורבים בתיקים נוספים במסגרתם הוצגה עמדת המשיב שאינה מכירה בתשלום מס שכר חלקי.

35. החלטתה של המערערת לדווח ולשלם מס שכר חלקי, נעשתה, אפוא, ב"עיניים פקוחות" על פי עצת יועציה המקצועיים, ומתוך מחשבה, כך הייתה התרשמות מהעדויות, כי הדבר יועיל לה לצורך ניהול משא ומתן עם פקיד השומה.

כך העיד מר דבורה, מנהלה של המערערת (עמ' 6, ש' 1-28):

"העד, מר דבורה: הרי עד אותה נקודת זמן, העמותה שילמה 7.5% מס שכר מלא. או-קיי לא באנו על דעת עצמנו לשנות את זה למשהו אחר.

כב' הש' בורנשטיין: הוא בא אליכם ואמר מה? [הכוונה לרו"ח זיגדון – ש.ב.].
העד, מר דבורה: כמו שאמרתי מקודם, מה התקציב העמותה לשנה הקרובה, מה המקורות הכספיים שלה, או-קיי, יש הסכמים שנחתמו עם קבוצות קודמות, וגם אתם יכולים לשלם מס שכר אפקטיבי.

כב' הש' בורנשטיין: הוא אמר לכם שזה העמדה של מס הכנסה? זה מה שאמר לכם?

העד, מר דבורה: הוא לא אמר שזה מקובל על מס הכנסה.

כב' הש' בורנשטיין: אז מה הוא אמר?

העד, מר דבורה: שנחתמו ההסכמים קבוצות אחרות. אתם רשאים לנקוט באותה פוזיציה. משהו בסגנון הזה.

כב' הש' בורנשטיין: לא בירתם מה, כמה זה תקף, מה עמדת רשות המיסים, האם ההסכם,

העד, מר דבורה: אם נחתמו ההסכמים, נחתמו הסכמים עם קבוצות אחרות, אז זה ברור מה עמדת רשות המיסים.

כב' הש' בורנשטיין: אז זה מה שאמר לכם? שזו עמדת רשות המיסים?

העד, מר דבורה: לא, זה אני מסיק עכשיו.

כב' הש' בורנשטיין: אבל מה כן אמר לכם לגבי עמדת רשות המיסים? הוא

אמר לכם שזה יכול לעבוד? לא יכול לעבוד? זה כדאי?

העד, מר דבורה: לא, ברור שזה, ברור שזה כדאי, או-קיי אני,

כב' הש' בורנשטיין : **אם עמדת רשות המסים היא אחרת ויצאו שומות כמו שיצאו עכשיו אולי זה לא כדאי.**

העד, מר דבורה : אז נצטרך אולי לשלם את מה שנצטרך לשלם, אבל בנקודת זמן ההיא, אתם יכולים לפעול לפי הקו הזה.

כב' הש' בורנשטיין : **הוא אמר לכם שמה, זה מעין כדאי לצורך מו"מ,**
העד, מר דבורה : לא, אתם יכולים להתנהל כך, חבל שתתנהלו בצורה, כי יש אפשרות להתנהל בצורה אחרת.

כב' הש' בורנשטיין : **וזה עובד? זה מה שהוא אמר?**
העד, מר דבורה : עובד אנחנו פה, אז אולי זה לא עובד."

ובהמשך עמוד 8 שורות 1-4 :

עו"ד וילנר : אז סיכמנו שלאותה קבוצת ספורט, כוכב סליחה, הפועל חולון, כבר משנת 2013 ועד 16, יצאו שומות בנושאים דומים לאנשים שלנו מס שכר ואמנה, היו שם עוד דברים, אבל בואו נתרכז בזה כרגע, אתה מאשר? כן. אתה מאשר?
העד, מר דבורה : כן.

36. סבורני כי מתוך עדות זו עולה באופן ברור שהמערערת ביקשה לפעול ב"שיטת מצליח". למותר לומר כי דרך פעולה זו, גם אם אינה פסולה על פניה, וגם אם היא נעשית באופן גלוי ו"בקלפים פתוחים", אינה עולה בשום אופן בקנה אחד עם טענת הסתמכות.

ניכוי מס במקור משכר, שווי שימוש ברכב ודמי שכירות לספורטאי חוץ

הטענה כי סוגיית ניכוי המס במקור לא נדונה בשומת שלב א'

37. לטענת המערערת, דין ערעורה להתקבל בסוגיה זו הנוגעת לניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ, שכן היא לא עלתה לדיון בשלב א' של השומה אלא רק בשלב ב'. לגישה, משעה שהמשיב לא חלק בדיוני השומה שנערכו בשלב א' על האופן שבו נהגה המערערת בעניין ניכוי המס במקור משכר ספורטאי חוץ, אין הוא רשאי לטעון בשלב ההשגה כי המערערת פעלה שלא כדין ולהוציא צו בעניין זה.

38. טענה זו של המערערת דינה להידחות. [סעיף 150\(א\)](#) לפקודה קובע כהאי לישנא :

"היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה..."

ואילו [סעיף 152](#) לפקודה קובע כהאי לישנא :

(א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה..."

39. סמכות זו שיש בידי פקיד השומה להגדיל את השומה, מלמדת כי הלכה למעשה בשלב שבו הוא דן בהשגה, כל עניין הנוגע לשומת הנישום עומד לבחינה מחודשת. אין, אפוא, כל בסיס לטענת המערערת לפיה טענה שלא נטענה על ידי פקיד השומה בשלב א' של השומה, מנוע פקיד השומה להעלותה בשלב ב' של השומה, או להגדיל את השומה כתוצאה מכך. כמובן שפקיד השומה נדרש להביא לידיעת הנישום כי בכוונתו לעשות כן, ולתת בידו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו כנגד אותה כוונה. במקרה דנן לא נשמעה כל טענה מאת המערערת, כי נמנע ממנה להשמיע את טיעוניה בסוגיה זו. נהפוך הוא. מהפרוטוקולים שצורפו (ראה נספחים 26-29 לתצהיר מטעם המשיב), ניכר כי הסוגיה נדונה בהרחבה.

40. באופן דומה נקבע על ידי [בע"מ 48060-11-13 דוד מזרחי נ' פקיד שומה פתח תקווה](#) (18.12.2016) (לא פורסם):

"טוענים המערערים כי במסגרת דיוני השומה (שלב א') לשנת המס 2011 לא העלה המפקח כל טענה לפיה אין להתיר בניכוי את התשלומים לגופים המפורטים לעיל, כאשר רק בשלב ההשגה תוקנה השומה וההוצאה לא הותרה. לגישתם, משלא הוגשה על ידם השגה בסוגיה זו, לא קמה הסמכות לדון בה ולפיכך דין ההחלטה בהשגה בעניין זה להתבטל.

סעיף 152(ב) לפקודה קובע כי ככל שלא הושג הסכם רשאי פקיד השומה במסגרת הצו "לקיים את השומה, להגדילה או להפחיתה", אך אין זה אומר בהכרח כי רשאי הוא לדון בסוגיה שלא הוגש בעניינה השגה, במיוחד בשים לב לכך כי באופן זה נפגעת זכותו של הנישום לקיים דיון "דו שלבי", דהיינו דיון בשומה בשלב א' ודיון בשומה בשלב ב', הוא שלב ההשגה. עם זאת, סבורני כי מקום בו מתנהל במסגרת ההשגה דיון ענייני, בתום לב, בשקיפות ובהגינות, וניתנת לנישום אפשרות מלאה להציג באופן מלא את טענותיו וראיותיו – לא מנוע המפקח הדן בהשגה להעלות גם סוגיה שלא נדונה בשלב א', ושלא הוגשה בעניינה השגה. כך במיוחד כאשר אין להניח כי הנישום מופתע מהעלאת הסוגיה במסגרת ההשגה, וכאשר על פניו ברור כי העובדה שהדבר לא נדון בשלב א' מקורו בטעות ואין מדובר בשינוי מדיניות או בהעלאת סוגיות שלא

נדונו עד כה וזאת אך ורק כעניין "טאקטי", כגון על מנת לרפות ידיו של נישום המגיש את ההשגה או מכל טעם לא ענייני אחר".

ניכוי מס במקור על פי האמנה למניעת כפל מס ישראל וארצות הברית

41. סעיף 17 לאמנה שכותרתו "שירותים אישיים שבתלות" קובע כדלקמן:

(1) למעט כנקבע בסעיף 22 (תפקידים ממשלתיים), שכר עבודה, משכורות ושכר דומה שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת מן המדינות המתקשרות מעבודה או שירותים אישיים שביצע כשכיר, לרבות הכנסה משירותים שבוצעו בידי פקיד של חברה, או של חבר-בני-אדם רשאית אותה מדינה מתקשרת להטיל עליהם מס. ... שכר כאמור המופק ממקורות שבתחומי המדינה המתקשרת האחרת, רשאית גם אותה מדינה מתקשרת אחרת לחייבו במס.

(2) שכר המתואר בסעיף קטן (1), שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת מן המדינות המתקשרות, יהא פטור ממס בידי המדינה המתקשרת האחרת אם –

(א) הוא נוכח באותה מדינה מתקשרת אחרת במשך תקופה או תקופות המצטברות לפחות מ-183 ימים שבשנת המס;

(ב) הוא שכיר של תושב המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה, או של מוסד קבע המקוים בה;

(ג) תשלום השכר אינו מוטל, כמות שהוא, על מוסד קבע שיש למעביד באותה מדינה מתקשרת אחרת; וכן

(ד) השכר חייב במס במדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה".

סעיף 18 לאמנה שכותרתו "בדרנים ציבוריים" קובע כדלקמן:

"על אף סעיפים 16 (שירותים אישיים שברשות) ו-17 (שירותים אישיים שבתלות), הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרן ציבורי, כגון אמן תיאטרון... או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת לחייבה במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של ארצות הברית, או שקולתם בלירות ישראליות, לכל יום שאותו אדם נוכח במדינה המתקשרת האחרת לשם ביצועם של שירותים כאמור בה".

42. לטענת המערער, בהתאם לסעיף 18 לאמנת המס שבין ישראל לארה"ב שחקנים אמריקאים פטורים מתשלום מס בישראל על שכרם וזאת ככל ששכרם היומי אינו

עולה על 400 דולר ליום שהות בישראל. לטענתה, פרשנותה זו לאמנה עולה בקנה אחד עם פסק הדין שניתן בעמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות [נבו] (16.12.2012) (להלן: "עניין מכבי ראשל"צ"), ובכל מקרה, גם אם קיימות פרשנויות אפשרויות אחרות לאמנה, היא רשאית לבחור בפרשנות שמטיבה עמה.

43. המשיב, מצדו, טוען כי עמדת המערערת נדחתה בפסק הדין בעמ"ה 505/04 אליצור אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון [נבו] (31.8.2008), (להלן: "עניין אליצור אשקלון"), וכן לאחרונה בפסק הדין בעניין הפועל תל אביב, שאף אושר בבית המשפט העליון, ולפיהם סעיף 18 לאמנה לא נועד לצמצם את חבות המס שנקבעה בסעיף 17 לאמנה, אלא רק להרחיבה. לפיכך, היה על המערערת לנכות מס במקור בשיעור 25% משכר השחקנים האמריקאים לפי סעיף 164 לפקודה ובהתאם לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998.

44. אומר מיד: מסקנותיהם ונימוקיהם של בתי המשפט המחוזי בעניין אליצור אשקלון ובעניין הפועל תל אביב, מקובלים עליי במלואם ובשלמותם. לדידי, די בקריאה פשוטה של סעיפי האמנה הרלוונטיים, כדי להגיע למסקנה הברורה כי סעיף 18 לא התכוון לצמצם את יריעת החיוב במס ככל שמדובר במי ששוהה בישראל 183 ימים ויותר, כאמור בהוראה הכללית הקבועה בסעיף 17 לאמנה, אלא להרחיבה, כך שבדרגים ציבוריים (ובכלל זאת ספורטאים) יחויבו במס אף אם שהו בישראל תקופה קצרה יותר, ובלבד ששכרם עולה על 400 דולר ליום שהייה.

45. כך או כך, משעה שהוגש ערעור על פסק הדין בעניין הפועל תל אביב, והערעור נדחה בעקבות הערות הרכב השופטים (ע"א 8416/21 הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5 [נבו] (16.7.2023)), ממילא אין עוד מקום לעמדה אחרת. ואם אין די בכך, הרי שבית המשפט העליון, למען הסר כל ספק, מצא לנכון להוסיף לפסק דינו את הדברים החד משמעיים הבאים:

"משנשמעו הערותינו, ונתקבלה המלצתנו, לא נכביר במילים, זולת מה שנתבקשנו בתום הדיון הנ"ל, ונעתרנו, לנוכח קיומם של הליכים נוספים בציפייה להכרעה בערעור זה. נציין אפוא, כי סעיף 18 לאמנת המס ישראל-ארה"ב נועד להרחיב את רשת המס ולאפשר לישראל, כמדינת המקור, למסות ספורטאים ובדרגים, שאין באפשרותה למסותם בהתאם לסעיפים אחרים באמנת המס, בתנאי שהכנסתם היומית עולה על הרף הכספי הקבוע בסעיף. לשם הגשמת תכלית זו, נקבע באמנה הנדונה, כמו גם באמנות מס רבות, שהוראות סעיף 18 יחולו על אף (Notwithstanding) האמור בסעיפים 16 ו-17, סעיפי השכירים והעצמאים באמנה. אין משמעות הדבר שהכנסה הנמוכה מהרף הכספי, פטורה כליל ממס. אפשר לחייבה במס בהתאם להוראות סעיפים

אחרים באמנה, ובהם סעיפים 16 ו-17, אם תנאיהם מתקיימים. בהינתן הוראות הדין האמריקני העשויות להעניק פטור ממס להכנסות דוגמת אלה שבענייננו מתוך הנחה כי הן תמוסנה במדינה שבה הופקו, הפרשנות הנ"ל היא היחידה שתימנע ניצול של הוראות האמנה – שנועדה למניעת כפל מס – לשם הימנעות כפולה ממס (Double-non Taxation), בניגוד מוחלט לתכליתה."

46. אלא שעדיין לא נחה דעתו של ב"כ המערער והוא מוסיף וטוען, כי אין מדובר בהלכה מחייבת, אלא באמרת אגב. סבורני כי מוטב היה אילו גם טענה זו לא הייתה נטענת והמערער הייתה מודיעה על חזרתה ממנה בהינתן פסק דינו של בית המשפט העליון וההבהרה המפורשת והחד משמעית שניתנה על ידו. אע"ר, כי עמותת כוכב עולה, שאף היא הגישה ערעור על שומות שיצאו לה לשנים 2013-2016 בשל אי ניכוי מס במקור משכר השחקנים האמריקאים, הודיעה כי היא חוזרת מהערעור שהגישה וזאת לאחר שהתקבל פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב** (ההחלטה על מחיקת הערעור צורפה לסיכומי המשיב). כך או כך, סבורני כי ההלכה בעניין זה היא אכן ברורה וחד משמעית, ולא מצאתי כל אחיזה לטענת המערער לפיה פטורה היא מניכוי מס במקור משכר שחקנים ששכרם היומי אינו עולה על 400 דולר.

טענת ההסתמכות והטענה לאכיפה סלקטיבית

47. ממשיכה וטוענת המערער כי עומדת לה טענת ההסתמכות וזאת נוכח פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **מכבי ראש"צ**, עליה לא הוגש ערעור, ולאור מדיניות רשות המסים מאז אותו פסק דין. ועוד היא טוענת לפגיעה בעקרון השוויון שכן הדיווחים של קבוצות כדורסל אחרות לא נבדקו ולא הוצאו להן שומות.

48. טענת המערער להסתמכות לא גובתה בראיה כלשהי. כידוע, טענת הסתמכות היא טענה עובדתית שיש להוכיח, ובכלל זאת יש להראות כי בשל אותה ההסתמכות הנטענת, שינתה המערער את מצבה לרעה. יתר על כן, העובדה כי קיימים פסקי דין המציגים עמדות שונות, אין פירושה כי המערער רשאית להסתמך על אותו פסק דין התומך בעמדתה, ולהתעלם מפסקי דין אחרים, מה גם שמהראיות עולה כי עמדת רשות המסים בסוגיית ניכוי המס משכר השחקנים האמריקאים, הייתה ידועה למערער, ולמצער, ליועציה המקצועיים. טענת המערער באשר למדיניות המשיב בעקבות פסק הדין בעניין **מכבי ראש"צ** אינה עולה בקנה אחד עם שומות שהוצאו לקבוצות אחרות, כפי שהעיד העד מטעם המשיב (ראה תצהיר ארנטל סעי' 41 ו-52).

49. אוסיף כי טענה בדבר הסתמכות נטענה ונדחתה גם בעניין **הפועל תל אביב**, וכך נקבע שם:

"אינני יכול לקבל את טענת המערערת כי אין לחייבה במס בקשר לשחקני החוץ מפני שהיא הסתמכה על פסק הדין בעניין מכבי ראשון לציון, וזאת בין היתר לאור העובדה שרשות המסים לא ערערה עליו. לגישת המערערת, עמדת המשיב בערעור זה מהווה שינוי מדיניות וחידוש ויש להחילה רק באופן פרוספקטיבי ולא על שנות המס שבערעור. דא עקא, באותה תקופה (ולמעשה גם לאחר מתן פסק הדין הנוכחי) קיימת סתירה בין פסקים מחוזיים ואין הלכה מחייבת. במצב דברים זה אין בסיס מוצק לטענת הסתמכות על ידי גורם שלא היה צד לאותן התדיינות (גם אם עצם ההסתמכות תוכח עובדתית, דבר שלא נעשה כאן)".

50. אשר לטענה לפיה המשיב לא בדק ולא הוציא שומות לקבוצות כדורסל אחרות, הרי שטענה זו נטענה בעלמא, מה גם שטענה זו סותרת את עדותו של מנהל המערערת מר דבורה עצמו (עמ' 20, ש' 21-25, עמ' 50, ש' 14-10), אשר העיד כי ידוע לו על קבוצות נוספות המצויות במצבה של המערערת מבחינת הטיפול השומתי. יתר על כן, אך ברור הוא כי גם אם נכונה היא טענת המערערת, העובדה שהמשיב לא טיפל, או טרם טיפל, בשומות של נישומים אחרים, אין בה כדי להקנות זכות למערערת שלא להתחייב במס על פי הדין.

ניכוי מס במקור - שווי רכב ספורטאים

51. טוענת המערערת כי "טובת המעביד" היא שלעובדים יהיה רכב צמוד ולכן אין לזקוף בגינם שווי.

52. אינני מקבל טענה זו. מתן רכב לעובד בידי מעסיקו מהווה הטבה בעלת שווי כספי מובהק, המחייבת זקיפת הכנסה על פי התקנות הרלוונטיות, וההלכה בעניין זה ברורה וחד משמעית מזה שנים (ראו [ע"א 4096/18 חכם את אור זך עורכי דין ואח' נ' פקיד שומה עכו](#) [נבו] (23.5.2019)).

53. לא מצאתי כל ממש בטענת המערערת להסתמכות או בטענה לפיה עניין זה לא נדון בשומת שלב א', כפי שכבר הבהרתי לעיל בהתייחס לסוגיית ניכוי המס מהשכר.

ניכוי מס במקור – דמי שכירות ואחזקת דירה

54. המערערת מעמידה דירות לטובת השחקנים הזרים ולחלק מהשחקנים הישראליים ולשם כך היא חותמת על הסכמי שכירות עם בעלי הדירות. לטענת המערערת, מאחר שהשחקנים המתגוררים בדירות הם השוכרים מבחינה מהותית (שרק מפאת דרישת בעלי הדירות אינם חותמים בעצמם על הסכמי השכירות) והמערערת משמשת עבורם כזרוע ארוכה - לא קמה חובה לניכוי מס במקור. עוד היא טוענת כי בשלושה מקרים

המתייחסים לשחקנים ישראלים, הם עצמם חתמו על חוזה השכירות עם בעלי הדירות כך שבוודאי אין מקום לניכוי מס במקור מדמי השכירות.

55. מוסיפה וטוענת המערערת, כי מאחר שהיא מסווגת כמוסד ציבורי לצורכי מס הכנסה, דמי השכירות ששילמה אינם הוצאה בידה ולפיכך אינם נכללים בהגדרת "דמי שכירות" לצורך ניכוי המס במקור. זאת ועוד, המשיב לא חייב קבוצות ספורט אחרות בניכוי מס במקור בגין דמי שכירות, ולפיכך מדובר באכיפה סלקטיבית, מה גם שעניין זה הנוגע לניכוי מס במקור מדמי השכירות, לא עלה במסגרת דיוני השומה בשלב א'.

56. לחילופין טוענת המערערת כי בכל מקרה היה מקום להקטין את שיעור ניכוי המס במקור בהתחשב בכך כי משכירי הדירות פטורים ממס או חייבים בשיעור מס של 10% בלבד בהתאם [לסעיף 122](#) לפקודה, ולפיכך אם שיעור המס במקור יישאר בעינו, ייווצר עודף מס.

57. המשיב, מנגד, טוען כי המערערת היא "השוכר" כהגדרתו [בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלום דמי שכירות\)](#) התשנ"ח-1998 (להלן: "תקנות ניכוי מדמי שכירות") והיא שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם **בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור) תשנ"ח-1998** (להלן: "צו קביעת דמי שכירות") ולפיכך חייבת בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות ששילמה, וכי המערערת לא תמכה בשום דרך את טענתה לפיה המשיב נהג או נוהג בקבוצות כדורסל אחרות באופן שונה. בנוסף, היא חייבת בתשלום מס שכר בגין מרכיב זה בשכר השחקנים. לטענתו, העובדה כי מדובר במוסד ציבורי, אין פירושה שלא ניתן לתבוע את ההוצאה, ולמעשה המערערת אף דרשה אותה כהוצאה בדוחותיה.

58. אשר לשלושת השחקנים הישראלים טוען המשיב שהמערערת לא צירפה את הסכמי השכירות כדי להוכיח טענותיה ולפיכך דינם כדין שאר חוזה השכירות ויש לנכות מס במקור מדמי השכירות. אשר להקטנת שיעור ניכוי המס במקור טוען המשיב כי המערערת לא פנתה אליו בבקשה להקטנת שיעור המס, לא הוכיחה כי היא זכאית להפחתה, לא המציאה למשיב את הסכמי השכירות או את פרטי המשכירים, וממילא מנעה מהמשיב כל אפשרות לבחון האם המשכירים אכן דיווחו על דמי השכירות ושילמו מס כמתחייב, והאם הם אכן עומדים בתנאים המזכים בתשלום מס מופחת בשיעור 10%.

59. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות גם בסוגיה זו.

60. בתקנות **ניכוי מדמי שכירות** נקבעו הוראות אלו:

1. בתקנות אלה –

"דמי שכירות" – כמשמעותם בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לענין ניכוי במקור), תשנ"ח-1998;

"שוכר" – אדם המשלם דמי שכירות על חשבון, מטעמו או על חשבון של אחר;

"משכיר" – אדם המקבל עבורו או עבור אחר דמי שכירות.

שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור 35%.

.....

4. פקיד השומה רשאי להורות, בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלו יוקטן אם סבור היה כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס.

בצו קביעת דמי השכירות, אליו מפנות תקנות ניכוי מדמי שכירות, מוגדרים "דמי שכירות" באופן הבא:

"דמי שכירות" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993;

61. מהאמור עולה כי לצורך חובת ניכוי מס במקור לא נדרש כי מי שמשלם את דמי השכירות יתגורר בדירה, ולמעשה אף לא נדרש כי הוא זה שיחתום על הסכם השכירות. די בכך כי הוא זה המשלם דמי שכירות, על מנת שייחשב "שוכר" לצורך התקנות. על אחת כמה וכמה שהמשלם הוא "השוכר" מקום בו הוא עצמו חותם על הסכם השכירות. אוסיף כי טענת המערערת לפיה היא זו העורכת את הסכמי השכירות מול בעלי הדירות בשל הקושי הקיים לשחקנים לעשות כן בעצמם, לא הוכחה, ומנהל המערערת אף אישר כי אין מניעה שהסכם השכירות יחתם על ידי השחקנים, והמערערת תהא ערבה לתשלום דמי השכירות (ראו עדותו בעמ' 28, ש' 15 – 22).

62. אף לטענת המערערת בעניין שלושת הסכמי השכירות שנחתמו לדבריה על ידי השחקנים עצמם, לא נמצאו תימוכין בחומר הראיות, משעה שההסכמים לא צורפו על ידי המערערת (ראו נספח 4 לתצהיר מטעם המערערת), וממילא לא ניתן לדעת מי חתם עליהם. כך או כך, משעה שהמערערת אישרה כי גם במקרים אלה היא אשר

שילמה את דמי השכירות לבעלי הדירות (ראו עדות מר דבורה, עמ' 28, ש' 9-1), ממילא, וכאמור, חייבת היא בניכוי המס במקור.

63. את טענת המערערת כי אין מדובר ב"דמי שכירות" לצורך התקנות מאחר שהיא מוסד ציבורי הפטור ממס, אין בידי לקבל. כעולה מצו קביעת דמי השכירות, די בכך "שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה"; נאמר "הכנסה". לא "הכנסה חייבת", מה גם שהמסקנה העולה מעמדתה לפיה מי שפטור ממס, פטור אף מניכוי מס במקור, אינה סבירה ואינה מתיישבת עם הרעיון הגלום בחובת ניכוי המס במקור.

64. טענת המערערת כי המשיב נהג, או נוהג, בקבוצות אחרות באופן שונה, כלל לא הוכחה. הוא הדין בטענה לפיה נוכח הפטור החל על המשכירים מתשלום מס, או שיעור המס של 10% בו הם חייבים, ניכוי המס במקור בשיעור שקבע המשיב, דהיינו 35%, יביא לגביית יתר, ולפיכך יש להקטין שיעור זה. המשיב טען, וטענתו זו לא נסתרה, כי המערערת לא הגישה כל בקשה להקטנת שיעור ניכוי המס במקור, ובעיקר – לא הציגה למשיב את הסכמי השכירות או את פרטי המשכירים. מכוח מה, אפוא, יוכל המשיב להפעיל שיקול דעתו ולהורות על הפחתת שיעור ניכוי המס במקור?

65. לא מצאתי יסוד לטענה, כי משעה שהמשיב לא פרסם את עמדתו בעניין חובת ניכוי המס במקור מדמי שכירות מהסוג דנן, ממילא רשאית היא לנהוג לפי עמדתה שלה ועל המשיב לאמצה. לטענתה לפיה מאחר שהנושא לא נדון בשלב א' של השומה, מנוע המשיב להעלותו בשלב ההשגה, כבר התייחסתי לעיל.

קנס

66. המערערת טוענת כי אין מקום להטיל עליה קנס, שכן התנהלותה מהווה פועל יוצא של פרשנות לגיטימית של הדין, כמו גם תוך הסתמכות על עמדת רשויות המס.

67. לא מצאתי מקום להתערב בעניין זה בהחלטתו של פקיד השומה. [סעיף 191א](#) לפקודה קובע כי מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב בו, חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה. מהמתואר לעיל עולה כי לא ניתן להתייחס למערערת כמי שקיים הצדק סביר להחלטתה שלא לנכות את המס.

סוף דבר

68. הערעור נדחה על כל חלקיו.

69. כפי שעולה מהדברים שהובאו לעיל, המערערת העלתה במסגרת הליך זה טענות מטענות שונות, מן הגורן ומן היקב, לרבות טענות שכבר נדונו והוכרעו בבית המשפט העליון וההלכה בעניין ברורה וידועה. אין צורך לומר כי המערערת, ככל נישום אחר, זכאית לקבל את יומה בבית המשפט והיא רשאית להעלות כל טענה שהיא סבורה כי יש בה כדי לתמוך בעמדתה. עם זאת, ראוי כי התנהלות זו תובא בחשבון בעת פסיקת הוצאות.

70. נוכח האמור, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 75,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

71. ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ב' סיוון תשפ"ד, 08 יוני
2024, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין