



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת הפועל ניר רמת השרון (ע"ר)
באמצעות ב"כ עו"ד שרית חודרה

נגד

משיב פקיד השומה כפר סבא
באמצעות ב"כ עו"ד ניר וילנר

פסק דין

פתח דבר

- 1
- 2 .1. המערערת, הפועל ניר רמת השרון, היא עמותה רשומה העוסקת בהפעלת קבוצת
- 3 כדורגל ובין היתר מעסיקה ספורטאי חוץ.
- 4 .2. עניינו של הערעור שהגישה המערערת הוא בשומה בצו שהוציא לה המשיב, פקיד
- 5 השומה כפר סבא, לשנות המס 2008-2016, ובמחלוקת שהתגלעה ביניהם בשלוש
- 6 סוגיות: חבות במס שכר לשנים 2008-2016, ניכוי מס במקור בגין הוצאות אש"ל
- 7 לספורטאי חוץ לשנים 2008-2016 ותוספת מקדמות בשל הוצאות עודפות לשנים
- 8 2013-2016.
- 9 .3. לאור העובדה שתוך כדי ניהול ההליך הגיעו הצדדים לפשרה מוסכמת בסוגיית
- 10 מס השכר, נותרו אפוא שתי מחלוקות, זו שבעניין המקדמות בשל הוצאות עודפות
- 11 וזו בעניין ניכוי הוצאות האש"ל לספורטאי החוץ.

טענות המערערת

- 12
- 13 .4. מקדמות בשל הוצאות עודפות – מדובר בהוצאות בגין כיבודים ואירועים
- 14 ובהוצאות שונות, כאשר למשיב נמסרו על ידי המערערת ראיות למכביר בקשר
- 15 עמן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

5. ההוצאות השונות בשנת 2014 בסך של 188,000 ש"ח מורכבות מסכום בסך של 1 של 9,000 ש"ח תשלום עבור הפצת כרטיסים, ומסכום של 179,000 ש"ח הנובע מהחזר של ביטחונות. ואילו בשנת 2015 הסתכמו ההוצאות בסכום של 76,000 ₪, המורכב מסכום של כ-26,000 ש"ח בגין מכירת כרטיסים, וצילום וידאו של המשחקים, ככלי של המאמן לשיפור יכולת השחקנים והדרכה. סכום נוסף בסך של 50,000 ש"ח הוא "הפרשה" שנרשמה ולא הוצאה בשנת המס, לאור הצורך להעמיד את סכום ההוצאות באופן הנכון, ובשל ספקים וזכאים שלא המציאו חיובים, נכון למועד הכנת הדו"חות. אשר לשנת 2016 ההוצאות היו בסך 36,000 ₪ ממכירת כרטיסים והוצאות הקשורות לפרסום. כל הוצאות אלו שבסעיף "שונות", אינן הוצאות המנויות בסעיף 3(ז) לפקודה, ובקשר אליהן בידי המשיב מידע מפורט.
- 11
6. אשר להוצאות בשל "כיבודים" הרי שאלו מורכבות בעיקר מרכישות של מזון במרכולים או רכישה של כיבוד קל, דוגמת כריכים, בסיום משחקים. מוצרים אלו נצרכו גם על ידי מנהלים ושחקנים של קבוצות אורחות וגם על ידי שחקני המערערות, שזכו לכיבוד קל לאחר אימון. הואיל ומדובר על קבוצות כדורגל שכוללות סגל רחב של כ-30 בני אדם (שחקנים, מאמנים, סגל רפואי וכו'), הרי שמדובר בפועל בסכומים קטנים לכל אחד.
- 17
- 18 מאחר שלמועדון כדורגל יש מאפיינים ייחודים, ובעניינה של המערערות, מדובר על שחקני כדורגל בליגות בכירות, כאשר האימונים, כמו גם משחקים, נעשים באוויר הפתוח ובעצימות פיזית גבוהה, המערערות נדרשת לספק שתייה חמה או קרה בהתאם לעונה, ומזון המכיל חלבונים ואנרגיה לאחר אימון. ההוצאות בעניין זה אינן בגדר שימוש לרעה ותשלומי שכר מוסוים, אלא אלו הוצאות שיש לנהוג בהן כהוצאה כרוכה של המועדון. רוצה לומר, מאחר שספורטאים מקצועיים שונים מבעלי מקצוע רבים אחרים, הרי שיש להעניק להם התייחסות פרשנית מותאמת בכל הנוגע לסוגי הוצאות אלו של כיבוד קל לאחר אימון או משחק לשחקנים, לצוות ולאורחיהם.
- 26
7. למקרא סיכומיו עולה כי המשיב מבקש להתנות הוצאות לארוחות של שחקן כדורגל בשנות העשרים של חייו בהמצאת "תחשיבים מסודרים... תפריטים וכו'" - דרישה שהיא בבחינת "המצאה" שלו, חסרת כל עיגון והיגיון.
- 29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 8. ניכוי הוצאות אש"ל לספורטאי חוץ – המשיב שגה בהחלטתו שלא להכיר
2 בהוצאות האש"ל למערערת מן הטעם שלא הומצאו לו אסמכתאות בקשר עם
3 אותן הוצאות. הדבר אינו מתחייב על פי דין והדרישה אף עומדת בסתירה לדרך
4 בה פועלים פקידי השומה.
- 5 9. תקנה 21(2) לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח – 1998 (להלן: "**תקנות**
6 **ספורטאי חוץ**") אינה קובעת כי תנאי להכרה בהוצאות אש"ל הוא המצאת
7 מסמכים וקבלות, ובכך נבדלת מתקנה 1(1) הכוללת דרישה שכזו כתנאי להכרה
8 בהוצאות דמי שכירות. לשון תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה
9 לתושבי חוץ), התשל"ט - 1979 (להלן: "**תקנות תושבי חוץ**") זהה ללשון התקנה
10 האמורה, ובאותו אופן תקנה 2(1), שמסדירה הוצאות לינה ודמי שכירות, כוללת
11 דרישה למסמכים או קבלות להנחת דעתו של פקיד השומה, ואילו תקנה 2(2),
12 העוסקת בהוצאות עבור ארוחות, לא כוללת דרישה למסמכים לשם הוכחת
13 ההוצאה.
- 14 בקשר עם תקנה 2 לתקנות תושבי חוץ פרסמה רשות המיסים ביום 8.5.2001 חוזר
15 ממנו עולה במפורש כי בעוד שלגבי לינה או דמי שכירות נדרשים מסמכים, לגבי
16 ארוחות לא נדרשים מסמכים לאימות ההוצאות.
- 17 10. שימוש בסכומים "נורמטיביים" ללא דרישה להוכחה באסמכתאות, כפי שנעשה
18 במסגרת התקנות הרלוונטיות לענייננו, הוא דבר שכיח ומקובל מאוד בתחום
19 המס.
- 20 11. נציג המשיב, מר טל בן טוב, העיד כי אין באפשרותו לאשר כי אכן נדרשו קבלות
21 בגין אש"ל בקבוצות אחרות, משום שהוא לא טיפל בקבוצות אחרות מלבד
22 המערערת, ומעבר לכך לא טרח המשיב להביא לעדות את מי שיכול היה לספק
23 תשובות בנוגע להתנהלות המקובלת, וככל הנראה לא בכדי.
- 24 12. מצידה של המערערת העיד רו"ח יצחק זיגדון ולדבריו, שלא נסתרו, הוא מייצג
25 מזה שנים רבות שיעור ניכר ממועדוני הכדורגל והכדורסל בליגות הבכירות, כאשר
26 במשך כל השנים לא דרשו רשויות המס הצגת מסמכים לצורך אש"ל, ואף בסמוך
27 למועד עריכת הצו למערערת הוצאו שומות על ידי מפקח מקביל למועדון אחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 מבלי שנדרשו אסמכתאות לעניין הוצאות האש"ל. המשיב אינו יכול להפלות
2 ולהעניק למערערת יחס שונה מנישומים אחרים בנסיבות דומות, שכן לא
3 מתקיימים טעמים מיוחדים המצדיקים הפליה במקרה דנן.

4 טענות המשיב

5 13. מקדמות בשל הוצאות העודפות - המערערת הוציאה הוצאות עודפות אך לא
6 תיאמה אותן בדו"ח ההתאמה למס, לא הגישה דוחות בגין לפי סעיף 181ב
7 לפקודה וממילא אף לא שילמה מקדמות בגין ההוצאות העודפות.

8 במסגרת דיוני השומה המערערת לא המציאה מסמכים ולא סיפקה פירוט נדרש,
9 על מנת להוכיח את טענתה כי מדובר בהוצאות המותרות בניכוי על פי דין.

10 14. הטענות הנוגעות לסוג ההוצאות "השונות" נטענו לראשונה במסגרת סיכומי
11 המערערת. אין להן כל אזכור במסגרת כתבי הטענות או הראיות שהגישה
12 המערערת קודם לכן, ובנסיבות אלו לא רק שמדובר בהרחבת חזית, הרי שאף
13 מדובר בטענות עובדתיות שלא נתמכו בראיות – לא בתצהירים, לא במסמכים
14 ואף לא בעדויות, כך שיש לדחותן.

15 15. אשר להוצאות בגין כיבודים אירוח ואירועים, הרי שאף לגביהן לא הציג
16 המערערת ראיות ולא מסרה פירוט. יתר על כן, על סמך המסמכים שבידי המשיב,
17 לא מדובר רק בהוצאות "כיבוד קל", כטענת המערערת, אלא גם בארוחות
18 במסעדות. העובדה שהמערערת מפעילה קבוצת כדורגל אינה מצדיקה להחיל
19 לגביה דין שונה בהשוואה לכל מלכ"ר אחר.

20 16. ניכוי הוצאות אש"ל - מלשון תקנה 21(2) לתקנות ספורטאי חוץ, עולה כי על שחקן
21 החוץ להוציא בפועל את הסכום בעד ארוחות, כך שלא ניתן לנכות סכום זה
22 מהכנסתו ללא הוצאה בפועל. התרת הוצאות בגין ארוחות לספורטאי החוץ
23 מותרת, רק אם ההוצאה הוצאה בפועל, ואין מדובר בסכום קבוע הניתן לעובד
24 בניכוי בלא קשר אם עמד בהוצאה ואם לאו.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

17. לאור הדימיון בנוסחים של תקנות ספורטאי חוץ ושל תקנות השהייה ביחס לניכוי הוצאות, יש לגזור גזירה שווה ביחס לפרשנות ביחס אליהם, ולקבוע כי תנאי בלעדיו אין להכרה בהוצאה, הוא עמידה בהוצאה, כפי שנקבע בעניין זה בפסיקה.
18. קיימת גמישות מצד פקידי השומה בכל הנוגע להכרה בהוצאות האש"ל, ואף אם לא תומצא אסמכתא על כל הוצאה והוצאה בגין ארוחות, ניתן יהיה להתיר את ההוצאה בניכוי, אך זאת רק מקום בו יומצאו הסברים קונקרטיים, תחשיבים מסודרים, ימי שהייה, תפריטים, עדויות של ספורטאים וכד'. כל אלו לא הומצאו בענייננו.
19. המערערת לא המציאה למשיב בשלבי השומה כל אסמכתא בנוגע לפירוט מועדי השהייה של ספורטאי החוץ בישראל, ובנוגע לעמידתם של ספורטאי החוץ בהוצאות בגין ארוחות. גם בפני בית המשפט לא המציאה המערערת מסמכים וראיות בנושא ולא הוכיחה כי ההוצאות שנדרשו בניכוי הוצאו בפועל על ידי ספורטאי החוץ. המערערת לא הביאה לעדות כל בעל תפקיד היכול להעיד מידיעה אישית על אודות ארוחות בהם נשאו ספורטאי החוץ.
20. לעניין טענת המערערת כי הדרישה להוכחת הוצאות כתנאי להכרת ההוצאה הועלתה רק כלפיה, הרי שנציג המשיב העיד כי ישנן קבוצות נוספות שהתבקשו להמציא ראיות בגין ארוחות.

דיון והכרעה

הוצאות עודפות

21. סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה") קובע כהאי לישנא:

22. "3(ז) חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו
23. בסעיף 9(2), או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או
24. שכל הכנסתו היתה פטורה ממס, או שנקבע לגביו
25. בחיקוק שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה, יהיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא
2 זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם:

3 (1) סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על
4 פי סעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים
5 בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי;

6 (2) סכומים שהוציא ושאנם מותרים בניכוי לפי סעיף
7 32(11);

8 (3) סכומים ששילם לקופת גמל לפיצויים והעולים על
9 הסכומים שהיו מותרים לו בניכוי אילולא היה
10 פטור ממס".

11 22. סעיף 181ב(א) לפקודה קובע כדלקמן:

12 "181ב. (א) חבר-בני-אדם שהוציא למטרות המפורשות
13 בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות
14 האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על
15 הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי או שהוציא
16 סכומים בשל הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף
17 32(11) (בחוק זה - הוצאות עודפות), ישלם לפקיד
18 השומה, במועד שנקבע, מקדמה כמפורט להלן
19 מההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש לו באותו מועד
20 דו"ח, וכן יגיש לו דו"ח שנתי המפרט ומסכם את
21 כלל ההוצאות העודפות שהוציא באותה שנה, והכל
22 כפי שנקבע:

23 (1) חבר-בני-אדם שהסעיף 3(ז) חל עליו - 90%;

24 (2) חבר-בני-אדם אחר - 45%;

25 לענין סעיף זה, "חבר-בני-אדם" - למעט שותפות
26 שאין בה אף שותף שהוא חבר-בני-אדם שסעיף זה
27 חל עליו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 (ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול על סכומים ששולמו
2 כהכנסת עבודה ואשר המשלם אותם או האחראי
3 לתשלומם ניכה מהם מס על פי סעיף 164.

4 (ג) לא שילם חבר-בני-אדם את המקדמה כאמור
5 בסעיף קטן (א) או לא מסר דו"ח על פי אותו סעיף
6 קטן או מסר דו"ח כאמור אך לפקיד השומה יש
7 טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון - רשאי
8 פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום
9 המקדמה שאותו חבר-בני-אדם חייב לשלמו ואין
10 שומה זו פוטרת אותו מכל אחריות אחרת לפי
11 פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי
12 סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור
13 בסעיף זה בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי
14 מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של
15 אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב תשלום
16 המקדמה".

17 23. כעולה מהחומר שבפניי, המערערת הוציאה בשנות המס שבערעור הוצאות משני
18 סוגים: הוצאות שנכללו תחת הכותרת "הוצאות שונות", וכן הוצאות שנכללו
19 תחת הכותרת "כיבודים אירועים ואירוח". לטענת המערערת, המדובר בהוצאות
20 המותרות בניכוי. לטענת המשיב, המדובר בהוצאות עודפות שהיה על המערערת
21 לתאמן לצורך מס, וכן לשלם בגינן מקדמות בהתאם לסעיף 181ב לפקודה. עוד
22 הוא טוען, כי במסגרת דיוני השומה התבקשה המערערת להמציא מסמכים בנוגע
23 להוצאותיה אלו, אך המערערת לא שיתפה פעולה ולא המציאה מסמכים כנדרש.

24 24. המערערת טוענת, כאמור, כי ההוצאות הנכללות תחת הכותרת "כיבודים,
25 אירועים ואירוח" הן ב"לב הפעילות של המועדון" וזאת על שום שמדובר באירוח
26 של מועדונים במשחקי הבית של המערערת, בכיבוד המוגש לרוכשי כרטיסים
27 ליציע הכבוד ומזון המוגש על ידי המועדון לשחקנים לאחר משחקים או במחנות
28 אימונים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

25. אשר להוצאות הנכללות תחת הכותרת "שונות" נטען בסיכומי המערערת כי
מדובר בתשלום בגין הפצת כרטיסים, החזר בטחונות, צילומי וידיאו, הפרשה,
מכירת כרטיסים והוצאות הקשורות לפרסום. דא עקא, כי לא רק שטענה כזו
עלתה לראשונה בסיכומים, אלא שהיא אף לא נתמכה בכל ראיה שהוצגה במסגרת
הליך זה, לא במסמך ואף לא בתצהיר. המערערת העידה את רואה החשבון שלה,
אלא שמדרך הטבע, לא היה באפשרותו להעיד דבר וחצי דבר מידיעתו האישית
באשר לסוג ההוצאות בהן מדובר. למותר לחזור ולהזכיר כי נטל הראיה רובץ על
כתפי המערערת (ראו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,
פ"ד נז(4) 891, 899 (2003); ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל
המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול
השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107 (1992)).
בנטל זה המערערת כלל לא עמדה.

26. יש לציין, כי לאחר שהוגשו סיכומי המשיב, בהם נטען כי המערערת לא שיתפה
פעולה עם המשיב ולא המציאה מסמכים כנדרש, הגישה המערערת בקשה לפיה
יגיש המשיב תצהיר לתמיכה בטענתו זו, שכן לדבריה היא שיתפה פעולה עם
המשיב ומסרה לו ראיות למכביר בענין זה. לא מצאתי לנכון להורות למשיב
להגיש תצהיר כאמור (ראו החלטה מיום 24.2.2022). טענתו בדבר חוסר שיתוף
הפעולה ואי מסירת מסמכים נטענה בתצהיר מטעם המשיב (סעיף 39). לתצהיר
המשיב אף צורפו מסמכים שונים, פרוטוקולים והתכתבויות, המלמדים כי
המשיב חזר וביקש פירוט בענין ההוצאות העודפות. ברי, כי ככל שהמערערת
ביקשה לחלוק על טענה זו, ראוי היה שתגיש ראיות בענין זה, וזאת, כאמור, כלל
לא עשתה. יתר על כן – אם אמנם המערערת המציאה למשיב "ראיות למכביר"
כטענתה, ניתן היה לצפות כי ראיות אלו יימצאו דרכן לתיק בית המשפט בהליך
דנן.

27. בדומה לטענת המערערת בנוגע להוצאות "השונות" אף טענותיה באשר להוצאות
כיבודים אירוח ואירועים נטענו בעלמא. כל נציג מטעם המערערת, שיכול לשפוך
אור על התנהלותה, לא הגיע לעדות. יתר על כן ועיקר, על פני הדברים המדובר
בהוצאות שעניינן דברי מאכל ומשקה הניתנים, לפי הנטען, לשחקנים ולאורחים
לפני ואחרי המשחק, ולא מצאתי כל סיבה להבחין בין המערערת לבין כל מלכ"ר





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 אחר המעניק לפעיליו או לאורחיו דברי מאכל ומשקה לפני הפעילות או לאחריה.
2 העובדה כי מדובר בפעילות ב"עצימות גופנית גבוהה" אינה, כלשעצמה, נסיבה
3 המצדיקה לשנות מהכלל הרגיל ולפיו מדובר בהוצאה במישור הפרטי שאינה
4 מותרת בניכוי ולכן מהווה הוצאה עודפת. יתר על כן, ניתן לתאר בנקל פעילויות
5 נוספות שאף הן בעצימות גופנית גבוהה, שאינן דווקא פעילות ספורט, ואין מקום
6 להעדפת המערערת ופעילותה על פני פעילויות אחרות שהוצאות כיבודים בעניינן
7 אינן מותרות בניכוי.

8 הוצאות בגין ארוחות

9 28. סעיף 75א לפקודה מגדיר "ספורטאי חוץ" כדלהלן: "**תושב חוץ שהגיע לישראל**
10 **על מנת לעסוק בספורט**". מכוח סעיף 75א לפקודה הותקנו תקנות ספורטאי חוץ.
11 תקנות אלו מתירות לספורטאי חוץ, לתקופה של 48 חודשים, ניכוי הוצאות שהייה
12 מהכנסות מ"עיסוק בספורט" (כהגדרתו בסעיף 75א לפקודה). בנוסף, מעניקות
13 התקנות הקלה בנוגע לשיעור המס וקובעות שיעור מס קבוע ומוגבל של 25% על
14 ההכנסה החייבת מעיסוק בספורט.
15 תקנה 1(2) לתקנות קובעת כדלקמן:

16 "ניכוי הוצאות שהייה

17 **ספורטאי חוץ זכאי לנכות מהכנסתו מעיסוק בספורט את ההוצאות**
18 **האלה:**

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

22 (2) **סכום שלא יעלה על 320 שקלים חדשים... שהוציא בעד**
23 **ארוחות בשל כל יום שהייה בישראל;...**

24



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

29. טוענת המערערת כי מהשוואת לשון תקנה 1(1) עם לשון תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ עולה כי ניכוי הוצאות בעד ארוחות ייעשה באופן "אוטומטי" ובלא כל צורך להגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות, כפי שנקבע במפורש לעניין הוצאות הלינה ודמי השכירות. בהקשר זה מפנה המערערת לתקנה 2 לתקנות תושבי חוץ, המקבילה לתקנה 1 לתקנות ספורטאי חוץ, ואשר גם בה ניתן למצוא את אותה הבחנה, כאשר לגבי הוצאות לינה ודמי שכירות קיימת דרישה להגשת מסמכים וקבלות, ואילו לגבי הוצאות בעד ארוחות לא קיימת דרישה כאמור. עוד היא מפנה לחוזר שפורסם על ידי רשות המסים בקשר לתקנה 2 לתקנות תושבי חוץ חוזר (חוזר מ"ה 5/2001 מיום 8.5.2001), שם נאמר כדלהלן (הציטוט להלן מובא בסיכומי המערערת):

"יותרו לניכוי רק ההוצאות המפורטות בתקנות שהן: לינה או דמי שכירות על פי מסמכים שאומתו להנחת דעתו של פ"ש, והוצאות שהוציא המומחה בשל ארוחות בשל כל יום שהיה בישראל (עד 250 ש"ח ליום נכון לינואר 2001). כבעבר לא נדרשים מסמכים לאימות ההוצאה בשל ארוחות...."

30. מכאן מסיקה המערערת כי אף לעניין תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ לא קיימת דרישה מצד המשיב להגיש קבלות כתנאי לניכוי ההוצאות וכי הניכוי ניתן באופן "אוטומטי".

אין בידי לקבל מסקנה זו של המערערת.

ראשית, מפני שאף החוזר הנ"ל מצויין בהמשכה של אותה פסקה שצוטטה על ידי המערערת (ואשר משום מה הובאה על ידה באופן חסר תוך השמטה של הסיפא) כי "אך אם נוכח פ"ש כי המומחה לא הוציא אותן הוצאות (גורם אחר נשא בהן, כל הכנסת המומחה הועברה לחו"ל וכדומה), לא יתיר לניכוי". אוסיף כי קדמה לחוזר 5/2001 הוראת ביצוע 88/32 אשר בה נקבע במפורש כי "תשומת לב פקידי השומה מופנית לכך כי לפי התקנות ההוצאה המותרת היא הסכום שהעובד הוציא אותן בפועל ולא מדובר בסכום גלובלי הניתן לעובד בניכוי." (ראו: עמ"ה (מחוזי תל אביב-יפו) 1073-05 יילמזלר אינטרנשיונל חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון (21.5.2012) (להלן: "עניין יילמזלר")).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 אין זאת אלא, כי אין ממש בטענה לפיה עמדת המשיב היא כי העובדה שלא
2 נדרשים מסמכים לאימות ההוצאות בשל ארוחות, משמעה הוא כי ניתן לוותר על
3 הדרישה שההוצאות אמנם הוצאו בפועל על ידי הנישום.
- 4 שנית ועיקר, סבורני כי גישת המערערת אינה מבחינה בין התנאי לניכוי ההוצאה,
5 או דרך הוכחתה של ההוצאה, ובין עצם הזכות לנכות את הוצאה. תנאי לניכוי
6 הוצאות לינה ודמי שכירות הוא הצגת קבלות או מסמכים אחרים, ואם לא הוצגו
7 קבלות, פקיד השומה לא יתיר את ההוצאה. תנאי זה אינו קיים ככל שמדובר
8 בהוצאות בשל ארוחות. אין זה אומר כי אין צורך שההוצאה אכן הוצאה בפועל
9 בעת שהספורטאי שהה בישראל, ואין זה אומר כי המשיב נדרש להתיר את ניכוי
10 ההוצאה מקום שבו הנישום לא הוציא את ההוצאה, או אפילו אינו מראה כי שהה
11 בישראל ביום שבו נדרשת ההוצאה, אלא אך ורק טוען כי קיימת לו זכות
12 "אוטומטית" לנכות מהכנסתו את הסכום המקסימלי הנקוב בתקנות.
- 13 יודגש כי בתקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ נאמר "**סכום... שהוציא**". למעשה,
14 לשון זו נקוטה גם בתקנה 1(1), כך שגם הוצאות לינה ודמי שכירות יותרו בניכוי
15 רק אם הוצאו בפועל, וברי כי אין די בכך שהנישום יגיש איזה מסמך התומך
16 באותן הוצאות, כגון חוזה שכירות.
- 17 31. צא וראה כי לפי גישת המערערת, אין מדובר כלל ועיקר ב"הוצאה" שניתן לנכותה
18 מההכנסה, אלא **בפטור ממס**, דהיינו כי על הכנסתו של ספורטאי החוץ, עד לגובה
19 הסכום המקסימלי הנקוב בתקנות, לא משולם מס. חזקה על המחוקק כי אם רצה
20 לפטור את ספורטאי החוץ ממס בגין הכנסה כאמור, היה אומר זאת במפורש, ולא
21 משתמש באיזו "פיקציה" לפיה מדובר בהוצאה "נורמטיבית" בגין ארוחות.
- 22 32. אכן, העובדה כי תקנה 1(2) לתקנות ספורטאי חוץ אינה דורשת כתנאי להכרה
23 בהוצאה הגשת קבלות או מסמכים אחרים, נותנת בידי פקיד השומה מרחב פעולה
24 מסויים בכל הנוגע להפעלת שיקול הדעת. כך למשל, יכול הוא להסתפק בהצהרת
25 הספורטאי, או המעסיק שלו, או של ספורטאים עמיתים, כי ההוצאה הוצאה
26 בפועל, או להסתפק במסמכים שהוצגו בפניו בשנים קודמות או במסמכים
27 חלקיים, בתחשיבים מסודרים (לרבות התייחסות לימים שהספורטאים שהו
28 בישראל) וכיוצא בכך. למותר לומר בהקשר זה, כי בהחלט ראוי ונכון לעודד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 התנהלות בין נישומים ורשויות המס המבוססות על יחסי אמון. אך מכאן ועד
2 למסקנה כי ההוצאה תותר בין אם היא הוצאה בפועל ובין אם לאו, הדרך ארוכה.
3 33. קושי נוסף הקיים בגישת המערערת נעוץ בעובדה כי התקנות אינן קובעות סכום
4 ניכוי מוחלט, אלא סכום מקסימלי לניכוי ההוצאה - **סכום שלא יעלה...** ברי כי
5 לגישת המערערת, לפיה כל הסכום הנקוב בתקנה, ובכל מצב, הוא זה שניתן
6 לנכותו, אין כל משמעות לקביעת סכום מקסימום כאמור. זאת ועוד, תקנות
7 ספורטאי חוץ, כמו תקנות אחרות הנוגעות לניכוי הוצאות, כפופות לנורמה
8 הבסיסית הקבועה בסעיף 17 לפקודה הקובעת בלשון ברורה ומפורשת כי יותרו
9 הוצאות **"שיצאו כולן בייצור הכנסתו [של הנישום] בשנת המס ולשם כך בלבד"**.

10 34. באופן דומה למסקנה דלעיל כבר נפסק בעניין **יילמזלר הנ"ל** שם נדונה תקנה 2(2)
11 לתקנות תושבי חוץ ונקבע כדלקמן (עמ' 5-6 לפסק הדין, פסקה 2):

12 **"אמנם אין בתקנות השהיה או בהוראות הביצוע שלעיל חובה**
13 **להמציא לפקיד השומה מסמכים לאימות ההוצאות שהוציא**
14 **מומחה חוץ על ארוחות, אולם ברור שבכך אין כדי לאיין את**
15 **הדרישה הקבועה בסעיף 17 לפקודה ובתקנות השהיה לפיהן זכאי**
16 **מומחה חוץ להפחית רק הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות.**
17 **...טענת המערערת לפיה קביעת סכום הניכוי הנורמטיבי נועדה**
18 **למנוע עומס ביורוקרטי בהוכחת סכומי הוצאות האוכל והשתיה**
19 **של מומחי החוץ, מקובלת עליי, אולם בכך אין כדי להצדיק**
20 **התעלמות מסכום ההוצאה שהוציא מומחה חוץ בפועל על מזון**
21 **ושתיה, מקום שסכום ההוצאה ידוע לעובד, למעביד ולמשיב."**

22 (ראו גם עמ"ה (מחוזי ירושלים) 9048/05 גריידי אלונה נ' פקיד שומה ירושלים
23 ((8.1.2012)).

24 35. כללו של דבר, הוצאה כשמה כן היא. הוצאה שלא הוצאה – אינה הוצאה וממילא
25 אינה מותרת בניכוי. משלא הציגה המערערת כל אסמכתא, ואף לא ראשית
26 אסמכתא, באשר להוצאות שהוצאו על ידי ספורטאי חוץ בגין הארוחות, צדק
27 המשיב שלא התירן. כאמור, המערערת הביאה לעדות אך ורק את רואה החשבון





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 19-02-65109 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 שלה, אך אין מדובר בבעל תפקיד במערכת היכול להעיד מידיעה אישית אודות
2 הנעשה אצל המערערת, ובכלל זאת באשר לארוחותיהם של ספורטאי החוץ או
3 ימי השהייה שלהם בישראל. כך העיד רו"ח זיגדון (פרוטוקול הדיון מיום 6.5.2021
4 עמ' 10 ש' 6 – 18):

5 **ש" תציג לביהמ"ש את המסמכים שעל פיהן הקבוצה דרשה**
6 **אשל פטור לשחקנים.**

7 ת: **אנו לא מבקשים מהקבוצה הודעה רשמית, אנו לוקחים את**
8 **ההוראה של תקנות ספורטאים זרים ומפחיתים מהתלוש**
9 **את הרכיב מהתלוש. מציגים בתלוש את הרכיב המותר בגין**
10 **האשל וזה על בסיס ההוראה של התקנות.**

11 **ש: ואיך אתה יודע כמה לדרוש, האם 200 ₪ או 300 ₪.**

12 ת: **התקנה מאפשרת לנו לדרוש סכום ספציפי ועד כמה שאני**
13 **מבין מדובר בסכום שהוא שכיח לבזבוז יומי, אדם שצורך**
14 **300 ₪ ליום זה סביר לבזבוז. אני חייב לציין שהתהליך של**
15 **מצג רכיב האשל הפטור בתלושים של ספורטאים הוא שכיח**
16 **מאוד והוא מתנהל בכל קבוצות הספורט בישראל לרבות**
17 **המערערת. אנחנו לאורך כל השנים, פיצלנו רכיב אשל פטור**
18 **בתוך שכר שחקנים זרים, ומעולם לא הועלתה טענה לגבי**
19 **אותו רכיב וכל דיוני שנכחתי בהם ומדובר במאות דיוני**
20 **ספורט, ואני חייב להדגיש שלמרות העמדה של פקיד שומה**
21 **כ"ס, אני אישית חתמתי לפני מספר חודשים בודדים ביותר**
22 **הסכם שכלל שכר לספורטאים זרים בהיקף של מיליוני**
23 **שקלים ולא דרש לבדל את האשל הפטור."**

24 **ובהמשך (עמ' 11 ש' 26 – עמ' 12 ש' 3):**

25 **ש" אתה לא יכול לשלול את האפשרות ששחקן שנעשה עבורו**
26 **אשל של 300 ₪ הוציא רק 100 ₪.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 ת: נכון. אך גם זה מוגבל, אם האשל היה 300 ש"ח, אם השכר
 2 שלו היה נמוך אז קיבל באופן חלקי. אנחנו פעלנו על בסיס
 3 נורמה שהיתה נהוגה על בסיס 30 שנה, אני מגיל 27 במקצוע
 4 הזה, ואני מעיד על כך ואני מלווה זאת 30 שנה, וסוגיה זו
 5 עלתה רק לאחרונה".

6 36. ניכר כי את עיקר יהבה תולה המערערת בטענה כי מאז ומתמיד הכירו רשויות
 7 המס בניכוי האמור באופן "אוטומטי" ורק לאחרונה, או אצל פקיד שומה כפר
 8 סבא בלבד או כלפי המערערת בלבד, הועלתה לראשונה הדרישה להצגת
 9 אסמכתאות להוצאות בגין הארוחות של ספורטאי החוץ.

10 סבורני כי טענה זו לפיה המשיב "שינה את הכללים", לא רק שאינה מתיישבת עם
 11 הוראת הביצוע, החוזר והפסיקה שהובאה לעיל, כמו גם עם עדותו של העד מטעם
 12 המשיב, מר טל בן טוב, שמצאתי כי יש לתת בה אמון, לפיה קבוצות אחרות אף
 13 הן נדרשו להגיש קבלות וכי מבקשים קבלות "תמיד" (עמ' 14 ש' 27-23), אלא,
 14 ובעיקר, כי יש לפסוק על פי הדין. גם אם בעבר טענה רשות המס ונהגה אחרת,
 15 אין להנציח טעות זו ואין בה כדי לכבול את ידה או להעיד על מדיניותה (ראו: ע"מ
 16 (מחוזי מרכז) 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' פקיד שומה
 17 ירושלים (26.10.2021); ע"מ 26342-01-16 (מחוזי מרכז) ברודקום סמיקונדקטור
 18 ישראל בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (19.11.2017)).

19 37. עוד אוסיף לעניין טענת המערערת לפיה יש להעדיף פרשנות המקדמת יעילות
 20 ופשטות בגביית המס, וזאת בדומה למה שנפסק בע"א 4096/18 חכם את אור-זך
 21 עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (23.5.2019), כי יעילות ופשטות אינה באה על חשבון
 22 גביית מס אמת או חריגה מעקרונות היסוד של השיטה; התרת הוצאה שהנישום
 23 כלל לא עמד בה, לא רק שאינה בבחינת גביית מס אמת, אלא אף אינה עולה בקנה
 24 אחד עם עקרונות היסוד של שיטת המס בישראל.

25

26

27





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 65109-02-19 הפועל ניר רמת השרון (ע"ר) נ' פקיד השומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 38. סוף דבר – הערעור נדחה.

2 39. המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 25,000 ₪ שישולם
3 בתוך 30 יום שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד
4 התשלום בפועל.

5

6 ניתן לפרסם את פסק הדין.

7

8

9

10

11

12

13

ניתן היום, כ"ג ניסן תשפ"ב, 24 אפריל 2022, בהעדר הצדדים.

14

שמואל בורנשטיין, שופט

15

16

