



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

בני השרון כדורסל בע"מ
ע"י עו"ד אלון יפה

מערערת

נגד

רשות המיסים – אזור השרון
ע"י עו"ד ניר וילנר

משיב

פסק דין

1

2

פתח דבר

3

4 1. לפניי ערעור על חיובה של המערערת בתשלום מס שכר בגין שנת המס 2017-2020.
5 לטענת המערערת, שהינה חל"צ (חברה לתועלת הציבור), היא אינה נדרשת לנכות מס
6 במקור משכר ספורטאי חוץ שהכנסתם לא עלתה על 400 דולר ליום, נוכח הסתמכותה
7 על מדיניות רשויות המס. סוגיה נוספת השנויה במחלוקת בין הצדדים בהתייחס לשנות
8 המס הנ"ל, היא ניכוי מס במקור בגין פיצויים ששולמו לספורטאי חוץ.
9

9

10

עיקר העובדות הרלוונטיות

11

12 2. בשנות המס שבערעור שיחקה קבוצת הכדורסל בני הרצליה, המנוהלת על ידי
13 המערערת, בליגת העל בכדורסל בישראל. המערערת מעסיקה עובדים ישראלים וזרים,
14 ביניהם גם שחקני כדורסל אמריקאים.
15

15

16 3. ביום 11.12.2022 הוציא המשיב למערערת שומת ניכויים, לפי סעיפים 167(א) ו-
17 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"),
18 לפיה חויבה המערערת בתוספת מס בגין אי ניכוי מס במקור מהכנסות ספורטאי חוץ
19 תושבי ארצות הברית ומסכומים שסווגו על ידי המערערת כפיצויים הפטורים ממס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

- 1 ביום 9.1.2023 המערערת הגישה השגה על שומת הניכויים. בחודשים אוקטובר ונובמבר
2 2023 התקיימו דיונים בהשגה והצדדים לא הגיעו להסכם.
3
4 ביום 6.12.2023 הוציא המשיב צו על פי סעיף 158א לפקודה, בנוגע לאי ניכוי מס במקור
5 מספורטאי חוץ ואי ניכוי מס במקור בגין סכומים שסווגו על ידי המערערת כפיצויים.
6 בגדר הצו המערערת חויבה בניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ, כדלקמן: שנת 2017
7 – 639,627 ₪, שנת 2018 – 519,452 ₪, שנת 2018 – 383,509 ₪, שנת 2020 – 359,316
8 ₪. המערערת חויבה בניכוי מס במקור מסכומים שנרשמו על ידה כפיצויים הפטורים
9 ממס וסווגו על ידי המשיב כהכנסות שכר עבודה, בסכומים הבאים: שנת 2017 – 5,410
10 ₪, שנת 2018 – 4,401 ₪, שנת 2019 – 11,373 ₪, שנת 2020 – 9,323 ₪.
11
12 5. אלו הן הסוגיות שבמחלוקת והשאלות העולות בנוגע אליהן:

ניכוי מס במקור משכר של ספורטאי חוץ

- 13
14
15
16 א. האם יש לנכות מס במקור משכר השחקנים הזרים, בהתאם לאמנה למניעת כפל
17 המס בין ישראל לארה"ב (להלן: "האמנה")?
18
19 ב. האם כנגד ניכוי המס במקור משכר השחקנים הזרים עומדת למערערת טענת
20 הסתמכות על עמדת רשויות המס והמשיב?
21
22 ג. האם במקרה דנן ניכוי מס במקור מהווה אכיפה סלקטיבית ופגיעה בשוויון?
23
24 ד. האם במקרה דנן ניכוי מס במקור ניתן לביצוע באופן רטרוספקטיבי?

סכומי אש"ל

- 25
26
27
28 האם סכומי אש"ל ששולמו לשחקני החוץ מהווים תוספת להכנסה בגינה יש לחייב במס?
29

סכומים שסווגו כפיצויים פטורים ממס

30
31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1 האם מדובר בפיצויים שניתנו כמענק פרישה, שיש לפטור ממס בגינם, או שניתן לראות
2 בסכומים אלה תוספת להכנסת עבודה החייבת במס?

3
4 6. להלן אדון בסוגיות אלה על פי סדרן.

ניכוי מס במקור משכר של ספורטאי חוץ

הטענה לניכוי מס במקור על פי האמנה

5
6
7
8
9
10 7. סעיף 17 לאמנה שכותרתו "שירותים אישיים שבתלות" קובע כדלקמן:

11
12 (1) למעט כנקבע בסעיף 22 (תפקידים ממשלתיים), שכר עבודה, משכורות
13 ושכר דומה שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת מן המדינות המתקשרות
14 מעבודה או שירותים אישיים שביצע כשכיר, לרבות הכנסה משירותים
15 שבוצעו בידי פקיד של חברה, או של חבר-בני-אדם רשאית אותה מדינה
16 מתקשרת להטיל עליהם מס. ... שכר כאמור המופק ממקורות שבתחומי
17 המדינה המתקשרת האחרת, רשאית גם אותה מדינה מתקשרת אחרת
18 לחייבו במס.

19 (2) שכר המתואר בסעיף קטן (1), שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת מן
20 המדינות המתקשרות, יהא פטור ממס בידי המדינה המתקשרת האחרת
21 אם –

22 (א) הוא נוכח באותה מדינה מתקשרת אחרת במשך תקופה או תקופות
23 המצטברות לפחות מ-183 ימים שבשנת המס;

24 (ב) הוא שכיר של תושב המדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה, או של
25 מוסד קבע המקוים בה;

26 (ג) תשלום השכר אינו מוטל, כמות שהוא, על מוסד קבע שיש למעביד
27 באותה מדינה מתקשרת אחרת; וכן

28 (ד) השכר חייב במס במדינה המתקשרת הנזכרת לראשונה".

29
30 סעיף 18 לאמנה שכותרתו "בדרנים ציבוריים" קובע כדלקמן:

31
32 "על אף סעיפים 16 (שירותים אישיים שברשות) ו-17 (שירותים אישיים
33 שבתלות), הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת
34 מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרן ציבורי, כגון
35 אמן תיאטרון... או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת לחייבה
36 במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של ארצות
37 הברית, או שקולתם בלירות ישראליות, לכל יום שאותו אדם נוכח במדינה
38 המתקשרת האחרת לשם ביצועם של שירותים כאמור בה".
39



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

8. לטענת המשיב המערערת פעלה בניגוד להוראת סעיף 164 לפקודה, כשלא ניכתה מס במקור משכרם של השחקנים הזרים שהועסקו על ידה. על פי תקנה 3 לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), תשנ"ח-1998 (להלן: "תקנות ספורטאי חוץ"), על הכנסתו של ספורטאי חוץ מעיסוק בספורט יחול מס בשיעור 25%. מסעיף 17 לאמנה למניעת כפל המס בין ישראל לארה"ב, עולה כי שכר הספורטאים הזרים חייב במס בישראל, כיוון שהמערערת היא מעסיקה ישראלית. בנוסף, מקום הפקת ההכנסה הינו בישראל, ולכן, בהתאם להוראות סעיף 2(2) וסעיף 4(4) לפקודה, הספורטאים הזרים שהעסיקה המערערת חייבים במס בישראל.
9. מנגד, עמדת המערערת היא, כי יש להכיר בפטור ממס לגבי שחקנים אמריקאים המשתכרים עד 400 דולר ליום מכוח סעיף 18 לאמנה. לשיטתה, סעיף זה לאמנה מהווה הסדר נפרד ומיוחד לעניין הכנסותיהם של "בדרנים ציבוריים", ובהם ספורטאים, המוצא במפורש מתחולת הוראות סעיף 17 לאמנה. זאת על רקע תכלית האמנה - להיטיב עם בדרנים ציבוריים, ובכללם ספורטאים תושבי ארה"ב, המשתכרים פחות מ-400 דולר ליום. לטענתה, פרשנותה זו לאמנה עולה בקנה אחד עם פסק הדין שניתן בעמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות (16.12.2012) (להלן: "עניין מכבי ראש"צ"), ובכל מקרה, גם אם קיימות פרשנויות אפשרויות אחרות לאמנה, היא רשאית לבחור בפרשנות שמיטיבה עמה.
10. המערערת הבהירה, כי היא אינה מתעלמת מפסק הדין שניתן על ידי בית המשפט העליון בע"א 8416/21 הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5 (16.7.2023) (להלן: "עניין הפועל תל אביב"), בו אושר פסק הדין המחוזי בע"מ 21532-03-18 הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5 (28.6.2021) ולפיו סעיף 18 לאמנה לא נועד לצמצם את חבות המס שנקבעה בסעיף 17 לאמנה, אלא רק להרחיבה. אולם, לטענתה, המקרה דנן מובחן מעניין הפועל תל אביב, שבו בית המשפט העליון לא נדרש להכרעה שיפוטית לגופו של עניין.
11. לגישת המשיב, יש לדחות את עמדת המערערת, המבוססות על סעיף 18 לאמנה. עמדתה זו נדחתה עוד בפסק הדין בעמ"ה 505/04 אליצור אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון (31.8.2008) (להלן: "עניין אליצור אשקלון") וכי בעניין הפועל תל אביב נקבע באופן מפורש, כי הוראת סעיף 18, על פי לשונה ועל פי כוונת הצדדים לאמנה, אינה גוברת על הוראת סעיף 17 לאמנה, אלא מוסיפה זכויות מיסוי למדינת המקור. לפיכך, על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1 המערערת לנכות מס במקור משכר השחקנים האמריקאים, בהתאם לתקנה 3 לתקנות
2 ספורטאי חוץ.

3
4 12. בפסק הדין בעניין ע"מ (מרכז) 38608-01-22 סלעים איתנים – עמותה לקידום ספורט
5 כדורסל הבוגרים בעיר חולון (ע"ר) נ' פקיד שומה פתח תקווה, פס' 44 (8.6.2024)
6 (להלן: "עניין סלעים איתנים"), הבהרתי כי מסקנותיהם ונימוקיהם של בתי המשפט
7 המחוזי בעניין אליצור אשקלון ובעניין הפועל תל אביב מקובלים עליי במלואם
8 ובשלמותם, וכי משעה שהוגש ערעור על פסק הדין בעניין הפועל תל אביב והערעור נדחה
9 בעקבות הערות הרכב השופטים, ממילא אין עוד מקום לעמדה אחרת. עוד הבהרתי:

10
11 "לדידי, די בקריאה פשוטה של סעיפי האמנה הרלוונטיים, כדי להגיע
12 למסקנה הברורה כי סעיף 18 לא התכוון לצמצם את יריעת החיוב במס ככל
13 שמדובר במי ששוהה בישראל 183 ימים ויותר, כאמור בהוראה הכללית
14 הקבועה בסעיף 17 לאמנה, אלא להרחיבה, כך שבדרנים ציבוריים (ובכלל זאת
15 ספורטאים) יחויבו במס אף אם שהו בישראל תקופה קצרה יותר, ובלבד
16 ששכרם עולה על 400 דולר ליום שהייה."
17

18 כפי שצינתי בעניין סלעים איתנים, בית המשפט העליון, לא רק שהמליץ למערערת שלא
19 לעמוד על ערעורה, אלא אף מצא לנכון להוסיף לפסק דינו את הדברים הברורים והחד
20 משמעיים הבאים:

21
22 "משנשמעו הערותינו, ונתקבלה המלצתנו, לא נכביר במילים, זולת מה
23 שנתבקשנו בתום הדיון הנ"ל, ונעתרנו, לנוכח קיומם של הליכים נוספים
24 בציפייה להכרעה בערעור זה. נציין אפוא, כי סעיף 18 לאמנת המס ישראל-
25 ארה"ב נועד להרחיב את רשת המס ולאפשר לישראל, כמדינת המקור,
26 למסות ספורטאים ובדרנים, שאין באפשרותה למסותם בהתאם לסעיפים
27 אחרים באמנת המס, בתנאי שהכנסתם היומית עולה על הרף הכספי הקבוע
28 בסעיף. לשם הגשמת תכלית זו, נקבע באמנה הנדונה, כמו גם באמנות מס
29 רבות, שהוראות סעיף 18 יחולו על אף (Notwithstanding) האמור בסעיפים
30 16 ו-17, סעיפי השכירים והעצמאים באמנה. אין משמעות הדבר שהכנסה
31 הנמוכה מהרף הכספי, פטורה כליל ממס. אפשר לחייבה במס בהתאם
32 להוראות סעיפים אחרים באמנה, ובהם סעיפים 16 ו-17, אם תנאיהם
33 מתקיימים. בהינתן הוראות הדין האמריקני העשויות להעניק פטור ממס
34 להכנסות דוגמת אלה שבענייננו מתוך הנחה כי הן תמוסנה במדינה שבה
35 הופקו, הפרשנות הנ"ל היא היחידה שתימנע ניצול של הוראות האמנה –
36 שנועדה למניעת כפל מס – לשם הימנעות כפולה ממס (Double-non
37 Taxation), בניגוד מוחלט לתכליתה."
38



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

13. סבורני, אפוא, כי ההלכה בעניין זה היא אכן ברורה וחד משמעית, ולא מצאתי כל אחיזה
לטענת המערערת לפיה היא פטורה מניכוי מס במקור משכר שחקנים ששכרם היומי
אינו עולה על 400 דולר. כמו כן, לא מצאתי כל ממש בטענת המערערת כי יש לאבחן את
נסיבות המקרה דן מעניין הפועל תל אביב. כאמור, בית המשפט העליון אישר את פסק
הדין של בית המשפט המחוזי, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערת באשר לפרשנות
האמנה.

7

8 טענת ההסתמכות, הטענה לאכיפה סלקטיבית והטענה נגד החלה רטרואקטיבית

9

14. ממשיכה וטוענת המערערת, כי יש לבטל את חיובי המס נוכח הסתמכותה על התנהלות
רשויות המס והמשיב, וכי עומדת לה טענת ההסתמכות נוכח פסיקת בית המשפט
המחוזי בעניין מכבי ראש"צ, עליה לא הוגש ערעור, ונוכח ביקורת ניכויים שנערכה
אצלה בשנת 2015, בה לא חויבה על ידי המשיב (להלן: "ביקורת הניכויים"). אף נטען,
כי מכוח הסתמכות זו אין להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין הפועל תל אביב באופן
רטרואקטיבי. בנוסף, המערערת טוענת לאכיפה סלקטיבית ופגיעה בעיקרון השוויון,
כיוון שלא כל קבוצות הכדורסל בארץ, שהעסיקו שחקנים אמריקאים, קיבלו דרישת
חיוב או שילמו מס בגין העסקתם.

18

15. המשיב טוען, כי המערערת לא הוכיחה כל ההסתמכות שלה, וכן כי אין מדובר באכיפה
סלקטיבית. יתר על כן, עניין הפועל תל אביב הביא לשינוי באקלים המשפטי המצדיק
החלתו באופן רטרואקטיבי, שהרי הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרואקטיבית והן
פרוספקטיבית.

23

אומר מיד: העובדה כי קיימים פסקי דין המציגים עמדות שונות, אין פירושה כי
המערערת רשאית להסתמך על אותו פסק דין התומך בעמדתה, ולהתעלם מפסקי דין
אחרים. טענה בעניין הסתמכות נטענה ונדחתה גם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי
בעניין הפועל תל אביב, וכך נקבע שם (פס' 95):

28

29 **"אינני יכול לקבל את טענת המערערת כי אין לחייבה במס בקשר לשחקני**
30 **החוץ מפני שהיא הסתמכה על פסק הדין בעניין מכבי ראשון לציון, וזאת**
31 **בין היתר לאור העובדה שרשות המסים לא ערערה עליו. לגישת**
32 **המערערת, עמדת המשיב בערעור זה מהווה שינוי מדיניות וחדוש ויש**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1 להחילה רק באופן פרוספקטיבי ולא על שנות המס שבערעור. דא עקא,
2 באותה תקופה (ולמעשה גם לאחר מתן פסק הדין הנוכחי) קיימת סתירה
3 בין פסקים מחוזיים ואין הלכה מחייבת. במצב דברים זה אין בסיס מוצק
4 לטענת הסתמכות על ידי גורם שלא היה צד לאותן התדיינויות (גם אם עצם
5 ההסתמכות תוכח עובדתית, דבר שלא נעשה כאן)."

6
7 16. מהראיות אף עולה כי עמדת רשות המיסים בסוגיית ניכוי המס משכר השחקנים
8 האמריקאים הייתה ידועה למערערת, ולמצער, ליועציה המקצועיים. כך עולה מסעיף
9 13 לתצהירו של מר מיכה שטרנברג, רואה החשבון של המערערת: "יותר מכך, אני סבור
10 שמדיניות זו (הכרה בפטור ממס לגבי שכר שחקנים זרים – ש.ב.), לפחות עד המקרה
11 של אליצור אשקלון שהגיע לבית המשפט, הייתה מקובלת גם על רשויות המס באותן
12 השנים [...]"

13
14 בהמשך לכך מתאר רואה החשבון של המערערת כי גם לאחר פסק הדין בעניין אליצור
15 אשקלון המשיכה המערערת להפעיל את מדיניות הפטור האמורה ביחס לשחקנים
16 אמריקאים שכן "פסק הדין לא היווה הלכה מנחה ומחייבת", וכן נוכח שיחה שקיימה
17 עם עורך דין, שעבד בעבר ברשות המיסים, ושטען כי לדעתו פסק הדין בעניין אליצור
18 אשקלון מוטעה. עוד הוסיף מר שטרנברג בתצהירו כי בשנים שלאחר פסק הדין בעניין
19 מכבי ראשון לציון "התחזקה אצלי האמונה כי רשויות המס השלימו עם שנפסק בו"
20 נוכח הביקורת שנערכה אצל המערערת.

21
22 17. כך גם העיד של מר שטרנברג (פרוטוקול הדיון מיום 17.2.2025 (להלן: "פרוטוקול") עמ'
23 5 ש' 13-20):

24 "....עד "ראשון" [פסק דין בעניין מכבי ראשון לציון – ש.ב.] לא הייתה הנחיה
25 כתובה של שום גורם לאור פסק הדין שיצא, שהיה לטובת מס הכנסה
26 בעניין של אשקלון, הדעה הרווחת שהייתה בין אנשי המיסים שמכירים
27 את תחום הספורט המקצועני, שפסק הדין הזה מוטעה וזה יגיע לפסק דין
28 נוסף, מאחר ופסק דין, עד כמה שאני מבין, שפסק דין מחוזי הוא לא פסק
29 דין מנחה כהלכה, אז המשיכו להתנהל אותו אותו דבר ובאמת, מכבי ראשון
30 הפך את ההנחיה ואז היו שני פסקי דין סותרים ואז יצאה ההנחיה
31 לראשונה ע"י מנהלת הליגה או איגוד הבקרה התקציבית של איגוד
32 הכדורסל".

33
34 ובהמשך (פרוטוקול עמ' 7 ש' 32 – עמ' 8 ש' 22):

35
36 העד, מר שטרנברג: כיוון שהיו פסקי דין סותרים, ברגע שיצא אשקלון,
37 שהוא היה נגדנו, אתה צודק, ברגע שהיה פסק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

- 1 הדין של אשקלון, לטובת מס הכנסה, אז באמת
 2 נדרשנו להבין מה עושים בנושא הזה כשיש לך
 3 פסק דין נגדך, וגם שרמן וגם עוה"ד המיסוי
 4 שהתייעצנו איתם בזמנו, כולם היו בדעה שזה
 5 מאוד ברור וזה כן צריך ללכת ל,
 6 ולא נתנו חוות דעת על-כך שאפשר לפעול בניגוד
 7 לפסק הדין?
 8 לא שאני זוכר. העד, מר שטרנברג:
 9 הבנתי, אבל, דווקא אחרי מכבי ראשון לציון, רק אז כב' הש', בורנשטיין:
 10 יצאה חוות הדעת שאומרת שלמרות שיש פסקי דין
 11 סותרים, זה המצב הנכון המשפטי ולכן לא צריכים
 12 לנכות.
 13 נכון, וזה לא רק לא מבחינה משפטית, אלא מבחינה העד, מר שטרנברג:
 14 מקצועית, זאת אומרת, כל השיחות שהיו והנייר
 15 שיצא, זה היה בעניין מקצועי, כי כשיש לך שני
 16 פסקי דין סותרים, זה לא נכון להגיד משפטית "לא
 17 צריך", או אולי כן נכון...
 18
 19 אז אחרי 2012, כשיצא פסק הדין בעניין מכבי כב' הש', בורנשטיין:
 20 ראשון לציון, אז קיבלתם חוות דעת, שאומרת לכם
 21 - יש פסק דין ב-2008, שאומר שצריך לנכות, יש
 22 פסק דין מ-2012, שאומר שלא צריך לנכות, אתם
 23 תנהגו על פי 2012, במצב כזה שיש פסקי דין
 24 סותרים, כי זה המצב, זה הדין הנכון בעיני מי
 25 שכתב את חוות הדעת.
 26 זה היה הנכון לעשות, אני לא יודע, דין, זה אני העד, מר שטרנברג:
 27 משאיר את זה בצד, זה הנכון לעשות מבחינה
 28 מקצועית, מיסוית, כמו שקראת לזה, זו הייתה
 29 הראייה [צ"ל - ההוראה] שיצאה.
 30
 31 ועוד בהמשך (עמ' 11, ש' 14-18):
- 32
 33 "כב' הש' בורנשטיין: [...] אני פשוט מנסה להבין מה זו ההסתמכות?
 34 ההסתמכות, הכוונה, על עמדת רשות המיסים
 35 באותה עת?
 36 לא. העד, מר שטרנברג:
 37 או על עמדת היועצים שאמרו לכם 'זה הדין כב' הש' בורנשטיין:
 38 הנכון'.
 39 עמדת היועצים בפסק הדין השני של העד, מר שטרנברג:
 40 "ראשון".
 41
 42

43 18. בנסיבות אלה קשה עד מאוד לקבל את טענת ההסתמכות של המערערת. המערערת
 44 ידעה, לכל הפחות החל מהמועד שבו ניתן פסק הדין בעניין אליצור אשקלון, דהיינו בשנת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

- 1 2008, כי מדיניות רשות המיסים היא לא להכיר בפטור מס לשכר שחקנים זרים, אך
2 בחרה להתעלם ממנה. בהמשך לכך הסתמכה על יעוץ משפטי שקיבלה מעורך דין, על
3 פסק הדין בעניין **מכבי ראשון לציון**, שלהבדיל מפסק הדין בעניין **אליצור אשקלון**,
4 דווקא **כן** היווה לדידה הלכה מנחה ומחייבת. אין זאת אלא, כי המערערת לא הסתמכה
5 על עמדת רשויות המס, אלא, בעיקרו של דבר, על ייעוץ משפטי שניתן לה. ברי כי אין
6 בכך להקנות בידה טענת הסתמכות כדין. יתר על כן, המערערת **בחרה** לאמץ עמדה
7 הנוחה לה מתוך "אמונה" כי רשויות המס ישלימו, מדעת או שלא מדעת, עם עמדה זו.
8 בחירה זו אינה מקימה בסיס לטענת הסתמכות, המשמשת כהגנה מפני יישומה של
9 הלכה משפטית מחייבת.
- 10
- 11 19. די בדברים האמורים כדי לדחות את טענת ההסתמכות על מדיניות המשיב ורשות
12 המיסים, יתר על כן, טענת המערערת להסתמכות על מדיניות רשויות המס והמשיב אף
13 לא גובתה בראיה כלשהי. כפי שצינתי בעניין **סלעים איתנים**, טענת הסתמכות היא
14 טענה עובדתית שיש להוכיח, ובכלל זאת יש להראות כי בשל אותה ההסתמכות הנטענת,
15 שינתה המערערת את מצבה לרעה. המערערת לא גיבתה באסמכתאות את טענותיה
16 לפיהן מצבה השתנה לרעה ולא הראתה, מלבד בדרך של אמירה בעלמא, כי אי העסקת
17 שחקנים מסוימים הוא פועל יוצא של הסתמכותה הנטענת (ראו עדות מר אלדד אקוניס,
18 יו"ר המערערת, פרוטוקול, עמ' 25, ש' 12-16).
- 19
- 20 20. אשר לביקורת הניכויים שנערכה אצל המערערת, ניתן לתהות על כך שהמערערת לא
21 חויבה בגדרה בניכוי מס משכר השחקנים הזרים, אולם אין בכך כדי ללמד על מדיניות
22 המס של המשיב או הרשות. כפי שהעידה הגב' רויטל מילר, רכזת חוליית ניכויים באזור
23 השרון מטעם המשיב, בביקורת הניכויים הסוגיה כלל לא נדונה על ידי המפקח שטיפל
24 בתיק "**מחוסר ידיעה ומחוסר הכרה**" (ראו – פרוטוקול, עמ' 39, ש' 11), ולא מסיבות
25 של מדיניות. כך גם עולה מעדותו של מר אקוניס, יו"ר המערערת (פרוטוקול, עמ' 37 ש'
26 5-7). משכך, אין המערערת יכולה להיבנות מחוסר הידיעה האמור לצורך הוכחת טענת
27 ההסתמכות שלה. יתר על כן, ההסכם שנחתם בסיכומה של ביקורת הניכויים מתייחס
28 לשנים 2011-2014, שבגינן לא הוצא למערערת צו לתוספת מס לשכר השחקנים הזרים.
29
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

21. טענת המערערת באשר למדיניות המשיב בעקבות פסק הדין בעניין **מכבי ראשל"צ** אף אינה עולה בקנה אחד עם שומות שהוצאו לקבוצות אחרות, כפי שהעיד מר אקוניס (פרוטוקול, עמ' 21, ש' 31-35, עמ' 22, ש' 1-16). עדותו זו אף שומטת את הקרקע תחת טענות המערערת לאי שוויון ואכיפה סלקטיבית. אף אם המשיב לא טיפל, או טרם טיפל, בשומות של נישומים אחרים, אין בכך להקנות זכות למערערת שלא להתחייב במס על פי הדין.

7

22. לאור האמור, נדחית טענת ההסתמכות של המערערת וכך גם טענתה לאכיפה סלקטיבית. בהתאם לזאת, מתייטר הדיון בטענה כנגד החלת עמדת המשיב באופן רטרוספקטיבי, הנשענת על אינטרס ההסתמכות והעדפתו על פני תחולה רטרוספקטיבית.

12

23. על כך אוסיף, כי בפסק הדין בע"מ 29006-03-22 **עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות**, (13.8.2024), שגם בו דובר בתוספת מס לשכר שחקנים זרים, קבעתי כי יש להחיל את ההלכה בעניין **הפועל תל אביב** באופן רטרוספקטיבי. ציינתי שם כי, פסק הדין בעניין **מכבי ראשל"צ** עמד כבר מראשיתו לצד עמדה אחרת בפסיקה, עד שבסופו של דבר אותה עמדה אחרת אושרה בבית המשפט העליון. כידוע, "נקודת המוצא העקרונית היא כי הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית" (ראו: רע"א 8925/04 **סולל בונה בניין ותשתיות נ' עזבון המנוח אחד עמד אלחמיד** (27.6.2006)). סבורני כי דברים אלה יפים גם לענייננו.

21

22

סכומי האש"ל

23

24. לגרסת המערערת, על פי תקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ, אין להביא ארוחות ודיור בגדר חישוב ההכנסה. אשר לרכיב הדיור, הנהנה העיקרי ממנו הוא המעביד, ועל כן, לא ייחשב כשכר עבודה, וביחס אליו יש לקבל את הפרשנות המיטיבה עם הנישום.

27

25. עמדת המשיב היא כי בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה, סכומי האש"ל מהווים טובת הנאה שיש להוסיפה לשכר עבודת הספורטאים. עמדתו מושתתת על כך שהמונח הכנסה מתייחס להכנסה לפני ניכוי הוצאות. בנוסף, לטענתו, המערערת לא הציגה אסמכתאות לפיהן הספורטאים הזרים שילמו מס במדינת התושבות שלהם בעבור עבודתם אצל המערערת, ולכן הכנסתם אינה פטורה מתשלום מס בישראל.

32



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1
2 26. תקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ, קובעת:

3
4 **"ספורטאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו בעיסוק בספורט את ההוצאות**
5 **האלה:**

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

9 (2) סכום שלא יעלה על 230 שקלים שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום
10 שהייה בישראל; הסכום האמור יתואם לפי סעיף 120 ב לפקודה,
11 כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרת השקלים החדשים
12 הקרובים."

13
14 27. על פי תקנה 1 לעיל, סכומים שהוציאו השחקנים הזרים בגין לינה ובגין ארוחות (עד 230
15 ש"ל ליום, בכפוף להצמדה) מוגדרים כהוצאות שניתן לנכותן משכר העבודה. על מנת
16 שהוצאות אלה יותרו לניכוי מהכנסת השחקנים, יש להוכיחן. כך על פי הדין והפסיקה,
17 כמפורט להלן.

18
19 28. בנוגע ללינה (או דמי שכירות), תקנה 1(1) דורשות כי הנישום יאמת את ההוצאות
20 באמצעות מסמכים או קבלות. באשר לאימות הוצאות על ארוחות, תקנה 1(2) שותקת.
21 נפסק להלכה כי אין משמעות הדבר שניכוי ארוחות יותר באופן אוטומטי, אלא התרתו
22 תהא לפי סכום ההוצאה בפועל, בכפוף להחלטת פקיד השומה. כך עולה מפסק הדין של
23 בית המשפט העליון בע"א 4603/22 הפועל ניר רמת השרון נ' פקיד שומה כפר סבא
24 ((28.6.23)) (להלן: "עניין הפועל רמת השרון"), בו נידון ערעור שהוגש על פסק הדין
25 שניתן על ידי במסגרת ע"מ 65109-02-19. וכך נקבע על ידי בית המשפט העליון (פס' 18):

26
27 **"[...] עיון בלשון התקנה מעלה כי פרשנות המערערת לפיה הסכום**
28 **הנקוב בה הוא "סכום נורמטיבי" שזכאי ספורטאי החוץ לנכות**
29 **באופן אוטומטי, נעדרת כל אחיזה. לשון התקנה פשוטה, ברורה**
30 **וחד-משמעית, ונובע ממנה כי רק הוצאות שהוצאו בפועל על ידי**
31 **ספורטאי החוץ יותרו בניכוי. כך עולה מן העובדה שספורטאי החוץ**
32 **זכאי לנכות מהכנסתו "סכום... שהוציא בעד ארוחות", וכך גם עולה**
33 **מן העובדה שניכוי ההוצאות ייעשה בסכום ש"לא יעלה על" הסכום**
34 **הנקוב בתקנה. הימצאותן של מילים אלו בנוסח התקנה אינה**
35 **מותירה מקום לספק כי הסכום שיותר בניכוי הוא הסכום שהוצא**
36 **בפועל, עד לתקרה הקבועה בתקנות. אם לא כן, כלל לא היה צריך**
37 **לציין במפורש [...]"**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

29. בפסק הדין בעניין הפועל רמת השרון בית המשפט העליון אף עמד על ההבחנה בין אימות הוצאות לינה או דמי שכירות לבין אימות הוצאות על ארוחות, והבהיר, כי לצורך ניכוי הוצאות על ארוחות מוקנה לפקיד השומה מרחב פעולה המאפשר לו התרת ניכוי הוצאות גם ללא הצגת מסמכים במקרים מסוימים, וזאת אף נוכח טבען של הוצאות על מזון ושתייה (פס' 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 הוצאות, 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 עליו, 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 הוצאות, ולהסתפק באמצעים אחרים המלמדים על הוצאות. 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."

30. כפי שצינתי בפסק הדין בע"מ 19-02-65109 הנ"ל (פס' 32), מרחב הפעולה השמור לפקיד השומה הוא כזה המאפשר לו להסתפק בהצהרה של הספורטאי או המעסיק שלו או של ספורטאים עמיתים, כי ההוצאה על ארוחות הוצאה בפועל או להסתפק במסמכים שהוצגו בפניו בשנים קודמות או במסמכים חלקיים, בתחשיבים מסודרים (לרבות התייחסות לימים שהספורטאים שהו בישראל) וכיוצא בכך.

31. בענייננו, ניתן היה לנכות מהכנסת השחקנים הזרים סכומים שהוצאו על ארוחות, רק אם הוצגו מסמכים או קבלות לגביהם או שפקיד השומה מצא לנכון להכיר בהן כהוצאות, על אף שלא הוצגו מסמכים לגביהם בהסתמך על ראיות סבירות אחרות. במסגרת ההליך דן לא הוצגו מסמכים או קבלות רלוונטיים ואף לא הצהרות בדבר הוצאות על ארוחות. לצד זאת, המשיב טען כי יש לצרף את סכומי הארוחות להכנסת המערערת, ומשמעות הדבר היא כי במסגרת מרחב הפעולה ושיקול הדעת שניתן לו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1 בחוק, הוא אינו מכיר בסכומים אלה כהוצאות. על כן, המסקנה היא כי יש לנכות מס
2 בגינם.
3
4 32. באשר להוצאות על דיור, טענות הצדדים שהובאו בפניי היו כלליות ולא נטענו בגדרן
5 טענות קונקרטיות ביחס למקרה דנן (ראו עדות מר שטרנברג, פרוטוקול, עמ' 3, ש' 22-
6 17). אף לא הוצגו בפניי מסמכים או קבלות המעידים על הוצאות דיור. לפיכך, איני נדרש
7 לשאלת ניכוי הוצאות הדיור מהכנסת השחקנים הזרים.
8
9 לצד זאת, אציין כי בפסק הדין שנתתי בעניין **סלע איתנים**, בו נדרשתי לסוגיה מיסוי
10 תשלום דמי שכירות, קבעתי כי בעבור דמי שכירות ששולמו לבעלי הדירות שבהם
11 התגוררו השחקנים הזרים יש לחייב את המערערת באותו המקרה, בניכוי מס במקור.
12 זאת מאחר שניתן לראות בה "שוכר" לעניין תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי
13 שכירות), התשנ"ח – 1998, בהן לא נדרש כי מי שמשלם את דמי השכירות יתגורר בדירה
14 ו/או יחתום על הסכם השכירות (פס' 61). כמו כן, כעולה מצו מס הכנסה (קביעת דמי
15 השכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור), התשנ"ח – 1998, מדובר ב"הוצאה בייצור
16 הכנסה" שאינה פטורה ממס (פס' 63). הדברים יפים גם לענייננו.
17
18 33. לסיכום נקודה זו, נדחית עמדת המערערת בנוגע לסכומי האש"ל. אשר על כן, סכומים
19 אלה יתווספו להכנסת השחקנים האמריקאים וינוכה מהם מס בהתאם לתקנה 3
20 לתקנות ספורטאי חוץ.
21

מענק פרישה

22
23
24 34. בצו שהוצא למערערת, המשיב נימק את עמדתו בכך שסכומים ששילמה המערערת
25 לשחקנים הזרים במועד סיום תקופת ההעסקה, וסווגו על ידה כפיצויים פטורים ממס,
26 מהווים הכנסת עבודה החייבת במס. זאת, מן הטעם שחלק מהספורטאים הזרים לא
27 הועסקו בקבוצה 12 חודשים או יותר, ולכן הם אינם עומדים בתנאים שנקבעו בדין
28 לצורך קבלת פיצויי פיטורים.
29
30 35. לטענת המערערת, יש להחיל על סכומים אלה את הפטור הקבוע ממס המיועד למענק
31 פרישה. לפי סעיף 9(א7) לפקודה, מענק שניתן עקב פרישה הינו מונח רחב, הכולל כל
32 תשלום ששולם לעובד עקב סיום עבודתו, לרבות פיצויי פיטורים. בנוסף, גם שחקנים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

- 1 זרים שעבדו בפועל פחות מ – 12 חודשים זכאים למענק פרישה בעת סיום יחסי עובד-
2 מעביד. שחקנים ששיחקו בקבוצה יותר מעונת משחקים אחת, הם עובדים עונתיים
3 הזכאים ממילא לפיצויי פיטורים מכוח סעיף 1 לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג – 1963
4 (להלן: "חוק פיצויי פיטורים"). כמו כן, ההסכמים שנחתמים עם השחקנים הזרים
5 הינם הסכמים מיוחדים ושונים מהסכמי ההעסקה המקובלים במשק. אף נטען, כי ביחס
6 לסכומים אלה נקט המשיב אכיפה בררנית תוך פגיעה בשוויון ביחס לשחקנים זרים
7 אחרים.
8
- 9 36. עמדת המשיב מבוססת על סעיף 1(א) לחוק פיצויי פיטורים, לפיו הזכאות לקבלת פיצויי
10 פיטורים ניתנת לעובד שעבד שנה אחת ברציפות, ולעובד עונתי שעבד שתי עונות בשתי
11 שנים רצופות. חלק מהשחקנים הזרים, להם שולמו סכומי מענקי הפרישה אינם עומדים
12 בדרישות הוראת החוק. המערערת אף לא המציאה למשיב את הסכמי ההעסקה של
13 השחקנים הזרים. בנוסף, חזקה היא כי כל תשלום המשולם ממעביד לעובדו במסגרת
14 יחסי עבודה, מהווה הכנסת עבודה. חזקה זו אינה נסתרת במקרה דנן, נוכח אינטרס
15 המערערת לסווג את הסכומים האמורים כפיצויי פיטורים, על מנת להפחית את חבות
16 המס שלה.
17
- 18 37. כלל הוא כי תקבול שמשולם לעובד ממעבידו במסגרת העבודה מהווה הכנסה פירותית
19 שמקורה בעבודה (ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, פסי' 18 לפסק דינה
20 של המשנה לנשיא, כתוארה דאז, כבוד השופטת מרים נאור (2.2.2014)) (להלן: "עניין
21 ניסים"), וכי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה (ראו פסי' 6 לפסק דינו של כבוד השופט
22 עוזי פוגלמן בעניין ניסים). עיון בטענות הצדדים מעלה כי במקרה דנן חזקה זו לא
23 נסתרה על ידי המערערת, כמפורט להלן.
24
- 25 בסעיף 24 לתצהירו של מר שטרנברג, רוה"ח של המערערת, נאמר כי "[...] הופעלה
26 מדיניות בשנות המס שבערעור לפיה תשלומים ששולמו למספר שחקנים בסיום
27 העסקתם יש לראותם כפיצויים ולא כהכנסת עבודה [...]"
28
- 29 בעדותו בבית המשפט הסביר מר שטרנברג כי על פי הסכם ההעסקה, הסכום המשולם
30 לשחקן הזר כולל פיצויים (פרוטוקול, עמ' 18, ש' 14-15), אולם גובה הפיצויים אינו
31 מופיע בהסכם ההעסקה (פרוטוקול, עמ' 17, ש' 1-2, עמ' 18, ש' 4-5), אלא נקבע בדיעבד,
32 בסיום ההעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-12-58386 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

1 מר שטרנברג אף הסביר, כי שחקנים שעוזבים בסוף העונה מקבלים פיצויים מתוך סכום
2 השכר הכולל שלהם, ואילו שחקנים שעוזבים באמצע העונה יקבלו תוספת כספית בגין
3 הפסקת העסקתם, שגובהה הוא בהתאם להסכמות בין השחקן לבין המערערת
4 (פרוטוקול, עמ' 20, ש' 3-14). כמו כן, על פי עדותו, "עונה" נמשכת תשעה חודשים
5 (פרוטוקול, עמ' 16, ש' 24-26).

6

7 38. סעיף 1(א) לחוק פיצויי פיטורים קובע:

8

9 **"מי שעבד שנה אחת ברציפות – ובעובד עונתי שתי עונות בשתי שנים**
10 **רצופות – אצל מעסיק אחד או במקום עבודה אחד ופוטר, זכאי לקבל**
11 **ממעסיקו שפיטרו פיצויי פיטורים. "עונה" לענין חוק זה – שלושה**
12 **חודשים רצופים בשנה שבהם עבד לפחות 60 יום."**

13

14 על פי סעיף זה, עובדים שעבדו פחות מ- 12 חודשים רצופים אצל מעסיק אחד ובמקום
15 עבודה אחד אינם זכאים לקבל פיצויי פיטורים, להוציא מקרה של עובדים עונתיים,
16 המוגדרים בחוק, שעבדו בשתי עונות רצופות. משמע מכאן, כי שחקנים זרים שעזבו
17 באמצע העונה (ושיחקו פחות משתי עונות רצופות) ושחקנים ששיחקו פחות מ- 12
18 חודשים, אינם זכאים לפיצויים מכוח חוק פיצויי פיטורים.

19

20 39. יתר על כן, זכאותם של השחקנים הזרים לפיצויי פיטורים מכוח הסכם העסקתם, אף
21 היא לא הוכחה, מכיוון שהסכמי ההעסקה שלהם לא הוגשו על ידי המערערת כחלק
22 מהחומר הראיות בתיק (ראו פרוטוקול, עמ' 19, ש' 20-25). אף יוער, כי מדיניות
23 המערערת, המתוארת על ידי מר שטרנברג, לפיה גובה "הפיצוי" נקבע בדיעבד, בסיום
24 ההעסקה, מותירה פתח לא רצוי, ואף יוצרת לגיטימציה, להפחתת חבות מס שלא כדין,
25 ואף מטעם זה קשה להתייחס לסכומים אלה כפיצויים הפטורים ממס.

26

27 40. באשר לטענה בדבר אכיפה בררנית ביחס לשחקנים זרים אחרים, מצאתי כי טענה זו
28 נטענה בעלמא, ללא פירוט נדרש ולא הוכחה בראיות.

29

30 41. לאור האמור, סיווג סכומים המשולמים לשחקנים הזרים כפיצויי פיטורים אינו עומד
31 בדרישות הדין, ואף לא הוכח כי הוא מעוגן בהסכמי העסקתם של השחקנים. אשר על
32 כן, הגעתי למסקנה כי הסכומים ששולמו לשחקנים הזרים בסיום העסקתם אינם
33 פטורים ממס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 58386-12-23 בני השרון כדורסל בע"מ (חל"צ) נ' רשות המיסים בישראל

קנס

42. המערערת טוענת כי אין מקום להטיל עליה קנס, שכן התנהלותה מהווה פועל יוצא של פרשנות לגיטימית של הדין, כמו גם תוך הסתמכות על עמדת רשויות המס.

43. לא מצאתי מקום להתערב בעניין זה בהחלטתו של פקיד השומה. סעיף 191א לפקודה קובע כי מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב בו, חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה. מהמתואר לעיל עולה, כי לא ניתן להתייחס למערערת כמי שקיים הצדק סביר להחלטתה שלא לנכות את המס.

סוף דבר

44. הערעור נדחה.

45. כפי שעולה מהדברים שהובאו לעיל, המערערת העלתה במסגרת הליך זה טענות שונות באשר לפרשנות האמנה, טענות שכבר נדונו והוכרעו בבית המשפט העליון וההלכה בעניין ברורה וידועה. אין צורך לומר כי המערערת, ככל נישום אחר, זכאית לקבל את יומה בבית המשפט והיא רשאית להעלות כל טענה שהיא סבורה כי יש בה כדי לתמוך בעמדתה. עם זאת, ראוי כי התנהלות זו תובא בחשבון בעת פסיקת הוצאות. נוכח האמור, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 55,000 ₪ שישולמו תוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ד כסלו תשפ"ו, 04 דצמבר 2025, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט