



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים יורשי שמואל משה בייגל ז"ל (המנוח)

באמצעות ב"כ ג.בלנגה איתני ושות' - עורכי דין
עו"ד יוסי רומנו

נגד

משיבים פקיד שומה פתח תקווה

1 באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)
2 עו"ד יפעת גול (שושן)

פסק דין

3

4

כללי

5 בפניי ערעור על החלטת פקיד שומה פתח תקווה שעניינה אופן סיווג מענק שקיבל משה
6 בייגל ז"ל (להלן: "המנוח") מבנק דיסקונט לישראל בע"מ (להלן: "המעביד" או "הבנק") בעת
7 פרישתו מעבודתו ארוכת השנים בבנק.

8 1. בהתאם להסכמות אליהן הגיעו הצדדים להליך, להלן העובדות הצריכות לעניין:

9 א. המנוח כיהן בתפקיד מנהל מרכז העסקים של מחוז מרכז בבנק דיסקונט.

10 ב. ביום 23.5.06 הוגשה לפקיד שומה פתח תקווה (להלן: "המשיב") על ידי הבנק,
11 "הודעת מעביד על תשלום מענק עקב פרישה".

12 ג. ביום 31.5.06, פרש המנוח, בגיל 59, מעבודתו כשכיר בבנק דיסקונט לאחר תקופת
13 עבודה של 35 שנים ו-10 חודשים.

14 ד. ביום 31.5.06 אישר המנוח, כי קיבל מהמעביד סכום כולל של 5,438,056 ש"ח (להלן:
15 "המענק"). מתוך הסכום הנ"ל נוכה מס במקור בסך של 2,079,014 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- ה. ביום 7.6.06, מכוח סמכותו בסעיף 8 (ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-
 1961 (להלן "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), אישר המשיב בקשת הפריסה מיום
 23.5.06 ל-6 שנות מס החל משנת המס 2006, המותנה בתשלום מקדמה. חיוב המענק
 במס הינו מכוח סעיף 9(א7) לפקודה כהכנסה פירותית והוחלו עליה שיעורי המס
 הקבועים בסעיף 121 לפקודה.
- ו. בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה, בהתחשב בתקופת השירות וגובה השכר, אישר פקיד
 השומה חלק מהמענק כפטור ממס. לגבי יתרת הסכום של 5,070,764 ש"ח, נקבע כי
 היא חייבת במס (להלן: "המענק החייב").
- ז. המעביד ניכה מסכום המענק מס במקור בהתאם לאישור "כתב קבלה ושחרור".
- ח. במכתב מיום 29.6.06 הגיש המנוח באמצעות מייצגו, בקשה לסווג את המענק כ"רווח
 הון" ולהחיל עליו שיעורי מס של 20%.
- ט. ביום 19.7.06 הודיע המשיב כי בקשת המנוח לשינוי סיווג המענק, כתקבול הוני,
 נדחתה. במסגרת זו, הודיע המשיב כי יש לסווג את כל סכום המענק, כתקבול פירותי
 ולהחיל עליו את שיעורי המס הפירותי כפי שנמסר למנוח ביום 7.6.06.
- י. ביום 23.7.06 נפטר המנוח וביום 26.12.06 ניתן צו ירושה.
- יא. ביום 7.5.07 ולבקשת ב"כ היורשים, נערכה פגישה במשרדי המשיב, בעניין הכנסות
 המנוח.
- יב. ביום 7.6.07 ולאחר פגישה במשרדי המשיב, העביר ב"כ היורשים מסמכים: תכנית
 פרישה של עובדי בנק דיסקונט וכתב קבלה ושחרור.
- יג. ביום 22.8.07 הוגש הדו"ח השנתי על הכנסות המנוח לשנת המס 2006 (למועד
 פטירתו) בידי יורשיו, כפי שנקבע בפקודה, במסגרתו דווח על המענק, כתקבול הוני.
- יד. המשיב לא קיבל את הדיווח בדבר הכנסות המנוח לפיו יש לסווג את המענק
 כתקבול הוני וביום 19.3.08 הוציא המשיב שומה בהתאם לסעיף 145(א) לפקודה.
- טו. ביום 13.3.08 הוגשה השגה מטעם ב"כ המנוח.
- טז. ביום 20.9.10 קבע המשיב שומה בצו להכנסות המנוח בשנת המס 2006.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 הצדדים הגדירו את הפלוגתאות כדלקמן:

2 2. האם יש לסווג את המענק, כולו או חלקו, כהכנסה הונית או הכנסה לפי סעיף 9(א7)
3 לפקודה?

4 3. ככל שייקבע כי יש לסווג את המענק, כולו או חלקו, כהכנסה הונית, מהו המועד או יום
5 הרכישה לצורך קביעת שיעורי המס כדין?

6 4. ככל שייקבע כי יש לסווג את המענק כהכנסה פירותית, האם יש תחולה לסעיף 8
7 לפקודה בהתאם לנסיבות שפורטו ובאיזה אופן?

8 דיון והכרעה

9 כיצד יש לסווג את התקבול שקיבל המנוח בעת פרישתו מהבנק, כולו או חלקו.

10 טענות המערערים

11 5. המערערים טוענים שההכנסה היא הכנסה הונית. לשיטתם ניתן לקבוע זאת מתוך בחינת
12 הסכום הפרישה. לשון ההסכם והנספחים לו, יש בהם כדי לספק תשובה לסוגיה זו.
13 בסעיף 1.1 לכתב קבלה ושחרור נכתב בוז הלשון: "פיצויי פיטורים בגין כל שנות עבודתי
14 בבנק ועוד מענקים/מיוחדים ונוסף/ים לפנים משורת הדין, עקב פרישתי מרצון
15 מהעבודה בבנק בתאריך ה'ל בסכום כולל של 5,438,056 ש"ח ברוטו". הסכום שהתקבל
16 בידי המנוח הינו 5,438,056 ש"ח על פי הנקוב ב'רשימת הפעולות' המהווה חלק בלתי
17 נפרד מהסכם הפרישה מיום 31.3.06: סך של 1,962,126 ש"ח עבור פיצויים; סך של
18 3,433,721 ש"ח עבור מענק; סך של 42,209 ש"ח עבור מענק יובלות; "הסבר: תשלום
19 פיצויים+ מענק ל- בייגל שמואל".

20 6. ביום 29.6.06 הודיע המנוח על סיווג התקבול במלואו כתקבול הוני, וביקש למסותו
21 בשיעור 20%, הוא אחוז המס לרווחי הון באותה התקופה. בקשת המנוח לכלול בדיווח
22 גם את מרכיב הפיצויים הייתה מבוססת על פסק הדין של בית המשפט המחוזי: עמ"ה
23 568/04 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 20.11.2005),
24 לפיו פיצויי פיטורין אינם מוגדרים כהכנסת עבודה. בית המשפט העליון אישר את



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(תמנות) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 החלטת בית המשפט המחוזי, אולם שלל, בהערת אגב, את האפשרות לראות בפיצויי
 2 פיטורין כהכנסה הונית (ע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה
 3 אילת, ניתן ביום 24.4.2007). פועל יוצא מפסיקת ביהמ"ש העליון הוא החרגת התשלום –
 4 בסך 1,962,126 ש"ח בגין פיצויי פיטורין וכן מענק היובלות בסך של 42,209 ש"ח –
 5 מהדיווח על רווח ההון. יתרת התקבול, בסך של 3,433,721 ש"ח, והיא לבדה עומדת
 6 בבסיס הערעור ולגביה נדרש ביהמ"ש זה לשאלת הסיווג.
- 7 7. תוכנית הפרישה של המנוח אינה נכללת במסגרת תוכנית הפרישה לעובדי הבנק: במועד
 8 פרישתו היה המנוח בן 59 ותנאי פרישתו על פי מסלול הפרישה לעובדים מגיל 50 ועד
 9 גיל 61 הינו כדלקמן: 275% פיצויים (כולל הפיצויים על פי חוק), מענק יובלות יחסי
 10 בהתאם למקובל ושחרור קופות. המענק שאותו קיבל המנוח אינו נכלל במסגרת מסלול
 11 הפרישה ולא ניתן לראותו כחלק מפיצויי הפיטורין. הסכום של 3,433,721 ש"ח אינו
 12 פיצויי פיטורין או מענק יובלות. המנוח היה זכאי לקבל את המענק, בעוד יתר עובדי
 13 הבנק אינם זכאים לו על פי מסלול הפרישה בשל סעיפים 4 עד 7 להסכם הפרישה, אשר
 14 להם אין קשר לסעיפים 2 ו-3 להסכם שנחתם עם יתר העובדים במסלול הפרישה הרגיל.
 15 תשלום זה הוא תקבול נוסף, אשר אין לו קשר לפיצויי הפיטורין. חיזוק לכך ניתן למצוא
 16 גם בסעיף 8 להסכם, עליו חתם המנוח, אשר מדגיש את חריגותו של הסכם זה.
- 17 8. המנוח היה מנהל מרכז ההשקעות במחוז מרכז אצל המעסיק. משהיה ברור למעסיק כי
 18 מדובר בעובד בכיר בעל ידע וניסיון העלול 'לחצות את הקווים', ביקש למנוע זאת
 19 מפורשות. למעשה, המנוח התחייב שלא לפעול כנגד הבנק על ידי ייצוג לקוחות הבנק
 20 במחלוקות ביניהם לבין הבנק. לקוחותיו של הבנק במרכז העסקים במחוז מרכז אינם
 21 'משקי בית' ולא בכדי 'נתפרה' הגבלת העיסוק לתפקידו הנוכחי של המנוח עת פרישתו.
 22 יהיה זה בלתי סביר שהבנק יבקש להגביל עובד בתפקיד זוטרי (יחסי) ועל אחת לשלם
 23 תמורת ההגבלה. מנהל מרכז עסקים מחוז מרכז יש אחד, ואחד בלבד. כמובן, ישנם
 24 תפקידים בכירים יותר בבנק (על פי רוב בחוזים אישיים) וסוגיית אי התחרות הינה חלק
 25 בלתי נפרד מחוזי ההתקשרות/פרישה שלהם. הבנק, באופן טבעי, ביקש שלא להסתפק
 26 בהוראותיו המפורשות של ההסכם המחייבות את המנוח להגביל את עסקו מיום
 27 הפרישה, וקבע מנגנון פיצוי למקרה של הפרת ההסכם על ידי המנוח. הסממן המוחלט
 28 לכך שהמנוח ביצע עסקה הונית הינה התחייבות המנוח בזו הלשון: "מסמך זה מחייב
 29 אותי ואת בני משפחתי, עזבוני וכל הבא מכוחי". במסגרת יחסי עובד מעביד או במסגרת
 30 חוזה עבודה או הסכם פרישה, לעולם לא יחרוג ההסכם כדי לכלול את בני משפחתו



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 ועזבונו של העובד. זכות התביעה שעומדת לבנק אינה יכולה, במהותה, להיות כנגד
2 פיצויים עבור עבודה שעשה העובד עד למועד פרישתו. כספי פיצויים אינם מותנים,
3 בתמורה שקיבל העובד עבור תקופת עבודה קצובה. פיצויי פיטורין נקבעים על סמך ותק
4 ומשכורת במועד הפרישה ואינם צופים פני עתיד. יש להכיר בתקבול הנוסף כהגבלה
5 מרצון של זכות העיסוק תמורת 3.5 מיליון ש"ח וכנגדה התחייבות לשיפוי במקרה של
6 הפרה, ולראות בכך עסקה הוגנת.

7 9. הבקשה לפריסת תשלומים לא הוגשה על ידי המנוח, אלא על ידי מעסיקו ומכאן שלא
8 ניתן לייחס למנוח פניה למשיב. הוראות הפקודה מתירות לנישום לבקש פריסה, לאמור,
9 זהו לא מסלול המס הקבוע בחוק, כי אם אופציה שניתנת לנישום. לשון הפקודה אינה
10 שוללת מהנישום את זכותו לחזור בו מבקשתו, שהרי לא עסקינן בשומה סגורה שלא
11 ניתן לערער עליה. בתוך ימים ספורים מודיע הנישום עצמו, ולא באמצעות מעסיקו, כי
12 הוא רואה בתקבול כרווח הון ומשלם מקדמה כמתחייב בחוק. המעסיק מחויב על פי דין
13 לנכות מס במקור, בין אם מדובר בהכנסת עבודה או ברווח הון, ומכאן הנישום פונה
14 לפקיד השומה ומבקש לסווג את ההכנסה על פי הבנתו. גם אם הבקשה לפריסה הוגשה
15 על ידי המנוח ולא על ידי מעסיקו, וגם אם המנוח האמין, באותה העת, כי ההכנסה היא
16 הכנסת עבודה, אין בידי פקיד השומה סמכות למנוע מהמבקש להגיש דר"ח לאותה שנת
17 מס ובה הוא מבקש לסווג את ההכנסה כהכנסה הוגנת וזאת לאחר שנסתבר לו כי ניתן
18 לסווג את ההכנסה כרווח הון ויחול עליה מס מופחת.

19 טענות המשיב לעניין סיווג התקבול

20 10. המשיב טוען שההכנסה היא הכנסה פירותית, וזאת לאור היות התקבולים תוצאה של
21 יחסי עובד-מעביד וככאלה יש לסווג כהכנסה פירותית. המנוח קיבל מענק פרישה
22 מהבנק, בתנאים משופרים במסגרת מבצע פרישה שהוצע לכלל העובדים המבקשים
23 לפרוש. מענק הפרישה, אף שהוא בתנאים משופרים, אינו משנה את סיווגו כהכנסה
24 פירותית. אין לקרוא בהסכמים את אשר לא הוסכם בהם מפורשות בכתב. המענק
25 בתנאים משופרים נועד לתמרץ את קבוצת העובדים בטווח גיל מסוים לבקש לפרוש
26 מרצון, תוך שהם מתוגמלים באופן משופר. אין במענק תמורה מיוחדת בעד מכירת זכות
27 כלשהי של עובד פלוני או של כלל הפורשים מרצון. הטענה לפיה חלק מהסכום ניתן
28 לשייכו לרכיב הוני הינה טענה אשר נולדה בדיעבד ולאחר קבלת הפיצוי, הדיווח
29 לרשויות המס, בקשת הפריסה ותשלום מקדמה על חשבון המס בגינו. המוערערים



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 מבקשים להוסיף קביעות עובדתיות שאינן מוסכמות על המשיב - כגון רמיזותיהם
2 שההסכם שנוערך בין הבנק לבין המנוח הינו חריג ולא נערך כמותו עם פורשים אחרים
3 כמו המנוח, באותה תוכנית פרישה. הסכמים כלשהם שעורך הבנק - אם עורך - עם מי
4 מעובדיו האחרים לא הוכחו ולא הוסכמו כעובדה. על כן, יש לבחון כיצד הדברים
5 התנהלו בפועל ולא כיצד היו יכולים להתנהל. מטענות המערערים עולה כי המדובר
6 בתכנון מס בדיעבד.
- 7 11. יש לדחות מכל וכל את פרשנות המערערים המאולצת והפתלתלה לפיה ניתן לראות את
8 ההתחייבויות המפורטות בסעיפים 7-2 ל"כתב קבלה ושחרור סופי" (נספח 2 למוסכמות
9 פלוגתאות), כמשקפות זכות הונית כלשהי שנמכרת למעביד תמורת הסכום של
10 3,433,721 ש"ח. כך יש לדחות מכל וכל את הטענה כי המנוח תוגמל בשל הגבלת עיסוקו
11 בסכום של 3.5 מיליון ש"ח, דבר שאין בינו לבין ההסכמים עם המנוח ובמיוחד במסגרת
12 תכנית הפרישה ולא כלום.
- 13 12. עיון בתוכנית הפרישה שהציגו המערערים מגלה שהיא חלקית וכוללת רק את שני
14 העמודים הראשונים שלה. לטענת המערערים, אין בידיהם מסמך מלא ועל כן צורף רק
15 מסמך חלקי זה. לדידו של המשיב, עיון במסמך מגלה כי מדובר בתכנית פרישה המוצעת
16 למספר עובדים.
- 17 13. מתוך כל הסכום שקיבל המנוח בסך של 5,438,056 ש"ח, חולץ ה"סכום הפטור" בהתאם
18 לסעיף 9(א7) לפקודה וע"פ הסכום המקסימאלי המפורט בו, ונקבע כי רק החלק של
19 5,070,764 ש"ח הינו ה"חלק החייב" במס. המנוח לא חלק על קביעה זו, אשר ניתנה
20 לבקשתו, ושילם את תשלום המקדמה הראשון בגין הפרישה. כך למעשה, בפנייתו למשיב
21 באמצעות הבנק לפריסת התשלומים, טען המנוח, כי התשלום הינו פירותי ומורכב
22 מהפרשי שכר לפיצויי פיטורין בסכום שמעבר לסכום הפטור והפיצוי שולם בהתאם
23 לסעיף 9(א7) לפקודה כמענק פרישה. ככלל, להצהרת הנישום כלפי רשויות המס ישנה
24 חשיבות רבה ובפרט כאשר בוחנים את ההצהרה "בזמן אמת". קל וחומר כאשר עסקינן
25 בהצהרה לרשויות המס אשר מלווה בייעוץ מקצועי.
- 26 14. המענק הוא למעשה פיצויי פיטורין מוגדלים שקיבלו העובדים שפרשו במסגרת התכנית
27 ובכלל זה המנוח. המעביד, נתן לעובד שכר מוגדל עם סיום עבודתו ופרישתו מהבנק
28 לצורך הגדלת מענק הפרישה. לחלופין הסכים המעביד לראות את שכרם של העובדים



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 מוגדל לצורך המענק. התחשיב שנעשה הוא תוצאה של מכפלת השכר החודשי בשנות
 2 העבודה ופיצויים מוגדלים בשיעור של 275%. המערערים הציגו מסמכים, מהם עולה
 3 בבירור כי המנוח היה חלק מתכנית פרישה כוללת לכל עובדי הבנק העומדים
 4 הקריטריונים. כך גם הסכומים שקיבל המנוח תואמים לתנאי תכנית הפרישה הכללית
 5 למי שבטווח גילאים 50-61. כמו כן, יש לבחון את התקבול באופן מהותי, ואין נפקות
 6 לעריכת טבלה כזו או אחרת לשנות את מהות התשלום.
- 7 15. זכות העובד לעבוד אינה זכות הוגית והיא לא נמכרת. החלטת המנוח לפרוש מעבודתו
 8 אף היא זכות ואין נפקא מינה מהן סיבות פרישתו מרצון, אם בעידוד המעביד, תוך
 9 תגמול נאה, ובין אם ללא עידודו. יתר ההתחייבויות, כגון שלא לפעול כנגד הבנק, הינם
 10 לדידו של המשיב התחייבות מובנית אצל כל עובד. המידע או הידע שרכש המנוח במשך
 11 שנות עבודתו שייכים באופן עקרוני לבנק. הוא נרכש במהלך שנות העבודה ואין לקבל
 12 טענה כי התחייבות שלא לפעול כנגד מעביד כמוה כמכירת זכות הוגית. גם הסכמת
 13 המנוח לסייע לבנק בכל הנוגע לעניינים בהם טיפל איננה "נכס" של המנוח, אלא מידע
 14 או ידע הנובעים מעבודתו כשכיר, והשייכים במהותם למעביד, והם בוודאי לא זכות של
 15 העובד. להתחייבותו של המנוח שלא לסייע למי שיש לבנק סכסוך עימו לא נקבע שווי
 16 בידי הבנק, כמו גם הבנק היה זכאי לתבוע את המנוח ככל שהיה מזיק לו, על פי זכויותיו
 17 של המעביד בדין. על פי ההסכם היה המנוח רשאי וחופשי לעסוק בכל עבודה ואף לסייע
 18 למי שבסכסוך או המחלוקת עם הבנק.
- 19 16. לבנק אין זכות סירוב ראשונית לעדותו של המנוח, ואין להבין זאת מלשון סעיף 4 לכתב
 20 קבלה ושחרור. הבנק, ביקש לעצמו לקבל הסכמה של עובד שפורש כי יסייע במסירת
 21 מידע בדבר עבודתו. זוהי הסכמה שאין בה כל ויתור על נכס הוגי ואינה יוצרת יתרון
 22 מתמיד לבנק ואינה מקנה לבנק "בעלות" על עדותו של המנוח בערכאות משפטיות.
 23 מעבר לכל האמור, יוזכר שוב כי המנוח לא היה מנוע לעבוד בכל עבודה שיבחר גם כנגד
 24 מתחרים – רק שלא לסייע כנגד הבנק.
- 25 17. המערערים לא העידו ולא הוסכם על תכנם של הסכמי פרישה אחרים. מהות כתב
 26 הקבלה והשחרור הוא אישור קבלת מלוא הפיצויים להם זכאי המנוח עם פרישתו. הבנק
 27 ביקש למנוע מצב בו יורשי המנוח, בני משפחתו או מי מטעמו, יעלו כנגד הבנק טענות
 28 בדבר זכויות סוציאליות וכספיות שלא נכללו במסגרת הסכום פיצויים המוגדל. הסעיף



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 בא להבהיר עניין זה, ואין לקבל את ניסיונות המערערים להסיט סעיף זה ולהחילו רק
2 על חלק מהסעיפים.

3 דין והכרעה לעניין סיווג התקבול

4 18. המנוח כיהן בתפקיד מנהל מרכז העסקים של מחוז מרכז של בנק דיסקונט. הבנק הציע
5 לעובדיו תכנית פרישה, אשר שני עמודים ממנה נמסרו על ידי המערערים לפקיד השומה
6 וצורפו כנספח לרשימת המוסכמות והפלוגתיות - אליהם הגיעו הצדדים. מעיון
7 במסמכים הנ"ל עולה כי לעובדי הבנק מגיל 50 ועד לגיל 61 הוצע לפרוש בתנאים
8 הבאים:

9 "פיצויים – 275% פיצויים (כולל הפיצוי על פי החוק)
10 מענק יובל יחסי בהתאם למקובל
11 שחרור קופות (*): שחרור הכספים בקופת התגמולים ובחברת הביטוח
12 הפניקס.
13 שחרור כספים בקרן השתלמות.
14 (*) כללי המשיכה והיבטי המיסוי מפורטים בהמשך בפרק המיסוי".
15

16 מהאמור לעיל עולה, כי החוברת החזיקה גם פרק מיסוי שלא צורף. המנוח שהגיע לגיל
17 59 החליט לפרוש מעבודתו בבנק.

18 19. על פי הנקוב ב'רשימת הפעולות', המהווה חלק בלתי נפרד מהסכם הפרישה מיום
19 31.3.06 (חלק מנספח 2 למסמך ההסכמות). הסכום שהתקבל בידי המנוח בסך של
20 5,438,056 ₪ היה מורכב מסכומי המשנה הבאים:

21 א. סך של 1,962,126 ₪ עבור פיצויים.
22 ב. סך של 3,433,721 ₪ עבור מענק.
23 ג. סך של 42,209 ₪ עבור מענק יובלות.
24 בסה"כ 5,438,056 ₪



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 מתוך הודעת המעביד על תשלום מענק עקב פרישה שהוגשה למשיב עולה כי משכורתו
 2 הרגילה האחרונה לתודש לצורך חישוב המענק הייתה 54,757 ₪. המנוח עבד בבנק
 3 דיסקונט מיום 16/8/70 ועד ליום 31/5/2006 דהיינו 35 שנים ועשרה חודשים.
- 4 20. חישוב פשוט מעלה כי הסך של 5,438,056 ₪ שקיבל המנוח, הוא מכפלה של משכורתו
 5 הרגילה (54,757 ₪), בתקופת העסקתו 35 שנים ועשרה חודשים (35.833) מוכפל ב 275%
 6 $(54,757 \times 35.833 \times 275\% = 5,395,846 \text{ ש"ח})$ ובתוספת מענק היובלות בסך של 42,209.
- 7 במילים אחרות - על פי החוק מגיע היה למנוח פיצוי בשיעור של חודש שכר לכל שנת
 8 עבודה, סכום המסתכם בסך של 1,962,126 ₪. חלף סכום זה קיבל המנוח תוספת של
 9 3,433,721 ₪, שעל מהותה וסיווגה חלוקים הצדדים.
- 10 21. לשיטת המערערים המדובר במענק מיוחד שניתן רק למנוח, במובחן משאר פורשי
 11 הבנק. הסיבה למתן המענק הייחודי נעוצה בתפקידו של המנוח וכנגד התחייבותו שלא
 12 לפעול כנגד הבנק על ידי ייצוג הלקוחות במחלוקות ביניהם לבין הבנק. לכן, כך לשיטת
 13 המערערים, יש לראות את התוספת לעניין המיסוי כרווח הוני ולמסותה בשיעור של
 14 20%. לשיטת המשיב, אין להבחין בין המנוח לשאר פורשי הבנק. המענק שקיבל המנוח
 15 הוא במסגרת תכנית הפרישה המוקדמת לעובדים שעברו את גיל 50 וטרם הגיעו לגיל
 16 61, שלפיה הוגדלו פיצויי הפיטורים לשיעור של 275% ולכן אין להבדיל בין התוספת
 17 לפיצויים לבין הפיצויים על פי החוק, לראותם כהכנסה פירותית ולמסות את הפיצויים
 18 המוגדלים בהתאם לשיעור המס השולי.
- 19 כפי שאבהיר להלן, לא הוכח בפני שהסדר שנעשה עם המנוח שונה מההסדר שנעשה
 20 עם שאר פורשי הבנק בטווח הגילים האמור (61-50). מהחומר שהונח בפני שוכנעתי כי
 21 הבנק ברצותו לעודד יציאתם של עובדים לפנסיה מוקדמת החליט להגדיל את הפיצויים
 22 לכלל הפורשים, והמנוח ביניהם, בשיעור אחיד של 275% ולכן יש לראות את התוספת
 23 כפיצויים מוגדלים ולמסותה כפי שממסים פיצויים. אין לראות את התוספת כתגמול
 24 עבור הון כלשהו שהיה בידי המנוח והועבר לבנק, עם פרישתו.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 35224-10-10 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

22. כאמור עיקר טענת המערערים היא שהמענק שאותו קיבל המנוח אינו נכנס במסגרת מסלול הפרישה ולא ניתן לראות בו כחלק מפיצויי הפיטורין. הטענה היא שהסכום של 3,433,721 ₪ אינו פיצויי פיטורין או מענק יובלות, כי אם מענק, שהמנוח היה זכאי לקבלו, בעוד יתר עובדי הבנק אינם זכאים לו על פי מסלול הפרישה. המערערים מוצאים עיגון לטענתם זו בסעיפים 4-6 "כתב קבלה ושחרור":
4. "אעמוד לרשות הבנק בכל עת לצורך מתן מידע ו/או הכנת תצהיר ו/או מתן עדות בפני ערכאה משפטית, בוררות או רשות אחרת, בנושאים שהיו בידיעתי או בתחום טיפולי בתקופת עבודתי בבנק.
5. אני מתחייבת שלא לסייע בנושאים הקשורים לעבודתי בבנק, במישרין או בעקיפין, לכל גורם אשר נמצא במחלוקת או בסכסוך עם הבנק אלא על פי כל דין.
6. אני מתחייבת/לפצות ו/או לשפות את הבנק על כל הוצאה, נזק ותשלום שייגרמו לבנק עקב אי מילוי אחת או יותר מהתחייבויותי או הצהרותי האמורות לעיל, וכן אני מסכים/ה מראש כי כל תביעה שלי אשר תעמוד ובניגוד למסמך זה או שלא בהתאמה למסמך זה תידחה ו/או תימחק על הסף. מבלי לגרוע מכלליות האמור בסעיף זה, אני מסכים/ה מראש שאם אגיש תביעה נגד הבנק לקבלת תשלום אחר או נוסף מחוץ לאמור לעיל, או לקבלת זכות נוספת כלשהיא, כי אז אחזיר לבנק מיידי, עם הגשת התביעה, את מלוא הסכום העודף שמעל לסכום פיצויי הפיטורים הרגילים כנוכח כפיסקה 1.1 לעיל כולל הפרשי הצמדה וריבית חוקית עד יום החזר התשלום לבנק.
7. מסמך זה מחייב אותי ואת בני משפחתי, עובוני ושאיני וכל הבא מכוחי".



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

23. לטענת המערערים המנוח חתם על סעיפים 4-7 לכתב הקבלה והשחרור. בעוד ששאר
 עובדי הבנק שפרשו חתמו על סעיפים 2.2 – 3 לכתב הקבלה והשחרור שבהם נכתב
 שעם קבלת הפיצויים לא תהיה לעובד כל דרישות טענות קובלנות או תביעות הנובעות
 או הקשורות בעבודתו בבנק. כן מצהיר העובד, כי כתב הקבלה והשחרור מהווה גם
 הודאת סילוק סופית לגבי פיצויי הפיטורין בהתאם לסעיף 29 לחוק פיצויי פיטורין.
 6
24. חיזוק נוסף לכך שהמנוח לא חתם על הסכם פרישה 'רגיל' לפיו זכאי הוא לתקבולים
 במסגרת 'חסי עובד מעביד' המסווגים תחת הכנסת עבודה/פיצויים, כי אם על הסכם
 נפרד, וריג, שבו קיימת עסקה נוספת בגין המענק, מנסים המערערים לשאוב מסעיף 8
 לכתב הקבלה והשחרור שבו נכתב:
 "ברור כי תנאי הפרישה המפורטים במסמך זה אינם מהווים תקדים או
 דגם לכל מקרה אחר של פרישת או סיום עבודת עובד אחר של הבנק
 מסיבה כלשהיא בזמן כלשהוא"
 14
25. בנספח 1 למסמך "מוסכמות פלוגתאות"-מכתב התפטרות מהבנק" מצהיר המנוח
 כי הוא מוכן להתפטר מעבודתו תוך קבלת סכום כולל וסופי של פיצויי פיטוריים
 ומענקים מיוחדים שהוצעו לו בסך של 5,438,056 ₪. מסכום זה ינוכה מס הכנסה
 כפי שייקבע על ידי פקיד שומה. כן מוסכם, כי סכום זה משקף את סך כל
 התשלומים המגיעים למנוח מכוח עבודתו ופרישתו והוא מוותר באופן מוחלט על
 כל תביעה לסכומים נוספים.
 21
26. לא ניתן לראות במסמך זה את שאין בו. מקובלת עלי טענת המשיב שהמנוח
 והבנק העלו על הכתב את ההסכמה שהתשלומים המשולמים לו עם פרישתו הם
 סופיים ומתייחסים לזכויות שצבר מכוח עבודתו ותפקידו. כך, גם במסגרת סעיף 7
 החיל המנוח הסכמות אלה גם על בני משפחה, יורשים ובאי כוחו. במסגרת נספח 2
 למסמך מוסכמות פלוגתאות הציגו המערערים את תכנית הפרישה של הבנק. קשה
 להתעלם מהעובדה שמדובר במסמך חסר המחזיק שני עמודים שה"כ. דהיינו,
 מדובר במסמך המציג חלק מתוכנית הפרישה והכולל רק את שני העמודים
 הראשונים של התוכנית (כפי שמפורט במסמך מוסכמות פלוגתאות אלה שני
 העמודים מתוך התכנית אשר הוצגו בשלבי השומה). אין לקבל את טענת
 המערערים, שאין בידיהם מסמך מלא ועל כן צורך רק מסמך חלקי זה. נדמה, כי לא



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 הייתה למערערים כל מניעה לקבל מהבנק עותק של תנאי הפרישה. לא זו אף זו,
 2 עיון בתנאי הפרישה מלמדים כי המדובר בתכנית פרישה המיועדת לעובדים
 3 ביחידות המטה בגיל 50 ומעלה ובתכנית לא נכללים עובדים המועסקים בחוזים
 4 אישיים. הנה כי כן, המדובר בתכנית פרישה אשר הוצעה למספר עובדים. לא הוצגו
 5 בפני כל ראיות, כי המנוח היה עובד בעל ייחוד כלשהו שקיבל תכנית פרישה שונה
 6 משאר עובדי המטה של הבנק. תכנית הפרישה נוקטת במונח "מבצע – תנאי
 7 הפרישה המשופרים הינם חד פעמיים למבצע הנוכחי...". לא הוכח בפני כי התכנית
 8 או ההסכם עליו חתם המנוח משקף הסדר שונה בינו לבין הבנק.
 9
- 10 27. אף החישוב שנעשה לצורך קביעת סכום פיצויי הפרישה שניתן למנוח, הולם את
 11 התכנית הכללית שהוצעה לעובדים בטווח הגילים האמור. בעמוד השני לתכנית
 12 הפרישה, קיים פירוט לשני מסלולי הפרישה המוצעים, תוך פירוט אופן חישוב
 13 הסכומים שישולמו לפורש, ובכלל זה למנוח. כל אלה עומדים בסתירה לטענות
 14 העובדתיות שכלל לא הוכחו ולא נטענו קודם ע"י המערערים ולפיהן, המדובר
 15 בתכנית ייחודית למנוח הנובעת מתפקידו הבכיר והייחודי. ברצותם, היו המערערים
 16 יכולים להוכיח, על נקלה, את הטענה שלמנוח נעשה הסדר פרישה מיוחד וכי הוא
 17 קיבל סכום כלשהו כמענק עבור התחייבות. כך למשל, המערערים היו יכולים
 18 להביא לעדות אדם מוסמך מטעם הבנק שיאשש טענתם. מטעמיהם בחרו
 19 המערערים שלא לעשות כן ולתלות יהבם בסעיף זה או אחר מתוך ההסכם, ממנו
 20 כאמור לא ניתן להסיק כי למנוח נעשה הסדר שונה משאר פורשי הבנק. לא זו אף
 21 זו, חישוב הדמים שקיבל המנוח עם פרישתו הולמים את הכתוב בהסדר הפרישה
 22 הכללי.
 23
- 24 28. ראיתי לקבל את עמדת המשיב, לפיה המערערים טענו טענות עובדתיות שלא
 25 הוכחו על ידם ולא הייתה הסכמה לגביהם במסגרת ההסכמות אליהן הגיעו
 26 הצדדים. מאחר שהמנוח הלך לעולמו, והמערערים בחרו שלא להביא לעדות נציג
 27 של הבנק - המעביד, אין לדעת מה סביר ומה אינו סביר שהבנק יבקש להגביל. אין
 28 לדעת אילו מגבלות, אם בכלל, הוטלו על עובד זוטרו ואילו על בכיר יותר. כך, גם
 29 אין לדעת האם המנוח החזיק ביתרון יחסי על מתחרים פוטנציאליים בשוק וכן אין
 30 לדעת, מעבר לכתוב בהסכמים, שבין הבנק למנוח, מה הייתה כוונת הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 ההלכה היא שאי הבאת עד העשוי לתמוך בגרסתו של צד, ללא מתן הסבר סביר או
 2 מניח את הדעת להימנעות כזו, מערער או אף שולל את גרסתו של הצד, שנמנע
 3 מהבאת העדות.
- 4 בע"א 548/78 נועה שרון ואח' נ' יוסף לוי, פ"ד לה (1) 736, נכתב :
 5 "מעמידים בעל דין - בחזקתו, שלא ימנע מביהמ"ש ראייה
 6 שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראייה רלוונטית, שהיא
 7 בהישג ידו ואין לו הסבר סביר, ניתן להסיק אילו הובאה
 8 הראייה הייתה פועלת נגדו".
- 9
- 10 וכן ראו ע"א 465/88 הבנק למימון ולמסחר בע"מ נ' סלימה מתתיהו ואח', פ"ד מה (4)
 11 651, נקבע כי:
 12 "אי הבאתו של עד רלוונטי מעוררת בדרך הטבע, את החשד כי
 13 יש דברים בגו וכי בעל הדין שנמנע מהבאתו חושש מעדותו
 14 ומחשיפתו לחקירה כנגדו".
- 15
- 16 הימנעות המערערים במקרה דנן מלהביא עד מטעם הבנק לאשש טענתם, עומדת
 17 להם לרועץ ושומטת את הקרקע תחת טיעוניהם לעניין השונות שבין החוזה, עליו
 18 חתם המנוח לבין ההסדר שנעשה לכלל פורשי הבנק במצבו - תפקידו וקבוצת הגיל
 19 שלו.
- 20
- 21 29. יש להביא בחשבון שהמנוח דיווח לרשויות המס על מלוא הסכום כתקבול בגין
 22 "פיצויי פיטורין"/"מענק עקב פרישה". המנוח פנה, באמצעות מעבידו, וביקש
 23 פריסת פיצוי הפרישה לתקופה של 6 שנים. בסעיף 6 למסמך ההסכמות נכתב:
 24 "בהקשת המנוח (הדגשה שלי א.ס) לפריסה ואישור המשיב לבקשת
 25 הפריסה מצ"ב כ"נספח 3".
- 26
- 27 30. דהיינו, יש הסכמה בין הצדדים שהמנוח הוא שביקש את הפריסה והמשיב אישרה.
 28 לכן אין לקבל את טענת המערערים שהבקשה לא הוגשה על ידי המנוח כי עם על
 29 ידי מעסיקו. (ראו סעיף 26 א' לסיכומי המערערים).
- 30



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 31. בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודת מס הכנסה שעניינו פטור ממס של מענק עקב
2 פרישה או מוות :

3 " (1) מענק הון שנתקבל עקב פרישה - עד סכום השווה
4 למשכורת של חודש לכל שנת עבודה, לפי המשכורת האחרונה;
5 עלה סכום המענק על השיעור האמור, רשאי המנהל לפטור את
6 העודף, כולו או מקצתו, בהתחשב בתקופת השירות, בגובה
7 השכר, בתנאי העבודה ובנסיבות הפרישה;"
8 (2) בשום מקרה לא יעלה הסכום הפטור לפי פסקת משנה זו
9 על 25,000 לירות לכל שנת עבודה וחלק יחסי מסכום זה בשל
10 עבודה בחלק משנה; (נוסח החוק לקוח מנבו. בפסק דין עמ"ה
11 ב"ש 568/04 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה
12 אילת נקוב סכום של 3,900 ₪)

13
14 לפיכך, מתוך כל הסכום שקיבל המנוח בסך של 5,438,056 ₪, חולץ ה"סכום הפטור"
15 בהתאם לסעיף 9(א7) ה"ל וע"פ הסכום המקסימאלי המפורט בו, ונקבע כי רק החלק
16 של 5,070,764 ₪ הינו ה"חלק החייב" במס. המנוח לא חלק על קביעה זו, ביקש לפרוס
17 את החיוב ושילם את תשלום המקדמה הראשון בגין הפריסה. לעניין זה מקובלת עלי
18 טענת המשיב, לפיה, בהתאם לדיווחו הראשוני, המנוח טען כי התשלום הינו פירותי
19 ומורכב מהפרשי שכר לפיצויי פיטורין בסכום שמעבר לסכום הפטור והפיצוי שולם
20 בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה כמענק פרישה. כמובן שיש לייחס את מלוא החשיבות
21 להצהרת המנוח למשיב.

22
23 סיווג ההכנסה - האם פיצויי פיטורין מעבר לתקרת הפטור הינו תקבול פירותי או הוני

24 32. עמדת המערערים היא שגם אם נאמר שהבקשה לפריסה הוגשה על ידי המנוח ולא
25 על ידי מעסיקו, וגם אם נאמר שהמנוח האמין, באותה העת, כי ההכנסה היא הכנסת
26 עבודה, אין בידי פקיד השומה סמכות למנוע מהמבקש להגיש ד"ח לאותה שנת מס
27 ובה הוא מבקש לסווג את ההכנסה כהכנסה הונית וזאת לאחר שנסתבר לו כי ניתן
28 לסווג את ההכנסה כרווח הון ויחול עליה מס מופחת.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 עמדת המשיב היא כי כל הסכום של מענק הפרישה חייב במס בהתאם לסעיף 9(א7)
 2 לפקודה (מעבר לסכום הפטור). מאחר והוא מהווה הכנסה פירותית בידי, והיא
 3 נסמכת, בין היתר, על כך שלא התקבל תשלום כלשהו השונה מתשלום עבור מענק
 4 פרישה בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה, כפי שהמנוח דיווח למשיב במסגרת בקשה
 5 לפריסה. כמו כן טען המשיב שאין ראיה, כי המנוח מכר ו/או ויתר על נכס או זכות
 6 כלשהיא בתמורה לקבלת הפיצוי הכולל אלא ההיפך הוא הנכון, ע"פ התשתית
 7 העובדתית, דיווחי המנוח למשיב, הצעת הפרישה והמסמכים השונים המפרטים את
 8 הזכויות להם זכאי המנוח, כולם מובילים לתוצאה כי הפיצוי הכולל מקורו בזכויות
 9 שכר של המנוח בכובעו כעובד ועל כן יש לסווג כהכנסה פירותית.

10

11

דין

12 33. רבות עסק בית המשפט העליון בסוגיה זו. נדמה כי ההלכה בעניין זה נקבעה על ידי
 13 השופט ויתקון כבר בשנת 1972 בע"א 506/71 חיים חפץ נ' פקיד השומה, חיפה פ"ד
 14 פ"מ כז (1) 212 (להלן: "עניין חפץ") למרות שחלפו 40 שנה טרם נס ליחה.
 15 בעניין חפץ נדון עניינו של מערער שעבד כמנהל חברה וזו הפסיקה את עבודתו.
 16 המערער הגיש כנגד החברה תביעה לפיצויים ובפשרה שנעשתה שולם לו בין היתר
 17 סך 45,000 ל"י. השאלה היא, מה דין התשלום הזה לעניין מס הכנסה. פקיד השומה
 18 קבע ובית-המשפט המחוזי אישר - כי ההכנסה - הכנסה-שבפירות היא - ולחלופין,
 19 אף אם הכנסה-שבהון היא, חייבת במס לפי ההוראה שבסעיף 9 (א7) (א), סיפא,
 20 לפקודת מס הכנסה. ואילו המערער סבר כי ההכנסה הכנסה-שבהון היא ושאין
 21 להחיל עליה את ההוראה האמורה.

22

23 בית המשפט העליון, מפי השופט ויתקון, דחה את הערעור תוך ניתוח של סעיף 9
 24 (א7) (א) ה"ל. בעניין חפץ נקבע שהמחוקק רצה בסעיף 9(א7)(א) להטיל את החיוב
 25 במס על מענק עקב פרישה במידה שהוא עולה על 2,250 ל"י לכל שנת עבודה. בית
 26 המשפט מסיק שמתוך הגבלת הפטור על-ידי המחוקק, חייבים ללמוד על כוונתו
 27 שהסכום העולה על הסכום הפטור נחשב להכנסה-שבפירות. כאמור בעניין חפץ
 28 דובר על מיסוי דמי נזק שקיבל עובד ממעבידו. בית המשפט מבהיר בעניין חפץ
 29 שהמנוח "מענק", כמשמעותו בסעיף 9(א7)(א) כולל לא רק תשלום אשר שולם
 30 לעובד לפני-משורת-הדין או כמתנה, אלא גם תשלום ששולם לו על-פי חיוב לפי
 31 חוזה העבודה, או לפי החוק ואין יסוד הגיוני להוציא מתחולת הסעיף פיצויים
 32 ששולמו עקב הפרת חוזה העבודה מצד המעביד (ראו עניין חפץ בע' 220)



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1
- 2 34. בית המשפט העליון אישר את ההלכה בעניין חפץ שנתיים לאחר מכן בע"א
- 3 604/73, פרמה שרפ ישראל בע"מ נ' פקיד השומה חיפה. פ"ד כח (2) 342 (22.5.74)
- 4 (להלן: "עניין פרמה שרפ"). בעניין פרמה שרפ נדון, עניינה של חברה שלא ניכתה
- 5 מס במקור מתשלומים ששילמה למנהלה שהתפטרה. המדובר בפיצויים לטילוק
- 6 תביעה שהגיש המנהל על הנזקים שנגרמו לשמו ולמוניטין שלו וכן פיצויים על
- 7 עגמת הנפש שנגרמה לו עקב הפיטורין. בית המשפט העליון צידד בעניין פרמה שרפ
- 8 בעמדתו של פקיד השומה שראה בתשלומים אלה מענק עקב פרישה, העולים על
- 9 הפטור הקבוע בחוק.
- 10
- 11 35. ב"כ המשיב ראה להסתמך בסיכומיו על פסק בעמ"ה 377/69, מרוה אשר נ' פקיד
- 12 השומה ת"א 3. פד"א ג', (להלן: "עניין מרוה") שנכתב על ידי השופט אשר בשבתו
- 13 בבית המשפט המחוזי, שקבע שם קבע בית המשפט כי פיצויי פיטורים מקורם
- 14 בתקופת העבודה של העובד, ורק תשלומם הוא שמבוצע בתום התקופה, וכי הם
- 15 מהווים סוג של תוספת סוציאלית המהווה חלק מהתשלום עבור העבודה. כב'
- 16 השופט אשר בשבתו כשופט בבית המשפט העליון שכתב את פסק הדין פרמה שרפ
- 17 כתב במפורש שדעתו בעניין מרוה לא התקבלה על ידי השופט ויתקון בעניין חפץ.
- 18 ובלשונו:
- 19 "האם ניתן לומר שתשלום מענק פרישה מהווה הכנסת עבודה
- 20 בהתאם להגדרתו ה"ל של מונח זה? אודה שזאת היתה דעתי אותה
- 21 הסברתי בהרחבה ב-עמ"ה 377/69... (ענין מרוה). באותו פסק-דין
- 22 אמרתי שמהותם ואפיים של פיצויי פיטורין בארץ אינו תשלום עבור
- 23 נזקי העובד שנוצרו עקב הפרת חוזה עבודה על-ידי המעביד, אלא
- 24 תוספת סוציאלית המשתלמת לעובד בתום עבודתו כגמול כולל בעד
- 25 שירות נאמן, לו הקדיש משנות חייו ומעצמת ידיו בהסתפקו
- 26 במשכורת שוטפת קטנה יותר. אילו נתקבלה דעתי זו, ברור היה לכל
- 27 שעניין לנו עם תוספת לשכר, הבאה אמנם בתום יחסי העבודה, אך
- 28 איננה מאבדת בגלל כך בלבד את האופי של שכר, כלומר שהיא
- 29 מהווה הכנסת עבודה על-פי סעיף 2 (2) לפקודה. אלא שדעתי זו
- 30 נסתרה על-ידי בית-משפט זה ב-ע"א 506/71, (עניין חפץ הערה שלי



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 א.ס) הנ"ל בו נקבע פירוש אחר למענק פרישה הנדון בסעיף 9 (א7)
 2 (א) לפקודה. "עניין פרמה שרפ ע' 349)
 3
 4 נוכח העובדה שעמדתו של השופט אשר בעמ"ה 377/69 לא התקבלה על ידי בית
 5 המשפט העליון, לא היה מקום להסתמך עליה כלל ועיקר. המשיב אינו יכול לאחוז
 6 את החבל משני קצותיו ובה בעת לשאוב מים מהבאר - מצד אחד להסתמך על
 7 עניין פרמה שרפ כהלכה מחייבת ומצד שני להסתמך על עניין מרוה שמסקנותיו
 8 נדחו במפורש בפסק דין פרמה שרפ.

9
 10 בהקשר זה יש לשים לב להערת האגב של כב' השופט רובינשטיין בע"א 8958/07
 11 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שרל שבטון (להלן: "עניין שבטון" פורסם בנבו
 12 לפיה אפשר שהגיעה העת לשנות את ההלכה ולאמץ את עמדתו של
 13 השופט אשר כפי שהביעה בעניין מרוה הנ"ל ובלשונו של השופט רובינשטיין:

14
 15 "מהרהר אני ביני לביני אם לא באה העת, גם בעקבות העידן
 16 החוקתי בו אנו שרויים, לעיון מחדש בהלכת חפץ, ברוח דבריו של
 17 השופט אשר. השופט אשר כינה מענק פרישה בשם "הכנסה מסוג
 18 מיוחד"; ויש לדעתי ליתן ביטוי ל"מיוחדות" זו. "עניין שבטון פסקא
 19 ד' לפסק דינו)

ובהמשך:

20
 21 "על כן פוסקים אנו כי יש לראות סיטואציה זו, בהקשר תכלית
 22 הפטור, כמשתרעת גם על משרעת השנים דבר שנה בשנתה, ולהחיל
 23 איפוא את הפטור באופן שנתי. אך האם אין היריעה צריכה להיפרס
 24 גם מעבר לכך? מדוע אין לומר, בנסיבות אלה, שאותה "הכנסה מסוג
 25 מיוחד" (כלשון השופט אשר בפרשת פרמה שרפ) תיוחד גם ב"שידוך"
 26 מענק פרישה עם הכנסת עבודה? הנה חומר למחשבה
 27 עתידית. "עניין שבטון פסקא ה' לפסק דינו של כב' השופט
 28 רובינשטיין)

29
 30 הנה כי כן, ניתן להבחין במגמה בבית המשפט העליון לילך בדרכו של השופט אשר,
 31 בעניין מרוה. אך כפי שהובהר לעיל. לעת הזו ההלכה המחייבת היא כפי שנפסקה
 32 בעניין חפץ, פרמה שרפ, כבלי ציון ושבטון.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

2 36.לסכום שאלה זו - כיצד יש לראות את מענק הפרישה - או בלשונו של סעיף 9
3 7א(א) " מענק הון שנתקבל עקב פרישה" - בהתאם להלכת פרמה שרפ מהווה
4 מענק פרישה עד 25,000 ל"י לכל שנת עבודה תקבול הון בידי מקבלו, ואילו העודף
5 מעל לסכום הנ"ל מהווה הכנסה שבפירות. מתוך הדברים שנאמרו בעניין פרמה
6 שרף נובע כי החיוב במס בשל עודפי מענק פרישה אינו מבוסס כלל על אחד
7 ממקורות ההכנסה המפורטים בסעיף 2 לפקודה, כי אם על הסעיף 9 (א7) (א) עצמו.
8 כשמדובר בפיצויי פרישה אין המדובר בהכנסת עבודה אלא הכנסה מסוג מיוחד.
9 פסיקה עקבית של בית המשפט העליון הוציאה פיצויי הפיטורין מהגדרת "הכנסת
10 עבודה" עפ"י ס"ק 2 (2) לפקודה, באופן בו הם מסווגים כתקבול הוני [ביחס לסכום
11 הפטור ממס עפ"י ס"ק 9 (א7) (א)] וכהכנסה שאינה "הכנסת עבודה" [ביחס לעודף
12 שמעל לסכום הפטור המירבי הקבוע בס"ק 9 (א7) (ב) לפקודה], שעליו משולם מס
13 פירות. הלכת פרמה שרפ זכתה לאישור מחודש על ידי בית המשפט העליון
14 במסגרת ע"א 128/06, כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת
15 מיסים כא/3 (יוני 2007) ה-9 מיסים. ולאחרונה, באוגוסט 2011, אושרה ההלכה
16 בהלכת שבטון. התוצאה היא שנוכח העובדה שלא הוכח בפני, כי יש בהסכם נכס
17 הוני שהיה בבעלות המנוח והועבר או הומחה או שהמנוח יותר עליו בעקבות
18 פרישתו. אין המדובר בהסכם אי תחרות או בהסכם, לפיו המנוח לא יפעל כנגד
19 הבנק. בפנינו הסכם פרישה שבא לעודד עובדי בנק לפרוש מעבודתם בבנק לפני
20 המועד שבו הם אמורים לעשות כן על פי דיני העבודה. על מנת לעודד את אותם
21 עובדים לפרוש ניתן להם תמריץ כספי על דרך הגדלה משמעותית של פיצויי
22 הפיטורין. המדובר בפיצויי פיטורין לכל דבר ועניין.

23

24 **בהתאם לדין ולהלכות בית המשפט העליון, על המערערים לשלם מס פירותי על**
25 **העודף שמעל לסכום הפטור המירבי הקבוע בס"ק 9 (א7) (ב) לפקודת מס הכנסה.**

26

27 בהתאם למסמך ההסכמות והפלוגתאות אליו הגיעו הצדדים ולאור התוצאה אליה
28 הגעתי, אין מקום לדון בשאלת המועד הקובע במקרה שיקבע שההכנסה היא הונית.
29 לכן יש להכריע עתה בשאלה האם יש תחולה לסעיף 8 לפקודה בהתאם לנסיבות
30 שפורטו ובאיזה אופן?

31

32



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

2

האם יש תחולה לסעיף 8 לפקודה

3 37. המערערים סבורים כי הוראות סעיף 8 לפקודה מאפשרות לנישום או ליורש לפרוש
 4 את ההכנסה לתקופת שומה 'אחרת', כאשר בס"ק 8 ג (3) רשאי נישום לבקש את
 5 פריסת ההכנסה החייבת ל-6 שנים לעתיד לבוא. המערערים טוענים שלא מדובר על
 6 פריסת המס אלא פריסת ההכנסה, כלומר פריסה מהותית ולא טכנית, כך שמדי שנה
 7 מתווסף להכנסתו של הנישום החלק היחסי של התקבול. מאחר ועל פי הפקודה אין
 8 באפשרותו של נישום לבקש תחשיב מס חלופי, הרי שבקשתו של המנוח לפריסה
 9 אינה רלוונטית משביקש את ההכרה ברווח ההון. נוסף על כך שהדר"ח לשנת המס
 10 הרלוונטית (2006) הוגש על ידי היורשים והפקודה - שהולכת בעקבות דיני הירושה -
 11 מתירה לכל אחד מהם (על פי חלקו היחסי בעיזבון) לבקש פריסת ההכנסה כאילו
 12 הייתה הכנסת מיגיעה אישית. אם כך, יש לראותו כהכנסתם מיגיעה אישית של
 13 היורשים (לפי חלקם בעיזבון) לשנת המס 2006 ולאפשר להם לעשות שימוש
 14 בהוראות סעיף 8(ג) לפקודה. המערער מפנה לפסק הדין בעניין שבטון ולפרשנות
 15 לסעיף 8(3) לפקודה ובכלל זה לראייתו הכלכלית את הצורך בפריסה מהותית של
 16 ההכנסה. בניגוד לעמדתו של המשיב, בסיכומי המערערים לא מצאתי כל התייחסות
 17 לדרך שיש לדעתם לפרש את סעיף 8 (ד) הנ"ל. כל שטוענים המערערים, שככל
 18 שביהמ"ש ימצא שהתקבול אינו הוני אלא פירותי, יש לראותו כהכנסתם מיגיעה
 19 אישית של היורשים (לפי חלקם בעיזבון) לשנת המס 2006 ולאפשר להם לעשות
 20 שימוש בהוראות סעיף 8(ג) לפקודה. המערערים הפנו את בית המשפט לפסק הדין
 21 בעניין שבטון ולפרשנותו של כבוד השופט מלצר לסעיף 8(3) לפקודה ובכלל זה
 22 לראייתו הכלכלית את הצורך בפריסה מהותית של ההכנסה, בניגוד לעמדתו של
 23 המשיב בעניין שבטון ובענייניו אנו. נוסף על כך, המערערים הפנו את בית המשפט
 24 לשני מקורות הדנים בפרשנות לסעיף 8 (3) לגבי פריסה קדימה: "חוזר מס הכנסה":
 25 הכנסות מעבודה ו/או מענקי פרישה/מוות המתקבלות לאחר אריכות ימים (מ"ה
 26 10/2011). וכן "מיסים" כה/ג-75 מיסים כה/ג-75, שם בסעיפים 2.4.1 ו-2.4.5 יש
 27 התייחסות לפריסה קדימה ליוורשים. תוך שהם מציינים שהחוזר מחייב את מס
 28 הכנסה בלבד ואינו מחייב את בית המשפט או הנישומים ומכאן שפקיד השומה
 29 מחויב, לכל הפחות, לפעול על פי הוראות החוזר. וכן הפנו המערערים לעדכון ועדת
 30 פסיקה (עדכון מס' 7) 31.12.01 מיסים ט/ג-42, שם בנושא 2, סעיף 2 יש התייחסות
 31 לפריסת הכנסה לשנים קדימה אך אין התייחסות מפורשת לסעיף 8 (ד).

32



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 38. סעיף 2.4.1 לחוזר מס הכנסה מ"ה 10/2011 אותו איזכרו המערערים אינו רלוונטי
 2 לעניין דנן. ההנחיה מנחה את פקיד השומה שלא להסתמך על צו הירושה. אלא על
 3 הגדרת המונח שארים בסעיף 5 לחוק פיצויי פיטורין. עוד איזכרו המערערים את
 4 סעיף 2.4.5 לחוזר הנ"ל לפיו:
- 5 "סעיף 8(ג)3 לפקודה מאפשר למנהל לקבוע כללים באשר לפריסה
 6 קדימה של מענק עקב מוות. המנהל לא קבע כללים שכאלה, בהביאו
 7 בחשבון את הפטור המוגדל הניתן למענק זה, ואת העובדה כי החלק
 8 החייב של מענק המוות, במידה וקיים, מתחלק על פי רוב בין מספר
 9 שאירים. יחד עם זאת ולמרות שבמהותה הכנסה זו מיוחסת לשארים,
 10 עומדת בפניהם האפשרות לבקש פריסה לאחור של כל סכום המענק
 11 החייב (טרם חלוקתו בין השאירים) כהכנסת הנפטר בשנות המס
 12 שקדמו לפטירה ועד(כולל) שנה זו, בכפוף לתנאים שנקבעו במסגרת
 13 סעיף 8(ג)3 לפקודה, כמתואר בסעיף 2.5.2.3 להלך"
 14
- 15 גם סעיף זה אינו מתייחס ישירות למחלוקת בין הצדדים באשר לפרשנות סעיף 8 (ד)
 16 הנ"ל.
 17
- 18 39. סעיף 2.5 לחוזר מתייחס למצבים של מיסוי החלק החייב של מענק פרישה של
 19 נישום שפרש מהעבודה עובר לפטירתו. בסעיף 2.5.1 שעוסק בהנחיה במקרה
 20 שהמענק שולם לנישום לפני פטירתו, אך נפרס לשנים הבאות נכתב:
- 21 "נישום שפרש, קיבל מענקי פרישה חייבים, ופרס קדימה את
 22 המענק החייב, בהתאם לכללי המנהל שנקבעו מכח סעיף 8(ג)3
 23 לפקודה. במידה ונפטר הנישום במהלך השנים בהם נעשתה
 24 הפריסה, יחולו על הכספים שנפרסו לשנים שלאחר שנת
 25 פטירתו הוראות סעיף 8(ד) לפקודה. סעיף 8(ד) לפקודה מאפשר
 26 מספר חלופות למיסוי המענקים שנפרסו לשנים שלאחר
 27 הפטירה, אולם הטיפא של הסעיף קובעת שאם שולמה מקדמה,
 28 יראו את סכום המקדמה ששולם או את סכום המס שנוכה,
 29 המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע. לפיכך,
 30 ומכיוון שלפי כללי המנהל, יש לדרוש מקדמה בעת עריכת
 31 הפריסה, הרי שבמקרה בו נפטר הנישום, המס ששולם לגבי



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 יתרת השנים ייחשב כמס המגיע ללא צורך בתיקונים ו/או
2 שינויים."
- 3 כפי שיובהר להלן, סעיף 2.5.1 הנ"ל של הנחייה מ"ה 10/2011, שהובאה על ידי
4 המערערים תומכת והולמת את עמדתו של המשיב.
5
- 6 40. המשיב טוען שסעיף 8 לפקודה, מתייחס להכנסה פירותית שצמחה לאדם ומעניק
7 אפשרות לחלוקתה של אותה הכנסה ליותר משנה אחת. סעיף 8 (ג) מאפשר חלוקת
8 הכנסות מסוימות, שנתקבלו בשנת-מס אחת, לתקופה של עד שש שנות מס שקדמו ליום
9 התשלום או שיבואו לאחר מכן. הרציונאל של הוראת סעיף 8 (ג) הוא, כי ההכנסות
10 ממקורות אלה נוצרו למעשה במשך תקופה של מספר שנים, ולא יהיה נכון לחייבן במס
11 כאילו נוצרו בשנה אחת, אף שאירוע המס מתרחש במועד קבלת ההכנסה. לפיכך,
12 הסמיכה הפקודה את המשיב לפרוס את סכום ההכנסה ולייחסו למספר שנים, לפי
13 שיקול-דעתו. במקרה דנן, בבקשה לפריסת מענקים, המנוח פירט בפני המשיב כי הסכום
14 הכולל של 5,438,056 ש"ח נובע מ"המשכורת הרגילה האחרונה לחישוב המענק...".
15 כלומר, הפריסה מתבקשת על סכום אשר מקורו בזכויות שכר שהן פירותיות. כך גם
16 ברור מהבקשה כי אין מדובר בהכנסה הונית.
- 17 סעיף 8 (ד) לפקודה קובע דין ספציפי והוראות מדויקות לגבי נישום שאושרה לו בעבר
18 פריסת הכנסה קדימה והנישום נפטר בטרם הסתיימה תקופת הפריסה. הסייפא של
19 הסעיף קובע סופיות בקביעת המס, במצב בו שולמה מקדמה בגין הפריסה או נוכה מס
20 לפיה. בנסיבות דיוננו, המנוח ביקש פריסה ונוכה מס בהתאם לפריסה. לאחר שנפטר,
21 הוראות הפקודה קובעות כי הסכום המס שנקבע בפריסה הוא סכום המס הסופי שמגיע
22 ואין אפשרות לשנותו מבלי לנהל הליכי שומה של גביה או חזר מנפטרים.
- 23 הכרעה לעניין תחולת סעיף 8
- 24 41. בהתאם לסיכומי הצדדים התגלעו ביניהם מספר מחלוקות באשר לתחולתו של סעיף
25 8 לפקודה על העניין דנן. המחלוקת הראשונה היא האם בנסיבותיו של תיק זה
26 זכאים היורשים לפריסה בהתאם להוראת סעיף 8 (ג) (3) לפקודה באופן שיש לראות
27 את המענק כהכנסתם מיגיעה אישית של היורשים (לפי חלקם בעיזבון) לשנת המס
28 2006 ולאפשר להם לעשות שימוש בהוראות סעיף 8(ג)(3) לפקודה. דהיינו, לפרוס את



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקי"ד שומה פתח תקווה

- 1 ההכנסה. המחלוקת השניה היא האם ניתן להחיל על ענייננו את הלכת שבטון ולבצע
2 פריסה מהותית במובחן מפריסה טכנית, כמשמעות היגדים אלה בפס"ד שבטון.
3
- 4 42. שאלת הפריסה – בהתאם לסעיף 8 (ג) (3) לפקודת מס הכנסה:
5 "(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן,
6 לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:
7 (1) ...
8 (2) ...
9 (3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה
10 שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן
11 משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין,
12 אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו
13 המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך,
14 להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים
15 שיקבע, לרבות תשלום מקדמה" (הדגשה הסייפא שלי - ח"מ).
16
- 17 בהתאם לסעיף 8 (ד) לפקודה:
18 "התיר המנהל לפי סעיף זה ... חלוקתה של הכנסה ומת הנישום, ...
19 לפני תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום בשנת
20 המס שבה מת, ..., כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של
21 השנים שלאחר אותה שנת מס; אולם לפי בקשתם של יורשי
22 הנישום, מנהל עזבונו או המוציא לפועל של צוואתו, תחולק כל
23 ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים שנסתיימה בשנת המס
24 שבה מת הנישום, או, לפי בקשתם של יורשי הנישום, תיחשב כל
25 ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה
26 שנת מס כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים אלה, לפי שיעור
27 חלקיהם בעזבונו הנישום, לאחר שנתנו ערובה להנחת דעתו של
28 המנהל לתשלום המס שייגיע מהם לפי חישוב זה. ובלבד שאם שילם
29 כדין מקדמה על פי סעיף קטן (ג)3 או סעיף 9א(ד) או אם נוכח מס
30 במקור לפי סעיף 164 - יראו את סכום המקדמה ששולם או סכום
31 המס שנוכה, כאמור, המחייחטים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום
32 המס המגיע"(הדגשה שלי א.ס).



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1

2

4.3. פרשנותו של סעיף 8 (ד)

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26 4.4. סעיף 8 (ד) לפקודת מס הכנסה מתייחס לתוצאת המס במקרה שהנישום נפטר לאחר

27 שאושרה לו פריסה, כפי שקרה במקרה דנן. מלשונו של הסעיף עולה שתוצאת המס

28 נגזרת מהתשובה לשאלה האם שולמה מקדמה, או נוכה מס במקור, אם לאו.

29 במקרה שלא שולמה מקדמה או נוכה מס במקור - הכלל הוא שבמקרה זה תיווסף

30 להכנסתו בשנת המס שבה נפטר, כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של

31 השנים שלאחר אותה שנת מס. למרות זאת עומדות ליורשי המנוח שתי אפשרויות:



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 האחת - לחלק את כל ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים שנטתימה
 2 בשנת המס שבה מת הנישום.
 3 השניה - לבקש לראות את ההכנסה האמורה כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים
 4 אלה, לפי שיעור חלקיהם בעיזבון. אם בותרים יורשי הנישום באפשרות זו עליהם
 5 לחת למנהל ערובה להנחת דעתו.
 6 במקרה ששולמה מקדמה או נוכה מס במקור - רואים את סכום המקדמה ששולם
 7 או סכום המס שנוכה, המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע.
 8 (ההדגשה שלי א.ט.)
- 9 45. הצדדים לא הרחיבו בסיכומיהם כיצד יש לדעתם לפרש את סעיף 8 (ד) הנ"ל.
 10 המערערים בסיכומיהם כתבו שככל שימצא ביהמ"ש שהתקבול אינו הוני אלא
 11 פירותי, יש לראותו כהכנסתם מייגעה אישית של היורשים (לפי חלקם בעיזבון) לשנת
 12 המס 2006 ולאפשר להם לעשות שימוש בהוראות סעיף 8(ג)(3) לפקודה.
 13
- 14 46. המשיב סבור בנסיבות בהן נפטר נישום שביקש פריסה בהתאם לסעיף 8 (ג) לפקודה
 15 וזו אושרה לו ואף שולמה מקדמה, והוא נפטר בטרם הסתיימה תקופת הפריסה יש
 16 תחולה לסעיף 8 (ד).
 17 סעיף 8 (ד) לפקודה משקף דין ספציפי, כאשר בסייפא לסעיף נקבע שסכום המקדמה
 18 מהווה שומה סופית. מילים אחרות, מקום בו, נעשתה פריסה לעתיד של ההכנסה
 19 החייבת ושולמה מקדמה והנישום נפטר בתוך תקופת הפריסה, אין מקום לדין
 20 בשאלת קביעת ההכנסה החייבת בשנים העתידיות של הפריסה. זו הדרך בה יש
 21 לראות את הוראת סעיף 8(ד) לפקודת מס הכנסה. המערערים כלל לא התייחסו
 22 לפרשנותו של סעיף 8 (ד) הנ"ל.
- 23 47. בהתאם להסכמות שאליהן הגיעו הצדדים (ראו לעיל):
 24 ביום 31.5.06 אישר המנוח כי קיבל מהמעביד מענק בסכום כולל של 5,438,056 ₪;
 25 מתוך הסכום הנ"ל נוכה מס במקור בסך של 2,079,014 ₪; ביום 7.6.06, מכוח סמכותו
 26 בסעיף 8 (ג) לפקודת מס הכנסה, אישר המשיב בקשת הפריסה מיום 23.5.06 ל-6
 27 שנות מס החל משנת המס 2006, המותנה בתשלום מקדמה.
 28 חיוב המענק במס הינו מכוח סעיף 9(א7) לפקודה כהכנסה פירותית והוחלו עליה
 29 שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה; בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה, בהתחשב



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

- 1 בתקופת השירות וגובה השכר, אישר פקיד השומה חלק מהמענק כפטור ממס. לגבי
 2 יתרת הסכום של 5,070,764 ש"ח, נקבע כי היא חייבת במס; המעביד ניכה מסכום
 3 המענק מס במקור בהתאם לאישור "כתב קבלה ושחרור".
 4
 5 הנה כי כן, אין מחלוקת בין הצדדים שאושרה למנוח פריסה ושולמה מקדמה על דרך
 6 ניכוי מס במקור על ידי המעביד.
 7 לאור לשונו הברורה של סעיף 8 (ד) ונוכח העובדה שהמעוררים לא טענו שיש לפרש
 8 את הסעיף באופן שונה מפרשנותו של המשיב, יש לראותם כמסכימים לפרשנות
 9 האמורה.
 10
 11 אני סבור כי במקרה דנן הדין הוא עם המשיב. לשונו הברורה של הסיפא לסעיף 8 (ד)
 12 לפקודת מס הכנסה נותנת, שמאחר שנוכה מס במקור במקרה דנן, רואים את
 13 המקדמה כסכום המס המגיע. לפיכך דין הערעור להידחות.
 14
 15 48. למעלה מהעניין, עלתה בפני השאלה האם ניתן להחיל את הלכת שבטון על העניין
 16 דנן דהיינו, האם יש מניעה לתת להלכת שבטון תוקף רטרוספקטיבי ולהחיל את
 17 עקרונותיה על השומה.
 18 במסגרת פס"ד שבטון, קבע בית המשפט העליון שהפרשנות של סעיף 8(ג) לפקודה
 19 משמעה פריסה מהותית. דהיינו, פריסת ההכנסה לשנים הבאות מהווה הוראה
 20 מהותית לפיה תיקבע מחדש בכל שנה ההכנסה החייבת.
 21 פסק הדין של כב' השופט אלטוביה בעניין שבטון ניתן בבית המשפט המחוזי בשנת
 22 2007 ופסק הדין בבית המשפט העליון ניתן ביום 22/2/2010. בעניינו המדובר
 23 בשומה שנקבעה על ידי המשיב ביום 20.9.2010 והמתייחסת להכנסות המנוח בשנת
 24 המס 2006.
 25
 26 49. סוגיית תחולתן בזמן של הלכות פסוקות נדון לאחרונה בפני ביהמ"ש העליון דנ"א
 27 3993/07 פקיד שומה ירושלים נ' איקאפור בע"מ (להלן: "עניין איקאפור") לפיו:
 28



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקי"ד שומה פתח תקווה

1 "פסק הדין המנחה בסוגיית תחולתן של הלכות שיפוטיות חדשות
2 מבחינת הזמן הוא פסק הדין שניתן ברוב דעות, בהרכב מורחב ברע"א
3 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון עבד אלחמיד, פ"ד
4 סא(ז) 126 (2006) (להלן: עניין סולל בונה). בעניין סולל בונה, נקבע כי
5 הכלל הוא שהלכה חדשה חלה הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית.
6 עוד נקבע שם כי מקרי ההסתמכות, המצדיקים חריג לכלל דהיינו, מתן
7 תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה החדשה, מטבע הדברים אינם רבים.
8 בנוסף נקבע שם כי אינטרס הסתמכות ופגיעה בו הם תנאים הכרחיים
9 לתחולה פרוספקטיבית בלבד של הלכה חדשה אך אין הם תנאים
10 מספיקים. השאלה שבמחלוקת בענייננו היא אם ראוי להחיל את
11 החריג לכלל שנקבע שם בעניין תחולה מכאן ולהבא בלבד (ראו סעיף
12 47 לפסק דינה של חברתי).". מפי כב' השופטת נאור בעניין איקאפוד.

13

14 פסק הדין בעניין איקאפוד הוכרע מפי כב' השופטת א. חיות:

15 "יש להחיל את ההלכה החדשה המבטלת את הלכת ביר באופן
16 רטרוספקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק
17 דין חלוט, אך יש להגביל את התחולה הרטרוספקטיבית כאמור באופן
18 שתתייחס רק לאותם הליכים אשר בהם ניתנה החלטה בהשגה (לעניין
19 סעיף 152(ג) לפקודה) או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף
20 145(א)2 לפקודה), מאז היתן פסק הדין בעניין סמי (23.5.2004) ואלו
21 לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים. המקרה
22 היוצא מן הכלל בהקשר זה הוא עניינה של המשיבה".

23

24 וראו גם ג' טדסקי, "הלכה לעתיד", מסות במשפט 25 (1978); קפלן, "תחולה צופה
25 פני עתיד לתקדימי בית המשפט העליון", משפטים ט' 221 (1979); א' ברק, שיקול
26 דעת שיפוטי 417 (1987); קפלן, "תחולה עתידית לתקדימי בית המשפט העליון", ספר
27 אבנר חי שאקי 125 (מאוני משפט ד', 2005)). בג"ץ 716/86 מלון מרוחצאות מוריה ים
28 המלח נ' המועצה האזורית תמר נווה זוהר, פ"ד מא 389, 392; רע"פ 1127/93 מדינת
29 ישראל נ' קליין, פ"ד מח(3) 485, 504; ע"א 6585/95 מ.ג.ע.ר. מרכז גביה ממוחשבת
30 בע"מ נ' עירית נשר, פ"ד נ(4) 206, 220; בג"ץ 3648/97 סטמקה נ' שר הפנים, פ"ד נג(2)
31 746, 728; מ"ח 8390/01 אקסלרוד נ' מדינת ישראל פ"ד ס(2) 607. התוצאה היא שיש
32 תחולה להלכת שבטון על העניין דנן.



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקי"ד שומה פתח תקווה

1
 2 50. המערערים טענו שבמידה ובית המשפט יקבע שמדובר בהכנסה פירותית יש לראותו
 3 כהכנסתם מיגיעה אישית של היורשים (לפי חלקם בעיזבון) לשנת המס 2006
 4 ולאפשר להם לעשות שימוש בהוראות סעיף 8(ג) לפקודה. בהקשר זה הפנו
 5 המערערים לפסק הדין בעניין שבטון (ראו סעיף 34 - 35 לסיכומיהם).
 6 נוכח העובדה שלא קיבלתי את טענת המערערים שעניינם נכנס למסגרת הוראת
 7 סעיף 8 (ג) (3) לפקודת המס הכנסה, מאחר שעניינם נכנס לגדרו של סעיף 8 (ד)
 8 לפקודה, אין מקום לדון בשאלה מה היחס בין הלכת שבטון לסעיף 8 (ד) הנ"ל.
 9 מילים אחרות. דיון בשאלה זו תהא בחינת פסיקה מעבר לנדרש (Ultra petitum).
 10 בנסיבות מיוחדות ומאד חריגות, רשאי בית-המשפט ליתן סעד שלא התבקש לו
 11 מפורשות, אם ראה כי הדבר מתחייב מן הרצון להגיע לתוצאה צודקת, או מתוך צורך
 12 ללבן את השאלות המהותיות שבמחלוקת. (ראו, ע"א 624/69 פילוסוף נ' דוידזון ואח',
 13 פ"ד כד(2) 378, 383; ע"א 359/79 אלחנני ואח' נ' רפאל ואח', פ"ד לה(1) 701, 715; ע"א
 14 67/84 בכר נ' בכר, פ"ד לח(3) 764, 769; ע"א 171/88 דרוקר נ' ברמן, פ"ד מד(2) 346,
 15 350; ע"א 536/89 פז חברת נפט בע"מ ואח' נ' לויטין, פ"ד מו(3) 617, 626; ע"א
 16 4646/90 בר-חן ואח' נ' שמעון, פ"ד מו(5) 798, 805; ע"א 1694/92 חברת אול שרותים
 17 נ' מושיץ ואח', פ"ד מט(2) 397, 410; ע"א 3780/94 פלוני נ' לינדנבאום, פ"ד נג(5) 529,
 18 535; ע"א 9136/02 מיסטר מאני ישראל בע"מ נ' רייז, פ"ד נח(3) 934, 949; ע"א 69/98
 19 נהאד מחמד אסעד מחאג'נה נ' לביבה מחאג'נה (נבו 25.2.2001). כמו כן ראו דר' י'
 20 זוסמן, סדרי הדין האזרחי (מהדורה שביעית, 1995, דר' ש' לוי עורך), 353. העניין דנן
 21 לא עונה לקריטריונים שהותוו ליתן סעד שלא התבקש מפורשות.
 22
 23
 24
 25
 26
 27
 28
 29
 30
 31
 32



בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-10-35224 משה בייגל ז"ל(המנוח) נ' פקיד שומה פתח תקווה

1 לסיכום: לשונו הברורה של הסיפא לסעיף 8 (ז) לפקודת מס הכנסה נותנת, שמאחר
2 שנוכה מס במקור במקרה דנן, רואים את המקדמה כסכום המס המגיע. לפיכך דין
3 הערעור להידחות.

4

5

הוצאות ושכר טרחת ער"ד

6 לאור הטרגדיה האישית שפקדה את משפחת המנוח, אשר הלך לבית עולמו בגיל 59,
7 כחודשיים לאחר שפרש לגמלאות, לא ראיתי לעשות צו להוצאות. כל צד יישא בהוצאותיו.

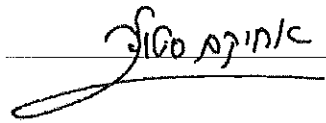
8

9

10

ניתן היום, ז' תשרי תשע"ג, 23 ספטמבר 2012, בהעדר הצדדים.

11



ד"ר אחיקים סטולר, שופט

12

13

14

15

16

17

18