



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 15-01-47738 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער

1. מאיר עמור
ע"י ב"כ עו"ד יעקב כהן

נגד

המשיב

1. פקיד שומה תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

לפני ערעור על שומה בצו שקבע המשיב לשנת המס 2010.

6

7

רקע

8

בשנת 2010 הייתה למערער הכנסה מהימורים בסכום של 600,500 ₪. המשיב קבע כי סכום הזכייה
מהווה הכנסה החייבת במס בהתאם להוראות סעיף 2א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-
1961 (להלן: "הפקודה"), ומכאן הערעור בפניי.

10

11

ביום 8.2.2016 הגישו הצדדים הסדר דיוני, אשר קיבל תוקף של החלטה, וכלל רשימה של עובדות
ופלוגתאות מוסכמות כדלהלן:

12

13

ביום 15.6.2010 שלח המערער 17 טפסים באמצעות פלטפורמת ההימורים "winner". הטפסים
נשלחו בהפרש של דקות ספורות בין הטופס הראשון לאחרון, וכללו ניחוש זהה של התוצאות
בשלושה משחקי כדורגל אשר נערכו במחזור משחקים אחד. יחס הזכייה – אשר נגזר מההימור
הספציפי – היה זהה בכל אחד מהטפסים ועמד על 12.01.

16

17

סכום הזכייה בכל אחד מהטפסים לא חצה את סכום הפטור שנקבע בצו מס הכנסה (קביעת סכום
לענין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים), התשס"ג-2003 (להלן:
"הצו"), אשר עמד בשנת 2010 על 57,120 ₪.

19

20

סך סכומי הזכייה מכל הטפסים שולם למערער בשיק אחד בחודש יוני 2010 ע"י המועצה להסדר
ההימורים בספורט, ללא ניכוי מס במקור.

21

22

הצדדים חלוקים על פרשנות סעיף 2 לצו, ובעיקר בשאלה מהי הפרשנות הראויה שיש ליתן לתיבה
"הימור אחד" לענין סעיף 2א לפקודה.

23

24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 15-01-47738 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 לגישת המערער יחידת המיסוי לעניין סעיף 2א לפקודה, היא "טופס אחד", דהיינו היסוד הכמותי
2 של הטפסים הוא זה אשר תוחם וגוזר את גבולותיו של הביטוי "הימור אחד". לטענת המערער, סעיף
3 4 לצו קובע כי מספר הימורים אשר בוצעו על גבי טופס אחד ייבחנו יחד לעניין קביעת פטור ממס,
4 ובכך יש כדי ללמד שמטרת המחוקק אינה לאגד את כל זכיותיו של מהמר בהימורים שונים אלא רק
5 כאשר ההימורים בוצעו על גבי טופס אחד. המערער מוסיף כי הדבר אף עולה בקנה אחד עם חוזר
6 מס הכנסה אשר קובע כי המבחן לעניין הפטור ממס הוא כרטיס ההגרלה עצמו, אפילו אם זה נרכש
7 יחד על ידי מספר נישומים (חוזר מס הכנסה מס' 17/2004 "מיסוי הגרלות, הימורים ופרסים"
8 (30.6.2004) (לעיל ולהלן: "החוזר")).

9
10 מאידך, טוען המשיב כי כוונת המחוקק הנלמדת מפרוטוקול הדיונים בוועדת המשנה לענייני מיסים
11 של הכנסת, הייתה למסות הכנסות מהימורים ולפטור מתשלום מס אך ורק זכיות בסכומים
12 נמוכים. המשיב סבור כי לשון סעיף 4 לצו, מרחיבה את הגדרת המונח "הימור אחד", וכפועל יוצא
13 מכך מצמצמת את תחולת הפטור הקבוע בסעיף 9(28) לפקודה. עוד טוען המשיב כי יש לראות ב-17
14 הטפסים שמילא המערער יחד "הימור אחד" וזאת בשל זהות הניחושים בכל טופס (ביחס לאותם
15 שלושה משחקי כדורגל), הזמן הקצר מאוד בין שליחת טופס אחד לשני והיעדר כל יתרון בפיצול ל-
16 17 טפסים, למעט הקטנת הפרס/ההכנסה מכל טופס אל מתחת לתקרת ההכנסה הפטורה.

דיון

17
18
19
20
21 1. סעיף 2א לפקודה נקבע בחוק התכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה
22 להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003
23 (להלן: "חוק התכנית הכלכלית"), לפיו הוטל לראשונה מס הכנסה על השתכרות או על רווח
24 שמקורם, בין היתר, בהימורים. זו לשון סעיף 2א לפקודה:

25
26 "2א. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו
27 בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או
28 שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו
29 בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין
30 קיזוז הפסדים."

31 סעיף 124ב לפקודה קובע את שיעור מס ההכנסה שיוטל על הכנסה מהימורים, וזו לשונו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 15-01-47738 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

- 1 "על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות, או מפעילות
2 נושאת פרסים, לפי סעיף 2א, יהיה 25%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או
3 לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 17(11)".
4
- 5 2. בדברי ההסבר לסעיף 2א לפקודה, (ה"ח הממשלה 25, 30.4.2003 ע' 325), צוין:
6
7 "זכיות מהגרלות, פרסים והימורים מגדילות את עושרו של הזוכה. עם זאת, הן אינן
8 חייבות במס. עם יישומה של הרפורמה במס והרחבת בסיס המס תוך הטלת מיסים
9 גם על ההון, אין סיבה להימנע ממיסוי זכיות מהגרלות ומפעילות נושאת פרסים (להלן
10 – זכייה). מוצע להטיל מס על זכיות בשיעור של 25%".
11
- 12 מכאן, שהתכלית העומדת ביסוד סעיף 2א לפקודה, הינה מיסוי רווחים שהתקבלו, בין
13 היתר, מהימורים.
- 14 3. סעיף 9 לפקודה פוטר הכנסות מסוימות ממס הכנסה, סעיף 9(28) לפקודה, קובע:
15
16 "השתכרות או רווח, כאמור בסעיף 2א, שערכם פחת מסכום שקבע שר האוצר, באישור
17 ועדת הכספים של הכנסת, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע";
18 הצו, קובע את סכום ההכנסה מהימורים הפטורה ממס הכנסה, וסעיף 2 לצו קובע:
19
20 "לענין סעיף 9(28) לפקודה, יראו השתכרות או רווח כפטורים ממס, אם הסכום
21 שהתקבל מהימור אחד, מהגרלה אחת, או מפרס אחד, לפי הענין, פחת מתקרת
22 הפטור".
- 23 4. השאלה המרכזית הצריכה הכרעה בענייננו היא כיצד יש לפרש את המונח "הימור אחד"
24 הקבוע בסעיף 2 לצו.
25
26 לטענת המערער המונח "הימור אחד" הנזכר בסעיף 2 לצו, משמעותו "טופס הימור אחד".
27 דהיינו, סכום ההכנסה מהימורים הפטורה ממס הכנסה יחושב לפי ההכנסה מטופס הימור
28 אחד. מנגד, טוען המשיב כי את המונח "הימור אחד" מתייחס למכלול נסיבות המלמדות
29 שמדובר בניחוש אחד וסיכון זהה של סך ההשקעה באותו ניחוש (המתייחס לתוצאת משחק
30 מסוים) או סט ניחושים (המתייחס לתוצאת אותם משחקים) המזכה באותו פרס (יחס
31 זכייה זהה), גם אם סך ההשקעה פוצל בין מספר טפסים.
32
- 33 5. הפקודה או הצו אינם מגדירים את המונח "הימור", ועל כן, יש לבחון את טענות הצדדים
34 לאור המובן השגור בפי הציבור למונח "הימור" והסדרים חוקיים נוספים הנוגעים למונח
35 "הימור".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 15-01-47738 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

6. המונח "הימור" מופיע במילון אבן שושן (תשמ"ח, ע' 535), כדלהלן:

"המור", "הימור" המראה, התערבות, התחרות בין שנים או בין רבים על ניחוש נכון של התוצאות העתידות להתקבל מפעולה מסוימת: המורים במרוצי סוסים בדרכי הימורים על תוצאות התחרות בכדורגל בין שתי קבוצות נבחרות".

סעיף 224 בסימן י"ב לחוק העונשין, התשל"ז – 1977, העוסק ב"משחקים אסורים, הגרלות והימורים", מגדיר את המונח "הימור":

"הימור" – כל הסדר שלפיו ניתן לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה, והזכיה תלויה בניחושו של דבר, לרבות הגרלה הקשורה בתוצאות משחקים ותחרויות ספורט".

מאלה עולה, שבהימור משקיע או מסכן המהמר סכום כסף או שווה כסף בניחוש על תוצאה עתידית (לרבות במשחק או בתחרות ספורט) מתוך כוונה לזכות בסכום הפרס המובטח למנחש נכונה. בהינתן שכך, קבלת עמדת המערער לפיה בבחינת גובה ההכנסה מהימור לצורך חישוב הפטור יש להתייחס לכל טופס מתוך 17 הטפסים ששלח באופן נפרד, תוך התעלמות מכך שמדובר באותו ניחוש או סט ניחושים זהים על אותם משחקים המזכים באותו פרס, אינה מתיישבת עם התכלית של הוראות סעיף 2 לפקודה אשר כאמור נועדו להרחיב את בסיס המס ולהטיל מס בשיעור 25% על הכנסות מהימורים, ואף אינה מתיישבת עם הוראות סעיף 9 (28) לפקודה והצו מכוחה, שנועדו לפטור ממס הכנסות מהימורים בסכומים קטנים בלבד.

אין לקבל, שנישום יהיה רשאי לפצל "הימור אחד" למספר טפסים ולפטור עצמו מתשלום מס מקום שהכנסתו מאותו הימור גבוהה עשרות מונים מסכום הפטור הקבוע בצו, כמו במקרה כאן. זהות ההימור- הניחוש, הופכת את שורת הסימונים בטפסים, ל"הימור אחד".

7. המערער מצביע על הוראות סעיף 4 לצו, וטוען, כי בסעיף זה קבע מחוקק המשנה כי בנסיבות המפורטות בסעיף, יראו הימור בטופס אחד כמספר הגרלות. מכאן, יש ללמוד שמדובר ביוצא מהכלל המלמד על הכלל לפיו "טופס אחד מהווה "הימור אחד".

סעיף 4 לצו, קובע:

" לענין תקנות אלה יראו כהגרלה אחת כהימור אחד או כפרס אחד גם הגרלה, הימור או פרס ששולבו בהם כמה ניחושים וכן כמה הגרלות או הימורים שנעשו בטופס אחד, והכל בין אם שולמו לאדם אחד ובין אם שולמו לכמה בני אדם".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 15-01-47738 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

1 נוכח האמור עד כאן, לא מצאתי ממש בטענת המערער. אדרבא, העובדה שמחוקק המשנה
2 מצא להשתמש במונח "טופס אחד" בסעיף 4 לצו ולא מצא לעשות כן בסעיף 2 לצו, מלמדת
3 שאין ליתן למונח "הימור אחד" את הפרשנות לפיה מדובר "בטופס אחד". רוצה לומר,
4 ניחוש זהה או ניחושים זהים על גבי טפסים מרובים הם "הימור אחד", ניחושים מרובים
5 בטופס אחד אף הם "הימור אחד".

6
7 בנסיבות המקרה שלפנינו, בהם המערער ניחש שלושה ניחושים זהים ביחס לשלושה
8 משחקים וכך עשה בכל אחד מהטפסים, לא מצאתי לנכון בשקול דעת המשיב משפירש כי
9 "הימור אחד" מהווה ניחוש אחד או סט מסוים של ניחושים (לפי העניין), ללא תלות במספר
10 הטפסים שנשלחו כל עוד מדובר באותו מהמר. במיוחד כך, בנסיבות עליהן מצביע המשיב
11 ובכלל זה, זהות יחס הזכייה, משך הזמן הקצר בו נשלחו כל הטפסים הכוללים את אותו סט
12 ניחושים, והעדר סיבה עניינית לפיצול לטפסים רבים, למעט הכוונה המשתמעת שלא לחרוג
13 מתקרת הפטור הקבועה בצו.

14

15

16

סוף דבר

17

הערעור נדחה.

18

המערער ישלם למשיב את הוצאות המשפט ושכר טרחת עורך דין בסך 18,000 ₪ זאת בהתחשב בן
19 השאר בהסדר הדיוני שהושג בין הצדדים.

20

21

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

22

ניתן היום, י"ח סיוון תשע"ז, 12 יוני 2017, בהעדר הצדדים.

23

24

25


מגן אלטוביה, שופט

26

27

28

29

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יוני 2017

ע"מ 47738-01-15 מאיר עמור נ' פקיד שומה תל אביב 1

1
2