



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4603/22

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט י' כשר

המערערת: הפועל ניר רמת השרון

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר סבא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
(השופט שי בורנשטיין) בע"מ 65109-02-19 מיום
24.4.2022

תאריך הישיבה: כ"א בכסלו התשפ"ג (15.12.2022)

בשם המערערת: עו"ד שרית חודרה

בשם המשיב: עו"ד רועי כהן; עו"ד ניר וילנר

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט שי בורנשטיין)
מיום 24.4.2022 בע"מ 65109-02-19, בו נדחה ערעור המערערת על שומות בצווים
שהוצאו לה על ידי המשיב.

הרקע לערעור

1. המערערת היא עמותה העוסקת בהפעלת קבוצת כדורגל, המסווגת כמוסד ללא
כוונת ריווח (מלכ"ר) כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

2. הערעור שלפנינו נסוב על שומות בצווים שהוציא המשיב למערערת ביחס לשנות המס 2008-2016. הצדדים חלוקים ביניהם בנוגע לשני רכיבים בצווים אלה: ניכוי הוצאות עודפות, וניכוי הוצאות אש"ל (אכילה, שתיה ולינה) לספורטאי חוץ. באשר להוצאות העודפות קבע המשיב בנימוקי הצווים כי הוצאות שהוציאה המערערת בגין "הוצאות שונות" וכן בגין "כיבודים אירוח ואירועים" אינן מותרות בניכוי, ועל כן חייב אותה לשלם מקדמה בשיעור של 90% מההוצאות האמורות בהתאם להוראות סעיף 181 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). באשר לניכוי הוצאות האש"ל ציין המשיב כי חרף בקשתו לא הומצאו לו אסמכתאות בנוגע לפירוט מועדי השהייה של ספורטאי החוץ בישראל ובנוגע להוצאות אש"ל שהוצאו בפועל, ועל כן מדובר בהוצאות שאינן מותרות בניכוי. לפיכך חויבה המערערת להוסיף את הוצאות האש"ל שנתבעו בניכוי להכנסתם של הספורטאים; לנכות מס במקור בגין תוספת ההכנסה של הספורטאים בהתאם להוראות תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998 (להלן: תקנות ספורטאי חוץ או התקנות); ולשלם מס שכר בגין סכומים אלו.

3. על השומות שהוציא המשיב הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי. באשר לרכיב ההוצאות העודפות היא טענה, בתמצית, כי מסרה אסמכתאות למכביר; כי מדובר בהוצאות לצרכי הפצת כרטיסים, פרסום, צילום המשחקים ככלי אימון לשיפור יכולת השחקנים והחזר ביטחונות, והן אינן נמנות על ההוצאות שבגינן היא מחויבת בתשלום מקדמה בשיעור של 90%; וכי הוצאות הכיבוד הכרחיות לפעילות השחקנים וצרכיהם ולפיכך אין לראות בהן כשימוש לרעה וכתשלומי שכר מוסוויים אלא כהוצאות כרוכות של המועדון. באשר לרכיב ניכוי הוצאות האש"ל נטען כי המשיב שגה בהחלטתו שלא להכיר בהוצאות אלה מהטעם שלא הומצאו לו אסמכתאות, שכן הדבר אינו מתחייב על פי דין ודרישתו אף עומדת בסתירה לדרך שבה פועלים פקידי השומה במחוזות השונים דרך קבע.

4. ביום 24.4.2022 דחה בית המשפט המחוזי את הערעור. לעניין ההוצאות העודפות נקבע כי המערערת העלתה לראשונה בסיכומיה טענה כי רכיב זה כולל הוצאות שונות שלא רק לצרכי כיבוד אלא גם לצרכי הפצת כרטיסים, פרסום, צילום ועוד. מכל מקום טענותיה בהקשר זה לא נתמכו בראיה כלשהי. בדומה לכך, גם טענות המערערת לגבי הוצאות הכיבוד והאירוח נטענו בעלמא, ולא הובאו לעדות כל נציג מטעם המערערת שיכול היה לשפוך אור על התנהלותה. בכל מקרה, מדובר בהוצאות של דברי מאכל ומשקה הניתנים לשחקנים ולאורחים לפני משחק ולאחריו, ואין כל סיבה להבחין בין המערערת לבין כל מלכ"ר אחר המעניק לפעיליו או לאורחיו דברי מאכל ומשקה אשר

אינם מוכרים כהוצאה. זאת כאשר העובדה שמדובר בפעילות בעצימות גופנית גבוהה אינה מהווה כשלעצמה נסיבה המצדיקה חריגה מהכלל.

5. כאשר להוצאות האש"ל נקבע כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה לא קיימת בדין דרישה להגיש מסמכים המאמתים את ההוצאות כתנאי לניכויין. צוין, בתמצית, כי מלשונה של תקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ עולה אמנם כי הצגת קבלות אינה מהווה תנאי להתרת ניכוי הוצאות בגין ארוחות של ספורטאי חוץ, להבדיל מהוצאות לינה או דמי שכירות. עם זאת, אין פירוש הדבר כי מוקנית לספורטאי זכות אוטומטית לנכות מהכנסתו את הוצאות הארוחות, או כי המשיב אינו רשאי לדרוש אסמכתאות מקום בו הוא סבור כי יש בכך צורך. אימוץ טענת המערערת פירושו הלכה למעשה כי לא מדובר בהוצאה שניתן לנכותה מהכנסה אלא בפטור ממס, וחזקה על המחוקק כי אם רצה לפטור ספורטאי חוץ ממס בגין הכנסה כאמור, היה עושה כן במפורש. הודגש כי העובדה שהתקנות אינן מתנות את הניכוי בהגשת קבלות או מסמכים נותנת בידי המשיב מרחב פעולה, המאפשר לו למשל להסתפק בהצהרה של הספורטאי או המעסיק שלו כי ההוצאה הוצאה בפועל. אך אין בכך כאמור, כדי להביא למסקנה כי יש לנכות רכיב זה בכל מקרה, אף אם לא הוצא בפועל.

6. בית המשפט גם דחה את טענת המערערת לפיה רשויות המס נהגו מאז ומתמיד להכיר בניכוי המס בגין הוצאות האש"ל כאמור באופן אוטומטי. נקבע כי טענה זו אינה עולה בקנה אחד עם חוזרים והוראות שפורסמו על ידי רשות המסים, כמו גם עם פסיקת בתי המשפט; וכי על פי עדות העד מטעם המשיב, שנמצאה מהימנה, גם קבוצות אחרות נדרשו להציג קבלות. מכל מקום נקבע כי גם אם בעבר טעתה רשות המס ונהגה באופן שונה, אין להנציח טעות זו. נוכח האמור, ומשעה שהמערערת לא הציגה כל אסמכתא באשר להוצאות שהוצאו על ידי ספורטאי החוץ בגין הארוחות, נקבע כי צדק המשיב שלא התיר את ניכויין.

טענות הצדדים

7. לטענת המערערת, נפלו שגגות רבות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ותוצאתו מביאה לכך שהיא חויבה בתשלום מס שגוי. באשר לסוגית ההוצאות העודפות נטען כי אמנם בשל החלפת מייצגים ובשל מחדלים נוספים של המערערת לא היו בידה כל המסמכים והראיות בקשר עם ההוצאות העודפות, וכי רק לאחר שמיעת ההוכחות הגיעו כל המסמכים המוכיחים שמדובר בהוצאות "רגילות" ולא "עודפות". אולם מצופה היה מהמשיב שיבדוק את המסמכים ויתקן את השומה כך שתהא שומת מס אמת, ולא ינצל את סדרי הדין ואת חולשת המערערת. המערערת ציינה כי על רקע זה היא גם פנתה

לבית המשפט בבקשה כי יחייב את המשיב לאמת בתצהיר את טענתו בנימוקי השומה ובסיכומיו בדבר היעדר מסמכים, ומצופה היה ממנו להגיש תצהיר כאמור. אלא שהמשיב בחר להתנגד ולא לאפשר זאת באופן שהביא לאובדן אמון מוחלט בו. כעת, משהערעור מונח לפני בית משפט זה, על המשיב המחויב בתום לב מוגבר לבחון את התייעוד ולתקן את השומה בהתאם למסמכים שלפניו.

8. באשר להוצאות האש"ל לספורטאי החוץ שגה בית המשפט בקבעו כי אין להתיר לה את ניכויין. מעיון בלשונה של תקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ עולה כי תנאי להכרה בהוצאות לינה או דמי שכירות הוא המצאת מסמכים וקבלות, ואילו דרישה כאמור לא קיימת בהתייחס להוצאות בעד ארוחות. הבדל זה מחייב התייחסות שונה ביחס לכל אחת מההוצאות. המערערת ציינה בהקשר זה כי לשונה של תקנה 1 האמורה דומה ללשונה של תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979 (להלן: תקנות תושבי חוץ). ביחס לתקנות תושבי חוץ פרסמה רשות המסים את חוזר מס הכנסה מ"ה 5/2001 (להלן: חוזר מס הכנסה או החוזר) ממנו עולה כי אין צורך בהגשת מסמכים לאימות הוצאות בשל ארוחות, וכך יש לפרש גם את תקנות ספורטאי חוץ. עוד ציינה המערערת כי בית המשפט המחוזי הסתמך בפסק דינו על פסק הדין שניתן בעניין עמ"ה (מחוזי-ת"א) 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון (21.5.2012) (להלן: עניין יילמזלר), אולם עיון בפסק דין זה מוביל למסקנה כי היה מקום לקבל את הערעור ולא לדחותו. זאת שכן עולה ממנו כי הסכום הנקוב בתקנות כסכום המותר בניכוי בגין הוצאות בעד ארוחות הוא "סכום נורמטיבי" שלא נדרש להוכיחו. לגישת המערערת, מפרשנות בית המשפט בעניין יילמזלר ומהחוזר נובע כי הכלל הוא שהסכום הנקוב בתקנות הוא סכום נורמטיבי שיש להתירו בניכוי, והיוצא מן הכלל הוא מקרים שבהם העובדות מוכיחות שהספורטאי לא הוציא מכיסו את הוצאות המזון ומישהו אחר נשא בהוצאות אלו. בענייננו, בכל הנוגע לשחקנים שהועסקו על ידי המערערת יש להחיל את הכלל ולא את החריג, שכן הם אלו שמממנים את הוצאותיהם ואין מי שמזין אותם על חשבוננו.

9. המערערת הוסיפה כי מפסק הדין עולה שבית המשפט המחוזי הניח ששחקני החוץ אינם אוכלים ואינם משלמים עבור הארוחות שלהם, אולם העובדה כי הם אוכלים ומשלמים על המזון שהם צורכים ברורה ואינה דורשת הוכחה משפטית. עוד הוסיפה כי הקביעה לפיה למשיב נתון מרחב פעולה לדרוש מסמכים וראיות שונות סותרת את לשונן המפורשת של התקנות, ואין לה כל תימוכין ולו בהוראות שמפרסמת רשות המסים לעובדיה ולציבור. המערערת הציגה לפני בית המשפט המחוזי עדות שלא נסתרה לפיה

במשך השנים פעלו רשויות המס באופן שלא נדרשה הצגת מסמכים לצורך ניכוי הוצאות אש"ל, ואין לאפשר למשיב לנהוג במערערת באופן שונה ממה שהוא נוהג ביחס למועדוני ספורט אחרים. כמו כן נטען כי בהתאם לפסיקת בית משפט זה יעילות מערכת גביית המס וודאות באשר לנורמות הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים העומדים בבסיסם של דיני המס, ויש להעדיף פרשנות המקדמת אינטרסים אלה. באשר לקביעת בית המשפט כי הלכה למעשה טענת המערערת היא לקיומו של פטור ממס, נטען כי לא מדובר בפטור אלא בהוצאה שמטעמי נוחות ויעילות ביכר המחוקק לקבוע לגביה סכום נורמטיבי. הודגש בהקשר זה כי ניכוי הוצאות בעד ארוחות אינו המקרה היחיד שבו פעל המחוקק בדרך של קביעת סכום נורמטיבי ללא צורך בהוכחה. ולבסוף נטען כי הצהרה מצד הספורטאי בנוגע להוצאותיו אינה מהווה פתרון מעשי.

10. המשיב מצדו החזיק אחר פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בכל הנוגע לסוגיית ההוצאות העודפות, צוין כי המערערת הודתה שנמנעה מלהגיש את מסמכי ההוצאות או פירוט כלשהו של אותן הוצאות במסגרת הליכי השומה ואף בתצהירה, וכי הטענה לפיה הציגה המערערת את המסמכים לפני המשיב במהלך ניהול ההליך לא עלתה מפורשות בבית המשפט המחוזי. לגופו של עניין נטען כי ההזדמנות הראשונה שבה הציגה המערערת מסמכים כלשהם הייתה לאחר שלב ההוכחות בבית המשפט המחוזי, במסגרת ניסיון שלא צלח להגיע לפתרון המחלוקת מחוץ לכותלי בית המשפט, וגם אז לא דובר במלוא המסמכים. בכל מקרה, אין בכך כדי לשנות מן העובדה שהשלב להגשת המסמכים הוא הליכי השומה וההשגה ושהמסמכים שהוצגו לאחר מעשה מחוץ לכותלי בית המשפט אינם מהווים חלק ממסכת הראיות בתיק.

11. בכל הנוגע לניכוי הוצאות האש"ל נטען, כי ככלל נישום המבקש לנכות הוצאות מהכנסתו צריך להוכיח את ההוצאות בפועל כמו גם את העובדה שמדובר בהוצאה בייצור הכנסה. על רקע עיקרון זה ברי כי לא ניתן לקבל את טענת המערערת לפיה ניתן לנכות הוצאה שלא הוצאה כלל. בהמשך לכך עמד המשיב על לשונן של תקנות ספורטאי חוץ ועל הדמיון ביניהן לבין תקנות תושבי חוץ, אשר לגביהן נקבע בחוזר מס הכנסה כי רק הוצאות שהוצאו בפועל יותרו בניכוי. הודגש כי גם בהוראת ביצוע 88/32 שקדמה לחוזר מס הכנסה (להלן: הוראת הביצוע), נקבעו הוראות דומות. המשיב הוסיף וטען כי טענת המערערת לפיה תקנות ספורטאי חוץ קובעות סכום "נורמטיבי" שניתן לנכותו ללא תלות בשאלה האם אכן מימן העובד את ההוצאות ההסעדה, נוגדת מושכלות יסוד בדיני המס ואף את לשונה הברורה של תקנה 1(2) לתקנות. צוין כי אמנם, תקנה 1(2) המתייחסת להוצאות בגין ארוחות שונה בלשונה מתקנה 1(1) לתקנות העוסקת בהוצאות לינה, אולם מפער זה לא ניתן להסיק שמדובר בסכום "נורמטיבי" כטענת המערערת. הבדל זה רק

מלמד כי ביחס להוצאות אכילה ושתיה מחוקק המשנה הקנה למשיב שיקול דעת רחב יותר והגמיש את הרף הראייתי הנדרש לצורך הוכחת ההוצאה.

12. עוד טען המשיב כי מקריאה מדוקדקת של פסק הדין בעניין יילמזלר עליו נסמכה המערערת עולה כי נקבע בו מפורשות שלא ניתן לראות בתקנות כהסדר לניכוי נורמטיבי. אמנם, כפי שנקבע באותו עניין, התקנה כמו גם הוראת הביצוע נועדו להקל ברף ההוכחה ולהקל על המשיב ועל הנישומים, אולם הפער בין הקלה זו לבין טענת הסדר הניכוי הנורמטיבי הוא גדול. הודגש כי הצעת המערערת בדבר קיומה של חזקה המאפשרת את ניכוי הסכום המקסימלי כאשר פקיד השומה הוא זה שצריך לסתור את התקיימותה, מטילה על המשיב נטל ראייתי בלתי אפשרי ומתעלמת מפערי המידע שבין הנישום לבין פקיד השומה. לבסוף הודגש כי אין ממש בטענת המערערת לפיה המשיב הפלה אותה לרעה ביחס לנישומים אחרים. בית המשפט קבע בהקשר זה ממצא עובדתי שונה מעדותו של העד מטעם המערערת, שאף הוא הודה בעדותו כי לפחות פקיד שומה אחד נוסף זולת המשיב דרש המצאת הוכחות לגובה הוצאות האש"ל. מכל מקום, גם אם בעבר פעלה רשות המסים אחרת וטעתה, אין להנציח טעות זו.

בדיון שהתקיים לפנינו ביום 15.12.2022 הצענו לצדדים הצעה לסיום המחלוקת בהסכמה. ואולם לאחר שניתנה למשיב שהות לצורך מתן עמדתו, הוא הודיע כי אין בידו להסכים להצעה. כעת, ולאחר שניתנה למערערת האפשרות להגיב לעמדת המשיב, בשלה העת להכרעה.

דיון והכרעה

13. לאחר עיון בטענות הצדדים ושמיעתם בדיון שהתקיים לפנינו, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות וכך אציע לחבריי שנעשה.

14. תחילה לעניין טענות המערערת לגבי חיובה בתשלום מקדמות בשל ניכוי הוצאות עודפות. סעיף 181 ב לפקודה בא לעולם כחלק מהסדר שנועד להגביל את ההוצאות שיותר בניכוי מהכנסתם החייבת של מעסיקים ואת סכומן (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 17), התשל"ב-1972). סעיף זה מורה כי חבר בני אדם שהוציא הוצאות שאינן מותרות בניכוי, המכונות בפקודה "הוצאות עודפות", ישלם לפקיד השומה מקדמה בשיעור מסוים מההוצאות העודפות שהוציא. במקרים שבהם מדובר במלכ"ר כבענייננו, הוא יחויב במקדמה בשיעור של 90%. התפישה שעמדה ביסוד הוראה זו היא ש"דרישת המקדמות תהיה גורם מרתיע ומרסן, שכן הנישום יחוש בתוצאות ולא יהא צורך לחכות לעשיית השומה שתיקבע את הכנסתו החייבת" (הצעת חוק לתיקון פקודת

מס הכנסה (מס' 17), התשל"ב-1972, ה"ח 985, עמ' 180; ראו גם: ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 2 (2.7.2007); ע"א 5246/91 גבור סבריינה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מח(4) 485, 489 (1994).

15. בענייננו, המשיב קבע כי שני רכיבי הוצאות שניכתה המערערת – אלה שסווגו תחת הכותרת "הוצאות שונות" ואלה שסווגו תחת הכותרת "כיבודים אירוח ואירועים" – הם בגדר הוצאות עודפות שעליה לשלם בגינן מקדמות בשיעור של 90%. המערערת הלינה לפני בית המשפט המחוזי על קביעה זו בטענות שונות, ואלה נדחו על ידו בקבעו בין היתר כי הטענות הועלו בעלמא ולא נתמכו בדבר. בערעור שלפנינו המערערת אינה חולקת על הקביעה כי לא הועברו מסמכים "בזמן אמת". טענתה מתמקדת בכך שלאחר שמיעת ההוכחות היא העבירה למשיב את המסמכים המצביעים על טיב ההוצאות, וכי על מנת ששומתה תהא שומת אמת מצופה היה ממנו אז – ומצופה ממנו גם כיום – לבחון את המסמכים ולקבוע על בסיסם את שומתה. טענה זו אינה מוצא לקבל.

16. אכן, העיקרון בדבר גביית מס אמת הוא עיקרון בסיסי ויסודי בדיני המס, ועל כך לא יימצא חולק (ע"א 2064/02 תשלובת ח. אלוני בע"מ נ' עיריית נשר, פ"ד נט(1) 111, 120 (2005); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פ"ד סד(1) 17, 41-42 (2010); ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, פסקה 89 (2018); בר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' נחום, פסקה 31 (6.5.2020)). עם זאת, המילים "מס אמת" אינן בבחינת מילות קסם שיש בהן כדי לרפא כל פגם שדבק בהתנהלותו הדיונית של הנישום ולתקן כל מחדל שלו. למול העיקרון בדבר גביית מס אמת ניצבות תכליות רמות מעלה אותן משרתים כללי הפרוצדורה, אשר הקפדה עליהם אינה בבחינת "ניצול סדרי הדין" כטענת המערערת. עמד על כך בית משפט זה בע"א 5238/13 ד"ר משה וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין – מחוז ת"א (5.3.2015):

"המערער חזר מספר פעמים על הטענה כי יש בכך העדפת ה'פרוצדורה' על פני המהות, באופן המביא לחוסר צדק בענייננו. המילה 'פרוצדורה' תוארה בפיו כמילת גנאי. ולא היא. כללי הפרוצדורה שעניינם חשיפתם של מלוא הגרסה ושל כלל הטענות כבר בפתח ההליך נועדו לשרת מספר תכליות חשובות. תכלית אחת היא משחק ב'קלפים פתוחים'. הצדדים נדרשים לפרוס את גדר המחלוקת שבינם. בין היתר, לצד שכנגד מתאפשר לדעת בפני מה עליו להתגונן. עולה אפוא כי תכלית זו נועדה לאזן בין הזכויות הדיוניות של הצדדים להליך. אילו היה מתאפשר למערער להעלות בשלב זה טענות חדשות ולהציג ראיות

חדשות, היה בכך כדי לפגוע בזכויותיו הדיוניות של המשיב ולהביא לחוסר צדק כלפיו. תכלית נוספת היא יעילות דיונית. העלאת טענות בהזדמנות הראשונה, במלואן ובאופן מפורט, היא יעילה יותר ותורמת לבירור מהיר של גדר המחלוקת. כך, למשל, אילו היה המערער מעלה את טענותיו במועד, היו אלה זוכות לבירור בשלב הדיוני (הוא ההשגה בענייננו), בירור שיתכן שהיה מוביל לכך שלא היה צורך לדון בהן כאן. לבסוף, יש בכך כדי לשרת גם את התכלית של סופיות הדיון. אילו היה מתאפשר לצד להליך להעלות טענות חדשות בכל שלב ובפני כל ערכאה שהיא, היה בכך כדי להציב את הצד שכנגד בפני אי-ודאות. גם להליך וגם לטענות שנטענות במסגרתו נדרשת סופיות. הכללים הדיוניים נועדו אפוא לאזן בין הצדדים. כך גם הכללים בדבר המועד להעלאת טענות. אילו היה מתאפשר למערער להעלות כעת טענות נוספות, היה בכך כדי לקפח את זכויותיו הדיוניות של המשיב – ולכך אין מקום" (שם, פסקה 7).

אמנם, מכוח העיקרון של גביית מס אמת תתאפשר במקרים מסוימים סטייה מכללי הפרוצדורה, באמצעות מתן אפשרות לנישום להעלות טענות חדשות או להציג ראיות שלא הוצגו על ידו בהליכי השומה וההשגה. ברם אפשרות זו שמורה למקרים חריגים שבהם נמצא כי אין בה כדי לגרום נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; ולא תיגרם פגיעה בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס, כמו גם ביכולת לערוך במסגרת ההכרעה בהשגה בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים (וראו: ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פסקה 28 (13.10.2015); רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 11 (6.3.2014); רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)). ואולם מקרה זה בו המערערת הציגה רק בסופם של הליכי הערעור על השומה מסמכים שלא הוצגו על ידה במסגרת הליכי השומה, ללא כל צידוק של ממש או הסבר המניח את הדעת – אינו המקרה להפעלת החריג האמור. קל וחומר שבמקרה זה אין מקום לחייב את המשיב במסגרת הליך זה לערוך את שומתו מחדש בהתאם למסמכים החדשים שכלל לא התבקש צירופם לתיק בית המשפט, ולחייב אותו בהגשת תצהיר לתמיכה בשומתו כטענת המערערת.

17. ובאשר לניכוי הוצאות האש"ל לספורטאי החוץ. כמפורט לעיל, המחלוקת בין הצדדים בהקשר זה נעוצה בשאלה האם נדרש ספורטאי החוץ להציג מסמכים וקבלות להוכחת הוצאות שהוציא בעד ארוחות. המערערת סבורה כי אין בדין כל דרישה להמציא קבלות ומסמכים כאמור, וכי הסכום הנקוב בתקנות ספורטאי חוץ הוא "סכום נורמטיבי" שאין צורך להוכיחו. לגישת המערערת, עמדתה נתמכת בלשון התקנות, בחוזר מס

הכנסה, בפסיקת בתי המשפט ובהתנהלותה של הרשות לאורך השנים. המשיב מצדו סבור כי עמדת המערערת נוגדת עקרונות בסיסיים בדיני המס, ואף אינה עולה בקנה אחד עם לשון התקנות כמו גם עם יתר המקורות עליהם ביקשה להישען. כפי שיבואר להלן, הצדק עם המשיב.

18. תחילה באשר ללשון של התקנות, המהווה נקודת המוצא לבירורה של המחלוקת הפרשנית הניצבת לפנינו (וראו בהקשר זה: ע"א 4096/18 חכמ את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019) (להלן: עניין חכמ); ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פסקה 27 (26.1.2020); ע"א 9308/20 פקיד שומה עכו נ' בית חוסן בע"מ, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת ר' רונן (13.2.2023)). וזו לשונה של תקנה 1:

ספורטאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו מעיסוק בספורט את ההוצאות האלה:

(1) סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר בישראל, ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה;

(2) סכום שלא יעלה על 320 שקלים חדשים שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל; הסכום האמור יתואם לפי סעיף 120ב לפקודה, כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרת השקלים החדשים הקרובים.

[יועזר כי הסכום הנקוב בתקנה 1(2) נכון ביחס לשנים 2012-2013 ולשנים 2018-2016; ביתר שנות המס הרלוונטיות לענייננו נע הסכום בין 280 ש"ח ל-330 ש"ח].

עיון בלשון התקנה מעלה כי פרשנות המערערת לפיה הסכום הנקוב בה הוא "סכום נורמטיבי" שזכאי ספורטאי החוץ לנכות באופן אוטומטי, נעדרת כל אחיזה. לשון התקנה פשוטה, ברורה וחד-משמעית, ונובע ממנה כי רק הוצאות שהוצאו בפועל על ידי ספורטאי החוץ יותר בניכוי. כך עולה מן העובדה שספורטאי החוץ זכאי לנכות מהכנסתו "סכום... שהוציא בעד ארוחות", וכך גם עולה מן העובדה שניכוי ההוצאות ייעשה בסכום ש"לא יעלה על" הסכום הנקוב בתקנה. הימצאותן של מילים אלו בנוסח התקנה אינה מותירה מקום לספק כי הסכום שיותר בניכוי הוא הסכום שהוצא בפועל, עד לתקרה הקבועה בתקנות. אם לא כן, כלל לא היה צריך לציין במפורש וניתן היה להסתפק בכך שספורטאי החוץ זכאי לנכות סך של 320 ש"ח בעד ארוחות בשל כל יום שהייה, והרי כידוע חזקה על המחוקק, ובכלל זה מחוקק המשנה, כי אינו משחית את מילותיו לריק

(וראו: רע"א 6215/22 מילר נ' החברה המרכזית לפיתוח השומרון בע"מ, פסקה 9 (19.1.2023); רע"א 8176/21 רוכברגר נ' עיריית דמת השרון, פסקה 21 (5.7.2022); ע"א 9111/08 הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור ירושלים, פסקה ט"ז (19.5.2011)).

19. אכן, צודקת המערערת כי לא ניתן להתעלם מכך שלגבי סכומים שהוציא ספורטאי חוץ בעד לינה או דמי שכירות קובעת תקנה 1(1) שתנאי לניכויים הוא הגשת מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות, ואילו לגבי ניכוי סכומים שהוציא ספורטאי בעד ארוחות לא נקבע תנאי דומה בתקנה 1(2). אלא שאין בהבדל זה כדי להביא למסקנה כי הסכום הנקוב בתקנה 1(2) הוא "סכום נורמטיבי" שניתן לנכותו ללא צורך בהוכחה או בהוצאה בפועל. כפי שציין בית המשפט המחוזי, וקביעתו מקובלת עליי, ההבדל בין לשונן של תקנות המשנה נוגע לשאלה האם הגשת מסמכים וקבלות היא תנאי להתרת הניכוי, אם לאו. היינו, בעוד שלצורך ניכוי הוצאות לינה ושכירות נדרש הנישום להציג לפקיד השומה מסמכים להוכחת ההוצאות ואם לא כן לא יותר הניכוי; לצורך הוצאות בגין ארוחות מוקנה לפקיד השומה מרחב פעולה המאפשר לו במקרים מסוימים להתיר ניכוי גם ללא הצגת מסמכים לאימות ההוצאות, ולהסתפק באמצעים אחרים המלמדים על ההוצאות. יוער בהקשר זה כי טבען של הוצאות מזון ושתייה – אשר לרוב משולמות לגורמים שונים ומגוונים ובתדירות תכופה ויומיומית הרבה יותר מהוצאות לינה ושכירות – עשוי לספק הסבר מסוים להבדל בדרישת התקנות לעניין הוכחתן.

20. ומכאן לחזור מס הכנסה. כאמור לעיל, עניינו של החוזר ביישומן של תקנות תושבי חוץ, הקובעות בתקנה 2 הוראות דומות לאלו הקבועות בתקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ. למען הנוחות תובא להלן לשונה של תקנה 2 לתקנות תושבי חוץ:

2. מרצה אורח או מומחה חוץ זכאי לנכות בשל התקופה שבה שהה בישראל, אך לא יותר מאשר בעד תקופה של שנים עשר חודשים, מהכנסות שהוא מקבל בעד הוראה, מחקר או מתן שירות, לפי הענין –

(1) סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר בישראל – ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה;

(2) סכום שלא יעלה על 500 לירות שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל; הסכום האמור יותאם לעלית המדד על פי סעיף 120 ב לפקודה כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרה השקלים החדשים הקרובים.

המערערת ביקשה להפנות את תשומת הלב לכך שבחוזר צוין בהתייחס לתקנה זו כי "כבעבר לא נדרשים מסמכים לאימות ההוצאה בשל ארוחות...", וטענה כי מכאן שגם בהתייחס לתקנות ספורטאי חוץ לא נדרשים מסמכים לאימות ההוצאות האמורות. אלא שבצדק דחה בית המשפט המחוזי טענה זו. ראשית, החוזר הותיר על כנו את המצב שקדם לו, אשר תואר בהוראת הביצוע כך: "לפי התקנות ההוצאה המותרת היא הסכום שהעובד הוציא אותן בפועל ולא מדובר בסכום גלובלי הניתן לעובד כניכוי". שנית, בהמשך המשפט אותו ציטטה המערערת מהחוזר הובהר כי "אם נוכח פ"ש כי המומחה לא הוציא אותן הוצאות (גורם אחר נשא בהן, כל הכנסת המומחה הועברה לחו"ל וכדומה) לא יתירן לניכוי". במילים אחרות, לא רק שהחוזר אינו מבסס את טענותיה של המערערת, יש בו כדי לתמוך בעמדת המשיב אשר אומצה על ידי בית המשפט המחוזי.

21. הוא הדין גם בנוגע לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין יילמזלר. באותו עניין – אשר עסק גם הוא בתקנות תושבי חוץ – נדחתה טענה דומה לזו שהועלתה על ידי המערערת בענייננו, תוך שהובהר כי ניכוי הוצאות הארוחות ייעשה בהתאם להוצאות שהוצאו בפועל. וכפי שנאמרו הדברים שם:

"מאופן התנהלותה וטיעוניה של המערערת עולה, כי לגישה זכאי מומחה חוץ להפחית מהכנסתו הוצאות שהיה פטורה ממס בשיעור המקסימלי שנקבע מעת לעת ללא קשר להוצאה שהוציא בפועל, בבחינת הוצאה רעיונית או תיאורטית או 'הסדר ניכוי נורמטיבי'. איני מקבל גישה זו. אמנם אין בתקנות השהיה או בהוראות הביצוע שלעיל חובה להמציא לפקיד השומה מסמכים לאימות ההוצאות שהוציא מומחה חוץ על ארוחות, אולם ברור שבכך אין כדי לאיין את הדרישה הקבועה בסעיף 17 לפקודה ובתקנות השהיה לפיהן זכאי מומחה חוץ להפחית רק הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות" (שם, פסקה 2).

נוכח דברים ברורים אלו, קשה לקבל את טענת המערערת לפיה מפסק הדין עולה כי "הכלל הוא כי התקנה דנה בסכום נורמטיבי ואילו היוצא מן הכלל הוא אותם מקרים בהם העובדות מוכיחות שהעובד לא 'הוציא מכיסו' את הוצאות המזון ומישהו אחר עמד בהוצאות אלו" (פסקה 13 לערעור; ההדגשות במקור). אמנם, בהמשך לדברים שצוטטו לעיל, ציין בית המשפט כי הסכום הנקוב בתקנה 2 לתקנות תושבי חוץ נועד למנוע עומס בירוקרטי בהוכחת סכומי הוצאות האוכל והשתיה, אך הובהר כי אין בכך כדי להתעלם מסכום ההוצאות שהוצאו בפועל. ודאי שאין בדברים אלה של בית המשפט כדי להביא למסקנה כי יש להתיר ניכוי אוטומטי של מלוא הסכום הנקוב בתקנה במנותק משאלת הוצאת ההוצאות בפועל. למותר לציין כי אף אם היה ניתן להסיק מדברי בית המשפט

באותו עניין כי מדובר בסכום "נורמטיבי", לא היה בכך כדי לשנות מהמסקנה האמורה לעיל הנשענת על לשון התקנות. כל זאת אף מבלי להתייחס לבעייתיות הטמונה בהצעת המערערת, על פיה על דרך הכלל יוכר הסכום המקסימלי לניכוי, למעט במקרים החריגים שבהם יוכח אחרת. הצעה זו משמעותה הלכה למעשה היפוך נטל הראיה המוטל על כתפי הנישום, והעברתו לכתפי המשיב (ולעניין נטלי הראיה ראו: ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (9.5.2021) והאסמכתאות שם). יתרה מכך, מדובר בהטלת נטל ראיתי בלתי אפשרי על המשיב, בהתחשב בכך שמלוא המידע והמסמכים בקשר להוצאות המחייבה השונות מצויים מטבע הדברים בידי הנישום ולא בידי המשיב.

22. אוסיף גם כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה יש להעדיף פרשנות המקדמת את יעילות מערכת גביית המס ואת הוודאות באשר לנורמות הפיסקאליות. אכן, מדובר באינטרסים ציבוריים העומדים בבסיסם של דיני המס (עניין חכס, פסקה 25), אולם אין בכוחם כדי לגבור על לשונה הברורה של תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ, ולפיה כאמור לא מדובר ב"סכום נורמטיבי" וקבוע מראש כי אם בניכוי הוצאות שהוצאו על ידי ספורטאי החוץ בפועל. ואם בעקרונות בסיסיים בדיני המס עסקינן, לא למותר להעיר כי דווקא האופן שבו מפרשת המערערת את תקנה 1(2) לתקנות סותר אינטרס חשוב לא פחות עליו עמדה באופן נחרץ בטענותיה לעניין ניכוי ההוצאות העודפות – עקרון מס האמת.

23. ולבסוף באשר לטענת המערערת לפיה במשך השנים פעלו רשויות המס באופן שלא נדרשה הצגת מסמכים לצורך ניכוי הוצאות ארוחות. המערערת טוענת כי לעניין זה הובאה מטעמה עדות רואה החשבון שלה ועדותו לא נסתרה. אלא שכפי שציין המשיב ובצדק, לפני בית המשפט המחוזי נשמעה גם עדותו של מפקח מס בכיר במשיב לפיה "תמיד" נדרשו קבוצות כדורגל אחרות להציג מסמכים וקבלות על הוצאותיהן (פרוטוקול הדיון מיום 6.5.2021, עמ' 14 שורות 23-27). בית המשפט קבע בפסק דינו כי מצא את עדותו של עד זה מהימנה, ואין כל מקום להתערבות ערכאת הערעור בממצא מעין זה (ראו למשל: ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה, פסקה 46 (1.11.2018); ע"א 9019/16 מבאריקי נ' פקיד שומה נצרת, פסקה 20 (25.3.2018); ע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 6 (10.7.2008)). מכל מקום, כפי שציין בית המשפט המחוזי, אף אם בעבר רשות המסים שגתה ונהגה אחרת, אין להנציח טעות זו (ראו והשוו: ע"מ 3973/21 רשות מקרקעי ישראל נ' קחם חברה להשקעות בע"מ, פסקה 37 (20.12.2021); ע"א 4183/20 יציב נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה "גני תקוה", פסקה 53 (16.11.2022); ואף פסק הדין בעניין ע"מ (מחוזי-חי') 589/04 שחר נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 30 (3.4.2012) אליו הפנתה המערערת).

24. סיכומו של דבר, טענת המערערת באשר לקיומו של "סכום נורמטיבי" אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הדין, ודינה להידחות. תקנה 1(2) לתקנות מאפשרת ניכוי הוצאות ארוחות אשר הוצאו בפועל על ידי ספורטאי החוץ עד לסכום המקסימלי הנקוב בה.

25. בשולי הדברים יוער כי שאלה נוספת הנובעת מההכרעה נוגעת לאופן שבו יש להוכיח את היקף הוצאות הארוחות. בעניין זה, רשמנו לפנינו את הודעת המשיב לפיה רשות המסים תפעל לגבש אמות מידה ביחס למסמכים הנדרשים לצורך הוכחת היקף ההוצאות היומיות בגין אכילה ושתייה לספורטאי חוץ, מקום שבו הם נושאים במימון האכילה והשתייה ולא הקבוצה. כל זאת מכאן ולהבא, באופן צופה פני עתיד. בנסיבות ענייננו בהן כאמור אין חולק כי לא הוצגה על ידי המערערת כל אסמכתא המעידה כי ההוצאות שנוכו אכן הוצאו על ידי ספורטאי החוץ או כי המערערת לא השתתפה במימון הארוחות שלהם, ואף לא אסמכתא ביחס לימי שהותם של הספורטאים בישראל בתקופות הרלוונטיות – אין בהודעת המשיב כדי למנוע את דחיית הערעור בעת הזו.

אציע אפוא לחבריי כי נדחה את הערעור, ונחייב את המערערת לשאת בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' כשר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מיינק.

ניתן היום, ט' בתמוז התשפ"ג (28.6.2023).

שופט

שופט

שופטת