



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר)
ע"י עו"ד דורון לוי

מערערת

נגד

פקיד שומה רחובות
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 שנות המס 2016-2019.
5 לטענת המערערת, שהינה ע"ר (עמותה רשומה), היא אינה נדרשת לנכות מס במקור
6 משכר ספורטאי חוץ שהכנסתם לא עלתה על 400 דולר ליום, נוכח הסתמכותה על
7 מדיניות רשויות המס. סוגיה נוספת השנויה במחלוקת בין הצדדים בהתייחס לשנות
8 המס הנ"ל, נוגעת לניכוי הוצאות על ארוחות מהכנסת ספורטאי חוץ. בנוסף, הצדדים
9 חלוקים בשאלת ניכוי מס במקור בשנים אלה, מתשלומי שכירות דירה ששכרה
10 המערערת בעבור השחקנים שהועסקו על ידה.

11

12

עיקר העובדות הרלוונטיות

13

14 .2. בשנות המס 2016-2017 שיחקה קבוצת הכדורסל נס ציונה, המנוהלת על ידי המערערת,
15 בליגה הלאומית בכדורסל ובשנות המס 2017-2019 שיחקה בליגת העל בכדורסל
16 בישראל. המערערת מעסיקה עובדים ישראלים וזרים, ביניהם גם שחקני כדורסל
17 אמריקאים.

18

19



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 3. ביום 27.12.2021 הוציא המשיב למערערת שומת ניכויים, לפי סעיפים 167א(א) לפקודת
2 מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), לפיה חויבה המערערת
3 בתוספת מס בגין אי ניכוי מס במקור מהכנסות ספורטאי חוץ תושבי ארצות הברית
4 ובתוספת מס בגין ניכוי מס במקור מתשלומי שכירות על דירות ששכרה בעבור שחקנים
5 זרים שהועסקו על ידה. ביום 10.1.2022 המערערת הגישה השגה על שומת הניכויים,
6 אשר נדחתה על ידי המשיב.
- 7
8 4. ביום 27.12.2022 הוציא המשיב למערערת צו שומת ניכויים לפי סעיף 152(ב) לפקודה
9 לפיו חיבה בגין ניכוי מס במקור משכר לספורטאי חוץ, כדלקמן: 2016 – 522,333 ₪,
10 2017 – 315,789 ₪, 2018 – 498,854 ₪, 2019 – 500,601 ₪. בגין ניכוי מס שכר,
11 המערערת חויבה באופן הבא: 2016 – 39,175 ₪, 2017 – 23,684 ₪, 2018 – 37,4141 ₪,
12 2019 – 37,545 ₪. בגין ניכוי מס במקור מתשלומי שכירות, המערערת חויבה
13 בסכומים הבאים: שנת 2016 – 99,604 ₪, שנת 2017 – 101,637 ₪, שנת 2018 – 150,235
14 ₪, 2019 – 125,319 ₪.
- 15
16
17 5. אלו הן הסוגיות שבמחלוקת והשאלות העולות בנוגע אליהן:
18
19 א. האם עומדת למערערת טענת הסתמכות על התנהלות רשויות המס והמשיב, אשר
20 מכוחה ניתן שלא לחייבה בניכוי מס במקור משכר השחקנים הזרים? במידה
21 והתשובה לכך היא שלילית, האם ניתן לחייב במס את הכנסת השחקנים הזרים
22 באופן רטרוספקטיבי?
23
24 ב. האם בהיעדר אסמכתאות ניתן לראות בהוצאות השחקנים הזרים על ארוחות,
25 הוצאות הפטורות ממס?
26
27 ג. האם חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור מתשלום דמי שכירות?
28
29 6. להלן אדון בסוגיות אלה על פי סדרן.
30
31
32
33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

2

ניכוי מס במקור משכר של ספורטאי חוץ – הטענה להסתמכות

3

4

תמצית טענות המערערת

5

6

7. תחילה טענה המערערת, כי **פרשנות האמנה** היא שאין לנכות מס מהכנסת השחקנים הזרים, אך במסגרת סיכומיה חזרה בה מטענה זו נוכח ההלכה שנקבעה בע"א 8416/21 **הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5** (16.7.2023) (להלן: "**עניין הפועל תל אביב**"). יחד עם זאת, וחרף ההלכה הנ"ל, טענה המערערת כי יש לבטל את חיובי המס שהוטלו עליה לאור ההסתמכותה על התנהלות רשויות המס והמשיב. לשיטתה, טענת ההסתמכות עומדת לה לאור פסיקת בית המשפט המחוזי בעמ"ה 1051/04 **עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פקיד שומה רחובות 4** (16.12.2012) (להלן: "**מכבי ראשון לציון**"), עליה לא הוגש ערעור. כמו כן, מנועה רשות המס מלשנות את עמדתה, בהיעדר שינוי באקלים המשפטי בזמנים הרלוונטיים לערעור הנוכחי. השינוי באקלים המשפטי התרחש בשנת 2021, עת פורסם פסק הדין בעניין **הפועל תל אביב**, בעוד שהערעור דן עניינו בשנות המס 2016-2019. עוד נטען כי אין להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין **הפועל תל אביב** באופן רטרואפקטיבי.

19

8. טענת ההסתמכות מבוססת גם על טענת המערערת כי נערכה אצלה ביקורת ניכויים בשנת 2014 ביחס לשנים 2011-2013, בה לא עלו ממצאים כלשהם ביחס למיסוי שכר השחקנים הזרים. היא תומכת טענתה זו בפסק הדין בעניין ע"א 8876/09 **גזית החזקות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4** (7.3.2012)) ממנו עולה כי פקיד שומה, החולק על עמדת הנישום, נדרש להתריע על כך באופן אקטיבי בהזדמנות הראשונה ובנוסף בפסק הדין בעניין ע"מ 12-02-39099 **אלעד גלובל בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן** (6.6.2013) (להלן: "**עניין גלובל**") ממנו עולה כי "משנכנס תיק לטיפול שומתי והופעל שקול דעת, אם נושא מסוים לא טובל, יוכל הנישום להישען על טענה כי הניח שאותו נושא "הוכשר" בידי המשיב, כבסיס לטענת ההסתמכות".

29

9. לטענת המערערת, נוכח ההסתמכות על עמדת רשות המסים, ועל מנת שלא יוטל עליה מס בגין העסקת השחקנים, המערערת העסיקה שחקנים שמשכורתם אינה חוצה את רף ה- 400 דולר ליום בלבד. משכך, הטלת המס תפגע בה מבחינה כלכלית ותביא אותה

32



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 למצב של גירעון תקציבי. זאת בדומה לשתי קבוצות אחרות בליגת העל בכדורסל, נגדן
2 ניהלה רשות המסים הליכי שומה בדבר פרשנות האמנה, אשר נמצאות בהליכי פירוק.

3

4

תמצית טענות המשיב

5

6 10. לאור פסק הדין בעמ"ה 505/04 אליצור אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון (31.8.2008)
7 (להלן: "אליצור אשקלון"), בו נפסק כי האמנה אינה פוטרת ממס את הכנסת השחקנים
8 הזרים ששכרם היומי הוא עד 400 דולר ליום, לא ניתן להניח כי המערערת הסתמכה על
9 פסק הדין בעניין מכבי ראש"צ. המערערת הסתמכה על ייעוץ משפטי מקצועי שקיבלה
10 ועל פרשנותה את הדין. בנוסף, כפי שנפסק במקרה דומה, אין בסיס לטענת הסתמכות
11 על ידי גורם שלא היה צד לאותן התדיינויות. המערערת אף לא הוכיחה את טענת
12 ההסתמכות בנתונים עובדתיים ולא טענה ששינתה את מצבה לרעה, ועל כן, לא ניתן
13 לראות בתשלום מס על פי דין כפגיעה במערערת. יתר על כן, בניגוד לטענתה, למערערת
14 לא נערכה ביקורת ניכויים.

15

16 11. לעניין שאלת החלת המס באופן רטרואקטיבי, נטען כי ההלכה שנקבעה בעניין הפועל
17 תל אביב מהווה שינוי באקלים המשפטי, באופן המאפשר דיון מחדש בפלוגתא שנדונה
18 בעבר בין אותם הצדדים. הכלל הוא שהלכה חדשה חלה באופן רטרואקטיבי, להוציא
19 מקרים חריגים. פסק הדין בעניין הפועל תל אביב אך ורק אישר את הדין הקיים, ואינו
20 מהווה פסיקה חדשה, ולכן תחולתו היא גם רטרואקטיבית.

21

22

דיון והכרעה

23

24 12. סעיף 17 לאמנה למניעת כפל המס בין ישראל לארה"ב (להלן: "האמנה") שכותרתו
25 "שירותים אישיים שבתלות" קובע כדלקמן:

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

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

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

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

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

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

11 סעיף 18 לאמנה שכותרתו "בדרנים ציבוריים" קובע כדלקמן:

12 "על אף סעיפים 16 (שירותים אישיים שברשות) ו-17 (שירותים אישיים
13 שבתלות), הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת
14 מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרך ציבורי, כגון
15 אמן תיאטרון... או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת לחייבה
16 במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של ארצות
17 הברית, או שקולתם בלירות ישראליות, לכל יום שאותו אדם נוכח במדינה
18 המתקשרת האחרת לשם ביצועם של שירותים כאמור בה".

19
20 13. בעניין הפועל תל אביב נפסק כי לא ניתן לפטור ממס את שכר השחקנים הזרים מכוח

21 האמנה:

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

39



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 (ראו גם ע"מ (מרכז) 38608-01-22 סלעים איתנים – עמותה לקידום ספורט כדורסל
 2 הבוגרים בעיר חולון (ע"ר) נ' פקיד שומה פתח תקווה (8.6.2024) (להלן: "עניין סלעים
 3 איתנים")
 4
 5 14. לאור האמור, טוב עשתה המערערת כי חזרה בה מטענתה באשר לפרשנות האמנה. אשר
 6 לטענת ההסתמכות, הרי שבפסק הדין בע"מ (מרכז) 38608-01-22 סלעים איתנים –
 7 עמותה לקידום ספורט כדורסל הבוגרים בעיר חולון (ע"ר) נ' פקיד שומה פתח תקווה
 8 (8.6.2024) (להלן: "עניין סלעים איתנים"), הבהרתי כי העובדה שהיו קיימים פסקי דין
 9 המציגים עמדות שונות, אין פירושה כי המערערת רשאית להסתמך על אותו פסק דין
 10 התומך בעמדתה, ולהתעלם מפסקי דין אחרים. טענה בעניין הסתמכות נטענה ונדחתה
 11 גם בעניין הפועל תל אביב, וכך נקבע שם (פס' 95):

12 "אינני יכול לקבל את טענת המערערת כי אין לחייבה במס בקשר לשחקני
 13 החוץ מפני שהיא הסתמכה על פסק הדין בעניין מכבי ראשון לציון, וזאת
 14 בין היתר לאור העובדה שרשות המסים לא ערערה עליו. לגישת
 15 המערערת, עמדת המשיב בערעור זה מהווה שינוי מדיניות וחידוש ויש
 16 להחילה רק באופן פרוספקטיבי ולא על שנות המס שבערעור. דא עקא,
 17 באותה תקופה (ולמעשה גם לאחר מתן פסק הדין הנוכחי) קיימת סתירה
 18 בין פסקים מחוזיים ואין הלכה מחייבת. במצב דברים זה אין בסיס מוצק
 19 לטענת הסתמכות על ידי גורם שלא היה צד לאותן התדיינויות (גם אם
 20 עצם ההסתמכות תוכח עובדתית, דבר שלא נעשה כאן)".
 21 [ההדגשות לעיל ולהלן הוספו]

22
 23
 24 15. מהראיות אף עולה כי עמדת רשות המסים לפיה יש לנכות מס מהכנסת השחקנים
 25 האמריקאים, הייתה ידועה למערערת. כך עולה מעדותו של מר יניב מזרחי, יו"ר
 26 המערערת בהתייחסו לשיבה שהתקיימה באיגוד הכדורסל (פרוטוקול הדיון מיום
 27 31.3.2025, להלן: "הפרוטוקול", עמ' 10 ש' 2 – 18):

28
 29 **מה היה שם? מה? מה נדון שם?** **כב' הש' בורנשטיין:**
 30 **באמת אחרי פסק הדין של אשקלון,** **העד, מר מזרחי:**
 31 **כן.** **כב' הש' בורנשטיין:**
 32 **היה קצת חוסר וודאות בכדורסל והנחיה כלפי** **העד, מר מזרחי:**
 33 **הקבוצות הייתה עד ש, רצו להגיש ערעור באמת**
 34 **ובסופו של דבר הנחיה לקבוצות הכדורסל היא**
 35 **בינתיים לא לשלם עד אשר יהיה פסק דין נוסף**
 36 **ואחרי זה באמת היה פסק דין הנוסף של מכבי**
 37 **ראשון יש קבוצות שלדעתי אולי אחת או שתיים**
 38 **ששילמה ויש קבוצות שלא שילמו.**
 39



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ובהמשך (פרוטוקול עמ' 11 ש' 4 – 32):

- 1
2
3 ש: ...היה יושב ראש בקרה תקציבית אמר לכם למרות שיש פסק דין אל
4 תדאגו זה עוד בהליכים בוא נחכה לפסק דין נוסף אולי בית משפט
5 יקבל את הטענה של הקבוצות?
6 נכון. ת:
7 ולאחר שמתפרסם בשנת 2012 פסק דין של מכבי ראשון לציון יש עוד
8 פעם ישיבה באיגוד הכדורסל?
9 ת: כן, הייתה ישיבה במנהלת לא באיגוד הפעם, אז היינו כבר בליגת
10 העל,
11 כן. ש:
12 ואז בעצם במסגרת דירקטוריון של המנהלת הייתה עוד ישיבה
13 שהסבירו לנו בדיוק שכרגע הנושא הוכרע ולא צריך לשלם את העניין
14 הזה בצורה ממש ברורה. זה היה ישיבה מיוחדת לנושא הזה, וזה
15 הוסבר לנו.
16 ש: למרות שגם פסק הדין בבאר שבע הוא פסק דין מחוזי וגם פסק הדין
17 (לא ברור) פסק דין מחוזי.
18 ת: אני לא עורך דין ואני לא רואה חשבון אני מסביר לך מה,
19 ש: אני לא בא בטענות אני פשוט שואל מה היה. בשביל להבין מה
20 הסבירו לכם מבחינה משפטית,
21 ת: כן.
22 ש: כי בסוף יש שני פסקי דין מאותה,
23 ת: אני עד 2021 לא ידעתי שיש עניין של פסקי דין סותרים כלומר ידעתי
24 שההלכה אומרת שאנחנו מכבי ראשון לא צריכים לשלם. זה מה שאני
25 ידעתי באמת שלי.
26
27 ש: אני לא באתי בטענות אני רק מנסה להבין אם ידענו שיש לנו פסק דין
28 בבאר שבע ופסק דין בתל אביב באותה סוגיה אז לא צריך להיות
29 משפטן גדול בשביל להבין שיש דעות חלוקות בנקודה הזאת.
30 ת: שוב אני אומר אני כאדם שמתעסק בספורט לא מתעסק במשפטים
31 לא ידעתי שיש קשר של פסקי דין סותרים כלומר אני הבנתי ממה
32 שהוסבר לי כמנהל קבוצת כדורסל לא כעכשיו עורך דין שההלכה היא
33 שמכבי ראשון (לא ברור) זה מה שהוסבר לי.
34
35
36 16. בנסיבות אלה קשה עד מאוד לקבל את טענת ההסתמכות של המערערת. המערערת
37 ידעה, לכל הפחות החל מהמועד שבו ניתן פסק הדין בעניין אליצור אשקלון, דהיינו בשנת
38 2008, כי מדיניות רשות המסים היא לא להכיר בפטור מס לשכר שחקנים זרים, אך
39 בחרה להתעלם ממנה ולהמתין לפסיקה אחרת. בהמשך לכך הסתמכה על דברים שעלו
40 במסגרת ישיבות שהתקיימו באיגוד הכדורסל, ובהתבסס על פסק הדין בעניין מכבי
41 ראשון לציון למרות שידעה, או לכל הפחות היה עליה, ובוודאי היה על יועציה, לדעת כי
42 קיימים בעניין זה פסקי דין סותרים ואין מקום להניח כי עמדת רשויות המס היא כי
43 האמנה אינה פוטרת ממס את שכר השחקנים גם אם בסכום נמוך מ-400 דולר ליום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 בסופו של דבר, המערערת, וככל הנראה אף קבוצות כדורסל נוספות, בחרו לאמץ את
2 העמדה הנוחה להן. אפשר כי זו זכותן, אך מכאן ועד לטענת הסתמכות המשמשת כהגנה
3 מפני יישומה של הלכה משפטית מחייבת, הדרך ארוכה.
4
- 5 17. טענת המערערת להסתמכות על מדיניות רשויות המס והמשיב אף לא גובתה בראיה
6 כלשהי. כפי שצינתי בעניין **סלעים איתנים**, טענת הסתמכות היא טענה עובדתית שיש
7 להוכיח, ובכלל זאת יש להראות כי בשל אותה ההסתמכות הנטענת, שינתה המערערת
8 את מצבה לרעה (פס' 48). במקרה דנן המערערת כלל לא הוכיחה, מלבד בדרך של אמירה
9 בעלמא, כי הסתמכות זו גרמה לשינוי לרעה במצבה. יתר על כן, וכאמור, מעדותו של מר
10 מזרחי עולה כי המערערת לא הסתמכה על עמדת רשות המסים, אלא בעיקרו של דבר
11 על ייעוץ מטעם מנהלת הליגה. ממילא בבסיס בחירתה להעסיק שחקנים בשכר יומי
12 שאינו עובר את רף ה- 400 דולר (אם, וככל, שאכן רק, או בעיקר, על פי אמת מידה זו
13 בחרה את שחקניה) עומדת עצתו של יו"ר הבקרה התקציבית שלא לנכות מס משכר
14 השחקנים. ככל שנגרם למערערת פגיעה כלכלית או אחרת, לא מן הנמנע כי פגיעה זו
15 נבעה דווקא מכך שבחרה להעלים עין מעמדת רשות המסים, או לפחות מכך שקיימת
16 אי בהירות בעניין זה.
- 17
- 18 18. אשר לטענת המערערת בדבר עריכת ביקורת בעסקה, הרי שאף היא אינה יכולה לשמש
19 בסיס לטענת הסתמכות. המערערת טענה, כי המסמכים בעניינה, שהועברו למשיב, עברו
20 ביקורת ניכויים, ואולם המשיב מכחיש את הדברים. מר שגיא חיבה, רכז חוליה
21 במחלקת הניכויים במשיב, הסביר בעדותו כי השומה כלל לא טופלה, לדבריו, לאחר
22 שהועברו אל המשיב מסמכים בעניין השומה, לא התקיים בה דיון ואף לא החלה עבודה
23 עליה במערכת המחשוב של המשיב, כך שהשומה כלל לא טופלה (פרוטוקול, עמ' 20, ש'
24 4-22, עמ' 22, ש' 34-32). בהעדר ראיה לסתור את הדברים, המשמעות היא כי חל האמור
25 בעניין **גלובל** בהתייחס לאותם מקרים שבהם הדו"ח לא עברו הליך שומתי ולא הופעל
26 לגביו שיקול דעת וממילא לא קמה טענת להסתמכות. כך בוודאי בהתחשב ביתר
27 הנסיבות מהם עולה כי לא ניתן לייחס להעדר הטיפול בשומה כמצביע על "מדיניות"
28 כלשהי של רשות המסים בנושא דנן.
29
- 30 19. אשר לשאלת החלת עמדת המשיב באופן רטרופקטיבי, הרי שבפסק הדין בע"מ-29006
31 03-22 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות (13.8.2024) עמדתי על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 כך כי יש להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין הפועל תל אביב באופן רטרואקטיבי, נוכח
2 הכלל לפיו הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית (ראו:
3 רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות נ' עזבון המנוח אחד עמד אלחמיד
4 .(27.6.2006).

ניכוי הוצאות על ארוחות

תמצית טענות המערערת

10 20. לטענת המערערת, ככל שלא תתקבל טענתה להסתמכות, ויקבע כי עליה לשלם תוספת
11 מס במקור בגין הכנסת השחקנים הזרים, יש להתיר ניכוי הוצאות אש"ל משכר
12 השחקנים הזרים.

14 21. על פי תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ, ככל שהכנסת ספורטאי החוץ חייבת במס, היה
15 על המשיב להתיר ניכוי הוצאות אש"ל. בשנות המס 2016-2019 הוצאות האש"ל
16 המותרות בניכוי עומדות על סך 309,300 ₪. יש להתיר בניכוי, בהתאם לסכום התקרה
17 שנקבע בתקנות ספורטאי חוץ, ולכל הפחות את הסכום הממוצע ליום, כדלהלן: שנת
18 2016 – 225 ₪, שנת 2017 – 224 ₪, שנת 2018 – 224 ₪, שנת 2019 – 226 ₪.

20 22. בהתאם להלכה הפסוקה, במקרים בהם המערערת לא המציאה אסמכתאות,
21 לספורטאי החוץ נתונה הזכות לנכות את הוצאות הארוחות בכפוף לשיקול דעת פקיד
22 השומה, בהתאם לאומדנים או תדריכים העומדים לרשותו, וניתן להסתפק בהצהרת
23 הספורטאי או המעסיק שלו כי צרכי המזון לא סופקו על ידי המעביד.

25 23. על המשיב לערוך שומה חדשה, מכוח לפי סעיף 167(א) לפקודה, הכוללת ניכוי הוצאות
26 על ארוחות, מכיוון שלספורטאי החוץ לא סופקו ארוחות באופן תדיר, והיה עליהם
27 לדאוג בעצמם לצרכי המזון שלהם. עריכת השומה החדשה נדרשת גם מכוח הודעה
28 לציבור שהוציאה רשות המיסים ביום 9.6.24, לפיה בהיעדר אסמכתאות יותרו הוצאות
29 על ארוחות בשיעור 30% מהשיעור שנקבע בתקנות ספורטאי חוץ. זאת, אף מכוח הנחית
30 מעבידים מיום 16.11.2003, לפיהן יוכרו הוצאות בעד ארוחות שהוציא מומחה החוץ
31 משך כל תקופת שהייתו עד לגובה מחצית משכרו.

32



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

תמצית טענות המשיב

24. המערערת אינה רשאית לנכות משכר השחקנים האמריקאים הוצאות אש"ל. זאת בהינתן שמביקורת השומה עולה כי המערערת כלל לא שילמה לשחקנים הוצאות אש"ל, ואף לא הוכח כי בהסכמי ההעסקה של השחקנים סוכם על תשלום הוצאות אש"ל.

25. על פי תחשיבי ההוצאות שהציגה המערערת, וכעולה מהעדויות מטעמה, בקשתה להתיר לה ניכוי משכר השחקנים האמריקאים מתייחסת לסכום המקסימלי הקבוע בתקנות ספורטאי חוץ כהוצאות אש"ל יומיות, ללא קשר לסכום ההוצאה שהוציאו השחקנים בפועל בכל יום, ואף מבלי שהוצגו אסמכתאות לעניין ההוצאות. עדיה הודו שיתכן שנדרשות על ידה בדיעבד הוצאות שכלל לא הוצאו על ידי השחקנים האמריקאים. המערערת אף לא זימנה לעדות שחקנים אמריקאים המשחקים אצלה, כדי שיעידו בעניין ההוצאות על הארוחות. טענת המערערת שעל המשיב לערוך שומה חדשה, אינה יכולה להחליף את הצורך בהמצאת נתונים וראיות בסיסיות לצורך ניכוי מס, שהרי על נישום אשר מבקש הקלה, הטבה או פטור מוטל נטל הוכחה משמעותי.

26. הנחית רשות המיסים, המאפשרת התרה של 30% מהסכום הקבוע בתקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ, אותה מעלה המערערת בגדר טענותיה, אינה חלה בענייננו מאחר שהיא צופה פני עתיד. גם הנחית מעבידים שהעלתה המערערת כחלק מטענותיה, אינה רלוונטית למקרה דנן, בהיותה הנחיה חד פעמית המתייחסת לשנת 2003 בלבד וכוללת תנאים שאינם מתקיימים בענייננו.

דיון והכרעה

27. תקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ, קובעת:

"ספורטאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו בעיסוק 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 230 שקלים שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל; הסכום האמור יתואם לפי סעיף 120 ב לפקודה, כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרת השקלים החדשים הקרובים."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1
2 28. על פי תקנה 1 לעיל, סכומים שהוציאו השחקנים הזרים בגין לינה ובגין ארוחות (עד 230

3 שו ליום, בכפוף להצמדה), מוגדרים כהוצאות שניתן לנכותן משכר העבודה. על מנת

4 שהוצאות אלה יותרו לניכוי מהכנסת השחקנים, יש להוכיחן. כך על פי הדין והפסיקה,

5 כמפורט להלן.

6

7 29. בנוגע ללינה (או דמי שכירות), תקנה 1(1) דורשות כי הנישום יאמת את ההוצאות

8 באמצעות מסמכים או קבלות. באשר לאימות הוצאות על ארוחות, תקנה 1(2) שותקת.

9 נפסק, כי אין משמעות הדבר שניכוי ארוחות יותר באופן אוטומטי, אלא התרתו תהא

10 לפי סכום ההוצאה בפועל, בכפוף להחלטת פקיד השומה. כך עולה מפסק הדין של בית

11 המשפט העליון בע"א 5603/22 הפועל ניר רמת השרון נ' פקיד שומה כפר סבא, פס' 19-

12 18 (28.6.23)) (להלן: "עניין הפועל רמת השרון"):

13

14 "[...] עיון בלשון התקנה מעלה כי פרשנות המערערת לפיה הסכום
15 הנקוב בה הוא "סכום נורמטיבי" שזכאי ספורטאי החוץ לנכות באופן
16 אוטומטי, נעדרת כל אחיזה. לשון התקנה פשוטה, ברורה וחד-
17 משמעית, ונובע ממנה כי רק הוצאות שהוצאו בפועל על ידי ספורטאי
18 החוץ יותרו בניכוי. כך עולה מן העובדה שספורטאי החוץ זכאי לנכות
19 מהכנסתו "סכום... שהוציא בעד ארוחות", וכך גם עולה מן העובדה
20 שניכוי ההוצאות ייעשה בסכום ש"לא יעלה על" הסכום הנקוב
21 בתקנה. הימצאותן של מילים אלו בנוסח התקנה אינה מותירה מקום
22 לספק כי הסכום שיותר בניכוי הוא הסכום שהוצא בפועל, עד לתקרה
23 הקבועה בתקנות. אם לא כן, כלל לא היה צריך לציין במפורש [...]"

24

25 30. בפסק הדין בעניין הפועל רמת השרון בית המשפט העליון אף עמד על ההבחנה

26 בין אימות הוצאות לינה או דמי שכירות לבין אימות הוצאות על ארוחות,

27 והבהיר כי לצורך ניכוי הוצאות על ארוחות מוקנה לפקיד השומה מרחב פעולה

28 המאפשר לו התרת ניכוי הוצאות גם ללא הצגת מסמכים במקרים מסוימים,

29 וזאת אף בהתחשב בטבען של הוצאות על מזון ושתייה (פס' 19):

30

31 "אכן, צודקת המערערת כי לא ניתן להתעלם מכך שלגבי סכומים
32 שהוציא ספורטאי חוץ בעד לינה או דמי שכירות קובעת תקנה 1(1)
33 שתנאי לניכויים הוא הגשת מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות,
34 ואילו לגבי ניכוי סכומים שהוציא ספורטאי בעד ארוחות לא נקבע
35 תנאי דומה בתקנה 1(2). אלא שאין בהבדל זה כדי להביא למסקנה
36 כי הסכום הנקוב בתקנה 1(2) הוא "סכום נורמטיבי" שניתן לנכותו
37 ללא צורך בהוכחה או בהוצאה בפועל. כפי שציין בית המשפט
38 המחוזי, וקביעתו מקובלת עליי, ההבדל בין לשונן של תקנות המשנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 נוגע לשאלה האם הגשת מסמכים וקבלות היא תנאי להתרת הניכוי,
2 אם לאו. היינו, בעוד שלצורך ניכוי הוצאות לינה ושכירות נדרש
3 הנישום להציג לפקיד השומה מסמכים להוכחת ההוצאות ואם לא כן
4 לא יותר הניכוי; לצורך הוצאות בגין ארוחות מוקנה לפקיד השומה
5 מרחב פעולה המאפשר לו במקרים מסוימים להתיר ניכוי גם ללא
6 הצגת מסמכים לאימות הוצאות, ולהסתפק באמצעים אחרים
7 המלמדים על ההוצאות. יוער בהקשר זה כי טבען של הוצאות מזון
8 ושתיה – אשר לרוב משולמות לגורמים שונים ומגוונים ובתדירות
9 תכופה ויומיומית הרבה יותר מהוצאות לינה ושכירות – עשוי לספק
10 הסבר מסוים להבדל בדרישת התקנות לעניין הוכחתן.
11

12 31. בענייננו, המערערת לא הוכיחה את הוצאות הארוחות של ספורטאי החוץ שהועסקו על
13 ידה באמצעות קבלות או מסמכים. בעדותו, מר מזרחי, יו"ר המערערת, הבהיר כי אין
14 ביכולתו להעריך את כמות ההוצאות של שחקן על ארוחות (פרוטוקול, עמ' 15, ש' 36-
15 34) ואף אין ברשותו אסמכתאות בדבר כמויות המזון שצורכים השחקנים הזרים
16 (פרוטוקול, עמ' 16, ש' 29-33). גם הגב' הילה זוהרי, תזונאית קבוצת הספורט, העידה
17 כי היא אינה יודעת אילו סכומים הוציאו השחקנים הזרים על מזון, אולם ציינה כי
18 ביכולתה להעריך את כמויות המזון שנצרכות על ידם, בהתאם לתפריט שהכינה
19 לשחקנים מסוימים (פרוטוקול, עמ' 5, ש' 21-23, 30-32, עמ' 6, ש' 16-20). לצד זאת,
20 תחשיב הוצאות על מזון השחקנים הזרים שהוצג בתצהירה של הגב' זוהרי, התייחס
21 להערכה על בסיס ממוצע יומי, ולא נעשה בהתאם להוצאה בפועל, בניגוד לנדרש
22 בפסיקה. גם תחשיב הוצאות המזון שצורף למסמך נימוקי הערעור לא התייחס להוצאה
23 בפועל, והחשוב בו נערך על בסיס חודשי. לפי עדותו של מר מזרחי: **"דרשנו את**
24 **המקסימום כפול מספר החודשים"** (פרוטוקול, עמ' 16, ש' 24). כנשאל מר מזרחי אם
25 כל שחקן משחק אצל המערערת מתחילת החודש ועד סופו, השיב בשלילה (פרוטוקול,
26 עמ' 16, ש' 25-27). מכך עולה, כי סכום ההוצאות שדווח לצורך ניכוי מס כלל גם ימים
27 שבהם השחקנים הזרים לא שהו בישראל ולא צרכו ארוחות בפועל.

28
29 32. באשר לטענת המערערת כי על פי הנחית רשות המיסים ניתן יהיה להכיר ב – 30 אחוז
30 מההוצאות על ארוחות, ללא הצגת אסמכתאות, עיון בהנחיה מעלה כי מדובר בהנחיה
31 בנוגע להוצאות בפועל, הדורשת בחירת מסלול הכרה בהוצאות ברמה השנתית והמצאת
32 הצהרה של המעסיק בדבר הימים בהם מומנו הארוחות והיקף מימונו. מכך ניתן ללמוד
33 כי מדובר בהנחיה שתחולתה מיום כניסתה לתוקף - 9.6.2024, ועל כן, היא אינה
34 רלוונטית לענייננו. על כך גם העיד שגיאה חביבה מטעם המשיב (פרוטוקול, עמ' 28, ש' 6-



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 3. אשר להנחית המעבידים הנטענת, המערערת לא הוכיחה כי הנחיה זו חלה בענייננו
2 וכי כלל הוראותיה מתקיימות במקרה דנן.
3

ניכוי מס במקור מתשלומי דמי שכירות

תמצית טענות המערערת

4
5
6
7
8 33. בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה, המערערת הינה עמותה המהווה "מוסד ציבורי", ולהבדיל
9 מ"עסק", היא אינה מנכה את ההוצאה בייצור ההכנסה, ולכן אין לנכות מס מדמי
10 השכירות ששילמה בעבור הדירות אותן העמידה לרשות הספורטאים הזרים לצורך
11 מגורים בישראל. זאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות),
12 התשנ"ח - 1998 (להלן: "תקנות ניכוי מתשלום דמי שכירות") וצו מס הכנסה (קביעת
13 דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור), התשנ"ח - 1998 (להלן: "צו קביעת דמי
14 שכירות"). גם במסגרת הדיונים בכנסת ביחס לחקיקת המשנה לתקנות ניכוי מתשלום
15 דמי שכירות ולצו קביעת דמי שכירות, נאמר כי על מנת שתחול החובה לנכות מס
16 במקור, על משלם דמי השכירות לשכור את הנכס לצרכיו העסקיים.
17

18 34. להבדיל מהמקרה שנדון בע"מ 16-11-33678-11-16 **יו אס די אי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב**
19 **5** (20.3.2018), שם המערערת חויבה בתשלום מס על דמי שכירות ששילמה בעבור מגורי
20 הספורטאים הזרים, בענייננו המערערת מסווגת כ"מוסד ציבורי" ועל כן, פטורה
21 מתשלום מס. אף מקרים אחרים שנדונו בפסיקה, בהם נטען כי אגודת הספורט משמשת
22 כ"זרועם הארוכה" של ספורטאי החוץ שוכרי הדירות ונקבע חיוב במס, נבדלים
23 מהמקרה דנן. זאת, משום שבענייננו מערך הסכמי השכירות הורכב משכירות ראשית
24 בין בעלי הדירות לבין המערערת, ומשכירות משנה בין המערערת לבין ספורטאי החוץ,
25 הכפופה לתנאי הסכם השכירות הראשית.
26

תמצית טענות המשיב

27
28
29 35. יש לנכות מס בשיעור 35% מדמי השכירות ששילמה המערערת בעבור הדירות שהעמידה
30 לרשות הספורטאים הזרים לצורך מגורים בישראל. על פי ההגדרות המצויות בתקנות
31 ניכוי מתשלום דמי שכירות ובצו קביעת דמי שכירות, המערערת הינה "שוכר" ששילם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-01-59555 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 "דמי שכירות". דברי החקיקה הנ"ל אינם כוללים דרישה לפיה משלם דמי השכירות
2 יתגורר בדירה ו/או יחתום על הסכם השכירות. כמו כן, על פי צו קביעת דמי שכירות,
3 מדובר ב"הוצאה בייצור הכנסה" שאינה פטורה ממס. בנוסף, סיווג המערערת כמוסד
4 ציבורי אינו רלוונטי לשאלת הניכוי במקור. חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה
5 מהשכרת דירת מגורים), תש"ן – 1990, אינו כולל עמותות ספורט, בגדר הגופים להם
6 ניתן פטור מניכוי מס.

7
8 36. בעקבות המצאת המערערת את מרבית הסכמי השכירות, יש להפחית את חיובי המס
9 בגין אי ניכוי מס במקור משכר דירה מסך 476,792 ₪ לסך 207,415 ₪.

דיון והכרעה

10

11

12 37. כעולה מהראיות בתיק, המערערת שכרה בעבור שחקנים זרים דירות מגורים בישראל.
13 המשיב צירף כמה הסכמי שכירות בהם המערערת מוגדרת כשוכר הדירה והסכם
14 שכירות שבו שחקן זר חתום כשוכר אל מול בעל הדירה (נספחים 19-22 לתצהירו של מר
15 חיבה). לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי יש לחייב את המערערת בגין
16 הוצאותיה על דמי שכירות למגורים בעבור השחקנים הזרים בשיעור הקבוע בדין –
17 35%, כמפורט להלן.

18

19 38. בפסק הדין בעניין **סלע איתנים**, שאף בו נדרשתי לסוגיה מיסוי תשלום דמי שכירות,
20 קבעתי כי בעבור דמי שכירות ששולמו לבעלי הדירות שבהם התגוררו השחקנים הזרים,
21 יש לחייב את המערערת בניכוי מס במקור. זאת מאחר שניתן לראות בה "שוכר" לעניין
22 תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח – 1998, בהן **לא נדרש כי**
23 **המשלם את דמי השכירות יתגורר בדירה ו/או יחתום על הסכם השכירות** (פס' 61).
24 כמו כן, כעולה מצו מס הכנסה (קביעת דמי השכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור),
25 התשנ"ח – 1998, מדובר ב"הוצאה בייצור הכנסה" שאינה פטורה ממס (פס' 63). סבורני
26 כי דברים אלה יפים גם לענייננו.

27

28 39. לאור האמור, איני מוצא רבותא בטענת המערערת כי מערך הסכמי השכירות הורכב
29 משכירות ראשית ומשכירות המשנה, הכפופה לתנאי הסכם השכירות הראשית. בנוסף,
30 טענת המערערת כי סיווגה כמוסד ציבורי מקנה לה פטור ממס על תשלום דמי שכירות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 59555-01-23 עמותת נס ציונה כדורסל 2006 (ע"ר) נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 אינה יכולה לעמוד בהעדר מקור חוקי לפטור זה. המערערת אף לא הצביעה על כל מקור
2 חוקי אחר, שיש בו כדי לפטור אותה מניכוי מס על תשלום דמי שכירות.

3

4

קנס

5

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

8

9 41. לא מצאתי מקום להתערב בעניין זה בהחלטתו של פקיד השומה. סעיף 191א לפקודה
10 קובע כי מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב בו, חייב בקנס בשיעור של
11 15% מן הסכומים שלא ניכה. מהמתואר לעיל עולה כי לא ניתן להתייחס למערערת כמי
12 שקיים הצדק סביר להחלטתה שלא לנכות את המס.

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

סוף דבר

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

46

שמואל בורנשטיין, שופט