



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל
ע"י עו"ד אלון יפה

מערערת

נגד

פקיד שומה רחובות
ע"ד עו"ד ניר וילנר

משיב

פסק דין

פתח דבר

- 1
- 2 1. לפני שני ערעורים על חיובה של המערערת – המפעילה את קבוצת הכדורסל (גברים)
- 3 "מכבי ראשון לציון" - בתשלום מס שכר בגין שנות המס 2015-2019 (להלן: "שנות
- 4 המס שבערעור"). לטענת המערערת, המסווגת לעניין חוק מע"מ כמלכ"ר, היא אינה
- 5 נדרשת לשלם מס שכר על מלוא השכר ששילמה לעובדיה, כפי עמדת המשיב, אלא רק
- 6 מס שכר חלקי בהתאם לחלוקה, המבוססת על הבחנה שנערכה על ידה בין הכנסותיה
- 7 מפעילותה כמלכ"ר, ובין הכנסותיה הנושאות אופי עסקי. סוגיות נוספות המצויות
- 8 במחלוקות בין הצדדים בהתייחס לשנות המס הנ"ל הן אלה: ניכוי מס במקור משכר
- 9 ספורטאי חוץ; ניכוי מס במקור מדמי שכירות; ותיאום הוצאות בגין ארוחות
- 10 לספורטאי חוץ.
- 11 2. ייאמר מייד, כי אותן מחלוקות ממש העומדות לבירור במסגרת הערעורים דנן (מלבד
- 12 המחלוקת הנוגעת לניכוי הוצאות בגין ארוחות), נדונו והוכרעו על ידי אך לאחרונה
- 13 בערעור שהוגש על ידי עמותת המפעילה קבוצת כדורסל אחרת – הפועל חולון - וזאת
- 14 במסגרת ע"מ 22-01-38608 סלעים איתנים – עמותת לקידום ספורט כדורסל הבוגרים
- 15 בעיר חולון (ע"ר) נ' פקיד שומה פתח תקווה (8.6.2024) (להלן: "עניין הפועל חולון").
- 16 יתר על כן, מרביתן ככולן של הטענות המשפטיות שנטענו על ידי המערערת בעניין
- 17 הפועל חולון, אשר יוצגה על ידי אותו מייצג, נטענות גם במסגרת הערעורים דנן. פסק
- 18 הדין להלן מבוסס, אפוא, על פסק הדין בעניין הפועל חולון, בשינויים מחויבים כאלה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 ואחרים, אלא אם קיימת הבחנה עובדתית רלוונטית בין שני המקרים, המצדיקה דיון
2 בפני עצמו.

3 עיקר העובדות הרלוונטיות

4 3. המערערת נרשמה כעמותה ברשם העמותות בשנת 1991 וממועד זה ואילך היא מפעילה
5 את קבוצת הכדורסל "מכבי ראשון לציון". בשנות המס שבערעור שיחקה הקבוצה
6 בליגת העל בישראל. המערערת מעסיקה עובדים ישראלים וזרים, ביניהם גם שחקני
7 כדורסל אמריקאים.

8 4. ממועד הקמתה ועד היום המערערת מסווגת כמוסד ללא כוונת ריווח (מלכ"ר) בהתאם
9 לסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – "חוק מע"מ" או "החוק").
10 בנוסף, המערערת מסווגת כמוסד ציבורי בהתאם לסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה
11 [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה").

12 5. ביום 27.12.2020 הוצאה למערערת שומת ניכויים לשנת המס 2015 וביום 27.12.2021
13 הוצאו לה שומות ניכויים לשנות המס 2016-2019 בעניין חיוב במס שכר לפי סעיף 4
14 לחוק מע"מ, ניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ, ניכוי מס במקור משכר דירה, וניכוי
15 הוצאות אש"ל משכר ספורטאי חוץ, תוך חיובה של המערערת גם בקנס לפי סעיף 191
16 א' לפקודה (להלן: "שומות שלב א"). שומות שלב א' הוצאו על ידי המפקח מר רפי
17 לאובר. על שומת שלב א' לשנת 2015 הגישה המערערת השגה ביום 25.2.2021, ואילו
18 על שומות שלב א' לשנים 2016-2019 הגישה המערערת השגה ביום 27.2.2022 (נספחים
19 32 ו-39 לתצהיר מטעם המשיב). דיונים בהשגות התקיימו מחודש ספטמבר 2021 ועד
20 לחודש יולי 2022.

21 6. ביום 22.2.2022 הוציא המשיב למערערת שומה בצו לשנת 2015 וביום 1.2.2023 שומה
22 בצו לשנים 2016-2019 (להלן: "הצווים" או "שומות שלב ב") וזאת לפי סעיפים 168
23 ו-152(ב) לפקודה ובהתאם לתקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים
24 ומלכ"רים), תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"). על הצווים חתמה המפקחת גבי קטי
25 קופרלי. סכום החיוב בצו לשנת 2015 עמד על סך של 870,800 ₪ (נספח 35 לתצהיר
26 מטעם המשיב), ואילו סכום החיוב בצו לשנות המס 2016-2019 עמד על סך כולל של
27 2,818,726 ₪ (נספח 42 לתצהיר מטעם המשיב) והכל בצרוף ריבית, הצמדה וקנסות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

7. ביום 14.3.2022 הגישה המערערת ערעור על הצו לשנת 2015 ואילו ביום 14.2.2023
הגישה ערעור על הצווים לשנים 2016-2019. ערעורים אלו אוחדו על פי החלטה מיום
7.4.2023, אלה הם הערעורים דנן.

8. הסוגיות שבמחלוקת והשאלות העולות בנוגע אליהן הינם כדלקמן:

מס שכר

א. האם שומות שלב א' ושומות שלב ב' הוצאו בידי שמוסמך להוציאן?

ב. האם על המערערת, כמלכ"ר, לשלם הפרשי תשלום מס שכר על מלוא השכר
ששילמה לעובדיה? או שמא יש לסווגה, כפי טענתה, כ"מלכ"ר מיוחד", הנדרש
לשלם מס שכר חלקי, אפקטיבי, בהתאם למנגנון סיווג הכנסות וחלוקתן להכנסות
עסקיות והכנסות מלכ"ר?

ג. האם עומדת למערערת טענת הסתמכות וטענה לאפליה ואכיפה סלקטיבית, נוכח
העובדה כי קבוצות ספורט אחרות זכו להסדר מיטיב לעניין תשלום מס שכר?

ניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ

א. היש לבטל רכיב זה בשומת שלב ב' לשנת 2015 על שום שלא נדון ולא חויב בשומת
שלב א'?

ב. האם על פי אמנת המס שבין ישראל וארצות הברית ("אמנת המס בין ממשלת
ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה" מיום
20.11.2975); להלן: "האמנה") קיים פטור ממס לספורטאים אמריקאים בגין
הכנסה שאינה עולה על \$400 ליום?

ג. האם עומדת למערערת טענה הסתמכות נוכח המחלוקת שהייתה בפסיקה בעניין
זה ולאור מדיניות המשיב? האם עומדת למערערת טענה לאכיפה סלקטיבית בשל
הטיפול השומתי השונה בקבוצות כדורסל אחרות?

ד. האם עומדת למערערת טענת מעשה בית דין והשתק שיפוטי נוכח העובדה כי סוגיה
זו נדונה בהליך קודם שהתנהל בינה לבין המשיב בהתייחס לשנות המס 1998 –
2001 במסגרת עמ"ה 1051/04 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה
רחובות (16.12.2012) (להלן: "פס"ד מכבי ראש"ל"צ") בו התקבלה עמדת
המערערת?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 ניכוי במקור בגין דמי שכירות וניכוי הוצאות עבור ארוחות
- 2 א. האם המשיב חייב כדין את המערערת בניכוי מס במקור בגין דמי שכירות בקשר
3 לדירות שנשכרו ושימשו את ספורטאי החוץ?
- 4 ב. האם המערערת רשאית לנכות משכר הספורטאים הזרים הוצאות בגין ארוחות
5 בלא להציג לכך אסמכתאות? היש לבטל רכיב זה בשומת שלב ב' לשנת 2015 על
6 שום שלא נדון ולא חויב בשומת שלב א'?
- 7
8 להלן אדון בסוגיות אלו לפי סדרן.
9

מס שכר

- 10 הטענה לבטלות השומות בשל הוצאתן בידי מי שאינו מוסמך להוציאן
- 11 9. לטענת המערערת, השומות בשלב א' ובשלב ב' הוצאו בחוסר סמכות, שכן הסמכות
12 להוצאת שומת מס שכר מסורה למנהל מע"מ, או למי שהוא האציל אליו סמכותו, ולא
13 למי שמונה למלא תפקיד של פקיד שומה על פי מינוי של שר האוצר מכוח סמכותו לפי
14 פקודת מס הכנסה. לטענתה, אמנם סעיף 145(ב) לחוק מע"מ מקנה לשר האוצר סמכות
15 לקבוע, כי על גביית מס, לעניין מוסדות כספיים ומלכ"רים, יחולו, בשינויים
16 המחויבים, הוראות פקודת מס הכנסה, אך מדובר בהוראות פרוצדורליות בלבד.
17 הוראות אלו פורטו בתקנה 3 לתקנות מע"מ, אך הן אינן משנות את מקור הסמכות
18 להוצאת שומת מס שכר. מאחר שהן מר לאובר, שהוציא את שומות שלב א', והן גבי
19 קופרלי, שהוציאה את שומות שלב ב', מונו כעוזרי פקידי שומה לעניין סעיפים 145,
20 150, 151 ו-152 לפקודת מס הכנסה, אך לא לצורך הוצאת שומת מס שכר – הרי
21 שהשומות שהוצאו למערערת הוצאו בחוסר סמכות ולפיכך בטלות. המערערת מדגישה
22 כי העלתה את טענת חוסר הסמכות בהזדמנות הראשונה, בדיון השומה, ופגם חוסר
23 הסמכות ובטלות השומה היו ידועים למשיב ולא תוקנו על ידו.
- 24
- 25 10. המשיב, מנגד, טוען כי השומות הוצאו בסמכות, נוכח מינוים של מר לאובר וגבי קופרלי
26 לעוזרי פקיד שומה בהתאם לפקודת מס הכנסה, ומאחר וסעיפי הפקודה הנוגעים
27 לסמכות להוצאת שומות, חלים גם על שומת מס שכר מכוח הוראת סעיף 145(ב) לחוק
28 מע"מ ותקנה 3 לתקנות מע"מ. עוד טוען המשיב, כי גם אם אין בהוראות הנ"ל כדי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 להקנות סמכות לעוזרי פקידי שומה להוציא שומות מס שכר, הרי שממילא השומות
2 דן הוצאו רק לאחר שפורסמה הודעת מנהל רשות המסים, במסגרתה, ולמען הזהירות
3 בלבד, האציל סמכויותיו לעניין מס שכר ומס ריווח לבעלי התפקידים לפי פקודת מס
4 הכנסה.
- 5 11. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים מצאתי כי השומות הוצאו כדין ואין מקום לבטלן,
6 וזאת משני טעמים:
- 7 **ראשית**, על שום שגם אם עוזרי פקידי שומה הוסמכו להוציא אך ורק שומות מס
8 הכנסה, אך לא שומות שכר, פגם זה של חוסר סמכות אינו מחייב בהכרח את המסקנה
9 כי המעשה המינהלי בטל מעיקרו, אלא יש לבחון כל מקרה לגופו, וזאת מכוחה של
10 דוקטרינת הבטלות היחסית (ראו: יואב דותן, **ביקורת שיפוטית על שיקול דעת**
11 **מינהלי** - כרך א' 369, 384-385 (2022)).
- 12 סבורני כי בנסיבות המקרה דן, בהתחשב בזיקה הקיימת בין שומות מס הכנסה לפי
13 פקודת מס הכנסה ובין שומות מס שכר לפי הוראות חוק מע"מ, הן זיקה ניהולית והן
14 זיקה עניינית ומהותית, ובעובדה כי שומות מס שכר מוצאות מזה שנים רבות וכדבר
15 שבשגרה על ידי עוזרי פקידי שומה, הרי שגם אם לא הואצלה להם באופן מפורש ובכתב
16 סמכות זו על ידי מנהל רשות המסים, ניתן להתייחס לכך, למצער, כהסמכה מכללא
17 (ראו: פסקה 68 לפסק הדין בע"מ 22062-02-16 **איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית**
18 **אתא נ' פקיד שומה עכו** (7.3.2017) (להלן "עניין אליצור קריית אתא"), וכן י. זמיר,
19 **הסמכות המינהלית**, כרך ב' עמ' 833).
- 20 **שנית**, ועיקר, מפני שבין לפי הגישה לפיה הסמכתם של עוזרי פקידי שומה לצורך
21 הוצאת שומות לפי פקודת מס הכנסה, די בה כדי להסמיכם להוציא שומות מס שכר
22 לפי חוק מע"מ (ראו: ע"מ 17-02-4788 **עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן**
23 (22.4.2020) (להלן: "עניין בני רמת גן"); ע"מ 17-02-3099 **הכוח מכבי עמידר רמת גן**
24 **בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן** (23.4.2020); ע"מ 2018-03-21532 **הפועל אוסישקין תל**
25 **אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5** (28.6.2021) (להלן: "עניין הפועל תל אביב"), ובין לפי
26 הדעה הסוברת כי הם אינם מוסמכים לעשות כן, וכי אין די בהסמכתם לעניין שומות
27 לפי פקודת מס הכנסה (ראו עניין **אליצור קרית אתא**), ברור הוא כי משעה שהמנהל,
28 כמשמעותו בסעיף 107(א) לחוק מע"מ וכפי הגדרתו בסעיף 1 לפקודה (דהיינו מנהל
29 רשות המסים), האציל באופן מפורש מסמכויותיו לעוזרי פקידי שומה גם לצורך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 הוצאת שומות מס שכר, כאמור בהודעתו מיום 29.10.2017 (פורסם בילקוט פרסומים
2 תשע"ח 7608, עמ' 719, נספח 39 לתצהיר המשיב; להלן: "הודעת ההאצלה") - לא נותר
3 כל ספק כי שומות מס השכר הוצאו כדין.
- 4 הטענה ל"מלכ"ר מיוחד"
- 5 12. לטענת המערערת מאחר שהיא "קבוצת ספורט בעלת מאפיינים עסקיים מהותיים
6 המהווים את ליבת פעילותה, יש לראותה כמלכ"ר מיוחד" (סעיף 5.1 לנימוקי הערעור
7 בשני הערעורים). בהתאם לטענתה זו יש לחייבה במס שכר חלקי, דהיינו, רק ביחס
8 למרכיבי פעילותה כמלכ"ר. המערערת הסבירה, כי לשם קביעת בסיס החיוב לתשלום
9 מס שכר יש למיין את הכנסותיה לשתי קטגוריות: האחת, הכנסות מפעילות עסקית,
10 למשל: מכירת כרטיסים ומנויים, גביע המדינה, חסויות, ספונסרים, מנהלת וכיוצ"ב,
11 שנועדו ליצירת רווח ושאינם ממקור חיצוני; השנייה, הכנסות מפעילותה כמלכ"ר,
12 ובמקרה דנן – מהעירייה.
- 13 13. בהקשר זה טוענת המערערת, כי יש לעמוד על מקור מימון פעילותה, תוך חלוקה בין
14 הכנסותיה שהן בעלות אופי עסקי ונועדו לצורכי רווח, לבין הכנסותיה כמלכ"ר, דהיינו
15 כי החבות במס שכר נקבעת בהתאם לאופן שבו נוצרה ההכנסה ובהתאם למטרת
16 ההכנסה. בהתאם לחלוקה זו שילמה המערערת מס שכר חלקי אפקטיבי כמלכ"ר
17 מיוחד, ואין לחייב אותה בתשלום הפרשי מס שכר על אותו חלק שאינו "מלכ"רי",
18 אלא עסקי.
- 19 14. המשיב, מנגד, טוען כי יש לחייב במס שכר בהתאם לאופן שבו מסווגת המערערת
20 לצורכי מע"מ. מאחר שהמערערת מסווגת כמלכ"ר, חייבת היא במס שכר מלא, מה גם
21 שהמערערת לא שילמה מס עסקאות בגין אותו חלק שלטענתה הוא עסקי ולא
22 "מלכ"רי".
- 23 15. במאמר מוסגר אעיר, כי את טענתה זו לפיה היא בבחינת "מלכ"ר מיוחד", לא טרחה
24 המערערת לפרט ולנמק בסיכומיה. כל שעשתה הוא אך לציין כי היא "עומדת על כל
25 הטיעונים המפורטים בסעיף 5 לנימוקי הערעור". דרך זו של סיכום טענות – הן
26 בהתייחס לטענת "המלכ"ר המיוחד" כאמור, והן בהתייחס לטענות נוספות הנזכרות
27 בסיכומי המערערת על דרך ההפניה בלבד - אינה מקובלת עליי. לא רק שהיא אינה
28 עולה בקנה אחד עם ההוראה המפורשת שניתנה בעניין היקף הסיכומים, אלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני :

1 שבמקרה הרגיל מי שאינו מוצא לנכון להעלות בסיכומיו סוגיה שהעלה בכתבי טענותיו,
2 אלא רק על דרך ההפניה הסתמית והכללית, ייחשב כמי שזנח אותה, וכמי שמבקש
3 להתמקד בטענות אחרות העומדות לו.

4 וכפי שנקבע בע"א 3432-17 שי טופז (יוכט) נ' חיים יוכט (16.4.2020) (פסקה 23) :

5 **"הלכה פסוקה היא כי טיעון על דרך ההפניה בסיכומים אינו מספיק ולכן**
6 **יש לראות טענה כזו כטענה שנזנחה. ראו: ע"א 172/89 סלע חברה לביטוח**
7 **בע"מ נ' סולל בונה בע"מ, פ"ד מז(1) 311, 321 (1993) ("אמנם, בשולי**
8 **הסיכומים הראשיים מטעמה של סלע נאמר, כי היא 'חוזרת על כל**
9 **הטענות המפורטות בכתב הערעור, בסיכומיה דלמטה ובכתב הגנתה'.**
10 **ברם, אין בכך כדי למלא אחר הדרישה לסכם את טענותיו של בעל דין**
11 **בערעור, ואין לנו אלא לחזור ולהתריע נגד התופעה של טיעון על דרך**
12 **ההפניה"..."**

13 ואם כך הדבר במקרה הרגיל, על אחת כמה וכמה במקרה דנן כאשר את סיכומיה כולם
14 הקדישה המערערת לטענות אחרות הנוגעות ל"עקרון השוויון ומניעת אכיפה
15 סלקטיבית". טענות אלו, בהן אדון להלן, יוצאות מנקודת ההנחה כי ראוי לנהוג
16 בשוויון בין קבוצות כדורסל שונות, כאשר היו קבוצות שנהנו בעבר מהסדר מיטיב של
17 תשלום מס שכר חלקי. קבוצות אלו, כך מוסכם על הכל, משלמות מס שכר מלא החל
18 משנת 2015, ולפיכך אין זה ברור הכיצד יכולה המערערת להמשיך ולאחוז בטיעון כי
19 אף לגופם של דברים היא זכאית לשלם מס שכר חלקי, ובאותה נשימה לטעון טענות
20 בשם עקרון השוויון. מכל מקום, ובבחינת למעלה מן הצורך, ועל מנת שהנייר לא יימצא
21 חסר, מצאתי לנכון לדון ולהכריע אף בטענה זו הנוגעת להיותה של המערערת "מלכ"ר
22 מיוחד". ייאמר מיד, טענה זו דינה להידחות אף לגופה.

23 16. סעיף 4 לחוק מסדיר את נושא הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים וקובע את
24 שיעורו. סעיף 4(א) לחוק הדן במס שכר המוטל על מוסדות ללא כוונת ריווח קובע
25 כדלקמן :

26 **"על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים**
27 **מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת".**

28 17. תכליתו של מס השכר היא למסות את הערך המוסף של המוסד ללא כוונת רווח
29 המתבטא בשכר אותו משלם מוסד זה לעובדיו. ראו לעניין זה את שנאמר בע"א 767/87
30 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס, פ"ד מ"ד(4) 800, (להלן: **"עניין עמותת**
31 **בשערייך ירושלים"**), 806 (1990) :



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חייוני:

- 1 "בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאתר גם
2 אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס.
3 ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים
4 תפעוליים, הממומנים על-ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר,
5 שרק הוא מהווה את הערך המוסף".
- 6 (ראו גם ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות, פסקה 29
7 ((11.03.2018).
- 8 18. כאמור, הצדדים נחלקו בשאלה האם על המערערת לשלם מס שכר על מלוא השכר
9 ששילמה לעובדיה בהתאם לסיווגה כמלכ"ר, או מס שכר חלקי על הכנסותיה כמלכ"ר
10 ולא על הכנסותיה העסקיות, בהתאם לחלוקה שערכה המערערת לעצמה לצורך כך.
- 11 כפי שצוין לעיל, המערערת הוקמה כמלכ"ר ולא ביקשה לשנות את סיווגה. בהתאם
12 לנוהל 1/2017 שפרסם המשיב, עמותה המבקשת לשנות את סיווגה באופן חלקי או
13 מלא לסיווג של עסק, נדרשת לפעול לשם קבלת אישור המשיב ואף לשלם מס עסקאות
14 בהתאם. במקרה דנן המערערת, לא רק שלא פנתה למשיב לשנות את סיווגה, אלא אף
15 נהנתה מעובדת היותה מסווגת כמלכ"ר, ולא שילמה כלל ועיקר מס עסקאות על
16 הכנסותיה "העסקיות" הנטענות.
- 17 לא יעלה על הדעת, כי נישום יחשיב עצמו וירשם כמלכ"ר לצורך מס ערך מוסף,
18 ובהתאם לכך אף לא ישלם מס עסקאות, אך מנגד יטען כי יש לראותו כ"עוסק", באופן
19 מלא או חלקי, לצורך הימנעות או הקטנת חבותו בתשלום מס שכר. התנהלות זו, על
20 פניה, נגועה בחוסר תום לב חמור ויש לדחותה.
- 21 19. יתר על כן, סיווגה של המערערת כמלכ"ר עולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה בעניין
22 זה, זאת נוכח מטרתה המוצהרת והאיסור המפורש הקבוע בתקנונה לחלק רווחים (ראו
23 לעניין זה עניין עמותת בשעריך ירושלים).
- 24 מטרתה של המערערת, כאמור בסעיף 4 לתקנונה (צורף כנספח 4 לתצהיר מטעם
25 המשיב), הן מטרת ציבוריות הנוגעות לטיפוח החינוך הגופני, טיפוח הפרט והקבוצה
26 בענף הכדורסל ועוד. בסעיף 12 לתקנון נקבע כי כל נכסי העמותה ישמשו למטרותיה
27 וכן נקבע איסור לחלק רווחים בין חברי העמותה.
- 28 20. במסגרת ההליך דנן לא הובאו על ידי המערערת ראיות, או, למצער, הסברים טובים
29 ומשכנעים, באשר לשיקול הדעת שהנחה אותה בבואה לחלק את הכנסותיה בין אלו
30 המשקפות, לדעתה, פעילות מלכ"רית, ובין אלו המשקפות, לגישה, פעילות עסקית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיזוני :

- 1 לתצהיר מטעמה צורפו "ניירות עבודה לחישוב מס שכר", הכוללים מאזני בוחן כשעל
2 גם נערך בכתב יד חישוב כלשהו, שתוצאתו אמורה לשקף את מס השכר שעל
3 המערערת לשאת בו בשל היותה "מלכ"ר מיוחד". איני סבור כי די בניירות עבודה אלו
4 כדי לבסס טענתה, כי חלק ניכר מהכנסתה הוא בעל אופי עסקי, ולפיכך כי היא זכאית
5 לשלם מס שכר חלקי. אזכיר, כי הנטל להוכיח כי קיימות למערערת הכנסות מסוגים
6 שונים, וכי יש בכך כדי להצדיק תשלום מס שכר חלקי, מונח לפתחה של המערערת,
7 ונטל זה לא הורם על ידה כלל ועיקר.
- 8 21. למעלה מן הצורך אוסיף, כי ממילא קשה לקבל את עמדת המערערת לפיה חלק
9 משמעותי ביותר מהכנסתה מהסוג של "מנויים, כרטיסים, גביע המדינה, חסויות
10 ספונסרים, מנהלת וכיוצ"ב" (סעיף 5.9 לנימוקי הערעור) - נושא אופי עסקי וכי רק
11 הכנסותיה מהעירייה נושאת אופי "מלכ"רי". מטרתה של המערערת, ולמעשה עיקר
12 מהותה, היא הפעלת קבוצת כדורסל, וכלל הכנסותיה, לרבות מהסוג הנ"ל, קשורות
13 בטבורן לפעילות זו.
- 14 22. טענת ה"מלכ"ר המיוחד", מהסוג הנטען על ידי המערערת בערעורים דנן, נדונה
15 ונדחתה בעניין הפועל תל אביב. בית המשפט ניתח בהרחבה באותו עניין את הוראות
16 חוק מע"מ, עמד על כך שלטענת "המלכ"ר המיוחד" אין כל עיגון בחוק והיא אף מביאה
17 לעיוות קשה בהטלת המס, וסיכם את עמדתו באופן נוקב וברור כך :
- 18 **"החוק איננו מכיר במעמד של "מלכ"ר מיוחד" ואיננו מתיר חישוב המס על**
19 **פי "נוסחה חלקית". שיטת תשלום המס שאומצה על ידי המערערת חוטאת**
20 **לתכליתו, הגיונו, מבנהו ולשונו של חוק מס ערך מוסף, והקושי אף מחריף**
21 **לנוכח העדר תשלום מס עסקאות על ההכנסות ה"עסקיות"."**
- 22 23. שותף אני באופן מלא למסקנתו זו של בית המשפט המחוזי בעניין הפועל תל אביב, כמו
23 גם לנימוקיו המפורטים והיסודיים, לרבות ההבחנה הנעשית על ידו בין מצב בו העסק
24 מקיים שתי פעילויות שונות ונפרדות, הניתנות לרישום באופן שונה לצרכי מע"מ, לבין
25 עסק המקיים פעילות אחת לגביה מבקשים, כמו במקרה דנן וכמו שהיה בעניין הפועל
26 תל אביב, מעין רישום "היברידי", שאותו אין לאפשר. לא למותר לציון כי גם בעניין
27 הפועל תל אביב המדובר בקבוצת כדורסל מאותה ליגה, שפעילותה והכנסותיה דומות
28 (השווה סעיף 5.9 לנימוקי הערעור עם המפורט בסעיף 16 לפסק הדין בעניין הפועל תל
29 אביב), והטענות שנטענו על ידי המערערת שם, שהייתה מיוצגת על ידי אותו מייצג
30 בהליך דנן, דומות עד זהות לטענותיה כאן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 יתר על כן, בערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב** (ע"א 8416/21)
2 הודיעה המערערת, לאחר ששמעה את הערות הרכב השופטים, כי היא אינה עומדת עוד
3 על הערעור והערעור נדחה כמוסכם (12.7.2023).

4 24. לא ניתן, אפוא, להבין הכיצד עומדת המערערת בערעור דנן על טענת ה"מלכ"ר
5 המיוחד" לאחר דחיית הערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב**.
6 לא למותר לציין בהקשר זה כי את סיכומיה הגישה המערערת לאחר שניתן פסק הדין
7 בערעור שהוגש בעניין **הפועל תל אביב**, ובכל זאת הבהירה בסיכומיה כי היא עומדת
8 על כל טענותיה, לרבות אלו המפורטים בסעיף 5 לנימוקי הערעור, שעניינם טענת
9 "המלכ"ר המיוחד". סבורני כי דרך התנהלות זו מהווה שימוש לרעה בהליך המשפטי,
10 ואין להתירה.

11 הטענה להסתמכות, אפליה ואכיפה סלקטיבית

12 25. ביום 13.2.2018 פרסם המשיב מתווה פשרה שעניינו "**סוגיית מס השכר בקבוצות**
13 **הספורט – פשרה**" (להלן: "**מתווה הפשרה**"). מתווה הפשרה, המכונה 'מתווה רולנד',
14 על שם הסמנכ"ל הבכיר לעניינים מקצועיים ברשות המסים דאז החתום עליו, מר
15 רולנד עם-שלם, הרחיב את תחולתו של הסכם פשרה בסוגיית מס השכר שנכרת בין
16 המשיב לליגת הכדורגל על כל "**קבוצות הכדורגל בליגת העל ובליגה הלאומית, ועל**
17 **קבוצות הכדורסל בליגת העל**".

18 העקרונות שנקבעו במתווה הפשרה הן אלה: א. בשנות המס 2012-2014 יאשר המשיב
19 לקבוצות הספורט תשלום מס שכר חלקי בהתאם לדיווחיהן. ב. בשנת המס 2015 ואילך
20 ישולם מס שכר מלא, וכך הוא ישולם גם בשנות המס הבאות כל עוד לא שונה סיווגה
21 של הקבוצה ממלכ"ר לעוסק. ג. באשר לשנות המס הקודמות לשנת 2012, ככל ששולם
22 מס שכר מלא, יינתן החזר של 50% ממס השכר שבמחלוקת.

23 26. לטענת המערערת, השומה מושא הערעור פוגעת בעקרון השוויון ויש בה משום אפליה
24 ואכיפה סלקטיבית. לטענתה, מתווה הפשרה העניק הטבה במס לקבוצות אחרות,
25 הטבה שלא ניתנה למערערת. אמנם היא שילמה בשנות המס 2012-2014 מס שכר חלקי
26 בהתאם לשומותיה העצמיות, אך שומות אלו התיישנו, כך שלמעשה "ההטבה" לא
27 ניתנה לה על פי מתווה הפשרה. יתר על כן, היא אף לא זכתה ליהנות ממתווה הפשרה
28 בשנים שקדמו לשנת 2012.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיזוני:

27. ועוד טוענת המערערת, כי המשיב הכיר בתשלום מס שכר חלקי אפקטיבי במסגרת שלושה הסכמי פשרה עם קבוצות ספורט אחרות, ואף מטעם זה יש לקבל את עמדתה לעניין תשלום מס שכר חלקי. המערערת מוסיפה וטוענת, כי היא הסתמכה על הסכמי הפשרה ועל מתווה הפשרה, במיוחד עת המשיב לא פרסם את השינוי שחל בעמדתו.
28. המשיב, מנגד, טוען כי אין בסיס לטענות המערערת, שהרי לפי מתווה הפשרה משולם מס שכר מלא החל משנת 2015, כך שאף היא נדרשת לשלם מס שכר מלא בגין שנות המס שבערעור, דהיינו שנים 2015 – 2019, כדין יתר קבוצות הספורט. לטענתו, העובדה כי המערערת "יישמה" את מתווה הפשרה באופן חד צדדי ושומותיה התיישנו, אינה מעלה ואינה מורידה. אשר לשנות המס שקדמו לשנת 2012, הרי שהוצע למערערת בשנת 2020 להחיל את המתווה בדרך של הגשת דוחות מתקנים, אך המערערת סירבה לעשות כן. לפיכך יש לראות במערערת כמי שסירבה להחיל את המתווה.
29. המשיב מוסיף וטוען כי המערערת, עת בחרה לשלם מס שכר חלקי, הסתמכה על יעוץ שניתן לה, אך היה ידוע לה היטב כי עמדתה זו אינה מקובלת על רשויות המס, ולפיכך אף אין כל בסיס לטענת ההסתמכות. כך אף עולה מהביאור המופיע בדוחותיה הכספיים, כמו גם מהאמור בחוות הדעת שניתנה לה. אשר לשלושת הסכמי הפשרה, הרי שהם נחתמו בשנת 2012 ומתייחסים לשנות המס 2001-2007, והם נחתמו כפשרה בין המשיב לבין אותן קבוצות וזאת מבלי שצד אחד מודה בטענות משנהו.
30. אקדים ואומר, כי לא מצאתי כל שחר לטענת ההסתמכות של המערערת ביחס להסכמי הפשרה שנחתמו עם קבוצות ספורט אחרות. המדובר בשלושה הסכמים המתייחסים, כאמור, לשנות המס 2001-2007 בלבד, שנים שאינן במסגרת הערעורים דנן, ומדרך הטבע, כדרכם של הסכמי פשרה, הם משקללים בחובם את הערכות הצדדים באותה עת ביחס לסיכונים ולסיכויים הקשורים לעמדתם, ואף אלה הנוגעים לסוגיות נוספות העומדות על הפרק. יתר על כן, ההליכים המשפטיים השונים שהתקיימו מאז ועד היום, בהם חזר פקיד השומה שוב ושוב על עמדתו - אותה הוא משמיע גם בהליכים דנן - ולפיה יש לסווג את קבוצות הספורט כמלכ"ר לצורך מס שכר (ואפילו הן מסווגות כ"עסק" לצורך פקודת מס הכנסה), מלמדים כי אכן מדובר בשלושה מקרים חריגים.
- כך למשל, ע"מ 1125/06 מכבי תל אביב כדורגל בע"מ נ' רשות המסים (12.2.2012), כאשר במסגרת פסק הדין בערעור שהוגש לבית המשפט העליון (ע"א 2580/12), נאמרו הדברים הבאים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 **"קראנו ושמענו את טענות הצדדים. בסופו של יום נראה לנו, כי משהוצג**
2 **בפנינו שכל קבוצות הכדורגל ללא יוצאת מן הכלל מסווגות כמלכ"ר לעניין**
3 **מע"מ (אף כי המערערת מסווגת כעוסק לעניין מס הכנסה), אין מקום, גם**
4 **בגדרי השכל הישר, לסיווג שונה במע"מ דווקא למערערת. אכן, לא כל**
5 **הקבוצות זהות כמובן, אך על פי האופי הבסיסי של תמהיל עיסוקיהן זהו**
6 **המצב עד הנה".**
- 7 31. אין זאת אלא, שאותם הסכמי פשרה, ספק אם שיקפו בשעת חתימתם מדיניות כלשהי
8 של המשיב, ועל אחת כמה וכמה שאין הם משקפים מדיניות לכאורית כלשהי בשנות
9 המס הרלוונטיות. למערערת לא יכולה, אפוא, לעמוד טענה של הסתמכות על אותם
10 הסכמי פשרה, גם אם היא טוענת כי אחד מאותם הסכמים נחתם עם קבוצה שהיא
11 "מתחרה ישירה" שלה בליגת העל וכי היא הייתה מודעת להסכם זה. לא למותר גם
12 לומר, כי אף אם טעה פקיד השומה בחתימת אותם הסכמים, אין כל מקום להנציח
13 אותה טעות באימוצה בעניינה של המערערת או של נישומים אחרים כדוגמתה.
- 14 32. אוסיף כי אותה טענה ממש, שעניינה הסתמכות על שלושת הסכמי הפשרה, נדונה
15 והוכרעה בפסק הדין בעניין הפועל תל אביב, וכך נאמר שם:
- 16 **"בסמוך לאחר עריכת האחרון מבין שלושת ההסכמים, רשות המסים**
17 **הפסיקה להסכים להסדר המבוסס על הנוסחה החלקית, וזאת, לדברי העדה**
18 **מטעם המשיב, בעקבות מתן פסק דין בעניין מכבי ת"א כדורגל הנ"ל בבית**
19 **המשפט המחוזי...מצג זה לא נסתר, ולא הוכח כי לאחר מכן נכרתו הסכמים**
20 **דומים, למרות שהסוגיה הייתה משותפת לקבוצות רבות הן בענף הכדורסל**
21 **והן בענף הכדורגל (ויעיד על כך ריבוי הליכי הערעור שהגיעו לפתחם של בתי**
22 **המשפט בסוגיה זו במהלך השנים מאז). דהיינו, ייתכן שהמערערת קיבלה**
23 **יחס שונה משלוש הקבוצות אשר היו צדדים לשלושת ההסכמים הנ"ל, אך**
24 **המערערת קיבלה אותו יחס כמו כל יתר הקבוצות שהעלו טענה דומה. ברי כי**
25 **לרשות המסים זכות – ואולי אף חובה כנאמנת הציבור – שלא להנציח טעות**
26 **או הפעלת שיקול דעת מוטעה. אם במהלך שנת 2012 הגיעה רשות המסים**
27 **למסקנה כי יש לפעול באופן אחר בעניין מס השכר, ולא כפי שנעשה בשלושת**
28 **המקרים המסוימים, היא הייתה רשאית לעשות כן".**
- 29 33. פסק הדין בעניין הפועל תל אביב נשאר, כאמור, על מכוננו גם לאחר שהוגש עליו ערעור
30 לבית המשפט העליון. חרף זאת אוחזת המערערת בטענתה כי שלושת הסכמי פשרה
31 אלה, שנחתמו לפני שנים רבות, כאשר לא נערך הסכם דומה מאז ועד היום, מצדיקים
32 את קבלת עמדתה באשר לאי תשלום מלוא מס השכר.
- 33 34. אשר למתווה הפשרה - הרי שהמשיב לא מנע מהמערערת ליהנות מההסדר של תשלום
34 מס שכר חלקי בהתאם למתווה הפשרה ולשנות המס שאליהן מתייחס המתווה. עם
35 זאת סבורה המערערת, כי היא זכאית ליהנות ממתווה הפשרה גם ביחס לשנות מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 שבערעורים, למרות שעל פי מתווה הפשרה בשנים אלו כל קבוצות הכדורסל נדרשות
2 לשלם מס שכר מלא. לטענתה, ככל שהצלחתי לרדת לפשרה, מאחר שהיא לא הייתה
3 "צריכה" לעשות שימוש במתווה הפשרה בשנות המס 2012-2014 (שכן שומותיה
4 העצמיות ממילא התיישנו), יש מקום להעניק לה הטבה בשנות מס אחרות, בבחינת
5 "ניוד" ההטבה לשנות המס שבערעורים, למרות שמתווה הפשרה אינו חל על שנים אלו.
- 6 35. לא מצאתי כל בסיס לטענה זו. העובדה כי המערערת לא "נהנתה" משימוש בפועל
7 במתווה הפשרה, אין פירושה כי יש להעניק לה הטבה בשנות המס שבערעורים, שאינה
8 עולה בקנה אחד עם המתווה, וזאת רק על מנת שיתאפשר לה "להשתמש" בהטבה
9 שניתנה בעיתוי אחר ובנסיבות שונות. מתווה הפשרה נועד להחיל עקרונות אחידים
10 ושוויוניים על כל קבוצות הספורט, ואך ברור הוא כי **יישומו** אצל כל קבוצה וקבוצה
11 תלוי בנסיבותיה הקונקרטיות ובשנות המס הרלוונטיות אליה. ממילא המערערת
12 "נטלה" לעצמה אותה הטבה במתווה הפשרה, שכן באותן שנים דיווחה בשומותיה על
13 מס שכר חלקי, ועל כן לא ברורה כלל הטרזניה שהשמיעה.
- 14 אעיר, כי טענה דומה נטענה גם בעניין **הפועל חולון**, לפיה ראוי להעניק למערערת דישם
15 הטבה בדמות תשלום מס שכר חלקי בשנות המס שבערעור, שכן היא הוקמה רק בשנת
16 2016 ולפיכך לא נהנתה מהטבה הניתנת לפי מתווה הפשרה רק בגין שנות מס שקדמו
17 לשנת 2015. טענה זו של "קיפוח" דחיתי בעניין **הפועל חולון** וראוי לדחותה גם
18 בערעורים דנן, ומאותם נימוקים. אין כל הצדקה להעניק למערערת הטבה שלא
19 זכאיות לה קבוצות כדורסל אחרות המשלמות משנת 2015 ואילך מס שכר מלא.
- 20 36. באשר לשנות המס שקדמו לשנת 2012 ולטענות שהעלתה המערערת בעניין זה, מקומן
21 של טענות אלו אינו במסגרת הערעורים דנן, והמערערת תפעל בעניין זה מול המשיב
22 בהתאם לשיקול דעתה.
- 23 37. אשר לטענת המערערת בנוגע למדיניותו של המשיב בנושא מס השכר ולהעדר מענה
24 לפנייתה בשנת 2012 בעניין זה, סבורני כי אף לטענה זו אין בסיס, כאשר בהקשר זה
25 אף לא ניתן להתעלם מכך כי החלטתה של המערערת לדווח באופן חלקי על מס השכר
26 לוותה בחוות דעת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 חוות הדעת (הנושאת תאריך 3.3.2011) צורפה לתצהיר מטעם המערערת כאשר בסופה
2 (סעיף 6.7) הודגש כי "זה המקום לשוב ולהזכיר כי על אף שמדובר במסקנות
3 המבוססות על מיטב שיקול דעתנו המקצועי יתכן כי עמדת רשויות המס תהייה
4 שונה. עם זאת, אנו סבורים כי ניתן יהיה להגן על מסקנות אלה בבית משפט, אם
5 וכאשר יעלה הצורך לכך".
- 6 וכיוצא בכך - בדוחות הכספיים של המערערת לשנים 2012-2016 (נספחים 18-22
7 לתצהיר המשיב), נכתב באופן מפורש בביאורים כי החל משנת 2012 המערערת פועלת
8 על פי ייעוץ מס וחוות דעת לפיהן היא חייבת במס שכר חלקי על תשלומי השכר
9 המשולמים על ידה וכי הדבר לא קיבל את אישור רשויות המס ולפיכך נערכה הפרשה
10 מתאימה בספרים. בדו"חות הכספיים של המערערת לשנים 2017-2019 (נספחים 23-
11 25 לתצהיר המשיב) אף נכתב בביאור כי רשות המסים חולקת על גישה זו של תשלום
12 מס השכר החלקי.
- 13 38. ואכן, מהראיות שבפניי עולה כי המערערת ידעה, או למצער כי היה עליה להביא
14 בחשבון את האפשרות, שעמדת המשיב היא כי יש לשלם מס שכר מלא ואין הוא מקבל
15 את הגישה בדבר מס שכר חלקי. אף הסתבר כי יועציה המקצועיים – רו"ח זיגדון ורו"ח
16 ניילביץ – אשר בהתאם לתצהיר מטעמה, הם אלה אשר יזמו את הפנייה אליה ואת
17 ההצעה להחיל את גישת מס השכר החלקי (ראו סעיפים 2.6 – 2.8 לתצהירו של מר זיו
18 גלעד), היו מעורבים בתיקים נוספים במסגרתם הוצגה עמדתו המפורשת של המשיב
19 אשר אינה מכירה בתשלום מס שכר חלקי (ראו סעיף 42 לתצהירו של מר שגיא חיבה
20 מטעם המשיב; כן ראו עניין בני רמת גן). יועצים אלה לא הובאו לעדות מטעם
21 המערערת וחזקה על פי הדין כי לא היה בעדותם כדי לסייע לה.
- 22 39. אין זאת אלא, כי בנסיבות אלו קיים קושי בקבלת טענתה של המערערת, כי סברה
23 שעמדתה בעניין תשלום מס השכר החלקי, עולה בקנה אחד עם עמדתו של המשיב,
24 ולפיכך עומדת לזכותה טענה להסתמכות. היפוכו של דבר הוא הנכון - החלטתה של
25 המערערת לדווח ולשלם מס שכר חלקי, נעשתה ב"עיניים פקוחות" על פי עצת יועציה
26 המקצועיים, ומתוך מחשבה, כך הייתה התרשמותי הברורה מעדותו של העד מטעמה,
27 כי הדבר יועיל לה לצורך ניהול משא ומתן עם פקיד השומה ואולי הגעה להסכם פשרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 כך העיר מר גלעד זיו, מנהל המערערת (פרוטוקול, נוסח לאחר הגהה, עמ' 4 ש' 1 – 19,
- 2 ההדגשות הוספו):
- 3 עו"ד וילנר: אתה מתאר בתצהיר שלך שנפגשת עם יועץ המס בועז
- 4 ינילביץ והוא הציג לכם, הוא סיפר לכם על הסכמי פשרה
- 5 שהוא היה מעורב בהם בעבר נכון? אתה ראית את הסכמי
- 6 הפשרה האלה?
- 7 לא. הוא דיבר הסביר וגם כתב אבל מטבע הדברים לא הראה
- 8 לנו הסכמים עצמם.
- 9 עו"ד וילנר: אתה יודע למה בועז לא הגיש היום תצהיר לבית המשפט?
- 10 העד, מר זיו: אין לי מושג.
- 11 עו"ד וילנר: האם בועז הסביר לכם שבאותן הסכמי פשרה נכתב שמבלי
- 12 שכל צד מודה בטענות שלו ושזה לצורכי פשרה בלבד,
- 13 ושהם לא צופים (פני עתיד – ש.ב.)?
- 14 לא זכור לי. העד, מר זיו:
- 15 אתה מפרט בתצהיר ששקלתם בכובד ראש האם לדווח על
- 16 מס חלקי. מה הייתה ההתבלטות שלכם?
- 17 העד, מר זיו: ברגע שהציגו בפנינו את המתווה ותכנון המס התלבטנו,
- 18 עשינו איתם כמה פגישות, לפחות 3-4 פגישות, התייעצנו עם
- 19 רואי החשבון שלנו, מנהל הכספים שלנו שהוא גם רואה
- 20 חשבון, קיבלנו וראינו חוות דעת של ד"ר אמנון רפאל
- 21 שלמעשה גם תומך בתכנון הזה, מה שלמעשה כן הטה את
- 22 הכף לכיוון הזה היה באמת הדוגמאות וההישגים שהם
- 23 הציגו בפנינו או הבהירו לנו לגביהם שכבר קבוצות משלמות
- 24 וכבר קבוצות הגיעו להסדרים, וכבר קבוצות מקבלות
- 25 החזרים. וגם נקבו בשמות של קבוצות. אני חושב שבסופו
- 26 של יום זה מה שהטה את הכף ללכת לתכנון הזה...."
- 27
- 28 ובהמשך (עמ' 6 ש' 13 – עמ' 7 ש' 18):
- 29
- 30 כב' הש' בורנשטיין: לא הבנתי, בועז אומר לכם יש לי עכשיו רעיון, תכנון לא
- 31 לשלם מס שכר, הוא לא אומר לכם כהשלמה לאותו תכנון
- 32 להתחיל לשלם מע"מ על ההכנסות שלכם? זה לא בא לידי
- 33 ביטוי בדרך כלשהי ביועץ שלנו?
- 34 העד, מר זיו: שוב, אנחנו התייעצנו באנשי מקצוע. אני לא איש מקצוע
- 35 בתחום ואני בטח לא יודע מה נכון ומה לא נכון. אבל ברגע
- 36 שיושבים בכמה פגישות עם 3 רואי חשבון, מקבלים וחוות
- 37 דעת משפטית מד"ר אמנון רפאל ויודעים שיש הסכמים מול
- 38 קבוצות אחרות,
- 39 כב' הש' בורנשטיין: זה לא השאלה. שאלתי האם הנושא של לשלם את המע"מ
- 40 על ההכנסות עלה, אדוני אמר שכן. אני שואל האם
- 41 במסגרת אותו ייעוץ שקיבלתם לא עלתה השאלה אם צריך
- 42 להתחיל לשלם עכשיו מע"מ על ההכנסות. אמרו לכם כן
- 43 לשלם? לא לשלם? מה אמרו לכם?
- 44 שמע"מ לא מכיר את זה ובכל מקרה הוא לא יקבל. העד, מר זיו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 כב' הש' בורנשטיין: **לא יקבל, לכן אין אפשרות לשלם? זה מה שנאמר.**
 2 העד, מר זיו: אין אפשרות לשלם וגם אם נפנה למע"מ הם יזרקו אותנו
 3 מכל המדרגות. זה כבר עלה בעבר, זאת אומרת זה נוסה
 4 בעבר.
 5 עו"ד וילנר: **אתה לא ניסית אבל, אבל המערערת שלנו בעצמה לא**
 6 **ניסתה לפנות נכון?**
 7 העד, מר זיו: לא, אנחנו דנו. אנחנו אישית לא פנינו.
 8 עו"ד וילנר: **לא פניתם.**
 9 העד, מר זיו: לא.
 10 עו"ד וילנר: **אז אתה לא יודע מה הייתה התשובה של רשות המיסים**
 11 **לגבי המערערת.**
 12 העד, מר זיו: לא
 13 כב' הש' בורנשטיין: **למה בעצם לא פניתם?**
 14 העד, מר זיו: טוב,
 15 כב' הש' בורנשטיין: **אני מניח שהוא אמר לכם שכדי לחזק, אני מניח, לחזק את**
 16 **התכנון אז באמת צריך לבנות מערכת שלמה בה משלמים**
 17 **מס שכר באופן חלקי, דנו על חלק, לא משנה מה השכר,**
 18 **ועל החלק העסקי לא משלמים מס שכר אבל משלמים**
 19 **מע"מ. זאת אומרת הייתי מצפה שהוא יגיד לכם בואו תנסו**
 20 **להשלים את המהלך הזה. השאלה היא מדוע לא פניתם**
 21 **למע"מ או מדוע לא יעץ לכם? לא שאלתם אותו למה לא**
 22 **לפנות למע"מ?**
 23 העד, מר זיו: אז כמו שאני זוכר ואני אומר טוב, זה ישיבות שקיימו ב-
 24 2012 זה כבר לא היה אתמול, אבל כמו שזכור לי הסיפור של
 25 מע"מ עלה בסוגיה הזו ונאמר לנו במפורש אפשר לפנות
 26 למע"מ אבל זה חסר כל טעם כי זה זוכה בעבר, ויזרקו אותנו
 27 מכל המדרגות. זה מה שאני זוכר. מה אם עשינו לא עשינו
 28 אני כבר לא,
 29 כב' הש' בורנשטיין: **טוב אולי אם היית, אולי עלה הנושא הזה שאם פונים**
 30 **למע"מ ומבקשים לשלם את המע"מ אז אולי גם מע"מ,**
 31 **סליחה, רשויות המס יש להם איזשהי הערה או אמירה**
 32 **לגבי מס שכר. השאלה אם זה לא כרוך ביחד מבחינתכם או**
 33 **מבחינת הייעוץ שקיבלתם?**
 34 העד, מר זיו: **אני לא יודע לומר. אני רק יושב בסופו של יום ברגע שהציגו**
 35 **בפנינו עובדתית שאי מי שפנה למע"מ קיבל תשובה שלילית,**
 36 **בי' יש פקידי שומה שמקבלים את כל התכנון. אז סימן שזה**
 37 **עומד במבחן. אז זה מה שאנחנו ראינו לנגד עינינו. ושוב,**
 38 **קיבלנו גם חוות דעת בנושא הזה...."**
 39
 40 40. סבורני כי מתוך עדות זו עולה באופן ברור שהמערערת, לא רק שביקשה לפעול
 41 ב"שיטת מצליח", אלא אף נמנעה בכוונת מכוון לפנות לרשויות המס על מנת לבחון
 42 האם גישתה מקובלת עליהם, כנראה משום שחששה לקבל תשובה שלילית, או בלשון
 43 העם, משום שחששה לשאול "שאלת קיטבג". דרך פעולה זו, גם אם אינה פסולה על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיזוני:

1 פניה, וגם אם היא נעשית באופן גלוי ו"בקלפים פתוחים", אינה עולה בשום פנים
2 ואופן בקנה אחד עם טענת הסתמכות.
3 41. אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה זכאית היא לתשלום מס שכר חלקי על שום
4 שקבוצות ספורט אחרות דיווחו באופן זה ולא יצאה להן שומה. **ראשית**, שגם אם
5 נכונה היא טענת המערערת, העובדה שהמשיב לא טיפל, או טרם טיפל, בשומות של
6 נישומים אחרים, אין בה כדי להקנות זכות למערערת שלא להתחייב במס על פי הדין.
7 **שנית**, משום משום שטענה זו לא נתמכה בכל ראיה, ולמעשה, נציג המערערת אף לא
8 ידע לומר מי הן הקבוצות שאינן משלמות מס שכר מלא, כך שמדובר בטענה בעלמא
9 גרידא. כך העיד (עמ' 8 ש' 6 – 22):

10 **אתה מציג חשש בתצהיר שלך שלא כל הקבוצות משלמות** עו"ד וילנר :
11 **מס שכר מלא. אתה יכול לתת את שמות הקבוצות**
12 **בבקשה?**
13 שמע, מכיוון שאני יודע שחלק, תראה, אנחנו מתייחסים העד, מר זיו :
14 כרגע לשניים הרלוונטיות לא לשניים האלה. לא לשנה
15 ספציפית הזו.
16 **מה זה השניים הרלוונטיות תגדיר אותן?** עו"ד וילנר :
17 15,19 נכון?.... העד, מר זיו :
18 אז, מהזכור לי לפחות, אתה יודע, זה עולם קטן עולם העד, מר זיו :
19 הכדור סל אנחנו לא איזה ענף רוחבי שיש עסקים, זה ענף
20 קטן. קבוצות מדברות אחת עם השנייה. אני לא זוכר
21 בדיוק את השמות, אבל אני יודע שבסופו של דבר היו לא
22 מעט קבוצות שהיו השתמשו בתכנון ויש כאלה שאף פעם
23 לא פנו אליהם גם. אני לא יודע.
24 **ואותן קבוצות היום עדיין משלמות מס שכר חלקי?** עו"ד וילנר :
25 **לפי מה שאני חושב כן אבל אני לא יודע להגיד בוודאות.** העד, מר זיו :
26 **ואתה יכול להגיד לי את השמות של הקבוצות האלה?** עו"ד וילנר :
27 **לא.** העד, מר זיו :

28
29 **ניכוי מס במקור משכר ספורטאי חוץ**

30 **הטענה כי הסוגייה לא נדונה בשומת שלב א' לשנת 2015**

31 42. לטענת המערערת, דין ערעורה להתקבל בסוגיה זו הנוגעת לניכוי מס במקור משכר
32 ספורטאי חוץ בשנת 2015, שכן היא לא עלתה לדיון בשלב א' של השומה אלא רק בשלב
33 ב'. לגישתה, משעה שהמשיב לא חלק בדיוני השומה שנערכו בשלב א' על האופן שבו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 נהגה המערערת בעניין ניכוי המס במקור משכר ספורטאי חוץ, אין הוא רשאי לטעון
2 בשלב ההשגה כי המערערת פעלה שלא כדין ולהוציא צו בעניין זה.
3 43. טענה זו של המערערת דינה להידחות. סעיף 150(א) לפקודה קובע כהאי לישנא:

4 **"היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת**
5 **השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק**
6 **את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת**
7 **הודעת השומה..."**

8 ואילו סעיף 152 לפקודה קובע כהאי לישנא:

9 (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד
10 השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה
11 ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

12 (ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא
13 לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה..."

14 44. סמכות זו שיש בידי פקיד השומה להגדיל את השומה, מלמדת כי הלכה למעשה בשלב
15 שבו הוא דן בהשגה, כל עניין הנוגע לשומת הנישום עומד לבחינה מחודשת. אין, אפוא,
16 כל בסיס לטענת המערערת לפיה טענה שלא נטענה על ידי פקיד השומה בשלב א' של
17 השומה, מנוע פקיד השומה להעלותה בשלב ב' של השומה, או להגדיל את השומה
18 כתוצאה מכך. כמובן שפקיד השומה נדרש להביא לידיעת הנישום כי בכוננתו לעשות
19 כן, ולתת בידו הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו כנגד אותה כוונה. במקרה דנן לא
20 נשמעה כל טענה מאת המערערת, כי נמנע ממנה להשמיע את טיעוניה בסוגיה זו. נהפוך
21 הוא. מהפרוטוקול הדיון בהשגה לשנת 2015 (ראו נספח 33 לתצהיר מטעם המשיב),
22 ניכר כי הסוגיה נדונה, כאשר גם באותו דיון העלה ב"כ המערערת את הטענה לפיה
23 המשיב מנוע מלהעלות לדיון סוגיה שלא נדונה בשלב א' של השומה.

24 45. באופן דומה נקבע על ידי בע"מ 13-11-48060 דוד מזרחי נ' פקיד שומה פתח תקווה
25 (18.12.2016) (לא פורסם):

26 **"טוענים המערערים כי במסגרת דיוני השומה (שלב א') לשנת המס 2011 לא**
27 **העלה המפקח כל טענה לפיה אין להתיר בניכוי את התשלומים לגופים**
28 **המפורטים לעיל, כאשר רק בשלב ההשגה תוקנה השומה וההוצאה לא**
29 **הותרה. לגישתם, משלא הוגשה על ידם השגה בסוגיה זו, לא קמה הסמכות**
30 **לדון בה ולפיכך דין ההחלטה בהשגה בעניין זה להתבטל.**

31 סעיף 152(ב) לפקודה קובע כי ככל שלא הושג הסכם רשאי פקיד השומה
32 במסגרת הצו "לקיים את השומה, להגדילה או להפחיתה", אך אין זה אומר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 בהכרח כי רשאי הוא לדון בסוגיה שלא הוגש בעניינה השגה, במיוחד בשים
2 לב לכך כי באופן זה נפגעת זכותו של הנישום לקיים דיון "דו שלבי", דהיינו
3 דיון בשומה בשלב א' ודיון בשומה בשלב ב', הוא שלב ההשגה. עם זאת,
4 סבורני כי מקום בו מתנהל במסגרת ההשגה דיון ענייני, בתום לב, בשקיפות
5 ובהגינות, וניתנת לנישום אפשרות מלאה להציג באופן מלא את טענותיו
6 וראיותיו – לא מנוע המפקח הדין בהשגה להעלות גם סוגיה שלא נדונה בשלב
7 א', ושלא הוגשה בעניינה השגה. כך במיוחד כאשר אין להניח כי הנישום
8 מופתע מהעלאת הסוגיה במסגרת ההשגה, וכאשר על פניו ברור כי העובדה
9 שהדבר לא נדון בשלב א' מקורו בטעות ואין מדובר בשינוי מדיניות או
10 בהעלאת סוגיות שלא נדונו עד כה וזאת אך ורק כעניין "טאקטי", כגון על מנת
11 לרפות ידיו של נישום המגיש את ההשגה או מכל טעם לא ענייני אחר".

12 ניכוי מס במקור על פי האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל וארצות הברית

13 46. סעיף 17 לאמנה שכותרתו "שירותים אישיים שבתלות" קובע כדלקמן:

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

21 (2) שכר המתואר בסעיף קטן (1), שמפיק יחיד שהוא תושב של אחת מן
22 המדינות המתקשרות, יהא פטור ממס בידי המדינה המתקשרת האחרת אם
23 –

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

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

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

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

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

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 47. לטענת המערערת, בהתאם לסעיף 18 לאמנת המס שבין ישראל לארה"ב, שחקנים
2 אמריקאים פטורים מתשלום מס בישראל על שכרם, וזאת ככל ששכרם היומי אינו
3 עולה על 400 דולר ליום שהות בישראל. לטענתה, פרשנותה זו לאמנה עולה בקנה אחד
4 עם פסק הדין שניתן בערעורה שלה עצמה בהתייחס לשנות המס 1998-2001 במסגרת
5 עניין **מכבי ראש"צ**, ובכל מקרה, גם אם קיימות פרשנויות אפשרויות אחרות לאמנה,
6 היא רשאית לבחור בפרשנות שמיטיבה עמה.

7 48. המשיב, מצדו, טוען כי עמדת המערערת נדחתה בפסק הדין בעמ"ה 505/04 **אליצור**
8 **אשקלון נ' פקיד שומה אשקלון** (31.8.2008), (להלן: "**עניין אליצור אשקלון**"), וכן
9 לאחרונה בפסק הדין בעניין **הפועל תל אביב**, שאף אושר בבית המשפט העליון, ולפיהם
10 סעיף 18 לאמנה לא נועד לצמצם את חבות המס שנקבעה בסעיף 17 לאמנה, אלא רק
11 להרחיבה. לפיכך, היה על המערערת לנכות מס במקור בשיעור 25% משכר השחקנים
12 האמריקאים לפי סעיף 164 לפקודה ובהתאם **לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ)**,
13 **התשנ"ח-1998**.

14 49. אומר מיד: מסקנותיהם ונימוקיהם של בתי המשפט המחוזי בעניין **אליצור אשקלון**
15 ובעניין **הפועל תל אביב**, מקובלים עליי במלואם ובשלמותם. לדידי, די בקריאה
16 פשוטה של סעיפי האמנה הרלוונטיים, כדי להגיע למסקנה הברורה והחד משמעית כי
17 סעיף 18 לא התכוון לצמצם את יריעת החיוב במס ככל שמדובר במי ששוהה בישראל
18 183 ימים ויותר, כאמור בהוראה הכללית הקבועה בסעיף 17 לאמנה, אלא להרחיבה,
19 כך שבדרנים ציבוריים (ובכלל זאת ספורטאים) יחויבו במס אף אם שהו בישראל
20 תקופה קצרה יותר, ובלבד ששכרם עולה על 400 דולר ליום שהייה.

21 50. כך או כך, משעה שהוגש ערעור על פסק הדין בעניין הפועל תל אביב, והערעור נדחה
22 בעקבות הערות הרכב השופטים (ע"א 8416/21 **הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד**
23 **שומה תל אביב 5** (16.7.2023)), ממילא אין עוד מקום לעמדה אחרת. ואם אין די בכך,
24 הרי שבית המשפט העליון, למען הסר כל ספק, מצא לנכון להוסיף לפסק דינו את
25 הדברים החד משמעיים הבאים:

26 "משנשמעו הערותינו, ונתקבלה המלצתנו, לא נכביר במילים, זולת מה
27 שנתבקשנו בתום הדיון הנ"ל, ונעתרנו, לנוכח קיומם של הליכים נוספים
28 בציפייה להכרעה בערעור זה. נציין אפוא, כי סעיף 18 לאמנת המס ישראל-
29 ארה"ב נועד להרחיב את רשת המס ולאפשר לישראל, כמדינת המקור,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 למסות ספורטאים ובדרנים, שאין באפשרותה למסותם בהתאם לסעיפים
2 אחרים באמנת המס, בתנאי שהכנסתם היומית עולה על הרף הכספי הקבוע
3 בסעיף. לשם הגשמת תכלית זו, נקבע באמנה הנדונה, כמו גם באמנות מס
4 רבות, שהוראות סעיף 18 יחולו על אף (Notwithstanding) האמור
5 בסעיפים 16 ו-17, סעיפי השכירים והעצמאים באמנה. אין משמעות הדבר
6 שהכנסה הנמוכה מהרף הכספי, פטורה כליל ממס. אפשר לחייבה במס
7 בהתאם להוראות סעיפים אחרים באמנה, ובהם סעיפים 16 ו-17, אם
8 תנאיהם מתקיימים. בהינתן הוראות הדין האמריקני העשויות להעניק
9 פטור ממס להכנסות דוגמת אלה שבענייננו מתוך הנחה כי הן תמוסינה
10 במדינה שבה הופקו, הפרשנות הנ"ל היא היחידה שתמנע ניצול של
11 הוראות האמנה – שנועדה למניעת כפל מס – לשם הימנעות כפולה ממס
12 (Double-non Taxation), בניגוד מוחלט לתכליתה.”
- 13 51. אין בידי לקבל את טענת ב"כ המערערת לפיה אין מדובר בהלכה מחייבת, אלא באמרת
14 אגב. סבורני כי טוב הייתה עושה המערערת אילו הייתה מודיעה כי היא אינה עומדת
15 עוד על טענתה בדבר פרשנות האמנה בהינתן פסק דינו של בית המשפט העליון
16 וההבהרה המפורשת והחד משמעית שניתנה על ידו. כך או כך, סבורני כי ההלכה בעניין
17 זה היא ברורה וחד משמעית, ולא מצאתי כל אחיזה לטענת המערערת לפיה פטורה
18 היא מניכוי מס במקור משכר שחקנים ששכרם היומי אינו עולה על 400 דולר. לא
19 למותר לציין כי העמידה על טענה זו, לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט העליון
20 בעניין **הפועל תל אביב**, נראית כשימוש לרעה בהליך המשפטי.
- 21 טענת מעשה בית דין והשתק, הסתמכות ואכיפה סלקטיבית
- 22 52. טוענת המערערת כי משעה שניתן בערעור שהוגש על ידה בהתייחס לשנות המס 1998
23 – 2001 פסק דין לטובתה ואשר בו התקבלה עמדתה (עניין **מכבי ראשל"צ**), מנוע
24 המשיב, מטעמים של **מעשה בית דין והשתק שיפוטי**, להוציא לה שומה בה הוא נוקט
25 בגישה אחרת.
- 26 לטענתה, יש בפסק הדין שניתן בעניין **מכבי ראשל"צ**, ואשר עליו לא הוגש ערעור, כמו
27 גם לאור מדיניות רשות המסים מאז אותו פסק דין, גם כדי להעמיד לה טענת
28 הסתמכות, כאשר לעניין זה יש להביא בחשבון אף את העובדה שהסוגיה לא עלתה
29 ונדונה בשלב אי של השומה לשנת 2015.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 עוד טוענת המערערת לפגיעה בעקרון השוויון שכן הדיווחים של קבוצות כדורסל
2 אחרות בעניין זה של ניכוי המס במקור משכר ספורטאי החוץ, לא נבדקו ולא הוצאו
3 להן שומות.
- 4 53. המשיב, מנגד, טוען כי בהתאם להלכה שנקבעה בסוגיית השתק פלוגתא בדין
5 הפיסקאלי – ע"א 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.2014); להלן:
6 "עניין פלומין" - הוא אינו מנוע מלהוציא שומה בהתייחס לשנות מס אחרות מאלו
7 שנדונו בערעור, שכן חל שינוי ב"אקלים המשפטי", זאת, בין היתר, נוכח פסק הדין
8 בבית המשפט העליון בעניין הפועל תל אביב, ובהתחשב בכך כי ההלכה שנקבעה בו
9 חלה באופן רטרוספקטיבי כפי שנקבע ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות נ'
10 עזבון המנוח אחד עמד אלחמיד (27.6.2006); (להלן: "עניין סולל בונה").
- 11 54. אשר לאינטרס ההסתמכות של המערערת, טוען המשיב, כי ממילא מדובר באינטרס
12 מופחת, נוכח קיומם של פסקי דין סותרים בסוגיה, כי פסק הדין בעניינה של המערערת
13 ניתן בבית המשפט המחוזי ולא הייתה הלכה מחייבת של בית המשפט העליון, וכן כי
14 המערערת לא הראתה כי שינתה מצבה לרעה כפועל יוצא מהסתמכותה הנטענת. עוד
15 הוא טוען, כי המערערת לא הביאה כל ראיה לפיה הוא נוהג באופן שונה בקבוצות
16 אחרות, וכי בכל מקרה אין בעובדה כי המשיב לא אכף את הדין בעניינן של קבוצות
17 אחרות, כדי להקנות זכות למערערת שלא לפעול על פי הדין בעניינה שלה.
- 18 55. דין טענות המערערת בעניין זה להידחות. אשר לטענה בדבר מעשה בית דין והשתק
19 שיפוטי סבורני כי הצדק עם המשיב לפיו בהתחשב בכך כי מאז ניתן פסק הדין בעניין
20 מכבי ראשל"צ חלפו שנים רבות, וכי מאז ניתנו כמה וכמה פסקי דין, ובראש ובראשונה
21 פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין הפועל תל אביב בו נקבע באופן מפורש ושאינו
22 משתמע לשני פנים, כי אין כל בסיס לאופן בו מפרשת המערערת את אמנת המס,
23 התקיימו התנאים המקנים זכות לפקיד השומה לנקוט בשומתו, המתייחסת לשנות
24 מס אחרות, גישה שונה מזו שאומצה בפסק הדין בעניין מכבי ראשל"צ, המתייחס
25 לשנות מס קודמות.
- 26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 56. בעניין פלומין נאמרו על ידי כב' השופטת ברק ארז דברים אלה (פסקאות 52-54 לפסק
2 הדין; ההפניות הושמטו):

3 "על מנת להגדיר נכונה את מעמדן של הכרעות שניתנו בהתדיינות קודמות
4 בתחום הפיסקאלי, יש לבחון שאלה זו בהקשר הרחב של ההתפתחויות שחלו
5 בכלל השתק הפלוגתה גם בענפי משפט אחרים, בשנים שחלפו מאז ניתן עניין
6 כהן. בחינה זו מלמדת כי בשורה ארוכה של פסקי דין קבע בית משפט זה כי
7 הכלל של השתק פלוגתה הוא כלל גמיש שהפעלתו מתחשבת גם בשיקולי צדק
8 ובאינטרס הציבורי. כך, למשל, נקבע כי "בהיותו כלל שימושי, המיועד לעשות
9 צדק בכל ענין וענין על נסיבותיו השונות והמשתנות, מותר לנהוג על-פיו
10 בגמישות" (ע"א 718/75 עמרם נ' סקורניק, פ"ד לא(1) 29, 35). יפים לעניין
11 זה דבריו של השופט ת' אור:

12 "עקרון מעשה-בית-דין אינו עיקרון מוחלט. המדובר הוא בכלל של
13 שכל ישר, אשר בתי-המשפט קבעו לעצמם כעניין של מדיניות
14 שיפוטית. על-כן קיימת נכונות, במקרים שבהם הצדק או האינטרס
15 הציבורי מחייבים זאת, לקבוע סייגים לתחולת העיקרון הכללי". (...)

16 ברוח זו, במהלך השנים הוכרו חריגים להחלתו של כלל השתק הפלוגתה. כך,
17 החריג שהוכר בעניין כהן כמיוחד לתחום דיני המסים – החריג שעניינו שינוי
18 ב"אקלים המשפטי" – הוחל בהמשך אף בשדות משפט אחרים, ומבחינה זו
19 הפך להיות חלק מן הדוקטרינה של מעשה בית דין ככלל (...). חריגים כלליים
20 נוספים שהוכרו לכלל של השתק פלוגתה נסבים על מצבים שבהם חל שינוי
21 נסיבות בין ההתדיינות הראשונה להתדיינות השנייה (...). או שהתגלו עובדות
22 חדשות שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה בשל מצג שווא של בעל הדין
23 היריב (...)"

24 אם כן, ניתן לומר שהסביבה הנורמטיבית אשר בה ניתן פסק הדין בעניין כהן,
25 ואשר לאורה נקבע בו כי הכלל של השתק פלוגתה אינו יפה לעניינים
26 פיסקאליים, השתנתה. כלל זה רוכך ונקבעו לו שורה של חריגים. בנסיבות
27 אלה, שבהן מדובר בכלל גמיש הכפוף ממילא לחריגים, שאלת החלתו בדיני
28 המסים מתעוררת במלוא עוצמתה. ככלל, דומה שנוכח שינויים אלה מדויק יותר
29 לומר שהכלל של השתק פלוגתה יחול בעניינים פיסקאליים במתכונת
30 המתאימה לשיקולים המיוחדים להם."

31 ובהמשך, ובהתייחס לחריג הנוגע לשינוי באקלים המשפט, נאמר כך (פסקה 67(א) לפסק
32 הדין):

33 "שינוי באקלים המשפטי – במקרה שבו חל שינוי בחוק, בפסיקה או במדיניות
34 הכללית של רשויות המס ביחס לפרשנות החוק, הכרעות שהתבססו על הכלל
35 הקודם לא יחייבו את הצדדים בשנות המס הבאות. זהו החריג הברור שעמד
36 ביסודה של הפסיקה בעניין כהן, ואליו כיוון השופט ויתקון באומרו בו "אין זה
37 רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל
38 האזרחים" (...).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

57. סבורני, כי המקרה שלפני הוא דוגמא מובהקת לשינוי באקלים המשפטי, המצדיק, בשל האינטרס הציבורי הברור לנהוג בשוויון בין כל קבוצות הספורט, לחרוג מהכלל בדבר השתק פלוגתא. אזכיר בהקשר זה כי פסק הדין בעניין **מכבי ראשל"צ** עמד כבר מראשיתו לצד עמדה אחרת בפסיקה, עד שבסופו של דבר אותה עמדה אחרת אושרה בבית המשפט העליון בעניין **הפועל תל אביב**. כידוע, "נקודת המוצא העקרונית היא כי הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית" (עניין **סולל בונה**).
58. גם לטענת ההסתמכות של המערערת אין בסיס. ראשית, משום שטענה זו לא גובתה בראיה כלשהי. כידוע, טענת הסתמכות היא טענה עובדתית שיש להוכיח, ובכלל זאת יש להראות כי בשל אותה הסתמכות נטענת, שינתה המערערת את מצבה לרעה. שנית, משום שטענה זו מתעלמת מקיומם של פסקי דין סותרים בסוגיה, כפי שהובהר לעיל.
59. אשר לטענה לפיה המשיב לא בדק ולא הוציא שומות לקבוצות כדורסל אחרות, הרי שטענה זו נטענה בעלמא וכלל לא הוכחה. יתר על כן, גם אם נכונה היא טענת המערערת, העובדה שהמשיב לא טיפל, או טרם טיפל, בשומות של נישומים אחרים, אין בה כדי להקנות זכות למערערת שלא להתחייב במס על פי הדין, והכלל בעניין זה ברור וידוע.

16 ניכוי מס במקור מדמי שכירות

60. המערערת מעמידה דירות לטובת השחקנים הזרים ולשם כך היא חותמת על הסכמי שכירות עם בעלי הדירות. לטענת המערערת, מאחר שהשחקנים המתגוררים בדירות הם השוכרים מבחינה מהותית (ורק מפאת דרישת בעלי הדירות אינם חותמים בעצמם על הסכמי השכירות) והמערערת משמשת עבורם כזרוע ארוכה - לא קמה חובה לניכוי מס במקור.
61. מוסיפה וטוענת המערערת, כי מאחר שהיא מסווגת כמוסד ציבורי לצורכי מס הכנסה, דמי השכירות ששילמה אינם הוצאה בידה ולפיכך אינם נכללים בהגדרת "דמי שכירות" לצורך ניכוי המס במקור. לטענתה, אין מקום להתחשב בהוצאה תיאורטית שבפועל לא באה לידי ביטוי. זאת ועוד, המשיב לא חייב קבוצות ספורט אחרות בניכוי מס במקור בגין דמי שכירות, ולפיכך מדובר באכיפה סלקטיבית. בנוסף היא טוענת, כי מדובר במדיניות חדשה של המשיב, שאין מקום להחילה עליה, במיוחד בהתחשב בכך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 כי בערעור הקודם שהוגש על ידה (עניין **מכבי ראש"צ**), לא נטען על ידי המשיב כי יש
2 לנכות מס במקור מדמי השכירות.
- 3 62. לחילופין טוענת המערערת, כי בכל מקרה היה מקום להקטין את שיעור ניכוי המס
4 במקור בהתחשב בכך כי משכירי הדירות פטורים ממס או חייבים בשיעור מס של 10%
5 בלבד בהתאם לסעיף 122 לפקודה, ולפיכך אם שיעור המס במקור יישאר בעינו, ייווצר
6 עודף מס.
- 7 63. המשיב, מנגד, טוען כי המערערת היא "השוכר" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה
8 (ניכוי מתשלום דמי שכירות) התשנ"ח-1998 (להלן: "תקנות ניכוי מדמי שכירות")
9 והיא שילמה "דמי שכירות" כהגדרתם **בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה**
10 **לעניין ניכוי במקור) תשנ"ח - 1998** (להלן: "צו קביעת דמי שכירות") ולפיכך חייבת
11 בניכוי מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות ששילמה, וכי המערערת לא תמכה
12 בשום דרך את טענתה לפיה המשיב נהג או נוהג בקבוצות כדורסל אחרות באופן שונה.
13 לטענתו, העובדה כי מדובר במוסד ציבורי, אין פירושה שלא ניתן לתבוע את ההוצאה,
14 ולמעשה המערערת אף דרשה אותה כהוצאה בדוחותיה. המשיב מוסיף וטוען, כי לא
15 מדובר במדיניות חדשה אלא כך הוא נהג מאז ומתמיד, וגם אם טעה בעבר ולא חייב
16 את המערערת אין מקום להנציח טעות זו.
- 17 64. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות גם
18 בסוגיה זו.
- 19 65. בתקנות **ניכוי מדמי שכירות** נקבעו הוראות אלו:
- 20 1. בתקנות אלה –
- 21 "דמי שכירות" – כמשמעותם **בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה**
22 **לעניין ניכוי במקור)**, תשנ"ח-1998;
- 23 "שוכר" – אדם המשלם דמי שכירות על חשבון, מטעמו או על חשבון של
24 אחר;
- 25 "משכיר" – אדם המקבל עבורו או עבור אחר דמי שכירות.
- 26 שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור 35%.
- 27
- 28 4. פקיד השומה רשאי להורות, בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלו יוקטן
29 אם סבור היה כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיזוני:

1 בצו קביעת דמי השכירות, אליו מפנות תקנות ניכוי מדמי שכירות, מוגדרים "דמי
2 שכירות" באופן הבא:

3 "דמי שכירות" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק
4 המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן - מקרקעין), שניתן לתבוע אותו כהוצאה
5 בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל
6 ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין
7 בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי
8 מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר
9 עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993;

10 66. מהאמור עולה, כי לצורך חובת ניכוי מס במקור לא נדרש כי מי שמשלם את דמי
11 השכירות יתגורר בדירה, ולמעשה אף לא נדרש כי הוא זה שיחתום על הסכם
12 השכירות. די בכך כי הוא זה המשלם דמי שכירות, על מנת שייחשב "שוכר" לצורך
13 התקנות. על אחת כמה וכמה שהמשלם הוא "השוכר" מקום בו הוא עצמו חותם על
14 הסכם השכירות. אוסיף, כי טענת המערערת לפיה היא זו העורכת את הסכמי
15 השכירות מול בעלי הדירות בשל הקושי הקיים לשחקנים לעשות כן בעצמם, לא
16 הוכחה, ומנהל המערערת, מר גלעד זיו, אף אישר בעדותו כי אין מניעה שהסכם
17 השכירות יחתם על ידי השחקנים, והמערערת תהא ערבה לתשלום דמי השכירות (עמ'
18 17 ש' 32 – עמ' 18 ש' 1).

19 67. את טענת המערערת כי אין מדובר ב"דמי שכירות" לצורך התקנות מאחר שהיא מוסד
20 ציבורי הפטור ממס, אין בידי לקבל. כעולה מצו קביעת דמי השכירות, די בכך "שניתן
21 לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה"; נאמר "הכנסה". לא "הכנסה חייבת", מה גם
22 שהמסקנה העולה מעמדתה לפיה מי שפטור ממס, פטור אף מניכוי מס במקור, אינה
23 סבירה ואינה מתיישבת עם הרעיון הגלום בחובת ניכוי המס במקור.

24 68. טענת המערערת כי המשיב נהג, או נוהג, בקבוצות אחרות באופן שונה, כלל לא הוכחה.
25 בוודאי שלא הוכח כי אם אמנם נהג כך המשיב, הוא עשה כן מטעמים פסולים. הוא
26 הדין בטענה לפיה נוכח הפטור החל על המשכירים מתשלום מס, או שיעור המס של
27 10% בו הם חייבים, ניכוי המס במקור בשיעור שקבע המשיב, דהיינו 35%, יביא
28 לגביית יתר, ולפיכך יש להקטין שיעור זה. המשיב טען, וטענתו זו לא נסתרה, כי
29 המערערת לא הגישה כל בקשה להקטנת שיעור ניכוי המס במקור, לא מסרה פרטים
30 על המשכירים או תצהירים מטעמם ולא זימנה אותם לעדות, כך שלא ניתן כלל לדעת
31 האם אכן הם שילמו מס על דמי שכירות או שהם פטורים מתשלום מס או זכאים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 לשיעור מס מופחת. מכוח מה, אפוא, יוכל המשיב להפעיל שיקול דעתו ולהורות על
2 הפחתת שיעור ניכוי המס במקור? לפיכך, מקום בו המערערת עצמה אינה מאפשרת
3 למשיב להפעיל שיקול דעת אחר בעניין זה, אין לה אלא להלין על עצמה, וממילא אין
4 מקום להתערבותו של בית משפט זה.

5 69. לא מצאתי יסוד שבדין לטענה, כי משעה שהמשיב לא פרסם את עמדתו בעניין חובת
6 ניכוי המס במקור מדמי שכירות מהסוג דנן, ממילא רשאית היא לנהוג לפי עמדתה
7 שלה ועל המשיב לאמצה. חובת ניכוי המס במקור קבועה בדין ועל המערערת לנהוג
8 בהתאם להוראות הדין.

9 ניכוי הוצאות עבור ארוחות לספורטאי חוץ

10 67. המערערת טוענת, כי היה על המשיב להתיר בניכוי משכר הספורטאים הזרים הוצאות
11 עבור ארוחות, בגובה ההוצאות המקסימליות המותרות בניכוי על פי תקנה 1(2)
12 לתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח – 1988, וכי אין מקום לדרישתו כי
13 המערערת תמציא קבלות בגין הוצאות אלו. עוד טוענת המערערת, כי דרישתו זו של
14 המשיב היא בבחינת שינוי מדיניות, ובפרט כלפיה, כאשר בעבר הכיר בניכוי הוצאות
15 עבור ארוחות גם ללא קבלות. המערערת מוסיפה וטוענת כי השחקנים הזרים אוכלים
16 אף מעבר למקובל, והיא הציגה תחשיב סביר, כאשר נוכח עלות המחייב בישראל ניתן
17 להגיע למסקנה כי הוצאות אלו הוצאו בפועל.

18 68. אין בידי לקבל את טענתה של המערערת, העומדת בניגוד למה שנפסק בע"א 4603/22
19 הפועל ניר רמת השרון נ' פקיד שומה כפר סבא (28.6.2023) (להלן: "עניין ניר רמת
20 השרון") שם נאמר כי -

21 "עיון בלשון התקנה מעלה כי פרשנות המערערת לפיה הסכום הנקוב בה
22 הוא "סכום נורמטיבי" שזכאי ספורטאי החוץ לנכות באופן אוטומטי,
23 נעדרת כל אחיזה. לשון התקנה פשוטה, ברורה וחד-משמעית, ונובע ממנה
24 כי רק הוצאות שהוצאו בפועל על ידי ספורטאי החוץ יותרו בניכוי. כך עולה
25 מן העובדה שספורטאי החוץ זכאי לנכות מהכנסתו "סכום... שהוציא בעד
26 ארוחות", וכך גם עולה מן העובדה שניכוי ההוצאות ייעשה בסכום ש"לא
27 יעלה על" הסכום הנקוב בתקנה. הימצאותן של מילים אלו בנוסח התקנה
28 אינה מותירה מקום לספק כי הסכום שיותר בניכוי הוא הסכום שהוצא
29 בפועל, עד לתקרה הקבועה בתקנות. אם לא כן, כלל לא היה צריך לציין
30 במפורש וניתן היה להסתפק בכך שספורטאי החוץ זכאי לנכות סך של 320
31 ש"ח בעד ארוחות בשל כל יום שהייה, והרי כידוע חזקה על המחוקק,
32 ובכלל זה מחוקק המשנה, כי אינו משחית את מילותיו לריק..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

69. העד מטעם המערערת העיד כי אין הוא יכול לבדוק כמה הוצא בפועל בגין כל ארוחה, אך לטעמו הסכום המקסימלי הקבוע בתקנות הוא "סביר". (עמ' 22 ש' 25 – 27). כפי שנקבע בפסיקה, התקנה אינה מקנה זכות ניכוי אוטומטית של סכום כלשהו, גם אם הוא "סביר", וכי אין מדובר ב"סכום נורמטיבי" אלא בסכום מקסימלי, הניתן בניכוי ככל שהוצא, וככל שהוכח כי הוצא.
70. לא מצאתי בסיס לטענת המערערת כי יש להבחין בינה לבין המקרה שנדון בעניין ניר **רמת השרון** וזאת נוכח "שיתוף הפעולה" בינה לבין המשיב. שיתוף פעולה רלוונטי הוא זה העומד בתנאי החוק והפסיקה. כפי שנמסר על ידי המשיב, ונוכח האמור בעניין ניר **רמת השרון**, כי ניתן להסתפק באמצעים אחרים לאימות ההוצאות, ואין צורך בהכרח בקבלות, הוצע למערערת, כי תציג אסמכתאות בעניין ההוצאות האמורות, אך היא סירבה לכך ועמדה על דעתה כי המשיב יתיר את ההוצאה על בסיס התחשיב שהיא ערכה. בנסיבות אלה, אין מנוס מדחיית הערעור גם בנקודה זו.
71. לא מצאתי אף בסיס לטענה (שהמערערת חוזרת ומשמיעה במרבית הסוגיות העומדות על הפרק), כי יש לקבל את הערעור בשל כך שהשומה שהוצאה לה משקפת "שינוי מדיניות". **ראשית**, לא הוכח כי המשיב שינה את מדיניותו ולפיה אין מדובר ב"סכום נורמטיבי" של הוצאה, אלא הוצאה שהוצאה בפועל. **שנית**, המונח "שינוי מדיניות" אינו בבחינת מונח קסם שמשמעותו היחידה היא כי המשיב מנוע להוציא שומה על פי מדיניותו החדשה. ככל שמדיניותו החדשה של המשיב עולה בקנה אחד עם הדין והפסיקה, הרי שהוא רשאי, ואף מחויב, לנקוט בה, בכפוף לטענת הסתמכות במקרים המתאימים. אלא שכפי שכבר הוסבר לעיל, טענת הסתמכות היא טענה עובדתית הדורשת הוכחה, ובין היתר כי המסתמך שינה מצבו לרעה, וראיה כזו לא הוצגה.
72. לטענת המערערת לפיה מאחר שהנושא לא נדון בשלב א' של השומה לשנת 2015, מנוע המשיב להעלותו בשלב ההשגה, כבר התייחסתי לעיל. הוא הדין בטענה לפיה המשיב לא בדק קבוצות ספורט אחרות בנושא זה ולא הוציא להן שומות.
- 25
26
27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-03-29006 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23-02-31763 עמותת מכבי ראשון לציון כדורסל נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1

קנס

2 73. המערערת טוענת כי אין מקום להטיל עליה קנס, שכן התנהלותה מהווה פועל יוצא של

3 פרשנות לגיטימית של הדין, כמו גם תוך הסתמכות על עמדת רשויות המס.

4 74. לא מצאתי מקום להתערב בעניין זה בהחלטתו של פקיד השומה. סעיף 191א לפקודה

5 קובע כי מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהוא חייב בו, חייב בקנס בשיעור של

6 15% מן הסכומים שלא ניכה. מהמתואר לעיל עולה כי לא ניתן להתייחס למערערת

7 כמי שקיים הצדק סביר להחלטתה שלא לנכות את המס.

8

סוף דבר

9 75. הערעור נדחה על כל חלקיו.

10 76. בשים לב להתנהלותה של המערערת, לעמידתה על ניהול הערעור בסוגיות שכבר

11 הוכרעו בפסיקת בית המשפט העליון, אני מוצא כי יש לחייב את המערערת בהוצאות

12 המשיב ושכר טרחת עורך דין בסך כולל של 75,000 ₪, שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא

13 כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

14 77. ניתן לפרסם את פסק הדין.

15

16

17

18

19

20

21

ניתן היום, ט' אב תשפ"ד, 13 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.

22

שמואל בורנשטיין, שופט

23

24