



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט, סג"נ אחיקם סטולר

מעוררים עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ

באמצעות עו"ד יוסי דולן

נגד

משיבים פקיד שומה רמלה

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי מח'
פיסקלית) עו"ד (רו"ח) עדי חן

פסק דין

לפניי ערעור בענייני מס הכנסה שהגישה חברת עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ ח.פ. 510550734 ("המערערת") כנגד פקיד שומה רמלה ("המשיב"). השאלה שבמחלוקת היא, האם היה על המערערת לנכות מס במקור לסוחרים המשווקים את מוצריה, בגין הטבות שקבלו בשווה כסף ביחס לשנות המס 2007-2010.

עיקר העובדות הצריכות לעניין:

1. המערערת היא חברה העוסקת בייצור ושיווק של מזרונים וריהוט.
2. במסגרת פעילותה, ולצורך שיווק מוצריה לקהל הרחב, מתקשרת המערערת עם משווקים-סוחרים ("הסוחרים" או "המשווקים") אשר רוכשים את מוצריה ומוכרים אותם לצרכן הסופי. ערוץ שיווק זה מהווה כ- 35% מהמכירות בכלל ערוצי השיווק של המערערת. בשל התחרות בערוצי השיווק השונים, עושה המערערת מאמצים להרחיב את מכירותיה באמצעות המשווקים, בין היתר באמצעות תגמול על ידי נקודות זכות.
3. המשיב הוציא למערערת שומה לשנים 2007-2010. המערערת הגישה השגה על השומה ובדיון ביום 30.10.2011 לא הושג הסכם. אי לכך, הוציא המשיב למערערת ביום 19.7.2012 צו עפ"י סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה ובו נקבע כי הסכומים שעליה לשלם הם בסך של 3,782,233 ₪ וכי מתוך הסכום הנ"ל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- הסכום שאינו שנוי במחלוקת הוא 239,981 ₪. ביום 21.6.2012 יצא צו נוסף ובו נקבע כי הסכומים שעל המערערת לשלם הם בסך של 3,782,233 ₪, ומתוך הסכום הנ"ל הסכום שאינו שנוי במחלוקת הוא 318,458 ₪.
4. המערערת הגישה הודעת ערעור על הצווים ושומות ניכויים, הערעור כלל מספר סוגיות שהיו במחלוקת בין הצדדים. הצדדים הגיעו להסכמות לגבי כל הסוגיות, למעט אחת. הסכמות אלו קבלו ביטוי במסמך מע/20.
5. המחלוקת שנותרה עוסקת בשיטת הנקודות בה נוקטת המערערת על מנת לתגמל את הסוחרים המשווקים את מוצריה. הסוחרים רוכשים מן המערערת את מוצריה ובגין רכישות אלו הם צוברים נקודות זכות בחשבון חובה-זכות מול המערערת. נקודות זכות אלו ניתן להמיר לכסף או לשווה כסף ("שיטת הנקודות" "שיטת העסקאות").
6. המרה לכסף מזכה את המשווק בשיק מזומן לפקודתו ואילו המרה לשווה כסף מאפשרת לסוחרים ליהנות ממימון של המערערת עבור נסיעות לחו"ל, רכישת רכב, מימון שיפוצים בעסק, השתתפות בפרסום, השתתפות בשכר-דירה, מימון נופשים ועוד. המשיב טוען כי מתן הטבות בשווה כסף מחייב את המערערת לנכות על פי דין לסוחרים מס במקור, ואילו המערערת טוענת כי אין מדובר בהטבה אלא בהנחה לסוחרים ולכן אין חובת ניכוי מס במקור.

תמצית טענות המערערת:

7. המערערת טענה כי דין הערעור להתקבל על הסף, שכן סוגיה זו נדונה בעבר בין המערערת למשיב במהלך של כשלושה עשורים. במהלך אותם דיוני שומה, נדרשה המערערת ליתן הסברים למשיב לעניין שיטת העסקאות שבין הסוחרים למערערת, ולעניין הנחות המחיר המוענקות לסוחרים. לטענתה, הסברים אלה סיפקו את המשיב, וזה האחרון קיבל את עמדת המערערת, ולא חייב את המערערת בניכוי מס במקור בגין אותן הנחות.
8. עוד נטען כי אם המשיב מבקש לשנות את אופן הטיפול בשומות הנישום, ביחס לשומות שנערכו בשנים עברו, הוא מתבקש, למצער, להסביר מה היה הרקע וההסבר לשומות ולהבנות שהיו בגין השנים הקודמות, וכמו כן לספק הסבר בצורה ברורה, תוך שקיפות מלאה, מדוע הוא מבקש לשנות בשנים נשוא הערעור את אופן טיפולו, וזאת ביחס לשומות שנים עברו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

9. לגופו של עניין טענה המערערת כי שני תנאים עיקריים נדרשים לקיומה של החובה לנכות מס במקור: הראשון- התשלום בו מדובר מהווה הכנסה חייבת במס בידי המקבל; השני- התשלום הוא עבור שירות שניתן ע"י מקבל התשלום, או נכס שנמכר ע"י מקבל התשלום כעולה מסעיף 164 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ("פקודת מס הכנסה"), מתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), תשל"ז-1977 ("התקנות") ומצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז-1977 ("צו לקביעת הכנסה").
10. נטען כי שני תנאים אלו אינם מתקיימים במערערת: ראשית, מדובר בהנחה ולא בהכנסה, ומכאן שאין חובת ניכוי מס במקור. התשלום מהמערערת לסוחר בגין מימוש הנחה שניתנה לו בגין רכישת מוצריה אינו מהווה הכנסה, ואף לא דווח כהכנסה בידי הסוחר. הנחה זו קיבלה ביטוי בהקטנת עלות רכישת מוצרי הסוחר. שנית, התשלום אינו בגין מכירת נכס או מתן שירות. הסוחר, מקבל התשלום, לא מוכר נכסים ואינו נותן כל שירות למערערת. להיפך, המערערת היא זו שמוכרת נכסים לסוחרים ונותנת להם הנחות מחיר בגין מכירות אלו. חיובה של המערערת בניכוי מס במקור, כטענת המשיב, יוביל לכפל מס.
11. עוד טענה המערערת כי מתן ההנחות בשיטת הנקודות בה נוקטת המערערת נהוגה בכלכלה העולמית והארצית, ואינה ייחודית למערערת. לטענתה, לא בכדי הותקן תקן חשבונאי בינלאומי IFRIC 13 ("פרשנות מספר 13 של הוועדה לפרשנויות של דיווח כספי בינלאומי, תוכנית נאמנות לקוחות, IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes" INTERPRETATION [מע/7]), אשר אמור לשקף שיטה זו של הנחות, בספרי החברות המעניקות הנחות.
12. לחלופין ומטעמי זהירות בלבד טענה המערערת כי גם אם חלה חובת ניכוי מס במקור הרי שהיא לא חלה בעובדות דנן, שכן לטענת המשיב גם אם לסוחרים יש פטור ממס במקור הרי תשלומים אלה לסוחרים הינם בשווה כסף ומהווים תחליף הכנסה בידי מקבלם, ולפיכך על המערערת חלה חובת ניכוי מס במקור. עם זאת, לטענת המערערת, התשלומים לסוחר בגין מימוש ההנחה נעשו באמצעות צ'ק מזומן.

תמצית טענות המשיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

13. בהודעה המפרשת נימוקי שומה טען המשיב כי המערערת מימנה הטבות שונות למשווקים המוכרים את מוצריה כקידום מכירות. היא העניקה להם נקודות על כל מכירה, אשר מומשו לטובות הנאה בשווה כסף-מוצרים שונים כגון נסיעות לחו"ל, מכשירי טלוויזיה ועוד. נטען כי תשלומים אלה למשווקים הינם שווה כסף ותחליף הכנסה בידי מקבלם ולפיכך חלה חובת ניכוי מס במקור על המערערת.
14. בסיכומיו טען המשיב כי בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודת מס ההכנסה, החבות לניכוי מס במקור חלה על כל מי שמשלם או אחראי לתשלום של הכנסה אשר נקבעה בצו לקביעת הכנסה, וחבות זו חלה בשעת התשלום. כמו כן, בהתאם להוראות הצו לקביעת הכנסה, כמה חבות לניכוי מס במקור, כאשר חברה משלמת סכומים בעד שירותים או נכסים, בין אם התשלום הוא בכסף, ובין אם הוא בשווה כסף.
15. נטען כי בהתאם להוראות ביצוע 90/19 בעת מתן הטבות למשווקים בשווה כסף, על המשלם לנכות מס במקור משווי ההטבה, בשיעור של 30%.
16. נטען כי המשווקים מספקים למערערת שירותי שיווק. בגין שירותים אלו מקבלים המשווקים מהמערערת הטבות בשווה כסף, המהוות, בהתאם להוראות הדין, הכנסה המחייבת את המערערת - המשלמת - בניכוי המס במקור בעת התשלום.
17. נטען כי המשווקים מספקים למערערת שירותי שיווק, וכי המערערת הצהירה לא אחת כי המשווקים (הסוחרים) הם אחד מערוצי השיווק החשובים ביותר והמשמעותיים ביותר שלה לצורך מכירת מוצריה. יתרה מכך, טען המשיב, כי המערערת אף הדגישה כי היא עושה מאמצים כדי להרחיב את פעילותה באמצעות המשווקים. נטען כי ככל שההתקשרות עם המשווקים תהיה בהיקף נרחב יותר, המשמעות היא שהם נתנו שירותי שיווק יותר מוצלחים למערערת, שכן יותר מוצרים שלה נמכרו לצרכן הסופי, ולכך יש השפעה ישירה על מכירותיה של המערערת. מכאן, שהמשווקים מספקים למערערת שירותי שיווק. על כן, התנאי בדבר מתן השירות - מתקיים.
18. עוד נטען כי יתרה מכך, את ההוצאות בגין אותן ההטבות שמעניקה המערערת למשווקים, רושמת המערערת בהנהלת החשבונות שלה, בין היתר תחת כרטיס "קידום מכירות" (מ/ש 8). כלומר, מנקודת מבטה של המערערת, המשווקים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- מספקים לה שירותי קידום מכירות, שכמוהם כשירותי שיווק. גם משום כך, דין טענותיה של המערערת בעניין זה - להידחות.
19. עוד טען המשיב כי טענת המערערת כי היא אינה מעניקה הטבות לסוחרים, אלא מעניקה להם "הנחות מחיר" ועל כן אין לראות בכך כתשלום למשווקים היא הצגה מגמתית ושגויה מיסודה של הדברים.
20. לטענתו, ההגדרה המילונית למילה "הנחה" "הפחתה מן המחיר של משהו, הוזלה"; "הסכום המופחת מהמחיר המקורי" אינה מתיישבת עם העובדות הרלוונטיות למימוש הנקודות, שכן הנקודות אינן מופחתות מהמחיר המקורי של המוצרים, ובעת מימושן הן מנותקות מהמכירה המקורית, ממחירה ומהמוצרים שנרכשו בה.
21. נטען, כי המונח בו נוקט המשיב, הוא "הטבה", המוגדר במילון רב-מילים כ- "תשלום או תנאים שווי כסף הניתנים לעובד כתוספת לשכרו או לחברה כתוספת לרווח שלה". פרשנותו המילולית מתיישבת בצורה הגיונית יותר עם העובדות שלפנינו.
22. עוד טען המשיב כי המשווקים הם שבוחרים מתי וכיצד לממש את הנקודות שלהם, ואין מדובר בהכרח ב"הנחה" אשר באה לידי ביטוי במחיר העסקה, או במתן זכות לרכישת מוצרים נוספים. כך למשל, המשווק יכול לבחור לממש את הנקודות בתמורה לטיול בחו"ל, לרכישת רכב, לרכישת מחשב נייד, לפרסום החנות שלו ועוד. צורת המימוש של הנקודות, כהטבה אשר באה לידי ביטוי בשווה כסף, היא שמלמדת ביתר שאת, כי אופן הצגת ההטבה על ידי המערערת כ"הנחה" היא מגמתית ושגויה.
23. אי לכך, הפרשנות המילולית של המונח בו משתמשת המערערת, אינו מתאים למקרה דנן, ולא די בכותרת או המונח בו בחרה המערערת בכדי להכריע בשאלת המהות האמיתית של התשלום כפי שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון.
24. עוד נטען כי ההטבה ניתנת למשווק כנגד שירותי השיווק. התשלום בפועל - בצורת ההטבה כנגד מימוש הנקודות - יינתן למשווק, רק אם יספק למערערת את שירותי השיווק אשר התחייב לתת לה, יעמוד בהתחייבותו לרכוש מהמערערת (ולשווק לצרכן הסופי) מוצרים בסכום מסוים אשר לו התחייב מבעוד מועד. בכך מתקיים קשר ישיר בין התשלום לבין השירות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

25. מכאן, טען המשיב, שגם התנאי אשר קבוע בצו לקביעת הכנסה, לפיו התשלומים ישתלמו בעד שירותים או נכסים, מתקיים. אי לכך, מתקיימים התנאים הקבועים בהוראות הצו לקביעת הכנסה, ויש לראות בתשלומים אלו בשווה כסף כהכנסה לצורך סעיף 164 לפקודה.
26. עוד טוען המשיב, כי עמדתו לפיה על המערערת - בהיותה המשלמת, או האחראית לתשלומה של הכנסה - חלה חובת ניכוי מס במקור, היא זו שעולה בקנה אחד עם התכלית לשמה נועד מנגנון ניכוי המס במקור.
27. נטען כי חובת ניכוי מס במקור הוטלה ע"י המחוקק על מנת שזו תהווה שיטה יעילה ובטוחה לגביית חוב המס. על כן, קבלת עמדת המערערת, תחטיא את כוונת המחוקק, ועלולה ליצור אפליה בין מקבלי תקבול בכסף לאלו שמקבלים בשווה כסף.
28. עוד נטען כי רק בעת מימוש הנקודות שנוקפו לזכותו, נחשב המשווק כמי שקיבל הכנסה מאת המערערת. עם זאת, בשל אופי ההתקשרות, המשווק אינו מנפיק למערערת חשבונית מס בגין אותה ההכנסה. בנסיבות אלו, נפגעת באופן משמעותי יכולתה של רשות המסים לגלות את דבר ההכנסה, ולוודא כי המשווק שילם עליה מס כדין.
29. עוד נטען כי המערערת היא הגורם היעיל והזול ביותר להבטחת גביית המס מאת המשווקים. הטלת החובה לניכוי המס במקור על המערערת, וחובה במס אילו לא פעלה בהתאם לחובתה, היא שמגשימה את כוונת המחוקק ואת התכלית שבבסיס מנגנון ניכוי המס במקור.
30. עוד טען המשיב כי אין בטענת המערערת כי היא מנפיקה חשבונית זיכוי בעת מתן ההטבה ועל כן על המשיב לפנות למשווקים, בכדי להועיל לה. הן משום שהוראות הדין קובעות חובת ניכוי מס במקור והן משום שספק רב אם המסמך אותו מנפיקה המערערת, הגיע לידי אותם המשווקים, היות ודבר זה לא הוכח, כך שבפועל הודעת הזיכוי שהנפיקה המערערת היא חד צדדית.
31. עוד טען המשיב כי החובה לניכוי מס במקור חלה בעת התשלום. לטענתו המערערת לא חלקה על כך אולם הפניית המערערת לתקן חשבונאי בינלאומי (מע/7) אינה רלוונטית. יתרה מכך, גם אם התקן היה רלוונטי, הפסיקה קבעה כי כאשר יש חוסר הלימה בין כללי החשבוונאות לכללי המס, הוראות המס גוברות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

32. עוד נטען כי בטענת המערערת לפיה אין לנכות מס במקור למשווקים שבידם פטור מניכוי מס במקור אין ממש, היות והיא מנוגדת לחלוטין להוראת ביצוע 90/19. זאת ועוד לא עניין זה הוא שעמד לנגד עיניה כיון שהוכח שהמערערת לא בקשה בזמן אמת מהמשווקים אישור על ניכוי מס המקור, על כן דין טענה זו להידחות.

33. בעניין שומות המערערת לשנים קודמות, בהן קיבל המשיב את עמדת המערערת ולא חייב אותה בגין הטבות למשווקים טען המשיב כי כידוע כל שנת מס עומדת בפני עצמה. זאת ועוד המערערת היא שהציגה מצגים שגויים ומטעים בפני המשיב לאורך כל השנים, שעה שחזרה שוב ושוב על טענתה לפיה היא אינה מעניקה הטבות למשווקים. על כן, אף אם טעה המשיב וקיבל בעבר את הסבריה, ועתה הבין את טעותו כאשר בחן את העובדות פעם נוספת.

תמצית טענות המערערת בתגובתה לסיכומי המשיב

34. המערערת טענה כי המערערת היא זו שהעידה והוכיחה כי הסוחרים אינם מדווחים על התשלום כהכנסה, אלא כהנחה, אשר מקטינה את עלות המוצרים שנרכשו על ידם. גם אז לאחר שהראיות מוצגות בפניו, המשיב מפנה אליהן גבו, ואינו מוכן להתייחס אליהן.

35. עוד טענה המערערת כי הוראת ביצוע שמתפרסמת מטעם המשיב, אינה מהווה דבר חקיקה, ואף זאת בלשון המעטה, ומשקפת כמובן רק את עמדתו. עוד נטען כי הוראת הביצוע אליה מתייחס המשיב דנה בפרסים להגברת המכירות, בעוד שבעובדות דנן מדובר בהנחה על רכישת המוצרים.

דיון והכרעה

כאמור, סוגיה אחת נותרה במחלוקת: האם על המערערת היה לנכות מס במקור במועד מימוש הנקודות בשווה כסף על ידי הסוחרים?

המסגרת הנורמטיבית

36. חובת ניכוי מס במקור קבועה בסעיף 164 לפקודת מס ההכנסה וכן בתקנות ובצווים שניתנו מתוקפה. סעיף 164 לפקודת מס הכנסה קובע:

"כל המשלם או אחראי לתשלומה של הכנסת עבודה... או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן
ובשיעורים שנקבעו; ..."

37. הצו האמור בסעיף 164 לפקודה הוא הצו לקביעת הכנסה. סעיף 2 קובע:
"תשלומים בעד שירותים או נכסים יהיו הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה",
כאשר "תשלומים בעד שירותים או נכסים" מוגדרים בסעיף 1 לצו, לעניינינו, כך:
"סכומים המשתלמים על ידי...חברה החייבת בחובת ניהול מערכת
חשבונות כפולה... בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים
ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין
בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם
אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף...".

38. מכאן, שחברה שמשלמת או אחראית לתשלומים בעד שירותים או נכסים,
הנחשבים להכנסה על פי הפקודה והצו, צריכה לנכות בזמן התשלום בפועל מס
במקור, בין אם התשלום הוא, במישרין או בעקיפין, בכסף, או בשווה כסף. שני
תנאים מצטברים, נדרשים על מנת להקים חובת ניכוי מס במקור, עולים מנוסח
סעיף 164 לפקודת מס ההכנסה ומהצו בעניין ניכוי במקור בעד שירותים או
נכסים:

א. התשלום נחשב להכנסה של מקבלה, על פי פקודת מס ההכנסה.
ב. התשלום ניתן עבור ביצוע שירותים או מכירת נכסים מהמקבל למשלם.
39. בנוסף, תקנות מס הכנסה קובעות את שיעור המס במקור שיש לנכות. סעיף
2(א) קובע את הכלל בדבר ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים: ניכוי של
20% מס במקור, ואילו סעיף 2(ג) מוסיף סייג לגבי תשלום בשווה כסף:

"היה התשלום האמור בתקנת משנה (א) כולו או חלקו בשווה כסף
יקבע המשלם לצורך הניכוי את סכום התשלום כפי שעלה לו, פקיד
השומה רשאי להגדיל או להקטין את הסכום האמור בתקנת משנה זו,
והמשלם ינכה את המס לפי קביעת פקיד השומה".

כלומר, בסמכות פקיד שומה להגדיל את שיעור ניכוי מס במקור מעבר לשיעור
של 20%.

40. בהתאם לכך, ביום 22.04.1990, פירסמה נציבות מס ההכנסה הנחייה מקצועית
פנימית ("לידיעה/פעולה: פקידי שומה/רכזי ניכויים/רכזי חוליות") "הוראת
ביצוע מס' 90/19 – שומה/ניכויים" שעניינה "פרסים לסוכנים ולסוחרים כהכנסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ו^{חובת ניכוי במקור} ("הוראת ביצוע 90/19") (מש/3). בהוראה נקבע כי יש לראות בפרסים בשל הגברת מכירות (כגון טיסות לחו"ל, שהיה בבתי מלון, מכונת וכדומה) חלק אינטגרלי מהכנסותיו של הסוכן או הסוחר, היות שהפרסים ניתנים בשל שירות שניתן לספק-נותן הפרס. לפיכך יש לנכות מהם מס במקור.
41. עם זאת, נקבע כי כאשר הפרס הוא הענקת כמות נוספת של המוצר הנרכש במהלך העסקים הרגיל מן הספק, יש לראות בכך עלות רכישה נמוכה יותר (הנחה) ולכן אין לנכות מס במקור במקרה כזה.
42. יוער, כי הפסיקה קבעה כי "בית המשפט אינו כבול, כמובן, לפרשנות שמעניקים שלטונות המס לדברי חקיקה שונים במסגרת הוראותיהם המקצועיות" (ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב [פורסם בנבו 26.01.2010], וההפניות שם).
43. עוד נקבע בהוראת ביצוע 90/19 כי אם על נותן הפרס חל הצו לקביעת הכנסה עליו לנכות מס במקור אף משווי הפרס שניתן לסוכן, בהתאם לתקנות מס ההכנסה, בשיעור של 30%.
44. להשלמת התמונה נאמר כי סעיף 167 לפקודת מס ההכנסה קובע את הסנקציה שתיוקט כנגד מי שלא ניכה מס במקור:
- "אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלו עליו ולא ניכה מס כאמור בהם... רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145..."**
- כלומר, הסנקציה כנגד משלם, שלא ניכה מס במקור כדין, היא שהוא יידרש לשלם את סכום המס לפי מיטב השפיטה מכיסו.
45. טרם נעבור מן הכלל אל הפרט, אסכם את האמור לעיל בדבריו של כב' השופט ניל הנדל מתוך פסק דין שניתן, ברוב דעות, בבית המשפט העליון בעניין ע"א 9488/16 פרופסור דוד קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים, (פורסם בנבו, 9.10.2018):
- "...לא בנקל ייקבע כי הכנסה שאינה במסגרת יחסים פרטיים מובהקים הינה נעדרת מקור, ועל כן אינה חייבת במס. כמובן אין עסקינן במבחן הסתברותי, אלא בפרשנות חוק במקרה קונקרטי" (עמ' 30 לפסק הדין).**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- על מנת להכריע בסוגיה עלינו לענות על שתי שאלות עיקריות:
- א. שאלה עובדתית - האם הסוחרים-המשווקים סיפקו למערערת בתקופה הרלוונטית שירותי שיווק?
- ב. שאלה משפטית - האם פדיון הנקודות שנצברו לטובת הסוחרים-משווקים בשווה כסף עולה לכדי הכנסה?

א. האם סיפקו הסוחרים למערערת שירותי שיווק?

46. כאמור, טענה המערערת כי הסוחרים אינם מספקים לה כל שירותים או נכסים, אלא היא זו המספקת להם סחורה. המשיב טען, כאמור, כי הסוחרים מספקים למערערת שירותי שיווק ומקדמים את מכירות מוצריה של המערערת. נטען, כי בגין שירותים אלו הם צוברים נקודות שמומשו, בין היתר, לתשלומים בשווה כסף, החייבים בניכוי מס במקור.
47. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים והראיות, ובכללן העדויות שניתנו בבית המשפט, הגעתי למסקנה כי צדק המשיב: הסוחרים אמנם אינם משמשים כסוכנים ישירים של המערערת אולם הסוחרים-משווקים נותנים שירותי קידום מכירות למוצרי המערערת, ובהתאם לתוצאות הם מתוגמלים על פי שיטת הנקודות, שהיא שיטה תמרוץ לקוחות הנהוגה במערערת.
48. כעולה מכתבי הטענות והראיות, יודגש כי המערערת כלל לא עמדה בנטל להוכיח את טענתה כי הסוחרים-המשווקים אינם נותנים לה שירותי שיווק. טענתה היחידה לעניין זה הייתה עניין היותה היא ה"ספק" ולא הסוחרים:
- "כידוע, בעובדות דנן המערערת היא זו שמוכרת את מוצריה (נכסים) לסוחרים, ולא להיפך. בנוסף, הסוחר לא נותן כמובן כל שירות למערערת, שכן זו האחרונה מוכרת לו סחורה, וזה מוכר את סחורתו לצרכנים" (סעיף 64 לסיכומי המערערת).**
- המערערת סמכה את טענתה כי "הסוחר לא נותן כמובן כל שירות למערערת" על עדותו של ר"ח דותן, המבקר החיצוני של המשווק רהיטי מוניטין: " . . . עמינח היא ספק למוניטין ולכן זה לא יכול להיות כהכנסה אלא רק הקטנת הוצאה" (ע' 57 ש' 22-21).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המערערת, טוענת בסיכומיה כי נדרשים שני תנאים עיקריים לקיום חובת ניכוי מס במקור, ביניהם מתן שירותים או נכסים (סעיף 13 לסיכומי המערערת), וכעולה מכך, נדרשת להוכיח אי קיומו של תנאי זה, המערערת עשתה זאת ותוך הסתמכות על עדות רו"ח דותן, שהוא המבקר החיצוני של המשווק רהיטי מוניטין, הוא למעשה עד מעוניין שכן ברור כי הערעור ידחה יהיה בכך כדי להשפיע על המשווקים (ראו סעיפים 63-65 בסיכומים וסעיף 2 בסיכומי התגובה).

על מנת להוכיח טענה כה מרכזית יש להביא ראיה בעלת משקל סגולי גדול יותר. די היה בכך, בכדי לדחות את טענת המערערת ולקבל את טענת המשיב, כי המשווקים אכן נתנו שירותי שיווק למערער. עם זאת, מפאת חשיבותו של הנושא, אדון בעניין לגופו.

49. מן הכלל אל הפרט:

שני היבטים עיקריים - המצביעים על מתן שירותי שיווק על ידי המשווקים למערערת - עולים מן הראיות, ובכללן עדויות עדי המערערת עצמה: האחד, החשיבות הרבה שמייחסת המערערת ל"ערוץ המשווקים-סוחרים" והשני, הקשור להיבט הראשון קשר בל יינתק, מאמצי קידום המכירות של המערערת באמצעות 300 המשווקים.

50. **חשיבות "ערוץ המשווקים-סוחרים" בעיני המערערת:** במסגרת הליך הערעור הצהירה המערערת פעם אחר פעם, החל מההודעה המפרשת נימוקי ערעור, עבור בעדויות עדי המערערת ובסיכומים, כי ערוץ הסוחרים-המשווקים הוא אחד מערוצי השיווק החשובים ביותר והמשמעותיים ביותר שלה לצורך מכירת מוצריה, אם לא החשוב שבהם.

51. כך למשל, בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור מכנה המערערת את לקוחותיה הסוחרים, "משווקים[סוחרים]" ו"מגזר המשווקים-סוחרים" וטוענת כי מכירות מוצריה מבוצעות במספר ערוצי שיווק, שאחד העיקריים שבהם הוא "שיווק המוצרים באופן ישיר למשווקים[סוחרים]".

בעניין ערוצי השיווק השונים ו"מגזר המשווקים-סוחרים", העיד המנכ"ל רוני שוורץ ("שוורץ"). בתחילת עדותו כשהתבקש בחקירתו הראשית לפרט את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הפעילויות העיקריות של החברה, את ערוצי השיווק שלה ואת חשיבות ערוץ המשווקים, אמר שוורץ:

"..פעילות החברה מתמקדת באמצעות מערכת ייצורית שמונה 5 מפעלים... בנוסף לפעילות הייצורית, יש גם פעילות קמעונאית עשירה...פעילות מוסדית... ופעילות מרכזית היא שיווק מוצרנו כ-300 משווקים בכל רחבי ישראל" (עמ' 3 לפרוטוקול).
 "מוצרי החברה משווקים בישראל באמצעות 4 ערוצי שיווק עיקריים, הערוץ הראשון - ערוץ המשווקים, כ-300 משווקים ברחבי מ"י שמוכרים את מוצרנו לקהל הרחב...
 ערוץ המשווקים הוא אחד הערוצים, אם לא הערוץ המרכזי, בפעילות שלנו לאורך השנים" (עמ' 4 לפרוטוקול).

משנשאל שוורץ ע"י בא כוחו לגבי היקף ערוץ המשווקים בכל הערוצים, ענה:

"מהווה כ-35 אחוז מהיקף המכירות הכללי. כשאמרתי שהם מהווים ערוץ מאוד מרכזי עבורנו, הם 35 אחוז מהמכירות הכלליות ובפלח שוק המזרונים החלק היחסי שלהם אף גדול יותר שזה כמובן פלח הפעילות או אחד מפלחי השוק המאוד משמעותיים של חב' עמינח, תחום המזרונים. זה ברמה השיווקית" (עמ' 5 לפרוטוקול).

52. מכל האמור לעיל עולה כי המערערת היא זו שמעידה בעצמה בכתבי טענותיה ובעדותו של שוורץ, המנכ"ל, על החשיבות הרבה של קידום המכירות באמצעות המשווקים, הוא "ערוץ המשווקים". כאמור, ערוץ המשווקים, מהווה שליש מסך המכירות הכלליות ואף יותר בפלח שוק המזרונים, פלח השוק המשמעותי של המערערת.

53. מאמצי קידום מכירות של המערערת - המערערת הצהירה כי היא פועלת בדרכים שונות ליצור נאמנות של לקוחותיה, המשווקים-הסוחרים, או בלשונה "לקשור אותם" אליה.

54. המערערת הצהירה כי היא עושה "מאמצי שיווק בקידום מכירות לסוחרים, וכל זאת כדי להרחיב את מכירותיה בערוץ זה [משווקים-סוחרים]. מאמצי קידום המכירות נעשים בדרכים שונות, בין היתר באמצעות הנחות מחיר שמוענקות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לסוחרים, כפי שיוסבר להלן". (הודעה מפרשת נימוקי ערעור סעיף 7.1. וכן ראה: סעיף 3 לסיכומי המערערת).

יוער כי "הנחות המחיר" המפורטות בהמשך נימוקי הערעור (סעיפים 7.2- 7.5 לנימוקי הערעור) והסיכומים (סעיפים 39-42 לסיכומי המערערת) הן מתן נקודות זכות למשווקים בעת רכישה של מוצרי המערערת, ובלשונה של המערערת, "שיטת העסקאות" או "שיטת הנקודות".

55. המנכ"ל שוורץ העיד לעניין הדרכים ליצור נאמנות של המשווקים:

"שתי הפעילויות המאוד משמעותיות שלנו שבעזרתם אנו קושרים את המשווקים/סוחרים אלינו הם אחד- מתן הנחות באמצעות שיטת הנקודות והדבר השני-אותן נסיעות שיווקיות שאנו מארגנים מפעם לפעם" (עמ' 5 לפרוטוקול).

בהתייחסו לשאלת בית המשפט לעניין צבירת הנקודות אמר:

"...הסיבה השנייה זה הקשר עם המשווק שהוא מתמשך. אנו רוצים לקשור אותם ברמה השיווקיות אלינו ולכן שיטת ההנחות קושרת אותם יותר אלינו..." (עמ' 6 לפרוטוקול)

בהתייחסו לעניין "נסיעות הגיבוש" אמר שוורץ:

"בנסיעות האלה אני יכול להקדיש זמן לאותם משווקים, לשבת אתם, ללמוד את הצרכים שלהם, להבין את נקודות החולשה שלנו כחברה ונקודות החוזק שלנו כחברה ובעקבות המפגש הזה, המפגשים האלה נועדו לשפר את הצעתנו, לשפר את ביצוענו בערוץ המאוד חשוב הזה...אנו נוסעים כל פעם למקומות אחרים...אנו מתרגמים את זה בשלב נוסף למכירות מוגברות של מוצרי חב' עמינח" (עמ' 9 לפרוטוקול).

56. גם מר דב ליזרוביץ ("ליזרוביץ"), מנהל הכספים של המערערת, התייחס באריכות בעדותו בחקירה הראשית לתמריצים בשיטת הנקודות ול"נסיעות הגיבוש". בעניין שיטת הנקודות אמר ליזרוביץ: "אני הצטרפתי במרץ 87 לחברה ואני כבר נחשפתי לשיטת השיווק באמצעות מתן נקודות הנחות למשווקים" (עמ' 37 לפרוטוקול).

57. בהמשך עדותו הראשית העיד ליזרוביץ, בדומה לשוורץ, כי המערערת רואה בנסיעות לחו"ל וביציאה לנופש בסופי שבוע קידום מכירות ותמריץ לקשור את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המשווקים –

"אנחנו המרנו את הנקודות לכסף והוצאנו לו חשבונית זיכוי הנחה ובמקביל חייבנו אותו בגין הנסיעה את המשווק ולא נתנו לו שום הטבה. כל התהליך שנעשה זה היה בהיבט של קידום מכירות ותמריץ לקשור את המשווקים הללו וזה היבט פסיכולוגי. זה מושג של קידום מכירות ותמריץ" (עמ' 39 לפרוטוקול).

58. במענה לשאלת בא כוח המערערת: "תפרט איך עובדת שיטת עבודה בין עמינח לסוחרים שבסוף מקבלת ביטוי באותן נקודות שזה הנחות שניתנות לסוחרים?", הסביר ליזרוביץ' בפרוטרוט את שיטת העבודה:

"על פי השיטה הזאת הסוחרים משלמים לחברה תמורה כספית, התמורה הכספית הזאת היא בד"כ משולמת בתשלומים והיא בסכומים שונים וזה עבור רכישת מוצרי החברה. ואז באמצעות התשלומים האלה למעשה הסוחרים הם מתחייבים לקשור את עצמם לעמינח כך שבזה שהם הפקידו בידנו כספים בעסקאות הם יצטרכו גם למשוך סחורה, וזה בהיבט מבחינה שיווקית שלנו זה מאוד, מאוד חשוב... ואז בעת קבלת הכספים ברגע שהמשווק מזוכה בספרינו הוא מקבל הנחה שוות כסף שהיא מתורגמת לחשבון הנקודות בספרי החברה...

הוא שם אצלנו 100 אלף ₪ ומקבל אוטומטית 2 אחוז מהסכום ללא מע"מ והוא מזוכה בחשבון הנקודות, דהיינו הוא מקבל 2000 ₪ בנקודות. זה תמריץ שהמשווקים יהיה להם את הנכונות להפקדה ולנו יש אינטרס שהם יתקשרו אתנו כי ברגע שהם מתקשרים בהיבט כספי הם מחויבים בהיבט לנצל את הכספים אחרת השיקים הדחויים ייפרעו והם לא ימשכו סחורה והם מפסידים כסף כתוצאה מכך" (עמ' 33 לפרוטוקול. הדגשים אינם במקור, א.ס.).

59. מעדותו הראשית של ליזרוביץ' עולה כי המערערת עשתה שימוש ב"שיטת העסקאות" על מנת ליצור מחויבות של המשווקים, לקדם את מכירות מוצריה ולשווק אותם. הפקדת כספים במסגרת "שיטת העסקאות" חייבה אותם למשוך סחורה, שכן אחרת צפויים היו השיקים הדחויים שנתנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

למערערת להיפרע ללא תמורה ובכך היה משום הפסד כספי, כדברי ליזרוביץ'.

60. משיכת סחורה חייבה את המשווקים לתת למערערת שירותי קידום מכירות בפועל עבור המערערת. מעדותו ליזרוביץ' עולה כי המערערת יצרה תלות גדולה של המשווקים בה, באמצעות שיטת הנקודות, והללו, כאמור, היו צריכים בפועל לקדם את מוצרי המערערת, על מנת לא להינזק מהבחינה הכספית.

61. הנכונות להפקדת שיקים מעותדים מראש, שפירושם התחייבות לרכישת סחורה בגובה ההפקדה, תומרצה באמצעות צבירת נקודות זכות בגובה 2% מהרכישה, אותם יכלו המשווקים להמיר בכסף או בשווה כסף, כאמור. זוהי התמורה ששילמה המערערת בפועל עבור שירותי קידום המכירות שהמשווקים עשו עבורה.

62. עוד עולה מפורשות מהמשך עדותו של ליזרוביץ' כי למערערת היה אינטרס לקידום מכירות משותף עם המשווקים והיא אף לקחה חלק, באמצעות שיטת הנקודות, בפרסום ובשילוט משותף עם המשווקים, משל היו סוכנים שלה, או כדברי ליזרוביץ' "סוחר מורשה של עמינח". וכך העיד ליזרוביץ' בעניין השילוט המשותף למערערת ולמשווקים:

"לעמינח יש אינטרס לקידום מכירות משותף עם המשווקים שלה, כך שהיא עושה שילוט משותף של המשווק בשיתוף עם מותגים של עמינח בשם של עמינח שזה נראה כמו סוחר מורשה של עמינח במסגרת זאת אנחנו משתתפים ב-50 אחוז בהוצאות השילוט של המשווק באמצעות מימוש הנקודות ומתן הנחה" (עמ' 36 לפרוטוקול וראה גם מע/10 ומע/11)

63. אף בחקירתו הנגדית הרחיב ליזרוביץ' בעניין שיטת הנקודות כקידום מכירות וכן בעניין פרסום, שיווק ואחזקת תצוגות של המשווקים:

"ש. אמרת בעדותך שהמערערת רואה בהנחות האלה כקידום מכירות, נכון?

ת. כן. קידום מכירות מתבצע אמרתי בשיטת העסקאות. הדגשתי שקידום מכירות מתבצע בשיטת העסקאות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ש. כאשר אתה מחייב אתה מחייב כרטיס קידום מכירות?

ת. כן.

ש. הסבר את המשמעות של חיוב כרטיס קידום מכירות?

ת. כל ההוצאות שקשורות בקידום מכירות כמו אם יש לנו פרסום, ואם יש לנו שילוט, ואם יש לנו החזקת תצוגות של המשווק.

ש. אז מדובר פה בהוצאה שהשם שלה קידום מכירות, נכון?"

ת. כן. המשווקים מעת לעת רוצים לשפץ את התצוגה שלהן ואז הם מוציאים סכומי כסף לצורך השיפוץ ואז עמינח משתתפת ב-50 אחוז, כאשר 50 אחוז מממשת מחשבון הנקודות ומוציאה להם זיכוי ו-50 אחוז המשווק משתתף. זה כמו שהצגתי בדוגמא של השילוט".

(עמ' 45 לפרוטוקול).

64. לשאלת ב"כ המשיב, האם הוא רואה בשיטת הנקודות סוג של נכס ושלקוחות חוזרים תמיד בגלל המנגנון הזה ענה ליזרוביץ': "חד משמעית נכון" (עמ' 49 לפרוטוקול).

65. לעומת ליזרוביץ' התכחש שוורץ לכך שנקודות הזכות ניתנות בשל קידום המכירות עבור המערערת, וטען שכל משווק מבצע קידום מכירות עצמאי בו הוא אינו מתערב:

"ש. אם סוחר מתאמץ יותר מסוחר אחר, מן הסתם העמלה והנקודות שלו עולות?

ת. אם סוחר קונה בכמויות גדולות יותר, בהחלט, הוא מקבל הנחה גדולה יותר.

ש. האם ניתן להגיד שאתה משלם להם, או פורע להם את הנקודות שהם צוברים אצלך בחברה על קידום המכירות שהם עושים לך?

ת. זה לא קידום מכירות, הם קונים ומקבלים הנחה. קנית ב-X קיבלת הנחה Y, קנית ב-Z קיבלת הנחה אחרת.

ש. אז הם לא עושים לך קידום מכירות?

ת. כל משווק עושה קידום מכירות לעסק שלו, זה לא דברים שאני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מתערב בהם. זה עסקים פרטיים, בחנויות שלי אני מבצע את קידום המכירות. זה ההבדל בין חנויות שלנו למשווקים פרטיים שקונים מאיתנו את הסחורה". (פרוטוקול עמ' 16-17)

66. ודוק: עדותו של שוורץ כי אינו מתערב בקידום המכירות של המשווקים (עמ' 17-16 לפרוטוקול) סותרת לא רק את עדותו המפורטת של ליזרוביץ' לעניין האינטרס המשותף למערערת ולמשווקים ("סוחר מורשה של עמינח") בקידום מכירות וההשתתפות בפרסום, שילוט ותצוגה (עמ' 45,39,33 לפרוטוקול, לעיל) אלא גם את עדותו הוא בחקירתו הראשית בעניין "נסיעות הגיבוש" שאורגנו למשווקים.

67. בחקירתו הראשית תיאר שוורץ בניית מערכת יחסים עסקית בין המערערת לבין משווקיה לאורך שנים רבות, הכוללת גם "נסיעות גיבוש" של בכירים ומספר עובדים מתחום המכירות במערערת עם המשווקים (עמ' 9-10 לפרוטוקול). במהלך עדותו בנושא הגישה המערערת את מוצג מע/1, ובו תמונות מאירועים שונים שנעשו, לדברי שוורץ, עבור משווקים ובהם: אירוע "לגעת בפסגה"; אירוע "עמינח-הישרדות"; טיול על פילים בחו"ל, טיולים אחרים בחו"ל ועוד (מוצג מע/1, עמ' 10 לפרוטוקול).

68. בחינת התמונות מעלה כי המשווקים נראים בטיולים/אירועים שונים לבושים בחולצות עם הלוגו של המערערת, "עמינח", ודגלים ושליטים עם הלוגו של המערערת מתנוססים בטיולים בחו"ל ובפעילויות נוספות. שוורץ העיד כי נוסף עליו או למנכ"ל המשותף, אמנון, הוא מצרף לנסיעות הגיבוש של קבוצות משווקים "מנהל מכירות תחום משווקים" וכן "סוכן או שני סוכנים משווקים" (עמ' 9 לפרוטוקול), דבר המעיד על מטרתן של נסיעות הגיבוש: עידוד המשווקים לקידום מכירות מוצרי המערערת והגברת המכירות אצל המשווקים.

69. על מטרות זו של פעילויות הגיבוש מעיד שוורץ בעצמו בחקירה ראשית לאמור:

"למעשה, פעילויות שהן מעבר לטיול של לראות אתרים ולחוות אותם אלא פעילויות שהן מגבשות אותנו כקבוצה אחת, קבוצה שלמעשה תפקידה בסופו של דבר, אנו מתרגמים את זה בשלב נוסף למכירות מוגברות של מוצרי חב' עמינח" (עמ' 9 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

70. כלומר, על פי שוורץ, טיולי הגיבוש נועדו לגבש "לקבוצה אחת" את סוכני המכירות ומנהלי המכירות של המערערת יחד עם המשווקים - הסוחרים. גיבוש המשווקים (החיצוניים למערערת) יחד עם המשווקים ואנשי המכירות של המערערת עצמה מעיד כי המערערת רואה את המשווקים כחלק בלתי נפרד מן הארגון שלה, מקידום המכירות שלה, למרות שהמשווקים הינם בעלי עסקים עצמאיים, המוכרים סחורות נוספות על מוצריה של המערערת.
71. זאת ועוד, באמצעות טיולי גיבוש ואירועים מפנקים במיוחד, מעוניינת המערערת לטעת אצל המשווקים את המחויבות לארגון, הבאה לידי ביטוי בקידום מכירות מוצרי המערערת וכפי שאמר שוורץ מפורשות, לעיל: "אנו מתרגמים את זה בשלב נוסף למכירות מוגברות של מוצרי חב' עמינח". אין ספק כי לנגד עיניה של המערערת ומנהליה עמדה התחרות מול יצרנים אחרים, כפי שהודתה המערערת בסיכומי התגובה: "הסוחרים רוכשים מוצרים ממספר יצרנים, לרבות ממתחרים של המערערת" (סעיף 2).
72. מכל האמור לעיל וכעולה מעדויותיהם של ליזרוביץ' ושוורץ, המערערת והמנכ"ל שוורץ בראשה, התייחסו אל המשווקים כאל חלק בלתי נפרד מן המנגנון השיווקי של המערערת עצמה ופעלו לכך שגם המשווקים ירגישו חלק בלתי נפרד ממנגנון זה שתפקידו כ"קבוצה אחת" להביא "למכירות מוגברות של מוצרי חב' עמינח".
- על מנת "לקשור אותם" למערערת, כפי שהתנסחו שוורץ וליזרוביץ', פעלה המערערת בשתי שיטות עיקריות: שיטת הנקודות ו"נסיעות גיבוש".
73. המערערת, והמנכ"ל שוורץ בראשה, עודדו את המשווקים-הסוחרים, לתת למערערת שירותי שיווק, לקדם את מכירות מוצרי החברה, בעיקר ע"י תשלומים שונים בשיטת העסקאות/הנקודות (אותם כינתה המערערת "הנחות") וכן "נסיעות גיבוש". המערערת אף התייחסה על הסוחרים כאל "המשווקים" או "המשווקים-הסוחרים", כפי שעולה מעשרות איזכורים בעדויותיהם של שוורץ, ליזרוביץ' ור"ח דנגוט וכן ממסמך מ/ש 4 (עדות שוורץ: עמ' 3-7, 9 ו-10, 16, 17 לפרוטוקול; עדות ליזרוביץ': עמ' 34, 35, 47-46, 44-40, 37 לפרוטוקול; עדות ר"ח דנגוט עמ' 18, 22, 24, 27, 28, 30 לפרוטוקול).
74. כבר עכשיו ייאמר כי הנקודות שהומרו לתשלומים שונים, על פי בחירתם של המשווקים עצמם, אינן הנחות מחיר (ועל כך להלן, בפרק הבא) אלא תשלומים-



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הטבות שמטרתם אחת: תמריצים בעד קידום מכירות. עדויותיהם של עדי המערערת העיקריים, שוורץ וליזרוביץ', הן אלו שמצביעות כאלף עדים על כך שהמערערת עשתה מאמצים רבים כדי שהמשווקים-סוחרים, המוכרים בחנויותיהם מגוון מוצרים (בניגוד לרשתות של המערערת כמו "עמיחי סנטר", המוכרות רק את מוצרי המערערת) ירגישו מחויבות למכור את המוצרים שלה דווקא.

75. זאת, הן על ידי שיטת העסקאות/הנקודות שכבלה אותם למערערת וכמעט כפתה עליהם לקדם מכירות כדי לא להפסיד כסף, מחד גיסא - ומאידך גיסא תיגמלה אותם בנקודות זכות אותם יכלה לממש במגוון אפשרויות של כסף ושווה כסף; והן בפעילויות גיבוש, טיולים ופעילויות בארץ ובחול, שנועדו ליצור אצלם מחויבות פסיכולוגית (כעדויות של ליזרוביץ, להלן) בשל היותם חלק בלתי נפרד ומגובש מקבוצת "עמינח". על שיטות אלו העיד ליזרוביץ, לעיל: " כל התהליך שנעשה זה היה בהיבט של קידום מכירות ותמריץ לקשור את המשווקים הללו וזה היבט פסיכולוגי. זה מושג של קידום מכירות ותמריץ" (עמ' 39 לפרוטוקול).

76. נתח השוק של המשווקים במוצרי המערערת בשיעור של 35% ובמזרנים, אף יותר מכך (כאמור לעיל בעדות שוורץ), מעיד על כך כי המערערת לא נתנה ליד המקרה או לרצונם הטוב של המשווקים לקבוע את כמות מכירות מוצריה, אלא תימרצה אותם ועודדה אותם (בנוסף על הנחות מזומן ועל שיעורים שונים של הנחות למשווק, המופיעות בחשבונית המכירה- מש/4 עמ' 2-4) באמצעות נקודות זכות שניתנות למימוש במגוון אפשרויות, נסיעות לחול, נופשים בארץ, רכישה של מוצרים, שיפוץ חנויות, השתתפות בשילוט ובתצוגות ששולמו על ידי המערערת. בנוסף, כאמור, אירגנה עבורם נסיעות לחול ופעילויות גיבוש.

77. לא למותר לציין, כי ניכר שהמערערת מבקשת ופועלת במהלך כל השנים להפוך את לקוחותיה, המשווקים העצמאיים, לחלק בלתי נפרד ממערך השיווק של מוצריה – "קבוצה אחת" שתביא "למכירות מוגברות של מוצרי חב' עמינח" - למרות שהם אינם סוכנים המקבלים משכורת ממנה. המערערת מודה פעם אחר פעם כי היא מבקשת "לקשור אותם" אליה, כדי שיחזרו שוב ושוב לרכוש אצלה מוצרים (עדות שוורץ עמודים 6 ו-16; עדות ליזרוביץ עמ' 33, 39, 49).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

78. לא בכדי מכנה המערערת את הסוחרים בשם "המשווקים" (כאמור לעיל) ולא "לקוחות" או "חנויות/עסקים". היא דואגת לתגמל אותם באופן מיוחד, על מאמצי קידום המכירות שלהם, שכן ככל שהם יקדמו את מוצריה יותר וימכרו כמויות גדולות יותר, הרי שהדבר ישפיע ישירות על מכירותיה שלה, כעולה מכל האמור לעיל.

79. התנהלות זו מצביעה על הקשר הישיר בין שיטת הנקודות ופעילויות הגיבוש לבין שירותי קידום המכירות שנתנו המשווקים למערערת. ועוד, התנהלות זו מצביעה על כך שמנקודת מבטה של המערערת, לולא תמריצים אלו, המקיימים באופן שוטף את היחסים ההדוקים שיצרה המערערת עם המשווקים ("בהיבט של קידום מכירות ותמריץ לקשור את המשווקים הללו וזה היבט פסיכולוגי") הכנסותיה היו פוחתות באופן משמעותי, כנובע מנתח הפעילות של "מגזר המשווקים" במערערת.

80. ראיות נוספות לעניין התייחסותה של המערערת לשיטת הנקודות וההטבות שניתנו בשווה כסף למשווקים ניתן לראות ברישומי המערערת בהנהלת החשבונות, רישומים שסווגו לכרטיס "קידום מכירות".

81. כאמור לעיל, העיד ליזרוביץ כי רישום הוצאות התשלומים בגין פדיון הנקודות ופעילויות הגיבוש נרשם בכרטיס הנהלת החשבונות "קידום מכירות" של המערערת:

"ש. כאשר אתה מחייב אתה מחייב כרטיס קידום מכירות?

ת. כן.

ש. הסבר את המשמעות של חיוב כרטיס קידום מכירות?

ת. כל ההוצאות שקשורות בקידום מכירות כמו אם יש לנו פרסום, ואם יש לנו שילוט, ואם יש לנו החזקת תצוגות של המשווק" (עמ' 45 לפרוטוקול).

מעדות זו עולה כי המערערת רושמת את התשלומים ששילמה עבור הוצאות פרסום, שילוט ותצוגות של המשווקים חלף פדיון נקודות שהצטברו לטובתם בכרטיס קידום המכירות שלה, דבר המעיד אף הוא על גישת המערערת למשווקים כנותני שירותי קידום מכירות של מוצריה. גם בהודעה מפרשת נימוקי ערעור נטען כי "ההוצאות הכרוכות בנסיעות המשווקים-סוחרים" הן הוצאות שיווק וקידום מכירות וככאלה הן מותרות בניכוי" (סעיף 9.3).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

82. לא רק הוצאות בגין פרסום, שילוט, תצוגות ונסיעות של המשווקים נרשמו בכרטיס קידום מכירות, אלא פדיון נקודות בשווה כסף עפ"י בחירת המשווקים. ראייה לכך ניתן לראות בכרטיסי הנהלת חשבונות בשם "קידום מכירות-סוחרים" לתקופות 2007-2009 (מ"ש/8). כך למשל ניתן לראות הוצאה בסך 12,000 ₪ עבור "רהיטי הצפון-קד"מ" (עמ' 2, כרטיס לתקופת שנת 2008); הוצאה בסך 3030.31 ₪ עבור "ענק המזרונים-צבע"; סך של 50,960.17 ₪ עבור "רהיטי הצפון – שיפוף" וסך של 12,900 ₪ עבור "רהיטי הצפון – שכ"ד 08" (עמ' 3, שם); הוצאה בסך 10,389.61 ₪ עבור "רהיטי דוד-שיפוף חנות" (עמ' 2, כרטיס לתקופת שנת 2009) ועוד. מרישומים אלו עולה כי המערערת רואה בפדיון נקודות בשווה כסף והמרתן להטבות שונות לפי בחירת המשווקים (גם אם מדובר בהשתתפות בשיפוף או השתתפות בשכר דירה) חלק מתשלום עבור קידום מכירות שהמשווקים מבצעים עבורה.

לסיכום:

מכל האמור לעיל עולה כי המשווקים נתנו למערערת שירותי שיווק וקידום מכירות, ובתמורה לכך זיכתה אותם המערערת בנקודות זכות. נקודות זכות אלו הומרו, על פי בחירת המשווקים, לסחורה, לכסף או לשווה כסף כגון: נסיעות לחו"ל, שירותים ומוצרים אותם שילמה המערערת. מכאן, שהתנאי בדבר מתן שירות האמור בצו לקביעת הכנסה – מתקיים.

דיון בשאלה האם מימוש נקודות זכות שנצברו עולה לכדי "הכנסה"

83. עניינו הוא בסווג הכנסה. לאחר שהוכח כי המערערת קיבלה שירותי שיווק וקידום מכירות מן המשווקים ושילמה להם בנקודות זכות שמומשו באופנים שונים, יש לבדוק האם מימוש נקודות הזכות עולה לכדי "הכנסה" עבור המשווקים.

84. כאמור, עניינו של ערעור זה אינו בכלל המימושים של המשווקים אלא במימושים של נקודות בשווה כסף בלבד, בגינו, טען המשיב כי יש לנכות מס במקור ואילו המערערת טענה כי אין לנכות מס במקור היות ואין מדובר בהכנסה, אלא בהנחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

85. על מנת לבחון שאלה זו, לא די לנו בכך שהמערערת טוענת כי התקבולים בשווה כסף הם "הנחה" ולא "הכנסה". השאלה העומדת על הפרק אינה עוסקת ב"הנחה" אלא במהות "הכנסה": האם התקבולים המדוברים הם "הכנסה" על פי הדין ועל פי הפרשנות המשפטית הנקוטה בידינו.
86. בערעור מס כדוגמת ערעור זה, הנטל מונח על כתפי המערערת. דא עקא שהמערערת לא טענה לסיווג כזה או אחר של תקבולי המשווקים ולא הוכיחה את טענתה כי אין מדובר ב"הכנסה". מכאן, שהיא לא עמדה בנטל, גם בשאלה השנייה, ולכן ניתן כבר מטעם זה לדחות את ערעורה.
87. אף המשיב, בתגובתו לסיכומי המערערת, נגרר אחריה ובחר לטעון לפרשנות לשונית מילונית למילה "הנחה", במקום לבחון את תקבולי המשווקים על פי "סווג הכנסה".
88. ידוע, כי אין לבית המשפט אלא את אשר לפניו. בית המשפט נזהר מלטעון טענות שלא נטענו על ידי הצדדים ובוודאי שאין זה מתפקידו. בעניינינו, המערערת ואף המשיב לא התייחסו כלל לבחינת התקבול בהיבט של "סווג הכנסה", אולם, חובתו של בית המשפט להידרש לסוגייה זו, בשל הפרשנות משפטית הנדרשת על פי דין לבחינת תקבולי המשווקים, פרשנות אשר נמצאת בסמכויותיו המובהקות של בית המשפט.
89. אי לכך, בית המשפט יבחן, על פי כללי הפרשנות המשפטית, האם תקבולי המשיבים בשווה כסף הם "הכנסה" האמורה בפקודה.

המסגרת הנורמטיבית

90. תחילה נעמוד על תכליות המס בכלל. הפסיקה עמדה בהרחבה על תכליות המס: מימון פעולות הממשלה לצורך הוצאה לפועל של מדיניותה, כלומר, כלי חברתי מהמעלה הראשונה; הכוונת התנהגות של הפרט בתחומים שונים – כמו למשל הפחתת עישון ע"י הטלת מיסוי סיגריות; חלוקת העושר והמשאבים בחברה, "צדק חלוקתי", למשל ע"י קביעת שיעורי מס על הכנסות שונות (ע"א 9488/16 פרופסור דוד קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 9.10.2018, "עניין קרצמר", עמ' 9).
91. דברים דומים נקבעו בעניין עא 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (פורסם בנבו, 01.11.2018, וראה: ההפניות שם)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"התכלית הכללית שמשותפת לכל חקיקת המס היא יצירת הכנסות לקופת המדינה (ראו: ע"א 4305/10 אילן נ' לוי) [פורסם בנבו] פסקה 31. השופט ע' פוגלמן (09.05.2012) (להלן: עניין אילן); ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 434-435)). בתוך כך, יצירת הכנסות לקופת המדינה צריכה להיעשות באמצעות תשלום מס אמת, תוך מניעת התחמקות מתשלום מס לפי החוק ... מעבר לכך, דיני המס שואפים למיסוי פעילות לפי מהותה הכלכלית, מבלי להיתפס לצורתה הפורמלית של הפעילות... כמו כן, לצד התכלית הראשית של יצירת הכנסות – המס משמש אף כמכשיר חברתי, וכך חוקי המס משמשים את המחוקק גם כדי לקדם ערכים ואינטרסים נוספים, כמו קידום מטרות סוציאליות (ראו: עניין אילן; ברק "פרשנות דיני המסים")" (עמ' 17-18 לפסק הדין).

92. על מנת להגשים את תכליות המס נקבעו הסדרים לגביית המס בדרכים שונות, ולשם כך נדרש היה לקבוע את בסיס המס, עליו מוטל המס: "כל משטר מס חייב להגדיר למעשה מהו בסיס המס, דהיינו מהו סל ההכנסות או הצריכה שעליו יוטל שיעור המס הרלוונטי. קביעת בסיס המס וקביעת שיעור המס, יוצרות יחדיו את חבות המס שעל הנישום לשלם לקופת המדינה" (עניין קרצמר, עמ' 10).
93. מהו, אם כן, בסיס מס ההכנסה? סעיף 1 לפקודה קובע: "הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו".
94. כלומר, כל הכנסה שניתן לזהות את המקור שלה בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, תיחשב "הכנסה" לצורכי מס וכן סכומים שנקבע שהם "הכנסה" לפי כל דין אחר.
95. סעיף 2 לפקודה, סעיף "מקורות ההכנסה", מפרט 8 מקורות הכנסה פירתיים ספציפיים, "שהמאפיין אותם הוא היותם מקורות עסקיים, להבדיל ממקורות בעלי אופי פרטי" (זילברשטיין ומינץ, עמ' 382) וכן מקור הכנסה פירתי נוסף, סעיף סל, ה"עוללות" או "מקור אחר". וזהו הנוסח בפקודה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;
[...]

(10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר."

96. בעניין עא 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אורי זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382 (1993) ("זילברשטיין ומינץ", פורסם בנבו) התייחס בית המשפט למקורות בסעיף 2 ונקבע כי "תכליתה של הפקודה היא להטיל מס על "הכנסות" וכן "בפסיקה ניתן פירוש מרחיב למקורות הספציפיים".

97. בפקודה אין הגדרה מהותית למונח "הכנסה". המלומד אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 61-62 (מהדורה רביעית, 2013) ("נמדר") עמד על הגדרת "הכנסה". לדעתו החוק האנגלי, עליו מושתתת פקודת מס ההכנסה, נקט בשיטה קזואיסטית ופירט רשימת מקורות המניבים תקבולים שהינם בגדר הכנסה במקום להגדיר את המונח "הכנסה". לדבריו, המחוקק הישראלי הלך בעקבות המקור האנגלי והגדיר "הכנסה", ככוללת את כל ההכנסות של אדם ממקורות הקבועים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה. לדבריו, גישה זו של המחוקק מקורה ב"תורת המקור" האנגלית.

"היוצא הוא כי בעיקרו של דבר הפקודה קלטה את תורת המקור האנגלית והיא מנסה למנות את המקורות הספציפיים שהכנסה מהם תחוייב במס כתחליף להגדרת הכנסה. יתר על כן, המחוקק ניסה לעשות את מלאכתו קלה על ידי הכנסת הוראת סעיף 2(10) לפקודה, המכונה "סעיף עוללות", והקובע כי הכנסה מכל מקור שהוא תחשב להכנסה. המחוקק לא היה ער לכך כי בזאת הוא רוקן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- את תורת המקור מתוכנה, וכי בסופו של דבר יש צורך במבחן מהותי כדי לקבוע מהי הכנסה" (עמ' 61-62)
98. על פי נמדר, מתורת המקור ניתן להסיק מבחן מהותי לעניין קביעת תקבול כהכנסה, אם הוא יענה על שתי דרישות: "א) התקבול נובע באופן מחזורי ממקור קבוע או קשור למקור כזה. ב) לתקבול אופי מחזורי של "פירות" (שם, עמ' 62).
99. לעניין 2(10) מעיר המלומד יוסף גרוס, דיני המס החדשים, 49 (מהדורה שלישית, 2003) ("גרוס"): "הוספת סעיף הסל הפכה את רשימת המקורות לרשימה פתוחה, אך לא ייתרה את דרישת המקור כתנאי למיסוי. "מקור אחר" עדיין דורש קיומו של מקור שגלומה בו היכולת ליצור באופן חוזר ונשנה הכנסות דומות".
100. למרות הביקורת, כפי שעולה מנמדר, לעיל, תורת המקור האנגלית אומצה בפסיקה הישראלית עם מאפיינים נוספים משיטת המיסוי האמריקאית. כך נקבע בעניין זילברשטיין ומינץ:
- "סעיף העוללות מקרב את שיטת המיסוי בישראל, שנקלטה מתורת המקור במשפט האנגלי, לשיטת המיסוי האמריקנית, שבה שולט הכלל הרחב כי כל התעשרות נחשבת להכנסה החייבת במס" (עמ' 382).
101. דברים דומים נאמרו בעניין קרצמר:
- "תורת המקור תוצרת ישראל כוללת גם מאפיינים לא מעטים של בסיס המס האמריקאי, וכי המונח "מקור" בפקודה מכוון יותר למקור במובן הכלכלי (source), מאשר למקור במובן הסטטוטורי" הובהר כי "במונח "מקור כלכלי" הכוונה היא ליכולת להצביע על מקור ספציפי ממנו הופקה ההכנסה, כעץ המצמיח פירות". (קרצמר, עמ' 14-15).
102. בעניין זילברשטיין ומינץ קבע בית המשפט כי יש לשייך הכנסות עסקיות למקור לאחר בדיקה מהותית, הבוחנת את העסקה על פי תוכנה הכלכלי ("עקרון התוכן הכלכלי"), ולא על פי הדפוסים הצורניים שהצדדים הלבשו אותה על מנת להימנע מתשלום מס (נמדר עמ' 47):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

"בפסיקה ניתן פירוש מרחיב למקורות הספציפיים. המגמה היא לשייך הכנסות עסקיות לאחד ממקורות אלה, יהא כינוין של ההכנסות כאשר יהא, ובלבד שקיימת לכך הצדקה מהותית. כך נפסק, כי יש לראות בתגמולים שקיבל עורך דין מהמוסד לביטוח לאומי בשל שירותו במילואים - הכנסה ממשלח יד ... יש אפוא לשייך את ההכנסה למקור, לא על פי צורתה הפורמאלית של הפעולה הכלכלית, שלעתים הצדדים בחרו בה אך כדי להימנע מתשלום מס ההכנסה, אלא על-פי מהותה ותוצאתה הכלכלית. הרעיון שביסוד הבדיקה המהותית הוא לאתר הכנסות מוסוות, ובהן הכנסות רעיוניות" (שם, עמ' 382-383).

103. בדיון נוסף שהתקיים בעניין זילברשטיין ומינץ, דנא 3962/93 שלמה מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד (4) 817, 831, 1993, פורסם בנבו "זילברשטיין ומינץ דיון נוסף" נאמרו דברים דומים:

"תכליתה של הפקודה היא ליצור מנגנונים מתאימים לגביית מס מהכנסתו של נישום הנקבעת על-פי כללים מהותיים ולא על-פי צורות פורמאליות חיצוניות" (וראה גם: ע"א 265/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' בן עמי, פ"ד ל"ד (4), 701,703).

104. מכל האמור לעיל עולה כי לעניינינו, על מנת לקבוע אם תקבול הוא "הכנסה" יש להצביע על מקור ספציפי בסעיף 2 אליו ניתן לשייך את התקבול. יתרה מכך, לא מדובר רק בשיוך פרוצדוראלי טכני, אלא בשיוך מהותי:

"על מנת שהכנסה תחוב במס הכנסה עליה לעמוד בשני קריטריונים: ראשית, עליה להיות מוגדרת "פירותית" ולא "הונית"; שנית, עליה להיכנס לגדרי אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. לשם התקיימות התנאי השני יש בשלב ראשון להצביע על כך שהתקבול מהווה "הכנסה", קרי: כי לתקבול פוטנציאל להישנות, להצמיח תקבול חוזר. בשלב השני יש לאתר מהו המקור לו ניתן לייחס את ההכנסה האמורה".

(עא 1834/07 חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פורסם בנבו

12.08.2012, עמ' 22)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מן הכלל אל הפרט

105. נקדים ונאמר כי לפרשנות שמציעה המערערת, שתקבולי המשווקים הנובעים מפדיון נקודות זכות שנצברו אצל המערערת בשווה כסף, הוא "הנחת מחיר", אין כל אחיזה בלשון החוק ואף לא בתכליותיו. יפים לכאן דבריה של כב' השופטת מרים נאור (כתוארה אז) בעניין עא 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 293, 2009, פורסם בנבו, "עניין פוליטי")

" לפרשנות שמציע המשיב אין נקודת אחיזה ארכימדית בלשון החוק, היא אינה מגשימה את התכלית והאיזון בין האינטרסים השונים שבחר בו המחוקק במסגרת החוק והיא אף אינה עולה בקנה אחד עם פרשנות הרמונית של הוראות החוק מתוכו ובו ושל הוראות החוק מול חקיקה אחרת".

"חוק מס כמו כל חוק אחר יש לפרש על פי תכליתו. נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון".

106. המערערת חצתה את "גבול הלשון" וקבעה כי תקבולי המשווקים בשווה כסף, הם "הנחת מחיר", במקום להוכיח, כאמור, בדרך הראויה לפרשנות דיני המס ועפ"י לשון החוק ותכליתו, את טענתה כי תקבולים אלו אינם "הכנסה" האמורה בדין, ובשל כך אינה חייבת בניכוי מס במקור.

107. כידוע, כל טובת הנאה חייבת במס מכוח העיקרון הכללי של מיסוי טובות הנאה (עניין זילברשטיין עמ' 382). עיקרון מיסוי טובות הנאה בא לידי ביטוי במקורות הספציפיים האמורים בסעיף 2 ובסעיף הסל, סעיף 2(10).

108. האם קבלו המשווקים טובות הנאה מן המערערת? לא נטען על ידי המערערת כי למשווקים אין טובת הנאה. להיפך, נטען לא אחת כי התקבול בכסף ובשווה כסף מקטין את העלויות למשווקים, כלומר מגדיל את הרווח. כך למשל, כשנשאל רו"ח דנגוט, רו"ח המבקר של המערערת, בחקירתו הראשית, מה המשמעות הכלכלית והחשבונאית של אותן נקודות זכות, שמקבלים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- המשווקים בשיטת הנקודות, ענה: "במהות הכלכלית זה בעצם הקטנת העלות של הסחורה שהוא קנה. כך הוא אמור לטפל" ועוד אמר: "אצל אחד יש הכנסה, שזה המשווק, אצל השני שזה עמינח יש הוצאה..." (עדותו של ר"ח דנגוט, עמ' 22 לפרוטוקול).
109. ר"ח דנגוט כינה את תקבולי המשווקים "הטבה" ו"מענק", בניגוד לטענת המערערת לאורך כתבי טענותיה כי אין מדובר ב"הטבה" אלא ב"הנחה".
110. בהתייחסו לתקן IFRIC שעוסק, לדעתו, בין היתר בנושא "תוכנית נאמנות של לקוחות", העיד ר"ח דנגוט, אחת השיטות לשימור לקוחות והגדלת היקף המכירות היא שיטת Awards Credits אותה תרגם ל: "נקודות המענק".
111. עוד העיד ר"ח דנגוט בעניין מדידת "ההטבה": "התקן גם מחדד איך אתה מודד את שווי ההטבה הזו שבמקרה שלנו, שווי ההטבה הוא קל למדידה כי יש ערך לכל נקודה כפי שסיכמו הצדדים" (חקירה ראשית, עמ' 20).
112. אין ספק כי המשווקים קיבלו טובת הנאה על פי שיטת הנקודות, שאיפשרה להם לצבור נקודות זכות בגין רכישות של סחורה ולהמיר אותן לקשת רחבה של הנאות שונות, כאמור לעיל: חופשות בחו"ל ובארץ, רכישות מוצרים כמו מכשירי טלביזיה, השתתפות בשילוט ופרסום ועוד. לאחר שהוכח לעיל, כי המשווקים נתנו שירותים למערערת, והוכח הקשר בין התקבול לשירותים שנתנה, הרי שיש לקבוע כי תמורת השירותים קיבלו המשווקים טובת הנאה בכסף ובשווה כסף במגוון אופנים.
113. כאמור, מגמת החקיקה והפסיקה היא לזהות את מקור התקבול, ללא קשר לכינוי שניתן לו, בעניינינו, "הנחה" "הנחת מחיר", ובלבד שקיימת לכך הצדקה מהותית. כאמור בנמדר, לעיל, עלינו לבחון האם התקבול נובע באופן מחזורי ממקור קבוע והאם יש לו אופי מחזורי של פירות?
- התשובה חיובית לשתי השאלות. אף מכתבי הטענות ומעדויות עדי המערערת עולה כי שיטת הנקודות נוהגת מזה שנים רבות במערערת ומצמיחה תקבולים חוזרים למשווקים. הנה כי כן ניתן לראות כי מקורה של טובת ההנאה שצמחה למשווקים, הוא המערערת, שבתמורה לשירותי קידום המכירות של המשווקים מניבה להם בקביעות תקבולים המגדילים את הרווח.
114. אין ספק כי המערערת היא המקור לטובת ההנאה של המשווקים. היא העץ המפיק, ממקור קבוע ובאופן מחזורי, פירות יפים, נקודות המומרות לכסף



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ולשווה כסף. המערערת היא המקור הכלכלי של המשווקים, הנהנים פעמיים: הן מקבלת הנחות בחשבונות על המוצרים הנרכשים מהמערערת על פי מחירון משווק אטרקטיבי (ולא בזה עסקינן) והן מקבלת הטבות מגוונות, על פי בחירתם, בעת מימוש הנקודות שנצברו עקב רכישות מוצרי המערערת.
115. פירות אלו החוזרים ונשנים במשך השנה ולאורך שנים בקביעות נכנסים בגדר אחד המקורות המנויים בסעיף 2, סעיף הסל סעיף 2(10), "המאפשר להטיל מס על נישום בגין השתכרות או ריווח אף אם לא נמנו בסעיפי המשנה האחרים של סעיף 2, וזאת באופן שיורי" (עניין קרצמר, עמ' 39). זאת, היות ומדובר בתקבול ממקור שאמנם אינו כלול באחת האפשרויות הספציפיות, המנויות בסעיפים 2(1)-2(9), אך גם לא הוצא מהם ולא ניתן עליו פטור בפקודה.
116. יוער כי אף הוראת ביצוע 90/19 קובעת מפורשות כי יש לראות בפרסים להגברת מכירות לסוכנים וסוחרים (קמעונאים וסיטונאים) כחלק אינטגרלי מהכנסותיהם, היות שהפרסים ניתנים בשל שירות שניתן לספק - נותן הפרס, וזאת בהתאם לצו מס ההכנסה ולתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים). נקבע כאמור כי תחול חובת ניכוי מס במקור, אך לא על הענקת כמות נוספת של המוצר הנרכש במהלך העסקים ברגיל מן הספק.
117. למרות שאין בית המשפט כבול להחלטות מקצועיות של רשויות המס, הרי שבעניין הוראת ביצוע מס' 90/19 בית המשפט רואה עין בעין עם ההנחיות הכלולות בו לעניין הפרסים הניתנים עבור הגברת מכירות או בשל מכירות מעל לכמות מסוימת של מוצרים או מעל לסכום מסוים. לא רק שפרסים אלו ניתנים במסגרת היחסים המסחריים בין הספק למשווקים אלא הם מהווים חלק מההכנסות הקבועות של המשווקים, לאורך שנים, הכנסות שניתן להסתמך עליהן. היות שהוכח לעיל כי המשווקים נתנו שירותי שיווק וקידום מכירות למערערת, הרי שהתשלומים שקבלו בגין שירותים אלו עולים לכדי הכנסה, אף לפי הוראת ביצוע 90/19.
118. מכל האמור לעיל עולה כי התקבולים שקיבלו המשווקים בשווה כסף הנובעים מהמרת נקודות זכות שהצטברו אצל המערערת עולים לכדי "הכנסה", כאמור בדין.
119. אמנם, המערערת והעדים מטעמה טענו כי התשלומים ששולמו למשווקים בשווה כסף הם "הנחה" או "הנחת מחיר" אולם, כאמור, לא הדפוס הצורני או



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הכינוי שהצדדים נותנים, הוא הקובע בדיני מיסים אלא המהות הכלכלית, שכן לעיתים הצדדים בוחרים בכך כדי להסוות הכנסותיהם ולהימנע מתשלום מס ההכנסה (לעיל, זילבשטיין ומינץ עמ' 383). תקבולי המשווקים, ששולמו על ידי המערערת, בשווה כסף, בתמורה לקידום מכירות, הוסוו תחת הכינוי "הנחת מחיר", אולם המהות הכלכלית שלהם היא - "הכנסה".

יפים לכאן דבריו של המלומד נמדר: 120.

"כללו של דבר, כל הכנסה שניתן להעריך את שוויה תתחייב במס אף אם נתקבלה בצורה של טובין או שירותים או כל טובת הנאה אחרת. בעיני הפקודה אין חשיבות לטיב התמורה המתקבלת וכל תקבול שיש בו כדי להעשיר את משאביו של הנישום יחשב להכנסה החייבת במס". (עמ' 69).

לסיכום: המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי תקבולים ממימוש נקודות הזכות בשווה כסף ע"י המשווקים אינו "הכנסה", ודין טענתה כי אין מדובר ב"הכנסה" אלא ב"הנחה" להידחות. אי לכך, אני קובע כי תקבולים אלו בשווה כסף הינם "הכנסה", כאמור בדיון, ולכן חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור מתקבולים אלו.

הגשמת תכליות כלליות וספציפיות של דיני המס

121. קביעה זו כי תקבולים אלו בשווה כסף הינם "הכנסה", כאמור בדיון עולה בקנה

אחד עם תכליות כלליות וספציפיות של דיני המס.

בעניין 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט' (2) 70, 75 (1985)

("עניין קיבוץ חצור") נקבעו כללי הפרשנות של דיני המס. בית המשפט קבע:

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם [...]. כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק [מס] נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעיתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

122. עיון בלשון החוק, בסעיף 2(10), הסעיף השיורי, מצביע על כוונת המחוקק להטיל מס ואף להרחיב את בסיס המס (זילברשטיין ומינץ עמ' 827), כך שיכלול בתוכו את רוב ההכנסות של נישומים. שכן, אחרת היה המחוקק מסתפק במקורות הספציפיים ובתורת המקור הראשונית. העובדה שחוקק גם סעיף שיורי, אינה בהכרח מעידה על ריקון תורת המקור מתוכנה, כפי שטען המלומד נמדר, אלא על המטרה, כאמור, להרחיב את בסיס המס, מתוך גמישות, מבלי להיצמד לתורת המקור בצורתה האנגלית, באופן דווקני ופרוצדוראלי בלבד.
123. הקביעה כי תקבולי המשווקים מפדיון נקודות בשווה כסף היא "הכנסה" מתכתבת גם עם עקרון התוכן הכלכלי האמור לעיל.
124. ודוק, המהות הכלכלית של תקבולים של נישום היא ברוב הפעמים "הכנסה" החייבת במס, כאמור בפסיקה, היות ובסיס המס הרחב מאפשר "ללכוד" את רוב התקבולים הפירותיים, ובהן טובות הנאה בשווה כסף, למעט מקרים שהוצאו. אין ספק שבעניינינו המהות הכלכלית היא הכנסה נוספת קבועה ונמשכת למשווקים, שאינה בכסף או בסחורה, אלא נעשית בשווה כסף, שהוא חלף הכנסה. זאת במקביל ובנוסף ל"הנחות המשווק" שמקבלים המשווקים (מש/4 עמ' 2-4), הבאות לידי ביטוי בחשבונית עצמה, ואכן מקטינות את "עלות המכר".
125. זאת ועוד, קבלת עמדת המשיב ודחיית עמדת המערער, הולמת את תכלית דיני המס הראשית של יצירת הכנסות לקופת המדינה תוך גביית מס אמת ומניעת התחמקות של נישומים מתשלום על ידי הסוואת הכנסות (לעיל זילברשטיין ומינץ, עמ' 383) כמו למשל, באמצעות כינויים שונים לאותה הכנסה ופרשנות "יצירתית", שאין לה כל אחיזה בכללי הפרשנות או בדין, כבעניינינו.
126. הדבר הולם גם את העיקרון הכללי בדיני המס הקובע כי התעשרות שיש לה מקור תיחשב כהכנסה. כאמור, לא ניתן להבדיל בין ההכנסות הללו מבחינת המהות, לבין הכנסות אחרות הממוסות כדין, הכנסות מממוש נקודות בכסף מזומן, או המרת נקודות לשם רכישת סחורה מהמערער, שכן נרשמות וממוסות כדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

127. דחיית ערעור המערערת וקבלת טענות המשיב מגשימה גם תכליות של יעילות, ודאות ויציבות של דיני המס (עניין פוליטי, עמ' 20; ע"א 1240/00 פקיד שומה תל אביב 1 נ' סיוון 610 [2005]).

הגשמת תכליות מנגנון ניכוי מס במקור ויישומן בעניינינו

128. בנוסף על כל האמור לעיל, הקביעה כי תשלום המערערת למשווקים בשווה כסף הוא "הכנסה" מגשימה גם את תכלית החקיקה והדין הספציפי בעניין ניכוי מס במקור, על פי סעיף 164, הצו והתקנות.
129. כאמור, קובע סעיף 164: "כל המשלם או אחראי לתשלומה של הכנסת עבודה... ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו". מכאן, שעל המערערת, כמשלמת או כאחראית לתשלומה של הכנסה של המשווקים, (ויודגש כי המערערת לא חלקה על עצם היותה משלמת, כפי שטען בצדק המשיב) חלה חובת ניכוי מס במקור, וחובה זו עולה בקנה אחד עם התכלית לשמה נועד מנגנון ניכוי המס במקור.
130. בפסיקה נקבע כי חובת ניכוי מס במקור הוטלה ע"י המחוקק על מנת לייעל ולהוזיל את הגבייה ועל מנת למנוע השתמטות ממס באמצעות גבייתו ישירות מאת משלם התקבול (ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פורסם בנבו, 29.12.1997 ("הד הקריות"); בג"צ 1631/08 ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל, פורסם בנבו, 23.11.2011; ע"א 8357/03 מינהל מקרקעי ישראל נ' בנק דיסקונט למשכנתאות, פורסם בנבו, 08.10.2006).
131. הודגש כי על משלם ההכנסה רובצת החובה לניכוי המס במקור (המס בו חב המקבל), אשר יהווה מקדמה על חשבון המס בו חייב הנישום (וראה: סעיפים 173-162 לפקודה). סעיף 166 לפקודה קובע כי המשלם נדרש להעביר לפקיד השומה את הניכויים בפרק זמן שנקבע ובצרוף דו"ח בטפסים מיוחדים. אי לכך, מנגנון ניכוי המס במקור מהווה את אמצעי הגבייה הטוב ביותר עבור אוצר המדינה, היות ושלטונות המס מקבלים את המס במקביל לתשלום ההכנסה, ללא צורך בנקיטת הליכי גביה משלהם. (נמדר, עמ' 82-83).
132. זאת ועוד, משלם שלא ניכה מס במקור או לא דיווח כנדרש עלול להיות חשוף לסנקציה האמורה בסעיף 167א: "רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו". וכך נקבע גם בפסיקה: "אדם שלא מילא חובותיו אלו עלול לשאת בתוצאות מתוצאות שונות" (ראו פס"ד הד הקריות).
133. ודוק, הסנקציה האמורה נקבעה, למרות שהפסיקה מדגישה כי חובת תשלום המס תישאר תמיד בידי הנישום, שקיבל לידיו את ההכנסות.

"הטלת חובת ניכוי מס במקור על המשלם, אינה אלא דרך לתשלום מס שבו חב המשלם. ישנן מספר יתרונות לשיטה זו, התשלום מגיע מהמשלם בתוך זמן קצר, התשלום חוסך בהגשת ד"חות על הכנסות של המקבל (בעיקר עובדים בשכר), פקיד השומה אינו צריך ל"רדוף" אחר המקבל ועוד (לעיל א. רפאל עמ' 350). (עמ' 37396-02-12 אסמי עוז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה , פורסם בנבו, 08.01.2014)

134. לסיכום, אומר נמדר כי "עקרון ניכוי המס במקור מהווה את אחד המכשירים היעילים ביותר שבידי שלטונות המס בגביית המס במועד הקרוב ביותר להפקת ההכנסה, והוא חל על מכלול התשלומים במשק..." (נמדר, עמ' 83)

135. מכל האמור לעיל עולה כי קבלת עמדת המערערת, אכן תחטיא את כוונת המחוקק והפסיקה שהצטברה במהלך השנים ותהיה בניגוד לתכליות העומדות בבסיס דיני המס. זאת ועוד, פרשנות כפרשנותה של המערערת, תהיה בניגוד לתכליות העומדות בבסיס מנגנון ניכוי מס במקור ואף עלולה ליצור אפליה לא רק בין נישומים המקבלים תגמול בשווה כסף לנישומים המקבלים תגמול בכסף או בסחורה (כטענתו של המשיב) אלא אף אפליה כלפי שכירים שמכל הטבה שניתנת להם, מנוכה מס במקור על ידי המעביד (עא 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' יאיר דר, פ"ד נח(4) 913, 921 (2004) פורסם בנבו, "עניין יאיר דר").

136. זאת ועוד, ידוע כי "מס טוב" צריך להיות שוויוני וצודק וכי "הכל מסכימים שדרישת הצדק והשוויון היא דרישה שאין בלתה" בבג"צ 5503/94 לילי סגל נ' יושב-ראש הכנסת, נא(4) 529, 541 (1997) ("בג"צ לילי סגל").

137. מכאן שעל המערערת היה לנכות את המס במקור מהסכומים ששילמה למשווקיה ואשר מהווים הכנסה בידם. מסקנה זו מתחייבת הן מהוראות הפקודה, התקנות והצו לקביעת הכנסה, הפסיקה והתכליות עליהם עמדנו לעיל, והן משום שניכוי המס במקור על ידי המערערת הוא אשר מגשים את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- התכלית וההיגיון העומדים בבסיס מנגנון ניכוי המס במקור. מעבר לכך, קבלת טענת המערערת יש בה כדי להנציח חוסר שיוויון, כאמור לעיל.
138. יתרה מכך, המערערת לא ניכתה מס במקור ולא דיווחה לשלטונות המס כדין על התשלומים ששילמה למשווקים, היא אף מלינה בסיכומיה על המשיב בטענה כי סיפקה לו רשימת הסוחרים "שקיבלו הנחה מהמערערת" אולם, לטענתה, המשיב לא ביצע בדיקה בדבר האופן בו דיווחו הסוחרים על מימוש ההנחה. עוד טענה המערערת כי המשיב לא מצא לא מצא לנכון לבדוק את ספרי הסוחרים-המשווקים (סעיפים 59-62 לסיכומי המערערת).
139. זאת ועוד, המערערת טענה כי מנכה מס במקור "הוא למעשה שליח בכפיה הן של רשות המס והן של האדם אשר מהכנסתו אמור ה"גובה" לנכות מס במקור" (סעיף 17 לסיכומים) ואף הביאה פסיקה, בה נקבע כי החבות במס היא של מקבל התגמול ולא של משלם התגמול, שתפקידו "לשמש אלא צינור להעברת מיסים".
140. כידוע, וכאמור לעיל, העובדה, שכאמור, לעיל, החבות במס היא של המקבל, אינה פוטרת את המערערת מניכוי מס במקור על התשלומים. טענות אלו של המערערת, עומדות בניגוד לתכליתו של סעיף 164 לפקודה ולרציונל המונח בבסיסה של פעולת ניכוי מס במקור והטלתה על משלם (ספק ביחס ללקוח; משלם הטבה ביחס למוטב; מעביד ביחס לעובד), בהיותו האמצעי היעיל ביותר בהליך הגביה ומונע השמטת המס הטוב ביותר בעניין זה.
141. ברור לכל כי המערערת שמשלמת למשווקים, מסוגלת לגבות בקלות וביעילות רבה יותר מס במקור ממשווקים רבים, ולהעביר לרשות המיסים את הניכויים, המס הנדרש מן הנישום. אין ספק שזו הדרך היעילה ביותר ולא הדרך שהציעה המערערת.
142. גם המלומד י' מ' אדרעי עמד על יעילות מערכת המס כמאפיין הכרחי של "מס טוב": "המס צריך להיות יעיל, כלומר ניתן לגבייה בקלות ובהוצאה מזערית כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם" (י' מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים (תשמ"ג) 431, 432) (וראה גם: עניין פוליטי, עמ' 20; בג"צ לילי סגל עמ' 541 (1997)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

143. זאת ועוד, כפי שטען המשיב, לא ניתן לזהות את ההכנסות בשווה כסף כהכנסה, אלא אם כן המערערת הייתה מנכה מס במקור, כדין. גם אם המשווקים אכן מקבלים חשבונית זיכוי ואכן רושמים את חשבונית הזיכוי בספריהם (דבר שלא הוכח), עדיין הדין במדינת ישראל מחייב ניכוי מס במקור להטבות בשווה כסף.

לסיכום: הקביעה כי תקבולי המשווקים בשווה כסף הם "הכנסה". עולה בקנה אחד עם תכליות כלליות וספציפיות של דיני המס ובעיקר עם תכלית מנגנון ניכוי מס במקור.

התייחסות לטענות נוספות שהועלו על ידי המערערת

הטענה כי שיטת הנקודות היא "הנחה" ולא "הטבה"

144. המערערת בחרה להלביש את פדיון הנקודות בשווה כסף בלבוש של "הנחה" ואפילו "הנחת מחיר" ואף ר"ח דנגוט אמר כי "זיכוי המענק" כשהוא מומר לשווה כסף הוא נחשב כהנחה בחשבונאות, כאמור לעיל.

145. אמנם קבעתי כי תקבולי המשווקים דינם כ"הכנסה", אך לא אצא ידי חובתי אלא אם אתייחס לטענת ה"הנחה" או "הנחת מחיר" של המערערת ועדיה.

146. למרות שהמונח הנחה מופיע פעמים מספר בהקשרים שונים בפקודת מס ההכנסה, אין בפקודה הגדרה למילה "הנחה". יחד עם זאת, עניינינו אינו עוסק בהנחה במס אלא בהנחה על מחיר מוצרים, ומכאן שההגדרות המילוניות שהביא המשיב, אכן יכולות לשרת אותנו. אם כן, "הנחה" היא הפחתה במחיר או הוזלה (מילון אבן שושן; מילון רב מילים; ויקמילון; מורפיקס); ואף "הסכום המופחת מהמחיר המקורי" (מילון רב מילים) גם בתקנות הסדרים במשק המדינה (הנחה מארנונה), תשנ"ג-1993 יש הגדרה זהה, בהתאמה: "ה"הנחה" - הפחתה מסכום הארנונה הכללית שהייתה מוטלת על הנכס באותה שנת כספים, אלמלא ההפחתה".

147. הנחה במחיר היא מושג מתחום מבצעי המכירות ומבטא הטבה הניתנת ללקוח, הבאה לידי ביטוי על ידי הפחתה במחירו המקורי של המוצר. אופנים נוספים של הטבה ללקוח יכולים להיות מתנה, הנחה בקניה עתידית, מבצעים שונים כמו מבצע 1+1 וכיו"ב. צבירת נקודות ושובר למימוש בכסף הן זכויות שניתן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- להמירן בכסף. , כפי שהעיד רו"ח דנגוט בעניין "שיטות לקשור את הלקוחות" (עמ' 20-21 לפרוטוקול)
148. "הנחה במחיר" היא מושג טריויאלי, הידוע לכל, ולא אגזים אם אומר שהוא בגדר ידיעה שיפוטית.
149. פרשנותה של המערערת ועדיה, בהם רו"ח דנגוט, כי המהות הכלכלית של המרת נקודת זכות שנצברו לאורך תקופה, כתוצאה ממספר רכישות של מוצרים, היא "הנחה במחיר", חוטאת ללשון ולמהות כאחד.
- למהות: פשיטא, שאין מדובר בהפחתה של מחיר מוצר אלא בהטבה שניתן יהיה לקבל אותה בעתיד באופנים שונים בשווה כסף (ולא רלוונטית טענת רו"ח דנגוט כי "ההנחה" ניתנת כבר במועד הרכישה אך נרשמת כ"זיכוי" רק במועד מימוש הנקודות).
150. לא ניתן לומר כי השתתפות בפרסום או רכישת מכשיר טלוויזיה בכספי פדיון הנקודות הוא הנחה על מחיר המזרן, למשל, שנקנה על ידי המשווק עבור לקוחותיו. מחיר המזרן נקבע עפ"י תנאי תשלום למשווקים, אשראי, ו/או הנחת מזומן, בכפוף לערך העסקה והן מהנחות על מחיר המחירון, המפורטים ב"מסמך תנאי מכירה לחודש מאי 2014" ("מסמך תנאי מכירה", מש/4) ומופיע בחשבונית הרכישה. הנקודות הנצברות אינן מפחיתות את מחיר המזרן. הם יעניקו למשווק הטבה עתידית, לכשיצבור מספיק נקודות אותן יוכל להמיר לשווה כסף.
151. לסיכום: שיטת העסקאות/שיטת הנקודות היא שיטה לקידום מכירות, המגלמת בתוכה הטבה למימוש עתידי. ההטבה העתידית, אינה מפחיתה בזמן הרכישה במחיר המוצר ואינה באה לידי ביטוי בחשבונית הרכישה כפי שנעשה בהנחה במחיר.

הטענה כי שיטת הנקודות היא שיטת ההנחה היחידה הנהוגה במערערת

152. המערערת טענה כי ההנחות היחידות שנתנה לסוחרים-משווקים הן בשיטת הנקודות – צבירת נקודות ומימושן במזומן או בשווה כסף, כאמור לעיל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

153. המשיב טען לעומתה כי בעת ההתקשרות בין המערערת לבין המשווקים, נהנים המשווקים הן מתנאי שלום מיוחדים, אשראי, ו/או הנחת מזומן, בכפוף לערך העסקה והן מהנחות על מחיר המחירון, המפורטים במסמך תנאי מכירה, (מ/ש 4).

154. בנוסף להנחות אלו, טוען המשיב, זכאי משווק, זה המשלם במסלול צ'קים לפירעון בלבד, לצבור נקודות בשיעור מסוים מהעסקה ולממש אותן בכסף או בשווה כסף, לאחר שהוא צובר כמות מסוימת של נקודות.

155. בחינת הראיות מצביעה על כך, שאין לקבל את טענת המערערת מכמה טעמים:

יש לומר, כי העובדה ששיטת הנקודות נוהגת במסלול צ'קים לפירעון בלבד (מ/ש 4, עמ' 1) כבר מעידה כי קיימות הנחות באופנים נוספים, כמו הנחה על מזומן (שם, שם). מעבר לכך, מסמך תנאי המכירה מעיד על אופנים שונים של הנחות ובעיקר על הנחת המחיר שנתנה המערערת למשווקים היא "שעור ההנחה למשווק" (מ/ש 4 עמ' 2-4).

טענת המערערת כי היא נוהגת מזה שנים לתת הנחה בשיטה אחת בלבד, שיטת העסקות/שיטת הנקודות, נסתרה גם בעדותו של ליזרוביץ, מנהל הכספים של המערערת, שנאלץ להסכים עם ב"כ המשיב כי הנקודות ניתנות בנוסף על הנחות הניתנות למשווק בגוף החשבונית. יש אף יותר משמץ של חוסר תום לב בטענה כי שיטת הנקודות היא ההנחה היחידה הניתנת למשווקים, ובאי הצגת כלל ההנחות בכתבי הטענות.

במהלך עדותו של ליזרוביץ, עת הגיש ב"כ המשיב את "מסמך תנאי המכירה" (מ/ש 4) לבית המשפט טען ב"כ המערערת כי היות והמסמך הוא משנת 2014, הוא אינו רואה מה הרלוונטיות שלו. עם זאת, המערערת לא חזרה על טענה זו בסיכומיה.

156. בתחילת עדותו טען ליזרוביץ מנהל הכספים של המערערת ל"דרך יחידה" של המערערת במתן הנחות, כעולה מעדותו בבית המשפט:

"ש: האם זו הדרך היחידה בה נתתם הנחות למשווקים שלכם?

ת: הנחות ניתנו למשווק לפי בקשתו...

ש: שאלתי האם שיטת הנקודות היא השיטה היחידה בה נתתם

הנחות למשווקים?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ת: בהחלט. אם ניתנו הנחות יכול להיות בגין סחור שהוחזרה מהמשווק שזה ניתן זיכוי בגין אספקה ספציפית שהוחזרה למלאי.

ש: אז אני רוצה להבין, ההנחה היחידה שעמינח נותנת למשווקים שלה זה בגובה 2 אחוז בשיטת הנקודות, נכון? ת: לא. היא לא רק בגובה 2 אחוז... במסגרת שיטת העסקאות נותנת הנחות באמצעות הנקודות, ושאת הנקודות האלה אפשר לממש בהנחות לפי בקשת המשווק בכל מיני אפשרויות... ש: אחזור כי התשובה שלך לא לשאלה ששאלתי. נדייק 2 דברים: האם שיטת הניקוד שלך נותנת למשווקים שלך הנחה העולה על 2 אחוזים?

ת: למיטב ידיעתי הנחות שיוצאות למשווק שאינן בגין פדיון נקודות הינן הנחות בגין החזרת מוצר. למיטב ידיעתי לא ידוע לי על הנחות שהן מעבר להנחות בפדיון נקודות" (עמ' 53-54 לפרוטוקול).

157. עדותו המתחמקת משהו של ליזרוביץ ותשובתו כי לא ידוע לו על הנחות מעבר להנחות בפדיון בנקודות, השתנתה לאחר שעומת עם מסמך "תנאי המכירה" של המערערת, בו מופיעים תנאי תשלום שונים למשווקים וכן טבלה עם רשימת מוצרים ושיעורי הנחות לכל מוצר (מש/4, עמ' 2-4). ליזרוביץ הודה, גם אם בחצי פה ("שיעור ההנחה ניתן על ידי המחלקה הכלכלית" – עמ' 55 לפרוטוקול) ובתרעומת, כי משווקים מקבלים הנחה על המחירון הבסיסי של עמינח שבאה לידי ביטוי בחשבונית הרכישה "ומעבר לזה יש את הנקודות" (עמ' 56 לפרוטוקול):

"ש. הסבר איך זה מתיישב עם השורה הראשונה בהנחות

במש/4?

ת. ראשית, תנאי המכירה מציגים את תנאי המכירה מהמחירון עם הזכאות להנחות שהמשווק מקבל בגוף החשבונית. מעבר להנחות שהוא מקבל בגוף החשבונית המשווקים גם מקבלים הנחות נוספות באמצעות הנקודות. ההנחה של ה-2 אחוז כפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 35834-07-12 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

שאמרתי גם בעדות הראשית היא ניתנת אוטומטית עם קבלת אמצעי התשלום בעסקה. ישנם עוד תנאים נוספים שהבהרתי גם בעדות הראשית של עסקאות ספציפיות שבהם מציגים מוצרים חדשים ועל מנת לקדם את המוצרים החדשים אנחנו נותנים הנחה נוספת בנקודות... לפיכך כפי שאמרתי, ה-2 אחוז זה לא רק 2 אחוז אלא זה יותר מזה.

ש. הדבר השני שאמרתי, שעמינח לא נותנת הנחות נוספות אחרות משיטת הניקוד. הסבר את כל הדף השני במש/4, ת. הבהרתי כבר בתשובתי הקודמת שהנחות שניתנות למשווק כמפורט בדף השני הן חלק מהנחה שניתנת בגוף החשבונית. זה המחיר למשווק.

ש. אז יש הנחה נוספת אחרת משיטת הניקוד? ת. יש מחירון למשווק שזה מחירון ששונה מהמחירון לצרכן הסופי.

ש. מבחינתך זה לא הנחה למשווק? הדף השני, ת. הבהרתי שזה הנחה למשווק. היא ניתנת בגוף החשבונית, זה המחיר שהוא קונה את הסחורה מעמינח ומעבר לזה יש את הנקודות.

(עמ' 55-56 לפרוטוקול)

158. עדותו הסותרת של ליזרוביץ, טרם עומת עם מסמך תנאי המכירה יותר מתמוהה, שכן יותר מסביר להניח כי ליזרוביץ בתפקידו כמנהל כספים וותיק, היה בוודאי מודע להנחות השונות לאורך השנים, גם אם המחלקה הכלכלית אכן קבעה את שיעורן (ואינני קובע מסמרות בעניין). גם בסיכומי המערערת לא אוזכרו מגוון ההנחות האחרות וזאת למרות הודאתו של ליזרוביץ, האמורה לעיל. כך למשל נטען בסיכומים (ס' 30):

"השיטה בה נהגה המערערת להעניק הנחת מחיר לסוחרים החלה עוד משנות ה-80 של המאה הקודמת ולעניין זה ראה עדות המנכ"ל רוני שורץ (ע' 7 ש' 14-15) ... וכן עדות מנהל הכספים דב ליזרוביץ (ע' 37 ש' 19-21)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

**המעיד כי "אני הצטרפתי במרץ 87 לחברה ואני כבר
נחשפתי לשיטת השיווק באמצעות מתן נקודות הנחות
למשווקים".**

159. זאת ועוד, כאמור במסמך תנאי המכירה, שיטת הנקודות פועלת רק "למשווקים המשלמים במסלול צ'קים לפירעון בלבד" (מש/4, עמ' 1) כלומר, מכירת מוצרים באמצעי תשלום אחרים אינה מזכה בהטבה הגלומה בשיטת הנקודות. כיצד, אם כן, ממשיכה לטעון המערערת טענה זו, כשקיימים מגוון אמצעי תשלום, כמו תשלום במזומן ובכרטיסי אשראי, למשל, בהם לא ניתנת ההטבה בשיטת הנקודות.
160. נראה כי המערערת ביקשה לבסס את טענתה כי שיטת הנקודות היא "הנחת מחיר" על ידי כך שתטען כי זו השיטה היחידה למתן הנחות בה היא נוקטת מזה שנים רבות. דה עקא, שהוכח ההיפך, כאמור לעיל.
161. מהודאתו של ליזרוביץ וממסמך מע/4 עולה כי המשווקים קבלו מהמערערת שלושה סוגי תגמול, אותם הם כינו הנחה:
- הנחה על מחיר המוצרים הקבוע במחירון של המערערת - "הנחות שניתנות למשווק בעצם קניית המוצרים שלו מעמינח" (עדות ליזרוביץ, שם) המשווקים מקבלים 25% הנחה מהמחירון הבסיסי של המערערת והנחות נוספות של 10%+ 5% בהתאם לרשימת מוצרים שהמערערת מעוניינת לקדם את מכירתם. עיון במש/4 בעמ' 2 ניתן לראות כי ישנם מוצרים שקידומם מבוקש יותר ולכן ניתנת להם הנחה בשיעור 25%+10%+10%+10%.
- 2% על פתיחת עסקאות בשיטת הנקודות - "ניתנת אוטומטית עם קבלת אמצעי תשלום בעסקה" (עדות ליזרוביץ, עמ' 55 לפרוטוקול). (וראה גם: מש/4 עמ' 1) תנאי תשלום למשווקים במסלול צ'קים לפירעון בלבד - לפי ערך העסקה ניתן לקבל מס' תשלומים, ממוצע ימי אשראי או הנחת מזומן עד 2% (סעיף 1 במש/4. ליזרוביץ' לא העיד בנושא).
162. אין חולק כי ההנחה על המחירון והנחת המזומן, הבאות לידי ביטוי בחשבונית המכירה עצמה הן הנחות שניתנות על המחיר ולכן ניתן לכנותן בשם "הנחות מחיר".
163. עולה מהמקובץ שאין לקבל את טענת המערערת כי הנחה ניתנה במערערת בנקודות בלבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הטענה כי היה על המשיב להסביר כיצד לא נדרשה המערערת לשלם בשנים עברו

164. כאמור, טענה המערערת, כי על המשיב חובה להסביר בצורה ברורה, מדוע

החליט שלא לחייב את המערערת בניכוי מס במקור בתקופה של כשלושה עשורים וזאת על פי האמור ב"הלכת פרקו". המערערת טענה עוד בסיכומי התגובה כי בסיכומיו של המשיב לא נמצא כל הסבר אלא הפרחת טענות בעלמא לכך שהמערערת היא זו שהציגה בפניו מצגים שגויים וכי די בכך כדי להביא לקבלת הערעור.

165. המשיב הודה כי טעה, כאשר קיבל בעבר את הסבריה של המערערת לעניין אי

מתן הטבות למשווקים וכי עתה בחן את העובדות פעם נוספת ולכן הוא פועל על מנת לא להנציח את טעותו. עוד טען המשיב כי רשות ציבורית שמגלה כי פעלה מחוץ לגדרי הדין, צריכה ואף חייבת לתקן את נוהלי פעולתה בהתאם להוראות הדין המחייבות.

166. אינני מקבל את טענת המערערת. המשיב טען אמנם כי המערערת הציגה בפניו

מצגים שגויים, אולם בד בבד הודה בטעותו לגבי שנים קודמות, הן בעדותו של בני דמרי, נציג המשיב, והן בסיכומיו בהם נטען כי טעה וכי הוא פועל על מנת לתקן את הטעות.

167. זאת ועוד, אין מחלוקת בין הצדדים כי הלכה היא כי כל שנת מס עומדת

לביקורת בפני עצמה וכי המשיב אינו כבול לשומות מס משנים קודמות כפי שנקבע בע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (פורסם בנבו, 17.8.2016):

"הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה

אינו כבול בהחלטותיו (וכל שכן במצגיו העקיפים) בשנים

קודמות. כל שנת מס מקימה עילת חיוב חדשה ומחייבת

שומה חדשה לאותה שנה. בהתאם, החלטה - מינהלית או אף

שיפוטית - בנוגע לשנת מס אחת אינה מקימה השתק בנוגע

לשנות מס הבאות" (עמ' 14 וראה ההפניות שם).

168. כלומר, גם החלטה מינהלית, של רשויות המס, בעניין אי חיוב בניכוי מס במקור

בשנה מסויימת, אינה כובלת את רשויות המס, ולכן היא יכולה להחליט החלטה שונה בשנת מס אחרת, כבעניינינו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

169. לעניין חובתו של המשיב להסביר מדוע ראה לסטות מהסדרים קודמים, הפנתה המערערת ל"הלכת פרקו", ע"מ 13-02-47997 מרדכי פרקו נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו, 2.2.2016) ("עניין פרקו") שניתן על ידי חברי השופט ד"ר שמואל בורנשטיין בבית משפט זה.
- בהתאם לסעיף 20 (א) לחוק-יסוד:השפיטה, "הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו". כך שבאופן עקרוני אין בכוחו של פס"ד פרנקו להנחות מותב זה.
170. יתרה מזאת, לא ניתן להקיש מעניין פרקו לעניינינו. בעניין פרקו לא חסך בית המשפט את שבט ביקורתו מהמשיב וקבע, בין היתר, כי לא ניתן לקבל את טענתו כי בשנות המס שבערעור המצב העובדתי היה אחר מאשר בשנים הקודמות בהם נדונה והוכרעה אותה סוגיה לטובת המערער.
171. לא כן המצב בעניינינו. המשיב לא טען למצב עובדתי אחר, אלא הודה בטעותו לגבי שנים קודמות וביקש לתקן אותה, בהסתמכו על עניין דויטש ועל בג"צ 8634/08 אלחננוב ואח' נ' משטרת ישראל - אגף משאבי אנוש, תק-על 2010(4), 1456 ("בג"צ אלחננוב") אשר נקבע בו כי "רשות ציבורית המגלה כי פעלה מחוץ לגדרי הדין, חייבת לתקן את נוהלי פעולתה".
172. לטעמי, מדובר בהסבר המניח את הדעת, כפי שביקשה המערערת. ודוק, ההלכה שהובאה בעניין דויטש, הן על ידי המשיב והן על ידי המערערת, נקבעה לפני שנים רבות ומופיעה בפסיקות רבות של בית המשפט העליון. בעניין זה קבע השופט ויתקון בע"א 165/64 עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן, פ"ד (3) 302, 307 (1964) כי: "בענייני מסים עדיף השיקול, שמס צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה תבוא על תיקונה" (שם, בעמ' 307).
173. בעניין ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה (פורסם בנבו, 24.12.2014, "עניין פלומין") קבע בית המשפט כי:
- " במקרה שבו חל שינוי בחוק, בפסיקה או במדיניות הכללית של רשויות המס ביחס לפרשנות החוק, הכרעות שהתבססו על הכלל הקודם לא יחייבו את הצדדים בשנות המס הבאות. זהו החרג הברור שעמד ביסודה של הפסיקה בעניין כהן, ואילו כיוון השופט ויתקון באומרו בו "אין זה רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל האזרחים" (שם, בעמ' 307;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ראו גם: דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ,
[פורסם בנבו] בפסקה 7 לפסק דינה של השופטת מ' נאור
(14.7.2011) (להלן: עניין איקאפוד)).

174. הפסיקה קובעת באופן חד משמעי שלא ייתכן להנציח טעות בענייני מיסים, לטובת רשות מינהלית או לטובת האזרחים, אחת היא (וראה גם: עניין כהן, עמ' 307; עניין פלומין עמ' 19) ואף לא טעות של רשות ציבורית (בג"צ אלחננוב), וכי הרשות צריכה לפעול לתקן את נוהלי פעולתה.

175. אינני מקבל את טענת המערערת כי תשובת המשיב איננה מספקת ובוודאי אינני מקבל את טענתה כי די בכך כדי להביא לקבלת הערעור. הודאתו של המשיב בטעותו מצביעה על כך, שכנראה נפלה שגגה מלפני המשיב ביישום מדיניותו ביחס למערערת בתקופות קודמות, שאינן מענייניו של ערעור זה, שכן הדין וכן פרשנותו של המשיב על פי הוראת ביצוע מס 90/19 קיימים כ-30 שנה.

לסיכום, מכל האמור לעיל עולה כי בניגוד לטענת המערערת, המשיב נתן הסבר המניח את הדעת, לעניין שינוי גישתו לגבי המערערת באומרו כי בעבר טעה, עת קיבל בעבר את הסבריה של המערערת, ולכן הוא פועל על מנת שלא להנציח את טעותו.

סוף דבר

תוצאת כל האמור לעיל היא שהערעור נדחה ועל המערערת החובה לשלם מס במקור על התשלומים ששילמה למשווקים באמצעות פדיון נקודות זכות שצברו.

נקבע כי הסוחרים-המשווקים נתנו למערערת שירותי שיווק וקידום מכירות, ובתמורה לכך זיכתה אותם המערערת בנקודות זכות. מכאן, שהתנאי בדבר מתן שירות האמור בצו לקביעת הכנסה – מתקיים.

נקבע כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי תקבולים ממימוש נקודות הזכות בשווה כסף ע"י המשווקים אינו "הכנסה", ודין טענתה כי מדובר ב"הכנסה" אלא ב"הנחה" להידחות. התקבולים בשווה כסף שקיבלו המשווקים מהמערערת באמצעות פדיון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-07-35834 עמינח תעשיות רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

נקודות הזכות שנצברו לטובתם הינם "הכנסה", כאמור בדין, ולכן חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור מתקבולים אלו.

המערערת תשלם למשיב שכ"ט עו"ד והוצאות בסך של 30,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית כחוק מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לב"כ הצדדים.

נוכח השלכות הרוחב האפשריות של פסק הדין, ניתן לפרסמו אך לא לפני 6/10/19

ניתן היום, כ"א אלול תשע"ט, 21 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט, סגן הנשיאה