



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

01 ספטמבר 2020

לפני:

כב' השופט אורן שגב

נציג ציבור (מעסיקים) מר יעקב חמצני

התובעת

א. טירר חברת עורכי דין ח.פ. 512186636  
ע"י ב"כ: עו"ד לב – גולדשטיין

-

הנתבע

המוסד לביטוח לאומי  
ע"י ב"כ: עו"ד אירנה פישר ואח'

### פסק דין

האם יש להורות על ביטול שומת הניכויים שהנתבע הוציא לתובעת לשנים 2010-2013? זאת השאלה בה עלינו להכריע בתיק זה. נקדים אחרית לראשית ונציין, כי לאחר שנתנו את דעתנו לטענות הצדדים, החלטנו לקבל את התביעה, והכל כפי שיפורט להלן.

#### טענות התובעת בתמצית

1. התובעת היא חברת עורכי דין (להלן – החברה) בבעלות מלאה של עוה"ד אהרון טירר (להלן – עו"ד טירר). שני ילדיו של עו"ד מועסקים כעובדים בחברה.
2. בחודשי הקיץ של שנת 2015 החלו הליכי ביקורת שומה לחברה, הן מצד פקיד השומה והן מצד הנתבע. במסגרת הביקורת מצד הנתבע, הונפקה תעודת עובד ציבור ע"ש הגב' סיגל בן חמו, אשר הומצאה לתובעת ביום 13.10.2015, במסגרתה נקבע כי על התובעת לשלם תוספת דמי הביטוח עבור השנים 2009-2013 בגין הוצאות רכב המהוות טובת הנאה לעובדים.
3. במקביל, נערכה לתובעת ביקורת של מס הכנסה ביחס לשנים 2010-2013, במסגרתה אחת הסוגיות נסובה סביב סעיף הוצאות הרכב. סופו של דבר, שנחתם



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- 1 בין התובעת לפקיד השומה הסכם, לפיו הסכום שבמחלוקת יימחק מסעיף  
2 ההוצאות, יתוייג כדיבידנד לבעלי המניות, וימוסה בהתאם.
- 3 4. כך, ביום 13.10.2016 נחתמו שני הסכמי שומה; הראשון - בין התובעת לפקיד  
4 השומה; והשני - בין מר טירר לבין פקיד השומה. במסגרת ההסכמים הובאה לידי  
5 ביטוי ההסכמה לפיה הוצאות שימוש ברכב יימחקו מסעיף "ההוצאות" יחולקו  
6 כדיבידנד לבעלי המניות ויחוייבו בהתאם בשיעור מס הכנסה בגובה 30%,  
7 בהתאם להוראות סעיף 125(ב) לפקודה.
- 8 5. לאחר החתימה על הסכמי השומה, הגישה התובעת ביום 5.12.2016 השגה ביחס  
9 לשומת הניכויים שהוצאה על ידי הנתבע בטענה כי הסכום שבמחלוקת סווג  
10 כדיבידנד ע"י פקיד השומה, זאת במסגרת הסכם שומות סופי ומחייב.
- 11 6. ביום 13.4.2017 התקבלה החלטת הנתבע הדוחה את ההשגה (להלן – **ההחלטה**),  
12 מבלי שנערך דיון במעמד נציגי הנתבעת, חרף העובדה שדיון כאמור התבקש על  
13 ידה.
- 14 7. לטענת התובעת, יש לבטל את ההחלטה מפאת אי מתן זכות טיעון; הליך ההשגה  
15 הוא הליך מנהלי וחלים עליו כללי המשפט המנהלי, שמתן זכות טיעון היא אחד  
16 מעקרונות היסוד שלו.
- 17 8. על כן, מקום בו התובעת ביקשה באופן מפורש לאפשר לה להשמיע את טענותיה  
18 בעל פה בטרם תתקבל החלטה בעניינה, ומקום בו ההחלטה בהשגה התקבלה על  
19 בסיס כתב ההשגה בלבד, ההחלטה פסולה מעיקרה.
- 20 9. לגופו של עניין טוענת התובעת כי ממילא תשלומים המסווגים כדיבידנד אינם  
21 חייבים בתשלום דמי ביטוח לאומי. לאור סעיף 344 לחוק אין הכנסה מדיבידנד  
22 חייבת בתשלום דמי ביטוח לאומי שכן רק הכנסה מכוח סעיף 2(2) לפקודה, קרי  
23 הכנסה משכר עבודה, חייבת בתשלום כאמור.
- 24 10. בהתאם לחקיקה ולהלכה הפסוקה, על הנתבע לכבד את החלטות רשות המיסים  
25 בדבר סיווג הכנסה, על הקביעות העובדתיות שבבסיסן. שומת מס ההכנסה היא  
26 סופית וחלוטה. השומה דנן אף קיבלה נפקות מעשית שעה שהתובעת שילמה מס  
27 על הדיבידנד וכן מדובר בהוצאה שאינה ניתנת לניכוי מס.



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

11. באשר לטענת הנתבע, לפיה יש לבכר את שומת הביטוח הלאומי היות והיא קדמה בזמן לזו של מס הכנסה, טוענת התובעת כדלקמן:
- א. הטענה אינה נכונה עובדתית. הליכי הביקורת בשני הגופים החלו במקביל, כאשר הליכי הנתבע החלו מספר שבועות לפני ההליכים בהם נקט מס הכנסה; ההודעה מטעם הנתבע בדבר הביקורת, נשלחה לאחר המועד בו נשלח הזימון הראשון לדיון על ידי פקיד השומה. כך, הזימון של פקיד השומה נשלח באוגוסט 2015 ואילו מכתב בדבר הביקורת של הנתבע נשלח לכל המוקדם ביום 9.9.2015. בכל מקרה אין לתת עדיפות בגין פערי זמנים כה קצרים;
- ב. בניגוד לשומת הנתבע, השומה של מס הכנסה היא סופית וחלוטה. לאמור, שומת מס הכנסה הייתה חלוטה בעוד ששומת הביטוח הלאומי אינה סופית וניתנת לגסביה זכות ערעור;
- ג. לא הוכח על ידי הנתבע כי קיים "מירוץ זמנים". נהפוך הוא, בהתאם להוראות הנתבע עצמו, מה שמחייב אותו הוא קיומה של "שומה סופית" מטעם רשות המיסים;
- ד. הטרזניה העיקרית של הנתבע מופנית למעשה כלפי רשות המיסים, שכן לטענתו, היה על האחרונה לכבד את החלטתו, שקדמה לה בזמן; מפקח רשות המיסים לא היה מורשה לחייב בעל מניות למשוך את ההוצאות אליו כמשיכה פרטית, לאחר שהן כבר חויבו כשכר עבודה ושולמו בגין דמי ביטוח. מעבר לכך שעובדתית טרם שולמו דמי הביטוח, הרי שכל הטענות מתייחסות למישור היחסים בין הרשויות, ואין זה צודק שהתובעת תשלם את המחיר;
- ה. ככל שהתובע יחוייב לפעול לפי שומת מס ההכנסה, הרי שמעסיקים רבים יפנו לרשות המיסים בבקשה לשנות את סיווג ההכנסות תוך עשיית יד אחת עם רשות המיסים. מדובר בטענה תמוהה, שכן רשות המיסים פועלת על פי דין בעת סיווג הכנסה כדיבידנד ופעולה זו נובעת מהמהות האמיתית של התקבול;
- ו. החבות בדמי ביטוח לאומי מושתת על הפקודה, ולא בכדי. לרשוב המיסים יש הידע והמומחיות הנדרשת לצורך ביצוע סיווג תקבולים. יתרה מזאת,



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- למבוטח-נישום, יש ציפייה לגיטימית לפיה רשויות שונות יכבדו החלטות זו של זו ולא יוציאו תחת ידיהן קביעות סותרות.
- ז. במסגרת סיכומי התשובה הוסיפה התובעת וטענה בכל ההלכות העוסקות ביחסים בין שומת מס הכנסה לשומת ביטוח לאומי, נקבע כי שומת הביטוח הלאומי נקבעת לפי שומת מס ההכנסה, ולא להיפך. ודוק, גם אם ניתן לקבל טענה הפוכה של הנתבע, הרי שזה יכול להתרחש רק אם מדובר בשומת ניכויים סופית של הנתבע. לא זה המצב בענייננו, שכן שומת מס הכנסה הפכה סופית ואילו זו של הנתבע – לא;
- ח. גם אם נניח כי יש ממש בטענת הנתבע, לפיה שומת מס הכנסה הפכה סופית רק בחודש ינואר 2017 (בחלוף 90 ימים ממועד החתימה על הסכמי השומה), הרי שעדיין זה אירע טרם החלטת הנתבע מחודש מרץ 2017, שגם היא אינה סופית, שכן מתנהל בגינה ההליך דנן.
12. באשר לטענת הנתבע לפיה אין לתת עדיפות לשומת מס ההכנסה היות וזו שומת הכנסות ולא שומת ניכויים, שכן הנתבע מחויב רק לשומת ניכויים, טענה הנתבעת, כי:
- א. לפי סעיף 344 לחוק חבות בתשלום דמי ביטוח לאומי היא ביחס לסכומים המהווים הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה. אין בסעיף כל התייחסות לפיה הסיווג ייעשה רק בשומת ניכויים של רשות המיסים;
- ב. גם בהלכות המתייחסות לכך שעל הנתבע לכבד החלטות של רשות המיסים, לא מצוין כי מדובר רק בהחלטות שנקבעו במסגרת שומת ניכויים;
- ג. יתרה מזאת, ההסכמים מסדירים לא רק את תחום ההכנסות אלא גם את תחום הניכויים. מדובר בהחלטות שהן סופיות גם מבחינת שומת הניכויים;
- ד. במסגרת סיכומי התשובה הוסיפה התובעת וטענה כי לפי הלכת גדות, על הנתבע לכבד כל שומה סופית שיוצאת תחת ידי מס ההכנסה. כמו כן, הנתבע מתעלם מכך שבנסיבות דנן, מדובר בהסכם שומות לא רק של הנתבעת אלא גם של בעל המניות שלה המתייחס גם לאופן סיווג הכנסתו. כך, ההסכם גרע את הסכומים מהוצאות החברה, והם נרשמו תחת סעיף עודפים וסווגו



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- 1 כדיבידנד במסגרת הסכם השומה של בעל המניות. כל האמור מחייב את  
2 הנתבע;  
3 13. במסגרת הטענות של הנתבע עלתה הטענה לפיה הסכומים לגביהם נקבע בהסכם  
4 השומות כי הם חולקו כדיבידנד, אינם בהכרח הסכומים אליהם מתייחס הנתבע  
5 בשומת הניכויים שלו. התובעת טענה ביחס לטענה כדלקמן:  
6 א. לא התקיים כל דיון במסגרת ההשגה שהגישה התובעת בטענה זו ובכך  
7 נשללה ממנה זכות הטיעון. די בכך על מנת לקבל את התביעה. לכל הפחות,  
8 הנתבע מנוע כעת מלהעלות טענה זו בשלב זה;  
9 ב. גם לגופו של עניין, טענה זו שגויה כפי שהוכח במסגרת דיון ההוכחות. כך,  
10 הנתבע מתעלם לחלוטין מכך שהתובעת שילמה דמי ביטוח בגין חלק  
11 מהסכומים, וכי המחלוקת היא רק על ההפרש;  
12 ג. זאת ועוד, מבחינה מספרית, הסכומים אליהם מתייחס הסכם השומה  
13 והסכומים לגביהם טוען הנתבע כי יש לחייב את התובעת – הם אותם  
14 סכומים. העמודה הרלוונטית בטבלה שערך הנתבע היא עמודת "ההפרש",  
15 קרי ההפרש בין השווי לבין הסכום שנוקף בפועל והוא עומד על סך 589,000  
16 ₪. הסכום אליו מתייחס הנתבע מתייחס לסכומים הללו לאחר גילום של  
17 תשלום תיאורטי למס הכנסה וביטוח לאומי, והוא אינו רלוונטי. ודוק,  
18 בהסכם השומה הסכום המחויב כדיבידנד עומד על 416,000 ₪ כאשר לאחר  
19 גילום 30% מס הכנסה מתקבל מספר דומה לזה שטוען הנתבע והוא בסך  
20 594,000 ₪.  
21 14. במסגרת סיכומי התשובה הוסיפה התובעת והתייחסה לטענות שהועלו בסיכומי  
22 הנתבע וכדלקמן:  
23 א. משהבין הנתבע כי לא ניתן להאשים את רשות המיסים, עבר בסיכומיו  
24 להאשים את התובעת בהתנהלות לא תקנית שהובילה לקבלת החלטות  
25 סותרות בעניינה. אין לזקוף לחובתה את אי זימונו של פקיד השומה. מקום  
26 בו הנתבע סבור כי המסמכים שהוגשו אינם משקפים את המציאות נכוחה,  
27 היה עליו לזמן את פקיד השומה למתן עדות. דברים אלה מקבלים משנה  
28 תוקף מקום בו מדובר בשתי רשויות מנהליות;



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- ב. באשר לטענת הנתבע כי הנתבעת התרשלה בכך שלא העבירה את ממצאי הביקורת המקורית של הנתבע למס הכנה ובכך יצרה החלטות סותרות, דינה להידחות. הביקורת הראשונית והלא חלוטה של הנתבע, אינה מסוג הדברים שחובה על התובעת להציג למס ההכנסה. הסמכות לסווג הכנסה מסורה לפקיד השומה בלבד, כך שהחלטה של הנתבע אינה משנה שלא לומר החלטה שאינה חלוטה עליה יש זכות השגה וערעור. יתרה מזאת, לא מתפקידה של התובעת להיות איש הקשר בין הנתבע למס ההכנסה. בהתאם, גב' בן חמו ציינה בעדותה כי כיום יש שיתוף פעולה בין הנתבע למס ההכנסה כך שהשומות של הנתבע עוברות למס הכנסה. כך, הנטל לעברת מידע בין הרשויות הוא על הנתבע ולא על התובעת;
- ג. באשר לטענת הנתבע, לפיה העלאת נושא החתימה על הסכם השומה עם מס הכנסה מהווה הרחבת חזית, דין הטענה להידחות. הרחבת חזית הינה העלאת טענות חדשות בפני ערכאה שיפוטית בערעור. ואילו כאן, הטענה עלתה לראשונה מול הנתבע עצמו במסגרת ההשגה השנייה, קרי במסגרת ההליך המנהלי ולא במסגרת הערעור עליו בפני ערכאות. על כן, אין המדובר בהרחבת חזית;
- ד. באשר לטענת הנתבע, לפיו אין הבדל ממשי בין שנת 2009, לגביה ויתרה התובעת על טענותיה לבין יתר השנים, דינה להידחות. ביחס לשנת 2009 אין בנמצא שומה סופית של מס הכנסה, זאת בשונה מהשנים 2010-2013. לכן ויתרה התובעת על טענותיה ביחס לשנת 2009;
- ה. באשר לטענת הנתבע כי מס ההכנסה שגה עת סיווג את שווי הוצאות הרכב כדיבידנד היות וחלק מכלי הרכב לא היו בשימוש בעל המניות – דינה דחייה. אין הנתבע רשאי להתערב בהחלטות רשות המיסים, אשר לה נתונה הסמכות על פי דין לסווג הכנסה. גם לגופו של עניין, הטענה שגויה היות והעובדים הם קרוביו של בעל המניות היחיד, ובהתאם להוראות סעיפים 3(ט) ו-3(ט) לפקודה, טובת הנאה הניתנת לבעל מניות או קרוביו יכולה להיות מסווגת כדיבידנד;



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- 1 ו. גם טענות הנתבע בדבר תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) אינן  
2 רלוונטיות מקום בו אין חולק בו לא יושמו התקנות אלא הכספים סווגו  
3 כדיבידנד ;
- 4 15. לאור כל המקובץ לעיל יש לקבל את התביעה ולקבוע כי לתובעת אין חבות נוספת  
5 בתשלום דמי ביטוח לשנים 2010-2013.
- 6 טענות הנתבע בתמצית
- 7 16. ביום 8.7.2015 נערכה לתובעת ביקורת ניכויים מצד הנתבע בגין השנים 2009-  
8 2013. ביום 9.9.2015 נשלחה קביעה בנוגע לאותם שנים.
- 9 17. ביום 11.5.2015 הוגשה השגה בנושא : יומן רכב, ביגוד, מתנות, ניכוי דמי ביטוח  
10 ממקבל גמלת צה"ל. ביום 25.6.2016 התקיים דיון בעל פה בהשגה בנוכחות ב"כ  
11 התובעת עוה"ד ורו"ח רמי אריה.
- 12 18. ביום 27.6.2016 התקבלה החלטה בהשגה, כאשר התקבלו טענות התובעת בדבר  
13 סעיף הביגוד. יתר הטענות בדבר יתר הסעיפים – נדחו.
- 14 19. ביום 5.12.2016 הוגשה השגה נוספת על ההחלטה דנן, וזאת לאחר מספר בקשות  
15 אורכה. במסגרת ההשגה ביקשה התובעת להחיל את ההסכם עם מס הכנסה מיום  
16 13.10.2016 על השנים 2010-2014 ואת ההסכם מיום 29.12.2015 בגין שנת 2009.
- 17 20. ביום 30.3.2017 נדחה הערר על ידי פקיד ההשגות.
- 18 21. לטענת הנתבע בהשגת התובעת נערך דיון בכתב ובעל פה, כאשר הנתבע קיבל חלק  
19 מטענות ההשגה. יחד עם זאת, הממצאים בנוגע לזקיפת שווי רכב בחסר נותרו על  
20 כנם.
- 21 22. לאחר הקביעה הזו של הנתבע, הגישה התובעת הסכם פשרה עם פקיד השומה  
22 בדבר "שומות חברה". ההשגה הנוספת שהגישה התובעת חורגת מהמחלוקת  
23 המקורית שנדונה בערר ושלא כללה כלל את הסכם השומה – ועל כן מדובר  
24 בהרחבת חזית אסורה. נציג התובעת אף הודה כי בחרה במסגרת ההשגה השנייה,  
25 טענות שונות וקו חדש לחלוטין מזה שנבחר בהשגה הראשונה.
- 26 23. באשר לטענות התובעת בתחום המשפט המינהלי, הן אינן מדויקות. תחילה, זכות  
27 הטיעון יכולה להתבצע גם בכתב וזו גם הדרך השכיחה ; שנית, הדיון בהשגה



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- 1 התנהל בכתב ובעל פה. הדיון בהשגה הנוספת, מושא תביעה זו, התקיים על סמך  
2 הערר. ודוק, במהלך ההשגה השנייה עמד הנתבע בקשר עם התובעת, נשמעה  
3 עמדת התובעת, בין היתר באמצעות מיילים ושיחות ולאחר מכן התקבלה  
4 ההחלטה בענינה.
- 5 24. לגופו של עניין, ממילא מדובר בשומת "חברה" שאינה מחייבת אותו, זאת בשונה  
6 משומת "ניכויים". וכדלקמן:
- 7 א. לפי סעיף 145(א) לפקודה, הפקיד רשאי לבצע שומה, רשאי הוא לקבל את  
8 שומתו העצמית של הנישום (סעיף 145(א)(2) לפקודה) או לקבוע שומה  
9 בעצמו או על בסיס הסכם שנערך עם הנישום (סעיף 145(א)(2) לפקודה);
- 10 ב. סעיף 167 לפקודה מסמיך את פקיד השומה לערוך שומת ניכויים. בהתאם  
11 לקובץ הפרשנות של הפקודה, שומת ניכויים דינה כשומה לפי סעיף 145;
- 12 ג. שומת חברה היא שומה הממסה את הכנסות החברה ועלולה לכלול  
13 התייחסות גם להוצאות, הפסדים וכו' ברמת החברה. שומת ניכויים ממסה  
14 את הכנסות עובדי החברה והניכויים שהיה על המעסיק לנכות מההכנסות  
15 דן. כך, שומת חברה כלל לא קבעה מסמרות בדבר שומת ניכויים;
- 16 ד. כך, שומת החברה אינה מחייבת את מס ההכנסה בבואה לבצע שומת  
17 ניכויים, וממילא שאינה מחייבת את הנתבע;
- 18 ה. על כך, בענייננו אין תחולה להלכת גדות, שם נקבע היחס בין שומת ניכויים  
19 לביקורת ניכויים של הנתבע. ודוק, קביעת שומת חברה אינה קשורה  
20 לפעילות הנתבע, ואין המדובר בנושא הקשור או המשותף לפעילות הנתבע  
21 והמס הכנסה, כפי שנקבע בהלכת גדות. כך, שומת החברה אינה מונעת  
22 הוצאת שומת ניכויים על ידי הנתבע.
- 23 25. התובעת לא הוכיחה כי העבירה את קביעת הנתבע למס הכנסה וכי קביעה זו  
24 נבחנה באופן פוזיטיבי על ידי האחרון וכי הופעל על ידו שיקול דעת ביחס לקביעת  
25 הנתבע בנושא. הנתבעת אף לא הביאה לעדות את מפקח מס ההכנסה, מר עמיתי  
26 קוט, על מנת להוכיח את האמור, ויש לזקוף את העניין לחובתה;
- 27 26. לצרכי מס קיימת אדישות מצד מס הכנסה בדבר סיווג שווי הרכב בחסר כדיבידנד  
28 או כהטבה לעובד תוך ביצוע ניכוי הוצאות, וכדלקמן:





## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- א. ביחס למיסוי טובת הנאה לעובדים, קיימות שתי הוראות בפקודה. הראשונה, והיא הכלל - יש לייחס טובת הנאה לעובד ספציפי ולחייבה במס לפי סעיף 2(2); במקביל ההוצאה דנן תהיה מוכרת לניכוי. ההוראה השנייה היא החריג - כאשר לא ניתן לייחס טובת הנאה לעובד ספציפי, ההוצאה של המעסיק תסווג כהוצאה עודפת. במקרה זו ההטבה לא תיזקף כהכנסה לתובע ובמקביל ההכנסה החייבת של המעסיק תגדל בגובה ההוצאה העודפת.
- ב. בענייננו מפקח מס ההכנסה לא ביצע ייחוס ספציפי של טובת ההנאה לעובדים הרלוונטיים, הגם שלא היה בכל כל קושי. תחת זאת, קבע המפקח כי הסכומים דנן יייחשבו כדיבדנד. מדובר בקביעה מוקשית שכן העובדים אינם זכאים כדיבדנד אלא רק בעלי מניות;
- ג. ודוק, מס ההכנסה אדיש לקביעה האם מדובר כדיבדנד הממוסה בגובה של 30% לבין זקיפת השווי כהטבה לעובד תוך ניכוי ההוצאה ברמת החברה. לעומת זאת, הקביעה דנן פוגעת מאוד בנתבע;
- ד. בעוד שבמשטר המס הרצוי ביחס להוצאות עודפות מבחינת מס הכנסה, אין חשיבות אם ההטבה תיוחס לעבוד ספציפי או אם לאו, הרי שלגבי הנתבע, ישנה חשיבות ממשית לכימות וייחוס טובת הנאה לעובד ספציפי שכן ישנה זיקה בין ההכנסה של העובד לבין תשלום הגמלאות להן יהיו זכאי בקרות אירוע ביטוחי;
- ה. לחלופין, היות ולא ניתן לסווג כדיבדנד את כלי הרכב שהועמדו לרשות שני העובדים שאינם בעלי מניות, הרי שיש לסווג רק את ההכנסה שיוחסה לבעל המניות כדיבדנד;
27. באשר למועד הנפקת השומה על ידי מס הכנסה, תחילת ביקורת הנתבע קדמה לזו של מס הכנסה וגם מועד הקביעה של הנתבע (9.9.2015) קדם למועד קביעת רשות המיסים בלמעלה משנה (13.10.2016). כך, לאור הלכת גדות הנתבע כלל אינו רשאי להתחשב בהסכם הפשרה, היות והוא מאוחר לקביעתו. כך, מדובר בקביעה של מס הכנסה שנערכה כשנה וחצי לאחר תום הביקורת מטעם הנתבע.



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

28. יתרה מזאת, שומת מס ההכנסה הפכה לחלוטה ביום 12.1.2017, זמן רב לאחר  
הקביעה של הנתבע, זאת היות ולפקיד השומה ולנישום זכות לבטל את ההסכם  
בתוך 90 ימים.
29. התנהלות התובעת, לרבות הארכות שביקשה במסגרת בירור ההשגה הראשונית,  
מעידה כי התובעת משכה את הזמן וכי ההסכם עם מס הכנסה נועד על מנת לפגוע  
בקביעות הנתבע.
30. קבלת עמדת התובעת יביא להשלכות רוחב בתחום הגבייה ולתמריץ שלילי  
לאזרחים שלא להביא את כל המידע לרשויות המנהליות בדבר המתנהל אצל  
רשויות אחרות.
31. לבסוף, לטענת הנתבע, אין חפיפה בסכומים. כך, סיווג מס ההכנסה כדיבידנד  
מתייחס לסכום שונה מסכום השווי כפי שנקבע על ידי הנתבע ואין חפיפה מלאה  
בין קביעות הנתבעת לקביעות רשות המיסים. ובמה דברים אמורים?
- א. התובעת לא סיפקה ניתוח מלא וברור להפרשים. היא לא סיפקה ניתוח ברור  
לסכומי ההוצאות העודפות שסווגו כדיבידנד. כך, מהחישובים שביצע  
הנתבע, בעוד שקביעתו שלו היתה לגבי הפרשים בגובה 589,700 ₪ (מתוכם  
רק 3,430 ₪ מתייחסים לבעל השליטה), הרי שסכומים שסווגו כדיבידנד  
עומדים על 364,875 ₪;
- ב. טענת הגילום שהעלתה התובעת אינה נכונה, שכן הדיבידנד לא גולם כפי  
העולה מהסכם השומה. לפי תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב)  
התשמ"ז-1987, יש לזקוף שווי רכב לפי הסכומים שנקבעו בתקנות כך  
שמדובר בסכומים קבועים התלויים בדגם, שנת הייצור וכו'. הלכה פסוקה  
היא כי לא ניתן להתנות על שווי הרכב כאמור בתקנות.

### דין והכרעה

32. ביום 24.08.20 ניתן פסק דין מקיף של בית הדין הארצי לעבודה בערעור מאוחד  
עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587, עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991  
המוסד לביטוח לאומי נ' מגן דוד אדום ו-3 אח' (להלן – הלכת מגן דוד אדום). להלן,  
נביא את עיקרי ההלכה, הנוגעים לענייננו:



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

1 (א) מבחינה נורמטיבית, ובהתאם להוראות סעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי  
2 [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן – **החוק**), ברירת המחדל היא, כי  
3 הכנסתו של מבוטח, שעל בסיסה נקבעים דמי הביטוח הלאומי, נגזרת  
4 מהגדרת ההכנסה החייבת במס הכנסה, בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס  
5 ההכנסה [נוסח חדש] (להלן – **פקודת מס הכנסה**);

6 (ב) המחוקק הסמיך את פקיד השומה של מס הכנסה (בסעיף 145 לפקודה)  
7 ואת פקיד הגביה של המוסד לביטוח לאומי (בסעיף 358 לחוק) לערוך  
8 ביקורת ניכויים. לשני גופים אלו לא נקבעו מנגנוני ביצוע ביקורת  
9 הניכויים, והדבר נתון לשיקול דעת מס הכנסה וביטוח לאומי. מס הכנסה  
10 עורך ביקורת ניכויים לשם בדיקה האם המעסיק ביצע את הניכויים  
11 מהשכר על פי פקודת מס הכנסה והאם הוא שילם מקדמות בגין ההוצאות  
12 העודפות. המוסד עורך אף הוא ביקורת ניכויים ובה הוא בוחן אם  
13 המעסיק שילם דמי ביטוח כנדרש עבור עובדיו בהעדר דוח (סעיפים 357-  
14 358 לחוק); לשון אחר, לפקיד הגביה במוסד הזכות לקבוע כי הכנסתו של  
15 עובד היא בניגוד לדו"ח שהוגש על ידי המעסיק וכי ההכנסות הלכה  
16 למעשה גבוהות יותר ולקבוע סכום דמי ביטוח גבוהים יותר;

17 (ג) לצורך הגשמת מטרה זו, ובהתאם לסעיף 384 לחוק, למוסד ישנה הזכות  
18 לפנות לגופים ציבוריים על מנת לקבל מידע הדרוש לו לעניין יישום החוק,  
19 ועל פי סעיף 384 א'(א) לרבות קבלת מידע מרשות המסים בישראל, לצורך  
20 קביעת חיובו של אדם בדמי ביטוח, ובכלל זה:

21 **"(1) הכנסותיו של נישום כפי שדווחו לרשות המסים בישראל על ידו**  
22 **או על ידי מעסיקו, לפי העניין, למעט הכנסה מרווחי הון כמשמעותם**  
23 **בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה;**

24 **(2) מידע בדבר החזקת מניות בחברת בית ובחברה משפחתית;**  
25 **לעניין זה, "חברת בית" ו"חברת משפחתית" – כמשמעותן בסעיפים**  
26 **64 ו-64א לפקודת מס הכנסה;**

27 **(3) מידע בדבר שומות ניכויים שנערכו למעסיק בידי רשות המסים**  
28 **בישראל."**

29 (ד) כאשר המוסד מסתמך על שומת ניכויים שנערכה במס הכנסה, נקבע  
30 בפסיקה כי ראוי שתהיה התאמה בין קביעות פקיד השומה במס הכנסה  
31 לקביעות פקיד הגביה במוסד (דיון נה/0-14 **"גדות" תעשיות פטרוכימיות**  
32 **בע"מ – המוסד לביטוח לאומי, פד"ע כ"ח 514):**



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

1 .... קביעות עובדתיות הנעשות על-ידי רשות מינהלית אחת, על-פי  
2 סמכותה שבחוק, ראויות לכיבוד על-ידי רשות מינהלית שנייה, כאשר  
3 הנושא הנדון קשור או משותף לפעילויותיהן ולסמכויותיהן של שתי  
4 הרשויות. חריג לכך הוא כאשר הרשות המינהלית השנייה הוסמכה  
5 במפורש בחוק לחרוג מקביעות אלה או שהוסמכה להבחין הבחנות  
6 בתחום שעליו היא מופקדת. דוגמה לכך היא ההוראה בסעיף 164(א)  
7 לחוק הביטוח הלאומי, בו נקבע כי מהכנסת עובד עצמאי על-פי שומת  
8 מס הכנסה, יופחתו סכומים מסוימים שפורטו.

9 (ה) בפסק הדין עב"ל 82/09 איציק מועלם - המוסד לביטוח לאומי (24.1.10)  
10 (להלן – הלכת מועלם), נקבע כך:

11 "לעניין תשלום דמי ביטוח לאומי קיימת זיקה ברורה בין חוק הביטוח  
12 הלאומי ובין פקודת מס הכנסה. זיקה זו מעוגנת בהוראות פרק ט"ו לחוק  
13 הביטוח הלאומי העוסק בדמי ביטוח. סימן ב' לפרק ט"ו האמור, קובע  
14 כי ההכנסה לעניין חובת תשלום דמי הביטוח תהא מבוססת על נתוני מס  
15 הכנסה (ראו דב"ע נה/0-234 אביד - המוסד לביטוח לאומי, פד"ע ל"א,  
16 518, 528). כך, סעיף 344 קובע כי הכנסתו החודשית של "עובד" תראה  
17 כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ואילו  
18 סעיף 345(א) קובע כי הכנסתו החודשית של "עובד עצמאי" תראה  
19 כהכנסתו מהמקורות המפורטים בפיסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2  
20 לפקודת מס הכנסה. בהתאם לאותו עקרון, קובע סעיף 345(ב) לחוק  
21 הביטוח הלאומי, לגבי עובד עצמאי, לאמור: "(ב) - (1) ההכנסה בשנה  
22 השוטפת תיקבע על פי השומה הסופית של ההכנסה כאמור לאותה שנה  
23 לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים לפי פקודת מס הכנסה...". מכאן  
24 שהמפתח לקביעת הסכום תשלום דמי הביטוח הלאומי היא שומת מס  
25 הכנסה, על כל הקביעות העובדתיות העומדות בבסיסה."

26  
27 (ו) בפסק הדין עב"ל 397-09 גילאון מתן ו-15 אח' - המוסד לביטוח לאומי  
28 (24.06.2010) חודדו הדברים בזו הלשון:

29 "בהתאם להלכה כפי שנקבעה בעב"ל 82/09 (מועלם - המוסד) לענין  
30 תשלום דמי ביטוח, קיימת זיקה ברורה בין חוק הביטוח הלאומי ובין  
31 פקודת מס הכנסה ובעיקרו של דבר, סיווג מס הכנסה לגבי הכנסה  
32 מסויימת היא המחייבת גם לגבי תשלום דמי ביטוח לאומי."  
33 (וראו גם עב"ל 16201-12-12 שלום סידון - המוסד לביטוח לאומי (7.1.14));

34 (ז) מכלל האמור עולה כי המוסד רשאי להוציא שומת ניכויים בעצמו, אך  
35 משנערכה שומת ניכויים על ידי מס הכנסה רשאי המוסד להתבסס עליה;



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

1 (ח) בהתאם לנפסק בהלכת גדות הנ"ל, כי "חזקה היא כי פקיד השומה פועל

2 כהלכה בקביעה האם הוצאות מסוימות של מעביד הן בגדר "הוצאות

3 עודפות", ועל כן יש מקום לכך שקביעה זו תכובד על-ידי המוסד";

4 (ט) יש להחיל עקרון זה גם כאשר שומת הניכויים שנערכה על ידי מס הכנסה

5 היא תוצאה של הסכם פשרה בין הצדדים והמוסד רשאי לסמוך ידיו על

6 הסכם הפשרה בבואו לקבוע מהו שיעור דמי הביטוח על תשלומם הוא

7 עומד. לשון אחר - כעניין של מדיניות שיפוטית, אין מקום להבחנה בין

8 מקרים שבהם קביעת שומת הניכויים על ידי פקיד שומה היא תוצאה של

9 הסכם פשרה כזה או אחר, או שמדובר בקביעה עצמאית של פקיד השומה;

10 (י) גם מטעמים של יעילות, חסכון ומדיניות ציבורית, אין זה נכון כי שתי

11 רשויות ציבוריות תגענה לתוצאה אחרת (למעט ההבחנות האפשרויות

12 שנקבעו במסגרת החוק ובשים לב לתכליות השונות של החוקים מכוחם

13 פועלות כל אחת מרשויות, וראו גם: ע"ע 45848-11-16 פלוני - מדינת

14 ישראל רשות המיסים (02.08.2018), בסעיף 29), והדברים יפים ונכונים

15 גם למקרה שבו שומת הניכויים במס הכנסה היא תוצאה של הסכם פשרה.

16

17 **ומן הכלל אל הפרט**

18 33. האם לאור כל האמור לעיל, דרישתה של התובעת כי בית הדין יורה על ביטול

19 השומה שהוצאה לה ע"י הנתבע, בניגוד לשומה שנקבעה במסגרת הליך פשרה עם

20 רשות המסים, מוצדקת? התשובה לכך בחיוב, ולהלן נפרט.

21 34. נקדים ונציין, כי אנו סבורים שאין זה ראוי שעמדת הנתבע השתנתה מן הקצה

22 אל הקצה בתיק זה, באופן שבתיקים שנדונו בהלכת מגן דוד אדום, נטען על ידו,

23 כי זכותו להסתמך על הסכם הפשרה בין המבוטח/הנישום לבין רשות המסים,

24 בעוד שבתיק זה, מועלית טענה הפוכה, לפיה הסכם הפשרה אינו מחייב אותו.

25 35. נזכיר מושכלות ראשוניים. מקור הסמכות לקביעת הכנסתו החייבת של אדם בדמי

26 ביטוח נגזרת מהקריטריונים הקבועים בסעיף 2(2) לפקודה, ולכן, שעה שרשות

27 המסים קבעה, בהתאם לסמכות הנתונה לה בפקודה, מהי הכנסתה הקובעת של

28 התובעת וחייבה אותה בתשלום מס בהתאם, קביעה זו מחייבת את הנתבע, ואין

29 נפקא מינה אם מדובר בהסכם פשרה, אם לאו, כך בהתאם להלכת מגן דוד אדום.



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

- יתרה מכך, בהתאם להלכת מועלם, המפתח לקביעת סכום תשלום דמי הביטוח  
הלאומי הוא שומת מס הכנסה, על כל הקביעות העובדתיות העומדות בבסיסה  
וסיווג מס הכנסה לגבי הכנסה מסוימת היא המחייבת גם לגבי תשלום דמי ביטוח  
לאומי (הלכת גילאון).
36. מעבר לכך, ככל שלנתבע השגות ענייניות בנוגע להכנסה החייבת בדמי ביטוח,  
רשאי הוא לעשות שימוש בסמכות שהוקנתה לו כאמור לעיל, בסעיף 384 לחוק  
ולפנות לרשות המסים על מנת לקבל מידע, בטרם יחליט על חיובו של מבוטח.  
במקרה דנן, הנתבע לא פעל כן, ואף לא ראה לנכון לזמן לעדות את הגורם האחראי  
ברשות המסים.
37. בניגוד לעמדת הנתבע, הלכת גדות חלה גם חלה על מקרה זה, ודחיית התביעה  
דנן, משמעה מצב בו הוצאו קביעות עובדתיות סותרות ע"י 2 רשויות מנהליות.  
מצב זה אפשרי רק מכוח הסמכה מפורשת בסעיף 164(א) לחוק, דבר שלא  
מתקיים בענייננו.
38. המסקנה המתבקשת מן האמור לעיל, היא כי השומה שהוצאה לתובעת בהתאם  
להסכם הפשרה שנחתם בינה לבין רשות המסים, מחייבת את הנתבע, וככל שהיו  
לו השגות ביחס אליה, רשאי היה הוא לבקש מידע ככל שיחפוץ, דבר שבחר לא  
לעשות.
39. מעבר לכך, ראוי שהנתבע כמוסד ציבורי, ידבוק בעמדה עקרונית אחת בנוגע  
לנפקותם של הסכמי פשרה בין מבוטחים בכובעם כנישומים לבין רשות המסים,  
ובהתאם לעמדתו העקרונית בתיקים שהתנהלו בערעור המאוחד, יראה בהסכם  
הפשרה, כמחייב גם אותו. חובתו של הנתבע לנהוג כך היא צד אחד של המטבע,  
כשצדו השני - זכותו של ציבור המבוטחים לפעול בתנאים של ודאות משפטית.
40. זכותו וחובתו של הנתבע להפעיל שיקול דעת בקביעתו את השומה, כפופה  
לעקרונות אלה, ולכן, משעה שהוצג הסכם הפשרה עם רשות המסים, היה על  
הנתבע לצאת מנקודת הנחה עקרונית, כי יש לכבד את ההסכם ואת השומה  
שנקבעה בו, וככל שחפץ לערוך בדיקות משל עצמו, רשאי היה הוא לעשות כן  
במסגרת הפעלת שיקול דעתו ולפעול בהתאם לדין. משלא עשה כן, ולמעשה  
התנער לחלוטין מהקביעות שנקבעו בהסכם הפשרה, מבלי שהוכח כי ביקש לקבל  
מידע מרשות המסים, פעל הוא שלא כדין.



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

41. לאור האמור לעיל, מצאנו כי דין התביעה להתקבל ולמעשה, מתייחד הצורך לדון בטענת התובעת בנוגע לפגמים שנפלו לכאורה במתן זכות הטיעון. יחד עם זאת, בשל חשיבות העניין, החלטנו להתייחס גם לטענה זו, ולאחר שנתנו את דעתנו לטענות הצדדים, החלטנו לדחות אותה, כפי שנבאר להלן.

### זכות הטיעון

42. בבג"צ 10307/08 **איגוד חברות הפרסום נ' הרשות השניה לטלוויזיה ולרדיו** (8.12.2008), קבע בית המשפט העליון, כי אין חובה כי זכות הטיעון תתבצע בעל פה בלבד, לא זו אף זו, הרי טיעון בעל פה ולא בכתב, הוא החריג - "לאחר שעיינו בעתירה על צרופותיה הגענו לכלל מסקנה כי דינה להידחות על הסף בהעדר עילה להתערבותו של בית משפט זה. אין חולק בדבר חשיבותה המרובה של זכות הטיעון והתכליות הרבות העומדות בבסיסה של זכות זו, אשר אין זה המקום לפרטן [להרחבה בעניין זה ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית 796 (התשנ"ו)]; אליעד שרגא ורועי שחר עילות ההתערבות כרך ג' 68-66 (התשס"ח) (להלן – שרגא ושחר) וראו גם ע"א 197/89 הסתדרות אגודת ישראל בארץ ישראל נ' שוורץ, פ"ד מה (3) 320 (1991) ובג"צ 4497/00 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר, פ"ד נו (3) 608 (2002)]. ואולם, הגשמתה של זכות מהותית ורבת חשיבות זו משתנה ממקרה למקרה, בהתאם לנסיבותיו המיוחדות של כל מקרה. יפים לעניין זה דבריו של בית משפט זה בבג"צ 3495/06 הרב הראשי לישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה (לא פורסם, [פורסם בנבו], 30.7.07) :

"על אף מעמדה הרם של זכות הטיעון בשיטתנו המשפטית הרי ככל זכות אחרת במשפט, אין היא מוחלטת ונעדרת סייגים [...] מדובר בזכות יחסית שהיקפה ודרכי הגשמתה נגזרים מנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. בהקשר זה יש לבחון את מכלול הנסיבות הרלוונטיות ובהן: מהותה של הסמכות המופעלת בידי הרשות; השלב בהליך בו ניתנת לאזרח זכות טיעון; עוצמת הפגיעה לה צפוי האזרח עקב החלטת הרשות; וכן מידת הסופיות של ההחלטה הנדונה. בהמשך לכך יצוין כי יש ואל מול זכות הטיעון יעמדו אינטרסים מתחרים כגון: ההגנה על תקינות תפקודה של הרשות ויעילות עבודתה או שמירה מפני שיבוש הליכי בקורת או חקירה.



## בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 17-06-19447

במקרים כאלה, ייקבעו היקפה ודרכי הגשמתה של  
זכות הטיעון - כמו גם היקפה של זכות העיון הנלוות  
לה - תוך איזון בין מכלול הזכויות והאינטרסים  
הרלוונטיים לעניין בהתאם לנסיבותיו של כל מקרה  
לגופו..."  
[פסקה 9 לפסק דינה של כבוד הנשיאה ד' בייניש].

הנה כי כן, על פי המבחנים הנזכרים לעיל, לא מצאנו כי העותרת הצביעה  
על פגיעה בזכות הטיעון שלה במקרה שלפנינו. חובת השימוע, שהיא צדו  
השני של המטבע, ניתנת להגשמה במספר רב של דרכים ובדרך כלל, הרשות  
המנהלית תצא ידי חובתה באפשרה שימוע בכתב כאשר רק בנסיבות  
מיוחדות עשויה חובת השימוע לחייב את הרשות המנהלית לקיים שימוע  
בעל-פה [ראו למשל: שרגא ושחר, עמ' 68; בג"צ 164/97 קונטרס בע"מ נ'  
משרד האוצר, פ"ד נב (1) 289 (1998) ובג"צ 6339/05 מטר ואח' נ' מפקד  
כוחות צהל בחבל עזה פ"ד נט (2) 846 (2005)].

43. התובעת לא הציגה נסיבות מיוחדות, אשר יחייבו שימוע בעל פה כאמור, מלבד  
עצם דרישתה. על כן, מקום בו אין חולק כי לתובעת ניתנה זכות טיעון בכתב, דין  
הטענה להידחות.

### אחרית דבר

44. לאור כל המקובץ לעיל, התביעה מתקבלת ואנו מורים על ביטול השומה שהוצאה  
לתובעת ע"י הנתבע ביום 30.03.17.

45. הנתבע יישא בהוצאות התובעת בסך 10,000 ₪.  
ניתן היום, י"ב אלול תש"פ, (01 ספטמבר 2020), בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

אורן שגב, שופט

יעקב חמצני  
נציג ציבור מעסיקים