



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

בפני כבוד השופט ה' קירש

עמותת בני רמת גן
ע"י ב"כ עו"ד דוד פיקאז

המערערת

נגד

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת היא עמותה שפעילותה בענף הכדורסל. בין היתר, היא מפעילה קבוצת כדורסל גברים מקצוענית. הערעור נוגע לשנות המס 2011 עד 2014; בשנים אלה הקבוצה האמורה ("עירוני רמת גן") שיחקה בליגה הלאומית, הליגה השניה בישראל.
2. בערעור זה נדונים שני נושאים שונים: הראשון, בסיס החיוב של המערערת במס שכר בשנים האמורות, והשני, התרת הוצאות בגין ארוחות במסגרת חישוב ההכנסה החייבת של שחקני הקבוצה שהיו בבחינת "ספורטאי חוץ".
3. יצויין כי טענת סף שהועלתה על ידי המערערת – לפיה מפקחי מס ההכנסה אשר הוציאו את שומות מס השכר בשלב א' (לפי מיטב השפיטה) ובשלב ב' (ההחלטה בהשגה) לא היו מוסמכים לעשות כן – נדחתה על ידי בהחלטה מפורטת מיום 27.4.2020.

ב. הסוגיה הראשונה - מס שכר

4. ראשית ייאמר כי חלק ניכר מן ההיבטים שעולים בערעור הנוכחי כבר נדון בהרחבה על ידי בעניינה של קבוצה אחרת וזאת בע"מ 18-01-42976 הפועל אוסישקין תל אביב ע"ר נ' פקיד שומה תל אביב 5 (ניתן ביום 28.6.2021). אין טעם לחזור על כל הדברים והקורא מופנה לאמור שם, התקף במידה רבה מאוד גם למקרה דנן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

5. נזכיר כי על פי סעיף 4(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שגר באחוזים מהשכר ששילם". שיעור מס השכר בתקופה הנדונה היה 7.5%, כפי שהוא גם היום. בהתאם לסעיף 1 לחוק, "מוסד ללא כוונת רווח" כולל, בין השאר, "חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי". אין מחלוקת בתיק זה כי המערערת לא פעלה "לשם קבלת רווחים".

6. המערערת נרשמה כעמותה בחודש אוקטובר 1996. בהתאם לתעודת הרישום, מטרות העמותה הן:

"עידוד ספורט הכדורסל וקידומו. טיפוח הספורט התחרותי. טיפוח הספורט העממי. חינוך בני נוער לתרבות הגוף ותרבות הספורט."

ואכן, המערערת מפעילה הן את הקבוצה המקצוענית הנ"ל והן מחלקת נוער וחוגי ילדים לכדורסל.

בהתאם לתקנון העמותה (סעיף 22), "נכסי העמותה והכנסותיה משמשים אך ורק למטרותיה וחלוקת רווחים או טובות הנאה בכל צורה שהיא, בין חבריה, אסורה".

7. עוד בשלב היווסדה, המערערת ביקשה להירשם כמלכ"ר לצורכי החוק. רישום זה לא שונה במרוצת השנים, לא על פי בקשת המערערת ולא ביוזמת מנהל מס ערך מוסף (וראו סעיפים 52, 58 ו-61 לחוק). כמו כן, לא נעשה שימוש בהוראות סעיף 58 על מנת לרשום מקצת פעילות המערערת כעסק בידי "עוסק", כמשמעות מונח זה בחוק.

8. שחקני הכדורסל המקצועניים בקבוצת הגברים מקבלים שכר מידי המערערת וכך גם צוות האימון. עד לשנת המס 2011, המערערת דיווחה על חבות מלאה במס שכר (7.5%) בגין כל השכר ששולם על ידיה.

בשנת 2011 שינתה המערערת את אופן הדיווח, וזאת מבלי שחל כל שינוי במתכונת פעילותה ומבלי שקדמו לכך בירור או פניה כלשהם לרשות המסים. באותה שנה החלה המערערת ליישם מיוזמתה "נוסחה חלקית" ולשלם מס שכר באופן חלקי בלבד (וראו פס"ד אוסישקין לפירוט נוסף בסוגיית הנוסחה החלקית). לשם כך המערערת הבחינה בין מקורות הכנסה ומימון שהם בעלי גוון עסקי או מסחרי ובין המקורות שהם בעלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

גוון "מלכ"רי", כגון הקצבות מעיריית רמת גן. המשקל של המקורות ה"מלכ"ריים" בתקציב המערערת נע בשנים הנדונות בין 22% (בשנת 2012) ובין 40% (בשנת 2013). בממוצע משוקלל, החלק המלכ"רי במקורות התקציב בתקופה הנדונה (לפי המיון של המערערת) היה כ- 29.3%. בהתאם למפתח זה נאותה המערערת לשלם מס שכר בשיעור משוקלל של כ- 2.2% (= 29% X 7.5%).

9. בשל תשלום חלקי זה של מס שכר, הוצאו למערערת השומות שהן מושא ערעור זה.

10. אקדים ואזכיר דברים שכתבתי בעניין אוסישקין בהקשר זה:

"החוק איננו מכיר במעמד של 'מלכ"ר מיוחד' ואיננו מתיר חישוב המס על פי 'נוסחה חלקית'. שיטת תשלום המס שאומצה על ידי המערערת [שם] חוטאת לתכליתו, הגיונו, מבנהו ולשונו של חוק מס ערך מוסף..."

(מתוך סעיף 37 לפסק הדין)

11. הסתייגותי מן "הנוסחה החלקית" כשיטת תחשיב ודיווח מקובלת וחוקית נובעת משלוש סיבות עיקריות:

(א) אין לה כל עיגון בלשון החוק;

(ב) בנסיבות העניין, אין אפשרות לבסס אותה על השימוש כביכול בהוראות סעיף 58 לחוק, בנושא רישום בסיווג אחר "למקצתם" של העיסוקים או הפעילויות:

"... פירוש המילה 'למקצתם' הוא כי אם לחייב במס פלוני עיסוקים אחדים או פעילויות אחדות, ייתכן שלגבי עיסוק פלוני או פעילות פלונית ייקבע סיווג שונה מן האחרים לצורך יישום החוק. מלכ"ר שעוסק בתחום התרבות, תיאטרון למשל, אך בנוסף מפעיל חנות מסחרית, רישומו עשוי להיות מפוצל בין מלכ"ר (בקשר לתיאטרון עצמו, דהיינו העלאת ההצגות) ובין עוסק (בקשר לחנות). דהיינו, הסעיף יכול לחול כאשר מדובר בשתי פעילויות שונות ומופרדות..."

(מתוך סעיפים 24 ו- 25 לפסק דין אוסישקין)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

(ג) באימוץ "נוסחה חלקית", נהנית קבוצת ספורט משני יתרונות אשר לדעתי אינם יכולים לדור בכפיפה אחת: מחד, תשלום מס שכר חלקי בלבד, ומאידך **אי תשלום** מס עסקאות כלל. אפנה שוב לעניין **אוסישקין** והדברים נכונים לטעמי באותה מידה במקרה דנן:

"משמעות קבלת עמדת המערערת תהיה שהיא אמנם תחוייב במס שכר, אך רק בשיעור משוקלל של כ- 22% מהחיוב הקבוע בחוק, אך מנגד היא תמשיך שלא להתחייב כלל במס עסקאות בתור עוסק או עוסק למחצה (מעמד שאיננו קיים בחוק). הרי המערערת לא דיווחה על עשיית עסקאות ולא שילמה מס עסקאות בגין מכירת כרטיסים, מנויים, שטחי פרסום, חסויות, מוצרים וכו' וממילא לא ניסתה 'לגלגל' את נטל מס העסקאות על הרוכשים השונים. וכל זאת כאשר לטענתה אלה הם מקורות הכנסה עסקיים המצדיקים לתפיסתה את אימוץ ה'נוסחה החלקית' לתשלום מס שכר.

...

לדעתי, גישה זו מביאה לשיבוש מוחלט באופן יישום החוק ומעניקה למערערת יתרון בלתי מוצדק ובלתי הוגן, הן כלפי עוסקים (שחייבים כמובן במס עסקאות) והן כלפי מלכ"רים (שחייבים במס שכר מלא)".

(מתוך סעיף 28 לפסק הדין)

המערערת הנוכחית מגדירה את היבט אי תשלום מס העסקאות "כחלק מטיעוני האוירה" של המשיב (סעיף 29 לסיכומיה); ברי כי אינני שותף לגישה זו של המערערת והיא מגמדת את הקושי העיוני המהותי הנעוץ בנוסחה החלקית.

12. כחלק מהמענה שלה בנושא העדר תשלום מס עסקאות על התקבולים המסחריים, מזכירה המערערת כי:

"כענין שבעובדה קבוצת הספורט מעולם לא זכו למעמד של 'מלכ"ר' לענין סעיף 46 לפקודה [פקודת מס הכנסה – ה"ק]. המעמד של 'מלכ"ר' ניתן להם אך ורק לצורך הטלת המס אך לא ניתן לצורך הזכוי ממס. הוראת הפרשנות [1/2017 – ה"ק] מבטלת את העוות ההיסטורי. לצד הטלת מס על מלוא השכר ניתנת האפשרות לקבוצות לקבל הכרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

לתיקצובן על פי הוראות סעיף 46 לפקודה. הטענה כי הקבוצות לא קיבלו הכרה לפי סעיף 46 כי 'לא ביקשו' אינה אלא היתממות".
(מתוך סעיף 30 לסיכומי המערערת).

כידוע, עניינו של סעיף 46 לפקודת מס הכנסה הוא "תרומה למוסד ציבורי" והסעיף מעניק זיכוי ממס, בכפוף לתנאים הקבועים שם, לאדם התורם ל"מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת". אין כמובן דרך לדעת היום כיצד הייתה מתקבלת בקשה כללית להכרה לפי סעיף 46 לפקודה מטעם המערערת; הרי לפי סעיף 9(2) לפקודה, "מוסד ציבורי" הוא "חבר-בני-אדם של שבעה לפחות... הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד...". המונח "מטרה ציבורית" אף הוא מוגדר בסעיף 9(2) והיא מקיפה, בין היתר, ספורט, תרבות וחינוך. לכאורה לא הייתה מניעה חוקית לקבלת אישור כללי לפי סעיף 46, אם כי שאלה נפרדת היא האם הזרמת כספים כלשהי מכיסו של יושב ראש העמותה אכן ראויה להיחשב "תרומה" לצורך יישומו של סעיף 46. אף אם נניח כי המערערת צודקת בספקנותה לגבי הסיכוי לקבל הכרה על פי סעיף 46 (בכלל או בפרט לגבי הזרמת כספים על ידי איש מפתח בעמותה), הדבר איננו יכול להכשיר תשלום חלקי בלבד של מס שכן, על דעת המערערת בלבד.

13. עיקר טענת המערערת מופנה לשלושת הסכמי הפרשה אשר נחתמו בשנים 2011 ו-2012 בנושא מס שכן על ידי קבוצות ספורט אחרות (נושא זה נדון בהרחבה בפסק דין אוסישקין, מסעיף 34 עד סעיף 36). אכן באותם הסכמים, יושמה הנוסחה החלקית. לדעת המערערת, אימוץ הנוסחה החלקית שם שיקף את מדיניות רשות המסים, כפי שהייתה בתוקף באותה עת. יתרה מכך, לדעת המערערת, מדיניות זו לא שונתה במהלך כל שנות המס השנויות במחלוקת בערעור הנדון, ולכל המוקדם סימן לשינוי הגישה אצל רשות המסים נמצא בטיוטת הוראת הפרשנות שהופצה בחודש יולי 2015.

כך גורסת המערערת:

"... המשיב עצמו הביע את עמדתו, בצורה מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים, שעל קבוצת ספורט מקצוענית (דוגמת המערערת) יש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

להחיל בשנים נשוא הערעור את הנוסחה החלקית, בדיוק כפי שטוענת המערערת.

המשיב גילה דעתו, לגבי השנים נשוא המחלוקת, כי חיוב מס השכר בקבוצות ספורט מקצועניות יעשה על פי הנוסחה החלקית. זו היתה פרשנות החוק, כפי שאומצה על ידי המשיב.

...

סוגית תשלום מס השכר עלתה לדיון במחלוקת בין המשיב לבין מספר קבוצות ספורט מקצועניות ונדונה בפני בית משפט בערעור מס הכנסה. בעקבות המחלוקת נחתמו הסכמים בין הקבוצות המערערות לבין המשיב (רשות המיסים – פקידי השומה הרלבנטים). בהסכמים אלו התקבלה עמדת הקבוצות לפיה יש לשלם מס שכר על פי הנוסחה החלקית (רק על החלק המלכרי). הסכמים אלו עברו את אישורם של כל הדרגים הרלבנטים אצל המשיב: פקיד השומה, היועץ המשפטי של רשות המיסים, פרקליטות המדינה (פרקליטות המחוז הרלבנטיות) וקיבלו תוקף של פסק דין על ידי בית המשפט...

בעקבות חתימת ההסכמים ואישור הנוסחה החלקית על ידי המשיב, החלה גם המערערת, בשנת 2011 לשלם מס שכר על פי השיטה שאושרה על ידי המשיב (הנוסחה החלקית).

בשלב מסוים שינתה רשות המיסים את מדיניותה דה פקטו (בלא כל הודעה על שנוי המדיניות) והחלה להוציא שומות לפיהן ישולם מס שכר מלא.

...

בהסכמים שהמשיב חתם מול מספר קבוצות הוא גילה דעתו כי הוא מקבל את הפרשנות של הקבוצות לגבי נוסחת חישוב מס השכר בקבוצות ספורט. הפעם הראשונה בה נתן המשיב בטוי פומבי לשנוי הפרשנות היתה, לכל המוקדם, ביולי 2015 עם פירסום טיוטת הוראת הפרשנות. אין מחלוקת, וכך אף היה בפועל שמועד תחילת השנוי הינה מן הפירסום וקדימה וכי אין להחילה רטרואקטיבית".

(מתוך סעיפים 2, 3, 11, 12, 13 ו-18 לסיכומי המערערת)

14. יצויין כי שניים מתוך שלושת הסכמי הפשרה הנ"ל נחתמו עם פקיד שומה צפת בחודש פברואר 2011, והשלישי נחתם מול פקיד שומה תל אביב 5 בחודש ינואר 2012.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

15. בעניין אוסישקין כתבתי:

"בסמוך לאחר עריכת האחרון מבין שלושת ההסכמים, רשות המסים הפסיקה להסכים להסדר המבוסס על הנוסחה החלקית... לא הוכח כי לאחר מכן נכרתו הסכמים דומים, למרות שהסוגיה הייתה משותפת לקבוצות רבות הן בענף הכדורסל והן בענף הכדורגל (ויעיד על כך ריבוי הליכי הערעור שהגיעו לפתחם של בתי המשפט בסוגיה זו במהלך השנים מאז). דהיינו, ייתכן שהמערערת [שם] קיבלה יחס שונה משלוש הקבוצות אשר היו צדדים לשלושת ההסכמים הנ"ל, אך המערערת קיבלה אותו יחס כמו כל יתר הקבוצות שהעלו טענה דומה.

ברי כי לרשות המסים זכות – ואולי אף חובה כנאמנת הציבור – שלא להנציח טעות או הפעלת שיקול דעת מוטעה. אם במהלך שנת 2012 הגיעה רשות המסים למסקנה כי יש לפעול באופן אחר בעניין מס השכר ולא כפי שנעשה בשלושת המקרים המסוימים, היא הייתה רשאית לעשות כן."

16. יוער כי במסגרת הערעור בעניין אוסישקין, העתקים משלושת ההסכמים הנ"ל לא הוגשו לבית המשפט (ראו סעיף 36(א) לפסק הדין). כאן, לעומת זאת, כן צורפו העתקים של שניים מן ההסכמים (אלה שנחתמו מול פקיד שומה צפת) והעד מטעם המערערת, רו"ח זיגדון, הצהיר כי ההסכם השלישי נכרת "על פי אותה נוסחה" (סעיף 17 לתצהירו).

והנה, כך נכתב בהסכמי הפשרה:

1. הצדדים מתכבדים להודיע לבית המשפט הנכבד כי הגיעו להסכם פשרה בשני הערעורים שבנדון לגבי שנות המס 2003, 2004, 2005, 2006 ו- 2007.¹
2. מבלי להודות בטענה כלשהי של הצדדים, לצרכי פשרה בלבד, ומבלי שיהא בכך משום תקדים ו/או הסכמה ו/או היקש למקרים אחרים,

¹ כך בהסכם אחד. בהסכם השני נאמר "שנות המס 2003, 2005, 2006 ו- 2007".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

ומבלי שיהא בכך כדי לחייב הצדדים בהליך אחר כלשהו, הגיעו הצדדים לידי הסכמי השומה המצורפים.
3. בנוסף אין בהסכם זה כדי להשליך בדרך כלשהי על שנות מס אחרות שאינן כלולות בהסכמים המצורפים."

17. הדברים מדברים בעד עצמם וקשה ביותר ליישב את נוסח הסכמי הפשרה הנ"ל עם הטיעון בפי המערערת לפיו הנוסחה החלקית שיקפה **מדיניות כללית ורוחבית** של רשות המסים באותה שעה. הודגש בהסכמים כי הם נחתמו "לצורכי פשרה בלבד"; הם נערכו "מבלי להודות בטענות" הצד שכנגד; הם לא היו תקפים לגבי שנות מס נוספות אצל אותן קבוצות; והם לא היו תקפים כלל לגבי קבוצות אחרות.

נמצא אפוא כי על פני הדברים ההסכמה ליישום הנוסחה החלקית באותם מקרים הייתה מסוייגת ונקודתית, וכאמור אף הסכם דומה לא נערך לאחר חודש ינואר 2012.

18. המערערת דן מנסה להציג את הנוסחה החלקית כמדיניות שנותרה על כנה עד להפצת "טיוטת הוראת הפרשנות 5/15 – הסיווג וחבויות המס של קבוצות הכדורגל", וזאת בחודש יולי 2015. משמעות קבלת טיעון זה תהיה שבמהלך כל תקופת השומה הרלבנטית לתיק זה (2011 עד 2014) הנוסחה החלקית הייתה מקובלת על רשות המסים ומחובתה ליישמה גם לגבי המערערת. מטעמים שונים, אינני יכול לקבל טענה זו.

19. (א) ראשית, מעבר ליישום המסוייג של הנוסחה החלקית במסגרת שלוש הפשרות הנ"ל, היא לא קיבלה באותן שנים כל ביטוי בפרסום רשמי מטעם רשות המסים (חוזר, הוראת ביצוע, חב"ק וכדומה).

(ב) שנית, העד מטעם המשיב, מר יחזקאל שמש, הצהיר כי:

"מאז פסק הדין בעניין מכבי תל אביב בבית המשפט המחוזי [עמ"ה 1126/06 מכבי תל אביב כדורגל בע"מ נ' רשות המסים], לא ידוע למשיב כי נחתמו עוד הסכמי פשרה כבעבר. כיום, קיימים הליכים משפטיים בעניין זה בכל רחבי הארץ, ורשות המיסים מסרבת לחתום על הסכמים כפי שנחתמו בעבר כאמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

אציין, כי ביחס לאותן קבוצות עימן נחתמו הסכמי פשרה בעבר, בשנים שלאחר מכן לא חל אותו הסדר שנקבע בהסכם והם חויבו לשלם מס שכר מלא כמתחייב מהוראות הדין.
(מתוך סעיפים 20 ו-21 לתצהיר)

עדות זו לא נסתרה בראיות אחרות שהובאו על ידי המערערת (ויצויין כי עדות דומה נמסרה לבית המשפט בעניין **אוסישקין** – ראו סעיף 36(ג) לפסק הדין שם).

המערערת דן חולקת על כך כי יש בפסקי הדין שניתנו בעניין מכבי תל אביב כדורגל בע"מ (בבית המשפט המחוזי ביום 12.2.2012 ובבית המשפט העליון ביום 3.10.2013) כדי להעלות או להוריד לענייננו מפני שהנוסחה החלקית כלל לא נדונה בהם; נדון שם רק סיווג הנכון של קבוצת הכדורגל לצורכי חוק מע"מ – כמלכ"ר או כעוסק.

אמנם צודקת המערערת לגבי תוכן הפסיקה בעניין מכבי תל אביב כדורגל אולם לא מן הנמנע – וכך מעידים פקידי רשות המסים – כי פרסום פסקי דין אלה הציף את נושא מיסוי קבוצות הספורט בכללותו וחידד את הצורך בבחינה מחודשת של הסוגיה על כל היבטיה וקביעת מדיניות אחידה.

(ג) גם טיוטת הוראת הפרשנות 5/15 – אליה מייחסת המערערת חשיבות רבה כנקודת מפנה במדיניות רשות המסים – איננה עוסקת בנוסחה החלקית אלא בקביעת אמות מידה לסיווג קבוצות הספורט.

כך הוסבר בטיוטה האמורה:

"העמדה המסורתית של אגף המכס והמע"מ, שאושרה בפסיקה, היא, שבכלל, יש לסווג את קבוצות הכדורגל כמלכ"ר...

עובדות אלה בעיקרן היו את הבסיס לתפיסת מע"מ לפיה יש לראות בקבוצות כמלכ"ר.

במהלך השנים 2011-2012 נחתמו הסכמי פשרה עם שלוש קבוצות ספורט (להלן: 'הסדרי הפשרה') בהם הוסכם, לגבי שנות עבר מסוימות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

על תשלום מס שכר בהתאם להיקף הפעילות המלכ"רית של הקבוצה מתוך כלל הפעילות שלה.

בחודש פברואר 2012 ניתן פסק דין בביהמ"ש המחוזי בעניין קבוצת מכבי ת"א כדורגל (להלן: 'פסק הדין'), בו נדונה שאלת סיווגה של הקבוצה במע"מ.

פסק הדין ניתח את אופי פעילותה של הקבוצה עד שנת 2005 והכריע כי יש לסווג אותה כמלכ"ר. הקבוצה ערערה על פסק הדין לביהמ"ש העליון, אשר ביום 3.10.15 דחה את הערעור וקיבל את עמדת מע"מ לפיה יש לסווג את הקבוצה כמלכ"ר.

פסק הדין חידד את ההתייחסות השונה שניתנה על ידי שני אגפי הרשות לסוגית סיווג קבוצות הכדורגל, ועורר את הצורך בגיבוש עמדה אחידה בנושא."

(מתוך סעיף 1 לטיוטת ההוראה)

יש לציין כי בהוראה הסופית – הוראת פרשנות 1/2017 מיום 6.2.2017 – נשמט לחלוטין אזכור שלושת הסכמי הפשרה.

לטעמי קשה למצוא בטיוטת הוראת הפרשנות תימוכין לכך שהנוסחה החלקית ייצגה, במועד כלשהו, מדיניות מגובשת, סדורה וכללית, ואף אם כן, אזי מדיניות זו התערערה לנוכח הפסיקה בפרשת מכבי תל אביב כדורגל, וזאת כבר בחודש פברואר 2012.

20. לפיכך, אינני יכול לקבל את הטיועון כי למערערת היה בסיס להסתמכות על הסכמי הפשרה כביטוי לגישת רשות המסים, אשר תחול גם עליה ובאותו אופן. רו"ח זיגדון ייצג את המערערת לאורך התקופה הרלבנטית והוא היה מעורב באופן אישי וישיר גם בשלושת המקרים בהם נחתמו הסכמי הפשרה. על כן, הוא ידע או היה עליו לדעת, כי הסכמי הפשרה האלה התייחסו אך ורק לשנים עברו והיו **מסוייגים ומותנים**, כפי שפורט בסעיף 16 לעיל. ואם רו"ח זיגדון שאב עידוד מנכונות פקיד שומה צפת ופקיד שומה תל אביב 5 להגיע לפשרות האמורות, הדרך הייתה פתוחה לפניו לפנות **בעניינה של המערערת דנו**, או למשיב (פקיד שומה גוש דן) או למטה רשות המסים, על מנת להסדיר את הנושא (למשל, באמצעות החלטת מיסוי). חלף זאת, המערערת, על דעת עצמה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

חדלה לשלם מס שכר בשיעור של 7.5% מן השכר, ואימצה ללא אישור נוסחה חלקית המבוססת על מיון מקורות המימון שלה.

21. והנה, כפי שהיה גם בעניין אוסישקין, לימים המשיב הציע למערערת לקבל על עצמה את "מתווה רולנד", אותו הסדר כללי שקיבל ביטוי במכתב מיום 13.2.2018 מאת סמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים ברשות המסים, מר רולנד עם-שלם – וראו סעיף 36(ה) לפסק דין אוסישקין. שם הגעתי למסקנה כי:

"עובדה זו [שהוצע למערערת שם אימוץ מתווה רולנד – ה"ק] נוטלת את כל העוקץ מטיעוני המערערת בעניין שלושת הסכמי הפרשה הנ"ל כי הרי הוצע לה בסופו של דבר לקבל אותו יחס בדיוק והיא מיאנה. בנסיבות אלה שאלת ההסתמכות (אז, בשנת 2012) הופכת לבלתי רלבנטית."

(מתוך סעיפים 24 ו-25 לפס"ד אוסישקין)

במקרה דנן, אימוץ מתווה רולנד היה מביא לקבלת עמדת המערערת לגבי השנים 2012, 2013 ו-2014, ותוספת גבייה של סכום מזערי לגבי שנת 2011.

למרבה הצער פתרון זה לא הסתייע, כפי שיוסבר בהמשך.

22. במכתב "מתווה רולנד" נאמר:

"לאור משא ומתן מול המייצגים ומול מנהלת הליגה בכדורגל, ובמטרה להביא את המחלוקת אודות סוגיית תשלום מס השכר בקבוצות הספורט לידי סיום, הושגו העקרונות לפשרה כדלקמן:

1. לגבי ההווה והעתיד – החל משנת 2018 הקבוצות ישלמו מס שכר מלא ומתחייבות לכך, אלא אם הרשות תענה בחיוב לבקשת הקבוצה להירשם כעוסק. כל עוד אין סיווג כעוסק פוזיטיבית מהרשות, הקבוצה תשלם מס שכר מלא.

2. לגבי העבר – שנות מס 2012-2017 (במידה ומדובר בשנים בטיפול שומתי בשלב כלשהו, לרבות בערעור):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

א. לגבי שנות המס 2012-2013-2014 יתקבלו כמוצהר (הנוסחה החלקית של מס שכר).

ב. לגבי שנות המס 2015-2016-2017 ישולם מס שכר מלא.

3. לגבי העבר – לגבי בקשות שהוגשו לתיקוני דוחות לשנות המס טרום 2012 (ישנם מקרים בודדים כאלה), ובכפוף לכללי ההתיישנות לעניין מועד הגשת הבקשה, יוחזר 50% מהמס שכר ששולם ואשר הינו במחלוקת...".

נוסיף כי כיום אין מחלוקת כי ניתן להציע את מתווה הפשרה גם לקבוצות כדורסל מהליגה הלאומית.

23. ביום 22.11.2021, לאחר תום שלב ההוכחות בהליך דן, המשיב הגיש בקשה לבית המשפט בה נאמר, בין השאר, כי "אתמול – 21.11.21, העביר המשיב למערערת, תחשיב מס שכר בהתאם 'למתווה רולנד', זאת לאחר שהמערערת הביעה בעבר רצונה להחיל על עצמה את המתווה האמור".

בהמשך, ביום 10.2.2022, דווח כי "... נוהל בין הצדדים מו"מ ביחס לסוגיית מס השכר, במטרה להגיע להסכמות בהתאם למתווה רולנד, מחוץ לכותלי בית המשפט הנכבד. חרף האמור, המו"מ בין הצדדים בעניין זה לא צלח". אי לכך, המשיב הגיש את סיכומיו.

בסיכומי התגובה שהוגשו על ידי המערערת ביום 18.5.2022, היא פתחה באמירה זו: "בראשית הדברים יאמר כי המערערת מסכימה שיוחל עליה 'מתווה רולנד'". בהמשך הוסף: "על פי המתווה בשנים נשוא הערעור יש להטיל מס שכר על פי הנוסחה החלקית' – מס שכר על החלק ה'מלכ"רי' בלבד כאמור בסיכומי המערערת – ולקבל את הדוחות שהוגשו. פירושו של דבר שיש לקבוע כי הערעור בנושא מס שכר בשנים נשוא הערעור מתקבל תוך קביעה שבשנים הבאות יוחל המתווה...".

כעבור שבוע, ביום 25.5.2022, המשיב הגיש מסמך "הודעה ובקשה" בו הוטעם כי "נראה כי המערערת נפלה לכל טעות. 'מתווה רולנד' הוא הסדר פשרה שמי שמעוניין בהחלטו נדרש לחתום על הסכם פשרה מול המשיב, לרבות ביחס לשנות המס 2015 ואילך, ולא ניתן להחיל את עקרונותיו במסגרת פסק דין, שם המחלוקת נקבעת בהתאם לכתבי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

הטענות של הצדדים, על פיהם לעמדת המשיב המערערת חבה בתשלום מס שכר מלא".

דהיינו, להבנת המשיב, המערערת נמנעת מלהתחייב לשלם מס שכר מלא לכל שנת מס משנת 2015 ואילך.

ואמנם בתגובה שהוגשה ביום 7.6.2022 כותבת המערערת בין היתר כי "אין כל אינדיקציה לטענת המשיב... לפיה המתווה מחייב חתימה על הסכם גם ביחס לשנות מס שאינן בערעור, בכללן השנים 2015 ואילך. כפי שהמשיב עצמו כותב, המתווה כולל עקרונות שניתן להחילם בפסק דין ולפיהם הערעור לשנים נשוא הערעור מתקבל". מדברים אלה עולה כי המערערת אכן לא הייתה מוכנה להתחייב לשלם מס שכר מלא משנת 2015 ואילך. כך הסתיימו חילופי הדברים בין הצדדים והתיק נקבע למתן פסק דין.

24. אעיר כי למיטב הבנתי מתווה רולנד **כהסדר פשרה**, הוא "עסקת חבילה" וניתן לאמצו אך ורק "על הדבש ועל העוקץ", והעוקץ מובהר היטב בסעיפים קטנים 1 ו-2 (ב) לנוסח ההסדר. אינני מוצא כל בסיס לאמור בהודעת ב"כ המערערת מיום 7.6.2022 (כמובא בסעיף 23 לעיל): המתווה **כן** מחייב – במפורש – חתימה על הסכם גם ביחס לשנות מס נוספות שאינן בערעור. דהיינו, כנגד קבלת המוצהר על ידי הקבוצה לגבי שנים קודמות (המבוסס על נוסחה חלקית) נדרש מן הקבוצה לזנוח את הנוסחה החלקית משנת 2015 ואילך – גם אם טרם נוצרה מחלוקת שומתית/משפטית לגבי השנים הנוספות. זו הפשרה המוצעת במתווה.

למותר לציין כי בית המשפט איננו מוסמך **לכפות** את קבלת המתווה על מאן דהוא. עם זאת, יש לומר כי שיקולי המערערת ומייצגיה בהימנעות מחתימה על המתווה – שהייתה חוסכת את חלק הארי מהמס השנוי במחלוקת – אינם נהירים.

25. הפועל היוצא מן המקובץ הוא כי יש לדחות את הערעור בכל הנוגע לסוגיית שיעור מס השכר, וכך אני מחליט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

ג. הסוגיה השניה - ניכוי הוצאות ארוחות אצל ספורטאי חוץ

26. כידוע, סעיף 75א רישא לפקודה מורה כי:

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להתקין תקנות בדבר הניכויים והזיכויים שיותרו לעיתונאי חוץ מעבודה עיתונאית, וכן בדבר שיעור המס שיחול על הכנסתו האמורה וכן להתקין תקנות כאמור לגבי ספורטאי חוץ על הכנסתו מעיסוק בספורט;"

בהתאם להסמכה זו, הותקנו, בין השאר, תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1998. תקנה 1 לתקנות האמורות קובעת כדלקמן:

"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 [] שקלים חדשים² שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל; הסכום האמור יתואם לפי סעיף 120ב לפקודה, כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרת השקלים החדשים הקרובים."

27. המערערת נהגה בתקופה הרלבנטית לשלם לספורטאי החוץ ששיחקו בקבוצה "תשלומי אש"ל" ומנגד לנכות בחישוב הכנסתם החייבת את סכום ההוצאה המירבי המותר לפי תקנה 1(2) הנ"ל.

ניכוי מירבי זה לא לווה בהמצאת תיעוד כלשהו מידי המערערת.

בתצהירו של מר שמש מטעם המשיב הוסבר:

² בשנת המס 2011 הסכום הנקוב בתקנה היה 310 ש"ח. בשנים 2012 ו-2013 – 320 ש"ח. בשנת 2014 – 330 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

"... התרת הוצאה בהתאם לדין, מותרת, רק אם ההוצאה הוצאה בפועל, ורק בגין ימים בהם שהה הספורטאי בישראל, ולא מדובר בסכום גלובלי הניתן לעובד בניכוי או בסכום שניתן לתבוע אותו מבלי להביא ראיות נדרשות.

על אף בקשותיי לא הומצאו על ידי המערערת במסגרת הליכי השומה אסמכתאות בנוגע לפירוט מועדי השהייה של ספורטאי החוץ בישראל ובנוגע לעמידתם בהוצאות אש"ל כפי שפורטו בטפסי ה- 106".

(מתוך סעיפים 39 ו-40 לתצהיר)

28. הן מן האמור בהודעה המפרשת את נימוקי השומה (סעיף 25) והן מתצהירו של מר שמש (סעיף 41), משתמע כי במקרה דנן נפקות סוגיית התרת הוצאות הארוחות היא לנושא גובה החיוב במס שכר (בשיעור של 7.5%) וכי במונחי קרן מדובר במחלוקת בהיקף של כ- 32 אלף ש"ח בלבד.

29. ככלל מקובלים עלי הדברים שנכתבו במקרה דומה, גם של קבוצת ספורט, שנדון לאחרונה בפני כבוד השופט ש. בורנשטיין בע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון נ' פקיד שומה כפר סבא (ניתן ביום 22.4.2022).

בין היתר, כבוד השופט בורנשטיין הטעים:

"סבורני כי גישת המערערת אינה מבחינה בין התנאי לניכוי ההוצאה, או דרך הוכחתה של ההוצאה, ובין עצם הזכות לנכות את ההוצאה. תנאי לניכוי הוצאות לינה ודמי שכירות הוא הצגת קבלות או מסמכים אחרים, ואם לא הוצגו קבלות, פקיד השומה לא יתיר את ההוצאה. תנאי זה אינו קיים ככל שמדובר בהוצאות בשל ארוחות. אין זה אומר כי אין צורך שההוצאה אכן הוצאה בפועל בעת שהספורטאי שהה בישראל, ואין זה אומר כי המשיב נדרש להתיר את ניכוי ההוצאה מקום שבו הנישום לא הוציא את ההוצאה, או אפילו אינו מראה כי שהה בישראל ביום שבו נדרשת ההוצאה, אלא אך ורק טוען כי קיימת לו זכות 'אוטומטית' לנכות מהכנסתו את הסכום המקסימלי הנקוב בתקנות.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

אכן, העובדה כי תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ אינה דורשת כתנאי להכרה בהוצאה הגשת קבלות או מסמכים אחרים, נותנת בידי פקיד השומה מרחב פעולה מסויים בכל הנוגע להפעלת שיקול הדעת. כך למשל, יכול הוא להסתפק בהצהרת הספורטאי, או המעסיק שלו, או של ספורטאים עמיתים, כי ההוצאה הוצאה בפועל, או להסתפק במסמכים שהוצגו בפניו בשנים קודמות או במסמכים חלקיים, בתחשיבים מסודרים (לרבות התייחסות לימים שהספורטאים שהו בישראל) וכיוצא בכך. למותר לומר בהקשר זה, כי בהחלט ראוי ונכון לעודד התנהלות בין נישומים ורשויות המס המבוססת על יחסי אמון. אך מכאן ועד למסקנה כי ההוצאה תותר בין אם היא הוצאה בפועל ובין אם לאו, הדרך ארוכה.

...

כללו של דבר, הוצאה כשמה כן היא. הוצאה שלא הוצאה – אינה הוצאה וממילא אינה מותרת בניכוי".

(מתוך סעיפים 30, 32 ו-35 לפסק דין הפועל ניר רמת השרון)

30. על פני הדברים, האמור בעניין הפועל ניר רמת השרון תקף גם פה ויש בו כדי להביא לדחיית הערעור בנושא הוצאות הארוחות, כי הרי גם כאן לא הוגשו אסמכתאות כלשהן.

31. לנוכח טיעוני המערערת במקרה דנן, אחדד נקודות מספר:

(א) השוני בדרישות התייעוד וההוכחה בין הוצאות שכירות מצד אחד ובין הוצאות ארוחות מצד שני קיים לא רק בתקנות ספורטאי חוץ אלא גם בתקנות מס הכנסה (עיתונאי חוץ), התשנ"ז-1996, שאף הן הותקנו מכוח סעיף 75א לפקודה, וגם בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979 אשר הותקנו מכוח סעיף 17(14) לפקודה (ראו תקנה 2 שם).

כאמור, לגבי הוצאות שכירת דירה מופיעה בכל התקנות הנ"ל דרישה מפורשת להגשת "מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה" ואילו סכום הוצאות השכירות איננו מוגבל (בתנאי שיוכח).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

העדר דרישת תיעוד מקבילה בנושא הוצאות ארוחות איננו מקרי וזאת לנוכח טיב ההוצאה: רכישות תכופות של מזון, או בחנויות או במסעדות – כלומר אירוע יומיומי. מנגד, סכום הוצאת הארוחות כן מוגבל בתקרה יומית.

(ב) אמנם בסיכומיו המשיב מדגיש כי חסרה כאן הוכחה מספקת לעצם הוצאת הוצאות הארוחות, וזאת תוך הפגנת גמישות בעניין המצאת "מסמכים או קבלות" כפי שנדרש לגבי הוצאות שכירות דירה:

"התרת הוצאות בגין ארוחות לספורטאי החוץ מותרת, רק אם ההוצאה הוצאה בפועל ולא מדובר בסכום קבוע ('ניכוי גלובאלי' – לשון המערערת...), הניתן לעובד (לספורטאי החוץ) בניכוי, בלא קשר אם עמד בהוצאה ואם לאו. הדרישה להוצאת ההוצאה בפועל היא דרישה יסודית (בסיסית), העוברת כחוט השני בכל סעיפי החוק העוסקים בהתרת הוצאות. פרשנות המערערת כי ניתן להתיר בניכוי הוצאה אף אם היא לא יצאה בפועל, היא בגדר שינוי סדרי בראשית ומובילה לתוצאת מס שאינה אמת.

...

... התנאי היסודי והראשוני להכרה בהוצאה היא 'עמידה בהוצאה'."

(מתוך סעיפים 68 ו-79 לסיכומי המשיב)

אולם לאור הצורך האוניברסלי בתזונה – ובייחוד אצל ספורטאים פעילים – הנחת המוצא חייבת להיות שספורטאי החוץ אכן עומדים בהוצאות יומיומיות לרכישת מזון או ארוחות (אלא אם המזון מסופק להם באופן קבוע על חשבון הזולת). על כן, לדעתי, רף ההוכחה לעצם הוצאת ההוצאה בנסיבות אלה איננו יכול להיות גבוה מדי.

(ג) אין בפסקי הדין בעניין גריידי או בעניין יילמזלר כדי לסייע למשיב בהקשר זה (עמ"ה 9048/05 גריידי אלונה ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1, ניתן ביום 8.1.2012 על ידי כבוד השופטת מרים מזרחי; עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון, ניתן ביום 21.5.2012 על ידי כבוד השופט מגן אלטוביה). בשני המקרים הנ"ל העובדים כלל לא עמדו בהוצאות הארוחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

בעניין גריידי נמצא כי המערער, שנשלח לחוץ לארץ על ידי מעבידיו, "אינו מוציא [שם] הוצאות אש"ל בפועל" במהלך שבוע העבודה, אלא סועד ללא תשלום במפעלים בהם עבד. לפיכך נקבע כי "במקום בו לנישום השכיר אין הוצאות בגין המחיייה, כל התשלומים שנותן לו המעביד לצורך זה, הינם חלק משכר העבודה" (מתוך סעיפים 1 ו-9 לפסק הדין). יתרה מזו, בעניין גריידי נדונו תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות) התשל"ב-1972 (ובפרט תקנה 2(2) בנושא "הוצאות לחו"ל"). אולם שם – בניגוד לתקנות ספורטאי החוץ – ניכויים של כל סוגי ההוצאות כפוף לתקנה 6, הקובעת כי "לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב".

יודגש כי ניכוי הוצאות ארוחות על פי תקנות ספורטאי החוץ איננו כפוף לדרישה גורפת כגון זו הגלומה בתקנה 6 לתקנות הוצאות מסויימות (ומסיבה זו אינני יכול להסכים עם האמור בסעיף 67 לסיכומי המשיב).

באותו אופן בעניין יילמזר נקבע כממצא עובדתי כי :

"... בימי עבודה אכלו העובדים ארוחות בוקר וערב במטבח באתר המרכזי והכינו את ארוחת הצהריים אותה לקחו עמם למקומות העבודה.

...

המערערת סיפקה לעובדיה שלוש ארוחות ביום במשך כל תקופת שהותם בארץ".

(מתוך סעיף 4 לפסק הדין)

על רקע זה סבר כבוד השופט אלטוביה כי :

"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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות. אוסיף, כי טענת המערערת לפיה קביעת סכום הניכוי הנורמטיבי נועדה למנוע עומס ביורוקרטי בהוכחת סכומי הוצאות האוכל והשתייה של מומחי החוץ, מקובלת עליי. אולם בכך אין כדי להצדיק התעלמות מסכום ההוצאה שהוציא מומחה חוץ בפועל על מזון ושתייה, מקום שסכום ההוצאה ידוע לעובד, למעביד ולמשיב".

לעומת זאת, במקרה הנוכחי, לא נסתר המצג לפיו שחקני החוץ היו צריכים לדאוג לצורכי המזון של עצמם, וככלל הקבוצה לא סיפקה להם ארוחות באופן תדיר (וראו סעיף 11 לסיכומי התגובה מטעם המערערת).

(ד) אשר לאופן הוכחת עצם העמידה בהוצאה (כדי להניח את דעתו של פקיד השומה כי לא מדובר במקרה יוצא דופן כגון אלה שנדונו בפסקי הדין גריידי ו- יילמזלר), דומה כי די בהצהרה של העובד (הספורטאי) או של המעבידה (הקבוצה) לפיה צרכי המזון לא סופקו על ידי המעבידה (למעט באירועים מיוחדים) ומשום כך שולמה לשחקן קצובת האש"ל.

עם זאת, אין צורך לקבוע כאן מסמרות בנושא צורת ההוכחה (הרי במקרה זה לא הומצא דבר), ומן הראוי שרשות המסים עצמה תקבע מתכונת דיווח והצהרה אחידה ליישום כלל-ארצי.

לעניין מניין ימי השהייה בישראל – יסוד הכרחי בחישוב ההוצאה הכוללת המותרת בניכוי – כן מצופה כי הספורטאי או הקבוצה יספק ספירה מדויקת, הנוקבת בתאריכים המדויקים של שהייה בישראל (דבר שניתן לאמת, לפי צורך, בתיעוד נוסף).

32. נטען על ידי המערערת – כפי שנטען גם בעניין הפועל ניר רמת השרון – כי דרישות התיעוד בנושא הוצאות הארוחות היו בבחינת חידוש, שינוי "כללי המשחק", וזאת לאחר שנים רבות של תביעת ההוצאות על בסיס "גלובלי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

טיעון זה נדחה בפסק דין הפועל ניר רמת השרון (בסעיף 36) ודומה כי במישור המשפטי יש מקום לדחותו גם כאן: "יש לפסוק על פי הדין. גם אם בעבר טענה רשות המס ונהגה אחרת, אין להנציח טעות זו ואין בה כדי לכבול את ידה או להעיד על מדיניותה".

33. עם זאת, יש להודות כי טיעון הקבוצות בהיבט זה איננו מופרך: אם אכן במשך עשרות שנים לא נדרש מהן תיעוד בנושא הארוחות ובאחת הנוהג השתנה, עלולה להיווצר – בדיעבד – בעיה של שימור מסמכים, איסוף הצהרות וכדומה. לפיכך, לנוכח סכום המחלוקת הנמוך במקרה הנוכחי, ולאור הרושם כי עיקר ההסתייגות מצד המשיב הוא דווקא בנושא ספירת ימי השהייה (ראו בין היתר סעיפים 80, 82, 83 ו-85 לסיכומי המשיב), אשאיר לשיקול דעתו של המשיב אם לערוך, לפני משורת הדין, בדיקה נוספת של העניין, אף לאחר מתן פסק דין זה.

ד. לסיום

34. בשולי סיכומיה, המערערת מזכירה "לחילופין ולמען הזהירות" את טענתה בנושא תחולתו של סעיף 18 לאמנת המס בין ישראל ובין ארצות הברית. אותו טיעון – שמועלה כאן בחצי פה – נדחה על ידי בפסק דין אוסישקין, והקורא מופנה לאמור שם בסעיפים 42 עד 96.

35. לאור האמור לעיל, ובכפוף להמלצה המופיעה בסעיף 33 לעיל, הערעור נדחה על כל חלקיו.

36. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 25,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

37. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ב' טבת תשפ"ג, 26 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

26 דצמבר 2022

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

הרי קירש, שופט

ה' קירש, שופט