



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערערת:

גליל - גולן אחר בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד דוד פיקאז

נגד

המשיב:

פקיד שומה צפת
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון, פרקליטות מחוז צפון - אזרחי

1
2

פסק דין

3

4

רקע

1. המערערת, גליל גולן אחר בע"מ, הגישה ערעור על שומה בצו שהוציא לה המשיב לשנות המס 2012-2014 לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

8

2. המערערת עסקה בפעילות ספורט בשנות המס נשוא השומה ומפעילה קבוצת כדורסל מקצוענית. החל משנת 2003 סווגה כמלכ"ר.

11

3. אציין, כי בין הצדדים נתגלעה, בין היתר, מחלוקת בשאלה, האם מוטל על המערערת לשלם מס שכן רק בגין הכנסותיה כמלכ"ר או בגין כלל הכנסותיה, כולל הכנסותיה העסקיות. במסגרת ההליך, הגיעו הצדדים להסכמות בסוגיה זו כאמור בפרוטוקול מיום 5.1.20. אציין עוד, כי לעניין ניכוי מס במקור מעמלות סוכנים בחו"ל ציינה המצהירה מטעם המשיב במסגרת תצהירה, כי האמור בתצהיר מטעם המערערת בעניין זה נשמע לה סביר והגיוני ועל כן הצו יופחת ברכיב זה. אף סוגיה זו אינה נמצאת עוד במחלוקת בין הצדדים.

18

4. המחלוקת שנתרו בין הצדדים בתמצית הן בעניין חיוב בגין אי ניכוי במקור מדמי שכירות ומעמלות המשולמות לסוכנים בארץ; חיוב בגין אי ניכוי מס במקור מטובות הנאה כנטען; חיוב בגין הוצאות עודפות וחיוב בשל הפרשי שכר.

21
22



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

טענות המשיב במסגרת נימוקי השומה בתמצית

- 1
- 2 5. קיימים הפרשי שכר בין המדווח בטופס 126 לבין השכר הכתוב במאזן הבוחן של המערערת.
- 3 בגין שכר זה לא נוכח מס במקור כמתחייב מסעיף 164 לפקודה. לפיכך, המשיב קבע, כי יש
- 4 לחייב את המערערת במס בגילום 30%.
- 5
- 6 6. המערערת שילמה לסוכנים בארץ סכומים שונים אך לא הגישה דוחות המפרטים את
- 7 התשלומים ולא ניכתה מס במקור בהתאם לסעיף 164ש לפקודה.
- 8
- 9 7. המערערת שכרה דירות מיחידים באמצעות הסכמים בינה לבין בעלי הדירות. מאחר
- 10 וההסכמים לא נערכו בין יחידים חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור לפי סעיף 164
- 11 לפקודה.
- 12
- 13 8. בשנות המס הוציאה המערערת סכומים שונים בגין ארוחות לעובדים. סכומים אלו מהווים
- 14 הטבות החייבות במס לפי סעיף 2(2) לפקודה לפי מס שולי ממוצע מגולם 30%. המערערת
- 15 העניקה מתנות לעובדים ללא חיוב בשווי ההטבה בידי העובד כמתחייב מפקודת מס
- 16 הכנסה. בנוסף, היא שילמה סכומים להחזקת פלאפונים עבור העובדים. כמו כן, המערערת
- 17 העמידה לרשות העובדים דירות למגורים מבלי שחייבה בשווי ההטבה. הטבות לעובדים
- 18 חייבות במס על פי סעיף 2(2) לפקודה.
- 19
- 20 9. המשיב מצא, כי הוצאו סכומים בגין הוצאות נסיעה ושהייה בחו"ל מעל הסכומים המותרים
- 21 בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972. סכומים אלו חייבים במקדמה
- 22 עודפת בשיעור 90% בהתאם לסעיף 181ב(א)(1) לפקודה. זאת ועוד, המשיב מצא הוצאות
- 23 עודפות בגין רכבים בארץ ובחו"ל. הוצאות אלו יצאו ללא חיוב בשווי כמתחייב מפקודת
- 24 מס הכנסה והן חייבות במקדמה עודפת בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב),
- 25 תשנ"ה-1995. המערערת דרשה הוצאות בגין אירוח וכיבוד, אש"ל ואירועים חברתיים מעל
- 26 לסכומים המותרים בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972. על כן,
- 27 סכומים אלו חייבים במקדמה עודפת בהתאם לסעיף 181ב(א)(1) לפקודה.
- 28

טענות המערערת במסגרת נימוקי הערעור בתמצית

- 29
- 30 10. המערערת מפעילה קבוצה בליגה הראשונה בכדורסל- "הפועל גלבע גליל".
- 31



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 11. לעניין טענת המשיב לפיה לא נוכח מס במקור כמתחייב, הרי שאף שמדובר בסכומי מס
2 בהיקף נרחב, המשיב לא פירט כיצד חישב את סכום המס. לעיתים נימוקי השומה חסרים
3 הסבר ופירוט.
4
- 5 12. לעניין ניכוי מס במקור מעמלות סוכנים, הרי שכאשר מדובר בסוכנים בארץ עבור כל עמלה
6 ששולמה התקבלה חשבונית כחוק והסוכן שקיבל את העמלה כלל את סכום התשלום
7 בדו"ח שהגיש. בידי המשיב פרטי הסוכנים. מאחר והמס על ההכנסה מעמלה שולם על ידי
8 הסוכן הרי שדרישת ניכוי במקור על אותו תשלום מהווה דרישת מס בכפל.
9
- 10 13. לגבי ניכוי מס במקור משכר דירה, הרי שמטרת צו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה
11 לעניין ניכוי במקור), תשנ"ח-1998 היא למנוע מצב שבו מחד גיסא משלם דמי השכירות
12 תובע את ההוצאה בניכוי הכנסתו החייבת לצורך מס ומאידך גיסא מקבל התשלום לא
13 כולל את דמי השכירות בהכנסתו החייבת. התקנות נועדו לחול על מערכת היחסים בין
14 שוכר עסקי למשכיר פרטי. ככל שההתקשרות הייתה נעשית בחוזה עליו חתום העובד, הרי
15 שסוגיית ניכוי מס במקור כלל לא הייתה עולה. המערערת שימשה זרועם הארוכה של
16 עובדיה עבורם שימשו הדירות והם למעשה השוכרים. לצורך מס, לרבות הניכוי במקור, לא
17 צריך להיות הבדל בין מצב בו המתקשר הפורמלי בהסכם הוא העובד עצמו כאשר
18 המערערת מעבירה אליו את הכסף עבור שכר הדירה לבין מצב בו המערערת עורכת את
19 ההסכם ומשלמת ישירות למשכיר. שכירת הדירה נעשית לנוחות המעביד וחלק מתפקידו
20 הוא העמדת מגורים לרשות העובד המגיע לצורך ביצוע עבודתו.
21
- 22 14. שיעור המס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים מגיע לכל היותר ל- 10%. לפיכך, העמדת
23 שיעור הניכוי על 35% אינה מוצדקת ואף אם הייתה חלה חובת ניכוי במקור הרי שיש
24 להעמיד את השיעור על 10% לכל היותר. מטרת חובת הניכוי במקור היא לגבות את המס
25 שחייב בו מקבל התשלום בדרך של קבלתו מהמשלם. לפיכך, חייבת להיות קורלציה בין
26 שיעור המס הסופי החל על מקבל ההכנסה לבין שיעור הניכוי במקור. יש למשיב סמכות
27 להקטין את שיעור הניכוי אם הוא סבור, כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס. על פניו ברור,
28 כי העמדת שיעור הניכוי על 35% תיצור עודף כאמור.
29
- 30 15. לעניין הוצאות המערערת עבור ארוחות לעובדים אשר המשיב מצא, כי מדובר בהטבה
31 חייבת במס אצל השחקנים, הרי שהמשיב לא לקח בחשבון את אופי הפעילות של
32 המערערת. ההוצאות שהוציאה ברכיב זה לא היו בשל ארוחות המהוות טובת הנאה אצל
33 העובד. שחקני הקבוצה מתאמצים מידי יום מאמץ גופני אינטנסיבי ומאבדים אלפי
34 קלוריות בכל אימון. ספורטאי מקצועי חייב בתזונה בסמוך לתום האימון כחלק בלתי נפרד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 ממקצועו. מדובר בהוצאה הכרחית לצורך ביצוע הפעילות ושלושה במהותה של הפעילות
2 ואין לראותה כאילו הוצאה להנאת העובד אלא לטובת המעביד.
3
4 16. לעניין האמור בשומה לגבי החזקת פלאפונים, הרי שהסכומים המפורטים בנימוקי השומה
5 הם סכומים עגולים שמקורם לא ברור. המערערת ביקשה שהמשיב יעביר מספרי כרטיסות
6 במאזני הבוחר לפיהן נקבע הסכום בשומה כך שיהיה בידה להתייחס לכך.
7
8 17. דירות שהעמידה המערערת לרשות השחקנים בקבוצה לא חייבות במס מכוח תקנות מס
9 הכנסה (ספורטאי חוץ), תשנ"ח-1998. המערערת ביקשה פירוט והסבר לסכום הנקוב
10 בשומה.
11
12 18. כל ההוצאות שהיו למערערת בקשר לנסיעות לחו"ל הן בשל פעילות קבוצת הכדורסל-
13 נסיעות למשחקים ומחנות אימון.
14
15 19. המערערת העמידה רכבים לרשות מספר עובדים, ספורטאים זרים תושבי ארה"ב. המשיב
16 שגה כאשר ראה בהוצאה זו הוצאה עודפת כאשר היה עליו לייחס הטבה זו לעובדים
17 לרשותם הועמדו הרכבים לפי סעיף 2 לפקודה. רכיב זה של שווי השימוש ברכב פטור ממס
18 בידי הספורטאים תושבי ארה"ב לאור עמידה בקריטריונים של סעיף 18 לאמנת המס
19 שנחתמה בין ישראל לארה"ב.
20
21 20. כל ההוצאות שנתבעו בגין אירוח וכיבוד מותרות בניכוי ולא היה מקום לקבוע בגין מקדמה
22 על הוצאות עודפות. חלק מההוצאות הן בגין אירוח קבוצות כדורסל מחו"ל במסגרת
23 תחרות ובהתאם לתקנון המפעל האירופי בו השתתפה המערערת. לגבי הוצאות בגין לינה
24 בבתי מלון בארץ, בשל אופי פעילות הקבוצה מדובר בהוצאה המותרת לניכוי. במסגרת
25 הליגה בארץ מקיימת המערערת משחקים במקומות מרוחקים ובשביל להתכונן כראוי
26 למשחק, הקבוצה נדרשת להגיע למקום בו מתקיים המשחק יום לפני המשחק. אין זה
27 אפשרי להגיע באותו יום ולשחק לאחר נסיעה ארוכה. מדובר בהוצאה נחוצה הנובעת
28 מפעילות הקבוצה ומותרת כולה בניכוי ולא מהווה הוצאה עודפת כהגדרתה בחוק.
29

הראיות

- 30
31 21. מטעם המערערת הוגשו תצהירי עדות ראשית של רו"ח יצחק זיגדון (להלן: "זיגדון") ושל
32 רו"ח מאיר חכמון (להלן: "חכמון"). מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של הגב'
33 ציונה חדד (להלן: "חדד")- המשמשת כרכזת בפקיד שומה צפת. לאור ההסכמות שהתגבשו





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 בין הצדדים במסגרת הדיון מיום 5.1.20 צוין, כי תצהירו של רו"ח זיגדון אינו רלוונטי יותר
2 ועל כן הוצא מהתיק. בנוסף, הוסכם על מחיקת סעיפים 15-32 מתצהירה של חדד. זאת,
3 מבלי לגרוע מזכותו של ב"כ המערערת לחקור חקירה נגדית לעניין הסמכות להוצאת שומת
4 ניכויים. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

5
6

דיון ומסקנות

7 22. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם נפל פגם בשומה שהוציא המשיב למערערת.
8
9 23. לאחר עיון ושקילה של מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפני מצאתי, כי דין חלק
10 מטענות המערערת להתקבל ודין מרביתן להידחות, מהנימוקים שיפורטו.

11
12

הסמכות להוצאת השומה

13 24. במסגרת סיכומיה טענה המערערת, כי מוציא השומה בצו מר דוד בנדלי מעולם לא הוסמך
14 להוציא שומות מס. משכך הרי שהשומה שהוציא חסרת תוקף. המערערת התייחסה לנספח
15 7 לתצהירה של חכמון וטענה, כי מדובר במכתב לבנדלי ממנהלת משאבי אנוש לפיו הוא
16 משובץ לעבוד בפקיד שומה טבריה כמפקח מס הכנסה. גב' תמיר שהוציאה את המכתב
17 אינה מוסמכת למנות עוזר פקיד שומה. המערערת טוענת, כי בנדלי מעולם לא מונה והוסמך
18 להוציא שומות. לטענתה, הוצאת שומה היא מעשה מעין שיפוטי והוצאת שומה ללא
19 סמכות שקולה למתן פסק דין על ידי מי שלא מונה כדין לשפיטה. לפיכך, מדובר בפגם
20 שאינו ניתן לריפוי וכי יש לקבוע, כי השומה שיצאה בטלה מעיקרה ולקבל את הערעור.

21

22 25. בסיכומיו טוען המשיב, כי הטענה לפיה בנדלי לא הוסמך כדין להוציא שומת מס היא טענה
23 עובדתית חדשה שלא נטענה בנימוקי השומה או בתצהיר מטעם המערערת. לטענתו,
24 בנימוקי השומה טענה המערערת טענה סותרת, לפיה למיטב ידיעתה הוא הוסמך להוציא
25 שומת מס הכנסה אך לא שומת מס שכר. בנוסף טוען המשיב, כי מדובר בטענה מופרכת
26 שאינה נתמכת בראיה כלשהי. המשיב ציין, כי המערערת סירבה להצגת תעודת המפקח של
27 בנדלי. התעודה האמורה צורפה לסיכומי המשיב (נספח 1). המשיב טוען, כי אף אם נפל פגם
28 בהסמכת המפקח, ואין זה המצב, הרי שזה לא יביא בנסיבות לביטול השומה. לטענתו, לא
29 כל פגם במעשה המנהלי, אף אם הוא פגם של חוסר סמכות, מביא לבטלות המעשה כולו.
30 המשיב טוען, כי בנדלי כפוף לרשות, הוכשר על ידה והוא בעל הידע והניסיון המקצועי
31 לערוך שומת ניכויים. הטענה בדבר העדר סמכות הועלתה בשלב מאוחר של ההליך.

32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

26. במסגרת סיכומי התשובה טענה המערערת, כי כבר בנימוקי הערעור היא העלתה טענת חוסר סמכות. המשיב הוא שהעלה בתצהירו את העובדה שמוציא השומה לא הוסמך לתפקיד פקיד שומה. המערערת נסמכת על דבריו ולכן לא מובנת טענת שינוי חזית. המערערת טוענת, כי המשיב לא חולק על כך שבנדלי לא הוסמך כנדרש בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה. עוד מציינת, כי תפקיד פקיד השומה הוא מעין שיפוטי ולא מנהלי גרידא וטענת חוסר סמכות היא מהותית. פסקי הדין אליהם התייחס המשיב עוסקים במפקחים שהוסמכו כפקידי שומה לעניין סעיף 145 לפקודה אך לא הוסמכו נקודתית לעניין הוצאת שומת ניכויים או שומת מס שכר. פה מדובר במי שמעולם לא הוסמך כפקיד שומה כלומר, הוויכוח אינו על היקף הסמכויות אלא על עצם הסמכות להוצאת שומה. לטענת המערערת, לא נגרם למשיב נזק בשל העלאת הטענה בשלב בו הועלתה. עוד טוענת, כי פגם של העדר הסמכה אינו פגם שחומרתו נמוכה ואין להחיל את דוקטרינת הבטלות היחסית במקרה של העדר הסמכה. שומה שהוצאה בהעדר הסמכה כדין בטלה מעיקרא ויש לקבל את הערעור עליה. באשר לנספח 1 לסיכומי המשיב טוענת המערערת, כי אין להתיר צירוף ראיה לראשונה בסיכומים. כמו כן, המסמך לא מהווה הסמכה כדין של פקיד שומה או עוזר פקיד שומה כמתחייב מסעיף 1 לפקודה. מדובר באקט מנהלי. תעודת עובד שאין בה להקנות סמכות כלשהי לפי הפקודה. בנוסף, התעודה אינה נושאת תאריך ולא ניתן לדעת מתי ניתנה ולפיכך לא ניתן לדעת שזה היה לפני הוצאת השומה.
27. במסגרת נימוקי הערעור לא העלתה המערערת טענה לפיה בנדלי לא היה מוסמך להוציא שומת מס הכנסה. טענתה בעניין זה התייחסה רק לסמכותו להוצאת שומת מס שכר (ראה סעיף 4 לנימוקי הערעור). כמו כן, אין ממש בטענה לפיה בעניין זה היא נסמכת על דברי המשיב. בתצהירה התייחסה חדר לשאלת הסמכות להוצאת שומת מס שכר, בהתאם לטענה שהעלתה המערערת, וטענה במפורש, כי בנדלי היה מוסמך לעשות כן וצירפה מסמך לחיזוק טענתה בעניין זה.
28. בסעיף 152 לפקודה נקבע, כי אם הוגשה השגה ולא הושג הסכם, הרי שפקיד השומה יקבע את המס בצו והוא רשאי לקיים את השומה, להגדילה או להפחיתה. בענייננו, את השומה לפי סעיף 152(ב), עליה הוגש הערעור שלפני, הוציא פקיד השומה מר דניאל נאור אשר לגביו לא העלתה המערערת טענת חוסר סמכות.
29. לאור המפורט לעיל, מצאתי לדחות את טענת המערערת לפיה השומה הוצאה בחוסר סמכות.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

ניכוי מס במקור בגין הפרשי שכר

- 1
- 2 30. בביקורת שנערכה למערערת מצא המשיב, כי בשנת 2013 קיים הפרש שכר בין המדוווח
- 3 בטופס 126 לבין השכר הכתוב במאזן הבוחן של המערערת. בגין השכר האמור לא נוכה מס
- 4 במקור כמתחייב לפי סעיף 164 לפקודה. לכן נקבע, כי יש לחייב את המערערת במס בגילום
- 5 30% בסך 691,041 ₪. במסגרת נימוקי הערעור טענה המערערת, כי לא ברור לה על אילו
- 6 הפרשים מדובר.
- 7
- 8 31. סעיף 164 לפקודה עוסק בחובת ניכוי במקור ובמסגרתו נקבע, כי מי שמשלם או אחראי
- 9 לתשלום הכנסת עבודה ינכה בשעת התשלום מהסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים
- 10 שנקבעו. לפיכך, אין מחלוקת, כי ככל שקיים הפרש בין המדוווח בטופס 126 לבין האמור
- 11 במאזן הבוחן אשר מלמד על שכר ששולם ולא דווח בטופס 126 וכפועל יוצא מכך לא נוכה
- 12 בגינו מס במקור הרי שעל המערערת לשלם את המס האמור. כפי שיפורט, המחלוקת בין
- 13 הצדדים היא לגבי מהותו של הסכום האמור.
- 14
- 15 32. בתצהירו ציין חכמון, כי אין בסיס לטענת פקיד השומה לגבי הפרשי שכר בסך של כ- 1.6
- 16 מיליון ₪ בין השכר ששילמה המערערת לבין השכר ממנו נוכה מס במקור. לטענתו, **במאזני**
- 17 **הבוחן יש סעיף "יתרת פתיחה" וסך יתרות השכר בניכוי יתרת פתיחה הוא 4,093,502 ₪**
- 18 **וזהו הסכום עליו דווח בטופס 126**. כלומר, יש זהות בין השכר הרשום במאזני הבוחן של
- 19 שנת 2013 לבין טופס 126. לטענתו, עונת המשחקים לא חופפת שנה קלנדרית והיא
- 20 משתרעת על פני חלקים של שתי שנים קלנדריות ולכן במערכת הנהלת החשבונות מועברות
- 21 יתרות משנה לשנה. הסכום המדוווח בטופס 126 הוא סכום השכר הנכון (מע/1 סעיף 20).
- 22
- 23 33. חدد העידה, כי השכר לשנת 2013 בטופס 126 לא חופף את מה שמצוין במאזן הבוחן
- 24 ומבדיקתה עולה, כי יש הפרשים. לגבי יתרת הפתיחה טענה, כי היא לא יכלה להתייחס
- 25 אליה משום שלא ראתה יתרת סגירה (עמ' 17 ש' 6-1). חدد אישרה, כי יש לה את מאזני
- 26 הבוחן לכל השנים והיתרות של מאזני הבוחן נמצאות לפנייה. לגבי יתרת סגירה טענה, כי
- 27 היא לא מופיעה ואם יש שיראו לה, כי היא לא זוכרת שראתה יתרות סגירה. חدد העידה,
- 28 **כי לא טענה שהרישום במאזני הבוחן לא תקין אלא שאין יתרת סגירה** (עמ' 17 ש' 16-7).
- 29 כדי לבחון את טענות חכמון היא נדרשת לכרססת המפורטת לאור אי ההתאמה שהייתה
- 30 בין טופס 126 לבין המאזן הבוחן. חدد שבה על טענתה, לפיה היא לא ראתה יתרת סגירה
- 31 (עמ' 17 ש' 22-17). לטענתה, אם המערערת טוענת שההכנסה התחילה עם יתרת פתיחה
- 32 בשנת 2013 הרי שעליה לבדוק אם היא נכנסה להכנסות בשנת 2012. חدد הוסיפה, כי יש
- 33 מאזני בוחן ויש כרססות וכי בכרססות יש פירוט מתי שולם שכר וכמה. לטענתה, המערערת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 טוענת שהסכום האמור נכלל בתוך ההכנסות בשנת 2012 אולם היא לא ראתה את זה והיא
2 מבקשת כרטסות ולא מאזני בוחן מאחר וכרטסות מסבירות פירוט של הכנסות וכרטסת
3 זה דבר בסיסי בהנהלת חשבונות (עמ' 17 ש' 26-32). חדד אישרה, כי בשנת 2013 יש יתרת
4 פתיחה כפי שצוין בתצהירו של חכמון (עמ' 16 ש' 29-31).
5
6 34. חדד העידה, כי יש שני מאזני בוחן לשנת 2013. אחד לחודשים ינואר עד מאי ובו כתוב
7 בסעיף הוצאות שכר סכום של 3,679,231.67 ₪ והשני לחודשים יוני עד דצמבר 2013 ובו
8 הוצאות שכר עבודה 1,890,478.7 ₪. לטענתה, בשנת 2013 ההוצאות על שכר עבודה עומדות
9 על סך של כ-6 מיליון ₪ בעוד שבטופס 126 דווח על 4 מיליון ₪. והיה חסר ההפרש. לטענתה
10 בשנת 2012 יש הוצאות שכר עבודה מינואר עד מאי 2012 על סך 2,278,842 ₪ ומיוני עד
11 דצמבר עוד 2,007,207 ₪ וזו ההוצאה שנדרשה בטופס 126. חדד הוסיפה, כי בטופס שהוצג
12 לה כעת ביחס לשנת 2012 כתוב שכר עבודה ונלוות בסך 1,476,207 ₪ ולא מפורט לגבי זה
13 כלום. היא טענה, כי יש הוצאה של שכר עבודה ושאלה מה זה אומר (עמ' 19 ש' 26-31, עמ'
14 20 ש' 1-7). חדד העידה, כי בדקה את המאזנים של השנים 2012-2014 וכי בשנת 2012 ו-
15 2014 זה תואם ובשנת 2013 לא. לטענתה, היא ביקשה כרטסת בשביל לראות אם אכן
16 הייתה שם הוצאה של 5,460,000 ₪. לטענתה, ה-1,460,000 ₪ לא דווחו בשום מקום. חדד
17 שבה וטענה, כי ביקשו כרטסת וכי המערערת לא המציאה (עמ' 20 ש' 16-21). לאור טענת
18 חדד לפיה אין לה יתרת סגירה בשנת 2012, היא הופנתה לדו"ח השנתי של שנת 2012. חדד
19 הופנתה לעמ' 7 בו צוין בהוצאות שכר סכום של 1,476,207 ₪. חדד וב"כ המשיב טענו, כי
20 המסמך האמור לא הוצג. מנגד, ב"כ המערערת טען, כי זה חלק בלתי נפרד מהדו"ח הכספי
21 של שנת 2012 (עמ' 19 ש' 9-23). לטענת חדד, היא לא קיבלה את המסמך האמור וזו פעם
22 ראשונה שהיא רואה אותו. המסמך האמור צורף לסיכומי המערערת ותחת הוצאות שכר
23 **עבודה מופיע סכום של 1,476,307.79 ₪ אשר תואם את סכום יתרת הפתיחה בכרטסת**
24 **הנהלת חשבונות לחודשים ינואר- מאי 2013** (נספח 10). ברי, כי שלב הסיכומים אינו השלב
25 המתאים לצירוף ראיות. אולם, במקרה שלפני שני הצדדים פעלו באופן האמור. בנוסף,
26 חדד נשאלה על המסמך שהוצג לה במהלך עדותה. המערערת טוענת, כי המסמך עמד בפני
27 המשיב ובכל מקרה המשיב הבהיר, כי יתחשב גם במסמכים שלא הוצגו לו בשלב השומה.
28
29 35. בסיכומיו טען המשיב, כי עיון במאזני בוחן לשנת 2012 מגלה, כי אין בשנה זו יתרת סגירה
30 כנטען. המשיב הוסיף, כי ביקש לבחון את הטענה לפיה עונת המשחקים בכדורסל לא
31 חופפת שנה קלנדרית אלא משתרעת על חלקים של שתי שנים קלנדריות ולכן במערכת
32 הנהלת החשבונות מועברות יתרות משנה לשנה. לכן בדק, האם בכל שנה יש הפרשים
33 כאמור שכן, אם זו הסיבה להפרש הרי שהוא אמור להיות בכל שנה. המשיב ציין, כי
34 בבדיקה נמצא, כי ההפרש קיים בשנת 2013 בלבד. המשיב טוען, כי ביקש לעיין בכרטסת





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הנחלת חשבונות ינואר-דצמבר של הוצאות שכר עבודה 810020 שכר מאמנים, 810021 שכר
2 עובדים, 810001 הוצאות שכר עבודה לשנים 2012-2014. לטענתו, הכרטסות לא הומצאו
3 ולכן יש להניח, כי האמור בהן לא תומך בטענות המערערת.
4
- 5 36. לטענת המערערת, חכמון הסביר היטב, כי הסכום המהווה כביכול הפרש בין סכום השכר
6 הכלול בדוחות הכספיים לבין הסכום המדווח למס הכנסה נובע כולו מיתרות פתיחה
7 בכרטסת לשנת 2013. סכום של 1,476,207 ₪ מופיע בכרטיס 810001 כיתרת פתיחה.
8 לטענתה, כל שורה בכרטסת מבטאת תשלום משכורת לחודש מסוים והשורה הראשונה
9 היא יתרת פתיחה ולא תנועה המבטאת תשלום שכר לשנה זו. כמו כן, הסכום האמור מופיע
10 במאזן הבוחן לשנה הקודמת (2012) תחת סעיף הוצאות שכר עבודה (נספח 1 לסיכומי
11 המערערת, אליו התייחסתי לעיל). לטענתה, הסכום הועבר לשנה העוקבת, 2013, כיתרת
12 פתיחה וסווג בטעות על ידי המשיב כהוצאת שכר עבודה בשנת 2013. **כרטסת 810001 "שכר
13 עבודה" לשנת 2013 בה מופיעה יתרת פתיחה בסכום השנוי במחלוקת הומצאה למשיב.**
14 לטענתה, בעדותה שינתה חדד את גרסתה וטענה, כי הסיבה לאי קבלת הסבר המערערת
15 היא לא אי המצאת כרטסת הוצאות שכר עבודה, אלא כי חסרה יתרת סגירה לשנה קודמת.
16
- 17 37. עוד טוענת המערערת, כי נטל ההוכחה הוא על המשיב להראות, כי הרשום בספרי
18 החשבונות של המערערת לא נכון. המחלוקת בעניין זה נוגעת לאמיתות ואמינות ספרי
19 החשבונות של המערערת אשר המשיב לא מצא בהם דופי. המערערת טוענת, כי המשיב
20 טוען שהרישום בספרים לא נכון למרות שהספרים קבילים לעניין מס. ככל שהוא מבקש
21 להתעלם מהרישום בספרים עליו הנטל להוכיח טענותיו. בעניין זה אציין, כי בסעיף 155
22 לפקודת מס הכנסה נקבע, כי "חובת הראיה, כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער;
23 אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי העניין,
24 להצדיק את החלטתם".
25
- 26 38. במקרה בו עסקינן **המערערת ניהלה ספרים קבילים. המשיב לא פסל את ספריה ולא מצא**
27 **בהם דופי.** מצאתי, כי האמור בספרי המערערת יש בו כדי לתמוך בטענתה לפיה סכום
28 ההפרש בשנת 2013 בגינו חייב אותה המשיב בניכוי מס במקור אינו סכום אשר היא שילמה
29 כהוצאת שכר עבודה בשנת 2013 ותחת זאת מדובר ביתרת פתיחה. משכך, הסכום שדווח
30 בטופס 126 הוא הסכום הנכון ששילמה המערערת כהוצאת שכר עבודה בשנה האמורה ולא
31 קיים הפרש בגינו יש לחייבה. העובדה שלא קיימת יתרת פתיחה כאמור בשנות המס
32 האחרות, כטענת חדד, אין בה כדי לשלול את טענת המערערת לעניין הסכום האמור.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

39. הנה כי כן, מצאתי, כי עלה בידי המערערת להוכיח, כי לא שילמה בשנת 2013 שכר עבודה עליו לא דיווחה למס הכנסה וכי ההפרש אליו התייחס המשיב מקורו ביתרת פתיחה בשנה זו. לפיכך, אין לחייב את המערערת בניכוי מס במקור בגין הסכום האמור וערעורה בסוגיה זו מתקבל.

5
6

ניכוי מס במקור מעמלות סוכנים בארץ

40. המשיב טוען, כי המערערת שילמה עמלות לסוכנים בארץ והיא לא הגישה דו"חות המפרטים את התשלומים ולא ניכתה מס במקור. לפיכך, חייב אותה במס לתשלום בגילום 30%. כמפורט לעיל, במקור המשיב חייב את המערערת גם בגין עמלות ששילמה לסוכנים בחו"ל אולם סוגיה זו אינה במחלוקת עוד בין הצדדים. המערערת טענה במסגרת נימוקי הערעור, כי עבור כל עמלה ששולמה התקבלה חשבונית כחוק, כי פרטי הסוכנים מצויים בידי המשיב וכי דרישת ניכוי במקור על תשלום ששולם עליו מס מהווה דרישת כפל מס.

13

41. בהתאם לסעיף 164 לפקודה, מי שמשלם הכנסת עבודה או הכנסה אחרת שנקבעה על ידי שר האוצר ינכה בשעת התשלום מהסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו. בסעיף 2(א) לצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז-1977 נקבע, כי תשלומים בעד שירותים או נכסים יהיו הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה.

18

42. בהתאם להוראת סעיף 166 לפקודה, משניכה אדם מס לפי סעיף 164 לפקודה, חייב היה לשלם את המס שניכה לפקיד שומה במועד הקבוע בתקנות ולהגיש לו באותו מועד דו"ח כפי שנקבע לגבי תשלום הכנסה חבת ניכוי – טופס 856. בהתאם להוראות סעיף 167 לפקודה, משלא נוכה מס במקור ולא הוגש דו"ח כאמור, המשיב רשאי לשום לפי מיטב השפיטה את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכות.

24

43. אין מחלוקת בין הצדדים, כי המערערת לא ניכתה מס במקור בגין הסכומים ששילמה לסוכנים. המחלוקת היא בשאלה, האם היה עליה לעשות כן אם לאו ומה ההשלכות של אי הניכוי במקרה בו עסקינן.

28

44. חכמון טען בתצהירו, כי לכל הסוכנים יש תיקים במס הכנסה והם מדווחים על הכנסותיהם ומשלמים מס כחוק. הוא ציין, כי על פניו יש דרישה לכפל מס. עוד טען, כי לכל הסוכנים אישורים לגבי פטור מניכוי מס במקור (מע/1 סעיף 17). מעדות חכמון עולה, כי על אף האמור בתצהירו הרי שאין ביזו לומר מידיעה אישית האם לכל הסוכנים יש תיקים במס הכנסה ולגבי תשלום המס כחוק (עמ' 12 ש' 17-12). הטענה לפיה לכל הסוכנים יש תיקים

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 במס הכנסה והם מדווחים על הכנסותיהם ומשלמים מס כחוק וכי על פניו יש דרישה לכפל
2 מס הן טענות שנטענו בעלמא והמערערת לא המציאה ראיות לשם תמיכה בטענות אלו.
3
4 45. לטענת חכמון, **המערערת לא שמרה את האישורים בדבר פטור ניכוי מס במקור מהשנים**
5 **הרלוונטיות** אך בידי המשיב לראות את האישורים במחשב שלו. הוא הוסיף, כי בדק וכיום
6 יש לסוכנים האמורים אישור לפטור מניכוי מס ופקיד השומה יכול לבדוק לגבי השנים
7 הרלוונטיות (מע/1 סעיף 17). חכמון העיד, כי נתנו אישור ניכוי במקור שהאישור שלהם היה
8 0 (עמ' 12 ש' 18-22). מעיון בנספח 9 לתצהירו של חכמון עולה, כי **מדובר באישורים לשנת**
9 **2019 שאין בהם כדי ללמד על המצב בשנות המס הרלוונטיות**. חכמון טען, כי לא מצאו
10 את האישור לשנים הרלוונטיות אולם אלה הסוכנים שהם עובדים איתם לאורך שנים (עמ'
11 12 ש' 25). נטען בפניו, כי **לרוב הסוכנים ברשימה האמורה לא היה אישור ניכוי מס במקור**
12 **או שלא היה פטור לשנות המס בשומה** והוא השיב, כי **אינו זוכר בשנים האלה** ולדעתו היה
13 להם אישור ניכוי מס במקור (עמ' 12 ש' 29-31).
14
15 46. ברי, כי קיומו של פטור מניכוי מס כיום אין בו כדי ללמד בהכרח, כי היה פטור כאמור
16 בשנים הרלוונטיות. אישור בדבר פטור מניכוי מס כיום אינו רלוונטי למחלוקת שבין
17 הצדדים ואין בו כדי להועיל למערערת אשר נדרשת להראות, כי במועד בו שילמה לסוכנים,
18 בשנות המס הרלוונטיות, היה להם פטור מניכוי מס במקור. לא רק שהמערערת לא
19 המציאה את הראיות הדרושות הרי שמעדות העד מטעמה עולה, כי אין בידו להעיד מידיעה
20 אישית, כי היו לסוכנים הרלוונטיים פטור מניכוי מס במקור בשנות המס אליהן מתייחסת
21 השומה בה עסקינן. אציין עוד, כי לתצהירו של חכמון צורפה רשימה שמית של סוכנים
22 (מע/1 נספח 9) אולם לא הובאה ראיה כלשהי לפיה אלו הסוכנים עמם התקשרה המערערת
23 בשנות המס הרלוונטיות. כאמור, ממילא לא הוצגו ראיות המלמדות, כי היה לסוכנים
24 האמורים פטור מניכוי מס במקור בשנים הרלוונטיות.
25
26 47. לטענת המשיב, חובת המערערת לנכות מס במקור היא ללא קשר לדיוחי הסוכן. הוראות
27 הפקודה לא מסייגות את חובתה אם הם משלמים או אם נוצר כפל מס אלא מסייגות את
28 סמכות המשיב לערוך לה שומת ניכויים רק במקרה חריג אחד הקבוע בסעיף 167(ב) שלא
29 הוכח שמתקיים- כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או צו
30 שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה אליה מתייחס הדוח והם כללו את ההכנסה
31 ממנה צריך היה לנכות.
32
33 48. בסיכומיה טענה המערערת, כי להבדיל מהוצאה שהנישום מבקש לנכות אשר לגביה מוטל
34 עליו הנטל להוכיח, כי היא ניתנת לניכוי, הרי שלגבי הטלת חובת ניכוי מס במקור על פקיד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 השומה להוכיח, כי על התשלום הרלוונטי מוטלת חובת ניכוי במקור. לטענתה, מצו מס
2 הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז-1977 עולה, כי רק
3 תאגידיים שהמחזור שלהם עולה על המחזור הנקוב בתוספת א' לצו חייבים בניכוי מס על
4 פי תקנות אלו. המערערת טוענת, כי המשיב לא טען ולא הביא כל נתון רלוונטי כדי להראות
5 שהצו חל על המערערת.
6
7 49. בתגובה טען המשיב בסיכומיו, כי טענת המערערת לפיה הוא לא הוכיח, כי מחזור עסקיה
8 עלה על המחזור הנקוב בתוספת א' לצו ולכן לא הוכיח, כי חלה חובת ניכוי מס במקור
9 נטענה לראשונה בסיכומיה. עוד טען, כי המחזור הקבוע בתוספת הוא 5,300,000 ₪
10 ומחזורה של המערערת בשנים הרלוונטיות נע בין כ- 6.4 מיליון ₪ לכ- 8.8 מיליון ₪ כעולה
11 מהדוחות שצורפו לתצהיר של זיגדון. לטענתו, המערערת מנסה להיבנות מהוצאת תצהירו
12 של זיגדון מהתיק בעקבות ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים, כמפורט לעיל.
13
14 50. אכן, מדובר בטענה עובדתית חדשה שטענה המערערת לראשונה בסיכומיה. מטעם זה, דין
15 הטענה להידחות. בנוסף, מקובלת עליי טענת המשיב לפיה המערערת מבקשת להיבנות
16 מהוצאת תצהירו של זיגדון מהתיק תוך שהיא מעלה טענות שעומדות בסתירה לנספחים
17 לתצהירו.
18
19 51. עוד טוענת המערערת, כי ככל שהצו חל עליה, הרי שאם למקבל התשלום יש פטור מניכוי
20 מס במקור אז לא חלה חובת ניכוי על המשלם. לטענתה, חدد טענה, כי למרבית הסוכנים
21 לא היה פטור מניכוי מס במקור בתקופה הרלוונטית אך באופן תמוה המשיב לא הקטין
22 את השומה לגבי הסוכנים שמצא, כי היו להם אישורים. המערערת טוענת, כי בעדותה לא
23 הסבירה חدد מדוע לא הקטינו את השומה בהתאם ולא פורט מי הסוכנים לגביהם נמצא,
24 כי קיים פטור. לטענתה, בתצהירו של חכמון יש פירוט של הסוכנים ובידי המשיב לבדוק,
25 האם היה להם פטור מניכוי מס במקור. אף אם לסוכן כלשהו אין פטור אולם הוא דיווח
26 על הכנסתו בדו"ח שמוגש למס הכנסה הרי שאין מקום לדרוש בדיעבד מהמשלם ניכוי מס
27 במקור אף אם במועד התשלום היה חייב לנכות מס במקור שכן, זה יוביל לכפל מס.
28 המערערת טוענת, כי בידי המשיב לבדוק לגבי כל סוכן אם הוגש דו"ח לשנים הרלוונטיות
29 וככל שהוגש דו"ח הרי שהסבירות, כי הסוכן השמיט את התשלומים מהמערערת מהדו"ח
30 זניחה. לפיכך היא סבורה, כי אין לדרוש ממנה מס בשל תשלומים לסוכני שחקנים בארץ.
31
32 52. חدد אישרה, כי קיבלה את שמות הסוכנים במסגרת התצהיר וכי הם אמורים להגיש דוחות
33 למס הכנסה. היא אישרה, כי אם סוכן מדווח דיווח אמת ולא משמיט הכנסות הרי שאת
34 העמלה ששילמה לו המערערת הוא יכלול בהכנסה שלו וישלם עליה מס. עוד אישרה חدد,





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 כי אם היא גובה את המס פעם נוספת מהמערערת יש כפל מס והוסיפה, כי הנישום לא
2 משלם מס פעמיים (עמ' 24 ש' 16-24). חدد העידה, כי סעיף 164 לפקודה מחייב את כל מי
3 שמשלם תשלומים לספקים לנכות מס במקור ולדווח. לטענתה, אם הנישום מגיש לו
4 אישורים על פטור מניכוי מס במקור הוא לא מנכה ואם לא מגיש לו עליו לנכות 35% (עמ'
5 24 ש' 35-33). עוד טענה, כי מי שמאחר בהגשת דו"ח 856 משלם קנסות גבוהים מאוד וכי
6 עד היום טרם הוגשו דוחות אלו למס הכנסה (עמ' 24 ש' 35-36). לטענתה, הגישו לה רשימה
7 של תשלום לספקים ולחלקם אין אישור ניכוי מס במקור. חدد טענה, כי אין בידה לדעת
8 אם אותם אנשים אחרים שלא ברשימה דיווחו על הכנסה זו (עמ' 25 ש' 1-3).
9
- 10 53. נטען לפני חدد, כי לטענתה לחלק מהסוכנים היה פטור ונשאלה מדוע לגביהם היא דורשת
11 מהמערערת לשלם מס במקור והשיבה, כי לא הגישו לה אישור, כי אותם סוכנים שילמו על
12 הכנסה זו ואולי לא שילמו, כי היה להם פטור. חدد אישרה, כי ברגע שספק מביא אישור
13 על פטור מניכוי במקור הרי שהמשלם לא חייב לנכות מס במקור ולא מעניין את המשלם
14 אם הספק מדווח או לא (עמ' 25 ש' 11-4). חدد נשאלה שובת מדוע דורשת מהמערערת
15 לנכות מס במקור גם לגבי סוכנים שהיה להם פטור מניכוי מס במקור כאשר לפי החוק היא
16 לא צריכה לנכות והשיבה, כי כשמקבלים את החומר טכנית רשום מי קיבל תשלום מאיפה
17 ובודקים בדו"ח שאכן יש את האישור ופה לא הייתה אפשרות לבדוק את האישור משום
18 שלא היה דיווח והיא לא יודעת אם כללו את ההכנסה או לא (עמ' 25 ש' 12-21).
19
- 20 54. לטענת המשיב, מאחר וחלה על המערערת חובה לנכות מס במקור מעמלות המשולמות
21 לסוכנים, הרי שחלה הוראת סעיף 166 לפקודה המטילה חובה להגשת דו"ח שנתי באמצעות
22 טופס 856. המערערת לא הגישה את הטופס. משלא נוכה מס במקור ולא הוגש דוח 856
23 המשיב רשאי לשום את המערערת שומת ניכויים כאמור בסעיף 167 לפקודה ולהטיל קנס
24 בהתאם לסעיף 188(ד) לפקודה. לטענתו, אם המערערת טוענת, כי לא ניכתה מס במקור
25 מאחר הסוכנים הציגו לה פטור הרי שהיה עליה להציג אותו ולהגיש טופס 856 הכולל את
26 רשימת הסוכנים אתם התקשרה בשנים הרלוונטיות, כך שניתן יהיה לבדוק מתי שולמה
27 להם עמלה ובאיזה סכום והאם האישור רלוונטי לתשלומים האמורים. אף אם קיים פטור
28 מניכוי מס במקור זה לא פוטר את החובה להגיש טופס 856. המשיב טוען, כי המערערת לא
29 שמרה את מסמכי הנהלת החשבונות בניגוד להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות),
30 תשל"ג-1973 ולא ערכה טפסי 856. לפני משורת הדין הוא הסכים לקבל ממנה לפחות
31 כרטיס חו"ז של ספקים וכרטיס חו"ז של ההוצאה לתקופה הרלוונטית כדי לבדוק מי היו
32 הסוכנים ובאיזו תקופה. המערערת לא סיפקה את כרטיסי הנהלת החשבונות המבוקשים.
33 המשיב טוען, כי ללא רשימת הסוכנים והתקופה המדויקת בה סיפקו שירותים אין לו
34 יכולת לבדוק את טענותיה לגבי קיומו של פטור מניכוי מס במקור לסוכנים.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1
2 55. המערערת טוענת בסיכומי התשובה, כי המשיב שוגה לגבי ההשלכות של אי הגשת טופס
3 856. אי ההגשה מקנה סמכות לקביעת שומת ניכויים לפי מיטב השפיטה אך לא מקנה
4 סמכות לקבוע באופן גורף וללא שק"ד, כי מכל סכום ששולם יש לנכות מס. מאחר ואין
5 בידיה אישורים של פטור משנות המס הרלוונטיות היא בדקה את זכאות הסוכנים במועד
6 בו ניתן התצהיר. המערערת העבירה רשימה של הסוכנים עם מספרי תעודות זהות ובידי
7 המשיב לבדוק האם היה להם פטור בשנים הרלוונטיות. עדת המשיב הודתה, כי לכמה מהם
8 אכן היה פטור מניכוי מס במקור בשנים הרלוונטיות ולא מסרה את שמותיהם וכן, היא לא
9 סיפקה הסבר מדוע חייבה בניכוי מס במקור מתשלום לסוכנים אלו. כאשר המשיב מפעיל
10 את מיטב שפיטתו אין זה מסמכותו להתעלם מהסברי המערערת. מחובתו לבדוק אותם
11 ולנסות לאמת או להפריך אותם. היה בידו לעשות זאת בנקל לאחר שקיבל את פרטי
12 הסוכנים. היה עליו להתייחס לכל סוכן ולפרט, האם היה לו פטור בשנים הרלוונטיות.
13 הימנעותו מלערוך בדיקה זו וממתן נתונים מדויקים על תוצאות הבדיקה פועלת לחובתו
14 ומאששת את גרסת המערערת, כי היה פטור בשנים הרלוונטיות.
15
16 56. אינני מקבלת טענות אלו של המערערת. הסברו של המשיב באשר לנתונים החסרים אותם
17 לא סיפקה המערערת וחוסר יכולתו לבדוק את טענותיה ללא הפרטים האמורים מקובלים
18 עליי. המערערת לא סיפקה הסבר לגבי הימנעותה מהצגת המסמכים המבוקשים למשיב.
19 במקום לספק את הפרטים הרלוונטיים לשם תמיכה בטענתה, לפיה היא לא הייתה אמורה
20 לנכות מס במקור מאחר והיה לסוכנים פטור משנות המס, המערערת ביקשה להעביר את
21 הנטל אל כתפי המשיב שיערוך בדיקות לגבי כל אחד מהסוכנים זאת, אף מבלי שסיפקה
22 ראיה כלשהי לפיה הסוכנים ברשימה שצורפה לתצהיר חכמון אכן הם הסוכנים עמם עבדה
23 בשנים נשוא השומה. מעבר לכך ולמעלה מהדרוש, קיומו של פטור מניכוי מס במקור אם
24 לאו למי מהסוכנים, אינו פוטר את המערערת מחובתה להגיש טופס 856 בהתאם להוראות
25 הפקודה, דבר שלא נעשה.
26
27 57. בנסיבות אלו מצאתי, כי כדין חייב המשיב את המערערת בניכוי מס במקור מהעמלות
28 ששולמו על ידה בשנים הרלוונטיות לסוכנים בארץ וערעור המערערת בסוגיה זו נדחה.
29
30 ניכוי מס במקור מתשלום שכר דירה
31 58. המערערת שכרה דירות באמצעות הסכמים בינה לבין בעלי הדירות. המשיב טוען, כי מאחר
32 וההסכמים לא נערכו בין יחידים, הרי שחלה על המערערת חובה לנכות מס במקור לפי
33 סעיף 164 לפקודת מס הכנסה. משלא עשתה כן הוא קבע, כי יש לחייבה במס המתחייב



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לתשלום בגילום 30%. במסגרת נימוקי הערעור טענה המערערת, כי בעת שכירת הדירות
2 היא שימשה כזרוע הארוכה של עובדיה שעבורם שימשו הדירות וככל שאלה היו שוכרים
3 את הדירות ישירות לא הייתה עולה סוגית ניכוי מס במקור ואין סיבה שהתוצאה לצורך
4 מס תהיה שונה רק בשל העובדה ששימשה זרוע ארוכה של העובדים שחלקם הינם שחקנים
5 זרים. בנוסף העלתה טענות לגבי שיעור המס על הכנסה מהשכרת דירה, כמפורט בהמשך.
6
- 7 59. סעיף 164 לפקודה קובע חובה לנכות מס במקור בעת תשלום הכנסת עבודה או הכנסה
8 אחרת ששר האוצר קבע בצו. בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות),
9 תשנ"ח-1998 נקבע, כי "שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור
10 35%". לעניין הגדרת המונח "דמי שכירות" מפנות התקנות לצו מס הכנסה (קביעת דמי
11 שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור), תשנ"ח-1998. בצו מוגדרים דמי שכירות כ"תשלום
12 בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין),
13 שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה". בסעיף 2 לצו האמור נקבע, כי "דמי שכירות
14 יהיו הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה". מהאמור עולה, כי החובה לנכות מס במקור אינה
15 רלוונטית מקום בו מדובר בהסכם שכירות בין שני פרטיים.
16
- 17 60. במסגרת נימוקי השומה טענה המערערת, כי שכרה את הדירות עבור השחקנים כשהיא
18 משמשת הזרוע הארוכה של שחקנים שלא היה בידם לנהל את המו"מ בעצמם ולחתום על
19 החוזים ולכן חתמה על הסכמי השכירות עבורם וכשליחה שלהם. משכך טענה, כי לא אמור
20 להיות הבדל בין מצב בו השחקנים היו חותמים על ההסכמים בעצמם. במקרה כאמור
21 מדובר היה בעסקה בין פרטיים לגביה לא חלה חובת ניכוי מס במקור בגין שכר דירה.
22
- 23 61. חכמון העיד, כי השחקנים שמגיעים לאזור לא מתעסקים בנושא של שכירת דירה. הם
24 מגיעים לשטח והמערערת מנהלת את העניין מול המשכירים. בהמשך העיד, כי "אנחנו
25 עושים את ההסכמים, השחקן בא עם הכדור". חכמון אישר, כי יש אפשרות מעשית
26 שהשחקנים יחתמו על הסכמי השכירות והסביר כיצד הדברים מתבצעים בפועל (עמ' 7
27 ש' 18-31). עדות זו של חכמון אינה עולה בקנה אחד עם טענת המערערת, לפיה לא היה
28 בידי שחקנים לחתום על החוזים בעצמם. הנה כי כן, המערערת היא זו שבחרה לחתום על
29 הסכמי השכירות מסיבותיה ולא מאחר ולא היה בידי השחקנים לעשות כן. יתרה מזאת,
30 בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) מוגדר שוכר כ"אדם המשלם דמי שכירות
31 על חשבון, מטעמו או על חשבון של אחר". אציין עוד, כי המערערת זנחה טיעון זה
32 בסיכומיה ותחתיו העלתה טיעון חדש ולפיו בהיותה מלכ"ר הרי שדמי השכירות לא ניתנים
33 לניכוי.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

62. בסיכומיה טענה המערערת, כי לא הייתה מוטלת עליה חובה לנכות מס במקור מתשלומי שכר הדירה ולחילופין שיעור הניכוי אמור להיות 10% לכל היותר ולא 35%. המשיב מתבסס על תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) תשנ"ח-1998. מטרת התקנות היא למנוע מצב בו השוכר תובע את ההוצאה בניכוי מהכנסתו החייבת במס והמשכיר לא כולל את דמי השכירות בהכנסתו החייבת. לטענתה, המחוקק קבע, כי על השוכר לנכות את המס במקור ולהעבירו לשלטונות המס. המערערת טוענת, כי התקנות לא נועדו לחול במקרה בו השכירות אינה חלק ממהלך עסקיהם של השוכר והמשכיר כאשר קיים בחוק פטור עד תקרה הקבועה בחוק ולא ניתן לתבוע אותם כהוצאה מאחר ולא נעשים לשם ייצור הכנסה. לטענתה, מטרת התקנות הייתה לחול רק על שוכר שהדירה משמשת אצלו לצורך עסקי והוא תובע את ההוצאה בניכוי. התקנות לא מיועדות לחול על שוכר שאין בידו לנכות את דמי השכירות כהוצאה ביצור הכנסה. בעניין זה התייחסה להגדרה לפיה דמי שכירות הם "תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה". המערערת טוענת, כי בהיותה מלכ"ר, הרי שדמי השכירות שהיא משלמת לא משולמים לצורך ייצור הכנסה ואינם ניתנים לניכוי כהוצאה. לטענתה, מטרת התקנות היא למנוע מצב של ניכוי הוצאה מחד גיסא ואי דיווח על הכנסה מאידך גיסא והתקנות לא חלות על תשלומי שכר הדירה נשוא המחלוקת.
63. המשיב טוען, כי שאלת קיומה של הכנסה חייבת כלל לא רלוונטית להגדרת דמי שכירות בצו דמי שכירות. דמי שכירות הם תשלום בעד שכירת מקרקעין שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה ובמקרה בו עסקינן דמי השכירות נתבעו כהוצאה בפועל. משכך, ברור, כי חלה חובת ניכוי מס במקור בהתאם לתקנות ניכוי מס במקור. המשיב טוען, כי העובדה שהמערערת היא מלכ"ר אין משמעה, כי אין לה הכנסה חייבת או רווחים. סיווג כמלכ"ר נעשה תוך בחינת המטרה העומדת בבסיס הפעילות של אותו גוף. קיומם של רווחים או הכנסה חייבת אינם רלוונטיים לסיווג האמור. המשיב טוען, כי המערערת עונה על הגדרת שוכר ומקבלי דמי השכירות עונים על הגדרת משכיר כקבוע בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) ודמי השכירות ששילמה עונים על הגדרת דמי שכירות בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור). לפיכך, חלה עליה חובה לנכות מס במקור בשיעור 35% אף אם היא מסווגת כמלכ"ר. לטענתו, המערערת לא מילאה חובה זו וחובות הנגזרות ממנה כגון הגשת דוחות.
64. עמדת המשיב בעניין זה מקובלת עליי. טענת המערערת לפיה בהיותה מלכ"ר לא חלה עליה החובה לנכות מס במקור בגין תשלומים ששילמה עבור שכירת דירות היא טענה חדשה המהווה הרחבת חזית ומטעם זה כשלעצמו דינה להידחות. יתרה מזאת, אין בסיווג המערערת כמלכ"ר כדי לפטור אותה מחובתה לנכות מס במקור בגין תשלומי שכר דירה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 ששילמה ואין בכך כדי ללמד, כי התקנות הרלוונטיות לא חלות עליה. העובדה שהמערערת
2 היא מלכ"ר אין משמעה, כי ההוצאות שהוציאה בגין שכירת הדירות אינן הוצאות שניתן
3 לתבוע אותן כהוצאה בייצור הכנסה. **אין להתעלם מהעובדה, כי המערערת עצמה ביקשה**
4 **לנכות את הוצאות ששילמה עבור הדירות ששכרה, כפי שיפורט בהמשך.**
5
6 65. המערערת טוענת, כי בכל מקרה אין הצדקה להעמיד את שיעור הניכוי על 35% ואף אם
7 הייתה חלה חובת ניכוי במקור הרי שיש להעמיד את שיעור הניכוי על 10% לכל היותר.
8 לטענתה, מטרת חובת הניכוי במקור היא לגבות את המס שחייב בו מקבל התשלום
9 באמצעות קבלתו ממשלם התשלום. צריכה להיות קורלציה בין שיעור המס הסופי החל על
10 מקבל התשלום לבין שיעור הניכוי במקור. לטענתה, למשכיר יש אופציה לשלם מס בשיעור
11 10% מהכנסתו מהשכרת דירות וקיימת אופציה לפטור מוחלט. עוד טוענת, כי זהות
12 משכירי הדירות וסכום התשלום לכל משכיר ידועה למשיב. לטענתה, מדובר בכמות קטנה
13 של כ- 10-15 משכירי דירות ובידי המשיב לבדוק בקלות מי מהמשכירים הגיש דו"ח וכלל
14 את ההכנסה בדו"ח. לטענתה, ככל שהמס נגבה מהמשכירים הרי שאין לדרוש אותו גם
15 ממנה. המערערת טוענת, כי הטענה לפיה תשלום מס 10% לפי סעיף 122 לפקודה מחויב
16 בהפרשי הצמדה וריבית לא רלוונטית מהבחינה שמדובר בהצמדה וריבית רק ממועד קבלת
17 שכר הדירה ועד סוף אותה שנה. בכל מקרה, גם הניכוי במקור נושא הפרשי הצמדה וריבית
18 מהמועד בו התחייב הניכוי עד היום. שיעור המס המקסימאלי בו היה מחויב המשכיר הוא
19 10%. ככל שההכנסה משכר דירה הייתה לגביו הכנסה מעסק הוא היה מגיש דוח ומשלם
20 מס על ההכנסה וכך גם במקרה בו היה תובע הוצאות כלשהן לגבי השכרת הדירה.
21 מהנתונים שהועברו למשיב עולה, כי לפחות חלק מהמשכירים היו זכאים לפטור מוחלט
22 ממס. ככל שיקבע, כי המערערת חייבת בניכוי מס במקור יש להעמיד אותו על 10%-0%.
23
24 66. בתגובה טוען המשיב, כי במקרים בהם המערערת לא פעלה בהתאם לתקנות ולא ניכתה מס
25 במקור ואף לא מסרה למשיב דוחות הרי בדין הוא ערך לה שומת ניכויים בהתאם לסמכותו
26 לפי סעיף 167 לפקודה. לטענתו, החובה לנכות מס במקור וסמכות המשיב לערוך שומת
27 ניכויים לא תלויים בדיווחי החייב במס או שיעור המס החל עליו למעט חריג אחד- אם
28 נערכה לחייב במס, משכירי הדירות בענייננו, שומה או צו סופיים לגבי שנת המס
29 הרלוונטית כאשר השומה או הצו כללו את ההכנסה ממנה צריך היה לנכות מס במקור.
30 המשיב מוסיף וטוען, כי הוא ערך בדיקות ל- 11 משכירים אשר נטען, כי השכירו למערערת
31 ולא מצא אף אחד שיש לו שומה או צו סופיים שההכנסה כלולה בהם.
32
33 67. עמדת המשיב בעניין זה מקובלת עליי. בע"א 157/63 פקיד השומה תל אביב 5 נ' א' הרץ
34 מהנדס קרור ומזוג אוויר בע"מ, פ"ד יז 1986 נקבע, כי סופיות השומות שנעשו ללא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הסתייגות לגבי הפירוט הנדון ושלא תוקנו עדיין אינה מתיישבת עם המשכת ההליכים לפי
2 סעיף 167 לפקודה. בע"א 196/89 פקיד שומה ירושלים נ' חברת אמי פרטס בע"מ, פ"ד
3 מז(3), 8 נקבע, כי פועלו הברור של סעיף 167(ב) לפקודה מתבטא בהגבלת תחולתה של
4 ההלכה שנפסקה בעניין הרץ למקרה אחד ויחיד, והוא שהשומה הסופית שנערכה לעובד
5 בשנת המס הקובעת כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס. ברע"א
6 684/11 טי.טי.אי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ נ' שלמה אייזנברג נקבע, כי סעיף
7 167(ב) לפקודה מתייחס למצבים בהם לא דווח אירוע המס הרלוונטי לרשויות. כאשר
8 אירוע המס דווח אין אפשרות לפתיחת השומה מחדש. עוד נקבע, כי די בכך ששומת העובד
9 מתייחסת לעצם קיומה של ההכנסה ("אירוע המס"), אף אם זו הוערכה בחסר, כדי למנוע
10 פתיחת השומה מחדש באמצעות שומת ניכויים. במקרה שלפני, המערערת לא הוכיחה, כי
11 זה המצב במקרה בו עסקינן. המערערת לא הראתה לגבי אף לא אחד ממשכירי הדירות, כי
12 נערכו לו שומה או צו סופיים ובטח שלא הוכיחה, כי הם כללו את ההכנסה הרלוונטית.
13
- 14 68. אציין עוד, כי בתצהירה טענה חדד, כי המערערת לא המציאה את הסכמי השכירות
15 בתקופה הרלוונטית (מש/1 סעיף 53). חכמון אישר בעדותו, כי המידע שמופיע בנספח 2
16 לתצהירו נלקח מהסכמי השכירות וטען, כי אם היו מבקשים ממנו את ההסכמים הוא היה
17 מצרף אותם (עמ' 8 ש' 3-9). לטענתו, יש להם הסכמי שכירות לכל שנה והוא שב וטען, כי
18 לא ביקשו שהמערערת תציג אותם (עמ' 8 ש' 12-13). לגבי עונות 2012-2013 העיד חכמון,
19 כי אין מספרי תעודת זהות של המשכירים (עמ' 8 ש' 28-32). לכל אורך ההליך, המערערת
20 נמנעה מהגשת מסמכים רלוונטיים ומסירת פרטים מהותיים.
21
- 22 69. המשיב טוען, כי טענות המערערת לגבי שיעור המס בו חייבים המשכירים והטענה, כי
23 כתוצאה מהקביעה בצו יוצר בידי המשיב עודף מס, מאחר ואם המס נגבה מהמשכיר אין
24 לגבות אותו שוב, נטענו בעלמא ללא ראיה והן לא גורעות מחובתה לנכות מס במקור או
25 מסמכות המשיב לערוך לה שומת ניכויים. המשיב מוסיף וטוען, כי תקנה 4 לתקנות מס
26 הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) קובעת, כי פקיד השומה רשאי להפחית את ניכוי המס
27 לפי התקנות אם הוא סבור, כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס. לטענתו, המערערת לא
28 פנתה למשיב בזמן אמת לשם קבלת אישור להפחתת ניכוי המס במקור ולא הגישה דיווח
29 על גבי טופס 856, ומשכך עולה השאלה על בסיס מה הוא אמור להפחית את שיעור הניכוי.
30
- 31 70. תקנות 5 ו-6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) קובעות את הטפסים שעל
32 מי שחלה חובת ניכוי מס במקור להגיש וביניהם טופס 856. המערערת לא הגישה את
33 הטופס האמור. לטענת המשיב, אין להפחית מחשיבות טופס 856. הטופס האמור נותן לו
34 כלים לבחון את ההכנסות המדווחות על ידי החייבים במס וכולל פרטים רבים לגביהם.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 טענתו, הפרטים שאמורים היו להיות בטופס לא הומצאו לו. המערערת לא טרחה להגיש
2 טפסים שהיא מחויבת להגיש ואין לה הסבר כלשהו מדוע לא הגישה טופס 856.
3
- 4 71. בסיכומי טען המשיב, כי ככל שהמערערת סברה שיש להפחית את הניכוי מחשש לעודף
5 מס, הרי שהיה בידה לפנות לפקיד השומה בזמן אמת כדי שיפעיל סמכותו מכוח תקנה 4
6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות). לטענתו, המערערת לא ניכתה מס במקור
7 כלל מדמי השכירות אשר שילמה כמתחייב על פי התקנות האמורות, פקודת מס הכנסה
8 וצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור) ובנוסף, היא לא פנתה
9 למשיב לשם קבלת אישורו להפחתת הניכוי.
10
- 11 72. טענת המערערת, לפיה אף אם הייתה חובה לנכות מס במקור בגין תשלום שכר הדירה הרי
12 שיש לנכות 10% לכל היותר, מבוססת על הוראות סעיף 122 לפקודה: "יחיד שהייתה לו
13 בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף
14 זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס
15 שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור
16 בסעיף (1)2". עוד נקבע בסעיף, כי מס כאמור ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה
17 הייתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם שילם באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף
18 175. כמו כן, יחיד שבחר לשלם מס כאמור לא יהיה זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת
19 בשל הדירה או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות ולא יהיה זכאי לקיזוז,
20 לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה.
21
- 22 73. המערערת לא הוכיחה, כי משכירי הדירות עמדו בתנאים לתחולת סעיף 122 לפקודה ובין
23 היתר, כי לא מדובר בהכנסה מעסק ולגבי תשלום המס בתוך 30 ימים מיום תום שנת המס
24 שבה התגבשה ההכנסה מדמי השכירות. כמו כן, מקובלת עליו טענת המשיב לפיה המשכיר
25 הוא זה שיכול לבחור במסלול לפי סעיף 122 לפקודה, במסגרתו נשללת האפשרות לנכות
26 הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה משכר דירה או פחת ושלילת הזכאות לקיזוז זיכוי או פטור
27 בגין הכנסה משכר דירה או המס החל עליה. אין בידי המערערת לקבוע עבור המשכירים
28 את המסלול האמור ואין בידה מידע האם הם עומדים בתנאי הזכאות לו. היינו, שההכנסה
29 מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק והאם דרשו בניכוי הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה.
30
- 31 74. אציין עוד, כי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה משכר דירה למגורים), תש"ן-1990
32 מאפשר בתנאים מסוימים פטור ממס על דמי שכירות. לזכאות האמורה יש מספר תנאים
33 מצטברים כאשר אחד מהם הוא שהדירה משמשת למגורים לשוכר שהוא יחיד או חבר בני
34 אדם שקבע לעניין זה נציב מס הכנסה בהודעה שפורסמה ברשומות, לאחר שנחה דעתו כי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 עיקר פעילותו היא למטרות מתן דיור לזכאים שקבע משרד הבינוי והשיכון, לקליטת עליה,
2 לבריאות או לסעד והוא שוכר את הדירה כדי להשכירה למטרה כאמור ליחיד שאינו עובד
3 באותו חבר בני אדם ובלבד שהפעילות האמור של החבר אינה למטרת רווח. התנאי האמור
4 לא מתקיים בענייננו.
5
6 75. סעיף 2 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה משכר דירה למגורים), תש"ן-1990 קובע,
7 כי "יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו,
8 ובלבד שלא הייתה לו הכנסה מהשכרת דירות מגורים בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים
9 חדשים (להלן – התקרה) בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לעניין סעיף זה יראו
10 כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו עד גיל
11 שמונה עשרה". המערערת טוענת, כי צירפה את רשימת המשכירים ומספרי ת.ז שלהם ואת
12 סכום שכר הדירה שכל אחד מהם קיבל. לטענתה, ניתן לראות, כי שכר הדירה שקיבלו נמוך
13 משכר הדירה המרבי בשלו ניתן לקבל פטור מוחלט לפי החוק. אין בידי לקבל טענה זו. ברי,
14 כי אף אם הסכום ששילמה המערערת לכל משכיר נמוך מהסכום המרבי בגינו ניתן לקבל
15 פטור אין בכך כדי ללמד על גובה הכנסתו הכוללת של כל משכיר מהשכרת דירות. לא מן
16 הנמנע, כי מי מהמשכירים, או בן זוגו המתגורר עמו או ילדו הקטין, משכיר דירות נוספות
17 כך שסך הכנסותיו מהשכרת דירות אינו מזכה אותו בפטור האמור.
18
19 76. המשיב ציין, כי ביקש את הסכמי השכירות הכוללים פרטים מזהים של המשכירים כדי
20 לבדוק, האם ההכנסה דווחה אך המערערת לא המציאה אותם. יש לציין, כי בנספח 1
21 לתצהיר חכמון לא מופיעים מספרי תעודות הזהות של המשכירים. בנספח 2 לתצהירו
22 של חכמון מופיעים מספרי תעודת הזהות של המשכירים. הנספח האמור כולל שני דפים-
23 האחד מתייחס לעונת 2010/2011 ואינו רלוונטי לשומה בה עסקינן. הדף השני מתייחס
24 לעונת 2011/2012 המסתיימת במאי 2012 והוא רלוונטי, בחלקו, לשומה בה עסקינן. לגבי
25 יתר התקופה לא המציאה המערערת את הפרטים האמורים.
26
27 77. המערערת טוענת, כי לפי תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), הרי
28 שפקיד השומה מוסמך להורות, כי שיעור המס יוקטן אם הוא סבור, כי עלול להתהוות
29 עודף מניכוי המס. לטענתה, הוא אף חייב לעשות כן אם הנתונים מראים ששיעור הניכוי
30 גבוה משיעור המס הסופי של החייב. המערערת שבה וטוענת, כי שיעור המס המקסימאלי
31 שהיה מוטל על המשכירים היה מגיע ל- 10%. לטענתה, ככל שעולה מהנתונים, כי לפחות
32 חלק מהמשכירים זכאים לפטור מוחלט ממס על שכר דירה יש להביא נתון זה בחשבון.
33 בעניין זה יש לציין, כי המערערת לא פנתה למשיב מבעוד מועד כדי שיפעיל סמכותו לפי
34 תקנה 4 האמורה ותחת זאת נמנעה באופן כולל מניכוי מס במקור בגין סכומים ששילמה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 עבור הדירות ששכרה. יתרה מזאת, כאמור, היא לא סיפקה את הנתונים המלמדים, כי
2 שיעור הניכוי גבוה משיעור המס הסופי של משכירי הדירות.
3
4 78. אין מחלוקת, כי בית המשפט מוסמך להקטין את שיעור המס המנוכה בהתאם לסמכותו
5 לפי סעיף 156 לפקודה לפיו "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או
6 יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון". עם זאת, מצאתי, כי המערערת לא סיפקה
7 את הפרטים הרלוונטיים לשם תמיכה בעמדתה וכאמור ההכרעה במסלול תשלום המס
8 בגין השכרת דירה מסורה למשכירי הדירות ולא למערערת.
9
10 79. לטענת המערערת, המשיב טועה בסיכומים כאשר הוא מערב בין סוגיה של סמכות להוצאת
11 שומת ניכויים לבין סמכות פקיד השומה לפי תקנה 4 לקביעת שיעור הניכוי. לטענתה,
12 הניסיון לקשור בין שתי הסוגיות שגוי. המערערת התייחסה לטענת המשיב לגבי הגשת
13 טופס 856 וטענה, כי נקודה זו אינה רלוונטית לקביעת שיעור הניכוי. המערערת טוענת, כי
14 המס לא מוטל כעונש ואי הגשת טופס יכולה להכשיר את הקרקע לקביעת שומה לפי מיטב
15 השפיטה אך שומה זו צריכה לעמוד באמות מידה ענייניות ולא להוות צעד עונשי. אינני
16 סבורה, כי קביעות המשיב הן משום הטלת עונש על המערערת אשר לא הגישה טופס 856.
17 המשיב הסביר היטב את חשיבותו של הטופס האמור ואת ההשלכות של אי הגשתו מבחינת
18 יכולתו לבחון את טענות המערערת.
19
20 80. כאמור, חלה חובה לנכות מס במקור בגין השכרת דירה והמס שיש לנכות לפי סעיף 2
21 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות) הוא 35%. על המערערת הטוענת, כי לא
22 מוטלת עליה חובה לנכות מס במקור בגין הדירות ששכרה או, כי השיעור נמוך יותר,
23 בהתאם לשיעור המס החל על המשכירים, מוטל הנטל להוכיח את טענותיה ובין היתר את
24 שיעור המס החל על המשכירים במקרה בו עסקינן. מצאתי, כי לא עלה בידה לעשות כן.
25 המערערת הסתמכה באופן כללי על הוראות לגבי המס המוטל בגין השכרת דירה, כאשר
26 אין מחלוקת, כי על אף הוראות אלו נקבע בתקנות, כי יש לנכות מס בשיעור 35%.
27 המערערת לא הוכיחה, כי השוכרים עומדים בתנאים לפטור או לתשלום מס בשיעור 10%
28 וכאמור, ההחלטה האם לבחור במסלול האמור מסורה למשכירים ולא למערערת. בעניין
29 זה אין להתעלם מההשלכות שבבחירת המסלול האמור, כמפורט לעיל. המערערת לא
30 הציגה ראיה המלמדת, כי בשנות המס הרלוונטיות היה למי ממשכירי הדירות פטור מניכוי
31 מס במקור או, כי היה זכאי לשלם מס נמוך משיעור של 35%.
32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 81. בנסיבות אלו מצאתי, כי כדין חייב המשיב את המערערת בניכוי מס במקור בשיעור 35%
2 מדמי השכירות ששולמו על ידה בשנים 2012-2014. אי לכך, מורה על דחיית ערעור
3 המערערת בסוגיה זו.
4

5 זקיפת הוצאות

6 82. המערערת טוענת, כי ככל שיקבע שיש לזקוף לשכר העובדים רכיב כלשהו של טובת הנאה
7 הרי שיש לזקוף אותו ישירות לשכרו של כל עובד בנפרד, לחשב את המס המגיע בגינו
8 ולהעבירו למשיב בצורת ניכוי במקור. לטענתה, הטבה כמו שכירת דירה עבור עובד ניתנת
9 לזקיפה מדויקת ונפרדת לכל עובד לו ניתנה ההטבה. המערערת טוענת, כי ככל שיקבע על
10 הוספת רכיבי שכר לעובדים מתבקש בית המשפט להורות, כי המערערת תגיש טופס 126
11 מעודכן שיכלול את הרכיבים הנוספים ותעביר את תוספת המס לפקיד השומה. מדובר
12 בטענה חדשה שהעלתה המערערת במסגרת סיכומיה ואין מקום לקבל את הטענה האמורה
13 אשר הועלתה בשלב זה.
14

15 83. כאמור, המשיב טוען, כי המערערת נתנה לעובדיה טובות הנאה מסוגים שונים ובעיקרם
16 תשלום עבור שכר דירה, ארוחות במסעדות, החזקת טלפונים ניידים ומתנות לחג ולא זקפה
17 את שווי ההטבות לשכר העובדים.
18

19 84. סעיף 2 (2) (א) לפקודה מגדיר הכנסת עבודה גם ככזו הכוללת כל טובת הנאה או קצובה
20 שנתן המעיד לעובד, החזר הוצאות ושווי שימוש ברכב או בטלפון נייד. נבחן כעת באופן
21 פרטני את אותם מרכיבים שהמשיב רואה אותם כהטבות שהמערערת העניקה לעובדיה.
22

23 ארוחות לעובדים

24 85. המערערת הוציאה סכומים שונים בגין ארוחות לעובדיה. המשיב קבע, כי הסכומים
25 האמורים מהווים הטבות החייבות במס לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור 30%. במסגרת
26 נימוקי השומה טענה המערערת, כי מדובר בהוצאה שאינה מהווה טובת הנאה לעובדים
27 ותחת זאת היא נובעת מאופי פעילות המערערת.
28

29 86. סעיף 2 לפקודה עוסק במקורות הכנסה וקובע, כי יש לשלם מס הכנסה על הכנסתו של אדם
30 תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של תושב חוץ
31 שהופקה או שנצמחה בישראל מהמקורות המפורטים בסעיף. סעיף 2(2)(א) קובע, כי בין
32 המקורות האמורים "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב
2 או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים
3 כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד
4 לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין
5 או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".
- 6
- 7 87. בסעיף 17 לפקודה נקבע, כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי
8 הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס
9 ולשם כך בלבד". בסעיף 31 לפקודה נקבע, כי שר האוצר רשאי להתקין תקנות בדבר
10 הגבלתו או אי התרתו של ניכוי הוצאות מסוימות. מתוקף הסמכות האמורה הותקנו
11 תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) תשל"ב-1972 במסגרתן נקבעו תנאים והגבלות
12 לניכויים בגין הוצאות המפורטות בתקנות.
- 13
- 14 88. בהתאם לפסיקה, כדי לקבוע, האם מדובר בהטבה לעובד החייבת במס יש לבחון האם
15 המוצר או השירות ניתנו לעובד להנאתו, כך שהם חלק מהתמורה הכלכלית אשר משלם לו
16 המעביד, או שמא הם ניתנו לנוחות המעביד. שירות או מוצר שניתנים לנוחות המעביד הם
17 כאלה אשר דרושים לעובד לשם ביצוע עבודתו והכרחיים לפעילות המעביד. כאשר המוצר
18 או השירות ניתנו לעובד לנוחות המעביד ולעובד לא נגרמה טובת הנאה אישית מכך או
19 שההנאה שנגרמה לו היא שולית לנוחות המעביד הרי שלא יוטל בגינה מס (ראה לעניין זה
20 פסקי דינו של בית המשפט העליון בע"א 545/59 "דן" **אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד**
21 **השומה תל אביב 5 ו- ע"א 343/68 פקיד שומה תל אביב 5 נ' עיריית בת ים**). הנה כי כן,
22 יש לבחון האם ההטבה ניתנה לטובת העובד או לנוחות המעביד והאם הנאתו של העובד
23 ממנה היא שולית או משמעותית.
- 24
- 25 89. המערערת טוענת, כי הארוחות שניתנו לשחקנים לאחר משחק או אימון היו לטובת המעביד
26 ולצורך מילוי תפקיד העובד ואין מדובר בטובת הנאה שחייבת במס. היא טוענת, כי ארוחה
27 לאחר משחק אין דינה כדין עובד משרד שמעבידו משלם עבורו ארוחה במסעדה. עוד
28 טוענת, כי אף אם יש רכיב של הנאת העובד הוא טפל לעומת הרכיב של טובת המעביד.
- 29
- 30 90. מנגד, המשיב טוען, כי טבע התפקיד אשר ממלאים עובדי המערערת לא מצריך אותם
31 לארוחות במסעדות לאחר משחקים. הנאה זו אינה חיונית למילוי תפקידם. לטענתו, כלל
32 הציבור אינו צריך לשאת במימון החגיגות של המערערת במסעדות לאחר משחקים. כדבר
33 שבשגרה מעסיקים שנושאים בתשלום עבור ארוחות העובדים זוקפים את שווי ההטבה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בתלוש השכר של העובד והמערערת לא יוצאת דופן בעניין זה. כמו כן, ההנאה הנוצרת
2 לעובדים היא הנאה ניכרת.
3
- 4 91. חכמון טען בתצהירו, כי פקיד השומה התעלם מאופי הפעילות של קבוצת כדורסל. לטענתו,
5 הוצאות האוכל הן הוצאה הכרחית בקבוצה כדורסל לאור אופי הפעילות של הקבוצה. הוא
6 טען, כי הוצאות אלו לא מהוות טובת הנאה עבור העובדים אלא מחויבות עקב מהות
7 פעילות העובדים (מע/1 סעיף 10). בעדותו טען, כי מקבלים הנחיות ממאמן הכושר,
8 פיזיותרפיסט ותזונאית ולאורך השנים ההנחיות הן שלפני משחק חייבים להזין את
9 השחקנים בארוחה כלשהי ולאחר משחק, אחרי למעלה משעתיים של הוצאת אנרגיה
10 עצומה, חייבים להזין אותם בארוחה. חכמון טען, כי אלו ההנחיות של אנשי המקצוע (עמ'
11 9 ש' 27-33). לטענתו, תמיד לאחר משחק הם אוכלים במסעדה (עמ' 10 ש' 2). חכמון טען,
12 כי אין מדובר בהטבה לעובד שנתנו לו ללכת למסעדה שאז יש להצמיד לו שווי ארוחה ותחת
13 זאת זה נובע מאופי הפעילות של הענף וככה הוא מתקיים לאורך שנים (עמ' 10 ש' 9-10).
14
- 15 92. בתצהירה טענה חדד, כי לא הוצגו קבלות ולא נמסרו פרטים לגבי אילו ארוחות מדובר ומי
16 העובדים. לטענתה, מדובר בטובת הנאה מובהקת אף אם ההטבה ניתנה רק לשחקנים הרי
17 שלא הוכח, כי היו זקוקים לכך לאחר המשחק וכי מדובר בהוצאה חיונית למילוי תפקידם.
18 מדובר בטובת הנאה לעובדי המערערת (מש/1 סעיפים 45-48). חדד העידה, כי כלל לא
19 התירו הוצאות בגין ארוחות לעובדים. לאחר שנשאלה על כך העידה, כי היא מודעת לכך
20 שהקבוצה משחקת באילת ובמרכז. לטענתה, אם אחרי משחק באילת נותנים לשחקנים
21 מזון זו הטבה לעובד. כדוגמא ציינה, כי היא הגיעה ביום הדין מצפת לנצרת ואחר כך היא
22 תלך לאכול ולא יממנו לה את זה והיא משלמת על זה מס. באשר לשאלה, האם מזון
23 לשחקנים לאחר משחק מהווה הנאה לעובד טענה, כי כולם צריכים לאכול גם אחרי עבודה
24 משרדית. חדד הוסיפה, כי אם היו אומרים לה שיש שיקוי חלבון שהשחקנים צריכים לקחת
25 היא הייתה אומרת בסדר שכן, זה משהו ספציפי לשחקן (עמ' 25 ש' 22-33). היא טענה, כי
26 ארוחות לעובדים זו הטבת שכר וזה חייב במס (עמ' 26 ש' 2-3).
27
- 28 93. מצאתי, כי המערערת לא סיפקה הוכחה כלשהי לפיה מדובר בהוצאה הדרושה לעובדיה
29 לשם ביצוע עבודתם. טענתו של חכמון באשר להנחיות של מאמן הכושר, הפיזיותרפיסט
30 והתזונאית נטענה בעלמא. לא הובאה כל עדות או ראיה המלמדת על קיומן של הנחיות
31 כאמור ועל הבסיס להנחיות אלו. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת הטענה לפיה
32 הארוחות שניתנות לשחקנים לאחר משחקים נובעות מאופי פעילות המערערת וכי אין
33 מדובר בטובת הנאה אלא בהוצאות שהוצאו לנוחות המעביד הרי שלא היה די בכך. שכן,
34 המערערת לא סיפקה כל ראיה ממנה ניתן ללמוד, כי הארוחות האמורות אכן נערכו לאחר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 משחקים, כמה אנשים נכחו בארוחות, מי נכח בארוחות, מה כללו הארוחות והאם מדובר
2 רק במי ששיחק במשחק אם לאו וכדומה. בעניין זה אין להתעלם מכך שחכמון העיד, כי
3 הוא נכח במספר ארוחות (עמ' 9 ש' 35). כלומר, אף אם המערערת הייתה מוכיחה, כי
4 הארוחות דרושות לשחקנים לאחר משחק וכי מדובר בהוצאה הכרחית לשם פעילותה וכי
5 ההוצאה הוצאה לנוחיותה הרי שהדבר היה רלוונטי רק לגבי שחקנים ששיחקו במשחק
6 ולכל הפחות לא יכולה להיות מחלוקת, כי מדובר בטובת הנאה לגבי יתר עובדי המערערת,
7 ככל שלקחו חלק בארוחות אלו. לתצהירו של חכמון צורפה כרטיס ארוחות (מע/1 נספח
8 3) ממנה לא ניתן ללמוד פרטים מהותיים כמפורט לעיל. בנוסף, המערערת לא הציגה
9 קבלות.
- 10
- 11 94. במסגרת תקנה 1(2) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), תשנ"ח-1998. נקבע, כי ספורטאי
12 חוץ זכאי לנכות מהכנסתו מעיסוק בספורט סכום שלא יעלה על 230 ₪ שהוציא בעד
13 ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל. המערערת טוענת, כי לאור תקנה זו, הרי שלגבי
14 ספורטאי החוץ אין לדרוש ניכוי מס בגין הוצאות על ארוחות. לטענתה, הסכום המותר
15 לאדם לעונה אשר נמשכת 8 חודשים גבוה מכל הסכומים שהוציאה המערערת עבור
16 ארוחות שחקנים. זאת ועוד, המערערת מבקשת להסתמך על סעיף 18 לאמנת המס בין
17 ישראל לארה"ב. סעיף זה, כותרתו "בדרנים ציבוריים" ובמסגרתו נקבע, כי הכנסה שהפיק
18 יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת
19 האחרת כספורטאי הרי שהמדינה המתקשרת האחרת רשאית לחייב הכנסה זו במס אולם
20 רק אם סכומה ברטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר לכל יום בו נכח אותו אדם במדינה
21 המתקשרת האחרת לשם ביצועם של שירותים כאמור בה. המערערת טוענת, כי אף אם
22 המשיב זוקף לספורטאי חוץ טובת הנאה, הרי שכל עוד לא הגיע להכנסה של \$400 ליום
23 הוא לא מגיע לסף המס ואין לחייב את המערערת לנכות מס במקור.
- 24
- 25 95. אין מחלוקת, כי ההוצאות שהוציאה המערערת בגין ארוחות לא היו רק עבור ארוחות
26 לשחקני חוץ. המערערת לא העלתה טענה כאמור ובוודאי שלא הוכיחה אותה. ברי, כי לא
27 ניתן להשתמש בסכום המותר בניכוי הקבוע בתקנה 1(2) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי
28 חוץ) אשר מגיע לשחקנים הזרים לגבי הוצאה שהוצאה עבור יתר השחקנים. הסכום המותר
29 בניכוי הוא סכום שניתן לייחס לספורטאי החוץ בלבד ולא ניתן 'להלביש' על הסכומים
30 האמורים הוצאות שהוצאו גם עבור מי שאינו ספורטאי חוץ ואין זה משנה אם הסך הכולל
31 נמוך מהסכום המותר בניכוי לגבי שחקני חוץ. כאמור, המערערת לא סיפקה שום פירוט
32 לפיו ניתן ללמוד מי סעד בארוחות ומה היה חלקם של שחקני החוץ.
- 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

96. לא זו אף זו, לשם תמיכה בטענה לפיה אין לזקוף שווי בגין ארוחות שסופקו לספורטאי חוץ על המערערת לספק מידע רלוונטי. עליה להוכיח מי היו ספורטאי החוץ בשנים נשוא השומה, את גובה ההוצאה שהיא הוציאה בגין ארוחות **עבורם**, מספר הימים בהם שהה בארץ ומשך התקופה הכוללת בה הפיק הכנסה בארץ. זאת, בשים לב לכך שהסכום הקבוע הוא לכל יום שהייה ולכך שבתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ) נקבע, כי ספורטאי חוץ ששהה מחוץ לישראל תקופה מצטברת העולה על 30 ימים יהא רשאי לנכות רק חלק מההוצאות המפורטות בתקנה 1 כיחס התקופה בה שהה בישראל בשנת המס לכלל שנת המס כאשר התקופות בהן שהה מחוץ לישראל במסגרת העיסוק בספורט לא יובאו בחשבון. בתקנה 4 נקבע, כי "הוראות אלה לא יחולו על הכנסה מעיסוק בספורט של ספורטאי חוץ שהופקה לאחר שהפיק בישראל הכנסה כאמור במשך למעלה מארבעים ושמונה חודשים". אציין עוד, כי לשם תחולת האמנה בין ישראל לארה"ב על המערערת להוכיח, כי השחקנים הזרים הם תושבי ארה"ב. המערערת לא הציגה אף ראיה בנושא.
97. המערערת טוענת, כי נושא הארוחות לא נדון בשלב ההשגה וככל שלא תתקבל עמדתה הרי שיש להחזיר את הדיון בעניין זה לפקיד השומה.
98. המשיב טוען, כי דין הטענה להידחות. העובדה שהמערערת לא סיפקה הסברים ונתונים בשלב ההשגה אין משמעה, כי הנושא לא נדון. המשיב טוען, כי התנהלות זו לא אמורה לזכות את המערערת בהליך השגה חוזר. לטענת המשיב, המערערת עשתה ככל יכולתה כדי להימנע מקיום דיון ענייני בהשגה. המערערת נמנעה ממסירת מסמכים כדי להימנע מבקשת המשיב למתן הסברים וראיות. אין לתת יד להתנהלות זו ולהשיב בשל כך את הדיון לשלב ההשגה. בנוסף, אין ממש בטענה, כי הנושא של זקיפת שווי ארוחות לא נדון בשלב ההשגה. בהשגה טענה המערערת, כי מדובר בארוחות לאחר משחקים שמהוות הוצאה מוכרת. הטיעון נותר בעלמא מבלי שהובאו אסמכתאות לגביו. העובדה שהמערערת נמנעה מלמסור הסברים ונתונים אין משמעה, כי הרכיב לא נדון בהשגה. בעדותה טענה חדד, כי בדיון הראשון המפקח בחן חצי מהחומר. המפקח לא הספיק להגיע למצב שהוא שואל את זיגדון לגבי כל הנושאים מאחר וזיגדון לא סיפק את כל התשובות (עמ' 22 ש' 5-7).
99. עמדת המשיב בעניין זה מקובלת עליי. אציין, כי טענת המערערת לפיה הנושא לא נדון בשלב ההשגה ולכן יש להשיב את הדיון בעניין זה לפקיד השומה שבה ועלתה לגבי רכיבים שונים. אציין עוד, כי המערערת לא העלתה טענה זו במסגרת נימוקי השומה ומטעם זה כשלעצמו דינה להידחות. בנוסף, המערערת נמנעה מהצגת ראיות רלוונטיות, הן בשלב ההשגה והן בהליך שלפני. לגבי הליך ההשגה אפנה לנספח 2 לתצהירה של חדד ממנו עולה, כי באופן שיטתי השיב זיגדון לשאלות שנשאל, כי "תועבר תשובה בכתב". המערערת לא הוכיחה, כי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 העבירה תשובותיה או מסמכים כפי שנדרשה. בנסיבות אלו לא ברורה טענתה לגבי נושאים
2 שלטענתה לא עלו בשלב האמור. אין מקום להעניק למערערת יתרון בגין התנהלותה בדרך
3 של השבת הגלגל לאחור והחזרת הדיון לשלב ההשגה.
4
5 100. לאור האמור, מצאתי, כי כדין חייב המשיב את המערערת במס בגין הוצאות אלה ודין
6 הערעור בסוגיה זו להידחות.
7

8 שווי שכר דירה

9 101. המשיב מצא, כי המערערת שכרה דירות עבור העובדים שלה ולא חייבה אותם בשווי
10 ההטבה. לטענתו, הטבה זו חייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה לפי מס שולי מגולם בשיעור
11 30%. במסגרת נימוקי השומה טענה המערערת, כי דירות שהועמדו לרשות שחקנים
12 בקבוצה לא חייבות במס מכוח תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), תשנ"ח-1998. אציין,
13 כי המערערת לא התייחסה בנימוקי השומה לדירות שהועמדו לרשות שחקנים שאינם
14 שחקני חוץ. זאת, אף שאין מחלוקת, כי גם לרשות שחקנים מקומיים הועמדו דירות.
15

16 102. המערערת טוענת, כי מדובר בהוצאת שהוציאה לנוחות שלה ולא כטובת הנאה לעובדים.
17 לטענתה, השחקנים הישראלים מתגוררים בדירות שכורות לצורך עבודתם בלבד. בחופשות
18 ובתום עונת המשחקים הם שבים לביתם הקבוע. הדירה מועמדת לרשות העובד לטובת
19 המעביד לשם ביצוע תפקיד העובד. לפי המבחנים שבפסיקה כאשר המוצר מועמד לרשות
20 העובד לצורך מילוי תפקידו, הרי שלא נוצרת בידי העובד הכנסה לפי סעיף 2(2) ואין לנכות
21 מס במקור. בהתאם לפסיקה, אם יש הכרח ענייני שהעובד יישאר ללון במקום העבודה או
22 בסמוך לו כשלא נותרת לו ברירה של ממש אלא ללון שם, כאשר המעביד מכתוב את המקום
23 והתנאים כתנאי להעסקתו דומה שמדובר בהוצאה הכרוכה בהפקת הכנסה. כאשר
24 ההוצאה מכילה מרכיב זניח של טובת הנאה, הרי שאין מדובר בהטבה שהיא חלף שכר.
25 המערערת טוענת, כי הקבוצה מכתובה לעובדים היכן לשהות- שוכרת עבורם דיור קרוב
26 לאולם האימונים כתנאי להעסקתם. המגורים מרוכזים עבור העובדים. הנאת העובד טפלה
27 לתועלת שמפיק המעביד ממגורים מרוכזים ואין מדובר בתחליף שכר. המערערת טוענת,
28 כי יש לקבוע, כי אין לזקוף לעובדים טובת הנאה בגובה הוצאות שכר דירה ואין לחייבה
29 בניכוי מס במקור בגין רכיב זה. היא הוסיפה, כי בכל מקרה לגישת המשיב לא היה מקום
30 לדרוש מהמערערת ניכוי מס במקור מסכום הוצאות הדיור עבור השחקנים הזרים.
31

32 103. בתצהירו טען חכמון, כי הקבוצה ממוקמת בצפון וכי שחקנים ישראלים מגיעים ממקומות
33 ישוב מרוחקים מהגליל ואין אפשרות, כי יגיעו כל יום מהמרכז. לכן, אין ברירה אלא לשכור



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 עבורם דירות בקרבת מקום. כמו כן, לשחקנים הזרים יש למצוא מקום מגורים למשך עונת
2 המשחקים (מע/1 סעיפים 5 ו-6). לטענתו, השחקנים גרים בדירות לצורך עבודתם בלבד.
3 בחופשות ובתום עונת המשחקים הם לא נשארים בדירות ועם תום החוזה שלהם הם
4 עוזבים את הדירות (מע/1 סעיף 8). חכמון טען, כי יש להתייחס לאופי הפעילות של
5 המערערת שאין בידה להקים סגל שמבוסס על תושבי האזור והיא חייבת להביא שחקנים
6 ממקומות שונים בארץ ומארה"ב ומגורי השחקנים בגליל הם זמניים (מע/1 סעיף 9).
7
8 104. מעדות חכמון עולה, כי הוא אינו יודע לומר מאיפה מגיע כל שחקן אך טען, כי רובם מגיעים
9 ממקומות מרוחקים ונתן את אחד השחקנים כדוגמה (עמ' 6 ש' 18-16, 24). בהמשך טען,
10 **כי יש שחקן או שניים שמגיעים לא מאזורים רחוקים והסביר, כי בכל זאת שוכרים להם**
11 **דירות במקום**, ממש בתוך היישוב גן נר, בשביל שיהיו קרובים לאולם כך שיהיה בידם
12 להגיע לאימוני בוקר וערב ולטיפול פיזיותרפיה ולכן רוב השחקנים נמצאים ממש קרוב
13 לאולם (עמ' 6 ש' 34-29). לטענתו, רוב השחקנים משתכנים באזור האולם מאחר וזה נוח
14 ולפי הנחיות המאמן כדי שיגיעו לאימונים ופיזיותרפיה (עמ' 7 ש' 3-1). חכמון נשאל לגבי
15 שמותיהם הפרטיים של השחקנים שעבורם שולם שכר דירה לפי כרטיס 2013 (מע/1 נספח
16 1) והשיב, כי אינו זוכר שמות מלאים ובידו להביא את חוזה הבקרה של כולם. הוא טען, כי
17 בידו להעביר חומרים אלו במידית (עמ' 7 ש' 10-4).
18
19 105. המשיב טוען בסיכומיו, כי אף אם יש ממש בטענת המערערת לפיה אין בידה להקים סגל
20 שמבוסס על תושבי האזור הרי שזה לא רלוונטי לקביעה, כי מדובר בטובת הנאה. לטענתו,
21 טבע התפקיד שהם ממלאים לא מצריך אותם להיזקק למגורים ואף אם מיקום הדירה הוא
22 לצרכי עבודה הרי שהשימוש אינו לצרכי עבודה. לטענתו, **המערערת נשאה בתשלום דמי**
23 **שכירות עבור עובדיה ללא קשר למקום מגוריהם הרגיל ולמרחק בינו לבין המקום בו**
24 **נערכים האימונים**. עובדה זו מחזקת את הטענה לפיה מדובר בטובת הנאה. שכן, אם
25 מדובר היה בנוחות המעביד הרי שהמערערת לא הייתה משלמת דמי שכירות למי שממילא
26 גר בסמוך למקום האימונים.
27
28 106. המשיב טוען, כי טענת המערערת, לפיה המגורים זמניים ולכן לא מדובר בטובת הנאה,
29 חסרת בסיס משפטי או עובדתי. ארעיות הדיוור עשויה להיות רלוונטית כאשר מדובר
30 בהוצאות לינה כשהעובד נדרש ללון תקופה קצרה במקום מסוים לצורך מילוי עבודתו וחלה
31 תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות). לטענתו, לרשות עובדי המערערת
32 הועמדו דירות למגורים לכל תקופה ההעסקה שלהם אצלה. בנוסף, המערערת לא ערכה
33 אבחנה בין עובדים שהם תושבי חוץ לבין תושבי ישראל ונמנעה באופן גורף מזקיפת שווי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הטבת מגורים כשכר עבודה. אכן, העובדה, כי מדובר במגורים זמניים, לתקופת העבודה
2 אצל המערערת, אין משמעה, כי אין מדובר בטובת הנאה לעובד.
3
4 107. חדד טענה בתצהירה, כי המערערת לא העבירה פירוט עבור מי שולם שכר הדירה.
5 לטענתה, לא הומצאה כרטסת שכר דירה. עוד טענה, כי אף אם ההטבה ניתנה רק לשחקנים
6 היא לא שוכנעה, כי טבע תפקידם הצריך אותם להיזקק לדירה או, כי מדובר בהנאה חיונית
7 למילוי תפקידם. לטענתה, לא ניתן לומר, כי הוצאות שכר דירה מכילות מרכיב זניח של
8 טובת הנאה (מש/1 סעיף 55).
9
10 108. מטרתו של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה היא לתפוס ברשת המס כל תשלום שמשלם
11 המעביד לעובד ומהווה חלק מהכנסתו. הניסוח הרחב נועד כדי למנוע שחיקה של בסיס
12 המס בדרך של הענקת טובות הנאה לעובד בכסף או בשווה כסף (ראה לעניין זה: ע"א
13 7034/99 פקיד שומה כפר-סבא נ' דר, פ"ד נח(4), 913 ו- ע"א 4096/18 חכס את אור-זך
14 עורכי דין נ' פקיד שומה עכו). אציין, כי טרם תיקון 22 הכנסתו החייבת של עובד הוגדרה
15 ה"השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסניה או אוכל או מגורים או
16 של כל קצובה אחרת...".
17
18 109. בפסיקה נקבע, כי יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית עבור העובד לבין
19 הנאה שעיקרה צורך של המעסיק. לצורך סיווג התשלום נקבע בפסיקה, כי יש לבחון האם
20 התשלום נועד לנוחות המעביד או להנאת העובד. בע"א 545/59 דן אגודה שיתופית בע"מ
21 נ' פקיד שומה 5 ת"א פ"ד יד 2089 נקבע, כי יש לבחון האם המצרך או השירות ניתנו לעובד
22 כדי שישתמש בהם להנאתו או לשם נוחות המעביד. נוחות המעביד משמעה, כי טבעו של
23 התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות. במקרה האמור נקבע, כי אין לחייב
24 במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה
25 בלתי ניכרת לעומת מטרתם התועלתית. בפסק הדין נקבע מבחן כפול במסגרתו נבחנת
26 נוחות המעביד והנאת העובד. כאשר תשלום הוא לנוחות המעביד אולם נגרמת לעובד הנאה
27 יש לבחון האם מדובר בהנאה ניכרת או שולית וטפלה. יש לבחון את ההטבה במשקפיים
28 אובייקטיביים תוך התייחסות לעובד ולתפקידו.
29
30 110. כמפורט לעיל, עוד טרם התיקון כלל סעיף 2(2) לפקודה התייחסות לאכסניה ומגורים
31 וקבע, כי שווים מהווה הכנסה חייבת במס. אכסניה מקבילה לכאורה ללינה ומלמדת על
32 ארעיות. מנגד, מגורים או שכר דירה אינם ארעיים והם נותנים מענה לצרכי העובד מעבר
33 לשעות העבודה וללא קשר אליה. לשם הדוגמא, רופא או כבאי אשר ישנים בחדר כוננות
34 בזמן משמרת אינם כמו עובד אשר מעבידו משלם דמי שכירות עבורו. אף אם נגרמת להם



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הנאה מסוימת מהאפשרות האמורה הרי שהיא שולית והמטרה היא תועלתית לנוחות
2 המעביד. מנגד, השימוש שעושה העובד בדירה שהמעביד שכר עבורו מעבר לשעות העבודה
3 מעניק לו טובת הנאה ניכרת. העמדת דירה לטובת העובד פוטרת אותו מהצורך להוציא
4 הוצאה זו אשר הינה הוצאה הכרחית עבור כל אדם. לעניין נוחות המעביד אציין, כי אף אם
5 המערערת מבקשת לרכז את עובדיה בקרבת אולם האימונים ואף אם יש בכך כדי להועיל
6 למערערת ויש לכך קשר לייצור הכנסתה הרי שמצאתי, כי בהתאם למבחן האובייקטיבי
7 לא ניתן לומר, כי מבחינת העובד מדובר בהנאה שולית. מקובלת עליי טענת המשיב, לפיה
8 העובדה שהמערערת שילמה דמי שכירות אף עבור עובדים שאינם גרים רחוק מאולם
9 האימונים, כפי שעולה מעדות חכמון, תומכת בטענה לפיה מדובר בטובת הנאה ששילמה
10 המערערת לעובדיה.
11
- 12 111. בעמ"ה (ת"א) 1127/66 פזגז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א א 71 נדון
13 מקרה שבו עובד עבר מחיפה לתל אביב לצרכי עבודתו ומעבידתו שילמה לו את ההפרש בין
14 הדירה שמכר בחיפה לזו שרכש בתל אביב. נקבע, כי העובד עושה שימוש בדירה לצרכיו
15 ועיקר תועלתה אינו לצורכי עבודה. זאת, על אף שמיקומה של הדירה הוא לצורכי עבודה.
16 אמנם במקרה האמור מדובר היה במימון חלק מהתשלום בגין רכישת דירה ולא בדמי
17 שכירות אולם הקביעה האמורה לעניין השימוש שעושה העובד בדירה שלא לצורכי עבודה
18 רלוונטית לענייננו.
19
- 20 112. המערערת טוענת, כי לגבי ספורטאי חוץ חלות בכל מקרה תקנות מס הכנסה (ספורטאי
21 חוץ) תשנ"ח-1988 ולפי תקנה 1(1) ספורטאי חוץ רשאי לנכות מהכנסתו סכום שהוציא בעד
22 לינה או דמי שכירות ששילם בישראל ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות
23 להנחת דעת פקיד השומה. כלומר, כשהמעביד משלם עבור ספורטאי חוץ את הוצאות
24 הלינה התשלום לא מהווה הכנסה חייבת בידי הספורטאי ואין לנכות מתשלום זה מס
25 במקור. לטענתה, לפי התקנות יש לאמת שההוצאה הוצאה. פה המשיב טוען שהוצאה
26 הוצאה אך טוען, כי יש לנכות מס במקור. אין מחלוקת לגבי הוצאת ההוצאה והדרישה
27 לקבלות לאימות ההוצאה מתייתרת. המערערת מוסיפה, כי לגבי השחקנים הזרים תושבי
28 ארה"ב חלות גם הוראות סעיף 18 לאמנת המס שנחתמה בין ישראל לארה"ב בהתאם לה
29 שכרו של ספורטאי תושב ארה"ב יהיה פטור ממס עד לתקרה של 400 דולר לכל יום בו שהה
30 בישראל. לטענתה, אף אם המשיב זוקף לשכרו של השחקן הטבות שונות כמו דיור, ארוחות
31 וכדומה הרי שכל עוד השכר כולל הסכומים שזוקפו לא עולה על תקרת הפטור הרי שהשחקן
32 כלל לא מגיע לסף המס ולא חלה חובת ניכוי במקור.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

113. חدد טוענת, כי הוראות סעיפים 17 ו-31 לפקודה והוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) לא מאפשרות ניכוי הוצאות שכר דירה למעט שכר דירה המשולם לספורטאים זרים אשר ניתן לנכותו בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ). היא הוסיפה, כי ספורטאי חוץ רשאי לנכות הוצאות שכירות ששילם בישראל ובלבד שהגיש מסמכים לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה (מש/1 סעיף 56). חدد טוענת, כי לא הומצא למשיב פירוט עבור מי שולם שכר הדירה והאם מדובר בספורטאי חוץ. לא הוצגו טופסי 101 שהעובדים היו אמורים למלא ולא הוצגו מסמכים לאימות ההוצאות שהוצאו לכאורה עבור ספורטאי חוץ (מש/1 סעיף 57). לטענתה, לתצהיר מטעם המערערת צורפה כרטסת שכר דירה ממנה לא ניתן ללמוד מי העובד, מי המשכיר בתקופה הרלוונטית ומי ספורטאי חוץ. חدد טענה, כי נדרשות הבהרות נוספות בעניין זה (מש/1 סעיף 59).
114. לתצהיר חכמון צורפה כרטסת הוצאות על שכירות הדירות ובה פירוט של שם העובד, שם המשכיר, הסכומים ובשנת 2014 יש בנוסף פירוט של משך תקופת השכירות (מע/1 נספח 1). בנוסף, צורפה רשימת משכירי הדירות כוללת. ובה פירוט של שם המשכיר, שם השחקן תקופת השכירות ומקום המושכר לשנים 2010-2012, כך שנספח זה מתייחס רק לחלק מהתקופה הרלוונטית (מע/1 נספח 2). חدد העידה, כי נספח 1 לתצהיר של חכמון בו יש פירוט של העובד והמשכיר לא התקבל בשעת הדיון וכי לאחר שקיבלו את הפירוט של הוצאות שכר דירה כתבו, כי המשיב מכיר בניכוי הוצאות שכר דירה עבור שחקני חוץ וכל השאר חייב במס מאחר וזו טובת הנאה (עמ' 26 ש' 17-12). חدد שבה וטענה, כי לגבי ספורטאי חוץ הם מכירים בניכוי (עמ' 26 ש' 19-18). נטען בפניה, כי יש רשימה שמית בנספח 1 לתצהירו של חכמון והיא נשאלה, האם אינה יכולה לדעת לפי השמות שמדובר בשחקני חוץ. חدد השיבה, כי יש תקנות לפיהן ניכוי שכר דירה משחקן חוץ ששהה בארץ 24 חודשים לא מוכר לו כפטור. לטענתה, היא אינה יודעת כמה זמן השחקנים היו בארץ, מי הם ואינה מכירה את השמות (עמ' 26 ש' 24-20). בסיכומיה הפנתה המערערת לנספחים 1 ו-2 לתצהיר חכמון וטענה, כי קל לדעת מי שחקן חוץ לפי שמותיהם. בנוסף טענה, כי בנספח 8 לתצהיר יש רשימה של שחקני החוץ בכל אחת מהשנים הרלוונטיות. המערערת טוענת, כי המשיב מקבל את עמדתה לפיה שכר הדירה ששולם עבור השחקנים הזרים מותר בניכוי ולא מהווה טובת הנאה שיש לנכות ממנה מס במקור.
115. לעניין תשלום שכר דירה עבור שחקני חוץ טוען המשיב בסיכומיו, כי תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ) מעניקות הקלות בנוגע לשיעור המס והוצאות שהייה שיובאו בחשבון בעת קביעת ההכנסה החייבת של ספורטאים זרים. בהתאם לתקנות, הוצאות דמי שכירות ששילם ספורטאי חוץ מותרות לו בניכוי ובלבד שהגיש קבלות או מסמכים לאימות אותן הוצאות לפקיד השומה. המערערת לא סיפקה אף ראיה באשר לזהות שחקני החוץ שלה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 ולא הגישה מסמכים או קבלות לאימות הוצאות שכר הדירה ששולמו עבורם. לא ברור,
2 האם שילמה שכר דירה עבור ספורטאי חוץ ובאיזה סכום. היה עליה להמציא טפסי 101
3 של עובדיה, מספרי דרכון של השחקנים הזרים, פרטים אודות מקום מושבם ואת חוזי
4 השכירות שנחתמו עבורם. המשיב דרש את חוזי השכירות שנערכו עם השחקנים מהארץ
5 ומחו"ל אך הם לא הומצאו. לטענתו, לא ניתן לצפות, כי הוא ינחש מי שחקני החוץ על פי
6 שמותיהם ויתיר ניכוי הוצאות שכר דירה ללא בדל ראיה לגבי גובה שכר הדירה ששולם
7 עבורם, ככל ששולם. תקנה 2 קובעת, כי אם ספורטאי החוץ שהה מחוץ לישראל למעלה
8 מ- 30 ימים במצטבר בשנת המס הוא רשאי לנכות רק חלק יחסי של ההוצאות. סעיף 4
9 לתקנות קובע, כי אינן חלות על ספורטאי חוץ שהפיק הכנסה בישראל במשך למעלה מ- 48
10 חודשים. לא הוגשו ראיות מהן ניתן ללמוד, האם תקנות אלו חלות על הספורטאים
11 הרלוונטיים. חכמון לא הכיר את שמותיהם המלאים של השחקנים והחוזים של השחקנים
12 לא הומצאו. המשיב ציין, כי בסכומיה הפנתה המערערת לנספח 8 וביקשה לקבוע, כי כל
13 מי ששמו נרשם באנגלית הוא שחקן זר ששולם עבורו שכר דירה. לטענתו, חכמון לא הפנה
14 לנספח האמור. עוד הוא טוען, כי הטענה בעניין זה בסעיף 67 לסיכומי המערערת היא טענה
15 עובדתית חדשה שממילא לא הוכחה. כמו כן, נספח 8 לא כולל פרטים מזהים של השחקנים
16 ואין בו אזכור לכך ששולם עבורם שכר דירה או מה היה הסכום ששולם. עוד טוען המשיב,
17 כי טענות המערערת לגבי האמנה עם ארה"ב ושכר ספורטאי חוץ הן טענות עובדתיות
18 חדשות. לטענתו, לא הובאה ראיה כלשהי לגבי מקום מושבם של ספורטאי החוץ ומי מהם
19 תושב ארה"ב. בנוסף, לא הובאה ראיה כלשהי לגבי שכרם והאם עולה על 400 דולר ליום
20 שהייה בארץ. עוד מציין, כי פרשנות המערערת את האמנה עם ארה"ב שגויה. לטענתו,
21 סעיף 18 לאמנה לא גורע מתוקף סעיף 17 לאמנה לפיו זכות המיסוי נשמרת לישראל גם
22 בנסיבות בהן ספורטאי החוץ אינו חייב לשלם מס בישראל לפי סעיף 18 לאמנה. לכן, גם
23 ספורטאי חוץ ששכרו אינו עולה על 400 \$ ליום חייב במס בישראל.
24
25 116. המערערת טוענת, כי הגישה טפסי 126 שנתיים. לטענתה, טענת המשיב לפיה לא מצויים
26 בידיו שמות ופרטי השחקנים הזרים לא נכונה. שכן, הפרטים כלולים בטופס 126. הטופס
27 מולא ושכר העבודה דווח בהתחשב בפטורים להם זכאים השחקנים הזרים תושבי ארה"ב-
28 פטור ממס על הכנסה של עד 400 דולר ליום שהייה בארץ. המס בו מתחייבים השחקנים
29 הזרים חושב ודווח מלכתחילה לפי הוראות הפטור האמורות מבלי שהייתה למשיב כל
30 טענה. לטענתה, חדר הסכימה, כי שכר הדירה שמשולם עבור ספורטאים תושבי חוץ לא
31 יחשב כטובת הנאה ולא ברור מדוע המשיב נסוג מעמדה זו בסיכומיו. לטענת המערערת,
32 אף אם טענת המשיב הייתה נכונה והיה מקום להוסיף לשכר הרי שלגבי השחקנים הזרים
33 כל עוד שכרם עומד בתקרת הפטור שנקבע לספורטאים זרים אין מקום לניכוי במקור.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 117. אציין, כי אינני מקבלת את הטענה לפיה המשיב נסוג מעמדתה של חדד לעניין שכר הדירה
2 אשר משולם עבור שחקנים זרים. **חדד הבהירה, כי לגבי שחקנים זרים המשיב מכיר**
3 **בניכוי ולגבי היתר מדובר בטובת הנאה.** עם זאת, אין בכך די ולגבי השחקנים הזרים
4 מוטלת על המערערת חובה לספק את הראיות הדרושות ובין היתר את זהותם של
5 השחקנים הזרים.
6
- 7 118. בתקנה 1(1) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ) נקבע, כי ספורטאי חוץ זכאי לנכות
8 מהכנסתו מעיסוק בספורט סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה
9 ששכר בישראל ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של
10 פקיד השומה. אין מחלוקת, כי דמי שכירות בגין מגוריו של ספורטאי חוץ מותרים בניכוי
11 בכפוף להמצאת המסמכים הרלוונטיים. אלא, שעל המערערת לספק ראיות מי הם שחקני
12 החוץ ואילו סכומים שולמו עבורם. המערערת לא צירפה רשימה של שחקני החוץ ששיחקו
13 אצלה בכל אחת משנות המס כולל פרטיהם וביניהם מספר הדרכון שלהם כך שניתן יהיה
14 ללמוד על משך שהותם בארץ וכפועל יוצא מכך תחולת התקנות. המערערת מבקשת
15 להסתמך על המצורפים לתצהירו של חכמון וביניהם נספח 8 בו פורטו השחקנים שהועמד
16 לרשותם רכב. אינני מקבלת את עמדת המערערת לפיה היה על המשיב לברור את השחקנים
17 הזרים מהרשימה בהתאם לשמותיהם. ברי, כי לא זו הדרך לקביעה איזו הוצאה תותר
18 בניכוי. המערערת לא הבהירה מדוע לא המציאה ראיות רלוונטיות לשם הוכחת זהות
19 השחקנים הזרים וההוצאות שהוציאה בגין שכירת דירות עבורם. לא מוטל על המשיב
20 לנסות ולברור מתוך הרשימה מיהו שחקן חוץ ועל המערערת לספק את מלוא הפרטים
21 הרלוונטיים כדי להוכיח את תחולת תקנה 1(1) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ). לעניין
22 סעיף 18 לאמנה בין ישראל לארה"ב יפות ורלוונטיות קביעותי המפורטות לעיל לגבי רכיב
23 הארוחות. אף בעניין זה נמנעה המערערת מלהמציא ראיות מהותיות לשם הוכחת תחולתה
24 של האמנה.
25
- 26 119. הנה כי כן, ההוצאה שהוציאה המערערת בגין מגורים לשחקנים הישראליים מהווה טובת
27 הנאה לעובדים. אף אם, הוצאה זו נעשתה גם לנוחות המערערת הרי שרכיב ההנאה של
28 העובדים הוא רכיב משמעותי ומרכזי. ההלכה הפסוקה היא, כי שכירת דירה עבור עובדים
29 מהווה הכנסת עבודה בידם (ראה לעניין זה ע"מ 17-02-26946 **מכרות היהלומים אילת**
30 **בע"מ נ' רשות המסים - פקיד שומה אילת** ופסקי הדין המפורטים בו בסוגיה זו). באשר
31 לשחקנים הזרים, אין מחלוקת בין הצדדים לגבי האפשרות לנכות הוצאות בגין שכר דירה
32 ששולם עבורם אולם המערערת לא סיפקה את הראיות הדרושות ובין היתר לגבי זהות
33 שחקני החוץ.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 120. משכך, מצאתי כי לא נפל פגם בקביעתו של המשיב לעניין רכיב זה ודין הערעור בסוגיה זו
2 להידחות.

3

4

מתנות לעובדים

5 121. המשיב קבע, כי המערערת העניקה מתנות לעובדיה ללא חיוב בשווי הטבה בידי העובד
6 כמתחייב בפקודת מס הכנסה ולכן חייב את המערערת לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור
7 30%. חדד טענה בתצהירה, כי המערערת כללה בדוחותיה הוצאות בגין מתנות לחג.
8 לטענתה, לא נזקף שווי בגין מתנות לעובדים ולכן נקבע, כי הסכומים האמורים הם בגדר
9 טובת הנאה לעובדי המערערת אשר גולמה לפי שיעור המס השולי הממוצע של העובדים
10 (מס/1 סעיפים 70-71).

11

12 122. בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה טובת הנאה שמקבל עובד ממעבידו, בכסף או בשווה כסף,
13 מהווה הכנסת עבודה אשר חייבת במס. המערערת לא המציאה ראיה כלשהי הסותרת את
14 עמדת המשיב בעניין זה ולא העלתה טענות בנדון במסגרת נימוקי הערעור, התצהיר
15 מטעמה או בסיכומיה.

16

17 123. משכך, הרי שלא נפל פגם בקביעת המשיב ורכיב זה בצו בדין יסודו.

18

19

טלפונים ניידים

20 124. במסגרת השומה קבע המשיב, כי המערערת שילמה סכומים בגין החזקת טלפונים ניידים
21 עבור העובדים. לטענתו, הטבה זו חייבת במס לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור 30%.

22

23 125. סעיף 2(2)(א) לפקודה מתייחס מפורשות להוצאות שהוציא מעביד בגין טלפון נייד עבור
24 עובדיו. בסעיף נקבע, כי שווי של שימוש בטלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד מהווה
25 חלק מההכנסה עליה יש לשלם מס.

26

27 126. חכמון טען, כי שחקנים שקיבלו טלפון נייד חויבו בשווי השימוש ולכן אין מקום לחייב את
28 המערערת בהוצאה עודפת (מס/1 סעיף 22). לתצהירו צורפה רשימה ובה בין היתר הוצאות
29 שהוצאו בגין טלפונים ניידים (מס/1 נספח 11). חכמון העיד, כי את נספח 11 ערכה מנהלת
30 החשבונות שעוקבת אחרי נושא הטלפונים של האנשים וכביש 6. היא עורכת את זה בשוטף
31 והנתונים שבטבלה נלקחו מחשבונות הטלפון (עמ' 11 ש' 31-36, עמ' 12 ש' 1). בעדותו
32 התייחס לשיחות הטלפון שערכו השחקנים הזרים לחו"ל (עמ' 12 ש' 1-2). עוד טען, כי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לדעתו הנספח שצורף לתצהירו הוא רק דוגמא להוצאות הפלאפון של חלק מהשחקנים (עמ' 2
12 ש' 5). נטען בפניו, כי בנספח 8 לתצהירו יש פירוט של כל ההכנסות הזקופות ואין דבר 3
שנזקף כשווי למעט רכב. לא עלה בידו להסביר איך הטבלאות שערכה מנהלת החשבונות 4
מתיישבות עם הנהלת החשבונות של המערערת (עמ' 12 ש' 6-11).
- 5
6 127. לטענת חדד, המערערת שילמה החזקת ניידים לעובדיה. לא נזקף שווי בגין מכשירי 7
הטלפון לעובדים ולא הומצאו מסמכים המעידים על מספר הניידים כך שניתן היה לערוך 8
חישוב מדויק (מש/1 סעיף 68). עוד טענה, כי על דרך האומדנה נקבעו סכומים שהם בגדר 9
טובת הנאה לעובדי המערערת והיא גולמה לפי שיעור המס השולי הממוצע של העובדים 10
(מש/1 סעיף 69).
- 11
12 128. בעדותה הופנתה חדד לנספח 11 לתצהירו של חכמון ונטען בפניה, כי חכמון מראה שזקפו 12
טלפון נייד. חדד נשאלה מדוע לא הכירה והשיבה, כי זה לא תואם להוצאה (עמ' 27 ש' 18- 13
20). בהמשך טענה, כי כאשר דורשים הוצאות טלפון צריך לתת מספר מכשירים. לטענתה, 14
לא צירפו חשבונית ויש לצלם מספר טלפונים ומספר עובדים שזכאים לקבל מכשירים. עוד 15
העידה, כי יש כאן חמישה עובדים עם סכומים שלא בהתאם לפקודת מס הכנסה. לטענתה, 16
זה לא תואם לדו"ח שווי ולא תואם לשום סכום בפקודת מס הכנסה. חדד הוסיפה, כי זו 17
טבלה שהוא מצא בסכומים שלו והיא לא קשורה לשווי (עמ' 27 ש' 31-34).
- 18
19
20 129. מקובלת עליו טענת המשיב לפיה המערערת לא הוכיחה, כי זקפה שווי בגין החזקת 20
פלאפונים. כאמור, חכמון לא הסביר מדוע נספח 8 כולל הכנסות זקופות בגין רכבים בלבד. 21
לא די בטבלה שצורפה (מע/1 נספח 11) כדי ללמד על זקיפת שווי או על עמידה בהוראות 22
הפקודה. יתרה מזאת, במסגרת סיכומיה זנחה המערערת את טענותיה ביחס לרכיב זה. 23
24
- 25 130. לאור המפורט לעיל, מצאתי, כי רכיב זה בצו בדין יסודו.
- 26

הוצאות עודפות

- 27
28 131. המשיב קבע, כי הוצאות מסוימות שהוציאה המערערת- הוצאות כיבוד ואירוח, הוצאות 28
בגין רכבים והוצאות נסיעה לחו"ל לא מותרות בניכוי. נקבע, כי מדובר בהוצאות עודפות 29
עליהן המערערת חייבת במס בהתאם להוראות הפקודה. 30
31
32 132. סעיף 181ב(א) לפקודה עוסק במקדמה בשל הוצאות עודפות. בהתאם לסעיף "חבר-בני- 32
אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי או שהוציא סכומים
2 בשל הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף 32(11) (בחוק זה - הוצאות עודפות), ישלם
3 לפקיד השומה, במועד שנקבע, מקדמה כמפורט להלן מההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש
4 לו באותו מועד דו"ח, וכן יגיש לו דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות
5 שהוציא באותה שנה, והכל כפי שנקבע".
- 6
- 7 133. בסעיף 3(ז) לפקודה נקבע, כי "חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו
8 בסעיף 9(2), או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו הייתה פטורה ממס,
9 או שנקבע לגביו בחיקוק שדינו לעניין תשלום מסים כדין המדינה, יהיה חייב על הסכומים
10 שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם".
- 11
- 12 134. מהצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 17), תשל"ב-1972 עולה, כי המחוקק ראה
13 בהסדר לעניין הוצאות עודפות כהסדר מרתיע ומרסן שתכליתו היא צמצום היקף השימוש
14 בהוצאות עודפות על ידי העברת נטל החבות במס מהעובד למעביד (ראה לעניין זה ע"א
15 4030/03 מפעלי גרנות- אגוד שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה- פקיד שומה
16 למפעלים גדולים).
- 17
- 18 135. מהוראות סעיף 17 לפקודה עולה, כי לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם
19 הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס
20 ולשם כך בלבד. כדי שהוצאה תותר בניכוי יש לבחון, האם היא הוצאה לצורך יצור הכנסתו
21 של הנישום ולצורך זה בלבד וכן, שהיא לא נאסרה לניכוי לפי סעיף 32 לפקודה או בהתאם
22 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות).
- 23
- 24 136. המשיב טוען, כי הנטל להוכיח קיומה של הוצאה ושניתן לנכותה חל על המערערת בהתאם
25 לכלל לפיו המוציא מחברו עליו הראיה. לטענתו, המערערת לא הציגה חשבוניות או
26 מסמכים המעידים על טיב כלל ההוצאות שדרשה. חלק מההוצאות הן הוצאות שניכויין
27 נאסר או הוגבל בתקנות ניכוי הוצאות ולכן בדין נקבע, כי מדובר בהוצאה עודפת. כמו כן,
28 מסעיף 32 לפקודה עולה, כי הוצאה שאינה כולה לייצור הכנסה ולשם כך בלבד ניכוייה
29 נאסר. הוצאות שהוצאו בשל ארוחה אסורות בניכוי במפורש למעט ארוחת בוקר הכלולה
30 במחיר הלינה. הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובד ושניתן לייחס לעובד מסוים
31 ומיועדות להעניק לו טובת הנאה אישית יש לזקוף בגינתן שווי לשכרו ואז ניכויין אפשרי
32 מאחר ורואים אותן כשכר. בהתאם לסעיף 32(11) לפקודה, הוצאות שלא ניתן לייחס לעובד
33 פלוני ומיועדות להעניק לכלל העובדים טובת הנאה אישית, להבדיל מכאלה שהוצאו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לנוחות המעביד, ניכויין נאסר. לפיכך, לגבי הוצאה שלא נזקף בגינה שווי לעובדים על
2 המעביד להוכיח, כי היא לא מיועדת להעניק טובת הנאה אישית לעובד.
3
4 137. המערערת טוענת בסיכומי התשובה, כי כדי שפקיד שומה יראה הוצאה כעודפת עליו
5 להראות, כי זו הוצאה שניתנה לעובד ושהיא מיועדת למתן טובת הנאה. המערערת טוענת,
6 כי המשיב לא הוכיח זאת לגבי כל ההוצאות אשר נכללות בסעיף 149 תחת הוצאות שונות.
7
8 138. לעניין נטל ההוכחה מקובלת עליו עמדת המשיב. סעיף 181ב לפקודה מגדיר הוצאה עודפת
9 כהוצאה ששילם חבר בני אדם כהגדרת המונח בסעיף 1 לפקודה ואשר אינה מותרת בניכוי
10 על פי סעיפים 31 ו-32 לפקודה והתקנות שמכוחם. מטרתו של ההסדר היא להתמודד עם
11 מיסוי הטבות הניתנות לעובדים בתמורה לעבודתם כאשר קיים קושי לייחס את ההטבה
12 לעובד ספציפי או לכמת את טובת ההנאה של העובד. הנטל להוכיח, כי הוצאה מותרת
13 בניכוי מוטל על הנישום. זאת, גם כאשר אי הכרה בניכוי משמעה, כי על הנישום לשלם
14 מקדמות בגין הוצאה עודפת.
15
16 139. נטל ההוכחה מוטל בהתאם לכלל לפיו המוציא מחברו עליו הראיה. כלל זה חל גם בדיני
17 מיסים. הצדדים חלוקים בשאלה מיהו המוציא מחברו כאשר נטען לקיומה של הוצאה
18 עודפת. בעניין זה אציין, כי לכאורה ניתן לראות במשיב המטיל מס על הנישום כמי שמוציא
19 מחברו. אולם, המחוקק רואה במדינה כמי שמפעילה את סמכותה הסטטוטורית אשר
20 נגזרת מאמנה חברתית לפיה מסכימים האזרחים, כי פעילות המדינה תמומן מכיס
21 אזרחיה. מכאן, שעוסק המבקש לא לשלם מס או מבקש לנכות מס ולהקטין חיוב הוא
22 "המוציא מחברו" (רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף). משכך,
23 המערערת החולקת על שומת המס שהוציא לה המשיב היא המוציא מחברו ועליה הנטל.
24
25 140. בע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 קבע בית המשפט העליון, כי היה על
26 המערערת להוכיח את הוצאותיה הנטענות. נקבע, כי בערעור מס הכנסה נטל ההוכחה מוטל
27 על הנישום, אף אם ניהל ספרים קבילים, כאשר מדובר במחלוקת לבר-פנקסית. בית
28 המשפט העליון הוסיף וקבע, כי ודאי כך כשמבקש נישום להוכיח הוצאות שהוצאו בייצור
29 הכנסתו. אציין, כי פסק הדין עוסק בהתרת הוצאות בניכוי ולא בהוצאה עודפת אולם
30 ההוראה לעניין הוצאה עודפת קשורה בטבורה להוראות לעניין ניכוי הוצאות בהיותה
31 הוצאה שלא ניתן לנכות או מעל הסכום שנקבע. סעיף 181ב לפקודה משלים את הוראות
32 סעיפים 31 ו-32 לפקודה והתקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 לפקודה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 141. המערערת היא זו שמחזיקה במידע הרלוונטי לגבי הוצאותיה ועליה הנטל להוכיח את
2 מהות ההוצאות והפרטים הרלוונטיים כך שניתן יהיה ללמוד, האם מדובר בהוצאה עודפת
3 אם לאו. על המערערת מוטל לפרט את מהות ההוצאות ולהביא ראיות לפיהן הן הוצאו
4 לייצור הכנסה בלבד, שהן לא מיועדות לפי טיבן להעניק טובת הנאה אישית לעובד ושלא
5 מדובר בהוצאות שהניכוי שלהן נאסר בהתאם לסעיף 32 לפקודה. היה על המערערת
6 להראות שההוצאות הנטענות עומדות בתנאי התקנות והיה עליה לצרף מסמכים או קבלות
7 לאימות ההוצאות להנחת דעת פקיד השומה. כפי שיפורט בהמשך, המערערת לא עשתה כן
8 ולגבי חלק מההוצאות אין פירוט כלל, דוגמת ההוצאות המכונות "שונות".
9

10 142. אתייחס כעת לכל אחד מהרכיבים לגביהם מצא המשיב, כי מדובר בהוצאה עודפת.
11

12 נסיעות לחו"ל- הוצאות עודפות

13 143. המשיב מצא סכומים שהוצאו בגין נסיעה ושהייה בחו"ל העולים על הסכומים המותרים
14 בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב- 1972. הוא קבע, כי סכומים אלו
15 חייבים במקדמה עודפת בשיעור 90% בהתאם לסעיף 181ב(א)1 לפקודה. במסגרת
16 נימוקי הערעור טענה המערערת, כי כל ההוצאות שהיו לה בקשר לנסיעות לחו"ל הן בשל
17 פעילות קבוצת הכדורסל- נסיעות למשחקים ומחנות אימון.
18

19 144. תקנה 2(2) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב - 1972 מתייחסת
20 להוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחו"ל אם הנסיעה לחו"ל והשהייה שם היו הכרחיים
21 לייצור ההכנסה, ובחבר בני אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודה - אם היו הכרחיים
22 לפעילותו. התקנה קובעת את הסכומים שיותרו לניכוי במקרה כאמור. בין היתר נקבע,
23 כי בגין רכישת כרטיס במחלקת תיירים יותר ניכוי בשיעור 100% ממחיר הכרטיס וככל
24 שמדובר בטיסה במחלקת עסקים או במחלקה ראשונה יותר ניכוי בשווי 100% ממחיר
25 כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה. כמו כן, התקנה מתייחסת לניכוי הוצאות לינה
26 בהתאם למספר הלילות כך שעבור שבע הלילות הראשונות יותרו בניכוי כל הוצאות הלינה
27 ומעבר לשבע לינות ישנו פירוט בהתאם לעלות הלינה ומשך הנסיעה. אציין, כי בתקנה 6
28 לתקנות האמורות נקבע, כי "לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא
29 אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה
30 וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב".
31

32 145. אציין, כי במסגרת סיכומי טען המשיב, כי על אף חוסר ראיות והסברים ומאחר וכפי
33 הנראה המערערת אכן השתתפה במשחקים בחו"ל אולם ניכתה גם הוצאות שאינן מותרות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בניכוי הרי שהמשיב יפחית את הצו בגין רכיב זה ויעמידו על שליש מההוצאות כך ששני
2 שליש מההוצאות האמורות יותרו בניכוי ולא יחשבו כהוצאה עודפת. כלומר, **המחלוקת**
3 **בין הצדדים ברכיב זה נותרה לגבי שליש מההוצאות בלבד** לגביהן נותר המשיב בעמדתו
4 לפיה מדובר בהוצאות עודפות.
5
- 6 146. המערערת טוענת, כי לאור פעילותה היא נוטלת חלק פעיל במשחקים בחו"ל ובנוסף יש לה
7 הוצאות בגין הבאת שחקנים זרים לארץ. לטענתה, אין מחלוקת, כי ככל שההוצאה נעשית
8 לשם פעילותה של המערערת הרי שהיא לא הוצאה עודפת וככל שהיא נועדה לטובת הנאה
9 לעובדים היא הוצאה עודפת. היא ציינה, כי המשיב מודה, כי לשם פעילותה היא נאלצה
10 להוציא הוצאות בגין נסיעות לחו"ל. לטענתה, קביעת המשיב, כי על שליש מההוצאות יוטל
11 מס היא שרירותית לחלוטין וחסרת כל בסיס. המערערת טוענת, כי לא ברור לפי איזה
12 קריטריון הגיע המשיב דווקא לשליש.
13
- 14 147. המשיב טוען, כי המערערת לא מסרה פירוט- מתי היו הנסיעות, מה הייתה מטרתן, מה
15 היה משך שהייה, מי מעובדיה נסע. לטענתו, לא הובהר, האם ההוצאות עומדות בכללים
16 הקבועים בתקנה 2. עוד טוען, כי לא די בטענה לפיה המערערת שיחקה במשחקים בחו"ל.
17 המשיב מוסיף, כי המערערת פטרה עצמה מהצגת חשבוניות ופירוט הוצאות בטענה סתמית
18 לפיה החשבונית לא מוסיפה מידע מהותי לגבי הנסיעה מאחר והכיתוב בה תואם לרוב את
19 הכיתוב בכרטיס. טענה זו מנוגדת לתקנה 9(א) הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות),
20 תשל"ג-1973 לגבי הפירוט הדרוש בחשבונית. המשיב טוען, כי נספח 5 לתצהיר חכמון לא
21 כולל את כל התקופה הרלוונטית שכן, לא צורפה כרטיס למחצית הראשונה של שנת 2012.
22 מהכרטיס שצורפה לא ניתן ללמוד את כל הפרטים הרלוונטיים כדי להכיר בהוצאות.
23 המשיב ציין, כי לטענת המערערת היא לא השתתפה במשחקים בארה"ב והוצאות לטיסות
24 ללאס וגאס ולוס אנג'לס מחייבות פירוט נוסף. לטענתו, מהכרטיס ניתן ללמוד, כי
25 המערערת כללה בדרישה לניכוי הוצאות שעל פניהן לא מוכרות בניכוי כמו הטסת חברים
26 ובני משפחה של שחקנים.
27
- 28 148. המערערת טוענת במסגרת סיכומי התשובה, כי המשיב יודע לאתר מתי מדובר בהוצאה
29 של מי מעובדי המערערת ומתי מדובר בהטסת בני משפחה של שחקנים והוא פשוט התעצל
30 לעשות עבודתו ולברור באופן פרטני הוצאות טיסה פרטיות לשיטתו. לטענתה, המשיב
31 סבור, כי הטסת בני משפחה של שחקנים אינה לשם פעילות הקבוצה אלא טובת הנאה
32 ולפיכך שיברור מהכרטיס את ההוצאות האמורות ועליהן בלבד יטיל את המס. לטענתה,
33 יש לקבוע, כי הוצאות הנסיעה לחו"ל נעשו לשם פעילות המערערת ולחלופין להתיר את כל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 ההוצאות למעט הפעולות בכרטיס שהן הוצאות להטסת בני משפחה של שחקנים אשר ניתן
2 בקלות לאתר בכרטיסת.
3
- 4 149. חכמון העיד, כי כל עונה יש למעלה מחמישה שחקנים זרים וכי המערערת מחויבת לכרטיס
5 להם שני כרטיסי טיסות- הלוך ושוב ותמיד בחג המולד הם רוצים לחזור למולדתם. הוא
6 טען, כי מבחינת המערערת זו הוצאה לכל דבר משום שללא הטיסה השחקנים הזרים לא
7 יגיעו (עמ' 10 ש' 27-23). באשר להטסה של חברה של אחד השחקנים והורים של שחקן אחר
8 טען, כי לפעמים שחקן לא יחתום על הסכם בלי שיביאו את ההורים שלו משום שהוא לא
9 יכול לתפקד פה ואז הוא מבקש שלושה כרטיסי טיסה וזה רשום בהסכם. לטענתו, כמו
10 הוצאות שכר דירה גם זה מבחינת המערערת הוצאה לכל דבר ולא הטבה לעובד. חכמון
11 טען, כי צריכים להביא את המשפחה של השחקן משום שאחרת הוא לא יגיע והוסיף, כי
12 היו מקרים ששחקן החליט לחזור למולדתו לאחר שלושה שבועות (עמ' 10 ש' 36-28). הוא
13 העיד, כי יש לו את החשבוניות שניתן ללמוד מהן את טיב ההוצאות אולם המערערת לא
14 המציאה אותן והוא טען, כי ביקשו ממנו כרטיסות וכי לא הייתה מבחינתו בעיה להביא
15 חשבוניות מס (עמ' 11 ש' 5-1). כאמור, החשבוניות האמורות לא הומצאו על אף שלטענת
16 חכמון היה בידו להמציאן וטענתו, כי ניתן ללמוד מהן את טיב ההוצאות. לאור טענות אלו,
17 העובדה שהמערערת לא המציאה את החשבוניות היא תמוהה ופועלת לרעתה. כמו כן,
18 טענותיו של חכמון לגבי תנאי בחוזה של שחקני חוץ בנוגע להטסת בני משפחתם נטענה
19 בעלמא ולא הוצג חוזה כלשהו התומך בטענה זו. אציין, כי ככל שהמערערת הייתה מציגה
20 חוזה כאמור עדיין הייתה עולה השאלה, האם מדובר בהוצאה הדרושה לפעילות המערערת
21 אשר בשל כך יש להתיר את ניכוייה.
22
- 23 150. חכמון טען בתצהירו, כי פקיד השומה התעלם מאופי פעילות הקבוצה. לטענתו, הקבוצה
24 נוסעת לחו"ל כדי להתמודד מול קבוצות זרות. בנוסף, יש לה הוצאות בגין הטסת השחקנים
25 הזרים לארץ והשבתם לחו"ל לדוגמא בסיום עונה. לא מדובר בטובת הנאה אלא בהוצאה
26 הכרחית (מע/1 סעיף 11). לתצהירו צירף חכמון כרטיס נסיעות לחו"ל שמפורטים בו תאריך
27 אסמכתא, סכום, בחלק מהמקרים שם השחקן הזר ו/או בני משפחתו ובחלק שם חברת
28 הנסיעות או חברת התעופה או הכיתוב חו"ל או יעד הטיסה (מע/1 נספח 5).
29
- 30 151. בעדותה התייחסה חדד לנספח 5 לתצהירו של חכמון וטענה, כי כאשר כתוב לה טיסה
31 במסגרת הבלקנית ללא שום הסבר היא לא יכולה לדעת שום דבר. חדד הוסיפה, כי הייתה
32 שמחה לקבל אסמכתאות ולהכיר למערערת בהוצאה (עמ' 23 ש' 14-9). חדד הופנתה לנספח
33 5 שם צוין טיסה לטורניר בפולין כולל ביטוח, טיסה הליגה הבלקנית, טיסה פיינל פור ליגה
34 ונשאלה, האם זה לא ברור שאלו הוצאות נסיעה עבור טורניר כדורסל. חדד השיבה, כי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 המערערת לא הגישה את זה בשלב הוצאת הצו אלא רק עם התצהיר מטעמה. לאור
2 תשובתה הופנתה חدد לכך שבתצהירה אמרה שלפנים משורת הדין כאשר המערערת תציג
3 מסמכים היא תסכים. היא נשאלה האם זו לא אסמכתא מספיקה והשיבה, כי היא חייבת
4 לראות שהם לא נסעו במחלקה ראשונה ושעמדו בתקנות. היא טענה, כי היא לא יודעת כמה
5 אנשים נסעו, מספר השחקנים וכדומה (עמ' 23 ש' 15-25). לגבי הטיסה במסגרת הבלקנית
6 הוצגה לה חשבונית של אופיר טורס בה כתוב טיסה במסגרת הבלקנית מחיר 570 דולר ויש
7 הערות. היא נשאלה מה החשבונית מוסיפה שבגינה לא ניתן להסתפק בכרטסת ובתגובה
8 טענה, כי על המערערת לצרף את רשימת הנוסעים. לטענתה, זה לא מספק אותה
9 והחשבונית לא מפורטת ואין לה את מספר הנוסעים וחייבים את שמותיהם (עמ' 24 ש' 2-
10 8). חدد הוסיפה, כי יכול להיות שלקחו גם בני זוג לעודד (עמ' 24 ש' 10-11). לטענתה, היא
11 לא הכירה בהוצאות האלה משום שלא היו לה אסמכתאות לברר שההוצאה הייתה רק
12 עבור שחקנים. לטענתה, היא רואה הוצאות למסגרת הבלקנית ולא יכולה לדעת מי נסע
13 ואיך (עמ' 24 ש' 13-14). **כאמור, במסגרת סיכומי הכיר המשיב בשני שליש מההוצאות**
14 **ברכיב זה.** עמדתה האמורה של חدد רלוונטית לגבי ההוצאות שנתרו במחלוקת.
15
16 152. בסיכומיה טענה המערערת, כי אין ממש בטענה לפיה המשיב לא קיבל כל פירוט. היא
17 התייחסה לנספח 5 לתצהיר חכמון וטענה, כי כל שורה בכרטסת מבטאת הוצאה ספציפית
18 לצורך נסיעה לחו"ל. לטענתה, בכל שורה מפורטת מהות ההוצאה, סכומה ואסמכתא.
19
20 153. אינני מקבלת את טענת המערערת בעניין זה. בנספח 5 לתצהירו של חכמון תחת פרטים
21 מופיעים בחלק מהמקרים רק שם חברת התעופה או סוכנות הנסיעות או יעד הטיסה או
22 הכיתוב "חוו"ל" או "טיסות" במקרים אלו בוודאי שלא ניתן ללמוד, כי מדובר בטיסות
23 שהיו הכרחיות לייצור הכנסתה של המערערת. אף במקרים בהם הפירוט בנספח 5 לגבי
24 מהות ההוצאה מלמד לכאורה, כי מדובר בטיסות למשחקים כמו "טיסה במסגרת
25 הבלקנית" ו- "מקדמה עבור טיסה ליגה" הרי שחסר פירוט רלוונטי כמו זהות הטסים,
26 המחלקה בה טסו, משך השהות בחו"ל וכדומה. מדובר בפרטים מהותיים לאור העובדה,
27 כי יש בהם כדי להשליך על השאלה, האם ההוצאות יותרו בניכוי ובאיזה שיעור. כך
28 לדוגמא, אף אם מדובר בנסיעה למשחק הרי שזהות הנוסעים רלוונטית והשאלה האם
29 מדובר רק בשחקנים ואנשי צוות אשר שהותם בחו"ל הייתה דרושה לייצור הכנסת
30 המערערת או שהיו גם מצטרפים נוספים שלא ניתן לומר שנסיעתם לחו"ל הכרחית לייצור
31 ההכנסה. בנוסף, ככל שהטיסה הייתה במחלקה ראשונה הרי שהזכאות היא לניכוי בהתאם
32 לעלות כרטיס במחלקת עסקים בלבד. אף משך השהות רלוונטי לעניין התקרה המותרת
33 לניכוי. לפיכך, אין לומר, כי הפירוט הקיים בנספח 5 הוא פירוט מספיק אשר בהתאם לו
34 היה על המשיב להתיר את ניכוי מלוא ההוצאות. מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה לא ניתן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 לדלות מהכרטסת האמורה פרטים מהותיים הדרושים לשם קביעה, כי מדובר בהוצאות
2 המותרות בניכוי. כאמור, בשלב הסיכומים הודיע המשיב, כי הוא מכיר בשני שליש
3 מהוצאות המערערת בגין נסיעות לחו"ל. משכך, אין לקבל את הטענה לפיה הוא התעלם
4 מאופי פעילותה של המערערת. סבורני, כי בעניין זה הלך המשיב כברת דרך לקראת
5 המערערת מתוך הבנה, כי פעילותה אכן כרוכה בנסיעות לחו"ל ועל אף שלא סיפקה את
6 הראיות הדרושות.

7
8 154. המערערת נמנעה ממסירת פרטים מהותיים ורלוונטיים בנוגע להוצאות בגין נסיעות
9 לחו"ל אשר היא כללה בדוחותיה. היא לא מסרה פירוט ממנו ניתן ללמוד מתי היו הנסיעות,
10 מה הייתה מטרתן, באיזה הוצאות מדובר, מי השתתף בנסיעות וכדומה. המערערת לא
11 המציאה פרטים מהם ניתן ללמוד, האם ההוצאות עומדות בכללים הקבועים בתקנה 2
12 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות). אף בהנחה שהנסיעות היו הכרחיות לפעילות
13 המערערת, אף שלא הובאה כל ראיה לתמיכה בטענה זו, הרי שהתקנות קובעות כללים לגבי
14 גובה ההוצאה המותרת בניכוי בהתאם למשך שהייה בחו"ל, המחלקה בה טסו הנוסעים
15 וכדומה, כמפורט לעיל. בהעדר תיעוד לפיו מדובר בהוצאות מותרות בניכוי נקבע, כי מדובר
16 בהוצאות עודפות והן חויבו במס לפי סעיף 181ב לפקודה.

17
18 155. המערערת ציינה בסיכומיה, כי הטלת מס על הוצאות עודפות נועדה להטיל מס על הוצאה
19 שהוצאה למתן הטבה בשווה כסף לעובד כאשר הנסיעה לא הייתה למטרת פעילותה של
20 הנישומה. לטענתה, לאור מכלול הראיות ואופי פעילות המערערת לא יכולה להיות
21 מחלוקת, כי הוצאות חו"ל נעשו במסגרת פעילותה של המערערת ולא על מנת להעניק
22 לעובדים הטבה. אין בידי לקבל טענה זו. ברי, כי גם מקומות עבודה ששולחים עובדים
23 לחו"ל לצורך עבודה לנסיעות שהן הכרחיות לייצור הכנסה עשויים לשלוח את העובדים גם
24 לנופש בחו"ל. כמו כן, לנסיעת העבודה יכולים להתלוות בני משפחה אשר ההוצאות בגינם
25 אינן הוצאות הדרושות לשם יצירת ההכנסה, או שהעובד יכול להאריך את משך שהייתו
26 בחו"ל מעבר לזמן הנדרש על ידי המעביד וזאת לצרכים פרטיים. לכן, נדרש פירוט כך שניתן
27 יהיה לערוך אבחנה בין מטרותיהן של הנסיעות השונות כאשר אלה שהיו הכרחיות לייצור
28 הכנסה יותרו בניכוי והוצאות שהן בגדר הטבה לעובד יחשבו הוצאות עודפות. לעניין זה לא
29 די בטענה סתמית לפיה כל ההוצאות שהיו למערערת בקשר לנסיעות לחו"ל הן בשל פעילות
30 קבוצת הכדורסל בגין נסיעות למשחקים ומחנות אימון.

31
32 156. בפסק הדין בע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' רשות המסים - פקיד
33 שומה אילת נקבע, כי "בהעדר דיווח מפורט של המערערת בדבר פרטי הנסיעה הנתמך
34 באסמכתאות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה, כאמור בתקנה 6 בתקנות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 הוצאות מסוימות ובהנחיות הפנימיות, קשה לאמץ את הטענה שלפיה היו ההוצאות
 2 כרוכות ושלובות במלואן בייצור הכנסה, כנדרש בסעיף 32 בפקודת מס הכנסה". נקבע, כי
 3 לא די בהצהרת נציגי המערערת לפיה כל ההוצאות היו כרוכות ושלובות בייצור הכנסה
 4 ובמיוחד לאחר שפקיד השומה מצא קבלות בגין הוצאות נסיעה לחו"ל של אחד מבעלי
 5 המניות ובתו. הקביעה בעניין זה יפה ונכונה, בשינויים המתאימים למקרה שלפני.
 6
 7 157. בסיכומיה טענה המערערת, כי הנושא לא נדון בשלב ההליך השומתי. לא בשלב הראשון
 8 ולא בשלב ההשגה ונקבע לראשונה בצו. לטענתה, יש לקבוע, כי ההוצאות בקשר לנסיעות
 9 לחו"ל נעשו לשם פעילות המערערת ואין להטיל בגינן מקדמה על הוצאה עודפת. לחלופין,
 10 מאחר והנושא לא נדון במסגרת הדיונים בשומה יש להחזיר נושא זה לדיון בשלב ההשגה.
 11 אינני מקבלת טענה זו. לעניין זה רלוונטית קביעתי המפורטת לעיל לגבי טענה דומה של
 12 המערערת לעניין רכיב אחר. המערערת נמנעה מלשתף פעולה עם המשיב. נציגה לא השיב
 13 לשאלות שנשאל ולא המציא את המסמכים שהתבקש להציג. אין מקום להעניק למערערת
 14 פרס על העדר שיתוף פעולה בדרך של השבת הדיון לשלב ההשגה. כמו כן, טענתה של
 15 המערערת בעניין זה עלתה לראשונה בשלב הסיכומים ולא במסגרת נימוקי הערעור.
 16
 17 158. מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת להוכיח, כי ההוצאות שבמחלוקת הן הוצאות מותרות
 18 בניכוי וכי לא מדובר בהוצאה עודפת. לפיכך, מצאתי, כי לא נפל פגם בקביעת המשיב לפיה
 19 שליש מההוצאות ברכיב זה הן הוצאות עודפות וזאת לאחר שהלך כברת דרך לקראת
 20 המערערת והכיר בשני שליש מההוצאות ברכיב זה למרות היעדר אסמכתאות.

רכבים- הוצאות עודפות

21
 22
 23 159. המשיב מצא, כי יש למערערת הוצאות שהוצאו בגין רכבים בארץ ובחו"ל אשר יצאו ללא
 24 חיוב בשווי כמתחייב מפקודת מס הכנסה. הוא קבע, כי הוצאות אלו חייבות במקדמה
 25 עודפת בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995. המערערת מצדה
 26 טענה במסגרת נימוקי הערעור, כי העמידה רכבים לרשות מספר עובדים, ספורטאים זרים
 27 תושבי ארה"ב, וכי המשיב שגה כשקבע, כי מדובר בהוצאה עודפת שעה שהיה עליו ליחס
 28 הטבה זו לעובדים לרשותם הועמדו הרכבים והוסיפה, כי הרכיב פטור ממס בידי
 29 ספורטאים תושבי ארה"ב בהתאם לסעיף 18 לאמנת המס בין ישראל לארה"ב.
 30
 31 160. בסעיף 32(11) לפקודת מס הכנסה נקבע, כי "בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו
 32 ניכויים בשל הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד
 33 פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד ;



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזקת רכב שבהחזקתו של
2 מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני;
3 הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים".
4
- 5 161. תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), מפרטת את שיעור הוצאות החזקת רכב
6 שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה שיותר בניכוי. תקנות 5 ו-6 כוללות תנאים
7 להתרת הניכוי ולפיהם "הוצאות החזקת רכב יותר בניכוי רק אם הותקן ברכב שלגביו
8 נתבעו ההוצאות מכשיר למדידת מספר הקילומטרים שנסע הרכב, למדידת תצרוכת הדלק,
9 סוג הדלק הנצרך ומשך הזמן שהרכב היה בנסיעה, או למדידת חלק מנתונים אלה כפי
10 שיורה הנציב" וכן, "הוצאות החזקת רכב בשל רכב מסוים יותר בניכוי רק אם בדו"ח לפי
11 סעיף 131 לפקודה רשם הנישום לגבי כל רכב בנפרד את קריאת המונה בק"מ בתחילת שנת
12 המס ובסופה, ואם הגיע הרכב לרשות הנישום במהלך שנת המס או יצא מרשותו במהלך
13 שנת המס, את קריאת המונה ביום שבו הגיע הרכב לרשותו או ביום שבו יצא הרכב
14 מרשותו, לפי העניין".
15
- 16 162. אציין, כי המשיב התיר למערערת ניכוי 45% מהוצאות הרכב שהוציאה ושלא נזקף בגין
17 שווי שימוש לעובדים זאת, בהתאם לתקנה 2 לתקנות ניכוי הוצאות רכב. המחלוקת בין
18 הצדדים היא לגבי 55% מהוצאות הרכב שלא נזקף בגין שווי שימוש לעובדים ואשר נקבע,
19 כי מהוות הוצאות עודפות.
20
- 21 163. המערערת טוענת, כי חלק מההוצאות בגין רכבים שנכללו בספרי החשבונות היו הוצאות
22 של חברה קשורה- דקל א.ח.ר. בנוי והשקעות בע"מ. היא טענה, כי לגבי רכבים שהמערערת
23 שכרה עבור חברת דקל יש התחשבנות נפרדת. עוד טוענת המערערת, כי קיבלה את
24 הסכומים שהוציאה עבור חברת דקל ורשמה אותם כהכנסות.
25
- 26 164. חכמון טען בתצהירו, כי לא היה מקום לחייב את המערערת בהוצאות עודפות בנושא
27 הרכבים (מע/1 סעיף 14). לתצהירו צירף התחשבנות נפרדת לגבי רכבים שנשכרו עבור
28 חברת דקל (מע/1 נספח 7) וטען, כי מדובר בחברת האם של המערערת. לטענתו, בנספח
29 האמור יש ריכוז של סך הוצאות המערערת בגין השכרת רכבים- ההפרש בין הוצאות דמי
30 שכירות להכנסות דמי שכירות. חכמון העיד, כי בעלי המניות במערערת הם גם בעלי
31 המניות בחברת דקל המהווה חברה אחות. לטענתו, לאורך השנים שוכרים רכבים מחברת
32 השכרת רכב כדי לקבל הטבה בעקבות כמות הרכבים ובמקביל מוציאים חשבונות מס
33 ומקטינים את הוצאות הרכבים מול חברת דקל. הוא ציין, כי מדובר בפעולה טכנית
34 שנעשתה כדי לקבל הנחת כמות (עמ' 11 ש' 7-13).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1
2 165. חدد טענה בתצהירה, כי המערערת כללה בדוחותיה הוצאות שכירות רכב ולא ניתן הסבר
3 לגבי מהות ההוצאות (מש/1 סעיף 60). לאחר עיון במסמכים שצורפו לתצהירי המערערת
4 ציינה חدد במסגרת תצהירה, כי היא מוכנה לקבל, כי כנגד חלק מהוצאות השכרת רכב
5 שולמו למערערת הכנסות מחברת דקל בסכומים הכלולים בחשבוניות שצורפו לתצהיר
6 ועל כן סכום ההוצאות יפחת בכל שנה בהתאם לאמור בחשבוניות שצורפו (מש/1 סעיף 62).
7 עוד ציינה, ככל שתקבל כרטסת של חברת דקל אצל המערערת או את כל החשבוניות
8 שהוצאו בין דקל למערערת בעניין זה היא תפחית את ההוצאות בסכומים נוספים בהתאם
9 למסמכים (מש/1 סעיף 63).
- 10
11 166. לאור עמדתה של חدد לעניין הצגת הכרטסת של חברת דקל אצל המערערת היא נשאלה
12 מדוע מערכת הנהלת החשבונות של המערערת, שהיא לא חולקת שאין פגם בניהול
13 החשבונות שלה, אינה מספיקה ומדוע היא צריכה עוד כרטיס. חدد השיבה, כי בתוך סעיף
14 הוצאות רכב אצל המערערת נכללו הוצאות רכב של חברה נוספת שהבעלים הם הבעלים
15 של אותה חברה וחכמון הוא מנהל החשבונות של שני המקומות. לטענת חدد, כאשר עושים
16 שווי שימוש ברכב צריך את שם העובד ולייחס לו רכב. מאחר והיו הוצאות שלא מתייחסות
17 רק לעובדים של המערערת אלא הוצאות של חברת דקל ובכרטיס שהמשיב קיבל לא ניתן
18 היה לראות שמדובר באותם רכבים אז המשיב ביקש לראות את הכרטיס בחברת דקל כדי
19 לראות שמדובר באותה הוצאה ואז היו מכירים בה. היא הוסיפה, כי הוצאות הרכב שנבדקו
20 לא נעשה שווי בכלל הרכבים. לטענתה, המשיב יצא מנקודת הנחה שאולי לגבי חברת דקל
21 זה נכלל. עוד טענה, כי התירו סכום גבוה מההוצאה והפחיתו הרבה. לטענתה, המשיב לא
22 התיר הכל מאחר והמערערת לא עשתה שווי לרכבים. חدد טענה, כי המערערת עובדת
23 בניגוד להוראות החוק ומצפה שיכירו בהוצאה (עמ' 26 ש' 25-36, עמ' 27 ש' 5-1).
- 24
25 167. בסיכומיה טענה המערערת, כי טענת המשיב, לפיה בכרטסת ההכנסות (מע/1 נספח 7) אין
26 הוכחה מספקת לכך שהתקבל החזר הוצאות מחברת דקל היא מופרכת. לטענתה, הנספח
27 הוא חלק מהנהלת החשבונות של המערערת שלמשיב אין טענה לגבי אמינותה. המערערת
28 סבורה, כי משצירפה את כרטסת ההכנסות בה רשומות ההכנסות הרי שאין מחלוקת, כי
29 רשמה את ההכנסות מחברת דקל, כללה אותן בספריה ובדוחות הכספיים ודיווחה עליהן
30 לרשויות המס. החשבונית לא מספקת כל מידע נוסף מעבר לכלול בכרטסת ההכנסות.
31
32 168. חכמון טען, כי שכירת הרכבים מתבצעת עבור שחקני הקבוצה. לטענתו, הן לזרים והן
33 לישראלים נרשמות הכנסות זקופות בשל העמדת הרכבים לרשותם. לפיכך, לא היה מקום
34 לחייב את המערערת בהוצאות עודפות בגין רכבים מאחר ולא היו הוצאות עודפות (מע/1



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 סעיף 15). חכמון צירף מסמך ובו פירוט ההכנסות הזקופות כולל שם העובד והסכום בכל
2 חודש במהלך השנה (מע/1 נספח 8). חכמון העיד, כי זקפו חלק מהרכבים וכי רכב או שניים
3 עמדו לרשות עובד ספציפי והיתר זה מאגר. כשנשאל לגבי זקיפת השווי של הרכבים טען,
4 כי אין לו אינפורמציה מלאה וכי מי שמנהל את זה הוא מנהל הקבוצה (עמ' 11 ש' 19-25).
5
6 169. חדד ציינה, כי המערערת טענה, כי נזקף לעובדיה שווי בשל העמדת הרכב השכור
7 לשירותם. אכן, כאשר נזקף לעובדים שווי שימוש ברכב מסוים בהתאם לתקנות מס הכנסה
8 (שווי השימוש ברכב) ההוצאה בגין אותו הרכב מותרת בניכוי ולא מהווה הוצאה עודפת.
9 לטענתה, מאחר ואין זהות בסכומים בין השווי שנזקף לעובד לבין ההוצאה שנדרשה אצל
10 המערערת לא ניתן לדעת במדויק מה גובה ההוצאה שאינה הוצאה עודפת. לכן הפחיתה
11 את ההוצאה העודפת על דרך האומדנה בהתאם למספר החודשים בהם נזקף לעובדים שווי
12 שימוש ברכב (מש/1 סעיף 64).
13
14 170. המשיב טוען בסיכומיו, כי המערערת לא הוכיחה שהיא עומדת בתנאים לניכוי הוצאות
15 רכב בהתאם לתקנות 5 ו-6 ואף על פי כן הותר לה ניכוי חלקי, כמפורט. לטענתו, הטענה
16 לפיה הוצאות שכירת הרכבים הן לא של המערערת בפועל אלא הוצאו עבור חברת דקל
17 עלתה לראשונה בתצהיר. טענה זו לא נטענה בנימוקי הערעור שם נטען בסעיף 41, כי היה
18 על המשיב לייחס הטבה זו לשחקנים הזרים של המערערת מאחר והרכבים הועמדו
19 לרשותם. לטענתו, אין אינדיקציה לכך שההכנסות מהשכרת הרכבים אכן שולמו מחברת
20 דקל אחר כנטען ויתכן שחלק מהשחקנים שהרכב הועמד לרשותם חויבו בתשלום בגינו.
21 המשיב טוען, כי לא ניתן לדעת מאחר וחוזי ההתקשרות עם השחקנים לא צורפו. הוא שב
22 וטען, כי **הטענה לפיה מדובר בהוצאות שהוצאו עבור חברת דקל אחר היא טענה חדשה**
23 **העומדת בסתירה לטענת המערערת בסעיף 41**. הוא הוסיף, כי הטענה לא הוכחה והיא
24 מעוררת תמיהות. לטענתו, לרשות עובדי המערערת הועמדו רכבים מבלי שנזקף בגינם שווי.
25 אם אכן הרכבים נשכרו עבור חברת דקל אחר, הרי שעולה השאלה באילו רכבים עשו
26 שימוש עובדי המערערת. המשיב הוסיף, כי בעוד שהמערערת אינה רשאית להתקזז על רכיב
27 המע"מ בהיותה מלכ"ר הרי שחברת דקל מסווגת כעוסק ורשאית לעשות כן. משכך, לא
28 ברור מדוע החברות בחרו, לכאורה, כי החשבונות מחברת ההשכרה יצאו למערערת ולא
29 לחברת דקל אלא אם הנחת הכמות הנטענת עולה על שיעור המע"מ. לטענתו, אף
30 שההתנהלות הנטענת בין המערערת לחברת דקל לא סבירה המשיב ביקש ראיות כדי
31 לראות שאכן פעלו כנטען. קרי, שהמערערת שוכרת רכבים בשמה ומעבירה אותם לשימוש
32 חברת דקל כנגד הכנסה שחברת דקל משלמת לה. המשיב ביקש לעיין בכרסת של חברת
33 דקל אצל המערערת או את כל החשבונות שהוצאו בגין הרכבים.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

171. בעניין זה אציין, כי מצאתי שהמשיב הלך לקראת המערערת והיה נכון להפחית את הסכומים ככל שיוצגו לו החשבוניות או הכרטיס של חברת דקל. לצורך תמיכה בטענתה, צירפה המערערת מספר חשבוניות בודדות בינה לבין חברת דקל ופירוט מאזן בוחן (מע/1 נספח 7). **המשיב אכן הפחית את הסכומים בהתאם לחשבוניות הספורות שהציגה המערערת.** העובדה שהמערערת נמנעה מהצגת החשבוניות או הכרטיס של חברת דקל על אף האמור מעוררת תמיהה. לא עלה בידה להסביר מדוע אין בידה להציג את המסמכים המבוקשים. בנסיבות אלו, מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את טענתה לגבי הוצאות הרכב שבמחלוקת.

9

172. המערערת טוענת בסיכומיה, כי יש לקבוע, כי לא יוטל מס בשל הוצאות עודפות על הוצאות רכב שהוציאה המערערת ולחלופין יש להשיב את הדיון ברכיב זה לשלב ההשגה מאחר והנושא לא נדון בשלב הדיונים ונכלל לראשונה בצו. קביעותיי לגבי טענה זו של המערערת ביחס לנושאים אחרים יפה ונכונה גם לנושא זה. לא מצאתי, כי יש ממש בעמדתה לפיה יש להשיב את הדיון ברכיב זה לשלב ההשגה.

15

173. לפיכך, הרכיב האמור יותר בצו בהתאם לאמור בתצהירה של חדד וההפחתות שביצעה בהתאם לחשבוניות שהוצגו לה.

17

18

19

אירוח וכיבוד - הוצאות עודפות

174. המשיב מצא, כי המערערת דרשה הוצאות בגין אירוח וכיבוד, אשר ואירועים חברתיים מעל הסכומים המותרים בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) ולכן סכומים אלו חייבים במקדמה עודפת בהתאם לסעיף 181ב(א)(1) לפקודה. במסגרת נימוקי הערעור טענה המערערת, כי כל ההוצאות שנתבעו בסעיפים אלא מותרות בניכוי ועל כן לא היה מקום לקבוע בגינן מקדמה על הוצאות עודפות. היא הוסיפה, כי חלק מההוצאות הן בשל אירוח קבוצות כדורסל מחו"ל במסגרת תחרויות בהתאם לתקנות המפעל האירופי. לגבי הוצאות בשל בתי מלון בארץ טענה, כי הקבוצה משתתפת במשחקים מרוחקים ממקום פעילותה ולכן חברי הקבוצה נדרשים ללון בבית מלון ומדובר בהוצאה הנחוצה ונובעת מאופי פעילות הקבוצה.

28

29

175. בהתאם לתקנה 12(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972 יותרו לניכוי 80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום. כיבוד קל מוגדר בתקנה כ"שתייה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא"ב". הוצאות כיבוד שלא עומדות בתנאים אלו לא יותרו. על המבקש לנכות הוצאות כיבוד להוכיח, כי מדובר ב- 80% מההוצאות שהוצאו

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בפועל, כי מדובר בהוצאות לכיבוד קל ושההוצאות היו לכיבוד במקום העיסוק שלו ולא
2 מחוץ לו. לגבי הוצאות אירוח, תקנה 3 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות)
3 קובעת, כי לא יותר ניכוי הוצאה בשל אירוח בארץ למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם
4 מחו"ל. בעניין זה יש להוכיח, כי מדובר באירוח אדם מחו"ל וכי מדובר בהוצאה סבירה.
5
- 6 176. במסגרת סיכומיו ציין המשיב, כי לפני משורת הדין הוא יכיר בהוצאות הנכללות בסעיף
7 "בתי מלון בארץ" לאור האמור סעיף 13 לתצהיר חכמון. בנוסף, המשיב יתיר בניכוי את
8 ההוצאות הכלולות תחת הסעיף "הוצאות תפעול מלחה" בהתאם לאמור בסעיף 21
9 לתצהיר חכמון. לטענתו, יתר ההוצאות בשל אירוח, ארוחות וכיבוד הן הוצאות עודפות
10 באופן מובהק לאור ההגבלות והסייגים בסעיף 32 לפקודה ותקנות מס הכנסה (ניכוי
11 הוצאות מסוימות) ומאחר והמערער לא סיפק הסבר כלשהו להוצאות ובוודאי שלא
12 אסמכתאות. עוד טוען, כי הסכומים תחת סעיף "אירוח קבוצות מחו"ל" מלמדים, כי לא
13 מדובר באירוח קבוצות אלא אירוח אדם בודד. לא הובא הסבר ביחס להוצאה זו או
14 מסמכים. לטענתו, נראה, כי המערער נהגה לארח חברים וקרובים של השחקנים. המשיב
15 טוען, כי מדובר בהוצאה עודפת.
16
- 17 177. בתצהירו טען חכמון, כי במשחקי חוץ לא ניתן להגיע ישירות למשחק לאור הריחוק של
18 הגליל ממרכז הארץ ורוב המקרים הקבוצה שוהה במלון מספר שעות או יום לפני המשחק.
19 לטענתו, מדובר בהוצאות שהן לשם פעילות הקבוצה באופן מובהק ולא מדובר בטובת
20 הנאה לעובד (מע"מ 1/ סעיף 13). לתצהירו צורף כרטיס מאזן בוחן בתי מלון בארץ (מע"מ 1/ נספח
21 6) ובו תאריך אסמכתא, שם המלון והסכום. אין בנספח האמור פירוט לגבי זהות השוהים
22 במלון או הוכחה, כי השותף הייתה לצורך פעילות הקבוצה. כאמור, אף על פי כן המשיב
23 הכיר בהוצאות אלו.
24
- 25 178. חכמון טען, כי המערער נדרשת לארח קבוצות זרות ולהוציא הוצאות עבור כך (מע"מ 1/
26 סעיף 11). לטענתו, לא ברור מדוע פקיד השומה ראה בהוצאות תפעול מלחה פ. ספורט
27 הוצאה עודפת. מדובר בהוצאות של אירוח מפעל אירופאי שהוא חלק בלתי נפרד מפעילות
28 הקבוצה (מע"מ 1/ סעיף 21).
29
- 30 179. בתצהירה טענה חדד, כי לא הובאה ראיה כלשהי לגבי מהות ההוצאות ולכן נקבע, כי
31 מדובר בהוצאות עודפות (מש"מ 1/ סעיף 49) לטענתה, נספח 12 לתצהיר חכמון לא מעיד על
32 מהות ההוצאה והוא מתייחס לשנת 2011 ולא לשנות המס. עוד טענה, כי אם יובאו
33 מסמכים המעידים, כי מדובר בהוצאות המותרות בניכוי הן יותרו בניכוי (מש"מ 1/ סעיף 50).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בעדותה שבה חدد על הטענה לפיה המערערת הציגה מסמך שמתייחס לשנת 2011 ולא
2 לשנות המס הרלוונטיות ולכן מסמך זה אינו רלוונטי (עמ' 26 ש' 11-6).
- 3
- 4 180. חכמון טען בתצהירו, כי בנוסף, הוצאו הוצאות עבור אירועי גיבוש לעובדים כשהמטרה
5 היא להביא ללכידות קבוצתית ולא טובת הנאה לעובדים. לטענתו, אירועי גיבוש לא
6 מהווים טובת הנאה לעובדים (מע/1 ס' 10). לתצהירו צורפה כרטסת "אירוח ואירועים
7 חברתיים" (מע/1 נספח 4) אשר מתייחסת לשנת 2012. בעדותו טען חכמון, כי אינו יכול
8 לומר לגבי הסכומים וקשה לו לומר מה היה הגיבוש. חכמון הוסיף, כי לאור אופי
9 ההתנהלות בענף הרי שבשביל להגיע לתוצאות טובות צריך לעשות אירועי גיבוש וכי זה
10 נעשה כל הזמן במהלך כל השבוע. לטענתו, בשל טעות צירף רק כרטסת לשנת 2012 לגבי
11 הוצאות גיבוש (עמ' 10 ש' 20-13).
- 12
- 13 181. המשיב טוען, כי לגבי הוצאות גיבוש לא הובאה ראיה כלשהי לגבי מהות ההוצאה וטיב
14 הפעילות שהתקיימה. לטענתו, לא ניתן לדעת מה היקף ההוצאה והאם שימשה בייצור
15 הכנסה. עוד טוען, כי לא כל פעילות שנישום מכנה "פעילות גיבוש" מהווה הוצאה מוכרת.
- 16
- 17 182. אף לגבי עניין זה לא הוכיחה המערערת, כי מדובר בהוצאות שהוצאו לנוחות המעביד. לא
18 די בטענת חכמון לגבי חשיבות הגיבוש. בנוסף, המערערת לא סיפקה חשבוניות מהן ניתן
19 ללמוד על מהות ההוצאה ולא סיפקה פרטים נוספים מהם לעניין אירועי הגיבוש. בעניין זה
20 אפנה לפסק הדין שניתן בבל (ת"א) 30052-07-12 **דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח**
21 **לאומי**. מדובר בפסק דין שניתן על ידי בית הדין לעבודה אולם במסגרתו נערכה אבחנה בין
22 אירוע גיבוש המהווה טובת הנאה לעובד לבין כזה שאינו. זאת, תוך התייחסות לסעיף 2(2)
23 לפקודה ולמבחן אשר פותח בפסיקה לצורך הכרעה מתי הוצאה שהוציא מעביד תותר לו
24 בניכוי לפי הפקודה ללא זקיפת הכנסה לעובד. מצאתי, כי הדברים שנקבעו בפסק הדין
25 רלוונטיים לענייננו. משלא סיפקה המערערת ראיות ופרטים מהותיים לגבי פעולות הגיבוש
26 אינני מקבלת את טענתה לפיה אין מדובר בטובת הנאה לעובדים. אף אם חשוב למערערת
27 להביא ללכידות קבוצתית אין באמור כדי ללמד בהכרח, כי טובת הנאה של העובדים
28 מפעילות הגיבוש היא שולית. לצורך הוכחת טענת המערערת בעניין זה היה עליה לספק
29 פרטים נוספים והיא נמנעה מלעשות כן.
- 30
- 31 183. המערערת טוענת בסיכומיה, כי בהתאם לסעיף 181ב מכוחו מוטלות מקדמות בשל
32 הוצאות עודפות הרי שרק בשל הוצאה שניכוייה נאסר על פי התקנות תוטל מקדמה. לכן,
33 טרם הטלת מקדמה יש לבחון, האם ההוצאה מהווה הוצאה שניכוייה נאסר על פי התקנות.
34 בשומת המשיב כלולות תחת סעיף אירוח וכיבוד הוצאות שהתקנות כלל לא מתייחסות

בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 אליהן ולגביהן נשמט הבסיס לשומה. לטענתה, המשיב מבלבל בין ההוצאה שהוציאה
 2 המערערת בגין אירוח מפעל אירופאי לבין המושג אירוח בתקנה 3 אשר מתייחס להוצאות
 3 שהוצאו עבור אדם שאינו עובד החברה בשל מסעדות, בילויים וכדומה. המערערת טוענת,
 4 כי מטרת הטלת מקדמה על הוצאה עודפת היא למנוע ניכוי הוצאה שאינה לשם פעילות
 5 ישירה של התאגיד. אירוח קבוצת כדורסל מחו"ל אינו "אירוח" כמשמעותו בתקנה 3.
 6 ההוצאה הוצאה עבור קיום המפעל האירופאי בו נוטלת המערערת חלק. מדובר בהוצאה
 7 מובהקת לשם פעילותה ולא הוצאות אירוח שאסורות על פי התקנות. המערערת טוענת, כי
 8 המשיב מטיל הוצאה עודפת בגין אירוח קבוצות מחו"ל אף שתקנה 3 שהיא הבסיס לחיוב
 9 מקדמה בשל הוצאות אירוח מחריגה הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל. לטענתה, המשיב
 10 קיבל את הסברה לגבי "הוצאות תפעול מלחה" בשל אירוח מפעל אירופאי ובאותו אופן
 11 היה עליו להכיר ב"הוצאות אירוח מלחה" שנועדו לאותה מטרה וזהות באופיין.
 12
 13 184. לטענת המערערת, מס בשל הוצאה עודפת מותר להטיל רק על הוצאה שמוגדרת על פי
 14 החוק כהוצאה עודפת. לטענתה, יש לקבוע, כי ההוצאה הוצאה לשם פעילות המערערת ואין
 15 להטיל מקדמה בשל הוצאה עודפת. לטענתה, לא ברור מה הבסיס החוקי להטלת מס על
 16 הוצאות עודפות לגבי הוצאות הרשומות בכרטיס "שונות". היא טוענת, כי רק הוצאה
 17 שנופלת בגדר הוצאה אסורה לפי תקנות ניכוי הוצאות מסוימות או סעיף 32(11) היא
 18 הוצאה עודפת. על המשיב להראות, כי הוצאה פלונית עונה על הגדרות אלו טרם הטלת
 19 המס והוא לא עשה כן.
 20
 21 185. על כתפי המערערת מוטל הנטל להוכיח את הוצאותיה וכי הן מותרות בניכוי. המערערת
 22 לא המציאה פירוט כאמור ממנו ניתן ללמוד לגבי ההוצאות שבמחלוקת, האם הן הוצאות
 23 המותרות בניכוי אם לאו. כך לדוגמא, לגבי "הוצאות אירוח מלחה", "אירוח ואירועים
 24 חברתיים" "כיבוד ואירוח שחקנים" ו"שונות" המופיעות במאזן בוחן של המערערת (מע/1
 25 נספח 10) הפירוט היחיד הוא סכום ההוצאה. מהאמור במאזן הבוחן לא ניתן ללמוד מה
 26 הייתה מהות ההוצאה וכי אין מדובר בהוצאת אירוח שאסורה בניכוי בהתאם לתקנה 3
 27 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות). המערערת נמנעה מהמצאת המסמכים
 28 הדרושים ומשכך הרי שלא הוכחה, כי מדובר בהוצאת אשר ניתנות לניכוי וכי נפל פגם
 29 בקביעת המשיב לפיה מדובר בהוצאות עודפות.
 30
 31 186. אף לגבי רכיב זה העלתה המערערת טענה לפיה יש להחזיר את הדיון ברכיב זה לשלב
 32 ההשגה ואף לעניין זה יפות קביעותי המפורטות לעיל לגבי טענה זו.
 33

בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 187. לפיכך, רכיב זה בצו יוותר על כנו, בכפוף לאמור בסיכומי המשיב לעניין הוצאות בהן הכיר,
2 כמפורט.

3

4 התנהלות המערערת

5 188. אחרית דבר ראיתי להתייחס בקצרה לשיתוף הפעולה מצד המערערת והמצאת המסמכים
6 הדרושים, סוגיה ששבה ועלתה לגבי הרכיבים השונים.

7

8 189. בעדותה ציינה חדד, כי היא מעולם לא נתקלה בתיק שבו היה חוסר שיתוף פעולה מצד
9 המייצגים כמו בתיק הזה וטענה, כי הידע שלה מתבסס על מה שראתה בתיק (עמ' 15 ש' 9-
10 10). היא העידה, כי היא בודקת את מהות פעילות העסק בהתאם למסמכים שמציגים (עמ'
11 15 ש' 13-14). חדד טענה, כי כאשר יש בכרסת סכום זניח לא מבקשים אסמכתא אולם
12 אם היא רואה משהו כמו טיסת הורים של שחקן היא בהחלט מבקשת. לטענתה, זה תלוי
13 בהוצאה ובסכום. חדד טענה, כי אם יש הוצאת כיבוד בשיעור של 20 ₪ היא לא תבקש
14 חשבונית אולם אם היא רואה הוצאת כיבוד על סך 17,000 ₪ היא תבקש (עמ' 23 ש' 8-3).
15 חדד התייחסה לחוסר שיתוף הפעולה מצד המערערת גם כאשר נשאלה לגבי נושאים שלא
16 עלו בדיון, כמפורט לעיל.

17

18 190. בסיכומי טען המשיב, כי המערערת עשתה דין לעצמה ולא יישמה את החובות המוטלות
19 עליה בפקודה ובתקנות שהותקנו על פיה. המערערת דרשה בניכוי הוצאות שאין בגינן
20 אסמכתאות וחלקן לא מותרות בניכוי, לא זקפה שווי לעובדיה אף כשמדובר בטובת הנאה
21 מובהקת, לא טרחה לנכות מס במקור מדמי שכירות או תשלום לסוכנים בישראל. דיווחיה
22 לפקיד השומה לא כוללים דוחות וטפסים שהיה עליה להגיש כמו טופס 856 וטופסי 101
23 של עובדיה. גם במהלך הליך ההשגה היא סירבה להמציא מסמכים ואסמכתאות לביסוס
24 טענותיה. מייצג המערערת זיגדון לא טרח להשיב לאף שאלה שנשאל בדיון בהשגה וטען,
25 כי תועבר תשובה בכתב, דבר שלא נעשה עד היום. המסמכים שצורפו לתצהיר המערערת
26 הם בחלק מהמקרים חלקיים ולא כוללים פרטים מזהים רלוונטיים ובחלק אחר לא
27 מתייחסים לשנים הרלוונטיות. המשיב לא ביקש להעניש את המערערת ועל אף העדר
28 שיתוף פעולה מצדה ואף שנמנעה מלספק הסברים ולהמציא לו מסמכים הוא ביקש לערוך
29 לה שומה מאוזנת וסבירה והפחית תוך כדי ניהול ההליך רכיבים שונים בשומה כדי להגיע
30 לשומת אמת. המשיב עשה ככל יכולתו לדלות מידע ממקורות שונים הנמצאים לרשותו אך
31 יכולתו לעשות כן מבלי לערוך ביקורת לכל נותני השירותים שעבדו עם המערערת בתקופה
32 הרלוונטית מוגבלת ובעיקר כשהמערערת נמנעה מלספק נתונים מלאים. המשיב התחשב
33 במסמכים שצירפה המערערת והפחית את הצו בהתאם כאשר סבר, כי ניתן לעשות כן. הוא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 פירט לגבי מסמכים שאינם מספיקים לטעמו ואילו מסמכים בדיוק נדרשים לו כדי לבחון
2 את טענות המערער. המערער לא ניסתה לרפא את הפגם שבהתנהלותה בהשגה ולא
3 העבירה למשיב את המסמכים הרלוונטיים עובר לדיון ההוכחות. במקום לצרף את
4 המסמכים ערכה דיון בשאלה מה הם היו מוסיפים למשיב וגלגלה את הנטל למצוא צידוק
5 לדיווחיה לפתחו של המשיב.

6
7 191. חכמון העיד, כי לא ידוע לו שלאורך הדיונים פקיד השומה ביקש מהמערער מסמכים
8 ולא זכה לשיתוף פעולה. הוא טען, כי מסר כל מה שמש הכנסה ביקש ממנו (עמ' 5 ש' 18-
9 21). כאשר הופנה לנספח 2 לתצהירה של חדד ונטען בפניו, כי יש דרישה להמצאת מסמכים
10 שהוא חתום עליה והוא התבקש להראות שהמציא אותם הוא השיב, כי אינו זוכר את זה.
11 חכמון לא נתן תשובה ברורה לעניין מסירת המסמכים המבוקשים ותחת זאת טען, כי
12 לדעתו הוא נתן את החומר הזה ביד במקום, כי אינו זוכר וכי יכול להיות, אם הוא לא
13 טועה, שהוא נתן לבנדלי חומרים כאשר היה אצלו במשרד (עמ' 5 ש' 22-28). המערער לא
14 הציגה כל אסמכתא לעניין המצאת המסמכים לפקיד השומה. חכמון טען בנוסף, כי
15 ההתנהלות הייתה מול זיגדון אשר בטח ביקש ממנו חומרים ואם זיגדון ישב שם הוא
16 כנראה העביר את החומרים (עמ' 5 ש' 33-34). אין בידי חכמון להעיד בעניין זה מידיעה
17 אישית. חכמון נשאל מדוע לא צירפו, אף שהתבקשו בשלבי השומה, חוזי התקשרות שנערכו
18 עם השחקנים והשיב, כי הוא עובד מול זיגדון וכי נתן לזיגדון כל מה שביקש ממנו לגבי
19 ההתדיינות עם מס הכנסה כולל החומרים האמורים (עמ' 9 ש' 22-25). אין מחלוקת, כי
20 ההסכמים האמורים לא הומצאו לתיק בית המשפט על ידי המערער.

21
22 192. מצאתי, כי המערער נמנעה מהמצאת ראיות מהותיות הדרושות לשם הוכחת טענותיה
23 לעניין השומה אשר הוציא לה המשיב. היא ביקשה, כי ההוצאות יותרו בניכוי על סמך
24 פעילותה ועל סמך מסמכים חלקיים מבלי שטרחה להמציא ראיות מהותיות לעניין אותן
25 הוצאות. כמו כן, היא ביקשה להטיל את הנטל על המשיב כך שהוא יערוך בדיקות במקום
26 שהיא תמציא ראיות רלוונטיות כמו לעניין ניכוי מס במקור בגין עמלות לסוכנים וניכוי מס
27 במקור בגין הדירות ששכרה. בתצהירה ציינה חדד, כי במסגרת התצהירים נמסרו לראשונה
28 מסמכים והסברים ולפנים משורת הדין מקום בו המסמכים וההסברים האמורים מספקים
29 הרי שהצו יופחת על ידה בהתאם אף שנמסרו רק במסגרת התצהיר (מש/1 סעיף 7). **אכן,**
30 **המשיב הלך לקראת המערער בעניין זה ובמסגרת סיכומיו הפחית סיכומים בגין רכיבים**
31 **שהוכחו לשביעות רצונו. לאורך ניהול ההליך המשיב היה נכון לתקן את השומה בהתאם**
32 **לראיות שתציג המערער והוא עשה כן כאשר הוצגו לו ראיות כאמור. המערער נמנעה**
33 **מהצגת ראיות רבות אותן דרש המשיב ובעניין זה אין למערער להלין אלא על עצמה.**
34

בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 קנסות

2 193. במסגרת השומה נקבע, כי על סכומי המס לתשלום יש להוסיף ריבית, הפרשי הצמדה
3 וקנסות כחוק. המערערת טוענת, כי מאחר והמחלוקת היא מחלוקת לגיטימית בפרשנות
4 החוק ולאור העובדה, כי עוד טרם מתן פסק הדין הפחית המשיב את השומה המקורית
5 בשיעור ניכר הרי שאין להטיל קנסות בנוסף על הפרשי הצמדה וריבית שמתווספים לקרן
6 המס. המערערת לא סיפקה טעמים המצדיקים אי הטלת מס בגין הרכיבים לגביהם נקבע,
7 כי נקבעו בצו כדין. לפיכך, הקנסות יוטלו בהתאם לאמור בפסק הדין.

8

9 התוצאה

10 194. הנה כי כן, טענת המערערת לגבי סמכותו של מר בנדלי להוצאת השומה לא נטענה במסגרת
11 נימוקי הערעור ומשכך הרי שדינה להידחות. כמו כן, את שומה 09 הוציא פקיד שומה אשר
12 לגביו לא נטענה טענת חוסר סמכות.

13

14 195. לעניין ניכוי מס במקור בגין הפרשי שכר מצאתי, כי עלה בידי המערערת להוכיח, כי לא
15 שילמה בשנת 2013 שכר עבודה עליו לא דיווחה למס הכנסה וכי ההפרש אליו התייחס
16 המשיב מקורו ביתרת פתיחה בשנה זו, כפי שעולה מספרי המערערת שלא נפסלו. לגבי ניכוי
17 מס במקור מעמלות ששילמה המערערת לסוכנים בארץ מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת
18 להוכיח, כי לא היה מוטל עליה לנכות מס במקור בגין העמלות ששילמה לסוכנים בארץ
19 וכדין חייב המשיב את המערערת בניכוי מס במקור מהעמלות האמורות. לגבי ניכוי מס
20 במקור מתשלומים אשר שילמה המערערת עבור דירות ששכרה מצאתי, כי לא עלה בידי
21 המערערת להוכיח את טענתה לפיה לא הייתה מוטלת עליה חובה לנכות מס במקור
22 מתשלומי שכר הדירה ולחלופין, כי שיעור הניכוי אמור להיות 10% לכל היותר ולא 35%.
23 לפיכך קבעתי, כי כדין חייב המשיב את המערערת בניכוי מס במקור בשיעור 35% מדמי
24 השכירות ששולמו על ידה בשנים 2012-2014.

25

26 196. לגבי הוצאות שהוציאה המערערת בגין ארוחות לעובדים מצאתי, כי לא עלה בידי
27 המערערת להוכיח, כי מדובר בהוצאה מוכרת וכי אין מדובר בטובת הנאה לעובד. לעניין
28 השחקנים הזרים לא המציאה המערערת ראיות המלמדות על היקף ההוצאה בעבורם.
29 בהעדר אסמכתאות ומשלא סיפקה המערערת פרטים רלוונטיים מצאתי, כי כדין חייב
30 המשיב את המערערת במס בגין הוצאות אלה. לעניין שווי שכר דירה מצאתי, כי ההוצאה
31 שהוציאה המערערת בגין מגורים לשחקנים הישראליים מהווה טובת הנאה לעובדים אף
32 אם נעשתה גם לנוחות המעביד. באשר לשחקנים הזרים המערערת לא סיפקה את הראיות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-01-24090 גליל - גולן אחר בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 הדרושות ובין היתר לגבי זהות שחקני החוץ. משכך, מצאתי, כי לא נפל פגם בקביעתו של
2 המשיב לעניין רכיב זה. כמפורט, במסגרת נימוקי השומה לא העלתה המערערת טענות
3 לעניין רכיב מתנות לעובדים אשר נקבע בצו. קבעתי, כי לא נפל פגם בקביעת המשיב ורכיב
4 זה בצו בדין יסודו. לגבי הוצאות בגין טלפונים ניידים מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת
5 להוכיח, כי זקפה שווי בגין החזקת פלאפונים. מצאתי, כי רכיב זה בצו בדין יסודו.

6
7 197. לעניין הוצאה עודפת בגין נסיעות לחו"ל כאמור, המחלוקת שנתרה היא לגבי שליש
8 מההוצאות, לאחר שהמשיב הכיר בשני שליש מהן. מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת
9 להוכיח, כי ההוצאות שבמחלוקת הן הוצאות מותרות בניכוי וכי לא מדובר בהוצאה
10 עודפת. לפיכך, מצאתי, כי לא נפל פגם בקביעת המשיב לפיה שליש מההוצאות ברכיב זה
11 הן הוצאות עודפות. לעניין הוצאה עודפת בגין רכבים מצאתי, כי לא עלה בידי המערערת
12 להוכיח את טענתה לגבי הוצאות הרכב שבמחלוקת. לפיכך קבעתי, כי הרכיב האמור יוותר
13 בצו בהתאם לאמור בתצהירה של חדד וההפחתות שביצעה בהתאם לחשבונות שהוצגו לה.
14 לעניין הוצאה עודפת בגין כיבוד מצאתי, כי המערערת לא הוכיחה, כי מדובר בהוצאת
15 הניתנות לניכוי וכי נפל פגם בקביעת המשיב לפיה מדובר בהוצאות עודפות. לפיכך קבעתי,
16 כי רכיב זה בצו יוותר על כנו, בכפוף לאמור בסיכומי המשיב לעניין הוצאות בהן הכיר,
17 כמפורט.

18
19 198. הערעור נדחה במרביתו, בכפוף לאמור לעיל. אני מחייבת את המערערת בהוצאות המשיב
20 בסך 20,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא
21 כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

22
23 מתירה לפרסום את פסק הדין.

24 המזכירות תמציא לצדדים.

25
26 ניתן היום, ז' טבת תשפ"א, 22 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

27


28 עירית הוד, שופטת
29