



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ**

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

לייב בלניצקי

ע"י ב"כ עוה"ד יהושע ננר ויוסף בלוי

המערער

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים 3

באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),

עו"ד רנאד עיד

המשיב

1

2

פסק דין

3

4

5 ערעור של שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערער לפיה נוספו להכנסתו החייבת
6 בשנות המס 1998-1999, 36,000 ₪ לכל שנת מס ו-48,000 ₪ לכל אחת משנות המס 2005-
7 2000.

8

9

הרקע לערעור וטענות הצדדים

10 1. המערער עבד בעמותת צעירי אגודת חב"ד – המרכז (להלן: "העמותה") כשליח בענייני
11 כספים. הוא היה מורשה חתימה בחשבונות העמותה, בעל זכות חתימה על השיקים שלה, החזיק
12 בקודי הגישה לכספות שלה וכיוצ"ב. במסגרת חקירה שנערכה בעמותה על ידי פקיד שומה
13 חקירות ירושלים והדרום ומשטרת ישראל, הודה המערער כי בנוסף לכספים שקיבל מהעמותה
14 ונרשמו בתלושי השכר שלו, הוא קיבל כספים נוספים אשר לא נכללו בהם, לא דווחו לשלטונות
15 המס ולא נוכה בגינן מס במקור.

16

17 2. בערעורו טען המערער כי לא היה הסכם עבודה בכתב בינו לבין העמותה ותנאי עבודתו
18 סוכמו בהסכם בעל פה. התנאי העיקרי בהסכם העבודה היה גובה משכורתו נטו. העמותה
19 משיקוליה שלה בחרה לרשום בתלוש השכר רק חלק ממשכורתו ובהמשך לכך הצהירה הצהרת
20 כזב לרשויות המס, הן בדוחות החודשיים והן בדוחות השנתיים והעבירה לשלטונות המס רק חלק
21 מהניכויים אותם היא עליה להעביר בגין משכורתו. בדרך זו נהגה העמותה גם עם שאר עובדיה.
22



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

3. בנסיבות אלו נטען כי את המס בגין הכספים שלא דווחו היה על המשיב לדרוש מהעמותה ולא ממנו. תחילה עתר המערער לבית המשפט הגבוה לצדק כנגד הוצאת השומה (בג"ץ 5512/11), ומשנדחתה העתירה בשל אי מיצוי ההליכים הקבועים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), הוגש ערעור זה. לדברי המערער, סעיפים 145(א)(2), 158 ו-158א' לפקודה עליהם הסתמך המשיב בדרישתו מהמערער, אינם חלים עליו בהיותו עובד שכיר בשנות המס נשוא השומה. אדרבה, בהתאם להוראות סעיפים 164-168 לפקודה, החובה לביצוע ניכוי מס, חובת הדיווח על הניכוי וחובת תשלום המס חלה אך ורק על "המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה" ובמקרה זה - העמותה. במקרה והמעסיק לא פעל על פי חובותיו בדין, כי אז תוצא למעסיק שומה לפי מיטב השפיטה. המערער טען אפוא, כי המשיב חרג במקרה זה מהדין וממנהגו במקרים דומים משיקולים זרים ובלתי ענייניים. על כל אלו הוסיף המערער, כי למען הזהירות הוא מכחיש את הסכומים שנקבעו בשומה, שכן לדבריו הוא סיכם עם העמותה על שכר נטו והוא אינו ידוע מהו סכום הברוטו ממנו נגזר המס.

4. מנגד טען המשיב כי אין ממש בטענת המערער כי החובה לתשלום המס בגין השכר שלא דווח אינה מוטלת עליו. אכן, מעסיק מחוייב לנכות מס במקור ממשכורתו של עובדו, אך אין בכך כדי לגרוע מחובת העובד עצמו כלפי רשויות המס. גם בטענת המערער כי לא ניתן להחיל את סעיפים 145(א)(2) ו-158א' לפקודה על שכיר, אין בה ממש. אכן, תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 שהותקנו לפי סעיף 134 לפקודה פוטרות נישום מחובת הגשת דוחות הקבועה בסעיף 131 לפקודה בהתקיים תנאים מסוימים. ואולם במקרה זה המערער לא היה זכאי לפטור הואיל ולא התקיים תנאי סעיף 134א(4) לפקודה הנוגע למשכורת, בשל העובדה כי לא נוכח ממנה מס במקור כדין. באשר לטענת המערער כי בינו לבין מעסיקו היה הסכם לשכר "נטו", טען המשיב כי בהתאם להוראות סעיף 141 לפקודה היה עליו (יחד עם מעסיקו) למסור על כך הודעה למנהל תוך 30 יום מיום עשיית ההסכם. מאחר והמערער לא עשה כן, המשכורות שקיבל תחשבנה כמשכורות רגילות, שעליהן צריך היה המערער להגיש דו"ח לפי סעיף 131א(1) לפקודה. כמו כן, גם התנהלות לקויה של מעביד אין בה לבטל את חיובו של העובד עצמו, במקרים בהם יש ראיות כי העובד ידע כי מדובר ב"כסף שחור" אשר אינו מופיע בתלוש השכר. במקרה זה, בהתאם לממצאי החקירה, המערער היה מצוי בענייניה הכספיים של העמותה, נשא בתפקיד בכיר בה, והיה מורשה חתימה בה. ניתן היה אפוא, לצפות כי ידע להבחין כי הוא מקבל כספים שלא נרשמו בתלוש השכר. באשר לגובה המס נטען כי לפי ממצאי החקירה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 ניתן לכמת את שיעור הכספים הנוספים שקיבל המערער עליהם לא דווח לרשויות המס, בכלל זה
2 מתוך עדות המערער עצמו.

המסכת הראייתית

3
4
5 5. את טענותיו תמך המערער בתצהירו ובעדויותיהם של עובדים נוספים בעמותה. בתצהירו
6 סיפר המערער על עבודתו בעמותה וציין כאמור, כי העמותה משיקוליה שלה בחרה לרשום
7 בתלושי השכר שקיבל רק חלק ממשכורתו וכך היא נהגה גם עם שאר עובדיה. בחקירתו הנגדית
8 נשאל על פעולות שונות שביצע בכספי העמותה והוא הודה כי אכן מדובר במעשים שאינם
9 תקינים. ברם, לדבריו, הוא ביצע את ההוראות שקיבל מיו"ר העמותה מר יוסף יצחק אהרונוב ולא
10 הייתה לו ברירה אחרת. הוא שימש אך "חותמת גומי". כמו כן, כמוהו כן רוב העובדים קיבלו את
11 משכורתם על בסיס הסכם בעל פה לפיו חלק משכרם הם קיבלו בתלוש שכר וחלק מחוצה לו.
12 כשנשאל מדוע לא כלל את השכר שקיבל מחוץ לתלוש בדוחות שנדרש להגיש לאחר חשיפת
13 הפרשה, הוא השיב כי המשיב ידע על כך שקיבל שכר מחוץ לתלושי השכר כפי שסיפר בחקירתו
14 והוא לא התכוון להתחמק מכך.

15
16 6. גם מר יוסף יצחק סגל ששימש חשב, מנהל חשבונות וגזבר העמותה תאר בתצהירו כמו
17 גם במסגרת חקירתו בבית המשפט את דרך פעולתה של העמותה בתשלום שכר העובדים. לדבריו,
18 מר אהרונוב היה מסכם עם כל אחד מהעובדים את גובה שכרו ולאחר מכן מוסר למר דוד
19 הורנשטיין שהיה חשב השכר של העמותה, כמה מתוך השכר המוסכם יש לשלם במסגרת תלושי
20 השכר המדווחים וכמה מחוצה להם. הוא אישר כי לחלק מהעובדים ניתנו תלושי שכר על שם בני
21 משפחותיהם שכלל לא עבדו בעמותה. גם הוא עצמו קיבל משכורת בדרך זו. בתצהירו ציין כי
22 הדרך בה נוהלה העמותה על ידי מר אהרונוב לא הייתה תקינה ובניגוד לדין. כשנשאל בחקירתו
23 בבית המשפט כיצד שיתף פעולה עם מעשים אלו השיב כי העמותה דאגה להסביר לו עד כמה
24 הדבר חשוב לעמותה ועד כמה מדובר "במעשים גדולים וחשובים". לגבי המערער טען כי היה
25 ה"סמרטוט הכי גדול בעמותה" (עמ' 23 לפרוטוקול).

26
27 7. לדיון ההוכחות גם התייצבו חמישה מעובדי העמותה בעבר: מר זלמן רודרמן, מר אברהם
28 שלמה גנצבורג, מר יצחק רסקין, מר מנחם ברוד ומר אהרון פרוס. מעדויות של חלק מהם עלה כי
29 הסכם העבודה עמם היה בעל פה וכי חלק משכרם דווח בתלושי השכר וחלק ממנו לא.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1

2 8. מנגד תמך המשיב את טענותיו בתצהירו של מר יאיר הריס, מפקח ביחידת פקיד שומה 3
3 ירושלים שטיפל במסגרת תפקידו בהליכי השומה בעניינו של המערער. הוא ציין כי במסגרת
4 הליכי השומה לא הייתה כל מחלוקת כי המערער קיבל כספים לא מדווחים אשר לא שולם בגינם
5 מס וכי טענתו היחידה של המערער הייתה כי את המס בגין הכספים הלא מדווחים יש לדרוש
6 מהעמותה ולא ממנו. הוא ציין גם, כי התברר שהמערער היה מודע לכך שחלק משכרו בעמותה
7 אינו מדווח וכי אין משולם בגינו מס וכי מדובר בשיטה כוללת בה נקטה העמותה כלפי כלל
8 עובדיה במשך השנים.

9

10 דיון והכרעה

11 9. המסכת העובדתית בעיקרה לא הייתה שנויה במחלוקת. כאמור, המערער הודה בתצהירו
12 במפורש כי היה מודע לכך שחלק משכרו בעמותה אינו מדווח וכי אין משולם בגינו מס. הוא גם
13 היה מודע לכך שמדובר בשיטה כוללת בה נקטה העמותה כלפי כלל עובדיה במשך השנים. כבר
14 בהודעה שמסר במשטרה ביום 18.11.07 הוא הודה כי במהלך השנים 1995 עד 2000, בנוסף
15 למשכורת שקיבל בתלוש השכר הוא קיבל שכר בסך של 3,000 ₪ נוספים שלא היו רשומים
16 בתלוש השכר, ובשנים 2000 עד 2005 הוא קיבל סך של 4,000 ₪ שלא היו רשומים בתלוש
17 השכר. טענותיו העיקריות של המערער היו אפוא, שתיים. האחת, שלא הוא הנושא לפי דין בחובת
18 תשלום המס על השכר ששולם לו על ידי העמותה ולא דווח על ידה, אלא, היא זו הנושאת בחיוב.
19 השנייה, כי נתוני השומה שהוצאה לו בידי המשיב אינם נכונים, וכלולים בהם סכומים הגבוהים
20 מהסכומים ששולמו לו בפועל.

21

22 10. אכן, בהתאם להוראות סעיפים 164 ו-166 לפקודה, על המעביד חלה החובה לנכות מס
23 משכר עובדיו ולהעבירו לרשויות המס. בהתאם לכך, ככלל, פקיד השומה אינו פונה אל העובד
24 שמשכרו אמור המס להיגבות, אלא אל המעביד המהווה מעין "צינור טכני" להעברת המס
25 שבניכוי אמור היה לטרוח. ואולם, אין בחובתו של המעביד, שעליו הטיל המחוקק את מלאכת
26 גביית המס, כדי לבטל כלל את חיובו של העובד עצמו, כלפי רשות המס (עמ"ה (י-ם) 9048/05
27 גריידי נ' פקיד שומה ירושלים, 8.01.12; בג"ץ 1631/08 ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ'
28 רשות המיסים בישראל, 23.11.11). במעשה הניכוי ובהעברת הכספים אל קופת האוצר משמש
29 המעביד כמתווך בין העובד לבין רשויות המס, בשליחות שנכפתה עליו על ידי המחוקק, אך



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 החבות המהותית במס היא של העובד שהוא הנישום "האמיתי" אל מול הרשויות בכל הנוגע
2 לתשלום המס. המעסיק משמש "מעין ערב" לחוב המס של העובד, ורשויות המס רשאיות לחייב
3 גם אותו - בכפוף לאי גביית כפל מס - בתשלום המס אם נגרע זה מקופת רשויות המס (ע"א
4 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668; ע"א 10691/06 שריג אלקטריק
5 בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, 23.01.11; עמ"ה (ת"א) 1015/98 וקנין נ' פ"ש ת"א 5,
6 17.08.00). הלכה זו נכונה במקרה זה שבעתיים, שכן כאמור, לא זו בלבד שהמערער ידע היטב
7 בזמן אמת כי ההסכם עימו נועד להעלים חלק משכרו מרשויות המס על מנת להימנע מתשלום מס,
8 אלא שהוא נשא בעצמו בתפקידים מהותיים וחשובים שונים בניהול כספי העמותה. בנסיבות אלו
9 לא יכולה להיות מחלוקת שהחובה לתשלום המס שלא נוכה בגין שכרו מוטלת גם עליו, שכן אם
10 ברגיל מוסכם בין עובד למעבידו כי המעביד הוא זה שיעביר את תשלום המס הרובץ עליו לידי
11 הרשויות, מקום בו העובד מסכים להעלמת המס מהרשויות, פשיטא כי אין הוא יכול לטעון כי
12 העביר את חובת העברת המס לידי הרשויות למעבידו (השוו עמ"ה 1015/98 בעניין וקנין). לכן
13 במקרה זה משלא עמדה העמותה בחובת תשלום המס שאמורה הייתה לנכות במקור, מתחייב
14 העובד בעצמו בתשלום המס. בנסיבות אלו אין רלוונטיות לטענת המערער שהוא פעל תחת
15 התכתיבים של מר אהרונוב, ואין גם כל רלוונטיות לטענתו כי הוא סיכם עם העמותה על שכר נטו
16 והוא אינו ידוע מה היה סכום השכר ברוטו ועל כן יש לגבות את המס מהעמותה דווקא. שכן ככל
17 שיש בהסכם לתשלום "משכורת נטו" כדי להשפיע על מישור היחסים שבין הצדדים להסכם, היינו
18 העובד ומעבידו, אין בכך כדי לגרוע מהחבות העקרונית במס החלה על העובד (בג"ץ 1631/08
19 בעניין ניצנים).

20
21 11. ובאשר לשיקול הדעת המנהלי של המשיב לשום את העובד ולדרוש ממנו תשלום ולא
22 לשום את המעסיק ולחייבו מקום בו לא ניכה ממשכורתו של העובד את שיעור המס המגיע ממנו
23 לפי הדין. ייתכן שיש ממש בטענה מעין זו, מקום בו מלוא שכרו של העובד דווח בתלוש השכר
24 והמעסיק ניכה בפועל משכרו של העובד ולא העביר את התשלום לרשויות המס. במקרה מעין זה,
25 יש מקום לסברה כי על פקיד השומה לשום את המעסיק ולדרוש ממנו דווקא להעביר את אותם
26 כספים שניכה בפועל מעובדיו. שונה הדבר מקום בו מלוא שכרו של העובד אינו בא לידי ביטוי
27 בתלוש השכר שלו, וסכום המס המגיע ממלוא שכרו אינו מדווח. וודאי שהדין שונה מקום בו
28 מדובר בעובד, כבמקרה זה, שנטל חלק פעיל בניהול כספי המעסיק. במקרה שכזה לא ניתן לומר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 כי נפל פגם בהתנהלות המשיב בכך שהחליט לשום את המערער ולחייב אותו במס מקום בו לא
2 פעל גם כנגד המעסיק.
3
4 12. ובאשר לגובה השומה. לא הייתה מחלוקת כי לאחר החקירה שהתקיימה בעמותה נדרש
5 המערער להגיש דוחות על הכנסותיו לשנים הרלוונטיות. לא הייתה מחלוקת כי את דוחותיו הוא
6 ערך על בסיס טופסי 106 שהונפקו לו על ידי העמותה בשנת 2010 והמתייחסים לשנות המס
7 הרלוונטיות. טענת המערער הייתה כי טופסי 106 אלו נערכו על בסיס נתוני השכר המלאים והם
8 כוללים הן את השכר שדווח בתלושי השכר והן את השכר ששולם לו ושלא דווח אודותיו. טופסי
9 106 אלו נטען שונים מטופסי 106 המקוריים שהונפקו בשנות המס הרלוונטיות, אז נכלל בהם רק
10 השכר שדווח בתלושים. כראייה לכך הצביע המערער על גובה השכר המופיע בטופסי 106 אלו
11 המגיע לסך של כ-70,000 ₪ עד 74,000 ₪ בשנה, סכום שאינו תואם שכר חודשי של 3,000 ₪ עד
12 4,000 ₪ נטו לחודש.
13
14 13. ברם, תוספת השכר שנדרשה מהמערער עולה בקנה אחד עם הודאותיו המפורשות כי
15 בשנים מסוימות תוספת שכרו עמדה על 3,000 ₪ לחודש ובשנים אחרות עמדה על 4,000 ₪
16 לחודש. כמו כן, לא זו בלבד שטענת המערער שטופסי 106 שהונפקו בשנת 2010 כללו גם את
17 שכרו שלא דווח לא עלתה בדיוני השומה, אלא שבצדק טען המשיב כי המערער לא הביא כל
18 ראייה להוכיח את טענתו זו כי העמותה תיקנה את נתוני השכר בהנהלת החשבונות שלה לאחר
19 החקירה. על המערער היה להביא לכל הפחות מי מאנשי הנהלת החשבונות של העמותה כיום או
20 ששימש בתפקיד זה בשנת 2010 כדי להוכיח שאכן הנתונים תוקנו, והוא לא עשה כן. אדרבה,
21 המערער הודה בחקירתו כי גם הדוחות שהגיש לפי דרישת המשיב לא היו מדויקים וכי לשאלת
22 ב"כ המשיב ששאלו מדוע עשה כן, השיב כי המשיב ידע כי הדוחות אינם מדויקים (עמ' 31
23 לפרוטוקול). בנסיבות אלו בצדק יכול היה המשיב לערוך את השומה מתוך הנחה שבטופסי 106
24 של העמותה הובא בחשבון רק השכר שהוצאו בגינתו תלושי השכר שניתנו למערער בזמנו בזמן
25 אמת. מה גם, שלא ניתן לומר, וודאי לא בהעדר נתונים על שיעור המס בו חייב המערער, כי שכר
26 שנתי ברוטו בגובה 70,000 ₪ אינו תואם את השכר שהמערער קיבל בתלושי השכר. על כל אלו
27 יצוין כי במסגרת הדיון (עמ' 65 לפרוטוקול הדיון מיום 13.06.13) הצהיר ב"כ המשיב בהגינותו,
28 כי ככל שהמערער יוכיח כי הדוחות שהגיש כוללים את כל השכר ששולם לו, כולל זה שלא נכלל
29 בתלושי השכר, השומה תתוקן בהתאם.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יוני 2013

ע"מ 20085-09-11 בלניצקי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1
2
3
4
5
6
7
8
9

13. ובשולי הדברים בעניין טענת ההתיישנות שנטענה על ידי המערער. לא זו בלבד שבצדק טען המשיב כי טענה זו לא הועלתה בשלבי הדיון הקודמים לפניו ולכן מדובר בהרחבת חזית המריבה, אלא שהטענה נזנחה בסיכומיו.

הערעור נדחה אפוא, והמערער ישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪.

ניתן היום, ט' תמוז תשע"ג, 17 יוני 2013, בהעדר הצדדים.



דוד מינץ, שופט

10
11
12
13