



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

בפני: כבוד השופטת עירית הוד

איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ
ע"י ב"ב עו"ד טלי ירון-אלדר ועו"ד אושר הרוש

המערערות:

נגד

פקיד שומה צפת
ע"י ב"ב עו"ד שגית כחלון פרקליטות מחוז צפון-אזרחי

המשיבה:

פסק דין

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
- רקע
1. המערערות, איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ (להלן: "המערערות" או "הקבוצה"), מפעילה את קבוצת הכדורגל עירוני קרית שמונה. המערערות, הגישה ערעור על צווים שהוציא לה המשיב לשנים 2009-2012.
 2. במסגרת השומה שהוציא המשיב, חויבה המערערות בשומת ניכויים בגין ביטול זכאות הנחת יישוב לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה. כן חייב המשיב את המערערות בגין אי ניכוי מס במקור מטובות הנאה שלטענת המשיב, המערערות נתנה לעובדיה שבעיקרן הן ארוחות לעובדים, תשלום דמי שכירות, הוצאות גיבוש ושני ניידים.
 3. אציין, כי במקור עסק הערעור, בין היתר, אף בסוגיית מס שכר. ביום 13.7.20 הגישו הצדדים הסכם פשרה בנוגע לסוגיה זו, כך שאינה עוד במחלוקת. לפיכך הדיון המשיך בנוגע ליתר המחלוקות.
- נימוקי השומה בתמצית
4. בחלק מהמקרים בהם התבקשה הטבה לפי סעיף 11 לפקודה בגין תושבות בקרית שמונה לא הוכחה זכאות להנחה זו. לא הוגשו אישורים על תושבות בקרית שמונה ונמצא, כי משפחות השחקנים מתגוררות באזורים בהם אין זכאות להטבה.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 5. בשנות המס הוציאה המערערת סכומים שונים בגין ארוחות לעובדים, רווחת עובדים
- 2 והחזקת פלאפונים. הסכומים האמורים מהווים הטבה החייבת במס על פי סעיף 2(2)
- 3 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה") לפי מס שולי ממוצע מגולם 30%.
- 4
- 5 6. תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ) תשנ"ח-1998 חלות רק בנוגע לשכר הדירה של השחקנים
- 6 הזרים. לפיכך, יש לראות בתשלום שכר הדירה של השחקנים הישראליים כתשלום עבור
- 7 הוצאות פרטיות למגורים ולפיכך כהטבת שכר. הטבה זו חייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה
- 8 לפי מס שולי ממוצע מגולם 30%.
- 9

נימוקי הערעור בתמצית

- 10
- 11
- 12 7. ככל הידוע למערערת, לפקידי השומה שהוציאו את השומה בשלב א' ובשלב ב' לא הייתה
- 13 סמכות להוציא שומה לפי הוראות סעיף 167 לפקודה ולכן השומה בטלה מעיקרא ודין
- 14 הערעור להתקבל. בנימוקי השומה אין פירוט של דרך החישוב של הסכומים שבמחלוקת.
- 15
- 16 8. לעניין הטענה בדבר הוצאות עבור ארוחות לעובדים, המשיב לא לקח בחשבון את אופי
- 17 הפעילות של המערערת, קבוצת כדורגל מקצוענית. ההוצאות שהוציאה ברכיב זה לא היו
- 18 בשל ארוחות המהוות טובת הנאה אצל העובד. שחקני הקבוצה מתנסים מידי יום
- 19 במאמצים גופנים אינטנסיביים ומאבדים אלפי קלוריות מידי אימון. ספורטאי מקצועי
- 20 חייב בתזונה בסמוך לתום האימון כחלק בלתי נפרד ממקצועו. ברי, כי אין לראות
- 21 במשקאות וחטיפי אנרגיה שספורטאי מקצועי צורך במהלך פעילותו הספורטיבית כ"טובת
- 22 הנאה" אצל העובד שיש למסותה כהכנסת עבודה. מדובר בהוצאה הכרחית לצורך ביצוע
- 23 הפעילות והיא שלושה במהות הפעילות. אין לראות בהוצאה כאילו הוצאה להנאתו של
- 24 העובד אלא לטובת המעביד. בענפים שונים יודע פקיד השומה להתיר הוצאות ספציפיות
- 25 שאינן מוכרות אצל רוב העובדים. אף לעניין הוצאות במסעדות, המשיב מתעלם מאופי
- 26 פעילות המערערת ומתייחס להוצאות כאילו ניתנו לטובת העובד. כחלק מההתנהלות של
- 27 קבוצת כדורגל מקובל, כי אחרי חלק מהמשחקים או בעקבות אירועים כמו העפלת ליגה,
- 28 העפלה לשלבים גבוהים בגביע המדינה וכדומה יוצאת הקבוצה כולה לארוחה כחלק
- 29 מהגיבוש הקבוצתי. לא מדובר במימון של ארוחה לעובדים עם בני זוגם ו/או חברים אלא
- 30 ליציאה משותפת של הקבוצה כולה. חלק לא מבוטל בהצלחת הקבוצה תלוי בלכידות
- 31 ובגיבוש השחקנים. בחלוקה של טובת המעביד מול הנאת העובד הפן הדומיננטי והבלעדי
- 32 למעשה הוא טובת המעביד.
- 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 9. המשיב לא התיר מתן זיכוי לעובדים לפי סעיף 11 לפקודה בגין מגורים באזור פיתוח. המשיב
- 2 לא פירט כיצד חישב את סכום הזיכוי שלא הותר ובגין אילו עובדים לא התיר את הזיכוי.
- 3 למען הסר ספק, הזיכוי נתבע כדין לגבי כל עובד אשר הוא נתבע לגביו ולפי הקריטריונים
- 4 שנקבעו בפסיקה.
- 5
- 6 10. לעניין הפלאפונים, הרי שגם לטעם המשיב מדובר בסעיף שולי ביותר שסכום המס בגינו על
- 7 פי השומה מגיע לכאלף ₪ מידי שנה. לא התקבל פירוט כיצד חושב סכום המס, בגין אילו
- 8 עובדים ואילו קווי טלפון.
- 9
- 10 11. לעניין תשלום שכר דירה, הרי שהמשיב לא צירף כל פירוט ממנו ניתן ללמוד באילו שחקנים
- 11 מדובר ומהו סכום שכר הדירה שלא הותר בגין כל שחקן.
- 12
- 13 12. באשר להוצאות בגין רווחת עובדים, הרי שמדובר באירועים שנעשים לתועלת המעביד ולא
- 14 להנאת העובד. לפיכך, הם לא יוצרים הכנסת עבודה בידי העובד. בנוסף, לא התקבל פירוט
- 15 בגין אילו אירועים קבע המשיב את תוספת המס.

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

הראיות

13. מטעם המערערת הוגשו תצהירי עדות ראשית של רו"ח יצחק זיגדון (להלן: "זיגדון"), של מר
- בעז ילינביץ (להלן: "ילינביץ")- יועץ מס, של מר יוסי אדרי (להלן: "אדרי")- מנכ"ל
- הקבוצה, של הגב' שירלי סדן (להלן: "סדן")- תזונאית הקבוצה ושל מר ישראל ברדה
- (להלן: "ברדה")- ממנו שכרה הקבוצה דירות למגורי שחקנים. מטעם המשיב הוגש תצהיר
- עדות ראשית של מר זוהיר סאלמה (להלן: "סאלמה")-מפקח בפקיד שומה צפת ומי
- שהוציא את השומה בה עסקינן. המצהירים, מלבד ילינביץ, העידו ונחקרו על האמור
- בתצהיריהם. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב.

26

27

28

29

30

31

32

33

34

דיון ומסקנות

14. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם נפל פגם בשומה אשר המשיב הוציא למערערת.
- לאחר שהתגבשה בין הצדדים הסכמה לעניין מס שכר, נותרה מחלוקת בעניין הטבת יישוב
- ספר אשר המערערת דיווחה ביחס לעובדיה. עוד נותרה מחלוקת לעניין הוצאות שהוציאה
- המערערת בגין שכר דירה, ארוחות, הוצאות גיבוש וטלפונים. בעניין זה המחלוקת היא
- בשאלה, האם מדובר בטובת הנאה החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה אם לאו.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 15. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות,
 2 מהנימוקים שיפורטו.
 3
 4 הנחת יישוב מזכה
 5
 6 16. המערערת העניקה לעובדיה הנחת מס בהתאם לסעיף 11 לפקודה שעניינו הטבות מס
 7 ביישובים. זאת, בהתבסס על הטענה, לפיה עובדיה התגוררו בעיר קריית שמונה אשר נמנית
 8 על הישובים שתושביהם זכאים להטבת המס בהתאם לסעיף 11 לפקודה. המשיב מצא, כי
 9 בחלק מהמקרים בהם התבקשה ההטבה האמורה לא הוכחה זכאות לה.
 10
 11 17. אציין, כי במסגרת ע"מ 53405-02-17 וע"מ 35539-12-17 נדון עניינם של שניים משחקני
 12 הקבוצה- חסארמה ועאבד- בנוגע לשאלת הזכאות להטבה לפי סעיף 11 לפקודה. אציין עוד,
 13 כי חסארמה נכלל גם בשומת הניכויים מושא הערעור שלפני. האמור בפסקי דין אלו בנוגע
 14 להטבה לפי סעיף 11 לפקודה רלוונטי בשינויים המתאימים גם לתיק שלפני ומהווה חלק
 15 בלתי נפרד הימנו. עוד יצוין, כי שני הצדדים הגישו כתב סיכומים אחד הרלוונטי לשלושת
 16 התיקים האמורים אשר הדיון בהם אוחד.
 17
 18 18. סעיף 11 לפקודה עוסק בהטבות מס ביישובים. הסעיף מעניק הטבות מס לתושביהם של
 19 ישובים מסוימים, כמפורט בסעיף. הסעיף מגדיר תושב ביישוב מסוים כדלקמן: **"יחיד**
 20 **שמרכז חייו באותו יישוב"**. אין בסעיף הגדרה למונח מרכז חיים או פרמטרים לקביעתו
 21 והפסיקה אימצה פרמטרים שנקבעו בסעיף 1 לפקודה, אשר מגדיר "תושב ישראל" או
 22 "תושב" וקובע, כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד יובאו בחשבון מכלול קשריו
 23 המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים וביניהם רשימה המפורטת בסעיף.
 24
 25 19. קביעת מרכז חייו של אדם נעשית בשני מישורים. מבחינה אובייקטיבית יש לבחון היכן
 26 מרכז חייו. לצורך כך יש לבחון את הזיקות המשפחתיות, החברתיות והכלכליות של
 27 הנישום. עוד יש לבחון מבחינה סובייקטיבית, היכן הנישום עצמו רואה את מרכז חייו.
 28 בע"מ (מחוזי חיפה) 21313-05-15 **דוד יעקב נ' פקיד שומה עכו** ציין בית המשפט, כי **בחינת**
 29 **מרכז חייו של הנישום אינה בחינה טכנית של מקום מגוריו, אלא מדובר בבחינה מהותית**
 30 **וערכית של מירב הזיקות של הנישום למקום מגוריו, כאשר מדובר במגורי קבע.**
 31
 32 20. כדי שנישום יהיה זכאי להטבה לפי סעיף 11 לפקודה, לא די להוכיח, כי הוא מתגורר ביישוב
 33 אשר מזכה בהטבה הקבועה בפקודה ותחת זאת יש להוכיח, כי זהו מרכז חייו בהתאם
 34 למירב הזיקות. הזכאות להטבה הקבועה בחוק איננה למי שמתגורר ביישוב מזכה אלא
 35 למי שהוא **תושב** יישוב כאמור. כמפורט לעיל, בהתאם לפירוש המונח תושב בפקודה מדובר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 במי שמרכז חייו ביישוב. סבורני, כי העובדה שלא די במגורים ביישוב מזכה ותחת זאת
 2 נבדקות מירב הזיקות עולה בקנה אחד עם מטרת ההטבה, אשר נועדה כדי לחזק יישובים
 3 מסוימים ולעודד הגירה אליהם. המטרה היא לעודד אוכלוסייה לעבור ליישובים
 4 הרלוונטיים ולקבוע בהם את מרכז החיים. לצורך הגירה אמיתית כאמור נדרש יותר
 5 ממגורים במקום מסוים. כן נדרש, כי המגורים לא יהיו ארעיים. לפיכך, לא די בבחינה
 6 טכנית של מקום מגורי הנישום ויש לבחון בנוסף היכן מירב זיקותיו והיכן הוא רואה את
 7 מרכז חייו. מגורים ביישוב כלשהו, באופן חלקי, אינם מלמדים בהכרח, כי זהו מרכז חייו
 8 של אדם. כך לדוגמא, בע"מ 1117/92 ד"ר זילמה לונדנר נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים,
 9 פ"ד מז(5) 091 נקבע, כי העובדה שהמערערת היא בעלת דירה באילת ומתגוררת בה חלק
 10 מהזמן אינה סותרת את המסקנה שהיא אינה מתגוררת באילת דרך קבע.
 11
 12 21. במהלך עדותו נטען בפני אדרי, כי מהלך הדברים התקין הוא שעובד מגיש למעביד אישור
 13 תושב על גבי טפס 1312 ועל סמך הטופס האמור המעביד נותן את ההקלה במס. הוא נשאל
 14 על סמך מה המערערת נתנה לעובדים את ההקלה במס אם לא המציאו את הטופס הדרוש
 15 והשיב, כי אינו עונה על שאלה זו. הוא טען, כי אינו אחראי על השכר ויש רואה חשבון
 16 בקבוצה אשר מטפל בסוגיה זו (עמ' 10 ש' 5-1). בהמשך העיד, כי כל הנושא הכספי
 17 וההתנהלות מול מס הכנסה וכל חישובי המס והנחות המס זה דברים שהוא לא יכול לענות
 18 עליהם (עמ' 10 ש' 13-14).
 19
 20 22. בעת עדותו נטען בפני זיגדון, כי דלת הכניסה לטענה לגבי יישוב ספר היא אישור תושבות
 21 והצהרה של האדם על גבי טופס 101 שהוא רואה את מרכז חייו באותו יישוב. עוד נטען
 22 בפניו, כי אין אישורים בשנים הרלוונטיות ואין טופסי 101. זיגדון נשאל על סמך מה
 23 המערערת דיווחה והוא השיב, כי הוא חושב שלכולם יש 101 (עמ' 16 ש' 25-23, עמ' 17 ש'
 24 1-4).
 25
 26 23. אציין, כי טופסי 101 לא הוגשו על ידי המערערת. לגבי טופסי 101 אוסיף ואומר, כי במסגרת
 27 עמ"מ 1031/00, שאנן האגודה הציבורית לטיפול איכות הסביבה והחיים נ' פקיד שומה
 28 גוש דן ציין בית המשפט, כי על המעביד לבצע ניכוי מס על בסיס נתונים נכונים שמסר לו
 29 העובד בטופס 101. בית המשפט הוסיף והדגיש, כי המעביד הוא שאחראי להעברת המס
 30 לפקיד השומה, אף שחוב המס הוא של העובד, וכי המעביד הוא גם שאחראי למילוי טופסי
 31 101 על ידי עובדיו, והוא גם הנושא בתוצאות הפרת חובה זו. אציין, כי פסק הדין עסק
 32 בסוגיה שונה- הוצאת שומת ניכויים למעסיקה אשר חויבה במס מקסימלי לגבי עובדים
 33 שטופסי 101 שלהם חסרו או נמצאו לקויים והוכת, כי הייתה להם הכנסה נוספת. עם זאת,
 34 האמור לעניין טופסי 101 וחובתו של המעביד לנכות מס בהתאם להם רלוונטי גם לענייננו.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1
2 24. זיגדון נשאל איפה אישור התשובות, המסמך הראשוני שעל בסיסו ניתן היה לדווח, והשיב,
3 כי הוא לא משמש כמנהל הקבוצה. זיגדון הוסיף, כי בכל תהליך הדיון מול רשות המסים
4 לא עמדו על קוצו של יוד מתוך הבנה שהקבוצה יושבת בקריית שמונה ואין שחקנים
5 שיודעים לעבוד בשלט רחוק. הוא הוסיף, כי הוא לא משמש כמנהל הקבוצה **ולא יודע אם**
6 **יש או אין אישור תשובות** (עמ' 17 ש' 5-13). נטען בפניו, כי הוא כרואה חשבון לא יודע איפה
7 כל עובד נמצא בכל רגע נתון ואיפה מרכז חייו וכי הוא יכול לזכות בהנחה על סמך אישור
8 תושב וטופס 101. זיגדון נשאל **על סמך מה נדרשה ההטבה כאשר אין את המסמך הבסיסי**
9 **הראשוני שיכול להתחיל את הדיון בשאלה**. זיגדון השיב, כי **יש לקבוצה חשב שכר שמנהל**
10 **את זה באופן שוטף**. הוא טען, כי הוא מניח שיש לחשב השכר יכולת לקבל החלטה בנוגע
11 לשאלת התשובות לא רק אם יש אישור מהעירייה או לא אלא לפי מבחן מהות וטען, כי
12 אפשר לשאול אותו (עמ' 17 ש' 14-21).
13
14 25. בעת עדותו נטען בפני אדרי, כי הוא צירף לתצהירו 33 אישורי תשובות וכי יש רק שישה
15 אישורים של שחקנים או מאמנים שנכללים בשומה. בתגובה ביקש להפנות לתצהירו וטען,
16 **כי לא חשבו שידרשו לזה** וכי הוציאו לגבי מי שיכלו להוציא (עמ' 9 ש' 9-14). עוד טען, כי
17 הוא אינו יודע מדוע האישורים לא הוצגו למשיב בשלבי הדיונים (עמ' 9 ש' 15-17). נטען
18 בפניו, כי לגבי שישה מתוך עשרים ושניים שחקנים הם כן ידעו שצריך להוציא אישורים
19 וכי היו אישורים שהוצאו בשנת 2014. הוא נשאל מדוע לא הוצגו לבית המשפט או למשיב
20 אישורי תשובות לגבי יתר השחקנים והשיב, כי הוא לא זה שמוציא אישור תשובות אלא
21 השחקן אמור לעשות זאת בעצמו והוא עוזר לשחקן במה שאפשר. אציין, כי בתיקו של
22 חסארמה נתגלעה מחלוקת בסוגיה זו. אדרי הוסיף, כי זה ששחקנים הוציאו אישורי תושב
23 לשנים 2014 עד 2016 וכו', זה בא מהם והקבוצה לקחה מהם העתקים. לטענתו, כאשר
24 נדרש על ידי רואה החשבון של המערערת לראות למי הוצא אישור תשובות הוא הביא את
25 זה. הוא טען, כי בעקבות העלאת הסוגיה בתקופה האחרונה הם מקפידים לבקש
26 מהשחקנים להוציא אישור תושב מידי שנה (עמ' 9 ש' 18-31). אדרי העיד, כי בשלב הדיונים
27 **הוא לא פנה לשחקנים בבקשה כי ימציאו אישורי תושב** (עמ' 9 ש' 34-35).
28
29 26. מעדויותיהם של אדרי וזיגדון עולה, כי **אין בידם להשיב לשאלה על סמך מה המערערת**
30 **העניקה את ההטבה האמורה לעובדיה**. המערערת לא זימנה לעדות את מי שעל פניו יכול
31 היה למסור את המידע האמור, לטענת אדרי וזיגדון. בנוסף, כאמור, היא לא הגישה את
32 טפסי 101 ולגבי רוב העובדים שבמחלוקת היא גם לא הגישה אישור תשובות רלוונטי לשנות
33 המס. במסגרת סיכומי התשובה טענה המערערת, כי המשיב טועה ומטעה בסברו, כי
34 המערערת לא מקפידה על החתמת עובדיה על טפסי 101. עם זאת, אין מחלוקת, כי היא לא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 המציאה את הטפסים האמורים. בנסיבות אלו, לא ברור על סמך מה נתבקשה ההטבה
2 הקבועה בסעיף 11 לפקודה.
3
- 4 27. המערערת טוענת, כי המשיב בחר להוציא את השומה בצו בקשר לתושבות השחקנים בדרך
5 של שומת ניכויים ולא שומות אישיות, אשר הוצאו לשני שחקנים בלבד. לטענתה, הוצאת
6 שומת ניכויים לקבוצה בנוגע לשאלת התושבות במקום להוציא שומות ישירות לשחקנים
7 גוררת קשיים. המערערת טוענת, כי לקבוצה מסוגלות מוגבלת להציג את מלוא המדדים
8 האובייקטיביים והסובייקטיביים לקביעת תושבות של כל שחקן אשר רובם ככולם חדלו
9 מלשחק בקבוצה בשנות דיוני השומה ומטבע הדברים הם אדישים לשאלת חבות המס
10 מאחר ולא נפתחו שומות אישיות. עם זאת, מעדותו של אדרי עולה, כי המערערת לא עשתה
11 את המינימום המצופה. היא לא פנתה לשחקנים כדי שימציאו אישורי תושב ולא זימנה
12 אותם לעדות.
13
- 14 28. נספח 16 לתצהירו של סאלמה הוא הודעה המפרשת את נימוקי המשיב לשנים 2003-2004
15 שהוגשה במסגרת עמ"ה 1/10. בין היתר צוין בהודעה האמורה, כי ניתנה הטבת מס
16 ביישובים לפי סעיף 11 לפקודה לעובדים שלא עמדו בתנאי סעיף 11 לפקודה (סעיף 4
17 להודעה).
18
- 19 29. בעדותו הופנה אדרי לנספח 16 לתצהיר סאלמה ונטען בפניו, כי מהמסמך האמור עולה, כי
20 בשנת 2003 המשיב שלל מעובדי המערערת את הטבת המס הכלולה בסעיף 11 לפקודה.
21 בנסיבות אלו נשאל, כיצד זה מתיישב עם טענתו, לפיה עכשיו הם יודעים שצריך את אישור
22 התושבות. אדרי השיב, כי לא שמע על האמור (עמ' 10 ש' 8-13).
23
- 24 30. אין מחלוקת, כי טרם שנות המס מושא הערעור, המערערת הייתה מודעת לעמדתו של
25 המשיב כפי שהיא עולה מנספח 16 לתצהיר סאלמה. לפיכך, בשנות המס הרלוונטיות
26 המערערת הייתה מודעת או אמורה להיות מודעת לדרישתו של המשיב בדבר אישורי
27 תושבות. יתרה מזאת, אף אלמלא השומה לשנות המס 2002-2003, הרי שהמערערת אמורה
28 הייתה לדעת, כי עליה להסתמך על אישורי תושבות וטופסי 101 לצורך מתן ההטבה
29 הקבועה בסעיף 11 לפקודה וכאמור, לא ברור על סמך מה נתנה הטבה זו בהעדר מסמכים
30 אלו.
31
- 32 31. המערערת טוענת, כי בשומה בשנים מוקדמות לשנים הרלוונטיות, אושרה בהסכם שומה
33 תושבות של כל השחקנים והצוות וזאת אף בהעדר אישורי תושבות. לטענתה, האישור
34 האמור פגם בהבנת הצורך המהותי בהחזקת אישורים אלה. המערערת טוענת, כי לאחר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קריית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 שהושמעה טענה לעניין אישורי התושבות במסגרת דיוני השומה, הקבוצה שינתה את
 2 התנהלותה לעניין אישורי תושבות. לטענתה, בהתייחס להסכם השומה לשנים הקודמות
 3 נראה, כי המשיב עצמו הכשיר את דרך התנהלות הקבוצה במתן הטבת תושבות לשחקניה.
 4 המערערת טוענת, כי מדובר לא רק בהכשרה טכנית לעניין הצורך בהמצאת אישורי תושבות
 5 אלא גם הכשרה מהותית. לטענתה, פקיד השומה קיבל במהלך שנות השומה את הטענה
 6 המהותית, לפיה מדיניות העתקת מגורי השחקנים שהנהיגה הקבוצה ודרך התנהלות
 7 השחקנים בקריית שמונה משמעה העתקת תושבות. היא ציינה, כי השומה לשנת 2008
 8 במסגרתה התקבלה טענת הקבוצה לגבי תושבות השחקנים נערכה במהלך שנת 2011
 9 ובהתאם לממצאיה נהגה הקבוצה בשנות השומה שבערעור. אציין, כי השומה בה עסקינן
 10 היא לשנים 2009-2012, כך שלכל הפחות לגבי חלק מהשנים האמורות אין בידי המערערת
 11 להסתמך על שומה שנערכה בשנת 2011.
- 12
 13 32. בתצהירו טען זיגדון, כי בכל השנים שחקני הקבוצה נחשבו לתושבי קריית שמונה לצורכי
 14 מס (סעיף 40). לטענתו, במחלוקת לגבי שנים קודמות דרש פקיד השומה תוספת בגין הזיכוי
 15 לתושבי אזור ספר אולם בהסכם שנחתם בין הצדדים הוא נסוג מדרישה זו. לטענתו, נוצר
 16 מצב אבסורדי לפיו בשנת 2011 פקיד השומה הכיר דה פקטו בעובדה שהשחקנים מתגוררים
 17 בקריית שמונה וזכאים להנחת מס ומספר שנים מאוחר יותר הוא מבטל את ההכרה
 18 רטרואקטיבית וטוען לגבי תקופה שהוא אישר את מתן הזיכוי ומשנה עמדתו ולא רואה
 19 בשחקנים כתושבי קריית שמונה (סעיף 41 לתצהיר).
- 20
 21 33. בעדותו זיגדון נשאל מי החשיב את שחקני הקבוצה כתושבי קריית שמונה והשיב, כי
 22 המשיב עשה כן והכשיר את זה בדיון שסגר את 2008 מאחר ואז סוגיה זו נדונה, נכללה בצו
 23 וירדה מהצו לאחר שהמשיב השתכנע שמבחן המהות גובר על המבחן הטכני. זיגדון אישר,
 24 כי הוא מתייחס להסכם הפשרה (עמ' 17 ש' 22-28).
- 25
 26 34. המשיב מצדו טוען, כי ההסכם שנערך לגבי שנים קודמות לא יכול לסייע למערערת. לטענתו,
 27 בהתאם להלכה, כל שנת מס עומדת בפני עצמה והיעדר התערבות בשומות עצמיות לא
 28 חוסם את המשיב מלשנות את מדיניותו לגבי שנות מס אחרות. לטענתו, הדברים נכונים
 29 מקל וחומר מאחר והוא כן התערב בשומות המערערת ביחס לשנים קודמות ושלל את הטבת
 30 עובדיה החל משנת 2003. לטענתו, לגבי חלק משנות העבר נראה, כי ויתר על רכיב זה
 31 בשומה אולם זה נעשה במסגרת הסכם פשרה לגבי אותן שנים בלבד ותוך הבהרה, כי זה
 32 לא יהווה תקדים ואו הסכמה ואו היקש למקרים אחרים ומבלי שיחייב את הצדדים
 33 בהליך אחר כלשהו. בתצהירו טען סאלמה בעניין זה, כי ככל שבמסגרת הסכם פשרה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 שנחתם בסופו של דבר לאותן שנים לא הייתה תוספת מס לרכיב זה, הרי שזה לא רלוונטי
2 ובעיקר לאור האמור בהודעה על הסכם הפשרה שהוגשה לבית המשפט (סעיף 38 לתצהיר).
3
- 4 35. אינני מקבלת את עמדת המערערת בעניין זה. העובדה שבמסגרת הסכם פשרה שנכרת בין
5 הצדדים, ביחס לשנים עברו, ירדה סוגיה זו מהצו אין בה כדי ללמד, כי המשיב מחויב
6 להכיר בשחקני הקבוצה כתושבי קריית שמונה אף ביחס לשנים מאוחרות יותר. אציין, כי
7 העובדה שהסכם הפשרה ביחס לשנים הקודמות נכרת במהלך שנות המס מושא הערעור
8 אין בה כדי להועיל למערערת. אף אם תתקבל טענה לפיה לצורך הסכם הפשרה נבחנה
9 הסוגיה והוכרעה הרי שהבחינה וההכרעה לא נערכו ביחס לשנים בהן עסקינן.
10
- 11 36. כמו כן, בסעיף 2 להודעה על הסכם הפשרה (נספח 3 לתצהירו של זיגדון) צוין, כי **"מבלי**
12 **להודות בטענה כלשהי של הצדדים, לצרכי פשרה בלבד, ומבלי שיהיה בכך משום תקדים**
13 **ו/או הסכמה ו/או היקש למקרים אחרים ומבלי שיהא בכך כדי לחייב הצדדים בהליך אחר**
14 **כלשהו הגיעו הצדדים לידי הסכמי השומה המצורפים".** בנוסף, בסעיף 3 צוין, כי **"אין**
15 **בהסכם זה כדי להשליך בדרך כלשהי על שנות מס אחרות שאינן כלולות בהסכם".**
16
- 17 37. הנה כי כן, הצדדים הסכימו במפורש, כי הסכמותיהם לא יחייבו אותם לגבי שנות מס
18 אחרות. המשיב אינו כבול לשנות מס קודמות וכל שנת מס עומדת בפני עצמה. הדבר מקבל
19 משנה תוקף כאשר מה שנקבע לגבי אותה סוגיה ביחס לשנות מס קודמות נקבע במסגרת
20 הסכם פשרה. משכך, אין מדובר בסוגיה שנדונה והוכרעה אלא בהסכמות שהתגבשו בין
21 הצדדים כדי להביא לסיום המחלוקת ביניהם בנוגע לשנים קודמות. אציין, כי כבילת
22 המשיב להסכמי פשרה עליהם חתם ביחס לשנות מס קודמות עלולה להוות מכשול
23 משמעותי בכריתת הסכמי פשרה, כאשר יהיה על המשיב להביא בחשבון את ההשלכה לגבי
24 שנים עתידיות. כמו כן, שאלת התושבות אמורה להיבחן באופן פרטני ולא באופן כללי לגבי
25 עובדי הקבוצה לדורותיהם. ברי, כי אין בהסכם הפשרה האמור כדי ללמד, כי עובדי
26 הקבוצה יחשבו תמיד כתושבי קריית שמונה הזכאים להטבה לפי סעיף 11 לפקודה
27 במנותק מהשאלה, האם מתקיימים התנאים לצורך מתן ההטבה האמורה וללא קשר
28 לשאלה האם קיימים לכל הפחות המסמכים הראשוניים הדרושים כדי שיהיה בידי
29 המערערת לדרוש הטבה זו.
30
- 31 38. משלא הציגה המערערת תשתית המצדיקה את מתן ההטבה על ידה הרי שעליה הנטל
32 להוכיח, כי העובדים הכלולים בצו אכן זכאים להטבה זו. כאמור, המערערת לא זימנה את
33 שחקני הקבוצה לעדות מלבד חסארמה ועאבד שלגביהם הוצאו שומות ספציפיות.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קריית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 39. במהלך עדותו הופנה סאלמה לנספח 13 לתצהירו ונטען בפניו, כי יש רשימה של שחקנים
2 וביניהם שחקנים צעירים, רווקים שקיבלו דירה מהקבוצה בקריית שמונה וההורים שלהם
3 מרוחקים ובכל זאת הוא לא הכיר בכך שמרכז החיים שלהם בקריית שמונה. בתגובה טען,
4 **כי הדבר המינימלי והבסיסי שצריך לעשות מעסיק זה למלא טופס 101 והוא לא מוסמך**
5 **לתת את ההנחה בלי אישור תושב.** סאלמה הוסיף, כי הרבה מעסיקים לא לוקחים אחריות
6 ועל אף שמוצג להם אישור תושב הם שולחים את העובד למס הכנסה. סאלמה טען, כי פה
7 **לא נעשו הדברים המינימליים והבסיסיים ביותר אפילו אישור תושב** (עמ' 22 ש' 32-22).
8
9 40. סאלמה נשאל לגבי השחקנים הרווקים האם לטענתו הם חוזרים כל יום להורים ונשאל
10 למה לא הכיר בהם כתושבי העיר הזכאים להטבה והשיב, כי מהעדות של חסארמה ושל
11 המנכ"ל עולה, כי הם מתאמנים שישה ימים בשבוע ורק יומיים מתאמנים פעמיים ביום,
12 משך האימון הוא שעתיים. עוד טען, כי נטען, שהכריחו אותם להישאר בעונה ומשכך, מן
13 הסתם שאם הם לא יושבים מהרצון שלהם אז בפגרה הם נוסעים למשפחה. הוא הוסיף, כי
14 **לא הוכיחו את מכלול הקשרים החברתיים והכלכליים וכי חרף בקשות רבות, המשיב לא**
15 **קיבל שום הוכחה** (עמ' 23 ש' 12-5).
16
17 41. אציין, כי אף לגבי השחקנים הרווקים אין מדובר בהכרח במי שנחשבים תושבי קריית
18 שמונה לעניין סעיף 11 לפקודה ואף לגביהם יש לבחון את מירב הזיקות. בעניין זה אפנה
19 לפסק הדין בעניינו של עאבד, אשר אף הוא היה רווק בשנות המס הרלוונטיות ואף על פי
20 כן, מצאתי, כי לא די בכך כדי ללמד, כי היה בגדר תושב קריית שמונה לצורך סעיף 11
21 לפקודה.
22
23 42. המערערת טוענת, כי מירב הזיקות של השחקנים והסגל הוא לקריית שמונה. היא התייחסה
24 למדיניות הקבוצה אשר מחייבת את השחקנים והצוות המקצועי במגורי קבע בקריית
25 שמונה משך כל השבוע בדירות שנשכרו עבורם. בנוסף, היא התייחסה לאינטנסיביות והיקף
26 האימונים להם נדרשו השחקנים כ- 11 חודשים בשנה. לטענתה, זמינות ונוכחות השחקנים
27 בקריית שמונה עונה על מבחן תכיפות המגורים או השימוש באותו בית. המערערת טוענת,
28 כי ככלל השחקנים עדכנו במשרד הפנים בזמן אמת את כתובת מגוריהם בקריית שמונה.
29 לטענתה, מקום עיסוקם הרגיל והקבוע היה בקבוצה בקריית שמונה, שם הותוו
30 האינטרסים הכלכליים שלהם. המערערת הוסיפה, כי מכלול חייהם החברתיים
31 והמקצועיים היה בקריית שמונה. קשריהם החברתיים והקהילתיים נבנו מתוך היותם
32 שחקני כדורגל בקבוצה של קריית שמונה ואי אפשר לנתק את זיקתם לעיר מעיסוקם
33 כשחקנים בקבוצה המייצגת את העיר. המערערת הוסיפה, כי השחקנים והצוות המקצועי
34 לקחו חלק של ממש בפעילות התנדבותית ענפה ואף זכו במגן כבוד מנשיא המדינה. אציין,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קריית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 כי הפרס האמור לא רלוונטי לשנות השומה והוא ניתן מאוחר יותר. כפי שיפורט בהמשך,
2 חלק מטענות המערערת לא הוכחו ולגבי חלק מהטענות אין די בהן כדי ללמד על מרכז חייו
3 של אדם.
4
- 5 43. כאמור, המערערת טוענת, כי השחקנים ואנשי הסגל נדרשו להתגורר בקריית שמונה בעת
6 שעבדו בקבוצה. לטענתה, הישגי הקבוצה הם תוצאה ישירה של סדר יום נוקשה ורציף
7 המאופיין בשמירה על אורח חיים ספורטיבי באדיקות אשר מטבעו מצריך לינה בקריית
8 שמונה באופן קבוע במהלך השבוע. לטענתה, למשחקים מחוץ לקריית שמונה נוסעים
9 במרוכז לילה לפני המשחק. עוד טענה, כי לאורך יומו של השחקן ולמעשה עד שעות הערב
10 מתקיימות פעילויות שונות של הקבוצה.
11
- 12 44. אדרי העיד, כי חייו של שחקן בקבוצת כדורגל מקצוענית סובבים סביב הכדורגל (עמ' 6 ש'
13 30-34). כמו כן אדרי העיד לגבי דרישתה של הקבוצה, כי השחקנים יגורו בקריית שמונה
14 בשל חשיבות המנוחה של השחקנים ולאור החזון של שרצקי, הבעלים של הקבוצה. כמו כן,
15 מעדותו עולה, כי לא מדובר בדרישה שהופיעה בחוזים של השחקנים ולא מדובר בסעיף
16 משמעת וכי הם לא עורכים רישום של נוכחות של שחקנים בדירה והוא לא חוקר אלא יוצא
17 מנקודת הנחה שהם ישנים (ראה לעניין זה עמ' 11 ש' 28-36, עמ' 12 ש' 17-2). לעניין זה
18 רלוונטי האמור בפסקי הדין בתיקיהם של עאבד וחסארמה לגבי דרישתה הנטענת של
19 הקבוצה, כי שחקניה יתגוררו בקריית שמונה יחד עם העובדה שלא מדובר בחובה על פי
20 ההסכם והעובדה שהדרישה הנטענת לא נאכפה והאמור לגבי הרלוונטיות לשאלת
21 התושבות לצורך סעיף 11 לפקודה. לא די בטענה בדבר דרישת הקבוצה בנוגע למגורים
22 בקריית שמונה כדי ללמד, כי השחקנים ואנשי הסגל היו תושבי קריית שמונה בשנות המס
23 הרלוונטיות לצורך סעיף 11 לפקודה. אף אם הייתה דרישה כאמור מצד הקבוצה הרי שהיא
24 לא נאכפה ולא ברור מי מהשחקנים ואנשי הסגל אכן התגורר בקריית שמונה ובאיזה היקף
25 עשה כן. כמו כן, ממילא לא די במגורים ביישוב כדי ללמד על זכאות להטבה הקבועה בסעיף
26 11 לפקודה.
27
- 28 45. במסגרת סיכומיה העלתה המערערת טענותיה בעניין זה וטענה, כי קביעת מקום המגורים
29 הקבוע ומרכז החיים בקריית שמונה נדרשה מהשחקנים הן בשל מדיניות הקבוצה כחלק
30 מהזיקה בין העיר לקבוצה ולקהילה המקומית והחזון הפילנתרופי של שרצקי והן בשל
31 מדיניות מקצועית כחלק מסדר יומו של שחקן כדורגל והדרישה, כי ישמור על אורח חיים
32 ספורטיבי ומסודר הכולל שעות רבות של אימונים לאורך השבוע ומנוחה מתאימה.
33 לטענתה, לכן השחקנים נדרשו להתגורר בסמוך למועדון בקריית שמונה.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 46. מצאתי, כי אין בטענות אלו כדי להועיל למערערת. מעבר לאמור לעיל לעניין העדר אכיפת
 2 הדרישה האמורה, הרי **שלכל היותר היה בידי הקבוצה לדרוש, כי השחקנים יתגוררו בעיר**
 3 **ולא היה בידה לדרוש, כי מרכז חייהם יהיה בה.** כאמור, מרכז החיים נלמד ממירב זיקותיו
 4 של אדם ואלו לא נקבעים בהתאם לדרישת המעסיק.
 5
 6 47. המערערת טוענת, כי פעילות הקבוצה והבאת השחקנים למגורי קבע בעיר עונה ומגשימה
 7 באופן מובהק את תכליות ס' 11 לפקודה. לטענתה, הקבוצה פועלת במטרה לחזק את העיר
 8 בהיבט כלכלי וחברתי. היא סבורה, כי המשיב התעלם לחלוטין מהקשר הכולל של פעילות
 9 הקבוצה בעיר וממדיניות העתקת המגורים שהנהיגה הקבוצה. מדיניות שמתיישבת עם
 10 תכלית סעיף 11 לחיזוק יישובים אלו, לעודד יצירת מקומות עבודה בעיר ולחזק את
 11 התשתית חברתית-כלכלית בעיר לרבות הקטנת נטישת תושבים וותיקים. לטענתה,
 12 בנסיבות אלו מתן הזיכוי ממס להכנסת השחקנים עולה בקנה אחד עם מטרת הסעיף.
 13 המערערת טוענת, כי מלבד העובדה שמרכז חייהם של השחקנים היה בעיר בשנים
 14 הרלוונטיות, הרי שהיה על המשיב לשים למול עיניו את העובדה שהשקעתו של שרצקי בעיר
 15 ובקבוצה מהווה נדבך חשוב בחיזוק העיר וכלכלתה והיה מתבקש שהמדינה תעודד את
 16 מדיניות הקבוצה ופועלו של שרצקי בצורה של מתן הזיכוי לפי ס' 11 לשחקנים אשר להם
 17 חלק בהצלחת ויישום מדיניות זו. עוד היא טוענת, כי השחקנים נכחו בקריית שמונה חלק
 18 ניכר מזמנם וסבלו מאי הנוחות והסיכון הכרוכים ביישוב בגבול הצפון בשנות השומה.
 19
 20 48. לגבי טענות אלו אציין, כי לא הוכח היקף השהות בעיר. זאת ועוד, לא די במגורים לצורך
 21 זכאות להטבה לפי סעיף 11 לפקודה. כמו כן, אף אם פעילות הקבוצה נעשתה, בין היתר,
 22 לשם חיזוק העיר קריית שמונה הרי שאין באמור כדי ללמד על מירב הזיקות של עובדי
 23 המערערת וזכאותם להטבה האמורה. הזכאות להטבה לפי סעיף 11 נבחנת בהתאם
 24 לנסיבותיו של הנישום הספציפי והיכן מירב זיקותיו. **ההטבה אינה ניתנת כדי לעודד את**
 25 **פועלו של מעסיקו של הנישום ובמנותק מהשאלה היכן מירב זיקותיו של הנישום.**
 26
 27 49. בעדותו נשאל אדרי לגבי אחד השחקנים בקבוצה, האם הוא יודע היכן התגוררה משפחתו
 28 והוא השיב, כי הוא יודע שהוא גר בקריית שמונה. נטען בפניו, כי הלה גר בבוקעתה
 29 שנמצאת במרחק של 29 קילומטר מקריית שמונה והוא השיב, כי השחקן גר בקריית שמונה
 30 וכי **המרחק לא משנה** (עמ' 11 ש' 11-14).
 31
 32 50. אציין, כי טענת המערערת, לפיה העיסוק של השחקנים חייב אימונים ומנוחה סבירה
 33 והגיונית בעיניי. עם זאת, אין להתעלם מהעובדה, כי לא היה מדובר בהתחייבות של
 34 השחקנים במסגרת ההסכם שנכרת בינם לבין הקבוצה ולא היה מדובר בעבירת משמעת,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 כמפורט לעיל. כמו כן, אין להתעלם מעדותו של אדרי, לפיה לא נערך מעקב בעניין. הדבר
2 משליך על השאלה מה היה ההיקף בו שהו העובדים בדירותיהם בקריית שמונה. כפי
3 שאפרט בהמשך, המערערת לא סיפקה ראיות אשר יש בהן כדי ליתן מענה לסוגיה זו.
4 הטענה לפיה עובדי המערערת נדרשו למנוחה לצורך ביצוע עבודתם והעובדה שסופקה להם
5 דירה בקריית שמונה לא די בהן כדי ללמד בכמה מימי השבוע נותרו ללון בקריית שמונה
6 ובוודאי שאין בכך כדי ללמד בהכרח, כי היו תושבי העיר לצורך סעיף 11 לפקודה. לא זו
7 אף זו, אינני מקבלת את טענת אדרי בעדותו לפיה המרחק בין המקום בו התגוררה משפחתו
8 של שחקן מחוץ לקריית שמונה אינו רלוונטי. המרחק האמור עשוי להיות רלוונטי לשאלה,
9 האם השחקן האמור התגורר בעיר או לכל הפחות רלוונטי לעניין היקף שהותו בה.
10
11 51. ברדה, אשר השכיר דירות למערערת, טען, כי השחקנים נמצאים אצלו, ישנים במקום
12 ונמצאים לפני משחק וציין, כי היחידות נמצאות בחצר האחורית של הבית שלו במרחק 15
13 מטר (עמ' 4 ש' 16-19). הוא העיד, כי אינו יודע בכל רגע נתון מי מהשחקנים נמצא (עמ' 4
14 ש' 20-21). ברדה טען, כי לפעמים הוא יושב איתם והם עושים מנגל (עמ' 4 ש' 21). הוא
15 העיד, כי הוא מכיר בשמות ובפנים את כל מי שהיה אצלו (עמ' 4 ש' 22). יש לציין, כי לא כל
16 עובדי המערערת שוכנו בנכסיו של ברדה ועדותו לא רלוונטית לכולם. כמו כן, לא די בעדות
17 זו כדי ללמד על היקף השהייה של השחקנים הרלוונטיים בעיר ובוודאי שלא די בה כדי
18 ללמד, כי שם היה מרכז חייהם. אציין, כי לעאבד וחסארמה שכרה המערערת יחידות דור
19 אצל ברדה. האמור בפסקי הדין בתיקים אלו ביחס לדבריו של ברדה רלוונטי לענייננו.
20
21 52. אדרי נשאל מדוע לא צירף לתצהיר למעט אישורי תושבות אף מסמך שיכול להעיד שמרכז
22 חייהם של השחקנים או המאמנים היה בקריית שמונה בתקופת השומה והשיב, כי המציאו
23 שכירויות שלהם (עמ' 8 ש' 17-19). כאשר נטען בפניו, כי אדם יכול להמציא אישורים אשר
24 מלמדים היכן חייו הוא טען, כי **בידו להמציא את כל האישורים הקשורים לחשבונות**
25 **חשמל ומים**. אדרי העיד, כי **לא פנה לשחקנים** (עמ' 8 ש' 25-32). בעת עדותו נטען בפני
26 ברדה, כי בתצהירו הוא טען, כי הוא משלם מים, חשמל וארנונה. הוא נשאל מדוע לא צירף
27 חשבונות ששולמו עבור הדירות הרלוונטיות לשנים הרלוונטיות והשיב, כי **לא התבקש ואם**
28 **היה מתבקש היה מביא. ברדה הוסיף, כי אשתו שומרת הכל** (עמ' 5 ש' 16-18).
29
30 53. נטען בפני אדרי, כי לכל השחקנים למעט אחד היה רכב צמוד שהקבוצה העמידה לרשותו.
31 הוא נשאל מה המניעה להביא את צריכת הדלק כדי שבית המשפט יתרשם אם הוא נסע
32 לבית המשפחה. בתגובה טען, כי הם נסעו לבית המשפחה וכי הם לא ישבו בבית ולא יצאו
33 או לא נסעו מדי פעם למשפחה ולילדים אחרי משחק. הוא טען שיש יום חופש אחד בשבוע



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 , וזה בסדר. אדרי הוסיף, כי לא חשב שזה כל כך קריטי להציג מסמך כזה (עמ' 8 ש' 33-36,
2 עמ' 9 ש' 1-3).
- 3
- 4 54. אדרי העיד, כי מעבר לשעות הפעילות של הקבוצה השחקנים נפגשים המון בערבים מאחר
5 וקריית שמונה היא לא עיר בילויים וכל אחד עוקר את הכתובת, הדירה והחיים שלו (עמ'
6 7 ש' 10-8). המערערת טוענת, כי השחקנים מחויבים להשתתף בפרויקטים קהילתיים של
7 תרומה לקהילה בעיר. אדרי העיד לגבי מעורבות השחקנים ואנשי הסגל בפעילות בעיר
8 וציין, כי גם עובדי איתוראן מתל אביב מגיעים למען פרויקטים בעיר (עמ' 7 ש' 13-23).
9 עדויותיו הכלליות האמורות של אדרי בנוגע למפגשים בערבים ופעילות בעיר לא די בהן כדי
10 ללמד לגבי מגוריהם של העובדים הרלוונטיים לערעור שלפני בעיר והיקף שהותם בעיר. גם
11 האמור בנוגע להשתתפות בפרויקטים בעיר נאמר בכלליות וממילא לא די בהשתתפות
12 כאמור כדי ללמד בהכרח, כי מדובר בתושבי העיר הזכאים להטבה לפי סעיף 11 לפקודה.
13 אף לעניין זה רלוונטי האמור בפסקי הדין בעניינם של חסארמה ועאבד.
14
- 15 55. המערערת טוענת, כי כאומד אובייקטיבי לבחינת תושבות השחקנים, המשיב פנה מיוזמתו
16 ותשאל שני צדדים שלישיים- הגברת כוכי בונן (להלן: "בונן") מתאגיד המים בקריית
17 שמונה ומר מוטי אזולאי (להלן: "אזולאי") מנהל מחלקת גבייה בעיריית קריית שמונה.
18 לטענתה, המשיב לא הביע ספק באמינות המידע שנמסר ואף הציע לצורך סגירת התיק
19 בפשרה שומה אשר נסמכת על התשאולים. לטענתה, בהתאם לתשאל האובייקטיבי של
20 אזולאי היה על המשיב להוריד מהשומה לפחות את הרווקים והנשואים שנשותיהם
21 התגוררו עמם ולכל הפחות אלה שהוזכרו על ידי אזולאי כמתגוררים דרך קבע בקריית
22 שמונה. המערערת הוסיפה, כי גם בונן טענה, כי רוב השחקנים גרו בפועל בדירות מאחר
23 והתאמנו במהלך כל השבוע. לטענתה, המשיב מנסה להקטין עדויות אובייקטיביות של בונן
24 ואזולאי כאילו היו נכונות רק בהתייחס לפשרה ומשזו לא הושגה ראוי לבטל את כל המידע
25 שמסרו.
26
- 27 56. המשיב מצדו טוען, כי אף אם הדברים שמסר אזולאי מדויקים, ואין זה המצב משום שהוא
28 מדבר מזיכרון ומתוך דברים ששמע מבעלי דירות, הרי שאין בהם כדי ללמד על התגוררות
29 קבועה ורציפה בעיר וממילא הזכאות להטבה אינה למי שמתגורר ביישוב מזכה אלא למי
30 שמקיים בו מרכז חיים.
31
- 32 57. לתצהירו של סאלמה צורפו פרוטוקולים מהתשאולים שבוצעו עם בונן ואזולאי (נספח 14).
33 בונן מסרה, כי לא נמצאו תשלומים ישירים לשחקנים ולא נפתחו כרטיסים על שמם.
34 לטענתה, התשלומים בוצעו על ידי איתוראן או בעל הנכס. היא טענה, כי רוב השחקנים גרו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בפועל בדירות מאחר והתאמנו במהלך כל השבוע. לגבי הנשואים היא טענה, כי אינה יודעת
 2 אם הילדים למדו בקריית שמונה. לא ברור על מה נסמכות טענותיה הכלליות לעניין מגורי
 3 השחקנים בעיר ובוודאי שאין בהן כדי ללמד על תושבות אשר מזכה בהטבה לפי סעיף 11
 4 לפקודה.
 5
 6 58. מנספח 14 עולה, כי אזולאי מסר שלרוב מנכ"ל הקבוצה משלם את הארנונה עבור השחקנים
 7 וכי ההתחשבות נעשית מול בעל הדירה או מנכ"ל איתוראן. הוא נשאל, האם השחקנים
 8 גרים בעיר והשיב, כי הקבוצה שוכרת הרבה דירות וכמעט בטוח ב- 99.9% שהשחקנים
 9 **אכן גרו בדירות**. לטענתו, הרווקים בטוח גרים פה והוא נפגש איתם ורואה אותם ושומע
 10 מבעלי הדירות שהם גרים בעיר. ברי, כי טענתו, כי הוא רואה ופוגש את השחקנים בעיר לא
 11 די בה כדי ללמד על היקף שהותם בעיר ועל היותם תושבי העיר הזכאים להטבה הקבועה
 12 בפקודה. בעניין זה אין להתעלם, כי מדובר במי שעבדו מידי יום בעיר ולכן העובדה שנראו
 13 בעיר לא מלמדת בהכרח, כי היו תושביה הזכאים להטבה לפי סעיף 11 לפקודה. כמו כן,
 14 דבריו של אזולאי לעניין הדברים ששמע מבעלי הדירות הם בגדר עדות שמועה אשר בוודאי
 15 שאין בה כדי לסייע למערערת. אזולאי נשאל שמית לגבי שחקנים ואנשי סגל. לגבי חלקם
 16 טען, כי אין תיעוד שלהם במערכת או, כי אינם זכורים לו, לגבי אחרים טען, כי גרו מחוץ
 17 לקריית שמונה ולגבי שחקנים נוספים טען, כי גרו בעיר. לגבי שחקן אחד טען, כי ראה אותו
 18 בעיר כמעט כל יום ולגבי שני שחקנים טען, כי גרו בעיר והם מוכרים לו אישית. אציין, כי
 19 לגבי איש סגל אחד ציין, כי דבריו מבוססים על דברים שקרא בעיתון. לגבי אחד השחקנים
 20 טען, כי בסבירות שהוא גר באחת הדירות שהם שכרו לו. לגבי שחקן נוסף טען, כי היה לו
 21 חוזה שכירות וכי הוא הוציא לו אישור תושב. ברי, כי לא די בפרטים אלו לשם תמיכה
 22 בעמדת המערערת.
 23
 24 59. המשיב טען, כי המערערת סירבה להצעת הפשרה ומשכך אין מקום לאבחנה שהיא מבקשת
 25 לעשות בין עובדים רווקים לנשואים. אבחנה שהמשיב היה מוכן לעשות לצרכי פשרה
 26 ולפנים משורת הדין. לטענתו, לגבי אף אחד מהשחקנים לא מתקיים המבחן הסובייקטיבי.
 27 הוא ציין, כי השחקנים לא הובאו לעדות ולא הונחה בפני בית המשפט ראיה שיכולה להעיד
 28 היכן ראו את מרכז חייהם. המשיב הוסיף, כי לגבי אף אחד מהם לא מתקיים המבחן
 29 האובייקטיבי. לא הובאו ראיות שמלמדות על מרכז חיים בקריית שמונה, וכן, הוכח
 30 שקריית שמונה לא הייתה מרכז חייהם 12 חודשים ברציפות.
 31
 32 60. נכונות המשיב לערוך את האבחנה האמורה במסגרת הסכם פשרה אין בה כדי לחייבו ואין
 33 בה כדי ללמד, כי לכל הפחות יש לקבוע, כי השחקנים הרווקים היו תושבי קריית שמונה
 34 באותה עת. כאמור, התייחסתי לסוגיה זו ומצאתי שאין לקבל את טענת המערערת בעניין



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 זה. ברי, כי העובדה שמי משחקניה של המערערת היה רווק בשנות המס לא מלמדת
2 בהכרח, כי מרכז חייו היה בקריית שמונה.
- 3
- 4 61. בעדותו התייחס אדרי לנספח 2 לתצהירו וטען, כי הוא חושב שאת הטבלה בנספח ערך רואה
5 החשבון של הקבוצה. אדרי נשאל, האם רואה החשבון יודע מי נשוי ומי רווק והשיב, כי
6 רואה החשבון שוחח עמו והוא ענה פחות או יותר ממה שהוא זוכר ורואה החשבון ערך
7 בהתאם לדברים שהוא אמר לו. אדרי נשאל מדוע לא ציין את מקום המגורים של המשפחה
8 והילדים אצל כל הנשואים והשיב, כי כאשר לא ידע לא ענה (עמ' 10 ש' 31-22). אדרי הופנה
9 לראיונות בתקשורת מהם עולה, כי מאמן הקבוצה רן בן שמעון סיפר באפריל 2012, כי
10 בשנים האחרונות הוא גר בחיפה ומידי שבוע נוסע למרכז לטפל בביתו מנישואים קודמים.
11 בתגובה טען כי אינו יכול להגיד דבר בשם רן בן שמעון וכי הוא איתו המון שעות כל יום
12 (עמ' 10 ש' 25-32, עמ' 11 ש' 7-1). נטען בפניו, כי יש עוד דברים לא מדויקים וכי לגבי השחקן
13 עמאשה ויאם רשם, כי הוא רווק בעוד שלפי נתוני משרד הפנים הוא התחתן בשנת 2010
14 ונולד לו ילד בשנת 2011. בתגובה טען, כי יכול להיות שבאת כוח המשיב צודקת וכי אמר
15 את זה ממשוהו שהיה לו בראש (עמ' 11 ש' 10-8). עדותו של אדרי מטילה ספק לגבי
16 מהימנות הנתונים המפורטים במסמך. זאת מעבר לעובדה, כי לא די בנתונים אלו כדי ללמד
17 על שאלת התושבות של השחקנים ואנשי הסגל המפורטים בטבלה.
- 18
- 19 62. בעת עדותו נטען בפני אדרי, כי מנהלים דיון על מרכז חיים של אנשים שהמערערת לא פנתה
20 אליהם ושלא הגיעו להגיד בעצמם איפה מרכז חייהם ואיפה הם מקיימים את מכלול
21 הקשרים שלהם. אדרי נשאל מדוע הם לא זומנו והשיב, כי אם בית המשפט יחליט שהם
22 יוזמנו אז הם יוזמנו (עמ' 10 ש' 21-18). אציין, כי אדרי לא העלה טענה לגבי חוסר היכולת
23 של המערערת לזמן את העובדים האמורים, או חלקם, לעדות. העובדה שהמערערת לא
24 פעלה לצורך זימונם פועלת לרעתה. עובדה זו מקבלת משנה תוקף לאור עדותו של אדרי
25 המפורטת לעיל לעניין הפרטים המפורטים בנספח 2 בתצהירו. אציין עוד, כי אף אם כל
26 המידע המפורט בנספח האמור היה נכון הרי שלא די בפרטים אלו כדי ללמד על תושבות
27 לעניין סעיף 11 לפקודה, אשר לצורך קביעתה יש לבחון את מירב הזיקות מבחינה
28 אובייקטיבית וסובייקטיבית.
- 29
- 30 63. לתצהירו של סאלמה צורף פרוטוקול דיון שהתקיים בשלב ההשגה (נספח 9). במסמך
31 האמור צוין, כי רוב השחקנים בהם מדובר נשואים והמשפחה מתגוררת באזורים בהם אין
32 זכאות לזיכוי ספר. עוד צוין, כי מרכז החיים נקבע לפי מקום המשפחה ולכן אין הם זכאים
33 להנחה.
- 34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 64. המערערת טוענת בסיכומיה, כי מקום מגורי בת הזוג והילדים אינו המרכיב המכריע
2 בשאלת מרכז החיים. לטענתה, אין בקריטריון זה כשלעצמו כדי להכריע בשאלת סטטוס
3 התושבות של הנישום לצורכי מס. קריטריון מגורי המשפחה מהווה אינדיקציה בעלת
4 משקל לצורך יישום מבחן מרכז החיים אולם אין בו כשלעצמו כדי לאיין את יתר
5 הקריטריונים הכלולים במבחן. לטענתה, אין בסיס לטענת המשיב לפיה קמה חזקה, כי
6 מקום התושבות של אדם זהה דווקא למקום התושבות של הוריו או של בת זוגו וילדיו.
7
- 8 65. אכן, מקובלת עליי הטענה לפיה מדובר בנתון רלוונטי אולם לא נתון בלעדי ומכריע לשאלת
9 התושבות. מהפסיקה עולה בבירור, כי ייתכן ומרכז חייו של אדם יהיה שונה מהמקום בו
10 מתגוררת משפחתו. בעניין זה אפנה לדברי בנוגע לסוגיה זו בפסקי הדין של חסארמה
11 ועאבד. עם זאת, אין מחלוקת, גם לפי עמדת המערערת, כי קריטריון זה מהווה אינדיקציה
12 בעלת משקל לצורך יישום מבחן מירב הזיקות. יתרה מזאת, אף הקביעה לפיה אדם יכול
13 לגור ביישוב נפרד מבני משפחתו, כפי שנקבע בפסיקה, אין בה כדי ללמד, כי השחקנים
14 והסגל במקרה בו עסקינן היו תושבי קריית שמונה הזכאים להטבה לפי סעיף 11. זאת, אף
15 אם מגורי בני משפחתם מחוץ לעיר לא מאיין את תושבותם בקריית שמונה.
16
- 17 66. בנוסף הועלו טענות לעניין תקופת הפגרה והטענה, כי התושבים לא התגוררו בעיר בתקופה
18 זו משכך אין זה מרכז חייהם ואף אין רצף של 12 חודשים כנדרש בפקודה וכן, טענה לעניין
19 מרכז חיים כפול, אשר אינו מזכה בהטבה לפי סעיף 11. בנוגע לסוגיות אלו אפנה לאמור
20 בפסקי הדין בעניין עאבד וחסארמה.
21
- 22 67. המערערת טוענת, כי חזקת הימים רלוונטית גם לעניין תושבות ביישוב מזכה ולא רק לצורך
23 בחינת תושבות במדינת ישראל. היא טענה, כי לעניין חזקת הימים ימי השהייה כשלעצמם
24 הם פרמטר לקביעת מרכז חיים. לטענתה, השחקנים שהו פיזית בקריית שמונה מעל מכסת
25 הימים המינימלית לצורך חזקת הימים. עוד טוענת המערערת, כי הנוכחות מעל מכסת
26 הימים של חזקת הימים מקימה חזקה לפיה הם תושבי העיר והנטל מוטל על כתפי המשיב
27 לסתור את החזקה.
28
- 29 68. אינני מקבלת טענות אלו. ראשית אציין, כי לא הוכח היקף שהותם של השחקנים בעיר ולא
30 ניתן לקבוע, כי הפרמטר האמור התקיים, ככל שחזקת הימים רלוונטית לצורך קביעת
31 תושבות ביישוב מזכה. בנוסף, סבורני, כי יש ממש בטענת המשיב, לפיה חזקת הימים
32 מתאימה במקרה בו יש רישום ממנו ניתן ללמוד על היקף הימים בו שהה נישום במקום
33 מסוים. לפיכך, חזקת הימים מתאימה לעניין שאלת התושבות במדינת ישראל כאשר ניתן



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 להסתמך על הרישום במעברי הגבולות ואינה מתאימה במקרה שלפני כאשר אין ראיות
2 מהמינות ואובייקטיבית מהן ניתן ללמוד על היקף השהות בעיר.
3
4 69. עוד טענה המערערת, כי שחקנים רבים נדרשו לתקופות זמן משמעותיות וממושכות בקריית
5 שמונה. לטענתה, ברור, כי התקופות הארוכות מלמדות בפני עצמן על רצף והיקף הנוכחות.
6 אינני מקבלת טענה זו. משך השנים בהן עבדו השחקנים ואנשי הסגל אין בו כשלעצמו כדי
7 ללמד על היקף שהותם בעיר במהלך השנים האמורות והאם היו בגדר תושבי העיר הזכאים
8 להטבה לפי סעיף 11.
9
10 70. המערערת טוענת, כי לגישת המשיב, מרכז חייו של איציק כהן בעכו, שהוא יישוב מזכה.
11 לטענתה, יש לגרוע את איציק כהן מהשומה. בנספח 13 לתצהיר המשיב צוין לגבי כהן,
12 "עכו, לא חייב". בעדותו טען סאלמה, כי לא חייב אותו משום שהוא מעכו ובשני המקומות
13 יש הנחת ספר. משכך, אין מחלוקת, כי כהן אינו אמור להיות חלק משומת הניכויים
14 שהוצאה למערערת לעניין ההטבה לפי סעיף 11 לפקודה.
15
16 71. לגבי שחקן בשם צדק שיר טוענת המערערת, כי יש אישור תושבות וכי הוריו התגוררו בבית
17 שאן, יישוב שזיכה בהטבות מס ממילא. אציין, כי העובדה שהורי השחקן האמור התגוררו
18 בבית שאן אין משמעה בהכרח, כי המשיב קבע, כי שם היה מרכז חייו. לגבי השחקן האמור
19 לא מופיעה קביעה כאמור בנספח 13 לתצהיר סאלמה, בניגוד לאמור בנספח זה לגבי כהן,
20 כמפורט לעיל.
21
22 72. במסגרת סיכומיה טענה המערערת, כי ישנם ישובים שהפכו לישובים הזכאים להטבות
23 בעקבות התיקון שחלקם לא נכללו ברשימת היישובים המזכים בהטבות דאז וביניהם
24 כאלה שהמשיב טען, כי הם מרכז חיי השחקנים כגון בענה, כרמיאל, נאות מרדכי, מסעדה
25 ובית שאן.
26
27 73. המשיב טוען, כי המערערת מנסה לייחס לו טענות שלא נטענו על ידו. לטענתו, הוא לא קבע,
28 כי מרכז חייהם של עובדי המערערת הוא בענה, כרמיאל, נאות מרדכי או כל מקום אחר
29 ותחת זאת, הוא קבע, כי לא הוכח שמרכז חייהם בקריית שמונה ולכן אינם זכאים להטבה.
30
31 74. טענת המשיב בעניין זה מקובלת עליי. יתרה מזאת, ברי, כי הטענה לפיה בהמשך הפכו
32 יישובים אלו ליישובים המזכים בהטבה אינו רלוונטי לענייננו מאחר והשאלה היא האם
33 השחקנים היו תושבי יישוב מזכה **במועד הרלוונטי**.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

75. הנה כי כן, מקובלת עליו טענת המשיב, לפיה נטל הראייה בשאלת מרכז החיים מוטל על כתפי הנישום מבקש ההטבה וכי הוא המוציא מחברו ולכן הנטל עליו. כאמור, המערערת העניקה לעובדיה את ההטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה מבלי שהבהירה על בסיס מה ניתנה להם ההטבה האמורה בהעדר המסמכים הדרושים לשם כך. לפיכך, אין בידה לטעון כעת, כי יש להעביר את נטל ההוכחה אל כתפי המשיב מאחר והלה הוציא לה שומת ניכויים במקום להוציא שומה אישית לכל אחד מעובדיה. אציין, כי לא מוטל על מעביד לערוך תחקיר מעמיק לגבי עובדיו לצורך מתן ההטבה לפי סעיף 11. עם זאת, אין בידו לעשות כן על סמך טענות כלליות כגון דרישתו, כי יגורו ביישוב אשר הוא יישוב מזכה או, כי שכן להם דירות באותו יישוב. אציין, כי מלבד הסכמי שכירות של חסארמה ועאבד לא הוגשו על ידי המערערת הסכמים לגבי יתר העובדים אשר נכללים בשומת הניכויים. לצורך מתן ההטבה על ידי המעביד נדרשים אישורי תושבות וטפסי 101. משלא הוצגו מסמכים אלו, למעט אישורי תושבות בודדים אשר ממילא ניתנו בדיעבד ולאחר שהמערערת העניקה את ההטבה לעובדיה, הרי שלא הוכח, כי המערערת העניקה את ההטבה על סמך המסמכים הדרושים. משכך, ראוי להטיל עליה את הנטל להוכיח לגבי כל עובד לו ייחסה את ההטבה האמורה, כי אכן היה זכאי לה. המערערת לא הרימה את הנטל האמור. מעדות אדרי עולה, כי היא כלל לא פנתה לעובדיה. לפיכך, טענתה באשר לקשיי ההוכחה אין בה כדי להועיל לה.

76. המערערת לא המציאה ראיות שיש בהן כדי לתמוך בטענה לפיה השחקנים ואנשי הסגל הרלוונטיים היו זכאים להטבה לפי סעיף 11 לפקודה. לא הובאו ראיות לבחינת הפן האובייקטיבי והפן הסובייקטיבי ולא זומנו לעדות עדים רלוונטיים. ברי, כי לא די באמירות כלליות לעניין דרישת המערערת, כי השחקנים יתגוררו בעיר ולעניין אינטנסיביות האימונים והמנוחה הדרושה לשחקן כדורגל מקצועי. בין היתר, לא הוכח היקף שהותם של העובדים בעיר. בנוסף, לא הונחה בפני בית המשפט תשתית ראייתית שעשויה להעיד היכן העובדים עצמם ראו את מרכז חייהם בתקופה הרלוונטית והיכן היה מרכז חייהם לפי מירב הזיקות. אשוב ואציין, כי ההטבה אינה למי שמתגורר ביישוב מזכה אלא למי שהוא תושב יישוב כאמור.

77. לפיכך, מצאתי, כי לא נפל פגם בשומה שהוציא המשיב למערערת ביחס להטבה לפי סעיף 11. זאת, בכפוף לאמור לעיל לעניין כהן.

חיוב במס בגין הטבות לעובדים

78. המשיב קבע, כי הוצאות שהוציאה המערערת עבור ארוחות עובדים, שכר דירה לשחקנים ישראליים, הוצאות טלפון וגיבוש עובדים הם סכומים המהווים הטבות החייבות במס לפי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 סעיף 2(2) לפקודה. שווי ההטבות שנוקף גולם לפי שיעור המס השולי הממוצע העומד על
2 30%.
3
4 79. המשיב טוען, כי תשלום שכר דירה ומימון ארוחות מהווים טובות הנאה מובהקות שנכללו
5 במפורש בתקנה 2(2) לפקודה טרם תיקון 22, שמטרתו הרחבת בסיס המס. לטענתו, אם
6 טרם התיקון המחוקק ראה במגורים ואוכל שמספק מעביד לעובד כהכנסה חייבת במס אז
7 מקל וחומר שלאחר התיקון יש לראות בהם כהכנסה בידי העובד. זאת, על רקע רצונו של
8 המחוקק להרחיב את בסיס המס. המשיב הוסיף, כי הסעיף נוקט בלשון מרחיבה- כל טובת
9 הנאה. לעמדתו, ההוצאות האמורות לא משרתות את נוחות המעביד יותר מאשר את הנאת
10 העובד. הוא טוען, כי טבע התפקיד שהם ממלאים לא מצריך אותם להיזקק לדירה או
11 ארוחות במסעדות. לטענתו, מימון דירה וארוחות במסעדות מידי שבוע מסבות לעובדים
12 הנאה ניכרת והיא לא חיונית למילוי תפקידם. עוד טוען, כי הוצאות הגיבוש הוצאו לרווחת
13 העובדים.
14
15 80. מנגד, לעמדת המערערת מדובר בהוצאות שעיקרן לנוחות המעביד ולא לטובת העובד
16 ומשכך לא מדובר בהוצאות שחייבות במס לפי סעיף 2(2) לפקודה.
17
18 81. אציין, כי סעיף 2 לפקודה עוסק במקורות הכנסה וקובע, כי יש לשלם מס הכנסה על הכנסתו
19 של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של
20 תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל מהמקורות המפורטים בסעיף. סעיף 2(2)(א)
21 לפקודה קובע, כי בין המקורות האמורים "השתכרות או ריווח מעבודה; **כל טובת הנאה**
22 או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות
23 תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או
24 ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או
25 ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף,
26 בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".
27
28 82. בסעיף 17 לפקודה נקבע, כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל
29 או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך
30 בלבד". בסעיף 31 לפקודה נקבע, כי שר האוצר רשאי להתקין תקנות בדבר הגבלתו או אי התרתו
31 של ניכוי הוצאות מסוימות. מתוקף הסמכות האמורה הותקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות
32 מסוימות) תשל"ב- 1972 במסגרתן נקבעו תנאים והגבלות לניכויים בגין הוצאות
33 המפורטות בתקנות.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1
- 2 83. מטרתו של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה היא לתפוס ברשת המס **כל תשלום אשר משלם**
- 3 **המעביד לעובד ומהווה חלק מהכנסתו**. הניסוח הרחב נועד כדי למנוע שחיקה של בסיס
- 4 המס בדרך של הענקת טובות הנאה לעובד בכסף או בשווה כסף (ראה לעניין זה: ע"א
- 5 7034/99 **פקיד שומה כפר-סבא נ' דר**, פ"ד נח(4), 913 ו- ע"א 4096/18 **חכם את אור-זך**
- 6 **עורכי דין נ' פקיד שומה עכו**). אציין, כי טרם תיקון 22 הכנסתו החייבת של עובד הוגדרה
- 7 ה"השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסניה או אוכל או מגורים או
- 8 של כל קצובה אחרת...".
- 9
- 10 84. בהתאם לפסיקה, כדי לקבוע, האם מדובר בהטבה לעובד החייבת במס יש לבחון האם
- 11 המוצר או השירות ניתנו לעובד להנאתו, כך שהם חלק מהתמורה הכלכלית אשר משלם לו
- 12 המעביד, או שמא הם ניתנו לנוחות המעביד. יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה
- 13 מוסווית עבור העובד לבין הנאה שעיקרה צורך של המעסיק. יש לבחון האם המצרף או
- 14 השירות ניתנו לעובד כדי שישתמש בהם להנאתו או לשם נוחות המעביד. שירות או מוצר
- 15 שניתנים לנוחות המעביד הם כאלה אשר דרושים לעובד לשם ביצוע עבודתו והכרחיים
- 16 לפעילות המעביד. נקבע, כי אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה
- 17 פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרתם התועלתית. בנוסף,
- 18 נקבע מבחן כפול במסגרתו נבחנת נוחות המעביד והנאת העובד. כאשר תשלום הוא לנוחות
- 19 המעביד אולם נגרמת לעובד הנאה יש לבחון האם מדובר בהנאה ניכרת או שולית וטפלה.
- 20 יש לבחון את ההטבה במשקפיים אובייקטיבים תוך התייחסות לעובד ולתפקידו (ראה
- 21 לעניין זה פסקי דינו של בית המשפט העליון בע"א 545/59 "דן" **אגודה שיתופית בע"מ נ'**
- 22 **פקיד השומה תל אביב 5 ת"א** פ"ד יד 2089 ו- ע"א 343/68 **פקיד שומה תל אביב 5 נ' עיריית**
- 23 **בת ים**).
- 24
- 25 85. אדון כעת בנפרד בכל אחת מההוצאות בגינן חייב המשיב את המערערת במס לפי לסעיף
- 26 2(2) לפקודה בהתאם לקביעתו, לפיה מדובר בהטבות לעובדים.
- 27
- 28 מימון ארוחות
- 29
- 30 86. המערערת הוציאה סכומים שונים בגין ארוחות לעובדיה. המשיב קבע, כי הסכומים
- 31 האמורים מהווים הטבות החייבות במס לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור 30%.
- 32
- 33 87. המשיב טוען, כי ככלל תשלום ארוחות עבור עובדים מהווה טובת הנאה מובהקת. לטענתו,
- 34 טבע התפקיד אותו ממלאים עובדי המערערת לא מצריך אותם לארוחות במסעדות לאחר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 משחקים ומדובר בהנאה שאינה חיונית למילוי תפקידם. המשיב טוען, כי בעניין זה אין
 2 הבדל בין עובדי המערכת לבין עובדים אחרים שעובדים בעבודה פיזית ומאומצת. לטענתו,
 3 הציבור אינו צריך לממן את חגיגות המערכת לאחר משחקים. המשיב הוסיף, כי לא
 4 הובהר מי השתתף בארוחות והאם גם הסגל. לטענתו, ההנאה הנוצרת לעובדים היא הנאה
 5 ניכרת. הוא הוסיף, כי לא נטען ולא הוכח, כי מדובר בהוצאת כיבוד העומדת בתנאים
 6 המפורטים בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972. וזאת,
 7 לא בכדי, שכן הוצאות בגין ארוחות נאסרו במפורש במסגרת סעיף 32 לפקודה.
 8
- 9 88. המערכת טוענת, כי סכומים שנרשמו בספרי הקבוצה תחת ארוחות אינם טובות הנאה
 10 בידי השחקנים. לטענתה, בניגוד להלכה הכללית שדנה בענפי פעילות רגילים הרי שמדובר
 11 בנסיבות ייחודיות. מדובר בשחקני ספורט מקצועיים שנדרשים למאמצי גוף אינטנסיביים
 12 ונדרשים להזנה מתוזמנת ומותאמת בזמני אימונים ומשחקים ולאחריהם. לטענתה,
 13 ספורטאי מקצועי נדרש לאורח חיים בריא והקפדה על תזונה מזינה ומאוזנת בהתאם
 14 לסרגל מאמצים, אימונים ומשחקים. המערכת טוענת, כי בפרט הדגש על תזונת השחקנים
 15 נדרש במסגרת הפעילות הקבוצתית בסמוך לאימונים ומשחקים כחלק בלתי נפרד מתפקיד
 16 השחקנים עבור הקבוצה. המערכת הוסיפה, כי הזנת השחקנים כוללת בין היתר משקאות
 17 וחטיפי אנרגיה וכי היא הכרח שמאפשר את הצלחת הקבוצה. לטענתה, מתן מענה לצורך
 18 התזונתי של השחקנים אגב אימונים או משחקים אינו טובת הנאה לעובד אלא בגדר נוחות
 19 המעביד שאינה הכנסת עבודה בידי השחקנים.
 20
- 21 89. בתצהירו טען סאלמה, כי המערכת הוציאה סכומים שונים בגין ארוחות לעובדים.
 22 לטענתו, מייצגה טען, כי מדובר בארוחות במסעדות בשל הצורך לספק לשחקנים קלוריות
 23 לאחר משחקים. סאלמה טען, כי לא קיבל פירוט מעבר לכך ולא הוכח, כי העובדים בגינם
 24 הוצאה ההוצאה הם שחקנים (סעיף 46). לטענתו, מדובר בטובת הנאה מובהקת. אף אם
 25 ניתנה רק לשחקנים הרי שטבע תפקידם לא מצריך אותם להיזקק לארוחות במסעדות.
 26 ההנאה הזו לא חיונית למילוי תפקידם. עוד טען, כי ניתן בקלות לאמוד את שווי ההנאה
 27 של העובדים ולקבוע, כי היא הנאה ניכרת (סעיף 47).
 28
- 29 90. בתצהירה סדן, המשמשת כתזונאית הקבוצה, התייחסה באופן כללי להשפעה והחשיבות
 30 של תזונה נכונה של ספורטאי וחשיבות תזמון האכילה (סעיפים 7-4 לתצהיר). בעדותה
 31 סדן ציינה, כי היא דיאטנית קלינית (עמ' 6 ש' 11-12). היא טענה, כי על שחקנים מקצועיים
 32 לאכול שילוב של כמה מזונות- פחמימות, חלבונים ונוזלים וכי יש עיתוי מתי כדאי לאכול
 33 כל דבר (עמ' 5 ש' 34-36). היא העידה, כי ארוחה סטנדרטית במסעדת בשרים- בשר,
 34 פחמימה וסלט- זו ארוחה שמתאימה לאחר משחק (עמ' 6 ש' 1-2). מעדותה עולה, כי היא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 עובדת עם הקבוצה שנתיים, משנת 2017 (עמ' 6 ש' 13-14). כלומר, סדן לא עבדה עם
 2 הקבוצה בשנות המס הרלוונטיות. היא נשאלה, האם היא יודעת להעיד מה ההרכב
 3 התזונתי של הארוחות בגינן נדרשו הוצאות והשיבה, כי **אינה יודעת ספציפית על איזה**
 4 **קבלות מדובר** (עמ' 6 ש' 19-20).
 5
 6 91. לטענת המערערת, עדותה של סדן מלמדת על ההכרח והצורך התזונתי לשחקנים
 7 מקצועיים. היא טוענת, כי אף שסדן החלה תפקידה בשנת 2017 הרי שעדותה שופכת אור
 8 על התנהלות השחקנים מבחינת צורך תזונתי.
 9
 10 92. כאמור, סדן לא שימשה כתזונאית הקבוצה בשנים מושא הערעור ואין לה מידע לגבי
 11 ההוצאות הרלוונטיות והאם יש בהן כדי לעמוד בקנה אחד עם צרכי התזונה של השחקנים.
 12 יתרה מזאת, אף אם תתקבל טענתה באשר לצורכי השחקנים מבחינת תזונה ובין היתר
 13 לעניין ארוחות לאחר משחקים, הרי שלא די בכך כדי לתמוך בעמדת המערערת בשים לב
 14 לחוסר הפירוט הנדרש, כפי שאפרט בהמשך.
 15
 16 93. בתצהירו טען זיגדון, כי הוא משמש כרואה חשבון של מרבית קבוצות הכדורגל בליגת העל
 17 במשך שנים רבות. הוא טען, כי בכל הקבוצות נהוג לתת לשחקנים לפני ואחרי משחקים
 18 מזון. הוא ציין, כי לפעמים מדובר באוכל קל כמו סנדוויצ'ים או חטיפים ושתייה ולפעמים
 19 ארוחות. מניסיונו, בשל אופי הפעילות הכרוך במשחק תחרותי ברמה גבוהה מתן מזון
 20 לשחקנים בצמוד למשחקים הוא חלק בלתי נפרד מהתנהלות קבוצת כדורגל מקצוענית
 21 (סעיף 43 לתצהיר). לטענתו, המשיב שגה כשהתייחס למערערת כמו מעביד בהייטק או
 22 משרד עו"ד שממן ארוחות לעובדים, כאשר אז אין קשר בין אופי הפעילות לבין הדרישה
 23 לארוחה. לטענתו, במקרה של קבוצת כדורגל מקצוענית המצב שונה. זיגדון הוסיף, כי
 24 הקבוצה לא מממנת ארוחות לעובדים באופן שוטף וכי מדובר במזון שנקנה בצורה
 25 מאורגנת על ידי הקבוצה בצמידות וזיקה ישירה לפעילות שלה. לטענתו, המזון נרכש כחלק
 26 הכרחי ובלתי נפרד מהמשחק ואין מדובר בטובת הנאה לעובד (סעיף 44 לתצהיר).
 27
 28 94. לטענת המערערת, פקיד השומה נוהג להתיר ניכוי הוצאות מיוחדות אשר נדרשות לענפי
 29 מקצוע בעלי צרכים מסוימים. בעניין זה טען המשיב, כי המערערת התייחסה בסיכומיה
 30 להוצאות שהותרו במפורש כמו הוצאות לבוש לעו"ד. זאת, בעוד שהוצאות בגין ארוחות
 31 נאסרו במפורש במסגרת סעיף 32 לפקודה. בעניין זה מקובלת עליי עמדת המשיב.
 32
 33 95. עוד טוענת המערערת, כי המשיב מסכים, כי השחקנים הם נכס של הקבוצה. לטענתה,
 34 המשיב לא מבין, כי להבדיל מענפים אחרים בשוק מדובר בנסיבות מיוחדות. מדובר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 בשחקנים מקצועיים אשר נדרשים למאמצי גוף אינטנסיביים ונדרשים להזנה מתוזמנת
2 ומותאמת בזמני אימון ומשחקים. המערערת טוענת, כי מדובר בענף מקצועי מיוחד עם
3 מאפיינים שלא נמצאים בענפי פעילות הרווחים בשוק התעסוקה בארץ. לטענתה, היה על
4 המשיב לתת דעתו לצרכים והמאפיינים המיוחדים של ענף פעילות הקבוצה. היא טוענת,
5 כי הזיקה בין ההזנה לפעילות הקבוצה היא ייחודית לענף פעילותה של המערערת ונועה
6 לצורך מילוי תפקידם של השחקנים בקבוצה.
7
- 8 96. מצאתי, כי המערערת לא סיפקה הוכחה כלשהי לפיה מדובר בהוצאה אשר דרושה לעובדיה
9 לשם ביצוע עבודתם. כאמור, אין בידי סדן לומר האם הקבלות עולות בקנה אחד עם
10 ההנחיות בתחום. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת הטענה לפיה הארוחות שניתנות
11 לשחקנים לאחר משחקים נובעות מאופי פעילות המערערת וכי אין מדובר בטובת הנאה
12 אלא בהוצאות שהוצאו לנוחות המעביד הרי שלא היה די בכך. שכן, **המערערת לא סיפקה**
13 **כל ראיה ממנה ניתן ללמוד, כי הארוחות האמורות אכן נערכו לאחר משחקים, כמה**
14 **אנשים נכחו בארוחות, מי נכח בהן והאם מדובר רק במי ששיחק במשחק אם לא וכדומה.**
15 אציין, כי במסגרת נימוקי הערעור טענה המערערת, בין היתר, כי אין לראות במשקאות
16 וחטיפי אנרגיה שספורטאי מקצועי צורך במהלך פעילותו הספורטיבית כ"טובת הנאה"
17 אצל העובד שיש למסותה כהכנסת עבודה. אף אם יש ממש בטענה זו, הרי שהמערערת לא
18 סיפקה ראיות מהן ניתן ללמוד על הוצאה בגין רכישת משקאות וחטיפי אנרגיה.
19
- 20 97. נספח 10 לתצהיר של זיגדון הוא כרטסת הנהלת חשבונות של המערערת וכותרתה "ארוחות
21 לאחר משחק". מעיון בכרטסת עולה, כי אין בה נתונים מהם ניתן ללמוד על מהות ההוצאה
22 האמורה, מי השתתף בארוחות וכדומה. כמו כן, נספח 12 לתצהיר של זיגדון כולל קובץ
23 חשבוניות לדוגמא לגבי ארוחות לאחר משחקים ואירועי גיבוש עובדים. מעבר לעובדה
24 שמדובר בקובץ מצומצם יחסית הרי שמדובר בחשבוניות שעל גביהן צוין בכתב יד פירוט
25 כגון לאחר איזה משחק נערכה הארוחה או פירוט לפיו מדובר בכריכים או קפה. **לא ברור**
26 **מי רשם את הפירוט האמור והאם הוא משקף נכונה את ההוצאה וכן, לא ברור מי נכח**
27 **בארוחה.**
28
- 29 98. לא זו אף זו, מפרוטוקול הדיון שהתקיים בשלב ההשגה (נספח 9 לתצהיר סאלמה) עולה, כי
30 לעניין ארוחות המייצג טען, כי מדובר בארוחות לפני או אחרי משחקים ומדובר בהוצאה
31 מוכרת. הוא טען, כי השחקנים שורפים כ- 2,000 קלוריות למשחק ומן הראוי שיוכלו לאכול
32 כדי שלא ייגרם להם נזק פיזי. עוד נטען, כי מדובר בפחות מ- 1,500 ש"ח לחודש והסכום אמור
33 לשקף הוצאה מוכרת גם למס הכנסה משום שמדובר בנסיעות למשחקי חוץ מעל 80 ק"מ
34 ומדובר בקבוצה של 30-40 משתתפים בכל נסיעה. טענה זו, לעניין מספר המשתתפים,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1 מלמדת, כי מדובר בהטבה שלא ניתנה רק לשחקנים ובוודאי שלא רק לשחקנים שהשתתפו
2 במשחק. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם טענות המערערת לפיה מדובר בצורך הנדרש
3 לעובדיה בשל עבודתם.
4
5 99. לאור האמור, מצאתי, כי כדין חייב המשיב את המערערת במס בגין הוצאות אלה.
6

הוצאות גיבוש עובדים, לרבות ארוחות גיבוש בסיום משחקים

7
8
9 100. המערערת הוציאה סכומים שונים בגין גיבוש עובדיה. המשיב קבע, כי הסכומים האמורים
10 מהווים הטבה החייבת במס לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור 30%.
11
12 101. המערערת מצדה טוענת, כי אין מדובר בטובת הנאה לעובד וכי פעילויות הגיבוש נעשות
13 לטובתה. לטענתה, ענפי פעילות שונים נדרשים בתקצוב פעילויות גיבוש וככלל פקיד
14 השומה לא נוהג להתערב או לדרוש קריטריונים מקיפים להכרה כשמדובר בסכומים כאלה
15 ובוודאי כשלא מדובר באירוע גיבוש שכולל נופש בארץ או בחו"ל. לטענתה, המשיב לא נתן
16 דעתו לחשיבות אירועי הגיבוש למערערת כמעסיקה. המערערת מוסיפה וטוענת, כי יש
17 לבחון את מכלול הנסיבות המאפיינות את צרכי המעביד, תחום עיסוקו ואופי הענף אליו
18 הוא משתייך. היא טוענת, כי בענייננו אירוע הגיבוש חיוני למילוי תפקיד השחקנים והצוות
19 המקצועי של הקבוצה. לטענתה, לא מדובר במקום עבודה סטנדרטי בו ניתן לתפקד בצורה
20 מיטבית גם ללא סינרגיה, גיבוש ושיתוף פעולה. שיתוף פעולה, אינטגרציה וקשירת יחסים
21 אישיים קרובים בין השחקנים הם מרכיבים הכרחיים להצלחת פעילות הקבוצה. בנוסף,
22 פעולות הגיבוש משמשות כאמצעי המפיג לחצים ותחרותיות בין השחקנים וכאמצעי
23 המאפשר הזדהות ושיוך בין השחקנים לקבוצה וכן, לשם הבעת הערכה המאפשרת את
24 תמרוץ השחקנים. לטענתה, לאור חשיבות הגיבוש לתפקודה היעיל של הקבוצה הרי שהיא
25 הנהנית העיקרית מאירועים אלו. עוד טענה, כי ההנאה הנגרמת לשחקנים היא מוגבלת ולא
26 ניכרת. לטענת המערערת, מדובר באירועים שמתקיימים רובם בזמן העבודה ללא
27 השתתפות בני זוג כגון טיול טרקטורונים. המערערת טוענת, כי הוצאות הגיבוש אינן
28 הוצאות בהיקפים גבוהים והן בגדר הסביר. לטענתה, אף שהשחקנים צפויים ליהנות
29 מהשתתפות באירוע גיבוש הרי שהנאה זו לא יוצרת בידיהם יתרון מתמיד או שיפור מצבם.
30 מנגד, החיוניות לקבוצה מהותית וניכרת. עוד טוענת המערערת, כי אירוע גיבוש כהוצאה
31 לטובת המעסיק מקובל בשלל ענפי פעילות ולא רק בספורט תחרותי של שחקנים
32 מקצועיים. היא הוסיפה, כי המטרה אינה מתן הטבה לעובד כתחליף למשכורת אלא חיזוק
33 הארגון וטובת המעביד. המערערת הפנתה בסיכומיה לפסיקה של בית הדין לעניין אירועי
34 גיבוש וטענה, כי הובהרה חשיבות אירועי הגיבוש למעסיק וצוין, כי סממן עיקרי ומרכזי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לזיקת האירוע לעבודה הוא העניין שיש למעביד בקיום האירוע ותרומתו לחיי העבודה
2 במפעל. לטענתה, במקרים בהם המעביד הוא היוזם והמוביל של האירוע, הרי שמדובר
3 באירוע שבגדר נוחות המעביד. לטענתה, הוכח, כי פעילות הקבוצה למטרת גיבוש לרבות
4 ארוחות לאחר משחקים הן מאורע גיבוש קבוצתי ללא בני משפחה ובמהלך שעות העבודה.
5
6 102. לטענת המערערת, הארוחות לאחר המשחקים מלבד ערכן התזונתי הן מאורע גיבוש
7 קבוצתי. ההתכנסויות נערכות תחת אינטרס מובהק של הקבוצה, ביוזמתה ומימונה והן
8 תורמות לה תרומה ניכרת ולכן מטות את הכף לכיוון נוחות המעביד.
9
10 103. המשיב מצדו טוען, כי לא נמסר לו מידע שמלמד בגין מה שולמו התשלומים. לפיכך, לא
11 הוכח, כי מדובר בהוצאות גיבוש. המשיב התייחס לחשבונות שצורפו לתצהירו של זיגדון
12 וטען, כי לא הובאה ראיה כלשהי לכך שמדובר בגיבוש של שחקנים. לטענתו, ייתכן, כי
13 העובדים או חלקם, שחקנים או אחרים, קיבלו כרטיסים להופעה של שלמה ארצי להם
14 ולבנות זוגם כמתנה ולא כערב גיבוש. לטענתו, בהעדר ראיות ביחס למהות ההוצאות
15 שהוצאו לא ניתן לקבוע, כי אכן מדובר בהוצאות גיבוש ולא ניתן לבחון את המבחן הכפול.
16 הוא ציין, כי נטל ההוכחה על המערערת וטען, כי היא לא עמדה בו. לטענתו, אף אם יש
17 בכוח הפסיקה של בית הדין לעבודה לקבוע הלכות בדיני המס הרי שהיא לא מסייעת
18 למערערת אלא להפך. שכן, בית הדין בוחן בכל מקרה מגוון ראיות כדי ליישם את המבחן
19 הכפול. לטענתו, בענייננו לא הובאה ולו ראשית ראיה ביחס להוצאות להן קראה המערערת
20 הוצאות גיבוש.
21
22 104. בתצהירו טען אדרי, כי כדי שהקבוצה תצליח לתפקד כקבוצה חייבים ליצור אווירה
23 חיובית ולכידות בין השחקנים כדי שהתחרויות לא תגררם למתחים ומריבות בין
24 השחקנים (סעיף 19 לתצהיר). לטענתו, התחלופה בקבוצת כדורגל גבוהה בהרבה ממקום
25 עבודה רגיל. כדי לשפר את נושא הלכידות הקבוצתית, הקבוצה מקיימת מידי פעם אירועי
26 גיבוש. מדובר באירועים שמתקיימים רובם בזמן העבודה ובהשתתפות השחקנים ללא בני
27 משפחת כגון טיול טרקטורונים וכדומה. מטרת האירועים ליצור אינטראקציה חיובית בין
28 השחקנים גם מחוץ להקשר הספורטיבי. הוא הוסיף, כי למיטב ידיעתו אירועי גיבוש כאמור
29 נהוגים בהרבה ארגונים ולא מתייחסים אליהם כאל מתן הטבה לעובד אלא כחלק
30 מהפעילות של הארגון שתורמת להצלחתו (סעיף 20 לתצהיר). אדרי העיד, כי בקבוצת
31 כדורגל מקצוענית הרוח של חדר ההלבשה מאוד חשובה והם דואגים ליצור ערבי צוות
32 לצוות לחוד, לשחקנים לחוד ופעם בשבוע ביחד. לטענתו, מתכנסים באווירה נינוחה
33 ובוחנים מה אפשר לשפר. הוא טען, כי הם עושים את זה משום שכאשר הצוות מאוחד יותר
34 קל להם לבוא עם זה לשחקנים (עמ' 7 ש' 6-1). ברי, כי לא די בטענות כלליות לעניין חשיבות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 הלכידות הקבוצתית כדי ללמד, כי מדובר בהוצאות שנעשו לטובת המעביד וכי הנאת
2 העובדים מהן זניחה.
- 3
- 4 105. המערערת טוענת, כי אין ממש בטענה לפיה לא נמסר מידע בגין מה שולמו התשלומים.
5 לטענתה, מידע כאמור נמסר וצורף מדגם קבלות לתצהיר של זיגדון. לעניין מדגם הקבלות
6 שצורף לתצהירו של זיגדון (נספח 12) אציין, כי כלולה בו חשבונית של חברת מסע באיזי
7 וצוין בכתב יד, כי מדובר ביום גיבוש וכן, צורפה חשבונית שצוין, כי היא בגין כרטיסים
8 להופעה של שלמה ארצי. לא צוין מספר הכרטיסים ובוודאי שלא ניתן לדעת עבור מי נרכשו
9 הכרטיסים. בין היתר לא ניתן לדעת האם מדובר רק בשחקנים או אנשי צוות והאם צורפו
10 בנות זוג. כמו כן, על גבי חלק מהחשבוניות צוין "ארוחת גיבוש" או "ערב גיבוש" ועל
11 חשבונית אחת צוין, כי מדובר בתשלום עבור חגיגת האליפות. אף לגבי החשבוניות
12 האמורות לא ברור מי השתתף בארוחות הרלוונטיות. אציין, כי חלק מהחשבוניות לא
13 קריאות.
- 14
- 15 106. לטענת זיגדון, כפי שמקובל במקומות עבודה רבים, המערערת ערכה אירועי גיבוש כדי
16 לחזק את הקשר בין העובדים ובינם לבין הארגון. הוא טען, כי המטרה אינה מתן הטבה
17 לעובד כתחליף למשכורת אלא חיזוק הארגון וטובת המעביד (סעיף 45 לתצהירו). זיגדון
18 העיד, כי הוא לא השתתף ביום גיבוש של הריינג'רים וכאשר נטען בפניו, כי אם כך הרי
19 שאינו יכול לומר מי השתתף והאם זה היה עם בני זוג ובסוף השבוע השיב, כי הוא יכול
20 לומר מידיעתו שהליכי גיבוש לא נעשים עם בני זוג. לטענתו, זה נטו ימי גיבוש פסיכולוגי
21 למעגל הקבוצה הסגור (עמ' 18 ש' 25-33). לעניין ההופעה של שלמה ארצי נשאל האם בידו
22 לומר מי נכח בהופעה ושב על טענתו, לפיה תהליכי גיבוש הם נטו קבוצתיים (עמ' 19 ש' 5-
23 7). עדותו בעניין זה אינה מבוססת על ידיעה אישית אלא על השערה המתבססת על
24 הדרישות לצורך הכרה ביום גיבוש. לפיכך, ברי, כי אין בה כדי לסייע למערערת.
- 25
- 26 107. לתצהירו של זיגדון צורפו כתבות לגבי יציאה של הנהלת הפרקליטות לימי גיבוש. כתבות
27 אלו לא רלוונטיות לערעור שלפני. ברי, כי **ניתן לערוך ימי גיבוש לעובדים והמחלוקת היא**
28 **רק לעניין הניכוי.** הכתבות האמורות אינן בגדר ראיה ובוודאי שאין בהן כדי לסייע
29 למערערת.
- 30
- 31 108. המערערת לא הוכיחה, כי מדובר בהוצאות שהוצאו לנוחותה. לא די בטענות לגבי חשיבות
32 הגיבוש והלכידות. מהחשבוניות אשר צירפה המערערת לא ניתן ללמוד פרטים מהותיים
33 לעניין אירועי הגיבוש. בעניין זה אפנה לפסק הדין שניתן בבל (ת"א) 30052-07-12 **דה נשון**
34 **טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי.** מדובר בפסק דין שניתן על ידי בית הדין לעבודה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 אולם במסגרתו נערכה אבחנה בין אירוע גיבוש המהווה טובת הנאה לעובד לבין כזה שאינו.
 2 זאת, תוך התייחסות לסעיף 2(2) לפקודה ולמבחן אשר פותח בפסיקה לצורך הכרעה מתי
 3 הוצאה שהוציא מעביד תותר לו בניכוי לפי הפקודה ללא זקיפת הכנסה לעובד. מצאתי, כי
 4 הדברים שנקבעו בפסק הדין רלוונטיים לענייננו. משלא סיפקה המערערת ראיות ופרטים
 5 מהותיים לגבי פעולות הגיבוש אינני מקבלת את טענתה לפיה אין מדובר בטובת הנאה
 6 לעובדים. אף אם חשוב למערערת להביא ללכידות קבוצתית אין באמור כדי ללמד בהכרח,
 7 כי טובת ההנאה של העובדים מפעילות הגיבוש היא שולית. לצורך הוכחת טענת המערערת
 8 בעניין זה היה עליה לספק פרטים נוספים והיא נמנעה מלעשות כן.
 9
 10 109. לאור המפורט לעיל, מצאתי, כי רכיב זה בצו בדין יסודו.
- 11
 12 שכר דירה
 13
 14 110. המשיב מצא, כי המערערת שכרה דירות עבור העובדים שלה ולא חייבה אותם בשווי
 15 ההטבה. לטענתו, הטבה זו חייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה לפי מס שולי מגולם בשיעור
 16 30%. אציין, כי מדובר בעובדים ישראלים ולא תושבי חוץ, אשר ההוראות לגביהם בעניין
 17 זה שונות.
 18
 19 111. לטענת המערערת, דמי השכירות שולמו לתועלת המעביד ולא להנאת העובד. לטענתה,
 20 מדובר בהוצאה חיונית למילוי תפקידם. המערערת טוענת, כי לא רק שלא מדובר בטובת
 21 הנאה אלא שמגורי העובדים בקריית שמונה גורמים לריחוק פיזי מהמשפחה, החברים
 22 והקהילה שלהם. לטענתה, הוצאות שכר הדירה לא יוצרות הכנסת עבודה בידי העובדים.
 23 היא טוענת, כי היא דורשת, לטובתה ולנוחותה, ששחקניה יעתיקו את מגוריהם לקריית
 24 שמונה ובכדי להבטיח דרישה זו היא משלמת את שכר הדירה. היא הוסיפה, כי לשם
 25 הצלחת הקבוצה נדרשות זמינות שחקניה, ערנותם ויכולתם לתת מענה מידי וקרוב לרבות
 26 הגעה לאימונים ומשחקים שמיקומם בסמוך למקום המגורים. לטענתה, רעננותם
 27 וזמינותם הכרחיות ונדרשות בענף ספורט מקצועי. לטענת המערערת, תשלום שכר הדירה
 28 מאפשר לקבוצה לגייס שחקנים מבוקשים שמקום מגוריהם טרם הצטרפותם לקבוצה היה
 29 באזורים מרוחקים. בנסיבות אלו היא טוענת, כי מדובר בתועלת וטובת הקבוצה.
 30
 31 112. המשיב מצדו טוען, כי המערערת לא המציאה פירוט לגבי זהות העובדים שעבורם שילמה
 32 שכירות והאם מדובר בשחקנים בלבד. הוא הוסיף, כי ממילא אף אם שכר הדירה שולם רק
 33 עבור השחקנים יש לקבוע, כי לא מדובר במגורים המשרתים את נוחות המעביד יותר מאשר
 34 את הנאת העובד. לטענתו, מגורים נועדו מעצם טיבם וטבעם לשימוש העובד בשעות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 שלאחר העבודה. הטבה זו מעניקה לעובד הטבה ניכרת וספק אם יש לה תרומה כלשהי
 2 לייצור הכנסת המערערת. עבודת עובדי המערערת לא מחייבת אותם להיות זמינים
 3 להקפצה. המשיב הוסיף, כי כל אדם זקוק למגורים. נשיאה בהוצאה זו פוטרת את העובד
 4 וכי ככלל על פי ההלכה תשלום שכר דירה מהווה טובת הנאה. זאת ועוד, המשיב התייחס
 5 לאבחנה בין הוצאות לינה להוצאות מגורים. לטענת המשיב, אף אם יש ממש בטענה, כי
 6 העובדה שהמערערת מקיימת את אימוניה ומשחקי הבית ביישוב מרוחק מהווה מכשול
 7 מבחינת יכולתה לגייס שחקנים הרי שזה לא רלוונטי לקביעה, כי מדובר בטובת הנאה. טבע
 8 התפקיד שהשחקנים ממלאים לא מצריך אותם להיזקק למגורים וברור, כי הנאה זו לא
 9 חיונית למילוי תפקידם. אף אם מיקום הדירה הוא לצרכי עבודה הרי שהשימוש בה אינו
 10 לצורכי עבודה.
- 11
- 12 113. בתצהירו טען סאלמה, כי ניתן לאמוד בקלות את שווי טובת ההנאה לעובדים ולקבוע, כי
 13 היא הנאה ניכרת. לטענתו, לא ניתן לומר, כי מדובר במרכיב זניח של טובת הנאה וזה שולל
 14 את טענות המערערת בסוגיה זו (סעיף 43). לטענתו, הוראות סעיפים 17 ו-31 לפקודת מס
 15 הכנסה והוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) לא מאפשרות ניכוי הוצאות
 16 שכר דירה (סעיף 44). הוא טען, כי בהעדר פירוט ונתונים כלשהם מצד המערערת קבע, כי
 17 מדובר בטובת הנאה לעובדי המערערת כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה וגילם את ההטבה
 18 לפי מס שולי ממוצע של העובדים - 30% (סעיף 45).
- 19
- 20 114. לטענת המשיב, המערערת נשאה בתשלום דמי השכירות עבור שחקניה ללא קשר למקום
 21 מגוריהם הרגיל והמרחק בינו לבין המקום בו היא עורכת אימונים. מצאתי, כי יש ממש
 22 בטענה זו. נספח 3 לתצהירו של אדרי הוא מכתב של אדרי אשר בו הוא ציין, כי כל שחקני
 23 הקבוצה ללא יוצא מן הכלל מקבלים במסגרת חוזהם במועדון דירה בקרית שמונה לאור
 24 החשיבות שהמועדון רואה בשהות השחקנים, בקיצור זמני נסיעות לפני כל אימון מנוחה
 25 וחיבור לקהילה. לכך מצטרפת עדותו של אדרי אשר נשאל לגבי שחקן שנטען לגביו, כי
 26 התגורר בבוקעתה, במרחק 29 ק"מ מקרית שמונה. בתגובתה טען אדרי, כי המרחק לא
 27 משנה. העובדה שהמערערת מממנת שכר דירה גם לשחקנים שגרים במרחק קצר ממקום
 28 האימונים של הקבוצה מחדדת את הטענה לפיה מדובר בטובת הנאה. שכן, אילו היה
 29 מדובר בנוחות המעביד, המערערת לא הייתה משלמת שכר דירה עבור מי שממילא גר
 30 בסמוך למקום האימונים.
- 31
- 32 115. כמפורט לעיל, עוד טרם התיקון כלל סעיף 2(2) לפקודה התייחסות לאכסניה ומגורים
 33 וקבע, כי שווים מהווה הכנסה חייבת במס. אכסניה מקבילה לכאורה ללינה ומלמדת על
 34 ארעיות. מנגד, מגורים או שכר דירה אינם ארעיים והם נותנים מענה לצרכי העובד מעבר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 לשעות העובדה וללא קשר אליה. לשם הדוגמא, רופא או כבאי אשר ישנים בחדר כוננות
 2 בזמן משמרת אינם כמו עובד אשר מעבידו משלם דמי שכירות עבורו. אף אם נגרמת לרופא
 3 או כבאי שיכולים לישון בחדר כוננות הנאה מסוימת מהאפשרות האמורה, הרי שהיא
 4 שולית והמטרה היא תועלתית לנוחות המעביד. מנגד, השימוש אשר עושה העובד בדירה
 5 שהמעביד שכר עבורו מעבר לשעות העבודה מעניק לו טובת הנאה ניכרת. העמדת דירה
 6 לטובת העובד פוטרת אותו מהצורך להוציא הוצאה זו אשר היא הוצאה הכרחית עבור כל
 7 אדם. לעניין נוחות המעביד אציין, כי אף אם המעוררת מבקשת לרכז את עובדיה בקרבת
 8 מקום האימונים ואף אם יש בכך כדי להועיל למעוררת ויש לכך קשר לייצור הכנסתה הרי
 9 שמצאתי, כי בהתאם למבחן האובייקטיבי לא ניתן לומר, כי מבחינת העובד מדובר בהנאה
 10 שולית. כאמור לעיל, העובדה שהמעוררת שילמה דמי שכירות אף עבור עובדים שאינם
 11 גרים רחוק ממקום האימונים, תומכת בטענה לפיה מדובר בטובת הנאה ששילמה
 12 המעוררת לעובדיה.
 13
- 14 116. בעמ"ה (ת"א) 1127/66 פזגז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א א 71 נדון
 15 מקרה שבו עובד עבר מחיפה לתל אביב לצרכי עבודתו ומעבידתו שילמה לו את ההפרש בין
 16 הדירה שמכר בחיפה לזו שרכש בתל אביב. נקבע, כי **העובד עושה שימוש בדירה לצרכיו**
 17 **ועיקר תועלתה אינו לצורכי עבודה. זאת, על אף שמיקומה של הדירה הוא לצורכי עבודה.**
 18 אמנם במקרה האמור מדובר היה במימון חלק מהתשלום בגין רכישת דירה ולא בדמי
 19 שכירות אולם הקביעה האמורה לעניין השימוש שעושה העובד בדירה שלא לצורכי עבודה
 20 רלוונטית לענייננו.
 21
- 22 117. במסגרת הסיכומים התייחסה המעוררת לפסק הדין אשר ניתן במסגרת ע"מ (מינהליים)
 23 ת"א (א) 8096-11-14 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון. פסק הדין
 24 עסק, בין היתר, במגורים שסופקו לעובדים זרים ונקבע, כי המגורים של העובדים ומיקומם
 25 נקבעו על ידי המעוררת לטובתה ולעובדים לא הייתה זכות בחירה. לפיכך מצא בית
 26 המשפט, כי מדובר בלינה הכרחית לייצור ההכנסה ואין לראות בהוצאה שהוציאה
 27 המעוררת כטובת הנאה של העובדים. סבורני, כי המקרה האמור שונה מהותית מהמקרה
 28 שלפני ובין היתר לאור תנאי המגורים של העובדים. בהתייחס לתנאי המגורים צוין בפסק
 29 הדין, כי בחלק מהמקרים מדובר באתרי קרוואנים, כי מדובר כעיקרון על 4 מ"ר נטו מחייה
 30 לעובד, כשני עובדים בחדר, ניסיון למקסם את כמות העובדים שישוה בדירה, שירותים
 31 ומקלחת אחד לשמונה אנשים וכדומה. ברי, כי קיים הבדל משמעותי בין התנאים האמורים
 32 לבין התנאים אשר סופקו לעובדי המעוררת, אשר לטענתה סיפקה לכל אחד מהם יחידה
 33 נפרדת. מהחומר אשר הוגש בתיקיהם של עאבד וחסארמה עולה, כי מדובר ביחידה אשר
 34 כוללת חדר שינה, מטבח ומקלחת. אציין עוד, כי במסגרת עדותו בתיק בענייני טען עאבד,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 כי הוא הגיע לקריית שמונה ונסע עם אדרי לכמה דירות ובחר ביחידת הדיור הזו, כי ראה
2 שהיא מתאימה לו (עמ' 4 ש' 25-29). בנסיבות אלו מצאתי, כי אין לגזור גזירה שווה בין
3 פסק הדין האמור לבין התיק שלפני.
4
5 118. הנה כי כן, ההוצאה שהוציאה המערערת בגין מגורים לעובדיה מהווה טובת הנאה
6 לעובדים. אף אם, הוצאה זו נעשתה גם לנוחות המערערת הרי שרכיב ההנאה של העובדים
7 הוא רכיב משמעותי ומרכזי. ההלכה הפסוקה היא, כי שכירת דירה עבור עובדים מהווה
8 הכנסת עבודה בידם (ראה לעניין זה ע"מ 17-02-26946 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ'
9 רשות המסים - פקיד שומה אילת ופסקי הדין המפורטים בו בסוגיה זו).
10
11 119. לחלופין טוענת המערערת, כי ככל שיקבע בשאלת התושבות של השחקנים, כי מי מהם
12 אינו תושב קריית שמונה, הרי שיש לקבוע, כי בחישוב זקיפת השווי בגין אותו שחקן תילקח
13 בחשבון הזכאות לניכוי הוצאות לינה לפי תקנה 2(2) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות
14 מסוימות), תשל"ב-1972 כלינה מרוחקת ההכרחית לייצור ההכנסה של השחקן. לטענתה,
15 אם השחקנים לא תושבי קריית שמונה, הרי שיש לקבוע, כי העמדת הדירה לרשותם היא
16 בגדר העמדת לינה לצרכי העיסוק ולא בגדר העמדת מגורים. היא טוענת, כי המשיב אוזו
17 בחבל בשני קצותיו. מחד גיסא, דוחה טענת תושבות כאילו מקום מגוריהם הקבוע אינו
18 בקריית שמונה ומאידך גיסא, מייחס את הדירות בקריית שמונה כמגורים ולא כלינה.
19 המערערת טוענת, כי אם לא תתקבל טענתה בעניין זה הרי שתתקבל תוצאה לא כלכלית
20 לפיה כל שחקן נדרש לממן שני מקומות מגורים.
21
22 120. המשיב התייחס לטענת המערערת בעניין זה וטען, כי מדובר בניסיון לשנות בדיעבד את
23 דיווחיה למשיב ודין הניסיון האמור להידחות. הוא טען, כי אין בכוונתו לערוך עם
24 המערערת דיון מחודש לגבי השאלה מי לן בקריית שמונה ומתי והאם הלינה הכרחית ליצור
25 הכנסתו אם לאו. הוא טוען, כי היה בידי המערערת להעלות טענה זו לכל המאוחר בשלב
26 ההשגה ומשבחרה שלא לעשות כן אין לה להלין אלא על עצמה.
27
28 121. אינני מקבלת את טענתה החלופית של המערערת. ראשית אציין, כי המערערת לא העלתה
29 טענה בעניין במסגרת דיווחה או בשלב ההשגה. יתרה מזאת, העובדה שהמשיב קבע, כי
30 עובדי המערערת אינם זכאים להטבה לפי סעיף 11 לפקודה אין משמעה, כי הדירות אשר
31 העמידה לרשותם המערערת הן בגדר העמדת לינה. זאת, לאור העובדה שלצורך ההטבה
32 בסעיף 11 לפקודה לא די במגורים, כמפורט לעיל. לא שוכנעתי, כי מדובר בלינה להבדיל
33 ממגורים. זאת, על אף קבלת עמדת המשיב לגבי סוגיית ההטבה הקבועה בסעיף 11
34 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
- טלפונים ניידים
122. במסגרת השומה המשיב קבע, כי המערערת שילמה כספים בגין החזקת טלפונים ניידים עבור עובדיה מבלי שנוקף שווי בגין שני מכשירים. זאת בניגוד לסעיף 2(2) לפקודה. הוא קבע, כי הטבה זו חייבת במס לפי מס שולי ממוצע מגולם בשיעור 30%.
123. סעיף 2(2)(א) לפקודה מתייחס מופרשות להוצאות שהוציא מעביד בגין טלפון נייד עבור עובדיו. בסעיף נקבע, כי שוויו של שימוש בטלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד מהווה חלק מההכנסה עליה יש לשלם מס.
124. המערערת טענה, כי מדובר בסעיף שולי ביותר אשר סכום המס בגינו על פי השומה מגיע לכאלף ₪ מידי שנה. ברי, כי אין בטענה זו כדי להועיל למערערת וללמד, כי דין הערעור בסוגיה זו להתקבל. עוד טענה המערערת, כי לא התקבל פירוט כיצד חושב סכום המס, בגין אילו עובדים ואילו קווי טלפון. זיגדון טען בתצהירו, כי אף שהמשיב התבקש הוא לא העביר נתונים מהיכן שאב את המידע האמור ולא אותרה הוצאה כאמור (סעיף 48 לתצהיר).
125. במסגרת סיכומיה זנחה המערערת את טענותיה ביחס לרכיב זה.
126. בנסיבות אלו, מצאתי, כי רכיב זה בצו בדין יסודו.
- קנסות
127. במסגרת השומה נקבע, כי לסכומים יתווספו ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות כחוק.
128. המערערת טוענת, כי היא פעלה על סמך ההבנות שהתקבלו בהסכם השומות לשנים קודמות. הבנות שהתקבלו במהלך השנים מושא הערעור. לטענתה, הובהר בפסיקה, כי הטלת קנסות לא יכולה להפוך למכשיר חינוכי בידי פקיד השומה כך שבאמצעותו ישפיע על הנישום לנטוש עמדה שהוא נוקט בה בתום לב. לטענת המערערת, הדיווחים משקפים כראוי ובאופן אמיתי ונכון את חבות המס לשנים הרלוונטיות. היא טוענת, כי אין מדובר במקרה של העדר הצדק סביר לניכוי המס או במקרה של התרשלות בעריכת דוחות ואין מקום לקבוע קנסות.
129. לטענת המשיב, אין מקום לבטל את הקנסות שהוטלו על המערערת אשר פעלה בניגוד לחובה המוטלת עליה ועשתה כן על דעת עצמה ולא בהסתמך על הצהרות העובדים.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

1

2 130. כאמור, מצאתי, כי המערערת לא הניחה תשתית ראייתית מספקת לטעמים בגינם העניקה
3 לעובדיה את ההטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה. כמו כן, היא לא סיפקה טעמים
4 המצדיקים אי הטלת מס בגין הרכיבים הנוספים המפורטים בשומה מושא הערעור אשר
5 לגביהם נקבע, כי נקבעו בצו כדן. לפיכך, אין מקום להיעתר לבקשה לקבוע, כי אין להטיל
6 עליה קנסות.

7

8

התוצאה

9

10 131. הנה כי כן, מצאתי, כי המערערת לא המציאה מסמכים מהם ניתן ללמוד על בסיס מה
11 העניקה לעובדיה את ההטבה לפי סעיף 11 לפקודה. בנוסף, לא עלה בידה להוכיח, כי בשנות
12 המס מושא הערעור, היו העובדים הרלוונטיים זכאים להטבה זו. המערערת לא המציאה
13 ראיות רלוונטיות ולא זימנה עדים רלוונטיים לעדות. תחת זאת, היא הסתפקה בטענות
14 כלליות לעניין הצורך והדרישה למגורים בקריית שמונה ובנוגע לקשיים ראיתיים. בנוסף,
15 לא עלה בידי המערערת להוכיח, כי הוצאות שהוציאה בגין תשלום שכר דירה עבור עובדיה,
16 הוצאות בגין ארוחות, ימי גיבוש וטלפונים אינן בגדר הטבה לעובדיה וכי התשלומים בוצעו
17 לנוחותה. משכך, הוצאות אלו הן בגדר הטבה לעובדי המערערת והן חייבות במס לפי סעיף
18 (2) לפקודה. לבסוף, לא שוכנעתי, כי יש הצדקה שלא להטיל על המערערת קנסות.

19

20 132. בנסיבות אלו, מצאתי, כי לא נפל פגם בשומה אשר הוציא המשיב למערערת. זאת, בכפוף
21 לאמור לעיל לגבי כהן.

22

23 133. לפיכך, הערעור נדחה.

24

25 134. כאמור, במסגרת ע"מ 17-02-52405 נדון עניינו של חסארמה, אחד משחקני הקבוצה,
26 לעניין הזכאות להטבה לפי סעיף 11 לפקודה לשנים 2011 ו-2012. בפסק הדין בעניינו של
27 חסארמה נקבע, כי הוא אינו זכאי להטבה זו. השחקן האמור נכלל אף בשומת הניכויים של
28 המערערת. אין מחלוקת, כי אין מקום לחייב בגינו הן במסגרת שומתו האישית והן
29 במסגרת שומת הניכויים של הקבוצה. משמצאתי לחייבו בשומתו האישית, הרי שיש לנכות
30 את חלקו האמור משומת הניכויים של הקבוצה.

31

32

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 15-02-12510 איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ נ' פקיד שומה צפת

תיק חיצוני:

- 1 135. לאחר דחיית הערעור, מחייבת את המערערת בהוצאות המשיב בסך 15,000 ש.ה.הסכום
2 האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי
3 הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
4
5 136. מתירה את פרסום פסק הדין.
6
7 המזכירות תמציא לצדדים.
8
9
10
11 ניתן היום, ח' אלול תשפ"א, 16 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.
12

עירית הוד, שופטת

13
14