



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער **מילר אורי**
ע"י ב"כ עו"ד שרון פישמן

נגד

משיב **פקיד שומה ת"א 3**
ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

2

3

פסק דין

4

5

6

מבוא

7 המערער, תושב ישראל, הוא שחקן פוקר אשר מתפרנס מזכיות בטורנירים של פוקר
8 הנערכים ברחבי העולם (להלן – **הזכיות במשחקי פוקר**).

9 בתחילת דרכו המקצועית, בין השנים 2010-2012, זכה המערער במספר טורנירים שהתקיימו
10 בחוץ לארץ. זכיות אלה של המערער וחבות המס החלה עליהם הן במוקד הדיון בערעור.

11 הצדדים נחלקו ביניהם, בראש וראשונה, בשאלת הסיווג הנכון של מקור ההכנסה מהזכיות
12 במשחקי פוקר, דהיינו, האם מקור ההכנסות מהזכיות הוא ממשלח-יד של המערער כשחקן
13 פוקר מקצועי (ולכן החיוב במס יהיה מכוח סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה) או מ"הימורים או
14 הגרלות" (ולכן החיוב במס יהיה מכוח סעיף 2א לפקודת מס הכנסה).

15 המחלוקת בעניין סיווג ההכנסות מהזכיות אינה תיאורטית גרידא אלא יש לה השלכה על
16 תוצאת המס בכל אחת מהחלופות. מאחר שהצדדים אינם חלוקים עוד בנושא זה, אין צורך
17 להיכנס בעובי הקורה, אולם אציין למען שלמות התמונה, כי על הכנסה החייבת במס לפי
18 סעיף 2א לפקודה חל שיעור מס מיוחד (25% בשנות המס הרלוונטיות במקום שיעור המס
19 השולי לפי סעיף 121 לפקודה, 45%-48%) וניתן עליה פטור ממס מוגבל בתקרה (בסכומים
20 של 57,120 - 59,880 ש"ח לפי סעיף 9(28) לפקודה, בשנים הרלוונטיות). מנגד, סעיף 2א אינו
21 מתחשב בזכאות "להנחה, לניכוי (למעט ניכוי לפי סעיף 17(11) לפקודה), לזיכוי או לקיזוז
22 כלשהם", נקודה הרלוונטית לענייננו בהתחשב בכך שהצדדים חלוקים בשאלת התרתן של
23 הוצאות שונות שדורש המערער בניכוי. לעומת זאת, סיווג ההכנסות מהזכיות במשחקי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 פוקר כהכנסות ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודה אינו מונע ניכוי הוצאות שונות בהן עמד
2 הנישום לצורך הפקת הכנסותיו (למשל, הוצאות טיסה ושהייה, דמי השתתפות בטורנירים,
3 עלויות מממן וכו') אך לצד זאת מחיל שיעור מס רגיל (45%-48%) ואינו מעניק פטור ממס.
4 בתאריך 15.6.2016 ניתן פסק דינו המקיף של כב' השופט קירש בעניין ע"מ (מחוזי תל אביב-
5 יפו) 19898-03-13 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4 (15.06.2016) (להלן –
6 עניין אמית) שדן, בין היתר, בשאלת סיווג הנכון של הכנסות מזכיות במשחקי פוקר. פסק
7 הדין קבע כי הכנסות אלו יכול ויסווגו כהכנסה ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודת מס
8 הכנסה. פסק הדין בעניין אמית אושר לאחרונה בבית המשפט העליון (ע"א 476/17 אמית
9 אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (9.10.2018)).
10 בעקבות פסק הדין בעניין אמית, הודיע המערער כי הגיע להסכמה עם המשיב לפיה הדין
11 בשומה יוחזר לשלב ההשגה והערעור יימחק (נספח ו לתצהיר המערער).
12 משמאמצי הצדדים לסיים את המחלוקות על דרך הפשרה לא צלחו, הוציא המשיב שומות
13 בצו לשנות המס 2010-2012 (מתאריך 22.1.2017, נספח ח לתצהיר המערער) שעליהן הוגש
14 הערעור הנוכחי.
15 גלגולו השני של הערעור מונח כעת בפניי ואני נדרשת להכריע בשאלת התרתן של הוצאות
16 שונות אותן דורש המערער בניכוי.
17 יצוין כי מעל שולחן הדיונים הוסרה המחלוקת בשאלת סיווג הנכון של ההכנסות מהזכיות
18 במשחקי הפוקר, שכן לאחר עניין אמית מסכימים הצדדים כי ההכנסות מהזכיות הן
19 ממשלח-ידו של המערער כשחקן פוקר מקצועי. היות שכך, אין מניעה כי בחישוב הכנסתו
20 החייבת של המערער יותר ניכוי של הוצאות שונות בהן עמד לשם הפקת ההכנסות מהזכיות
21 (בעוד שסיווג הזכיות לפי סעיף 2א לפקודה היה מונע את ניכוי ההוצאות).
22 מרכז הכובד בערעור הנוכחי מוסט אפוא מהשאלה המשפטית העקרונית הנוגעת לסיווג
23 מקור ההכנסה לעבר **הבירור העובדתי** הנדרש בשאלת התרתן של הוצאות שונות אותן תובע
24 המערער בניכוי (טיסה, שהייה, דמי השתתפות) ובעיקר בסוגיית **עלויות המימון** בהן עמד
25 המערער לטענתו לצורך השתתפותו במשחקי הפוקר.
26 אציין כבר כעת, כי ההוצאה העיקרית השנויה במחלוקת בין הצדדים היא הוצאה אותה הם
27 מכנים בשם "**עמלת מממן**". המערער טוען כי השתתף בחלק מהטורנירים בחסות "גורמים
28 מממנים", אשר שילמו עבורו את הוצאות השתתפותו בטורניר, לרבות הוצאות טיסה,
29 שהייה ודמי השתתפות במשחקים, וזאת בתמורה לקבלת חלק הארי מכספי הזכייה (נספח ב
30 לתצהיר המשיב עמוד 2 שורות 44-34). המערער טוען כי בטורניר פוקר שהתקיים במלון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 MERIT בקפריסין בתאריך 18.8.2010, במסגרתו זכה בסכום לא מבוטל של 783,319 ש"ח
2 (207,337 דולר), הוא קיבל לידיו רק 10% מכספי הזכייה (סכום של 56,670 ש"ח) כאשר
3 יתרת כספי הזכייה הועברה לידי הקזינו שמימן את השתתפותו בטורניר. לטענת המערער,
4 לא ניתן לחייבו במס על **מלוא** כספי הזכייה כאשר קיבל לידיו רק 10% מהסכום. מנגד, טוען
5 המשיב כי המערער לא הביא אסמכתאות משכנעות להוכחת טענתו כי השתתפותו
6 בטורנירים הייתה בחסות מממנים כאלה ואחרים וממילא לא הוכיח כי חלק הארי מסכום
7 הזכייה שולם לאותם מממנים ולא הגיע לידיו. עוד טוען המשיב כי המערער לא ניהל ספרים
8 כנדרש, לא ערך תיעוד בסיסי בזמן אמת של הכנסותיו והוצאותיו והתנהל רק במזומנים
9 באופן שלא אפשר נתיב ביקורת ראוי והתחקות אחר הכנסותיו האמיתיות. לאור כל זאת,
10 המשיב קבע כי אין להכיר למערער בעמלת מממן. כן קבע המשיב כי אין להכיר למערער
11 בהוצאות טיסה ושהייה ודמי השתתפות מהטעם שלא הוכיח כי עמד בהן. בנוסף לכך,
12 המשיב החיל על המערער את הסנקציות הקבועות בסעיפים 121(ב) ו-191ב לפקודת מס
13 הכנסה בגין אי ניהול ספרים באופן שהגדיל באופן משמעותי את **שיעור המס** החל על
14 הכנסותיו.

15 הערה: מכאן ואילך, ההפניות בגוף הטקסט למספרי עמודים ושורות מתייחסות לפרוטוקול
16 דיון הוכחות מתאריך 11.2.2018, אלא אם צוין אחרת.

17 רקע עובדתי

- 18 1. נכון להיום, המערער הוא שחקן פוקר מקצועי המנהל ספרים על פי הוראות מס הכנסה
19 (ניהול פנקסי חשבונות), התשלי"ג-1973 (להלן – **הוראות ניהול פנקסים**) (עמוד 84
20 משורה 17 עד עמוד 85 שורה 2).
- 21 בשנות המס 2010-2012, שנות המס שבמחלוקת, המערער לא דיווח למשיב על הכנסותיו
22 מהזכיות במשחקי פוקר ולא ניהל ספרים כנדרש.
- 23 2. בשנות השומה, ובמקביל לנסיעותיו לטורנירים בחוץ לארץ, המערער עבד כשכיר בחברת גבע
24 סער הפקות ושכרו החודשי עמד על כ-5000 ש"ח (נספח א לתצהיר נציג המשיב).
- 25 3. בשנת 2012 המערער נחקר בחשד לעבירות מס הכנסה לפי סעיף 216 (4) לפקודה (אי הגשת
26 דו"ח במועד) ולפי סעיף 220 לפקודה (מרמה) (נספח ב לתצהיר המשיב, הודעה מתאריך
27 23.10.2012).
- 28 4. בפתח חקירתו ציין המערער כי נהג להגיע לטורנירים באמצעות מממנים שונים אשר מימנו
29 את עלויות הטיסה, את הוצאות השהיה ובעיקר את דמי ההשתתפות במשחקי הפוקר
30 וכל זאת בתמורה לחלק הארי של כספי הזכיות (נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד 2 שורות
31 (34-44).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

5. במהלך החקירה הפנה המערער את חוקרי מס הכנסה לאתרי אינטרנט בהם ניתן היה למצוא דיווחים על זכיות של שחקני פוקר בטורנירים (נספח ב לתצהיר המשיב בעמוד 3 שורות 73-79). הפרסום באתרי האינטרנט כלל הן את סכומי הזכיות של המערער ב-15 טורנירים והן את דמי ההשתתפות בהם, כדלקמן:
- בתאריך 6.2.2010, קפריסין, זכייה בסך של 4,208 דולר.
- בתאריך 5.3.2010, גרמניה, זכייה בסך של 3,595 דולר; דמי השתתפות 1000 יורו.
- בתאריך 30.4.2010, קפריסין, זכייה בסך של 2,750 דולר; דמי השתתפות 250 דולר.
- בתאריך 3.5.2010, רומניה, זכייה בסך של 2,795 דולר; דמי השתתפות 5,000 רון.
- בתאריך 18.8.2010, קפריסין, זכייה בסך של 207,337 דולר; דמי השתתפות 25,000 דולר.
- בתאריך 23.8.2010, קפריסין, זכייה בסך של 36,905 דולר; דמי השתתפות 1,000 דולר.
- בתאריך 5.9.2010, צרפת, זכייה בסך של 1,205 דולר; דמי השתתפות 440 יורו.
- בתאריך 22.11.2011, ברצלונה, זכייה בסך של 17,768 דולר; דמי השתתפות 5,000 יורו.
- בתאריך 26.11.2011, ברצלונה, זכייה בסך של 15,103 דולר; דמי ההשתתפות 1,000 יורו.
- בתאריך 14.4.2011, קפריסין, זכייה בסך של 4,000 דולר; דמי השתתפות 300 דולר.
- בתאריך 15.4.2011, קפריסין, זכייה בסך של 16,761 דולר; דמי השתתפות 1,000 דולר.
- בתאריך 12.1.2012, קריביים, זכייה בסך של 17,415 דולר; דמי השתתפות 1,000 דולר.
- בתאריך 12.3.2012, מדריד, זכייה בסך של 15,152 דולר; דמי השתתפות 2,000 יורו.
- בתאריך 20.6.2012, לאס וגאס, זכייה בסך של 4,345 דולר; דמי השתתפות 1,500 דולר.
- בתאריך 10.7.2012, לאס וגאס, זכייה בסך של 2,657 דולר; דמי השתתפות 1,000 דולר.
6. המערער אישר את סכומי הזכייה ואת דמי ההשתתפות בכל אחד מהטורנירים הנ"ל במסגרת חקירתו בפני חוקרי המס בכפוף להסתייגויות להלן:
- לגבי הזכייה בתאריך 6.2.2010 ציין כי דמי ההשתתפות לא עלו על 200 דולר.
- לגבי הזכיות בקפריסין מתאריכים 30.4.2010 ו-14.4.2011 (2,750 דולר ו-4,000 דולר, בהתאמה), ציין המערער בחקירתו כי לא קיבל את כספי הזכייה במזומן אלא קיבל אפשרות להשתתף בטורנירים נוספים בסכומים זהים (נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד 3 שורה 83 ועמוד 4 שורה 100). בסיכומיו ציין המערער כי סכומים אלו מכונים "סאטלייטים" והכוונה למצב בו הזוכה מקבל כרטיס כניסה לטורניר גדול יותר.
- לגבי הזכיות בקפריסין מתאריכים 18.8.2010 ו-23.8.2010, שעמדו על סכומים לא מבוטלים של 783,319 ש"ח (207,337 דולר) ו-140,239 ש"ח (36,905 דולר), בהתאמה, ציין המערער בפני חוקרי המס את הדברים הבאים:
- "זכייה אחת אמנם היתה על סך של 207,000 דולר אך מסכום זה הורידו את דמי ההשתתפות בסך של 25,000 דולר... וגם מיסים וטיפים לדילרים ולמלצרים ואני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 קיבלתי מתוך מה שנשאר כ-10%, כך שבסופו של דבר אני קיבלתי במזומן כ-15,000
2 דולר. זכייה נוספת היתה על סך של 38,000 דולר בערך וגם מסכום זה ירד סכום
3 ההשתתפות, מיסים, טיפים וכו' ואני קיבלתי כ-20% ממה שנותר שהיה קצת יותר מ-
4 6,000 דולר" (נספח ב לתצהיר המשיב עמוד 2 שורות 54-58). לגבי דמי ההשתתפות
5 בטורניר מתאריך 23.8.2010 ציין כי "בסך הכל עלה 5,000 דולר כי חידשתי את
6 השתתפות במשחק מס' פעמים..." (נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד 4 שורות 92-93).
- 7 כשנשאל מדוע לא דיווח על הכנסותיו ממשחקי פוקר לרשות המיסים בישראל, השיב
8 המערער: "א. לא ידעתי איך לבצע זאת טכנית. ב. לגבי הזכויות הגדולות לא חשבתי על
9 זה בכלל כי מרבית הכסף לא הגיע אליי. ואם זה מעניין הפסדתי גם את ה-15,000 דולר
10 שהרווחתי בקזינו..." (נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד 4 שורות 116-117).
- 11 8. בתאריך 24.1.2013 הגיש המערער בקשה לסיים את ההליך הפלילי בגין עבירות המס בהן
12 נחשד (סעיף 3 לעיל) בתשלום כופר. מחלקת החקירות ברשות המיסים נעתרה לבקשת
13 המערער ובתאריך 9.4.2013 המירה את ההליך הפלילי בכופר כסף אותו העמידה על
14 סכום של 150,000 ש"ח. הליך הכופר הותנה בהסרת המחדלים מושא החקירה הפלילית
15 (נספחים ג ו- ד לתצהיר המשיב).
- 16 9. בתאריך 22.7.2013 הגיש המערער את הדוחות על הכנסותיו לשנים 2010-2012 במסגרתם
17 דיווח על הכנסותיו מהזכויות במשחקי פוקר כהכנסות ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודת
18 מס הכנסה.
19 לכל אחד מהדוחות צרף המערער דוח רווח והפסד שכלל את ההכנסות מהזכויות ואת
20 ההוצאות אותן תבע בניכוי.
- 21 **להלן דוחות המס שהגיש המערער לשנות המס שבערער:**
- 22 **א. שנת 2010**
- 23 הכנסות בסכום כולל של 1,378,843 ש"ח - הכנסות אלה כללו הן את סכום הזכויות
24 במשחקים בסך של 1,062,815 ש"ח (לא כולל את סכום הזכייה בסך של 2,750 דולר
25 מתאריך 30.4.2010 כמוסבר בסעיף 6 לעיל) והן את החזר ההוצאות מהגורם המממן
26 (טיסה, שהייה ודמי השתתפות במשחקים) בסכום של 316,028 ש"ח.
- 27 הוצאות בסכום כולל של 1,246,874 ש"ח - הוצאות אלה כללו הן את הוצאות שהייה
28 וטיסה וכו' בסכום של 316,028 ש"ח והן את עמלת המממן בסכום של 930,846 ש"ח.
29 הכנסה חייבת מוצהרת לשנה זו עמדה על סך של 131,969 ש"ח.
- 30 **ב. שנת 2011**
- 31 הכנסות בסכום כולל של 163,678 ש"ח - הכנסות אלה כללו הן את סכום הזכויות
32 במשחקים בסך של 57,256 ש"ח (לא כולל את סכום הזכייה בסך של 4,000 דולר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בתאריך 14.4.2011, כמוסבר בסעיף 6 לעיל) והן את החזר ההוצאות מהגורם המממן
2 (טיסה, שהייה ודמי השתתפות במשחקים) בסכום של 106,422 ש"ח.
3 הוצאות בסכום כולל של 153,115 ש"ח - הוצאות אלה כללו הן את הוצאות שהייה
4 וטיסה וכו' בסכום של 106,422 ש"ח והן את עמלת המממן בסכום של 46,693 ש"ח.
5 הכנסה חייבת מוצהרת לשנה זו עמדה על סך של 10,563 ש"ח.
6 שנת 2012 ג.
7 הכנסות בסכום כולל של 488,134 ש"ח - הכנסות אלה כללו הן את סכום הזכיות
8 במשחקים בסך של 152,574 ש"ח והן את החזר ההוצאות מהגורם המממן בסכום
9 של 335,560 ש"ח.
10 הוצאות בסכום כולל של 462,567 ש"ח - הוצאות אלה כללו הן את הוצאות שהייה
11 וטיסה וכו' בסכום של 335,560 ש"ח והן את עמלת המממן בסכום של 127,007 ש"ח.
12 הכנסה חייבת מוצהרת לשנה זו עמדה על סך של 25,567 ש"ח.
13 המשיב לא קיבל את ההכנסה החייבת המוצהרת של המערער לשנות המס שבערער
14 והוציא לו שומות בצו על בסיס ממצאי החקירה של מחלקת החקירות ברשות המיסים.
15 המשיב טוען כי המערער אישר בפני חוקרי מס הכנסה (נספח ב לתצהיר המשיב) כי זכה
16 15 פעמים בטורנירים שנערכו בחוץ לארץ בפרסים כספיים בסכום מצטבר של 1,321,340
17 ש"ח מבלי שעלה בידו להוכיח כי עמד בתשלום ההוצאות אותן הוא מבקש בניכוי, לרבות
18 בגין עמלת המממן.
19 בהגנותו, ציין נציג המשיב כי בעת שהוציא את השומה בצו עמדו לנגד עיניו רק ממצאי
20 החקירה ורק בשלב הכנת עדותו בתצהיר הובא לעיונו תוכן חקירת המערער (סעיף 8
21 לתצהיר נציג המשיב).
22 המערער הגיש ערעור (ע"מ 15-10-18697) על השומה בצו והדיון בערעור נקבע בפני כב'
23 השופט קירש.
24 בין לבין, פורסם פסק הדין בעניין אמית בו קבע כב' השופט קירש כי עיסוק בפוקר עשוי
25 לעלות כדי משלח-יד, וכי בנסיבות המתאימות, יש מקום למסות את ההכנסות מעיסוק
26 בפוקר כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה החייבת בשיעורי המס הרגילים.
27 בעקבות ההכרעה בעניין אמית, הגיעו הצדדים להסכמה כי הדיון בשומה יחזור לשלב
28 השגה והערעור יימחק.
29 במסגרת הדיון המחודש בהשגה לא הגיעו הצדדים להסכמה ובתאריך 22.1.2017 הוציא
30 המשיב את השומות בצו במסגרתן קבע כי הכנסות המערער מהזכיות במשחקי פוקר
31 בשנים 2010-2012 חייבות במס כהכנסה ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודה ולא התיר
32 למערער את ההוצאות אותן דרש בניכוי (נספח ח לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 שומת המשיב בצו: 13.
- 2 המשיב לא הכיר בעלויות הגורם המממן ולכן תאם אותן להכנסה החייבת המוצהרת
- 3 בכל אחת משנות השומה.
- 4 המשיב קבע את ההכנסה החייבת של המערער מהזכיות במשחקי פוקר כדלקמן:
- 5 א. **שנת 2010** – הכנסה חייבת מוצהרת 131,969 ש"ח + עלות מממן בסכום של 930,846
- 6 ש"ח = **הכנסה חייבת על פי השומה בסך של 1,062,815 ש"ח**.
- 7 ב. **שנת 2011** – הכנסה מוצהרת 10,563 ש"ח + עלות מממן בסכום של 46,693 ש"ח =
- 8 **הכנסה חייבת על פי השומה בסך של 57,226 ש"ח** (יצוין כי בנימוקי השומה צוין
- 9 בטעות כי ההכנסה המוצהרת הייתה בסך של 10,533 ש"ח).
- 10 ג. **שנת 2012** – הכנסה מוצהרת 25,567 ש"ח + עלות מממן בסכום של 127,007 ש"ח =
- 11 **הכנסה חייבת על פי השומה בסך של 152,574 ש"ח**.
- 12 להכנסה החייבת מהזכיות במשחקי פוקר הוסיף המשיב את הכנסות המערער משכר
- 13 עבודה (כ- 5,000 ש"ח בחודש).
- 14 יצוין כי אין בשומה בצו התייחסות להוצאות טיסה, שהייה ודמי השתתפות.
- 15 14. בפתח דיון ההוכחות ציין ב"כ המשיב (עמוד 10 שורות 12-18) כי נפלה טעות חישובית
- 16 בשומה, שכן בטבלה המפרטת את רכיבי השומה נשמטה בטעות השורה המתייחסת
- 17 לתיאום הוצאות הטיסה והשהייה, כך שבפועל הוצאות אלה לא תואמו וזאת חרף
- 18 העובדה שהמשיב התנגד להתרתן כפי שציין במפורש הן במלל של נימוקי הצו (בסעיף 12)
- 19 והן במלל של ההודעה המפרשת את נימוקי השומה (בסעיף 9).
- 20 ב"כ המשיב ציין בפתח דיון ההוכחות כי "**כרגע הנישום קיבל פרס של כמה מאות אלפי**
- 21 **שקלים כתוצאה מהטעות, זה לטובתו**" (עמוד 10 שורה 18) וביקש לשמור על זכותו
- 22 לבקש כי בית המשפט יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 156 לפקודה ויגדיל את סכום
- 23 השומה בצו בגובה הוצאות הטיסה והשהייה שלא תואמו.
- 24 אזכיר כי מדובר בסכומים הבאים: 316,028 ש"ח לשנת 2010; 106,422 ש"ח לשנת
- 25 2011; 335,560 ש"ח לשנת 2012 ובסה"כ הוצאות טיסה ושהייה בסכום של 758,010
- 26 ש"ח.
- 27 מילים אחרות, המשיב שמר על זכותו לבקש כי הוצאות טיסה, שהייה וכו' שלא הוכרו,
- 28 **בסך כולל של 758,010 ש"ח**, יתווספו לסכומי ההכנסה החייבת של המערער.
- 29 15. בהמשך חל שינוי בגישת המשיב ובפתח סיכומיו ציין ב"כ המשיב את הדברים הבאים:
- 30 "**ייאמר כבר עתה, כי על מנת לחסוך בזמן שיפוטי יקר, לפני משורת הדין, ומבלי**
- 31 **שהדבר יהווה תקדים לתיקים אחרים, מוכן המשיב לקבל את הוצאות הטיסה**
- 32 **והשהייה, כפי שהן מופיעות בטבלה שצורפה לנספח ו לתצהירו של רו"ח ירון לוצ'י.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 קרי, הכרה בהוצאות טיסה ושהייה באופן הבא: בשנת 2010 בסכום של 163,957 ש"ח;
2 בשנת 2011 בסכום של 105,912 ש"ח; ובשנת 2012 בסכום של 310,872 ש"ח".
3 על משמעות הסכמה זו של המשיב, ועל השלכותיה על המחלוקות בערעור, עוד ידובר
4 בהמשך אך כבר עכשיו נשים אל ליבנו כי הסכמה זו של המשיב מפחיתה, למעשה, את
5 הכנסת המערער מהזכויות במשחקי פוקר בסכום כולל של לא פחות מ- 1,338,751 ש"ח.
6 הכיצד?
7 ראשית, המשיב הודיע כי הוא חוזר בו מבקשתו בפתח דיון ההוכחות להוסיף להכנסת
8 המערער סכום של 758,010 ש"ח.
9 שנית, המשיב הודיע כי הוא מוכן להפחית מהשומות סכום כולל של 580,741 ש"ח בגין
10 ניכוי הוצאות טיסה ושהייה.
11 על פני הדברים, ועוד נתעמק בהם, הדבר אינו תקין ומעיד על כשלים שנפלו באופן בניית
12 השומה, באופן המרע עם המערער.

דיון והכרעה

ניכוי הוצאות בגין הזכויות במשחקי פוקר

ההיבט החוקי של ההוצאות

16 16. נישום זכאי לנכות את ההוצאות הכרוכות והשלובות בתהליך הפקת הכנסתו. זכות זו
17 משקפת את עקרון היסוד בדיני מיסים שהוא **מיסוי אמת**, דהיינו, מיסוי הכנסתו
18 האמיתית של הנישום לאחר שנוכו ממנה ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה (ע"א 235/17
19 מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 פסקה 18 (20.06.2018) (להלן – עניין
20 מרכז ארכיאולוגי)).
21 סייג להכרה בהוצאות, ולעקרון הבסיסי של גביית מס אמת, הוא כי ההכרה בהוצאה
22 אינה נוגדת את תקנת הציבור (עניין מרכז ארכיאולוגי פסקה 23; ע"א 438/90 פקיד
23 שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, נא(5) 668, 713 (1997)).
24 לפי ההלכה הפסוקה, ניתן לאסור על ניכוי הוצאות הכרוכות בעבירה על החוק (ראו
25 הסקירה בע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (05.06.2008) (להלן – עניין
26 הידרולה) פסקאות ח-יב; אהרן נמדר, מס הכנסה [מס הכנסה, מס חברות, מס רווחי
27 הון] עמוד 403 (חושן למשפט, 2010)).
28 17. לאור עקרונות אלה – **מיסוי אמת ותקנת הציבור** – יש לבחון את שאלת ההכרה
29 בהוצאות הנדונות בערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

18. מטיעוני הצדדים עולה כי הם חלוקים בשאלת עצם ההכרה בהוצאות שונות ובשאלת שיעורן אך אין ביניהם מחלוקת בשאלת ההיבט החוקי של התרת ההוצאות שהוצאו לשם השתתפות המערער במשחקי פוקר, מטעמים הקשורים בתקנת הציבור.
19. בשורה של פסקי דין קבעו בתי המשפט כי משחק פוקר הוא "משחק אסור" כמשמעותו בסעיף 224 לחוק העונשין, התשל"ז-1977, אשר מגדיר "משחק אסור" כ"משחק שבו עשוי אדם לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה לפי תוצאות המשחק, והתוצאות תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת". (ראו סקירה מקיפה בעניין אמית פסקאות 109-126).
- על אף שמשחק פוקר הוכר במשפט הפלילי בישראל כ"משחק אסור", שעיקרו מזל, הדיון בעניין זה טרם מוצה, "זאת, בין היתר, בשים לב לשאלות – שהן גם שאלות שבמומחיות – שטרם הוכרעו, האם אכן קיים יחס שונה בין השפעת היכולת לבין השפעת הגורל, על תוצאות המשחק הבודד – אל מול תוצאות רצף משחקים, כמו גם, האם היחס האמור שונה בייחס לשחקן החובבן אל מול השחקן המקצועי. שאלות חשובות ומעניינות שבוודאי עוד ידובר בהן" (דברי כב' השופטת וילנר ב-ע"א 476/17 אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (9.10.2018); וראו בהקשר זה הצעת חוק איסור עריכת טורניר פוקר ללא רישיון, התשע"ח-2018 שהונחה לאחרונה על שולחן הכנסת).
20. בענייננו, יש לזכור כי הכנסות המערער ממשחקי פוקר הופקו בטורנירים שנערכו מחוץ לישראל במדינות שבהן משחק פוקר, לא רק שאינו אסור בדין הפלילי, אלא נחשב לסוג של ספורט אשר העוסקים בו זוכים ליוקרה וכבוד על הישגיהם.
- על הוצאות מסוג זה נאמר בעניין הידרולה: "ייתכנו –אכן – קשיים באי-ניכוי הוצאות, שהוצאו באורח חוקי וכשר במדינה פלונית, מחמת תקנת הציבור במדינה פלמונית" (עניין הידרולה פסקה יג).
21. כלומר, לא ניתן לצאת מנקודת הנחה כי הכנסת המערער מעיסוקו בפוקר אינה כשרה באופן המאפשר או מחייב אי הכרה בהוצאות שהוצאו במסגרת עיסוקו משיקולים של תקנת הציבור. מה גם, שעסקינן בהוצאות אשר לא דבק בהן כשלעצמן רבב בלתי חוקי (להבדיל, למשל, מהוצאות אשר הוצאו תוך כדי ביצוע עבירה כגון תשלומי שוחד וראו סעיף 32(16) לפקודה; כן ראו ע"מ (מנהליים ת"א) 55212-05-12 לולו לינור מנצור נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (13.09.2016) שם קבע כב' השופט קירש בעניין מיסוי פעילות של בית בושת כי: "אין מקום לשלול באופן גורף ניכוי מס תשומות בשל האופי הבלתי חוקי של הפעילות העסקית – כל עוד טיבן של ההוצאות עצמן איננו בלתי חוקי" (פסקה 43)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 כפועל יוצא, בשאלת האיזון הראוי בנסיבות ענייננו בין תוצאת מס אמת, המביאה
2 בחשבון את ניכוי ההוצאות בהן עמד המערער לשם הפקת הכנסותיו, לבין הגשמת ערכים
3 אחרים הגלומים במונח "תקנת הציבור", יד העיקרון בדבר גביית מס אמת תהא על
4 העליונה.

5 ההיבט הראייתי ונטל ההוכחה בערעור

6 23. נטל ההוכחה בעניין התרת הוצאות בניכוי **מוטל על הנישום**. על הנישום להוכיח את
7 הוצאותיו באמצעות הצגת מסמכים רלוונטיים, שניתן ללמוד מהם על ביצוע ההוצאה,
8 על היקפה ועל ייעודה. משקלו של הנטל הוא המשקל הרגיל של נטל ההוכחה במשפט
9 האזרחי, ותוכנו של הנטל נקבע לפי העניין ובהתאם לנסיבות הקונקרטיות (ע"א 3568/08
10 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה פסקה 13 (17.02.2010)).

11 24. כאשר נבחנת שומה לפי מיטב השפיטה, במקרה בו ספרי הנישום נפסלו, קל וחומר כאשר
12 הנישום לא ניהל ספרים כלל, אין די באמירות כלליות ובעדויות בעל פה כדי להרים את
13 הנטל המוטל על הנישום אלא נדרש ממנו להציג ראיות אובייקטיביות ממשיות (ע"א
14 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' יצחק אורן, פ"ד מד(2) 554, 560 (1990)).
15 מילים אחרות, נישום שלא ניהל ספרים אינו יכול להיבנות מכך שבית המשפט יאמין
16 להצהרותיו ללא עוררין ועליו לתמוך את טענותיו בראיות בעלות ערך של ממש.

17 25. עם זאת, ככל שיימצא כי הנישום הוכיח, בראיות אובייקטיביות ובמידת ההוכחה
18 הנדרשת במשפט האזרחי, כי ההנחות שבבסיס השומה אינן סבירות, או שקיימים
19 נתונים משמעותיים בשומה המצריכים את תיקונה, בית המשפט רשאי להפעיל את
20 סמכותו מכוח סעיף 156 לפקודת מס הכנסה ולהתערב בשומה. יוער כי התערבות זו אינה
21 מוגבלת לביטול השומה או לאישורה אלא כוללת גם את הסמכות לתקן את השומה או
22 לפסוק בה באופן אחר (ע"א 734/89 פיקנטי תעשיות מזון בע"מ נ' פקיד שומה, גוש דן,
23 פ"ד מונ(5) 309 342 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 14-02-18977 רמי קנטור נ' מדינת ישראל
24 פסקה 5 (25.4.2017)).

25 ההלכה הפסוקה קובעת כי פסילת ספרי הנישום, ואף העדר קיומה של מערכת ספרים,
26 אינה מביאה להתרת כספו של הנישום ועל פקיד השומה מוטלת החובה לערוך שומה
27 באופן סביר (ע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע פסקה יא
28 (14.04.2011); ע"א 352/86 פקיד שומה פתח תקוה נ' אורן, פ"ד מד(2) 554, 559 (1990)).
29 "שומה לפי מיטב השפיטה צריכה להיות סבירה ובהתחשב בנתוני העסק הספציפי
30 ובאופי העסק, על מנת שלא תהפוך שומה לפי 'מיטב השפיטה' לשומה לפי 'מיטב
31 השחיטה' כמאמר ליצים" (ע"א 4779/09 סובחי שעבאן נ' פקיד שומה רמלה פסקה 16



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 "על פקיד השומה להפעיל את סמכותו בקביעת שומה לפי מיטב
2 השפיטה לא מתוך כוונה להעניש את הנישום, אלא מתוך חתירה לגביית מס אמת. גם
3 בהעדר אסמכתאות, פקיד השומה אינו יכול לקבוע שומה באופן שרירותי" (ע"מ (מחוזי
4 ירושלים) 40960-06-12 עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים פסקה 22 (25.01.2015)).
5 26. כך, כאשר פקיד השומה מוציא שומה על פי מיטב השפיטה בנסיבות של העדר ספרים
6 עליו לעשות שימוש בכלים שונים על מנת לשאוף לתוצאה של מס אמת. בין היתר, שומה
7 עליו להסתמך על תדריכים כלכליים מתאימים, מדגמים, נתונים סטטיסטיים, מומחים,
8 ידיעה מקצועית וניסיון, נתונים מקובלים בענף או השוואה לעסקים דומים אחרים
9 וכיו"ב.
10 בחינת הראיות בענייננו מלמדת על סממנים שרירותיים בקביעת השומה, ועל כך אעמוד
11 בהמשך.

הגבלת ניכוי הוצאות בשל פנקסים בלתי קבילים

12
13 27. המשיב טוען כי טעם נוסף לאי הכרה בהוצאות המערער היא העובדה שלא ניהל ספרים
14 ובתוך כך מפנה להוראת סעיף 33 לפקודת מס הכנסה (סעיף 26 לסיכומי המשיב).
15 28. סעיף 33 לפקודה עניינו הגבלת ניכויים וקיזוזים בשל פנקסים בלתי קבילים. תכליתו של
16 הסעיף היא להרתיע נישומים מפני רישום מוטעה של תקבוליהם ולעודד ניהול פנקסים
17 תקינים. זאת, מתוך נקודת מוצא לפיה נישום החייב בניהול ספריו ואינו עושה כן, אינו
18 יכול ליהנות מזכויות מבלי שעמד בחובות (ע"פ 5529/12 אהרון אוהב ציון נ' מדינת
19 ישראל פסקה 19, השופט דנציגר (09.11.2014)).
20 29. סעיפי המשנה של סעיף 33 לפקודה עוסקים במקרים שונים ומבחינים בין נישום שלא
21 ניהל פנקסים קבילים לבין נישום שהיה חייב בניהול פנקסים ולא ניהלם כלל.
22 המערער לא ניהל ספרים בתקופה הרלוונטית, ולכן נכנס בגדרו של סעיף 33(ג) הקובע כי
23 "נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות בשנת מס פלונית ולא ניהלם... לא יותרו לו
24 באותה שנה ניכויים וקיזוזים של פחת, ריבית, חובות אבודים והפסדים, ולא יוכר לו
25 הפסד לאותה שנה".
26 לגבי הוצאות אלה קבע המחוקק בסעיף 33(ג) לפקודה כי הן "לא יותרו" מבלי להותיר
27 לפקיד השומה שיקול דעת בהתרתן (עמ"ה (מחוזי תל אביב-יפו) 329/83 אליהו ברנס נ'
28 פקיד שומה נתניה פסקה 4 (16.02.1987)).
29 ההוצאות השנויות במחלוקת בערעור דן הן הוצאות טיסה, שהייה, דמי השתתפות
30 במשחקים ועמלת מממן. הוצאות אלו אינן נכנסות לגדרו של סעיף 33(ג) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אשר על כן, יש לבחון את ניכוי ההוצאות לפי העיקרון הכללי שבסעיף 33(א) לפקודה
2 הקובע כי "פקיד השומה רשאי לסרב להתיר ניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש
3 נישום שלא ניהל פנקסים קבילים ולשום את ההוצאות לפי מיטב שפיטתו".
4 מלשון סעיף 33(א) לפקודה עולה כי במקרה של נישום שלא ניהל פנקסים קבילים, פקיד
5 השומה רשאי – לא חייב – לסרב להתיר בניכוי הוצאות על פי חשבונות שהגיש ולשום
6 אותן על פי שפיטתו.
7 את לשון הסעיף יש לפרש ביחד עם הנחת המוצא לפיה יש לחתור לגביית מס אמת, ולכן
8 ככל שפקיד השומה מסרב להתיר לנישום את סכומי ההוצאות אותם תבע בניכוי, עליו
9 לשום את הוצאותיו לפי מיטב השפיטה (ע"א 4157/13 דמארי אילנה נ' פקיד שומה
10 רחובות פסקה קיא (03.02.2015); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1275/09 נורדן נפט (1998)
11 בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים פסקה 34 (07.05.2015)).
12 סיכם את הדברים כב' השופט ביין: "יוער, כי ניתן ללמוד מסעיף 33(א) לפקודה, כי
13 במקרה של אי קיום ספרים קבילים אין חובה על פקיד השומה לקבל את חשבונות
14 הנישום לענין הוצאותיו ויכול הוא לשום הוצאות לפי מיטב השפיטה, אך אין פקיד
15 השומה העורך שומה לפי מיטב השפיטה יכול להתעלם מקיום הוצאות מכל וכל
16 ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה המתבססת על מחזור הכנסות בלבד, כאשר ברור על
17 פני הדברים שקיימות הוצאות שבלעדיהן לא ניתן לייצר 'את ההכנסה' (עמ"ה 8/92
18 כהן אורי נ' פקיד שומה חיפה פסקה ד (11.10.1994)).
- 19 המשיב הוציא למערער שומה על פי מיטב השפיטה בהסתמך על פרסומים באינטרנט
20 (שאושרו על ידי המערער) על זכויותיו במשחקי פוקר בחו"ל.
21 ברם, המשיב לקח בחשבון במסגרת השומה אך ורק את הכנסות המערער וסרב להכיר לו
22 בהוצאותיו באופן גורף, לרבות הוצאות טיסה, שהייה ודמי כניסה שהוצאו לצורך
23 השתתפותו בטורנירים (המשיב חזר בו מעמדה גורפת זו רק בשלב הסיכומים).
- 24 שומה על פי מיטב השפיטה איננה יכולה להתעלם מהמציאות ואינה יכולה שלא להכיר
25 באופן גורף בהוצאות שהיה על המערער לעמוד בהן לצורך הפקת הכנסותיו.
26 ודוקו – משעה שעמדת המשיב, לאורך הערעור כולו, הייתה כי המערער לא זכאי לניכוי
27 עלויות מממן בגין אף אחד מסכומי הזכויות במשחקי פוקר, היה עליו להכיר למערער
28 בהוצאות טיסה, שהייה ודמי כניסה למשחקים אלו, ולו על דרך האומדן. פטור בלא כלום
29 – לא ניתן. שומה על פי מיטב השפיטה שאינה מכירה כלל בהוצאות, לא מטעם גורם
30 מממן ולא מטעם הנישום עצמו, אינה יכולה לעמוד.
31 מסקנה זו מתחייבת גם מההלכה אליה מפנה המשיב בעצמו ע"א 6/83 יוסף שכטמן נ'
32 פקיד שומה גוש דן, לט(2) 698 פסקה 5 (1985): "אם פלוני חייב בניהול חשבונות, לאור
33 אופי עסקו ואינו עושה כן, אין הוא יכול רק ליהנות מזכויותיו של מי שניהל פנקסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בלי לשאת בחובותיו. מאחר שאין חשבונות, אשר עליהם יכול פקיד השומה לבסס את
2 מסקנותיו, עליו לפנות לתחשיב או לתדריך, ככינויו של התחשיב עתה, ולבסס
3 מסקנותיו על דרכים חלופיות, שאינן יכולות להישען על נתונים מדויקים... [ההדגשה
4 אינה במקור].
- 5 33. משעה שבחר המשיב לדחות את סכומי ההוצאות שתבע המערער, היה עליו לערוך
6 תחשיב חלופי ולתת ביטוי, על דרך האומדן, לסכומי ההוצאות אותם יש להכיר בניכוי.
7 המשיב אמנם אינו מחויב במסגרת שומה על פי מיטב השפיטה לקבוע נתונים מדויקים,
8 אך עליו לבסס את עמדתו ולהצביע על ההיגיון שבקביעותיו (ראו חוזר מס הכנסה מס'
9 1/2012 אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות).
- 10 34. להלן אתייחס ביתר פירוט להוצאות הנתבעות על ידי המערער לגופן - הוצאות טיסה
11 ושהייה, דמי השתתפות בטורנירים ו"עמלת מממן".

הוצאות טיסה ושהייה

- 12
- 13 35. בתאריך 22.7.2013 הגיש המערער דוחות על הכנסותיו לשנים 2010-2012 בהם דיווח על
14 הכנסותיו מהזכיות במשחקי פוקר כעל הכנסה ממשלח-יד לפי סעיף 2(1) לפקודה.
15 בדיווחיו ניכה המערער הוצאות טיסה, שהייה וכו' בסכום כולל של 758,010 ש"ח על פי
16 הפירוט הבא:
- 17 316,028 ש"ח לשנת 2010; 106,422 ש"ח לשנת 2011 ו-335,560 ש"ח לשנת 2012 (נספח ה
18 לתצהיר המשיב) (להלן - הוצאות טיסה ושהייה לפי הדוחות).
- 19 36. המשיב טען כי המערער אינו זכאי להכרה בהוצאות טיסה ושהייה על פי הדוחות הן
20 משום שלא הוכיח כי עמד בהן והן משום שלא הוכיח כי שימשו אותו בייצור הכנסתו
21 מהזכיות במשחקים. כן טען כי לפי סעיף 33(ג) לפקודה רשאי פקיד השומה שלא להתיר
22 ניכוי הוצאות לנישום שלא ניהל פנקסים כמתחייב על פי ההוראות.
- 23 37. יתירה מכך, המשיב טען כי בטעות שכח לתאם את הוצאות הטיסה והשהייה על פי
24 הדוחות ולכן יש להוסיף להכנסתו החייבת של המערער בשומות את הסכום הכולל של
25 הוצאות אלה בסך של 758,010 ש"ח.
- 26 המשיב ציין בדיון ההוכחות כי "כרגע הנישום קיבל פרס של כמה מאות אלפי שקלים
27 כתוצאה מהטעות, זה לטובתו" (עמוד 10 שורה 18).
- 28 לאור זאת, ביקש המשיב לשמור על זכותו לבקש מבית המשפט לעשות שימוש בסמכותו
29 לפי סעיף 156 לפקודה ולהגדיל את השומה בצו בסכום הוצאות טיסה ושהייה על פי
30 הדוחות, דהיינו, בסכום של 758,010 ש"ח.
- 31 38. מפנה בדרך הילוכו של המשיב חל בשלב הגשת הסיכומים מטעמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 בפתח סיכומיו הודיע המשיב כי, "לפנים משורת הדין", יתיר למערער לנכות הוצאות
2 טיסה ושהייה, אולם זאת רק בגבולות הסכומים המפורטים בנספח ה לתצהירו של רואה
3 החשבון מטעם המערער, מר ירון לוצ'י (להלן - לוצ'י), שסכומם הכולל נמוך מסכום
4 ההוצאות על פי הדוחות.
5 המשיב ציין כי מדובר בסכומים הבאים: 163,957 ש"ח לשנת 2010; 105,912 ש"ח לשנת
6 2011 ו-310,872 ש"ח לשנת 2012 ובסך הכול סכום של 580,741 ש"ח (להלן - הוצאות
7 טיסה ושהייה לפי מסמך לוצ'י).
8 סכומי הוצאות טיסה ושהייה לפי הדוחות אינם רחוקים מסכומי הוצאות אלו לפי מסמך
9 לוצ'י, למעט בעניין אחד: סכומי הוצאות טיסה ושהייה לשנת 2010 עומדים לפי מסמך
10 לוצ'י על כמחצית מסכום הוצאות אלה לפי הדוחות.
11 המשיב הודיע כי הסכמתו להכיר בסכומי הוצאות טיסה ושהייה לפי מסמך לוצ'י נעשית
12 "לפנים משורת הדין", "בשל הנסיבות המיוחדות של התיק" ו"מבלי שהדבר יהווה
13 תקדים לעתיד ולתיקים אחרים" (סעיף 34 לסיכומי המשיב).
14 טוב עשה המשיב משבחר לוותר על טענתו כי יש לתאם את סכומי הוצאות טיסה ושהייה
15 לפי הדוחות להכנסת המערער.
16 טענה זו של המשיב, לו היה מתעקש להחזיק בה, טעות ביסודה.
17 ובמה דברים אמורים?
18 בדוחות שהגיש המערער לשנות השומה משתקפת עמדתו הבסיסית לפיה הוא קיבל
19 מימון של גורמים שונים לצורך השתתפותו במשחקי פוקר. לטענתו, גורמים אלו נשאו
20 בפועל בהוצאות הטיסה, השהייה ודמי ההשתתפות לטורנירים וזאת בתמורה לקבלת
21 חלק מרווחי הזכיות, ככל שיהיו.
22 כפועל יוצא מכך, המערער התייחס בדוחותיו אל הוצאות הטיסה והשהייה כאל "החזרי
23 הוצאות" ורשם אותן כחלק מהכנסתו ברוטו תוך שהוא מנכה אותן לצורך חישוב
24 הכנסתו החייבת. כלומר, המערער לא דרש בדוחותיו את הוצאות הטיסה והשהייה
25 כהוצאה. במקביל ובהתאמה, ניכה המערער בדוחותיו את עלויות הגורמים המממנים
26 כ"הוצאות מימון".
27 מבלי לטעת מסמרות בעניין נכונות דוחות המערער, לא ניתן לומר כי הם אינם משקפים
28 גישה קוהרנטית: מחד גיסא, ניכוי עלויות הגורמים המממנים, ומאידך גיסא, אי ניכוי
29 הוצאות טיסה, שהייה וכו' שכן הגורמים המממנים עמדו בהן ולא המערער.
30 גישה המכירה בעלויות מימון של גורם מממן, הנושא בפועל בהוצאות הטיסה והשהייה,
31 לא תוכל לאפשר ניכוי הוצאות אלה לגורם הממומן. בגישה זו נקט המערער בדוחותיו
32 שכן הוא ניכה רק את עלויות המימון כאשר הוצאות טיסה ושהייה נוטרלו ולא השפיעו
33 על שורת הכנסתו החייבת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לאור זאת, גישת המשיב לפיה, הוצאות טיסה ושהייה הפחיתו את הכנסתו החייבת של
2 המערער בדוחותיו, אינה נכונה וממילא לא היה מקום לתאם הוצאות אלה חזרה לשורת
3 ההכנסות. לו היה המשיב מתאם הוצאות אלו, הוא היה מוסיף להכנסות המערער, שלא
4 בצדק, סכום לא מבוטל של 758,010 ש"ח.
- 5 עד לשלב הסיכומים החזיק המשיב בדעה כי אין להכיר למערער בניכוי הוצאות טיסה,
6 שהייה ודמי השתתפות במשחקים. לצד זאת, טען המשיב כי גם אין להכיר בעלויות
7 הגורמים המממנים השונים.
8 גם בכך נתפס המשיב לכלל טעות.
- 9 גישה שאינה מכירה בעלויות מימון של גורם מממן ובאותה נשימה אינה מתירה למערער
10 לנכות את הוצאות הטיסה והשהייה בגין הטורנירים בהם השתתף בחו"ל, אינה סבירה
11 על פניה ואינה יכולה להתקבל. המשיב אינו יכול לטעון כי המערער אינו זכאי להוצאות
12 מימון, מהטעם שלא קיבל מימון מגורם מממן, ובה בעת לטעון כי הוא לא עמד בהוצאות
13 הטיסה והשהייה באופן אישי. אם המערער לא קיבל מימון של הוצאות נסיעותיו לחו"ל
14 ואף לא שילם אותן מכיסו, איך המשיב מסביר את השתתפות המערער בטורנירים
15 בחו"ל שאת הזכויות בהן הוא מבקש למסות במסגרת השומות?
16 כפי שהעיד נציג המשיב "כמו שאמרת הבן אדם לא הגיע לשם בשחייה או בהליכה..."
17 (עמוד 119 שורות 19-25, ו-33-28).
- 18 מכאן שקשה לקבל באהדה את הצהרת המשיב כי רק "לפנים משורת הדין" הסכים
19 להתיר למערער את ניכוי הוצאות הטיסה והשהייה.
20 כל עוד המשיב מחזיק בגישה לפיה המערער לא הוכיח כי קיבל מימון לצורך השתתפותו
21 במשחקי הפוקר, עליו להכיר בעובדה שהיה על המערער לעמוד בהוצאות אלה באופן
22 אישי ולאפשר לו את ניכוי, ולו על דרך האומדן.
- 23 היה על המשיב לקבוע, ולו על דרך האומדן, את סכומי הוצאות טיסה ושהייה למשחקים
24 שהתקיימו בחו"ל ולהתיר אותן בניכוי. פטור בלא כלום, לא ניתן. **לכל הפחות** היה על
25 המשיב לאמוד הוצאות אלה לגבי 15 הטורנירים (סעיף 5 לעיל) לגביהם אין ספק
26 שהוצאות הטיסה והשהייה היו לצורך השתתפות המערער במשחקים (ראו חוזר מס
27 הכנסה מס' 1/2012 אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות).
- 28 לצד דברים אלה, יש מקום לקבל שהמשיב נהג עם המערער "לפנים משורת הדין" בכך
29 שהסכים להכיר לו **במלוא** סכום ההוצאות לפי מסמך לוצ'י, תוך שהוא **מוותר** על
30 טענותיו כי הוצאות אלו היו, לפחות בחלקן, מעורבות ופרטיות ולא הוכחו כדבעי
31 באסמכתאות משכנעות (סעיפים 32-33 לסיכומי המשיב; עמוד 46 שורות 13-6, עמוד 48
32 שורות 13-22, עמוד 49 שורות 1-7).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 עם זאת, דומני כי המשיב בחר לוותר על חלק מטענותיו בערעור בעיקר בשל חולשתן
2 ולכן השימוש שעשה במונח "לפנים משורת הדין" אינו במקום. מה גם, שהקלות
3 הניתנות לפנים משורת הדין אינן רצויות ועשויות להגביר את תחושת השרירות
4 השלטונית (ראו, בג"ץ 1661/05 המועצה האזורית חוף עזה ואח' נ' כנסת ישראל ואח',
5 נט(2) 481, 642 (2005); יוסף מ' אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על
6 ההבחנה בין אי חבות במס לבין ניכוי הוצאות" ספר אריה לפידות 19, 29 (ד' גליקסברג
7 עורך, 2015)).

8 המשיב מסכים, אפוא, להכיר במלוא סכום הוצאות טיסה ושהייה על פי מסמך לוצ'י. 43

9 מה עמדתו של המערער בעניין זה?
10 המערער אישר בעדותו בבית המשפט כי הוא תובע רק את ההוצאות על פי מסמך לוצ'י
11 ואינו עומד עוד על הסכום הגבוה יותר המוצהר בדוחותיו: "עם הרואה חשבון העכשווי
12 שלי [ירון לוצ'י], כל מה שעשיתי איתו אני עומד מאחוריו, כל מה שהיה עם רואה
13 החשבון הקודם שלי זה לא, זה היה, אני גם לא יודע בדיוק מה עשה שם, לא זוכר
14 בדיוק מה הוא עשה שם" (עמוד 61 שורות 5-7).

15 גם בסיכומיו חוזר ומצביע המערער על מסמך לוצ'י כמייצג את סכומי ההוצאות אותן
16 הוא תובע בניכוי (סעיפים 35-38 לסיכומי המערער).

17 במאמר מוסגר אעיר כי לא בכדי הסכים המערער "להסתפק" בסכום הנמוך יחסית של
18 הוצאות טיסה ושהייה לפי מסמך לוצ'י: ראשית, רק את הוצאות אלה הצליח המערער
19 לבסס באסמכתאות (A31-A39 בנספח ו' לתצהיר ירון לוצ'י). שנית, למערער "השתלם"
20 להתנער מהמוצהר בדוחותיו משום שבמסגרתם לא תבע ניכוי של הוצאות טיסה ושהייה
21 אלא תבע רק את עלויות הגורם המממן. לעומת זאת, במסמך לוצ'י דרש המערער בניכוי
22 הוצאות טיסה, שהייה ודמי השתתפות וזאת בנוסף, ולא במקום, לתביעתו להכרה
23 בעלויות המימון.

24 מהאמור עד כה עולה כי לכאורה התייתרה המחלוקת בין הצדדים בנושא ההכרה 44
25 בהוצאות טיסה ושהייה.

26 ברם, חוששני שאלו אינם פני הדברים. אסביר.

27 סכום ההוצאות הכולל על פי מסמך לוצ'י עומד על סך של 580,741 ש"ח כאשר מתוכו רק
28 סכום של 48,603 ש"ח משקף הוצאות טיסה ושהייה (נספחים A31-A39 בנספח ו'
29 לתצהיר לוצ'י) והיתרה, בסכום של 532,138 ש"ח, משקפת את הוצאות דמי הכניסה (או
30 דמי ההשתתפות) למשחקי הפוקר עצמם (נספחים A1-A30 בנספח ו' לתצהיר לוצ'י).

31 יוצא מכך, שהסכמת המשיב לניכוי הוצאות טיסה ושהייה לפי מסמך לוצ'י משמעותה
32 הכרה בסכום של 48,603 ש"ח בלבד בגין הוצאות אלו שכן זה הסכום שכומת ונדרש על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ידי המערער בגין הוצאות טיסה ושהייה ולסכום זה מפנה המשיב. המשיב אינו יכול
2 להכיר למערער בהוצאות טיסה ושהייה בסכום של 580,741 ש"ח כאשר סכום זה גבוה
3 מפי 10 מהסכום אותו דרש המערער בגין הוצאות אלו על פי מסמך לוצי (580,741 ש"ח
4 לעומת 48,603 ש"ח). אין בכך כל היגיון.
5 דברים אלה מובילים אותי לנקודה הבאה: 45
- 6 א. בסעיף 75 לסיכומי המערער מציין המערער נתונים עובדתיים חדשים שזכרם לא בא
7 בשלב ניהול הערעור (אם כי לטענתו נתונים אלו הובאו בפני המשיב בשלב דיוני
8 השומה, סיכומי תשובה סעיף 1).
9 הנתונים החדשים מתייחסים להוצאות טיסה, לינה ואש"ל ליעדים שונים בחו"ל,
10 בסכומים הבאים:
11 סך של 124,918 ש"ח בשנת 2010; סך של 93,767 ש"ח בשנת 2011; סך של 100,444
12 ש"ח בשנת 2012.
13 סכום ההוצאות על פי הנתונים החדשים עומד על סך של 319,129 ש"ח (להלן –
14 הנתונים החדשים).
15 יודגש כי את הנתונים החדשים תובע המערער בניכוי בנוסף לסכומי הוצאות טיסה
16 ושהייה שפורטו במסמך לוצי' (48,603 ש"ח).
- 17 ב. הטבלה מורכבת ממספר עמודות: תאריך יציאה, תאריך חזרה, סך ימי שהייה
18 בחו"ל, יעד הנסיעה, עלות טיסות, עלות לינה ללילה, אש"ל ליום.
19 על פי נתונים אלה ערך המערער תחשיב של הוצאותיו בגין טיסה ושהייה בשנות המס
20 הנדונות.
- 21 ג. המידע הנוגע לתאריך יציאה, תאריך חזרה ומספר ימי שהייה בחו"ל זהה למידע
22 המפורט בדוח כניסות ויציאות של המערער לחו"ל על פי מאגר שע"מ (נספח ב
23 לתצהיר המשיב). מאחר שבדוח כניסות ויציאות אין פירוט של יעד הנסיעה, נתון זה
24 נרשם ככל הנראה על סמך זכרונו של המערער, ובמקומות מסוימים בטבלה לא
25 מצוין יעד הנסיעה.
26 לעניין עלות הטיסות, לא הוצגה כל אסמכתא לביסוס העלות וכך גם לעניין עלות
27 הלינה ללילה.
28 ועיקר, לא ברור האם יש קשר בין יציאות המערער לחו"ל לבין השתתפותו במשחקי
29 הפוקר.
- 30 ד. הטבלה כוללת הן טורנירים שהמערער זכה בהם (15 הטורנירים המפורטים בסעיף 5
31 לעיל) והן טורנירים שהשתתף בהם ללא זכייה (בהסתמך על קבלות דמי הכניסה
32 לטורנירים). המערער הפנה בטבלה לאסמכתאות התומכות בטענתו כי השתתף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בטורנירים (קבלות על דמי השתתפות, A1-A30 בנספח ו לתצהיר לוצ'י). כן הפנה
2 לתאריכי הזכייה בטורנירים (סעיף 5 לעיל; נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד 3 משורה
3 80 עד עמוד 4 שורה 107).
- 4 .46 המערער מסתמך על הנתונים החדשים ודורש על בסיסם הכרה בהוצאות טיסה ושהייה
5 בסכום כולל של 319,129 ש"ח. סכום זה תובע המערער בנוסף לסכומי הוצאות טיסה
6 ושהייה שפורטו במסמך לוצ'י (48,603 ש"ח).
- 7 .47 המשיב מתנגד לכך ומבקש למחוק מסיכומי המערער את כל הסעיפים, הטבלאות
8 והסכומים הנוגעים לנתונים החדשים.
- 9 .48 הצדק עם המשיב כי המערער אינו רשאי ליטול חירות לעצמו ולטעון טענות עובדתיות
10 חדשות, לאחר סיום שלב ההוכחות, מבלי שהייתה למשיב ההזדמנות הראויה להתמודד
11 איתן ולנסות להפריכן. קל וחומר שכך, כאשר המערער מציג את הנתונים החדשים לאחר
12 שנשמעו עדי המשיב, תוך הפרת כללי סדרי הדין והאיזון העדין בין הצדדים.
- 13 סיכם את הדברים כב' השופט ארנון בה"פ (מחוזי מרכז) 3814-04-08 **דליה שני נ' ירון**
14 **יעקב כץ** (7.3.2011): **"אין דומה מצב בו התובע מבקש להביא ראיה נוספת לאחר**
15 **שהכריז 'אלו עדי', אך טרם העידו עדי הנתבע, לתובע אשר מבקש לצרף ראיה במסגרת**
16 **סיכומי התשובה מטעמו, ולאחר שכל טענות הנתבע, לרבות סיכומיו, כבר נפרשו**
17 **בפניו"**.
- 18 לא רק זאת, אלא העובדה שהמערער לא טרח לספק טעם מיוחד המצדיק את האיחור
19 המשמעותי בהצגת הנתונים החדשים מטה את הכף לאי קבלתם (ע"א 579/90 **רוזין נ'**
20 **בן-נון**, פ"ד מו(3) 738, 743 (1992); רע"א 2137/02 **אליהו ממון נ' פז חברת נפט בע"מ**
21 (30.7.2002)).
- 22 כידוע, גדר המחלוקת בערעורי מס נקבע במסגרת ההודעות המפרשות את נימוקי
23 הערעור והשומה (ע"א 456/92 **חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך**
24 **מוסף**, פסקה 3 (21.8.1997); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 39240-01-17 **ברק שאול נחאיסי**
25 **נ' פקיד שומה גוש דן**, פסקאות 46-53 (8.10.2018)).
- 26 המערער לא כלל את הנתונים החדשים בנימוקי הערעור ולא הגיש בקשה לתיקון נימוקי
27 הערעור.
- 28 יתירה מכך, למערער הייתה יותר מהזדמנות אחת להציג את גרסתו העובדתית לבית
29 המשפט בעניין ניכוי הוצאות טיסה ושהייה, גם לאחר שהגיש את נימוקי הערעור.
- 30 די בכך שאזכיר כי בשלב הגשת הדוחות, המערער לא תבע בניכוי הוצאות אלו והסתפק
31 בניכוי עמלת המממן בלבד. רק בשלב מאוחר יותר טען המערער כי הוא זכאי לנכות הן
32 את עמלת המממן והן את הוצאות הטיסה והשהייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בשלב הערעור, המערער הציג כראיה מסמך שערך רו"ח לוציי שאמור היה לרכז את כלל
2 הוצאות טיסה ושהייה בהן עמד (נספחים ה-ו לתצהיר לוצי). במסמך זה תבע המערער
3 הוצאות טיסה ושהייה בסכום של 48,603 ש"ח בלבד ולא היה בו כל זכר לנתונים
4 החדשים.
- 5 חרף כל ההזדמנויות שהיו לו, המערער הציג את הנתונים החדשים לבית המשפט רק
6 בשלב סיכומי טענותיו.
- 7 ודוקו, מלוא הפרמטרים לחישוב נתונים אלה (יעדי הנסיעה, מועדי הנסיעה, משך
8 השהות) היו בידעו או בהישג ידו של המערער. מדובר בנתונים שאין כל קושי להשיג
9 את האסמכתאות לביסוסם (עלויות טיסה ועלויות לינה בחו"ל) ולא שמעתי מהמערער כי
10 הייתה מניעה כשלהי להצגתם כראיה במשפט.
- 11 49. זאת ועוד, גם **לגופו של עניין** הנתונים החדשים מעוררים קשיים לא מבוטלים ולא ניתן
12 לקבלם כ"כזה ראה וקדש". אסביר.
- 13 50. ראשית, יש **חפיפה** בין הוצאות טיסה ושהייה בסכום של 48,603 ש"ח לפי מסמך לוציי
14 לבין הנתונים החדשים שנערכו על דרך האומדן בטבלה. ברי כי לא ניתן לאשר למערער
15 כפל הוצאה.
- 16 51. שנית, אין כל אינדיקציה לכך כי בכל פעם שהמערער יצא לחו"ל הוא השתתף בטורניר
17 פוקר. למעשה, מתוך 31 יציאות שמופיעות בטבלה, רק 15 מתוכן היו כרוכות
18 בהשתתפות של המערער במשחקי פוקר בחו"ל (המערער לא הציג כל אסמכתא כי
19 השתתף במשחקי פוקר בתאריכים 14.1.2010, 17.2.2010, 5.8.2010, 7.10.2010,
20 13.12.2010, 14.2.2010, 12.5.2011, 11.8.2011, 25.8.2011, 7.11.2011, 21.11.2011,
21 8.12.2011, 20.1.2012, 27.2.2012, 15.4.2012, 28.7.2012).
- 22 52. שלישית, בל נשכח, שמהמסמכים שצרף המערער ומעדותו בבית המשפט עולה, כי הוא
23 נהג לצרף את חברתו לנסיעות לטורנירים ונהג לשלב בהם טיולים פרטיים, כדבריו:
24 **"תמיד אני רואה פוקר כטיול...אני לא רואה את זה רק כפוקר, משתדל לעשות את זה**
25 **יום יומיים של כיף גם בטיול הזה...**" (עמוד 49 שורות 4-5).
- 26 לאור זאת, קשה לקבל כי עלויות לינה ואש"ל, שחושבו על בסיס **כל** ימי השהייה של
27 המערער בחו"ל, אכן משקפות את הוצאותיו בגין משחקי פוקר.
- 28 בנסיבות אלה יש כדי לחדד את הבעייתיות שבקבלת הנתונים החדשים מבלי שצורפו
29 תחילה בכור ההיתוך של החקירה הנגדית של המשיב.
- 30 53. מה יהיה, אפוא, גובה סכום הוצאות טיסה ושהייה שיוכר למערער כהוצאה?
31 מצד אחד, קשה לקבל כי סכום של פחות מ- 50,000 ש"ח משקף את הוצאות הטיסה
32 והשהייה האמיתיות בהן עמד המערער בגין 15 טורנירים בהם השתתף, ובהם זכה, ובגין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 עוד כמה עשרות טורנירים בהם השתתף בשנות השומה, ובהם לא זכה (נספחים A1-
2 A30 בנספח ו לתצהיר לוצ'י),
3 אין מחלוקת בערעור שהמערער זכאי לניכוי הוצאות גם בגין הטורנירים בהם לא הפיק
4 הכנסות מזכיות. כידוע, נישום המקיים פעילות עסקית, או פעילות במסגרת משלח-יד
5 כבענייננו, זכאי לניכוי הוצאות שהוציא בהליך ייצור הכנסתו גם אם בסופו של ההליך
6 לא הפיק הכנסות. לא רק המנצחים זכאים לניכוי הוצאות, אלא גם המנוצחים.
7 מצד שני, יש קושי להסתמך על הנתונים החדשים שבטבלה מכל הטעמים שפרטתי לעיל
8 (סעיפים 48-52).
9 לכך אוסיף את התרשמותי, שתמונת מימון נסיעותיו של המערער לטורנירים על ידי
10 הגורמים המממנים השונים לא התחווה די צורכה, רב הנסתר בה על הגלוי, וגם בכך יש
11 כדי להשפיע על תמונת ניכוי הוצאות הטיסה והשהייה של המערער. מילים אחרות, אם
12 צודק המערער בטענתו כי היו גורמים שמימנו את השתתפותו במשחקים (נספח ב
13 לתצהיר המשיב עמוד 2 שורות 44-34), אם באופן מלא ואם באופן חלקי, ממילא לא היה
14 מקום להכיר לו במלוא הוצאות הטיסה והשהייה.
15 כאן המקום להזכיר, כי המערער לא ניהל ספרים בזמן אמת, לא ערך תיעוד של
16 הכנסותיו והוצאותיו, והתנהל רק במזומנים. דוחותיו הוגשו בדיעבד בהסתמך על
17 מסמכים חלקיים ואין בפנינו נתיב ביקורת איכותי לבחינת ההוצאות הנדרשות על ידו.
18 המערער לא הציג תמונה מלאה ומפורטת של מועדי נסיעותיו וההוצאות בהן עמד ולא
19 ערך אבחנה בין הוצאותיו העסקיות להוצאותיו הפרטיות.
20 כשאני שמה לנגד עיניי את השיקולים השונים נראה לי כי ניתן להכיר למערער בהוצאות
21 טיסה ושהייה בסכום של 80,000 ש"ח, הנקבע על דרך האומדנה, וזאת בנוסף לסכום של
22 48,603 ש"ח שנקבע במסמך לוצ'י ושאינו שנוי במחלוקת בין הצדדים, ובסה"כ יוכר לו
23 סכום של 128,603 ש"ח כמשקף את סכום ההוצאה הראוי לניכוי בגין הוצאות טיסה
24 ושהייה בגין השתתפותו בטורנירים. זאת, תוך דחיית בקשת המערער להכרה בסכום
25 נוסף של 319,129 ש"ח במסגרת הנתונים החדשים. אסביר.
26 אף אם הייתי מקבלת את הנתונים החדשים כראיה במשפט, המערער היה זכאי על פיהם
27 להכרה בהוצאות טיסה ושהייה בסכום של 319,129 ש"ח, לכל היותר.
28 ברם, כפי שהוסבר לעיל, יש לנכות מסכום זה את סכום הוצאות טיסה ושהייה שכבר
29 הותר למערער על פי מסמך לוצ'י, ושאינו שנוי במחלוקת בין הצדדים, קרי, 48,603 ש"ח,
30 כדי למנוע כפל הוצאה (סעיף 50 לעיל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 את היתרה, בסכום של כ- 270 אלף ש"ח, יש לחלק לשניים בהתחשב בעובדה שרק לגבי
2 16 מתוך 31 טורנירים המופיעים בטבלה ניתן למצוא אינדיקציות הקושרות אותם
3 למשחקי הפוקר בהם השתתף המערער.
- 4 מכאן, שאף אם היו מתקבלים הנתונים החדשים, וכאמור לא ניתן לקבלם, המערער היה
5 זכאי להוצאות טיסה ושהייה על בסיסם בסכום שלא היה עולה על 135,000 ש"ח.
- 6 **לאור כל זאת, אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156 לפקודת מס הכנסה וקובעת כי** .56
7 **השומה תתוקן באופן שיינתן בה ביטוי לניכוי הוצאות טיסה ושהייה בסכום של**
8 **128,603 ש"ח.**
- 9 יוער כי סכום זה עדיין נמוך מהסכום שהמשיב הסכים להכיר בו כהוצאות טיסה
10 ושהייה.
- 11 כזכור, המשיב ציין בסיכומיו כי הוא נכון להכיר, לצורכי פשרה, בסכום כולל של
12 580,741 ש"ח בגין הוצאות טיסה ושהייה (סעיפים 3 ו-31 לסיכומי המשיב) כאשר לגבי
13 הוצאות דמי השתתפות סירב המשיב להכיר בכל הוצאה (סעיף 33 לסיכומי המשיב).
- 14 **עמדתי על כך שהמשיב לא דק פורתא ברכיבים השונים של הסכומים אליהם הפנה**
15 **במסמך לוצ'י, כנראה מתוך טעות, ולא שם לב לעובדה שהסכום של 580,741 ש"ח**
16 **התייחס ברובו להוצאות דמי השתתפות בטורנירים (532,138 ש"ח) ורק בחלקו הקטן**
17 **התייחס להוצאות טיסה ושהייה (48,603 ש"ח).**
- 18 שעה שהמשיב מוכן להכיר למערער בסכומי הוצאות מסוימים, ולצורך כך הוא מסתמך
19 על סכומי ההוצאות כפי שסווגו וכפי שכומתו בידי רו"ח מטעם המערער (מסמך לוצ'י,
20 נספחים ה-1 לתצהירו), הוא אינו רשאי לערוך בהם שינויים ואין הוא רשאי לקבוע כי
21 מלוא סכום ההוצאות במסמך לוצ'י משקף הוצאות טיסה ושהייה בלבד ולא להכיר
22 למערער בהוצאות בגין דמי השתתפות כלל.
- 23 מכל מקום, יש בכך ללמד, כי לפחות מבחינת אומד דעתו של המשיב, סכום של 580,741
24 ש"ח נראה בעיניו כמייצג באופן סביר את הוצאות הטיסה והשהייה שהיו למערער בגין
25 הטורנירים בהם השתתף בשנות השומה.
- 26 **דמי השתתפות (או דמי כניסה) למשחקי פוקר**
- 27 .58 המערער הציג קבלות המייצגות תשלום עבור דמי כניסה לטורנירים שונים בשנות
28 השומה. שמו של המערער מופיע על גבי קבלות אלו כאשר לטענתו זוהה על ידי מארגני
29 הטורניר על פי דרכונו (הקבלות סומנו A1-A30 וצורפו בנספח ו לתצהיר לוצ'י, כן ראו
30 פרוטוקול דיון עמוד 105 שורה 10).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 רוי"ח לוצי פרט בטבלה שערך (נספח ה לתצהירו) את דמי ההשתתפות במשחקים על פי
2 הסכומים המצויינים בקבלות וסיכס אותם בסכום של 532,138 ש"ח.
3 סכום זה נדרש על ידי המערער כהוצאה בגין דמי השתתפותו בטורנירים בהם לא הפיק
4 זכויות.
5 בנוסף לכך, המערער פרט בסעיף 75(א) לסיכומיו את דמי ההשתתפות אותם הוא תובע
6 בניכוי בגין הטורנירים בהם הפיק זכויות בסכום כולל של 175,956 ש"ח. סכום זה תובע
7 המערער בנוסף לסכום של 532,138 ש"ח.
8 המערער טוען כי משנקבע כי הזכויות בטורנירים הופקו על ידו במסגרת משלח ידו
9 כשחקן פוקר מקצועי, הוא זכאי לניכוי הוצאות בגין דמי השתתפות במשחקים בין אם
10 זכה בהם ובין אם לא.
11 בסיכומי המשיב מצאתי התייחסות אחת ויחידה לעמדתו בעניין הוצאת דמי השתתפות.
12 לטענת המשיב, המערער לא עמד בנטל להוכיח כי שילם בעצמו את תשלום דמי הכניסה
13 הנקובים בקבלות/בכרטיסי הכניסה לטורנירים ומטעם זה אין להתיר לו אותם בניכוי:
14 "בנוסף, גם לגבי יתר המסמכים הנחזים להיראות ככרטיסי כניסה לטורנירים שונים,
15 לא עמד המערער בנטל ההוכחה לפיו הוא אכן שילם בעצמו את המחיר הנקוב בהם"
16 (סעיף 33 לסיכומי המשיב).
17 הצדק עם המשיב כי קיים קושי לקבל את טענת המערער כי שילם את דמי ההשתתפות
18 בעצמו שעה שהוא טוען, באותה נשימה, כי מומן על ידי גורם מממן שנשא בעלויות
19 הכניסה לטורנירים השונים (נספח ב לתצהיר המשיב, עמוד עמוד 2 שורות 34-46).
20 מובן כי המערער אינו יכול לאחוז בחבל משני קצותיו: מצד אחד, לטעון כי הגורם
21 המממן נשא בהוצאות השתתפותו בטורנירים ולכן הוא זכאי לנכות את עלויות המממן,
22 אך מצד שני, לדרוש את הוצאות השתתפותו בטורנירים כאילו לא היה גורם מממן
23 וכאילו שילם את ההוצאות בעצמו. על המערער להיות עקבי בטענתו: אם היה לו גורם
24 מממן, הוא אינו זכאי לניכוי דמי השתתפותו בטורנירים ואם לא היה גורם מממן, הוא
25 זכאי לניכוי דמי ההשתתפות. לא ניתן לקבל כי המערער זכאי לקבל בניכוי הן את עלויות
26 המממן והן את הוצאות דמי ההשתתפות. קבלת טענה זו משמעותה התרת כפל הוצאה
27 למערער.
28 מנגד, גם לא ניתן לקבל את טענת המשיב כי אין להתיר למערער שום הוצאה, לא הוצאת
29 מימון ולא הוצאת דמי השתתפות.
30 משעה שנקט המשיב עמדה לפיה אין להתיר למערער את עלויות המימון, אין הוא יכול
31 לטעון כי דמי ההשתתפות לא שולמו על ידי המערער בעצמו. אם אין למערער גורם
32 מממן, פשיטא שנשא בהוצאות דמי הכניסה למשחקים בעצמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אוסיף, כי טענת המשיב לפיה אין להכיר למערער בהוצאות דמי השתתפות, בנימוק שלא
2 הוכיח כי שילם אותן בעצמו, עומדת בסתירה לעמדתו לפיה **ניתן להכיר** למערער
3 בהוצאות טיסה ושהייה, גם אם "לפנים משורת הדין". ככל שהמשיב טוען באופן גורף כי
4 אין להכיר למערער בעלויות מממן, עליו לקבל את העובדה שיש להכיר לו בהוצאות דמי
5 השתתפות, בדיוק כפי שהיה מוכן להכיר לו בהוצאות טיסה ושהייה, ולא מצאתי אבחנה
6 בין השניים.
- 7 יוצא, אפוא, שבעוד שהמערער אוחז בטענה שמשמעותה ככל הוצאה, אוחז המשיב
8 בטענה לפיה המערער אינו זכאי לשום הוצאה, לא עלות מממן ולא דמי השתתפות.
9 כלומר, גם המשיב, כמו המערער, אוחז בחבל משני קצותיו (אם כי בכיוון ההפוך): מצד
10 אחד, המשיב טוען כי לא היה למערער גורם מממן ולכן הוא אינו זכאי לניכוי עלויות
11 מימון, ומצד שני, טוען המשיב כי המערער אינו זכאי לניכוי דמי השתתפות משום שלא
12 שילם אותם בעצמו. יתכבד המשיב ויסביר – אם גורם מממן לא שילם את דמי הכניסה
13 למשחקים עבור המערער, והמערער לא שילם את דמי כניסה בעצמו, מי אפוא שילם
14 אותם עבורו?
- 15 המשיב מבקש למסות את הזכיות של המערער במשחקי פוקר מבלי להכיר בעובדה
16 שהכניסה לאותם משחקים הייתה כרוכה בתשלום דמי כניסה. טענת המשיב לפיה אין
17 להכיר למערער, לא בהוצאות גורם מממן ולא בדמי השתתפות, חוטאת לעקרון תשלום
18 מס אמת. המערער אמנם חייב בתשלום מס על רווחיו, אך רק על רווחיו האמיתיים
19 לאחר שנוכו מהם ההוצאות בהן עמד, ולא מעבר לכך.
- 20 **כפועל יוצא, ובכפוף לקביעה כי המערער לא מומן על ידי גורמים מממנים, ועל כך**
21 **ארחיב להלן, יש להתיר למערער את הוצאות השתתפותו בטורנירים בהם לא זכה**
22 **בסכום של 532,138 ש"ח על פי מסמך לוצ'י (נספח ה לתצהיר לוצ'י).**
- 23 65. כאן המקום להעיר כי המשיב אמנם התנגד לניכוי דמי השתתפות (סעיף 33 סיפא
24 לסיכומיו) אך באותה נשימה הסכים להתיר בניכוי את הסכומים שבטבלה שבנספח ה
25 לתצהיר לוצ'י (סעיפים 3 ו-31 לסיכומיו), קרי, **סכומים הכוללים את דמי השתתפות**
26 **בטורנירים.**
- 27 אזכיר שוב שהסכומים אליהם הפנה המשיב, ושאותם הסכים להתיר בניכוי, כוללים את
28 הסכום של 532,138 ש"ח בגין דמי השתתפות בטורנירים (A1-A30 לנספח ו ונספח ה
29 לתצהיר לוצ'י).
- 30 66. מה היא, אפוא, עמדת המשיב בנושא ניכוי הוצאת דמי ההשתתפות במשחקים?
31 אם נאמץ את ה"מלל" שבסעיף 33 סיפא לסיכומיו, המשיב אינו מסכים לניכוי דמי
32 ההשתתפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 אם נאמץ את ה"מספרים" שבסעיפים 3 ו- 31 לסיכומיו, המשיב מסכים לניכוי דמי
2 ההשתתפות הכלולים בסכומים אליהם הפנה במסמך לוצ'י.
3 מה גובר על מה, המלל או המספרים? (בפרפרזה על טענת ב"כ המשיב בפתח דיון
4 ההוכחות על הטעות בשומה ועל הפער בין "המלל" ל"מספרים" באופן קביעת השומה,
5 עמוד 10 שורה 5).
- 6 67. אם נחזור לענייננו, מה לי אם המשיב מכנה את הסכומים אותם הוא מוכן להתיר בניכוי
7 כ"הוצאות טיסה ושהייה" ומה לי אם כ"דמי השתתפות". כך או כך המשיב נתן הסכמתו
8 לניכוי **כל הסכומים** שבנספח ה לתצהיר לוצ'י מהכנסתו של המערער בסך של 580,741
9 ש"ח.
- 10 68. אולם בכך לא תמה דרכינו. בפי המערער טענה נוספת.
11 69. טוען המערער כי סכום של 532,138 ש"ח לפי מסמך לוצ'י (נספחים ה-ו לתצהיר לוצ'י)
12 מייצג את דמי ההשתתפות בגין הטורנירים בהם שיחק ובהם **לא זכה** (בכפוף להסתייגות
13 אחת עליה אעמוד להלן).
14 ברם, המערער טוען כי הוא זכאי **בנוסף** לכך לניכוי דמי השתתפות בגין הטורנירים בהם
15 **זכה**.
- 16 70. המערער פרט בסעיף 75(א) לסיכומיו את דמי ההשתתפות בגין הטורנירים בהם הפיק
17 את ההכנסות מהזכויות. סיכום הסכומים עולה כדי סך של 175,956 ש"ח. סכום זה תובע
18 המערער בניכוי כדמי השתתפות **בנוסף** לסכום של 532,138 ש"ח.
- 19 71. **לאחר שבחנתי את הדברים, הגעתי למסקנה כי הצדק עם המערער, בכפוף להסתייגות**
20 **אחת, אותה אסביר להלן.**
- 21 72. כמוסבר לעיל, שומת המשיב מבוססת על ממצאי מחלקת חקירות ברשות המיסים מהם
22 עולה כי המערער השתתף וזכה ב-15 טורנירים של משחקי פוקר. ממצאי החקירה
23 נשענים על אתרי אינטרנט בהם פורסמו זכויות של שחקני פוקר בטורנירים, לרבות אלו
24 של המערער, כאשר באותם אתרים מצוינים לצד סכומי הזכייה דמי ההשתתפות
25 ששולמו בכל אחד מהטורנירים (ראו למשל נספח ב לתצהיר המשיב צ.ב.א 5, פירוט
26 הסכומים מופיע בסעיף 5 לעיל).
- 27 73. במסגרת חקירתו אישר המערער כי זכה בסכומים המפורטים באינטרנט וכן ציין בפני
28 חוקרי המס את דמי הכניסה ששולמו בכל אחד מהטורנירים (נספח ב לתצהיר המשיב,
29 עמוד 3 שורות 79-71).
- 30 74. רו"ח לוצ'י, המייצג שחקני פוקר מקצועיים, העיד בבית המשפט כי ניתן לאתר
31 באינטרנט את דמי הכניסה ששולמו לכל טורניר (עמוד 85 שורות 33-31).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 מאחר וברור כי המערער לא יכול היה להשתתף בטורנירים מבלי ששולמו דמי הכניסה .75
2 אליהם, היה על המשיב לנכות סכומים אלה בשומה לצורך חישוב הכנסתו החייבת של
3 המערער.
4 לא ברור מדוע בחר המשיב להסתמך על הודאת המערער ועל הפרסומים באינטרנט, בכל
5 הנוגע לכימות הכנסותיו, אך נמנע מלהסתמך על הודאת המערער ועל הפרסומים
6 באינטרנט בכל הנוגע לכימות הוצאותיו בגין דמי השתתפות.
7 סכומי הזכיות ודמי ההשתתפות פורסמו זה לצד זה ואין חולק כי מדובר בהוצאה
8 שהייתה חיונית לצורך הפקת ההכנסה מהזכיות. הדבר תמוה ומלמד כי המשיב לא דק
9 פורתא בסוגיית ניכוי דמי ההשתתפות. יתכן והסיבה נעוצה בעובדה שתוכן חקירת
10 המערער לא הייתה לנגד עיני נציג המשיב בעת שהוציא את השומה בצו, אלא רק ממצאי
11 החקירה, כפי שהודה בהגינותו (סעיף 8 לתצהיר נציג המשיב) מכל מקום, אין בכך
12 להצדיק את התעלמותו הגורפת של המשיב מהוצאות דמי ההשתתפות.
13 המערער פרט בסעיף 75(א) לסיכומיו את דמי ההשתתפות בטורנירים לפי התאריכים .76
14 המייצגים את זכיותיו במשחקים. תאריכים אלה חופפים את התאריכים המפורטים
15 בסעיף 5 לעיל ומייצגים את 15 הטורנירים בהם זכה המערער בשנות השומה. הסכום
16 המצטבר בשקלים של דמי ההשתתפות מסתכם לכדי סך של 175,956 ש"ח (סכום זה
17 כולל סך של 50 דולר בגין הטורניר בקפריסין מתאריך 6.2.2010, למרות שסכום זה לא
18 מופיע בנספח ב לתצהיר המשיב, אך מצאתי לקבל את האומדן של המערער).
19 לאור כל זאת, אני קובעת כי סכום של 175,956 ש"ח יותר למערער בניכוי בגין דמי
20 השתתפותו בטורנירים בהם זכה בהסתייגות אחת:
21 מתברר כי יש חפיפה בשלושה מועדים בין תאריכי הזכיות ב- 15 טורנירים לבין
22 התאריכים המצוינים על גבי קבלות דמי ההשתתפות שהציג המערער: בתאריך
23 12.1.2012 (קריביים) בסכום של 1,000 דולר (A23-A24 בנספח ו לתצהיר לוצ'י),
24 בתאריך 12.3.2012 (מדריד) בסכום של 1,100 יורו (A3 בנספח ו לתצהיר לוצ'י) ובתאריך
25 20.6.2012 (לאס וגאס) בסכום של 1,500 דולר (A27 בנספח ו לתצהיר לוצ'י).
26 על מנת למנוע ניכוי כפול, סכומים אלה – 2,500 דולר (1,000+1,500) ועוד 1,100 יורו כפי
27 ערכם בשקלים במועד תשלומם – יופחתו מסכום של 175,956 ש"ח והיתרה תותר בניכוי
28 כהוצאה בגין דמי השתתפותו של המערער בטורנירים בהם זכה.
29 לסיכום הדברים בעניין הוצאת דמי השתתפות בטורנירים – המערער זכאי לניכוי
30 הוצאת דמי השתתפותו במשחקים בסכום של 532,138 ש"ח בגין הטורנירים בהם לא
31 זכה ובנוסף לכך בסכום של 175,956 ש"ח בגין הטורנירים בהם זכה כאשר מהסכום
32 האחרון ינוכו סכומים של 2,500 דולר ו- 1,100 יורו כפי ערכם בשקלים במועד תשלומם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 לאור זאת, אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156 לפקודת מס הכנסה וקובעת כי
2 השומה תתוקן באופן שיינתן בה ביטוי לניכוי הסכומים דלעיל.

הוצאות מממן

- 3
- 4 .78 שונה היא מסקנתי בעניין ההוצאות בגין הגורם המממן.
- 5 .79 בדוחותיו לשנות המס בערעור דרש המערער הוצאות אותן הגדיר כ"עמלת מממן"
6 בסכום כולל של 1,104,816 ש"ח לפי הפרוט הבא: סכום של 930,846 ש"ח בגין שנת
7 בשנת 2010; סכום של 46,963 ש"ח בשנת 2011; סכום של 127,007 ש"ח בשנת 2012.
- 8 .80 במסגרת הערעור חזר בו המערער מהאמור בדוחותיו (עמוד 68 משורה 33 עד עמוד 69
9 שורה 2) ודרש הוצאת עמלת מממן רק לגבי הזכייה בקפריסין מתאריך 18.8.2010
10 בסכום של כ-190,000 דולר (סכום זה מתקבל לאחר ניכוי סכום של 17,000 דולר מסכום
11 זכיה של 207,000 דולר).
- 12 דומה כי המערער זנח את טענתו משלב החקירה בפני חוקרי מס הכנסה (נספח ב לתצהיר
13 המשיב) כי עמד בעמלת מממן גם בגין הטורניר בקפריסין מתאריך 23.8.2010.
- 14 .81 לגרסת המערער, במקרים רבים השתתף בטורנירים בחסות מממן שמימן עבורו את
15 עלות ההשתתפות בטורניר וזאת בתמורה לאחוזים נכבדים מסכום הזכייה (נספח ב
16 לתצהיר המשיב, עמוד 2 שורות 44-34; נספח ג לתצהיר המערער, סעיף 4 לכתב השגה;
17 פרוטוקול דיון עמוד 31 שורות 24-23).
- 18 המערער טען כי הסכמי המימון השונים נערכו בעל פה (עמוד 33 שורה 27), ובחלוף
19 השנים, ובהעדר תיעוד בזמן אמת, אין באפשרותו להגיש רשימה מסודרת של אותם
20 טורנירים שמומנו על ידי הגורמים השונים (עמוד 37 שורות 33-26).
- 21 .82 לטענת המשיב, המערער לא הציג אסמכתא בכתב או אסמכתא כלשהי מזמן אמת שיש
22 בה כדי להוכיח את טענותיו בדבר קיומו של גורם מממן ולכן יש לקבוע כי גרסתו אינו
23 אמינה.
- 24 .83 המערער מיקד את טענתו בנושא עלויות המימון בטורניר שהתקיים בחודש אוגוסט
25 בשנת 2010 בקזינו MERIT בקפריסין.
- 26 לגרסתו, במהלך שהותו בקזינו בקפריסין הוצע לו על ידי מארגני טורניר בשם HIGH
27 ROLLER כי הם יממנו עבורו את דמי השתתפותו בטורניר, שעמדו על סך של 25,000
28 דולר, ובתמורה הוא הבטיח להעביר לקזינו 90% מסכום הזכייה, ככל שתהיה, באופן
29 שרק 10% מכספי הזכייה יוותרו בידו (לאחר ניכוי דמי השתתפות וניכוי מס קפריסאי).
- 30 המערער הסביר כי ההצעה נולדה על רקע העובדה שלא נרשמו מספיק משתתפים
31 לטורניר ולאור העובדה שהקזינו התחייב מראש לסכום הזכייה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לטענת המערער, לולא שולמו עבורו דמי ההשתתפות על ידי מארגני הטורניר, לא הייתה
2 ידו משגת את דמי הכניסה וממילא לא היה נוטל בו חלק ולא היה מפיק את ההכנסה
3 מהזכייה.
- 4 84. בסופו של יום, שפר מזלו של המערער והוא זכה בטורניר שהתקיים בתאריך 18.8.2010
5 בסכום הנכבד של 207,337 דולר (783,319 ש"ח).
6 היה זה הפרס הגבוה ביותר שזכה בו המערער בתקופת השומה.
7 המערער טוען כי מסכום זה נותר בידיו סכום של 17,000 דולר בלבד על רקע הסיכום עם
8 מארגני הטורניר כי הקזינו יקבל 90% מכספי הזכייה ואילו הוא יקבל רק 10% מסכום
9 זה (סעיפים 4-7 לתצהיר המערער), זאת לאחר ניכוי דמי ההשתתפות וניכוי מס במקור
10 לרשות המס הקפריסאית.
- 11 85. לתמיכה בגרסתו הגיש המערער תצהיר מתאריך 28.11.2014 מטעם מר מייק פלטאקי,
12 שעבד כמנהל חדר פוקר בקזינו MERIT בקפריסין בשנים 2008-2013.
13 פלטאקי הצהיר כי, למיטב ידיעתו, הקזינו מימן את דמי ההשתתפות של המערער
14 בטורניר בתמורה לקבלת 90% מכספי הזכייה לאחר ניכוי דמי ההשתתפות. כן אישר
15 בחקירתו בבית המשפט כי, הגם שאינו זוכר את המערער באופן ספציפי, מימון
16 המשתתפים הוא בגדר פעולה מקובלת ומוכרת בקזינו (עמוד 15 שורה 20 עד עמוד 16
17 שורה 7).
- 18 לדברי פלטאקי קיימת פרקטיקה מקובלת בקזינו לפיה, במקרה בו הקזינו מבטיח מראש
19 את סכום הזכייה אך מתברר כי אין מספיק משתתפים, הקזינו מציע לשחקנים בעלי
20 פוטנציאל זכייה להשתתף בטורניר במימונו בתמורה לקבלת אחוזים מהזכייה (עמוד 16
21 שורות 1-27, עמוד 24 שורות 18-3).
- 22 86. המערער הציג בתמיכה לגרסתו פרסומים שונים מרשת האינטרנט (נספחים ב-ד לתצהיר
23 רואה חשבון לוצ'י).
24 לדוגמה, הוצגה כתבה על הנוהג הקיים בענף הפוקר בדבר מימון שחקנים בעלי פוטנציאל
25 בתמורה לקבלת חלק מרווחי זכייתם.
26 כן הוצג אתר של חברת "ארובה" העוסקת במימון שחקני פוקר (פרקטיקת מימון זו
27 מכונה בשם "Staking", נספחים ג-ד לתצהיר לוצ'י).
28 בנוסף, המערער הציג כתבה על תופעה בשם "Tournament Overlays" המתייחסת
29 למצבים בהם אין די במספר השחקנים הנרשמים לטורניר כדי לכסות את סכום הזכייה
30 המובטחת ואז נאלץ הקזינו לממן מכספו את הזכייה (נספח ב לתצהיר רו"ח לוצ'י).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 במהלך חקירתו ציין רו"ח לוצ'י כי הוא מכיר באופן אישי שחקני פוקר הממומנים על ידי
2 גורמים שונים וכן ציין כי הוא מכיר אדם השותף בגוף שמממן שחקני פוקר בתמורה
3 לקבלת חלק מרווחיהם (עמוד 92 שורות 25-33, עמוד 93 שורות 11-18).
- 4 המשיב טען כי אין לתת משקל ראייתי לפרסומים השונים באינטרנט שכן לא ניתן לדעת
5 מי ערך אותם ולא ניתן לתהות על קנקנם (סיכומי המשיב סעיפים 73-74).
- 6 צודק המשיב כי פרסומים באינטרנט, בדומה לקטעי עיתונות, אינם מהווים כשלעצמם
7 ראיה לתוכנם (ראו בג"צ 2148/94 גלברט נ' יושב ראש ועדת החקירה לבדיקת אירוע
8 הטבח בחברון, פ"ד ח(3) 573, פסקאות 9-10 לפסק דינו של השופט חשין (1994); בש"א
9 (מחוזי ת"א) 8339/09 סופר-פארם (ישראל) בע"מ נ' אלינור אלפסי (18.05.2009)).
- 10 אולם, בנסיבות הענין, קשה לקבל את עמדת המשיב כי אין לתת לפרסומים אלו כל
11 משקל. אזכיר, כי שומת המשיב **נקבעה כולה** על בסיס הפרסומים ברשת האינטרנט
12 אותם אישר המערער בחקירתו. בנסיבות אלו יש טעם לפגם בסירובו של המשיב לתת
13 משקל לפרסומים באינטרנט כאשר הוא עצמו הסתמך עליהם בהוצאת השומה. הטענה
14 כי לא ניתן להסתמך על פרסומים אלה מהטעם שלא ניתן לדעת מי ערך אותם הייתה
15 יכולה להישמע באותה מידה כנגד התנהלות המשיב עת בחר להסתמך על אותם
16 פרסומים לקביעת הכנסותיו של המערער.
- 17 אעיר כי קיימת מגמה בפסיקה לאפשר קבלת ראיות שמקורן באינטרנט, בעיקר בקשר
18 עם מידע כללי, כאשר מידע פרטני מצריך אימות על ידי עדויות נוספות (ת"א (שלום תל
19 אביב-יפו) 731916/03 קווי זהב בע"מ 012 נ' גז אליהו פילי (14.03.2005); בש"א (מחוזי
20 תל אביב-יפו) 12658/07 אשר הרשקוביץ נ' פקיד שומה תל אביב 5 (28.06.2007)).
- 21 הפרסומים שהציג המערער נועדו לספק **מידע כללי** וללמד על הנוהג הקיים בענף הפוקר
22 לממן שחקנים בתמורה לקבלת חלק מרווחי הזכייה, ככל שיהיו. פרסומים אלה אינם
23 עומדים לבדם אלא הם נתמכים בעדויות של המערער, של רו"ח לוצ'י ושל מר מייק
24 פלטאקי המצויים בענף ומכירים את ההתנהלות בו. לא מדובר, אפוא, בהפרחת סיפור
25 חסר כל בסיס עובדתי.
- 26 לאור זאת, מקובלת עלי עמדת המערער כי קיים נוהג של מימון שחקנים בענף הפוקר.
27 עם זאת, בקיומה של פרקטיקה של מימון שחקנים בתחום הפוקר, לא סגי.
- 28 על המערער להוכיח כי היה לו חלק בפרקטיקה זו וכי בשנות השומה קיבל מימון
29 בתמורה לויתור על חלקים נכבדים מזכויותיו בטורנירים.
- 30 המשיב טוען כי גרסאות המערער בכל הקשור לגורם המממן "**סתרו את עצמן שוב ושוב**
31 **ורב הנסתר בהן על הגלוי**" (סעיף 43 לסיכומים) ולכן אין לתת בהן אמון. וביתר פירוט
32 טוען המשיב כך:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 ראשית, בבקשת הכופר שהוגשה על ידו טען המערער כי מימון השתתפותו בטורניר
2 סוכם בינו לבין "בחור לבנוני בשם בסיס" (סעיף 5 לנספח ג לתצהיר המשיב): "במהלך
3 הטורניר קיבל הצעה מבעל הקזינו, בחור לבנוני בשם בסיס... כי זה ישקיע במרשי את
4 דמי ההשתתפות בטורניר ובתמורה יקבל מרשי 10% מהרווחים...".
5 לעומת זאת, בחקירתו הנגדית בבית המשפט, כאשר נשאל על אותו "מר בסיס", טען
6 המערער כי בקשת הכופר אינה מדויקת ולא הייתה על דעתו:
7 "ש: אז אתה אומר לנו עכשיו שהמכתב לבעלת כופר הוא לא מכתב מדויק? ת: לגמרי,
8 כן, הוא לא מכתב שאני רציתי לכתוב אותו והוא כנראה עשה מישמש... ש: אבל
9 בבקשה לכופר כתוב שכל מי היה מעורב פה היה באסיס שהוא היה איתך. ת: אני
10 אמרתי לך שאני לא כתבתי את זה איתו" (עמוד 54 שורות 4-9).
11 שנית, המערער צירף לתצהירו מסמך החתום לכאורה על ידי מנהל השיווק של הקזינו,
12 "טורחן בהור" (סעיף 17 לתצהיר המערער ונספח ד לתצהירו).
13 מסמך זה מעלה תהיות רבות: המסמך אינו נושא תאריך כלשהו, לא ברור מתי נכתב
14 והוא אינו נושא לוגו של הקזינו או של גורם אחר כלשהו. יתירה מכך, המערער אישר
15 בחקירתו הנגדית כי אותו טורחן כלל לא עבד בקזינו בעת שהתקיים הטורניר. המערער
16 הודה שסיפק את המסמך עליו חתום טורחן רק משום שהמשיב דרש מסמך בכתב:
17 "אמרתי לה אני צריך מסמך ממכם שאני צריך להוכיח שזה נכון מה שאני אומר, תעזרו
18 לי עם זה, אתם יודעים מה היה פה תביאו לי משהו, והיא הפנתה אותי אליו וזה מה
19 שהוא הוציא לי, אני גם היום מסתכל על זה וצוחק על זה, אבל זה מה שהוא הביא לי
20 וזה מה שהבאתי בתקופה ההיא, בפעם הבאה שביקשתי עוד מסמך הם כבר לא
21 הסכימו להביא" (עמוד 55 שורות 2-6).
22 כמו כן, שמו של פלטאקי, שלדברי המערער היה היחיד עמו עמד בקשר בנושא המימון
23 (עמוד 41 שורות 6-7), כלל לא מוזכר במסמך זה.
24 שלישית, בתצהירו של פלטאקי צוין כי הוא משמש כמנהל הפוקר בקזינו MERIT ולכן
25 הוא מוסמך לתת את התצהיר בשם הקזינו. אלא שכבר בתחילת חקירתו הנגדית התברר
26 כי הוא עבד בקזינו רק עד סוף שנת 2013 ולמעשה מתחילת שנת 2014 אינו מועסק על ידי
27 הקזינו ולכן לא היה מוסמך לתת תצהיר בשמו בתאריך 28.11.2014 (עמוד 13 שורות 1-
28 25, עמוד 14 שורות 2-19).
29 רביעית, בנספח ט לתצהיר המערער צורף תמלול שיחה שהוקלטה עם מייק פלאטקי
30 ממנו עולה כי חלקו של המערער בסכום הזכייה בטורניר בשנת 2010 עמד על שיעור של
31 15%, כאשר בתצהיר המערער ובתצהיר פלאטקי נרשם כי חלקו של המערער עמד על
32 10% בלבד. מכאן שגם סביב אחוז המימון באותו טורניר נותרו סימני שאלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 חמישית, המשיב טוען כי אין זה סביר שלא היה בידי המערער להציג, ולו אסמכתא
2 אחת בודדת מזמן אמת, המתעדת את ההתקשרות בינו לבין הגורמים המממנים
3 השונים. אף אם נניח שלא נערך הסכם בכתב לגבי מימון הטורניר בקפריסין, אין זה
4 הגיוני שלא נערך הסכם בכתב לגבי אף אחד מהטורנירים. כמו כן, המערער יכול היה
5 להציג תדפיסי בנק שיוכיחו את סכום הזכייה שקיבל, אך הוא לא עשה זאת.
- 6 המערער טוען, מנגד, כי התקשה לקבל מסמך מגורם מוסמך שכן הקזינו סרב להודות .93
7 באופן רשמי בהתנהלות של מימון המשתתפים לאור החשש מהפגיעה בשמו הטוב.
8 המערער טוען כי פעל בכל דרך אפשרית על מנת להשיג את הראיה הטובה ביותר, ובין
9 היתר, טס לקפריסין על מנת להקליט את מר פלאטקי (נספח ט לתצהירו) וכן מימן את
10 עלויות הגעתו ארצה לצורך מתן עדותו במשפט.
- 11 במחלוקת זו שבין המערער למשיב דעתי עם המשיב מכל הטעמים שפורטו על ידו (ראו .94
12 כלל הנימוקים שבסעיף 92 לעיל).
- 13 למרות שעדות המערער הותירה בי באופן כללי רושם אמין, והיא אף תואמת בעיקרה
14 את גרסתו הראשונית במסגרת הודעתו בפני חוקרי מס הכנסה, לא ניתן להכיר בהוצאת
15 מימון שלא הוכחה כדבעי. כך בכלל וכך בפרט כאשר ההוצאה הנדרשת היא בסך של
16 190,000 דולר מתוך הכנסה של 207,000 דולר וכל זאת מבלי שהוכחה באופן משכנע
17 ומבלי שהמערער ניהל ספרים או למצער ערך תיעוד בזמן אמת של הכנסותיו והוצאותיו
18 בגין המשחקים.
- 19 המערער אף לא ידע להציג פילוח ברור של ההוצאות בהן נשא בעצמו לעומת ההוצאות
20 בהן נשאו הגורמים המממנים השונים, ככל שהיו.
- 21 חוששני כי לא ניתן להשתחרר מן התחושה כי הטענה בדבר הוצאת מימון נטענה דווקא .95
22 לגבי הטורניר בקפריסין שבו הייתה למערער הזכייה הגדולה ביותר, בעוד שלגבי שאר
23 הטורנירים בחר המערער לזנוח את טענת המימון ולהתמקד בדרישה לניכוי הוצאות
24 טיסה, שהייה ודמי השתתפות, שכן זה "משתלם" יותר מבחינת תוצאת המס.
25 המערער אינו רשאי לפסוח על שתי הסעיפים: אם השתתף במשחקי הפוקר באמצעות
26 גורמים מממנים, הוא זכאי להוצאות מימון ואם מימן את הוצאותיו בעצמו, הוא זכאי
27 להוצאות טיסה, שהייה ודמי השתתפות. המערער אינו רשאי לבחור את ההוצאה אותה
28 הוא דורש לפי תוצאת המס הטובה לו יותר.
- 29 אם המערער טוען כי קיבל מימון רק בגין הטורניר שבו הייתה הזכייה הגדולה ביותר,
30 יתכבד ויסביר בראיות משכנעות מדוע לא קיבל מימון גם בגין הטורנירים האחרים, בהם
31 הוא תובע בניכוי הוצאות טיסה, שהייה ודמי השתתפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 בנסיבות בהן המערער לא ערך תיעוד בזמן אמת המבחין בין הוצאותיו בטורנירים
2 השונים יש לקבל בחשדנות מסוימת את טענתו כי עמד בהוצאות מימון רק בגין הטורניר
3 שבו הייתה זכייתו הגדולה ביותר.

4 קנס לפי סעיף 191ב לפקודה

- 5 96. המשיב סבר כי היה על המערער, בתור מי שעסק במשלח-יד, לנהל פנקסים. משלא
6 ניהלם כמתחייב, החיל המשיב על המערער את הסנקציה הקבועה בסעיף 121(ב)(2)
7 לפקודת מס הכנסה הקובעת כי נישום שלא ניהל ספרים לא יזכה להטבה של מדרגות
8 המס (שיעורי מס מופחתים).
9 בנוסף, המשיב החיל על המערער את הסנקציה הקבועה בסעיף 191ב לפקודה הקובעת כי
10 נישום שלא ניהל ספרים, ייוסף למס שהוא חייב בו לאותה שנה 10% מההכנסה החייבת
11 שלגביה הוא חייב בניהול ספרים, ולכל שנה שלאחר מכן שבה לא ניהל ספרים ייוספו
12 20% מההכנסה כאמור.
13 סנקציות אלו מגדילות את **שיעור המס** החל על הכנסתו החייבת של המערער בשנות
14 המס.
15 97. סעיף 191ב לפקודה, על פי נוסחו, איננו מקנה לפקיד השומה כל שיקול דעת בעניין
16 הגדלת שיעור המס במקרה בו הנישום לא ניהל ספרים (עניין **אמית** פסקה 146). יצוין כי
17 סעיף 192 לפקודה, המעניק לפקיד השומה את הסמכות להקטין ריבית או קנס, לא חל
18 על סעיף 191ב לפקודה.
19 98. באשר לנסיבות המקרה הנוכחי, דעתי כי סימן השאלה שניצב לגבי סיווג ההכנסה
20 מהזכיות בפקודת מס הכנסה ממשלח-יד, המחויבת בניהול פנקסים, לעומת סיווגה כהכנסה
21 מהימורים או מהגרלות, שאינה מחויבת בניהול פנקסים, בצד הנסיבות הנוספות
22 המפורטות להלן, מצדיק שלא להחיל על המערער את מלוא הסנקציה הקבועה בסעיף
23 191ב לפקודה.
24 יצוין כי במצב המשפטי ששרר טרם ניתן פסק הדין בעניין **אמית** חובת ניהול ספרים בידי
25 שחקני פוקר מקצועיים הייתה בלתי בהירה.
26 אף המשיב החזיק תחילה בטענה כי הכנסות המערער ממשחקי פוקר חייבות במס לפי
27 סעיף 2א לפקודת מס הכנסה (הגרלות והימורים) ורק לחילופין טען לסיווג ההכנסות
28 מהפוקר לפי סעיף 2(1) לפקודה (משלח-יד) (נספח ה לתצהיר המערער). גם בהמשך, נציג
29 המשיב לא ידע לפרט אלו ספרים היה על המערער לנהל ואילו הוראות מתוך תוספת יא
30 להוראות ניהול פנקסים חלות על משלח-ידו (עמוד 131 שורה 22 ואילך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 17-02-45369 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 כמו כן, בשנות המס שבמחלוקת המערער היה בתחילת דרכו המקצועית בתחום משחקי
2 הפוקר וניכר כי טרם התגבשה בו ההבנה כי פעילותו מחייבת ניהול ספרים. במקביל
3 הועסק כשכיר ושילם מס כדין באמצעות מעסיקו.
4 עוד יצוין כי אי ניהול הספרים בזמן אמת כבר הרע את מצבו של המערער שכן אי שמירת
5 תיעוד הוצאותיו הביאה לכך שאלו לא נכללו באופן מלא בדוחותיו.
6 בעניין אמית קבע בית המשפט כי יש להימנע מהפעלת הסנקציה לפי סעיף 191ב לאור
7 שני סימני שאלה שניצבו שם, הן לגבי תושבותו של המערער ועצם חבותו במס ישראלי
8 על הכנסות ממקורות בחוץ לארץ והן לגבי סיווג ההכנסה מהזכיות בפוקר אשר לטענתו
9 כלל לא נבעו ממשלח-יד או מעסק.
10 בעניינינו, ניצב סימן שאלה אחד הנוגע לסיווג ההכנסה מהזכיות כהכנסה ממשלח-יד
11 ולכן אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156 לפקודה וקובעת כי המשיב יקטין ב-
12 50% את שיעור המס החל לפי סעיף 191ב לפקודה.

סוף דבר

13
14 100. לסיכום הדברים:
15 בעניין ניכוי הוצאות טיסה ושהייה – אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156
16 לפקודת מס הכנסה וקובעת כי השומה תתוקן באופן שיינתן בה ביטוי לניכוי הוצאות
17 טיסה ושהייה בסכום של 128,603 ש"ח.
18 בעניין ניכוי דמי השתתפות במשחקים – אני עושה שימוש בסמכותי לפי סעיף 156
19 לפקודת מס הכנסה וקובעת כי השומה תתוקן באופן שיינתן בה ביטוי לניכוי הסכומים
20 הבאים: ניכוי הוצאות דמי השתתפות בסכום של 532,138 ש"ח בגין הטורנירים בהם
21 המערער לא זכה ובנוסף לכך ניכוי סכום של 175,956 ש"ח בגין הטורנירים בהם
22 המערער זכה כאשר מהסכום האחרון ינוכו סכומים של 2,500 דולר ו- 1,100 יורו כפי
23 ערכם בשקלים במועד תשלומם.
24 בעניין עלויות מממן – המערער אינו זכאי לניכוי עלויות גורם מממן.
25 בעניין הגדלת שיעור המס לפי סעיף 191ב – המשיב יעמיד את שיעור המס החל לפי
26 סעיף 191ב לפקודה על מחציתו.
27 (במאמר מוסגר אציין כי המערער זנח בסיכומיו את טענתו כי הוא זכאי לזיכוי בגין המס
28 שנוכה במקור לרשות המס הקפריסאית בגין הזכיות ולכן לא מצאתי לפסוק בה).
29 101. הערעור מתקבל, אפוא, בחלקו.
30 102. בשים לב להערותיי למשיב בפסק הדין, ובפרט לפגמים שנפלו באופן קביעת השומה,
31 המשיב יישא בהוצאות המשפט של המערער בסכום של 20,000 ש"ח. אציין כי היה מקום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

05 נובמבר 2018

ע"מ 45369-02-17 אורי נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 לפסוק שיעור הוצאות גבוה יותר אך לאור העובדה שהערעור נדחה בחלקו מצאתי
2 להעמידו על סכום זה.

3

4

5

6

7

8

9

10

11

ניתן היום, כ"ז חשוון תשע"ט, 05 נובמבר 2018, בהעדר הצדדים.

12

ירדנה סרוסי, שופטת

13

14

15

16

17

18

19