



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה

מערערת

ע"י ב"כ עו"ד שרית חודרה

נגד

פקיד שומה רמלה

משיב

ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגישה עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה (להלן: "המערערת"), המסווגת כמוסד ללא כוונת רווח ("מלכ"ר") בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), כנגד החלטת פקיד שומה רמלה (להלן: "המשיב") לחייבה בתשלום מס שכר מכוח הוראות סעיף 4 לחוק מע"מ, לשנים 2015-2019 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"). מס השכר הושת על שכר ששילמה המערערת לשחקני קבוצת כדורגל ולצוות הקבוצה שהמערערת מפעילה.

בין הצדדים מחלוקת אחת: האם לעניין מס שכר, מתקיימים יחסי עובד ומעביד בין מקבלי השכר לבין המערערת – שאז ניתן להשית מס שכר כפי שקבע המשיב, או שמא כפי שטוענת המערערת - לא מתקיימים יחסי עבודה ולכן אין להטיל מס שכר.

עיקרי העובדות

1. המערערת, שהיא כאמור עמותה המסווגת כמלכ"ר, מחזיקה בין השאר בזכות להפעיל את קבוצת הכדורגל – מועדון כדורגל אור יהודה (להלן: "קבוצת הכדורגל"). בשנות המס שבמחלוקת נמנתה קבוצת הכדורגל על ליגה א' ועל ליגה ב' דרום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

2. שחקני קבוצת הכדורגל והצוות המקצועי הנלווה (להלן יחדיו: "השחקנים") מקבלים תלושי שכר, והמערערת מדווחת על הכנסתם באמצעות טפסים המיועדים להכנסה המסווגת כשכר עבודה (כגון טופס 126), וכך אף מדווחים התשלומים בדוחות השנתיים שהמערערת עורכת. למעט ביחס לשנת 2015, בשאר כל שנות המס שבמחלוקת, המערערת דיווחה על השחקנים לביטוח לאומי כעובדים, והיא שילמה בעניינם ביטוח לאומי ומס בריאות. בהתאם לדוחות שהגישה המערערת לרשם העמותות (נספחים 13-17 לתצהיר המשיב), תחת תיאור מילולי המתייחס למספר עובדים שהמערערת העסיקה, דיווחה המערערת כי בשנת 2015 העסיקה 32 עובדים, בשנת 2016 העסיקה 29 עובדים, בשנת 2017 העסיקה 27 עובדים, בשנת 2018 העסיקה 38 עובדים ובשנת 2019 העסיקה 74 עובדים.
3. המשיב קבע כי יש לראות את השחקנים כעובדי המערערת, ולפיכך חייב את משכורתם בתשלום מס שכר.
4. השגה שהגישה המערערת נדחתה, וכנגד החלטה זו הוגש הערעור שלפניי. בשולי הדברים אציין כי במסגרת החלטת המשיב היו עוד שני עניינים מעבר לסוגיית מס השכר: תוספת הכנסה בגין מתנות ששולמו לשחקנים וכן חיוב בגין הוצאות עודפות. בשני עניינים אלה קיבלה המערערת את עמדת המשיב ואת תוספת ההכנסה – הנמוכה למדיי – שקבע המשיב, כך שעניינים אלה אינם חלק מהערעור שלפניי. המשיב מבקש לטעון כי מהסכמת המערערת באותם עניינים, יש להסיק כי היא למעשה הודתה כי מדובר בשכר עבודה. בשים לב לכך שמדובר היה בסכומים נמוכים מאוד, איני מוצא לייחס כל משקל לעניין זה, שכן צדדים עשויים (ואף ראוי לעיתים שכך יעשו) להסכים לתשלומים בסכומים נמוכים, ואין להסיק מהסכמה זו דבר. מדובר בגישה ראויה שנמנעת מלהביא לדיון משפטי עניינים שוליים יחסית (מה גם – ומבלי לפרט ולהאריך במה שאינו נדרש, כי אף אם סיווג השכר ששילמה המערערת אינו "שכר עבודה", ייתכן כי חלק מהחיובים שקבע המשיב עשויים לחול). השאלה שנותרה במחלוקת נוגעת אפוא רק לחיוב המערערת בתשלום מס השכר, ובכך עוסק הערעור.
5. במסגרת החלטת המשיב נקבעו הנתונים הבאים, אשר מציבים את הבסיס העובדתי באשר לשכר ששולם (ושאין מחלוקת כי שולם, אלא שהמחלוקת היא כאמור כיצד יש לסווג את התשלום) ואופן חיובו על-ידי המשיב במס שכר:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

שנת המס	2015	2016	2017	2018	2019
יתרת משכורת שחייבת במס שכר	255,909	242,398	387,954	640,338	1,707,529
מס שכר מחושב לתשלום 7.5%	19,193	18,180	29,097	48,025	128,065
מס שכר ששולם	0	0	0	0	19,065
הפרש מס שכר לתשלום	19,193	18,180	29,097	48,025	109,000

6. במסגרת שמיעת הראיות העידו מטעם המערערת שני עדים: מר גיא פרץ – מי שניהל את המערערת בשנות המס שבמחלוקת, ורו"ח יצחק זיגדון – אשר משרדו מייצג את המערערת ולדבריו עוד קבוצות ספורט רבות.
מטעם המשיב העיד מר יורם מחדון, מפקח במשרדי המשיב.
הצדדים הגישו סיכומים בכתב, והמערערת אף הגישה סיכומי תגובה.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת

7. המערערת טוענת כי בינה לבין השחקנים, לא התקיימו יחסי עובד ומעביד.
8. המערערת אינה מכחישה כי הוציאה לשחקנים תלושי שכר, כי דיווחה על הכנסתם על גבי טפסים בהם הוצגה ההכנסה כשכר עבודה וכי שילמה בגינם ביטוח לאומי ומס בריאות, אלא שהמערערת סבורה כי יש לראות בעניינים אלה כעניינים בעלי גוון טכני גרידא, ולהכריע בשאלת קיומם של יחסי עבודה – בהתאם למבחנים מהותיים.
לעניין תשלומי ביטוח לאומי, טוענת המערערת כי חובת תשלומים אלה נקבעה בחוק ביחס לשחקנים גם בהעדר יחסי עבודה, וזאת כדי לבטח את פעילותם.
9. שחקני כדורגל בקבוצות נמוכות, שאינם משתי הליגות הראשונות, הם שחקנים חובבנים. שחקנים אלה עובדים בעבודות אחרות, ומשחק הכדורגל נעשה כתחביב ותוך מחויבות לשעות מוגבלות יחסית. האימונים נערכים בשעות הערב, ולא מיושמים הליכי משמעת (כגון השתתפות סנקציות) הנהוגים אצל קבוצות מקצועיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

10. חלוקת קבוצות הכדורגל לליגות מקצועניות וחובבניות, באה לידי ביטוי, בין השאר, בתקנונים שונים של התאחדות לכדורגל, החלים על המועדונים המשתתפים בליגות השונות. בליגות המקצועיות כלולות הליגה הראשונה והשנייה (ליגת העל והליגה הלאומית), ובליגות שאינן מקצועיות – חובבניות, כלולות קבוצות מליגות א', ב' ו-ג', וכן ליגות הנוער והנשים.
11. בתי המשפט, בערכאות שונות, אימצו כולם כאחד את הגישה על פיה לא מתקיימים יחסי עבודה בין המועדונים בליגות הנמוכות לבין הכדורגלנים. בסעיף 14 לנימוקי הערעור ציינה המערערת כי היא נסמכת בערעורה על החלטת בית הדין לעבודה בעניין סע"ש 47986-12-16 אבישי בניטה נ' מכבי – העמותה לקידום הספורט בקרית גת (3.10.18) (להלן: "עניין בניטה בכה"ד האזורי"). בית המשפט העליון עסק במעמד של שחקני כדורגל, תוך שהוא מדגיש כי קביעותיו מתייחסות לשחקנים בליגות המקצועיות בלבד. מכלל הן יש לשמוע לאו, כך שבעוד שבפסיקות אלה נקבע כי בין השחקנים בליגות המקצועיות לבין הקבוצות מתקיימים יחסי עובד מעביד, יש להסיק כי בליגות הנמוכות – לא חלים יחסי עבודה.
12. המערערת טוענת כי היא יודעת כי יש קבוצות בליגות הנמוכות שאינן משלמות מס שחר, ואף מציינת הליך שניהל המשיב בעניין חיוב במס שחר כנגד קבוצת הפועל לוד – ואשר בסופו של דבר חזר בו המשיב מטענותיו.
13. בחינת העובדות בעניין המערערת מלמדת כי השחקנים משחקים כתחביב, המסגרת היא חובבנית שאינה מחויבת בבקרה תקציבית ופיקוח, ויש לקבוע לכן כי לא מתקיימים יחסי עובד ומעביד בין המערערת לשחקנים, ולכן אין לחייב את התשלום לשחקנים במס שחר.

טענות המשיב

14. למעט לעניין מס שחר, המערערת נוהגת בתשלומים שהיא משלמת לשחקנים – כהכנסת עבודה. כך היא מדווחת בדוחותיה הכספיים, כך היא נוהגת לעניין ביטוח לאומי ומס בריאות, כך היא נוהגת לעניין קיזוז נקודות זיכוי וכך היא נוהגת שעה שהיא ממלאת טפסים נדרשים – הן כאלה המוגשים למשיב והן בדוחות שהגישה לרשם העמותות. התנהלות זו, מקימה כלפי המערערת השתק – ולפיו היא מושתקת מלטעון אחרת ממצגים שהיא עצמה בחרה להציג למשיב ולרשויות אחרות. המשיב מדגיש כי לצורך חובת ניכוי מס במקור, המערערת בחרה לדווח על התשלומים לשחקנים כעל שחר עבודה – ובדרך זו לנכות מס בשיעור נמוך מזה שהייתה נדרשת לנכות אם הייתה מדווחת על השחקנים כעל נותני שירות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- עוד ציין המשיב כי איש מקרב השחקנים, לא הוציא למערכת חשבונות – כפי שהיה עליהם לעשות אם לא היו עובדים שכירים אצל המערכת.
15. לא רק שזה המצג שהמערכת מציגה באופן קבוע, אלא אף בחינה עניינית מלמדת כי יש לראות בשחקנים כעובדיה של המערכת. יישום המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה לשם בחינת יחסי עובד מעביד, מביאים את המשיב למסקנה כי מתקיימים יחסי עבודה.
16. המשיב אינו מכיר בהבחנה בין הדין החל על שחקני ליגות מקצועיות, לעומת שחקני ליגות שאינן מקצועיות. יש לבחון את ההתנהלות לגופה, ובהתאם לכך לקבוע האם מתקיימים יחסי עובד ומעביד אם לאו. במקרה כאן, לאור אופן התנהלות המערכת והנתונים שהתבררו, יש לקבוע כי מתקיימים יחסי עבודה ולפיכך יש לחייב את התשלומים במס שכר.
17. כאשר מלכ"ר משלם הכנסת עבודה, קבע המחוקק תקרה אשר רק ממנה והלאה יש חבות במס שכר. זוהי נקודת האיזון שקבע המחוקק, ואותה יש ליישם.
18. מבירור שערך המשיב עלה כי קבוצות שונות בליגות הנמוכות המסווגות כמלכ"ר, משלמות מס שכר – בהתאם לנתונים של כל קבוצה וקבוצה. טענת המערכת כאילו יש מדיניות כללית הפוטרת מתשלום מס שכר את כל הקבוצות בליגות הנמוכות, אינה נכונה מבחינה עובדתית ואינה תואמת את הדין. המשיב אכן חזר בו משומה שהוציא לקבוצת הפועל לוד, אולם הדבר נבע מבעיות ראייתיות שהיו בתיק. בכל מקרה, אין מקום לחייב את המשיב לחזור על גישה מוטעית בה נקט בעבר. ודאי במצב בו המשיב מצהיר כי מס שכר נגבה בפועל גם מקבוצות בליגות הנמוכות (בכפוף לבחינת הנתונים של כל קבוצה וקבוצה ובכפוף לתקרת הפטור ממס שכר כפי שנקבעה בחוק).
19. המשיב דוחה את טענות המערכת ביחס לתיאור הפסיקה הקיימת: ראשית מציין המשיב כי באופן תמוה, המערכת מתעלמת מפסק הדין של בית הדין הארצי לעבודה בערעור שהוגש בעניין בניטה [ע"ע 18-11-5751 אבישי בניטה נ' מכבי – העמותה לקידום הספורט בקרית גת (25.6.19) (להלן: "עניין בניטה בבה"ד הארצי לעבודה")], שם הודגש כי אין מקום לקביעה גורפת לפיה שחקנים בליגות הלא מקצועיות אינם במעמד של עובדים שכירים. כמו כן, המערכת מבקשת להסיק מפסיקות ישנות של בית המשפט העליון, מה שכלל לא נקבע בהן.

דין והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

20. בסעיף 4(א) לחוק מע"מ, הושת מס שכר על שכר עבודה שמשלם מלכ"ר:

על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט מלגה שניתנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53876-05-21 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

"שכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ:

"שכר" – הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו.

בסעיף 1 לצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992 נקבע שיעור המס על שכר שמשלם מלכ"ר:

שיעורו של מס שכר שישולם על פעילות בישראל של מלכ"ר יהיה 7.5% מהשכר ששולם.

בדברי ההסבר בהצעת חוק מע"מ, הוסברה השתתפות מס שכר – כדלקמן:

המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל; ואילו במוסד כספי או במוסד ציבורי שלא לרווחים היא מתבטאת בסך כל השכר והרווחים, לפי העניין.

(מתוך המבוא להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, ה"ח 1178, בעמוד 235).

השכר שמשלם מלכ"ר, מבטא אפוא בעיני המחוקק את הערך המוסף המופק על ידי המלכ"ר. ערך מוסף זה קבע המחוקק כי יש למסות בשיעור של 7.5%, שהוא כידוע נמוך משיעור המע"מ החל על עוסקים.

להשלמת התמונה יש לציין כי המחוקק קבע פטור ממס שכר, למלכ"ר שסך שכר העבודה שהוא משלם במהלך השנה אינו עולה על תקרה שנקבעה והמתעדכנת מידי שנה (להלן: "תקרת הפטור"). וכך נקבע בסעיף 35(א) לחוק מע"מ:

מלכ"ר שסך כל השכר השנתי שהוא משלם לעובדיו אינו עולה על 180,454 שקלים

חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר – פטור מהמס שלפי סעיף 4(א).

[הסכום 180,454 ש"ח, הוא סכום תקרת הפטור נכון לשנת 2019 – שנת המס האחרונה מבין שנות המס שבמחלוקת. סכום תקרת הפטור עובר התאמה למדד, ונכון לשנת 2023 סך התקרה עומד על 193,972 ש"ח]

פרופ' א' נמדר הסביר פטור זה:

מטרת הוראה זו הינה להקל מנטל המס של מלכ"רים בעלי פעילות מצומצמת המשלמים שכר שאינו עולה על הסכום הנקוב בסעיף.

(א' נמדר, מס ערך מוסף, כרך א (2013), עמ' 297, פס' 807)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- להרחבה בנושא מס שחר, ראו: מס ערך מוסף וארגוני המגזר האזרחי, ניסן לימור, מיסים כט/6 (2015).
21. תמונת הדברים העולה מהמסגרת הנורמטיבית, היא כדלקמן: השכר שמשלם מלכ"ר לעובדיו, מבטא בעיני המחוקק את הערך המוסף שהמלכ"ר מייצר. מס השכר הועמד על שיעור של 7.5%, והוא נגבה רק כאשר סך השכר שמשלם המלכ"ר עולה על תקרה שנקבעה בחוק.
22. במקרה שלפנינו, אין מחלוקת כי סך השכר ששילמה המערערת עלה על תקרת הפטור הקבוע בסעיף 35(א) לחוק מע"מ, והמחלוקת שבין הצדדים מתמקדת בשאלה האם השחקנים (וכאמור לעיל, בכלל זה כל אנשי צוות קבוצת הכדורגל) הם עובדים שכירים של המערערת, אם לאו.

מן הכלל אל הפרט

23. בראשית הדברים, אבקש להציב שתי הבהרות:
- א. פסק דין זה עוסק ביישום הוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ על המערערת, וחבותה בתשלום מס שכר כפי שקבע המשיב. בחינת שאלת יחסי העבודה נעשית בהקשר זה ולצורך זה בלבד.
- ב. פסק דין זה עוסק בשאלת חבותה הספציפית של המערערת במס שכר בשנות המס שבמחלוקת, ולא בשאלה רחבה יותר – הנוגעת לכלל חברי בליגות הכדורגל הנמוכות. על אף שאתייחס בהמשך לטענות מסוימות שהעלתה המערערת בהקשר זה, אין ספק כי החלטת המשיב והראיות שהוצגו, התייחסו באופן ספציפי למערערת ולא לכלל הקבוצות המשחקות בליגות הכדורגל הנמוכות. אכן, כמו כל פסק דין, ייתכן כי ניתן להסיק ממנו מסקנות למקרים דומים, אולם פסק הדין עוסק רק במקרה שהספציפי שהוצב לפניי – וזה כמובן נוגע למערערת ולנתונה, מה שהוצג ומה שנבחר שלא להציג.
- בעניין זה אציין כי המערערת צירפה לתצהירו של רו"ח זיגדון שהוגש מטעמה (נספח 4 לתצהירי המערערת), מסמך עמדה של ההתאחדות לכדורגל אשר נטען כי הוגשה במסגרת התיק שנדון בעניין בניטה בבה"ד האזורי. מעבר לכך שכותב נייר עמדה זה לא זומן להעיד בבית המשפט, כך שספק מה המשקל שניתן לתת לדברים אם בכלל, הרי שלגופו של עניין יש לציין כי אף לגישתה של ההתאחדות לכדורגל כפי שהוצגה שם (לדגמה בסעיף 12 לאותו מסמך) – "בהחלט יכול שבקבוצה לא מקצוענית יתקיימו יחסי עבודה".

24. האמנם ישנה הלכה שיפוטית בכל הנוגע לשאלת קיומם של יחסי עובד ומעביד בליגות הכדורגל הנמוכות?

בניגוד לטענות שהעלתה המערערת, לא עלה בידיה להראות כי קיימת הלכה שיפוטית גורפת ולפיה לא מתקיימים יחסי עובד ומעביד בין קבוצות הכדורגל לבין שחקני כדורגל בליגות הנמוכות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המערערת הפנתה בעניין זה לשני פסקי דין שיצאו מאת בית המשפט העליון ולפסק הדין של בה"ד האזורי בעניין בניטה.

פסקי הדין של בית המשפט העליון אליהם הפנתה המערערת בסיכומיה, הם בג"צ 176/90 גר מכנס נ' שר העבודה והרווחה (28.10.93) (להלן: "עניין מכנס"), וע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פקיד שומה טבריה (20.4.94) (להלן: "עניין הפועל טבריה"). אכן, בצדק מציינת המערערת כי בשני פסקי הדין ההתייחסות הייתה אל קבוצות אשר שיחקו בליגות הגבוהות, וכי לכך התייחסה הפסיקה. אלא שהיא מבקשת מכך להסיק את מה שלא נכתב בפסקי הדין. המערערת מבקשת להסיק מכך קביעה פוזיטיבית ולפיה לא מתקיימים יחסי עבודה בין השחקנים לבין העמותות שמפעילות את קבוצות הכדורגל בליגות הנמוכות. עם כל הכבוד, עניין זה לא נבחן ולא נדון באותם פסקי הדין, ולכן לא ניתן להצביע על קביעת הלכה פוזיטיבית בעניין זה.

בשולי הדברים אציין כי פסקי הדין הללו עסקו במצב הכדורגל בישראל בראשית שנות ה-90 של המאה הקודמת. מאז חלף זמן רב. בהחלט ייתכן כי התפתחות הכדורגל והתמקצעותו בחלוף השנים, תשפיע על אופן סיווגם של המעורבים בתחום כיום. אלא שאיני נדרש לכך – עניין שלא הוצגו לפני לגביו ראיות ואיני מתיימר ובעיקר איני נדרש לקבוע בעניינו. די בכך שאומר, כאמור לעיל, כי בניגוד לדברי המערערת, הלכה פוזיטיבית בעניין הקבוצות בליגות הנמוכות וקביעה כי אלה לעולם לא יסווגו כעובדים, לא עולה מאותם פסקי דין אליהם הפנתה המערערת.

זאת ועוד, לא רק שלא עלה בידי המערערת להצביע על הלכה הקובעת את שהמערערת מבקשת לטעון, אלא שלמעשה דומה כי עמדתו הערכנית (יחסית) של בית הדין הארצי לעבודה – היא הפוכה. המערערת בחרה כמעט להתעלם מפסק הדין בעניין בניטה בבה"ד הארצי לעבודה. בפסק דין זה, אשר התקבל בהסכמה – לאחר ששמעו הצדדים את דברי המותב בראשותה של נשיאת בה"ד הארצי לעבודה כב' השופטת ורדה וירט-ליבנה, נקבע כדלקמן (ומאחר והדברים קצרים, אצטט את כל פסק הדין):

1. לאחר שמיעת טענות הצדדים הוצעה לצדדים ההצעה הבאה:

"בשלב זה מוצע למערער שלא לעמוד על הערעור ללא צו להוצאות בערעור והמשיבה לא תפעל לגביית ההוצאות שנפסקו בבית הדין האזורי וזאת לאור פסק דינו של בית הדין האזורי אשר מתייחס באופן ספציפי לנסיבות העובדות שהוכחו בפניו ואינו מתייחס באופן כולל למעמדם של השחקנים בליגות הלא מקצועניות."

2. ביכ הצדדים קיבלו את הצעת בית הדין.

3. אשר על כן, הערעור נמחק בזאת ללא צו להוצאות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המערערת טוענת כי אין ללמוד דבר מפסק דין זה, שכן דרכם של מתדיינים – בפרט כאשר מוצע להם ויתור על תשלום הוצאות, לקבל הצעה למחיקת ערעור - הא ותו לא. אלא שטענה זו מתעלמת ממה שטרם הרכב בראשותה של נשיאת בה"ד הארצי לעבודה להדגיש (הדגשה אשר הייתה מיותרת אם כל הכוונה הייתה להוביל להסכמה למחיקת הערעור). בפסק הדין ישנה תוספת ברורה, אשר הודגשה בצייטוט לעיל, ולפיו קביעת פסק הדין שניתן בעניין בניטה בבה"ד האזורי לעבודה, ואשר בו נקבע כי בין בניטה לבין הקבוצה לא התקיימו יחסי עובד מעביד, תתפרש כמתייחסת אך ורק לנתונים הספציפיים של מר בניטה (אשר שכרו היה נמוך מאוד 1700-1000 ₪ לחודש ואשר התעורר ספק האם נחתם בין הצדדים הסכם מחייב) ולא כקביעה המתייחסת באופן גורף אל כלל השחקנים בליגות הכדורגל הנמוכות. מדובר בהדגשה ברורה, אשר מטרתה להוציא ולהסתייג ממה שמבקשת המערערת כאן לטעון.

מהאמור עולה כי לא רק שלא עלה בידי המערערת להצביע על הלכה פוזיטיבית הקובעת כי שחקני הליגות הנמוכות אינם במעמד של עובדים שכירים, אלא שנראה כי בה"ד הארצי לעבודה ביקש להבהיר כי אין בנמצא הלכה גורפת שכזו.

נותרנו עם מה שדומה כי מתחייב אף במבחן השכל הישר – והוא בחינת כל מקרה לגופו, לאור נסיבותיו. כפי שצוין כבר לעיל, בחינה זו היא המתבקשת בשים לב לראיות שהוצגו לפניו, ואשר התייחסו לעניינה של המערערת.

25. משמעות המצגים שהציגה המערערת בדיווחיה השונים:

המערערת בחרה להגיש למשיב מסמכים ולבצע את חישוב המס בו מתחייבים השחקנים, באופן שנקבע ביחס לעובדים שכירים. כך לדוגמה, המערערת דיווחה על ההכנסות על-גבי טפסים שמספרם 126, ואשר מיועדים לדיווח אודות עובדים שכירים בלבד [וראו בעניין זה סעיף 166(ב) לפקודת מס הכנסה הקובע: "מעביד או מנכה יגיש דוח כאמור בסעיף קטן (א) לגבי תשלום הכנסת עבודה לעובד (טופס 0126) ..."] (טפסי הדיווח שהגישה המערערת למשיב בכל שנות המס שבמחלוקת, צורפו כנספחים 29-33 לתצהיר המשיב, ועיון קל בהם מלמד באופן ברור כי מי שהגיש אותם התייחס בדיווחיו לשחקנים כאל עובדים שכירים). כך גם עיון בדוחות הניכויים שהגישה המערערת ואשר צורפו לתצהירה, מלמד כי היחס לתשלומים היה כאל שכר עבודה.

בנוסף, בצדק מצוין המשיב כי אם המערערת הייתה סבורה כי אותם שחקנים אינם עובדיה, הרי שהיא נכנסת תחת רובריקה אחרת הקבועה בסעיף 166 לפקודה – "הכנסה חבת ניכוי" (שאינה שכר עבודה), ואז היה עליה לדווח על גבי טפסים אחרים (טופס 832) ולנכות מאותם שחקנים מס בשיעור גבוה יותר ממה שניכתה כשהציגה אותם כעובדיה. כך, על שכר שחקנים (שאינם עובדים שכירים), חלות תקנות מס הכנסה (ניכוי מסוגי שכר מסוימים), תשכ"ז-1967, ובהתאם להוראות תקנה 2(ב)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ובהעדר אישור מפקיד השומה לנהוג אחרת (אישור שאין חולק כי לא ניתן), הרי ש – "חייב המשלם שכר ספורטאים למקבל, ינכה משכר זה מס בשיעור של 30%".
כמו כן, אין חולק כי השחקנים לא הוציאו למערכת חשבוניות, והיא לא דרשה מהם כי יעשו כאמור. באופן דומה, גם בדוחות שהגישה לרשם העמותות, הוצגו השחקנים כעובדיה השכירים של המערכת.
בתי המשפט חזרו שוב ושוב על כך כי בענייני מס, לא בנקל יתאפשר לנישום לדווח באופן אחד, ומאוחר יותר כשהדבר נוח לו - להתנער ממצג שהוא עצמו יצר. כך לדוגמה נפסק בע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל - פקיד שומה חיפה (10.12.2014), פס' 19 לפסק דינו של כב' השופט צ' זילברטל:

אין צורך לשוב על ההלכה המושרשת לפיה בעל דין אשר טען טענה עובדתית מרשתת מלטעון טענה הפוכה בגדר הליך אחר או בגדרי אותו ההליך. כלל זה, הידוע כ'השתק שיפוטי' נובע מחובתו של בעל הדין לפעול בתום לב, והוא חל גם כאשר מדובר בפעולות משפטיות הקודמות להליך המשפטי, לרבות בהליכים מול שלטונות המס מהסוג שבהם עסקין (על הכלל והעמדות בפסיקה לגבי התנאים לתחולתו, ועל תחולתו גם בנוגע להליכים של תשלום מיסים, ראו למשל בע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה ירושלים, פס' 11 לחוות דעתו של השופט י' דנציגר; ובחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין (4.8.2014) (להלן: עניין קינג)).

וראו בעניין זה אף בפסק דינו של כב' השופט י' עמית בע"א 732/15, פקיד שומה נ' בגלי טל ואח' (21.3.16).

כך או אחרת - וגם אם במקרים מסוימים ההשתק שנוצר אינו מוחלט ובהקשר זה כידוע לצורך דיני עבודה ואף בהקשרים אחרים קרובים נפסק לא אחת כי אופן הדיווח לבדו לא יהיה מה שיכריע בקביעת הסטטוס – ראו לדוגמה כבר בפסיקה ותיקה – ע"א 426/63 המוסד לביטוח לאומי נ' זינגר בע"מ ואח' (7.5.64) - בדיני המס מציב הוא בפני מי שמבקש לטעון בניגוד לדיווחיו הקודמים, נטל ראיתי ממשי וגבוה. כפי שיובהר בהמשך, אני סבור כי המערכת לא עמדה בנטל זה (ואף לא בנטל הראיה הרגיל הניצב בלאו הכי לפתחו של כל מערער).

26. היקף השכר ששולם, מספר העובדים ודלות הראיות שהציגה המערכת ביחס לנתונים אלה:

היקף השכר ששילמה המערכת לשחקנים, היה בשנות המס שבמחלוקת במגמת עלייה ברורה. בעוד שבשנים הראשונות עבר השכר השנתי את תקרת הפטור רק בעשרות אלפי ₪, הרי שבחלוף השנים הלך השכר השנתי וגדל. כך בשנת 2017 עמד השכר על 387,954 ₪, בשנת 2018 על 640,338 ₪ ובשנת 2019 עמד השכר על 1,707,529 ₪. מדובר על שכר בהיקף ניכר, אשר דווח כאמור על-ידי המערכת למשיב כשכר עבודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

אף היקף השחקנים (וכזכור, הגדרה זו כוללת את כלל הצוות המקצועי של קבוצת הכדורגל) להם שולם השכר, הלך ועלה במרוצת השנים. כך, בשנים הראשונות עמד המספר סביב כ-30 אנשים, ובשנת 2019 עמד המספר על 74 אנשים (אשר דווחו כזכור למשיב תחת הכותרת "רשימת עובדים" – ראו עמ' 172 לתצהיר המשיב בטופס 126 שהגישה המערערת לשנת 2019).

מי שמעסיק עשרות אנשים ומשלם להם שכר בהיקף כה ניכר – ומדווח על כך למשיב כעל שכר עבודה, צריך להציג מסכת ראייתית של ממש כדי להפריך את המצג שהוא עצמו יצר. אין די בנסיבות אלה באמירות כלליות בעלמא. היה מקום לצפות כי יובאו לעדות מספר עדים – הכוללים שחקנים, מאמנים ואנשי צוות אחרים – אשר יוכלו לשפוך אור של ממש אודות דרך ההתנהלות. מהו אותו מנגנון וכיצד הוא מתנהל, מנגנון המשלם בשנת 2019 מעל 1.7 מיליון ₪ ל-74 אנשים נובשנת 2018 מעל ל-640,000 ₪ ל-38 אנשים המדווחים כעובדים שכירים, ואף בשנים הקודמות – סכומים לא מבוטלים לעשרות אנשים]. קשה להניח כי תשלומים בסך שכזה, משולמים ללא יצירת מערכת מחויבות ממשית מצד מקבלי השכר. הצורך בפריסת תשתית ראייתית ממשית, הובהר למערערת למן קדם המשפט הראשון. אלא שהמערערת הסתפקה בהבאת עד בודד מקרב אנשי הצוות להעיד על אופן ההתנהלות השוטפת בקבוצת הכדורגל – מר פרץ (אשר שימש כמנהל המערערת בשנים הרלוונטיות) וכן את רוח"ח מטעמה, מר זיגדון. אלה הם אכן עדים רלוונטיים ונחוצים, אולם היה מצופה כי יוצגו ראיות מעבר לכך, באמצעות עדים נדרשים (כגון מי מבין השחקנים, המאמנים ו/או משאר אנשי הצוות) – אשר יתארו את דרך ההתנהלות בין הצדדים (האם ברוח וולונטרית וחובבנית, או במסגרת מחייבת ומציבת דרישות), וכן בדרך של הצגת מסמכים וראיות של ממש (כגון שורה של הסכמים שנחתמו מול גורמים שונים, רישומי נוכחות שנערכו/או לא נערכו באימונים ובמשחקים) – ואשר יבהירו את הדברים.

ככל שהיקף השכר ומספר המועסקים עולה, כך, במבחן השכל הישר, יש לצפות להצגת תשתית ראייתית ממשית יותר – ודאי ממי שמבקש להתנער מדיווחיו, והדבר לא נעשה באופן הראוי.

27. בשים לב למצג שהציגה המערערת עת דיווחה על השחקנים כשכירים ולכך שאני מוצא כי המערערת לא הציגה די ראיות, הרי שדי היה באמור עד כה כדי לדחות את הערעור. אלא שאף בחינה של הנתונים לגופם – מתוך מה שכן הוצג ומבעד למבחנים השונים שנקבעו בפסיקה, מביא למסקנה המטה לקביעה כי לצורך מס שכר יש לראות בשחקנים עובדים.

28. אעמוד בקצרה על הדברים, תוך שיובהר כי כאמור לעיל, מסכת ראיות ממשית ומבוססת יותר – אשר עשויה הייתה לשפוך אור על הדברים – לא הוצגה על ידי המערערת והדבר נוקף מטבע הדברים ובהתאם לדין לחובתה.

29. קודם שאפרט את שעלה מהתמונה שהוצגה ואפנה אל המבחנים שנקבעו בפסיקה ויישומם, אציין כי אין לחלוק על כך שכנראה בקבוצות כדורגל מקצועיות, יש להניח כי ניתן לראות סממנים הדוקים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53876-05-21 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

יותר לקיומם של יחסי עובד מעביד. בקבוצות אלה יש לצפות כי השכר גבוה יותר, כי בין הצדדים נכרת הסכם מפורט יותר הכולל מגוון תניות וסנקציות שככל הנראה אין בנמצא בהסכמים שבין המערערת לשחקניה. אלא שבכך אין די כדי להביא למסקנה כי בין המערערת לשחקנים לא נוצרו יחסי עובד ומעביד, כפי שעלה מדיווחי המערערת עצמה בהקשרים אחרים.

כך, גם מי שנדרש להשקיע רק חלק משעות השבוע במקום עבודה, עדיין יכול להיחשב כעובד באותו מקום. באופן טבעי, היקף שכרו יהיה מצומצם יותר ואף היקף התחייבויותיו יהיה בהתאם, אולם עדיין, אין בכך כדי לשלול את סיווגו כעובד.

30. בהתאם לדברים שמסר העד מטעם המערערת, מר פרץ (עמ' 17 לפרוטוקול), השחקנים נדרשו להגיע לשלושה אימונים מידי שבוע ולכ-30 משחקים, מידי עונה. שחקני הכדורגל נדרשו להישמע להוראות המאמן והצוות המקצועי.

קבלת שחקן לקבוצה נקבעה על ידי המאמן ודרשה את אישור ההנהלה (עדות פרץ, עמ' 18 לפרוטוקול ש' 13-14). שכר השחקן נקבע במו"מ בין השחקן למאמן ודורש אף הוא אישור ההנהלה, כאשר שכר המאמנים נקבע על-ידי ההנהלה (שם, ש' 24-33).

מר פרץ טען כי חלק מהשחקנים הם חיילים, "חלקם טרום צבא, יש כל מיני שחקנים" (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 21). לטענתו של מר פרץ, לרוב השחקנים יש הכנסה נוספת (שם, ש' 26), כאשר אין ספק כי המשיב הראה כי יש שחקנים שבהתאם להצהרתם זו הכנסתם היחידה (שם, ש' 4-5, וזאת על-סמך טפסי 101 שהגישו השחקנים – בהם הצהירו על עצמם כעובדים שכירים אצל המערערת). הקבוצה מארגנת הסעה למשחקים (שם, ש' 4-7); הקבוצה רוכשת בגדי ספורט לאימונים ולמשחקים עבור השחקנים ואף דואגת לשירותי הכביסה עבורם, וכן רוכשת את האביזרים הנדרשים לצורכי עריכת האימונים (עמ' 17 לפרוטוקול).

31. המערערת לא צירפה הסכמי העסקה חתומים עם השחקנים, המאמנים ושאר הצוות המקצועי. המשיב הציג הסכם שקיבל בשלב הליכי השומה מאת המערערת, ביחס לשחקן אחד – נספח 24 לתצהיר המשיב (ההסכם מתייחס לשנים לעונת המשחקים 2020-2021, אולם מכך שזה ההסכם שבחרו הצדדים להציג – אין לי אלא להתייחס אליו). בהסכם זה המשתרע על פני 2 עמ' נקבעו בין השאר ההוראות הבאות:

1. השחקן מתחייב למלא אחר כל הורישות של הצוות המקצועי והנהלת המועדון, לרבות ניהול חיים ספורטיביים (מנוחה משקל טיפול).
2. השחקן ידאג לביטוח תאונות אישי באופן פרטי, למקרה של פציעה חו"ח השחקן יופנה ע"י המועדון למוסד לביטוח לאומי.
3. במקרה של הפסקת פעילות בשל מגיפת הקורונה השחקן יוצא לחל"ת עד החזרה של הליגה לפעילות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53876-05-21 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

4. המועדון ישלם לשחקן שכר חודשי בסך 4000 ₪ למשך 8 חודשים (במילים ארבעת אלפים ₪ למשך 8 חודשים) החל מחודש 9/20 ועד חודש 4/21.
מענק מיוחד: במידה והשחקן ישחק 65% מהמשחקים, יזכה למענק של 3000 ₪ כפול 8.
במקרה של הפסקת פעילות ישמר החלק היחסי לפי 8 חודשי עבודה (סך כל החוזה חלקי 8 כפול החודשים בפועל).
5. בתום ההתקשרות יהא השחקן משוחרר לכל קבוצה שיחפץ ללא תשלום.

אעיר ביחס להסכם זה, מספר הערות:

א. מחד – אין המדובר בהסכם מאוד מפורט, אין התייחסות לסנקציות שיכולה המערערת להשית על השחקן (ולדברי המערערת היא אינה רשאית לעשות כן), אין התייחסות להפרשות סוציאליות וכן מוטלת האחריות לעריכת ביטוח אישי על השחקן. אלה הם פרמטרים שהדגישה המערערת והמשקפים לשיטתה כי מדובר בפעילות חובבנית ואשר לדעתה אינה מקימה יחסי עבודה.

ב. מנגד – יש בהסכם מספר אינדיקציות המלמדות על מערכת יחסים כלכלית ומחייבת: מדובר בהסכם מחייב, הכרוך בתשלום שכר. השחקן מתחייב לציית להוראות המאמן והצוות המקצועי. שכרו הקבוע הוא 4000 ₪ לחודש, אך אם ישתתף ב-65% מהמשחקים יעלה השכר באופן משמעותי (כך שעבור 8 חודשי עבודה בהיקף מצומצם יחסית, הוא עשוי להשתכר 56,000 ₪). הקביעה כי במקרה של התפרצות קורונה, תהא "יציאה לחל"ת" – מתיישבת עם מסגרת של יחסי עבודה. כך גם הניסוח של סעיף 4, המדבר על "8 חודשי עבודה". משמע מההסכם כי רק בתום ההתקשרות השחקן משוחרר ורשאי לפנות לכל קבוצה אחרת – ולא במשך תקופת ההתקשרות.

דומני כי התמונה הכללית המתקבלת היא של הסכם כלכלי מחייב, גם אם הוראותיו אינן יוצרות מתווה מהודק (כך לדוגמה, כמו אצל מעבידים רבים אחרים, אין למערערת אפשרות קלה להשית סנקציות, זולת הפסקת תשלום השכר). דומה כי ההסכם הולם את מידת המחויבות הנובעת ממנו וההשקעה הנדרשת במסגרתו. זה אינו חוזה שמאפיין התקשרות מקיפה עם מי שזה בהכרח כל עיסוקו, אולם זו כן התקשרות מחייבת עם מי שמסגרת זו מתאימה עבורו. ובמילים אחרות, מדובר בהסכם כלכלי מחייב, התואם את מסגרת ההתקשרות (המחייבת) בה מדובר.

עוד אציין, קודם שאפנה לבחון את יישום הדברים בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה, כי במסגרת נספח 2 לתצהיר המערערת, הוגשו דוחות הניכויים שהגישה המערערת למשיב במרוצת שנות המס שבמחלוקת. עיון בדוחות אלה מלמד ראשית וכפי שכבר נאמר – כי המערערת דיווחה על השחקנים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

כעל "עובדים שהועסקו" על-ידה (כך כתוב באופן ברור בכותרות של כל אחד מהדוחות). שנית, ניתן לראות כי יש שחקנים שהועסקו בתמורה לתשלומים בסך נמוך (עד אלפי שקלים בודדים), ויש בשכר גבוה יותר (עד כמעט 60,000 ₪; ראו גם עמ' 30 לפרוטוקול ש' 23 ואילך, שם אישר רו"ח זיגרון את הדברים). ככל שחולפות השנים, חלקם של בעלי השכר הגבוה יותר עלה. עוד אוסיף כי כאשר בוחנים השכר בו מדובר, יש לזכור כי מר פרץ ציין בעדותו כי המערערת מספקת לשחקנים ביגוד ספורט, שירותי כביסה וכן הסעות למשחקים, כך שתשלום השכר (כפי שאף עולה מסכומם) חורג מהחזר הוצאות גרידא. מצב זה שונה ממה שהשתקף מפסק הדין בעניין בניטה, שם דובר על סכומים נמוכים הרבה יותר, ואשר שימשו להחזר הוצאות.

32. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה:

בפסק הדין בעניין הפועל טבריה, הציב בית המשפט העליון זה לצד זה שני סוגי מבחנים: המבחנים הקבועים בדיני העבודה לצורך קביעת קיומם של יחסי עבודה, ומבחן עצמאי לדיני המס. כפי שעשה שם בית המשפט, אף כאן אציב את שני סוגי המבחנים הנ"ל, וניווכח כי לפי שניהם יש מקום לקבוע כי לצורך מס שכר, בין המערערת לשחקנים מתקיימים יחסי עבודה.

33. יישום מבחני דיני העבודה:

כידוע, המבחן המקובל בדיני עבודה הוא 'המבחן המעורב' אשר בבסיסו 'מבחן ההשתלבות' – לו פן חיובי ופן שלילי, ולצד זה מבחני עזר נוספים. כך לדוגמה תואר המבחן בבג"ץ 6194/97 שלמה נקש נ' בה"ד הארצי לעבודה ואח' (25.10.99), פס' 21:

אשר לתוכנו המהותי של המושג "עובד", וליחסי המשפט בין "עובד" לבין "מעביד", ביניהם לבין עצמם: ההלכה יצרה מבחן עקרוני – מבחן גרעיני – לקביעת קיומם של יחסי עובד-מעביד בתחום יחסי העבודה, והמבחן הוא מבחן מעורב המורכב ממבחני-משנה אחדים עד ליצירתה של תמונה שלמה וכוללת. מקום מרכזי במבחן המעורב משמש "מבחן ההשתלבות", וכיאנוס בשעתו ובמקומו שתי פנים לו לאותו מבחן: הפן החיובי והפן השלילי. ראו, למשל: בג"ץ 5168/93 מור נ' בית הדין הארצי לעבודה (פרשת מור [2]); מ' גולדברג "עובד" ו"מעביד" – תמונת מצב" [25]; ע"א 415/90 מזרחי נ' הגאמן על נכסי אריה שטנדר – פושט רגל [3], בעמ' 607; פרשת סרוסי [1]; בג"ץ 123/81 אלקטרה (ישראל) בע"מ נ' בית הדין הארצי לעבודה [4]. ובלשונו של בית-המשפט בפרשת מור [2], מפי השופט ברק (שם, בעמ' 646):

...עובד הוא אדם המשתלב במפעל (הפן החיובי) ואין לו עסק עצמאי משלו המשרת את המפעל כגורם חיצוני (הפן השלילי). הפן החיובי מחייב קיומו של "מפעל" (בין מפעל יצוני ובין מתן שידותים) שניתן להשתלב בו, באופן שהמועסק מהווה חלק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מהמערך הארגוני של המפעל ואינו גורם חיצוני. הפן השלילי מחייב שהמועסק אינו בעל עסק משלו המשרת את המפעל כגורם חיצוני.

לצד מבחן זה משמשים שורה של מבחני עזר, וכפי שהודגש בפסיקה – לא מבחן בודד הוא שייקבע אלא התמונה הכללית המתקבלת ממרב המבחנים. כך לדוגמה הוצבו המבחנים השונים לצד המבחן העיקרי בע"ע 300267/98 יוסף טויטו נ' מ.ש.ב. הנדסת קירור ומיזוג אויר (1965) בע"מ (23.5.02), פס' 2 לפסק דינו של כב' הנשיא ס' אדלר:

המבחן הרווח לקביעת מעמדו של מבצע/ת עבודה, כלומר האם פלוני/ת נופל/ת בגדר "עובד" או "עצמאי", הוא המבחן המעורב, כאשר המבחן המרכזי בתוך מכלול מבחני המשנה שמכיל מבחן זה הוא מבחן ההשתלבות. במסגרת מבחן זה נבחנים פרמטרים נוספים, כגון כפיפות או אופן הפיקוח על ביצוע העבודה; הסכמת הצדדים לגבי אופן ההעסקה; צורת תשלום השכר ואופן ניכוי מס הכנסה, תשלומים לביטוח לאומי ולמס ערך מוסף; ביצוע העבודה באופן אישי ועוד.

יישום המבחנים במקרה כאן, מוביל למסקנה כי יש לראות בתשלומי השכר ששילמה המעוררת לשחקנים – לעניין מס שכר, כשכר עבודה, שכן לעניינינו ובשים לב לראיות שהוצגו, יש לקבוע כי בין הצדדים התקיימו יחסי עובד ומעביד.

מתקיימים בין השחקנים לבין המעוררת הפן החיובי והפן השלילי של מבחן ההשתלבות. השחקנים משתלבים בפעילות הקבוצה, ואין להם עסק חיצוני ועצמאי המספק לקבוצת הכדורגל שירותים. הקבוצה היא הקובעת את מסגרות האימון, בהם נדרשים השחקנים לעמוד. מועדי האימונים והמשחקים מוכתבים לשחקנים, והם כמובן לא יכולים לבצע את חובתם מכוח ההסכם שנחתם עימם אלא במסגרת הזמן והמקום שנקבעו להם ותוך השתלבות בפעילות הקבוצה כולה. גם יישום מבחני העזר מוביל לתוצאה דומה. השחקנים אינם יכולים לשלוח מישהו אחר שישחק במקומם, וכך גם לא יכולים לנהוג אנשי צוות אחרים בקבוצה (כגון המאמן ושאר אנשי הצוות המקצועי). תשלומי השכר מדווחים למס הכנסה, לביטוח הלאומי (ואף לרשם העמותות) כשכר עבודה, והשחקנים נמנעים מלהוציא חשבוניות עבור שירותים שהם נותנים ומדווחים על עצמם למשיב (בטופסי 101 שהם מגישים) כעל עובדים שכירים של המעוררת.

34. יישום המבחן הייחודי לדיני המס:

כפי שצוין בפסק הדין בעניין הפועל טבריה, יש הסבורים (כגון פרופ' א' נמדר ופרופ' א' אדרעי) כי לצורך דיני המס, אין להסתפק רק במבחני דיני העבודה, אלא יש להציב אף מבחן עצמאי. מבחן עצמאי זה, לוקח בחשבון את האופן הייחודי שבו דיני המס נוהגים בתשלומים המסווגים כשכר עבודה, כגון הטלת חובות על המשלם לזכות על השכר שהוא משלם לעובדיו ולנכות מס במקור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 53876-05-21 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מהכנסה זו – תוך אכיפת ביצוען של חובות אלה באמצעות סנקציות אזרחיות ופליליות חמורות. יש אפוא לבחון האם השתת חובות אלה, מתאימה למערכת היחסים הנבחנת. במקרה כאן, יש להשיב אף על מבחן זה בחיוב. המערערת נעזרת בשירותי רואה חשבון מקצועי, ואין כל קושי בהצבת הדרישות של דיני המס לפתחה – ותעיד על כך דרך התנהלותה בה דיווחה למשיב על הכנסת העבודה ששילמה לשחקנים. מסקנת האמור עד כה היא כי הן מכוח המבחנים המקובלים בדיני העבודה והן אם יוצב מבחן ייחודי לדיני המס, יש לראות בשכר ששולם לשחקנים כשכר עבודה. 35. כפי שהודגש כבר לעיל, בפסק דין זה נבחנים נתונים של המערערת, ואין בו כל יומרה לקבוע דין לכלל הקבוצות בליגות הנמוכות. המערערת טוענת כי יש לראות בשחקנים כמי שפעלו באופן שאינו מקצועי, לשם תחביב וללא מחויבות של ממש לקבוצה. אכן, ייתכנו קבוצות בהן ההשתתפות במשחקים נעשית לשם בילוי, כתחביב וללא מחויבות משפטית מצד השחקנים. כדי להוכיח כי כך פני הדברים – בעניינה, היה על המערערת להציג תשתית עובדתית, הכוללת ראיות של ממש ביחס לאופן ההתנהלות מול השחקנים, האם לדוגמה נערך רישום בעניין ההגעה לאימונים (ולמשחקים) ומערך היחסים שבין המאמן, ההנהלה והשחקנים, ועוד. כל אלה לא הוצגו על ידי המערערת, ועדים שיכלו לשפוך אור על הדברים (כגון מי מהשחקנים והמאמן) לא הובאו למסור עדות. כזכור, המערערת שילמה שכר בסך של מאות אלפי ש"ח לשחקנים. בשנת 2018 מעל 640,000 ש"ח ובשנת 2019 בסך מעל 1,700,000 ש"ח. במבחן השכל הישר, קשה לראות כיצד מתנהלת מערכת שכזו – הכוללת תשלומי שכר בהיקף כה גדול, ללא יצירת מערכת מחייבת בין המערערת לבין מקבלי התשלומים. במצב שכזה, על מי שבעצמו מדווח על ההכנסה כשכר עבודה ורק משנדרש לשלם מס שכר מבקש להתנער מדיווח זה – להציג תשתית ראייתית של ממש כדי לשכנע בצדקת טענותיו. תשתית שכזאת לא הוצגה, וכנראה שלא בכדי. אף תשתית ראייתית אשר הייתה יכולה אולי לבסס מסקנות שונות ביחס לחלק משנות המס שבמחלוקת (כגון השנתיים הראשונות, בהן השכר ששולם היה יחסית נמוך יותר), או ביחס לשחקנים ששכרם היה נמוך – לא סופקה על ידי המערערת, וחזקה שידעה מדוע בחרה לנהוג כך.

36. התייחסות לטענת אכיפה בררנית:

המערערת טוענת כי המשיב לא אכף תשלום מס שכר כלפי קבוצת הפועל לוד, ולמעשה חזר בו משומה שקבע. המשיב טען כי מבירור שערך עם מי שטיפל באותה שומה, נאמר לו כי היו בנסיבות העניין שם קשיים ראייתיים, אשר עמדו בבסיס ההחלטה לחזור מהשומה אשר התייחסה לשנות מס רחוקות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-05-53876 עמותת המצטיינים בספורט אור יהודה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

אין בטענת האכיפה הבררנית כדי להועיל למערערת, שעה שנמצא כי קביעת המשיב בעניינה נעשתה כדין. גם אם נניח כי המשיב שגה בעניין קבוצה אחרת – וכמובן שאיני מביע כל דעה בעניין זה שפרטיו אינם מוכרים לי, אין בכך כדי למנוע מהמשיב תיקון עמדתו ואכיפת החוק. המשיב מסר באופן ברור כי ישנן קבוצות בליגות הנמוכות המשלמות מס שכר (ולמעשה רו"ח זיגדון מטעם המערערת, אישר אף הוא את הדברים, והם אף עולים לכאורה בקנה אחד עם העמדה שהוצגה מפי התאחדות הכדורגל, ולפיה במקרים מסוימים אף בליגות נמוכות נוצרים בין השחקנים לקבוצה יחסי עובד ומעביד). בחינת הדין צריכה להיעשות תוך בחינת נתוני כל מקרה לגופו, ולא הוצגה כל אינדיקציה המבססת טענת אכיפה בררנית.

עוד אציין כי רו"ח של המערערת (והדבר לא הוכחש ע"י המשיב) אישר כי ידוע לו על קבוצות מהליגות הנמוכות אשר הגיעו עם המשיב או עם פקידי שומה אחרים, להבנות והסכמות על דרך הפשרה. במהלך הדיון הצעתי לצדדים לשקול בנסיבות המקרה (ובכלל זה פערי תשלומי השכר בשנים השונות) לנסות ולהגיע להסכמות, אלא שהדבר לא צלח. במצב דברים זה, לא נותר אלא להכריע במחלוקת לפי הדין. ולפי הדין – בהעדר ראיות של ממש מצד המערערת ובשים לב להיקף השכר המדובר והראיות שהציג המשיב, הרי שמכל הטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי דין הערעור להידחות.

סוף דבר

37. הערעור נדחה.

38. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ' אב תשפ"ג, 07 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.



אבי גורמן, שופט