



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת עיריית רמלה
באמצעות ב"כ עו"ד אברהם בגים

נגד

משיב פקיד שומה רמלה
באמצעות ב"כ עו"ד עדי חן

פסק דין

1 פתח דבר

- 2 1. עניינו של ערעור זה בחיובה של המערערת, רשות מקומית המסווגת כ"מלכ"ר"
3 בהתאם לסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"
4 או "החוק"), בהפרשי מס שכר בגין שנות המס 2008-2011. כבר עתה יצוין כי לפי
5 גישת המשיב שנות המס 2010 ו-2011 אינן במחלוקת, וזאת לאור הסכם שומה
6 שנחתם בינו לבין המערערת בהתייחס לאותן שנים.
- 7 2. המשיב חייב את המערערת בצו לפי מיטב השפיטה, לאחר שבעת ביקורת מצא כי
8 קיימת אי התאמה בין שכר העבודה ששילמה לעובדיה בשנות המס הרלוונטיות,
9 לבין סך מס השכר שדווח ושולם על ידה.

10 טענות המערערת בתמצית

- 11 3. על השומות חלה התיישנות, שכן הדוח של המערערת לשנת 2008 הוגש בשנת 2009,
12 בעוד שהשומה בשלב א' הופקה בתאריך 31.12.2014. הדוח לשנת המס 2009 הוגש
13 לכל המאוחר בשנת 2010, בעוד שהשומה בשלב א' שודרה לאחר ה-31.12.2014.
- 14 4. השומות שהוצאו על ידי המשיב אינן מבוססות, אינן משקפות את מלוא המידע,
15 המסמכים והתחשיבים שהוצגו לו, והן אף הוצאו בחוסר סמכות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 5. לאור הסכמות רשות המיסים בע"מ (מחוזי חיפה) 40026-12-16 מועצה אזורית
2 מעלה יוסף ואח' נ' פקיד השומה חיפה (10.10.2019) (להלן: "עניין מעלה יוסף")
3 לגבי רכיבים מסוימים הפטורים ממס שכר, הרי שלשם מניעת אפליה על המשיב
4 ליישם את אותה הסכמה עקרונית אף ביחס למערערת.
- 5 6. הכספים המגיעים ממשרד החינוך הם בגדר סבסוד לשכר לימוד או שכר עבודה ועל
6 כן אינם חייבים במס שכר. העובדה שבמסגרת "סל התקצוב" של משרד החינוך
7 מובא בחשבון מס שכר, אינה מונעת מהמערערת לטעון לפטור ממס.
- 8 7. הוכח שהמערערת משלמת שכר לעובדים מסוימים באמצעות תשלומים שמועברים
9 אליה ממשרדי ממשלה שונים, ובפרט משרד החינוך, ובמובן זה המערערת משמשת
10 כ"צינור" גרידא. משרד החינוך הוא המעסיק של המורים, הוא, ולא המערערת,
11 קובע את תנאי העסקתם והוא המפקח עליהם בפועל בהיבט המקצועי. הוא הדין
12 ביחס לעובדי הרווחה הממומנים מטעם משרד הרווחה.
- 13 8. באשר להחזר נסיעות בתפקיד, המערערת הוכיחה כי בתום כל חודש העובדים
14 מצהירים בפני נציגיה על מספר הקילומטרים אשר ביצעו לשם מילוי תפקידם
15 ובהתאם לכך מבוצע החזר ההוצאות. כן הוכח שרמת החזר ההוצאות הותאמה לפי
16 תפקיד העובד ודרגתו ותוך הצלבת נתונים ומידע, לרבות מאיתוראן ופוינטר, וזאת
17 על ידי המומחים שנשכרו על ידי המערערת.
- 18 9. דמי החבר מהווים במהותם החזר הוצאות ויש לפיכך להחריגם בהתאם להלכה
19 שנפסקה בע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה נ' שירותי בריאות כללית
20 (15.12.2016). כמו כן, המערערת מגלמת תשלומים אלה, ולפיכך הפכה למעשה
21 "שותפה" של העובדים. מכאן, שתוספת גילום המס בגין דמי החבר פטורה מתשלום
22 מס שכר, שכן דמי החבר והגילום בגינם אינם נחשבים כשכר עבודה, וכך גם ביחס
23 לרכיבים הנוספים הנלווים להם.
- 24 10. ההפרשות הסוציאליות מעבר לתקרה הקבועה בסעיפים 3(ה) ו-3(ה3) לפקודת מס
25 הכנסה, אינן חייבות במס שכר, שכן מקור החיוב של הפרשות אלו אינו בסעיף 2(2)
26 לפקודה. כך גם עולה מההיסטוריה החקיקתית של חוק מס ערך מוסף. כאשר מעביד
27 מפקיד עבור עובדיו סכומים לקופת גמל או לקרן השתלמות, אין הדבר מהווה שווי
28 קצובה שתואם להגדרת "הכנסת עבודה". מטרת המחוקק הייתה למסות רכיבים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 שהם תחליף כסף, לאמור - הטבות שהעובד יכול היה לרכש מכספו, כאשר שווי
- 2 הפרשות שכאלו מיסה המחוקק במפורש רק לגבי מוסדות כספיים ולא לגבי
- 3 מלכ"רים, כעולה מסעיף 4(ב) לחוק מס ערך מוסף.
- 4 11. לעניין תשלומי אש"ל לשנת 2010, הפטור שניתן על ידי רשות המיסים בעניין **מעלה**
- 5 **יוסף**, ראוי שיחול אף על המערערת.
- 6 12. אשר לביגוד למשפטנים, בנסיבות עניינה של המערערת, נוכח חוקת השכר שהוצגה
- 7 למשיב, ראוי היה להעניק פטור.
- 8 13. לעניין דמי ניהול מסוציאליות או פנסיה - עובדים המנוכים מהם דמי ניהול עבור
- 9 הפרשות לסוציאליות, דמי הניהול מוגדרים כהוצאה מוכרת לכל דבר וענין לצורכי
- 10 מס הכנסה, ומשכך, פטורים הם אף ממס שכר. מאחר שנציג המשיב כלל לא הכיר
- 11 בעדותו את הפטור האמור, יש לקבל את עמדת המערערת ולו מטעם זה. הוא הדין
- 12 בניכוי "הדלקן" כאשר נציג המשיב כלל לא הכיר הוצאה זו. המדובר בניכוי עבור
- 13 הוצאות דלק, שאינו חייב במס שכר.
- 14 14. אשר לתשלומים לביטוח מפני אובדן כושר עבודה – אין בהטלת חובה על המעביד
- 15 לשלם את דמי הפגיעה במקום המוסד לביטוח לאומי, כדי לאיין את העובדה שאין
- 16 מדובר בשכר עבודה, אלא מדובר בסכומים המשולמים לעובד כאשר הוא לא עוסק
- 17 בכל עבודה. מכאן שמעסיק אינו חייב בתשלום מס שכר על דמי הפגיעה ששילם
- 18 לעובדו.
- 19 15. לעניין תשלומים עקב פרישה ופיצויי פיטורים, הרי שעל פי הפסיקה פיצויי פיטורים,
- 20 העולים על המקסימום הפטור ממס, הם בבחינת הכנסה פירותית שמקורה בסעיף
- 21 9(א7) לפקודת מס הכנסה, ולא בסעיף 2(2) לפקודה. לפיכך, תשלומים אלה לא
- 22 יתחייבו במס שכר. בדומה, אין חובת תשלום מס שכר לגבי פיצויי פרישה, כעולה
- 23 אף מדברי ההסבר של נציבות מס הכנסה לתקנות מס הכנסה "ניכוי ממשכורת
- 24 ומשכר עבודה". מענק פרישה אינו נחשב להכנסת עבודה, שכן מקור ההכנסה הוא
- 25 סעיף 9(א7) לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

16. אף תשלומי דמי הסתגלות, פדיון ימי מחלה והודעה מוקדמת, המשולמים לעובד עם
עזיבתו את מקום העבודה כחלק מתשלומי פרישה, דינם כדין פיצויים לכל דבר
ועניין, ודומה כי על כך לא חלק המשיב.

17. בניגוד לטענת המשיב, אף השנים 2010-2011 הן במחלוקת בין הצדדים.

5 טענות המשיב בתמצית

18. אם לא די בכך שהמערערת החליטה על דעת עצמה להפחית את סכומי מס השכר,
וסיפקה אך הסברים תאורטיים לכך ללא כל ראיה, הרי שלא אחת אף שונו
גרסאותיה ביחס להפחתות וביחס לסכומים אשר יש לייחס לכל אחד מהרכיבים
הנטענים על ידה. גם בתום ההליך לא הצביעה המערערת על התאמה בין סכום המס
אשר הופחת על ידה בדוחות מס השכר שלה, לבין הסכום שלגביו טוענת היא שאינה
צריכה להעבירו לידי המשיב.

19. המערערת וויתרה על הבאת נציג מטעמה ליתן עדות על שארע בפועל במסגרת דיוני
השומה, על קבלת ההחלטות בנוגע להגשת דוחות מס השכר, ועל שהוצהר על ידה
בדוחותיה. המערערת הסתפקה בעדותו של יועץ חיצוני שהעיד אך על המלצותיו,
להבדיל מעל העובדות כהווייתן.

20. טענת ההתיישנות נטענה על ידי המערערת לראשונה ביום 1.2.2017 במסגרת בקשה
בעניין זה. משלא הועלתה הטענה בהזדמנות הראשונה יש לדחותה על הסף. דין
טענת ההתיישנות להידחות אף לגופו של עניין, שכן על פי סעיף 167(א) לפקודה פקיד
השומה רשאי לקבוע את סכום המס תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבו הוגש דוח
הניכויים האחרון של החייב לשנת המס, והמערערת הגישה את דוחות הניכויים
שלה, לשנות המס 2008 - 2009 מספר פעמים, כאשר רק בשנת 2012 הוגשו הדוחות
הסופיים והתקינים על ידה (ביום 26.06.2012 דוח אחרון לשנת 2008 וביום 9.8.2012
דוח אחרון לשנת 2009), לפיכך בשנת 2014, וגם בשנת 2015, טרם חלף המועד החוקי
בו רשאי פקיד השומה להפעיל את סמכותו ולהוציא למערערת שומות בגין שנות
המס 2008 ו-2009.

21. שנות המס שבמחלוקת הן 2008 – 2009 בלבד, שכן בין המשיב לבין המערערת נחתם
הסכם שומה בשלב א' בקשר עם שנות המס 2010 – 2011, לאחר מספר דיונים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 שנערכו בעניין. מכל מקום, המערערת לא הסבירה במסגרת הערעור דן מהו המס
2 השנוי במחלוקת ביחס לאותן השנים, ומהן הסוגיות השנויות במחלוקת. המערערת
3 אף לא העלתה טענות לביטול הסכם השומה שנחתם על ידי נציג מטעמה ודומה כי
4 אינה טוענת שיש לבטלו, אלא שהיא מתעלמת ממנו כליל.
- 5 22. אשר לתשלומי שכר עבודה ששילמה המערערת בגין עובדים אשר בגינם היא זכאית
6 להשתתפות מצד ג', שלטענתה פטורים ממס שכר, המערערת לא הציגה את הראיות
7 הבסיסיות הנדרשות לצורך תמיכה בטענתה זו. התשלומים המשולמים על ידי
8 המערערת לעובדים, אשר לטענתה מתוקצבים על ידי משרד החינוך, עונים על
9 הגדרת "שכר" לעניין החוק, והמערערת כלל לא טענה אחרת בעניין זה.
- 10 23. באשר להחזר נסיעות בתפקיד והוצאות רכב – ככלל, סכומים שמשלם המעביד
11 לעובד בגין הוצאות רכב הן בגדר "הכנסת עבודה" ואין מדובר ברכיב הפטור ממס
12 שכר. המערערת לא הביאה ולו ראשית ראיה על מנת לתמוך בטענה שהמדובר
13 בהוצאות שלה ולא בהוצאות של העובד אותן כיסתה. המערערת הפרישה בעבור
14 עובדיה הוצאות סוציאליות בגין תשלומי הוצאות אחזקת הרכב, ואף ניכתה מס
15 במקור מעובדיה בגין רכיב זה, ועל כן אף היא עצמה ראתה בתשלומים אלו חלק
16 משכר עבודתם של עובדיה.
- 17 24. באשר לדמי חבר לאגודות מקצועיות – גם את טענתה של המערערת לפיה הסכומים
18 הועברו לעובד כשהם מגולמים, כך שהיא הפכה להיות "שותפה" של עובדיה לעניין
19 מס ההכנסה ולעניין גילום דמי החבר, ויש לראות בה כמי ששילמה לעובדיה את
20 השכר בניכוי דמי החבר - לא טרחה המערערת להוכיח. יתרה מכך, המערערת כלל
21 לא הסבירה את טענתה בקשר לגילום הסכומים ומדוע סבורה היא שגילום
22 הסכומים מוציא את תשלום דמי החבר מהגדרת שכר, ומתשלום מס שכר.
- 23 25. באשר להפרשות עודפות לתשלומים סוציאליים – טענת המערערת בעניין זה מהווה
24 הרחבת חזית אסורה, וממילא לא נתמכה בכל ראיה. בכל מקרה, אף אם היה מוכח
25 כי חלק מהסכומים השנויים במחלוקת נובעים מתשלומים בגין הפרשות עודפות
26 לזכויות סוציאליות, לא היה בכך בכדי לפטור תשלומים אלו ממס שכר, שכן יש
27 לראות בהם "הכנסת עבודה". הוא הדין בטענת המערערת לעניין ניכוי "דלקן"
28 המהווה הרחבת חזית אסורה, מה גם שממילא לא הוכחה. כמו כן לא הוכחה טענתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 באשר לתשלומי אש"ל לעובדים או ביגוד למשפטנים; סכומים שהוכח כי שולמו
2 כאמור, פטר המשיב ממס ששכר. סכומים אחרים, לא נתמכו בראיות.
- 3 26. טענת המערערת בעניין דמי ניהול מסוציאליות או פנסיה מהווה אף היא הרחבת
4 חזית אסורה. לגוף העניין, דמי הניהול המשולמים על ידי עובד בגין ניהול קרן
5 הפנסיה שלו, או קרן ההשתלמות שלו, הם סכומים המופחתים מהרווחים אשר
6 נוצרים לעובד מאותן הקרנות. אין מדובר בהוצאה לייצור הכנסה כמשמעותה
7 בסעיף 17 לפקודה, ואין העובד רשאי לנכותם משכרו, ולפיכך הם חלק מהכנסת
8 העבודה וחייבים במס שכר.
- 9 27. המשיב הכיר למערערת בסכומים הפטורים ממס שכר וזאת בגין: תשלומי פיצויים,
10 קצבת שארים, החזר דמי פגיעה ואובדן כושר עבודה; המערערת לא הוכיחה כי ישנם
11 סכומים הנוגעים לרכיבים אלו אשר לא הופטרו ממס שכר.

דיון והכרעה

- 12
- 13 28. המערערת היא רשות מקומית, הנחשבת כ"מלכ"ר" בהתאם לסעיף 1 לחוק מס ערך
14 מוסף, ולפיכך חייבת במס שכר בגין השכר שהיא משלמת לעובדיה, וזאת בהתאם
15 לסעיף 4(א) לחוק האמור. לטענת המשיב, המערערת החליטה על דעת עצמה וללא
16 כל הסבר מניח את הדעת, להפחית את סכומי מס השכר שהיא נדרשת להעביר לידי
17 על פי דין. לפיכך, הוצאו השומות נשוא הערעור, והמערערת חויבה בתשלום הפרשי
18 מס השכר. המערערת טוענת, מנגד, כי לא רק שהשומות התיישנו, אלא שהן אינן
19 מבוססות, אינן משקפות את מלוא המידע המסמכים והתחשיבים שהוצגו למשיב,
20 והן אף הוצאו בחוסר סמכות.
- 21 29. על אודות המסגרת הנורמטיבית הנדרשת לעניין, עמדתי בהרחבה בע"מ 11-61866
22 15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות (11.3.2018) (להלן: "עניין גדרה"),
23 ולפיכך אחזור אך בקצרה על עיקרי הדברים.
- 24 סעיף 4 לחוק מסדיר את נושא הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים וקובע את
25 שיעורו, כאשר סעיף 4(א) לחוק הדן במס שכר המוטל על מוסדות ללא כוונת ריווח
26 קובע כי "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים
27 מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 תכליתו של מס השכר היא למסות את הערך המוסף של המוסד ללא כוונות רווח
2 המתבטא בשכר אותו משלם מוסד זה לעובדיו.
- 3 סעיף 1 לחוק מגדיר "שכר" כ"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה,
4 לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו", כאשר המונח "הכנסת
5 עבודה" מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן:
6 "הפקודה") כ"הכנסה לפי סעיף 2(2)".
- 7 מכאן שבכל הנוגע לחיוב מלכ"ר במס שכר - ככל שהכנסתם של עובדי המלכ"ר עונה
8 על הגדרת "הכנסת עבודה" בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה, אזי יחויב המלכ"ר
9 בתשלום מס שכר בגין הכנסה זו.
- 10 30. טרם ידונו טענות הצדדים באשר לרכיבי השכר השונים וסוגיית החבות במס שכר
11 בגינם, יש לתת את הדעת לטענת ההתיישנות שהעלתה המערערת.
- 12 אכן, וכלל, טענת ההתיישנות יש להעלות בהזדמנות הראשונה, ואילו מהחומר שבפניי
13 עולה כי טענה זו נטענה לראשונה רק במסגרת בקשה מקדמית שהגישה המערערת
14 ביום 31.1.2017 ובעקבות דיון קדם המשפט בו עלתה הסוגיה. היבט מסוים של
15 "התיישנות" אמנם נזכר בנימוקי הערעור, אך זאת בהקשר אחר (ראו סעיף 4 וסעיף
16 56), ומכל מקום טענת ההתיישנות לא עלתה לפני כן. המצהיר מטעם המערערת, מר
17 אלקובי, העיד כי הוא זוכר שטענת ההתיישנות עלתה גם במסגרת הליכי השומה
18 (פרוטוקול מיום 30.10.2017 בעמ' 19 ש' 1-15), אך לכך לא נמצאו תימוכין
19 בפרוטוקולים של דיוני השומה.
- 20 עם זאת, איני סבור כי יש לחסום בפני המערערת לטעון את טענת ההתיישנות אך
21 משום כך שנטענה באיחור. מדובר בטענת ההתיישנות "מהותית", הנוגעת למועדים
22 שבהם רשאי המשיב לערוך את השומה, וככזו נראה כי ניתן להעלותה בכל שלב (ראו
23 ע"מ 16-07-17079 אוסאמא פחמאוי נ' מנהל מע"מ חדרה (14.12.2016)).
- 24 31. אלא שלגופו של עניין איני סבור כי יש מקום לקבל את טענת ההתיישנות של
25 המערערת. בהתאם לסעיף 167(א) לפקודת מס הכנסה, פקיד השומה רשאי לקבוע
26 את סכום המס תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים האחרון
27 של החייב לשנת המס. כעולה מהחומר שבפניי, המערערת אמנם הגישה דוחות כבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 בשנת 2009, אך אלה לא היו סופיים ותקינים. למעשה, המערערת הגישה את דוחות
2 הניכויים שלה לשנות המס 2008 - 2009 מספר פעמים, חלק מהדוחות היו חלקיים
3 ובחלקם נפלו שגיאות. לפיכך דוחות אלה לא "נקלטו" במערכת המחשוב של פקיד
4 השומה והודעה על כך נשלחה למשדר הדו"ח. רק הדוחות שהוגשו על ידי המערערת
5 ביום 26.6.2012 (לשנת 2008) וביום 9.8.2012 (לשנת 2009), היו דוחות תקינים
6 שאותם "קלט" המשיב. (ראו תצהירו של מר שאול נחום מטעם המשיב המפרט את
7 מועדי הגשת הדוחות והרשומות השגויות שנכללו בהן). לפיכך, בשנת 2014 ובשנת
8 2015 טרם חלף המועד החוקי בו רשאי פקיד השומה להפעיל את סמכותו ולהוציא
9 למערערת שומות בגין שנות המס 2008 ו-2009.
- 10 32. העד מטעם המערערת ביקש במסגרת עדותו (פרוטוקול הדיון מיום 30.10.2017 עמ'
11 12 ש' 17-25), להמעיט מחשיבות תקינות הדוחות, תוך שהוא מדגיש כי בכל הדוחות
12 הסכומים היו זהים. דע עקא כי לא רק שהדבר לא הוכח, אלא שסבורני כי מקום
13 שבו הדו"ח כולל רישומים שגויים, ובעיקר – כי הדוח אינו "נקלט" בשל כך במחשבי
14 פקיד השומה, והודעה על כך נמסרת למי שמשדר את הדו"ח, אין כל מקום
15 להסתמכותו של הנישום על דו"ח זה, לא לצורך קיום חובתו להגיש דו"ח, ולא לצורך
16 טענת ההתיישנות. לפיכך, טענת ההתיישנות של המערערת נדחת.
- 17 33. כעולה מהודעת הערעור הרי שהערעור הוגש בקשר לשומות לשנות המס 2008 ועד
18 2011, אך לטענת המשיב השומות לשנים 2010 ו-2011 כלל אינן במחלוקת שכן
19 בקשר אליהן נערך הסכם בין הצדדים. טענת המשיב נתמכת היטב במסמך המשקף
20 את הסכמות הצדדים ואת אי הסכמתם בנוגע לסוגיות שונות בתיק הניכויים של
21 המערערת. ממסמך זה עולה בבירור כי אי ההסכמה בעניין מס שכר נוגעת אך ורק
22 לשנים 2008 ו-2009 (ראו נספח 6 לתצהיר המשיב). הדבר אף נלמד ממכתב ההשגה
23 שהגישה המערערת ביום 8.2.2015 (נספח 9 לתצהיר המשיב). למעשה, המערערת לא
24 פירטה על אודות המחלוקת שיש לה, ככל שיש לה, עם המשיב באשר לשנות המס
25 2010 ו-2011, ונראה לפיכך כי צודק המשיב כי שנות המס שבמחלוקת הן 2008 ו-
26 2009. מכל מקום, אף אם שנות המס שבמחלוקת הן גם השנים 2010 ו-2011, הרי
27 שקביעותיי לעניין שנות המס 2008 ו-2009 נכונות באותה מידה גם בשנות המס
28 האחרות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 34. לצורך הוכחות טענותיה במסגרת הערעור דנן המערערת מבקשת להתבסס, בין
2 היתר, על נתונים שונים שהובאו בערעור מס אחר שבו נדונו סוגיות דומות, דהיינו
3 עניין **מעלה יוסף**. יצוין כי המשיב נתן את הסכמתו לצירוף חומרים מתוך הליך זה,
4 בכפוף לויתור על סודיות, כפי שאכן היה.
- 5 35. אבהיר אפוא כי לא מצאתי שעניין **מעלה יוסף** יש בו כדי להועיל בדרך כלשהי
6 למערערת. הערעור בעניין **מעלה יוסף** נדחה, אך בעיקרו של דבר מסתמכת
7 המערערת על הסכמות אליהן הגיעו הצדדים באותו עניין באשר לרכיבים מסומים
8 ששולמו לעובדיה. עם זאת, ככל שהסכמות אלו מבוססות על נתונים עובדתיים
9 שהוצגו לפקיד שומה חיפה, ברי כי אין הסכמה זו רלוונטית למערערת. כך הוא
10 למשל הרכיב של החזר הוצאות בגין נסיעות שנדרשו על ידי המעביד (ראה סעיף 7
11 לתצהיר מר נסינמן בתיק מעלה יוסף). רכיבים אחרים שלגביהן הסכים המשיב
12 בעניין **מעלה יוסף** שאינם חייבים במס שכר, הרי שניכר כי אף במקרה דנן מסכים
13 הוא לכך, כגון תשלומים בין פיצויים, קצבת שארים, ביגוד פטור למשפטים, אש"ל
14 פטור ממס, החזר דמי פגיעה ואובדן כושר עבודה (ראה סעיף 15 לתצהירו של מר
15 שאול נסים מטעם המשיב), ככל שהוכח כי תשלומים אלה אכן שולמו.
- 16 36. בנוסף מסתמכת המערערת על דברים שונים שעלו בחקירת עדי המשיב בעניין **מעלה**
17 **יוסף**, כגון אמירות המלמדות, לטענתה, על חוסר מקצועיות או על שרירותיות
18 בעריכת השומה נשוא אותו ערעור ועל סתירות כאלו או אחרות בין דברי העדים
19 שהעידו שם. אין צורך לומר כי גם אם נכונה טענתה של המערערת בעניין זה, וכמובן
20 שאיני קובע בעניין זה דבר, אין לכך כל רלוונטיות להליך הערעור דנן. הוא הדין
21 בטענתה כי בעניין **מעלה יוסף**, בניגוד לעמדתו בהליך זה, הכיר המשיב בכך כי חלק
22 הארי של תקצוב המועצה מקורו במשרד החינוך (המערערת מפנה בהקשר זה לסעיף
23 48 בתצהירו של מר ניסנמן. כמו כן מפנה המערערת לנוהלי התקצוב למוסדות חינוך
24 המפורסמים באתר משרד החינוך).
- 25 אלא שהעובדה כי משרד החינוך מתקצב את המועצות המקומיות ומשתתף
26 בתשלומי השכר לעובדי החינוך בעירייה, אין משמעה כי העירייה משמשת
27 כ"צינור" בלבד להעברת התשלומים לעובדים, וכי עובדים אלה אינם עובדים שלה
28 וכי היא אינה משלמת להם "הכנסת עבודה" החייבת לפיכך במס שכר. המערערת
29 מפנה לאמור על ידי העד ניסנמן בדיון שם לפיו אם היו מראים לו מי הם העובדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 המושאלים היה פוטר אותם ממס, אך אמירה זו, היפה גם במקרה דנן, אין בה אלא
2 כדי להצביע על כך שהמערערת שם, והמערערת כאן, מנהלות הליך תיאורטי נעדר
3 תשתית עובדתית.
- 4 37. פסק דין נוסף רלוונטי לענייננו הוא זה שבעניין **גדרה**, אשר עסק בסוגיות דומות
5 לאלו שנדונות כאן, באי הכוח שייצגו שם ייצגו גם כאן (למצער עד לחודש אוקטובר
6 2010), כמו כן שהוסכם בין הצדדים כי פרוטוקול הדיון בעניין **גדרה** יהווה חלק
7 מהראיות לצורך ההליך דנן.
- 8 גם בעניין **גדרה**, כמו בערעור דנן, הופחת מס השכר וניכוי המס במקור על רקע
9 שימוש בתוכנת **מחשב** לחישובי מס שכר של חברת **טריניטי מערכות מחשוב בע"מ**
10 (ראו סעיף 1 לנימוקי הערעור). זאת ועוד, בדומה למערערת שלפניי, גם המערערת
11 בעניין **גדרה** ביקשה לתמוך את ערעורה בעדותו של עד אחד ויחיד - מי שעומד
12 מאחורי התוכנה הנ"ל, דהיינו מר יוסף אלקובי (להלן: "**מר אלקובי**"). בעניין **גדרה**
13 קבעתי כי מעדותו של מר אלקובי, עלה כי חישובי המערערת שם ביחס למס השכר,
14 וממילא דיווחיה למשיב וההפחתות שביצעה בדיווחיה אלה, התבססו על עקרונות
15 כלליים, על ניתוח נתונים מתוך מחשביה ועל אמירות כאלה ואחרות של עובדיה, על
16 "הדמיה" ועל "הרצה" של נתונים שונים על פי הגדרות שונות, על "סמלים"
17 בהתבסס על "פוזיציה" כלשהי שנבחרה על סמך איזו חוות דעת שביקשה להציג
18 חסכון במס, ולכל היותר על בדיקות מדגמיות שטיבן והיקפן נותרו בערפל. עוד
19 הבהרתי בעניין **גדרה** כי בסופו של יום ולאחר שהתפזר הערפל, הסתבר כי המסקנות
20 עליהן ביקשה להסתמך המערערת שם, כלל לא פורשו וכלל לא הובהרו ובוודאי שלא
21 נתמכו באיזו ראיה מוחשית וקונקרטית, אלא נותרו כעניין תיאורטי (עניין **גדרה**
22 בפסקה 23).
- 23 38. דברים אלה יפים באותה מידה גם כאן. בסופו של יום מצאתי כי המערערת לא
24 הוכיחה את שנדרשת היא להוכיח. טענותיה נותרו במישור התיאורטי גרידא.
25 ניסיונה של המערערת להשלים את החסר באמצעות הפנייה לחומר שעמד בפני בית
26 המשפט בעניין **מעלה יוסף**, ובוודאי לזה שעמד בפניי בעניין **גדרה**, לא צלח, והחסר
27 נותר בעינו.
- 28 המערערת טענה בסיכומי התשובה שלה כי "**הראיות בתיק דנן, לרבות הראיות**
29 **שצורפו בהסכמה מתיק מעלה יוסף, מקימות מארג עובדתי רחב ואיתן המקימים את**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 העובדות הנדרשות לתיק דנן". לא מניה ולא מקצתיה. לא ראיות, לא מארג, לא
2 רחב ולא איתן. המערערת ניהלה את ההליך תוך התעלמות מחובתה להציג ראיות,
3 תוך ערבוב מין שאינו במינו, תוך יצירת בלבול וערבוב בין הליך אחד ובין הליך אחר,
4 ובאופן בלתי ברור ובלתי נהיר.
- 5 39. זה המקום להעיר כי לאחר הגשת סיכומי הצדדים התקבל פסק דינו של בית המשפט
6 העליון בערעור על עניין גדרה - ע"א 3479/18 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה
7 רחובות (2.2.2020), במסגרתו נדחה ערעורה של המועצה המקומית גדרה, לאחר
8 שלמשמע הערות בית המשפט, הודיע בא כוחה כי אין הוא עומד עוד על הערעור.
- 9 נוכח האמור, ביקשתי במסגרת החלטתי מיום 6.2.2020 לקבל את עמדת המערערת
10 באשר להליך דנן. ביום 11.2.2020 מסרה המערערת את הודעתה, ולה צירפה את
11 פרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון, ממנו עולה, לדבריה, כי המלצת בית המשפט
12 העליון למשוך את הערעור, נבעה אך ורק בשל חוסר עובדתי, ומבלי שהתקיים דיון
13 ענייני לגופן של הסוגיות השונות. עוד ביקשה כי אורה למשיב "לכמת עם המערערת
14 את הסכומים והעובדות" (לכך לא מצאתי בשלב זה של ההליך כל מקום), ובהעדר
15 הסכמה - ליתן פסק דין.
- 16 בהתאם למבוקש, יינתן פסק הדין. דא עקא כי אותו חוסר עובדתי שהיה בעניין
17 גדרה, קיים גם בערעור דנן. זאת ועוד, נעלמה ככל הנראה מעיני המערערת
18 הסכמתה, כפי שבאה לידי ביטוי בפרוטוקול הדיון מיום 30.10.2017 (עמוד 23, ש'
19 24), לפיה פסק הדין שיינתן בעניין גדרה יחול גם על ההליך דנן, אלא אם כן קיימות
20 סוגיות נוספות שלא נדונו שם. למותר גם לומר כי דרישת המערערת ל"כימות
21 סכומים ועובדות", ראוי היה שתיעשה על ידה בעצמה, לכל הפחות בשלב הערעור,
22 וזאת לא נעשה.
- 23 40. לגופם של דברים, ובהתייחס לשאלה האם המערערת מחויבת במס שכן בגין רכיבי
24 התשלום השונים ששילמה לעובדים, הרי שחלק ניכר מהטענות שהעלתה המערערת
25 בערעור דנן הועלו גם בעניין גדרה, ולפיכך אתייחס אליהן אך בקצרה.
- 26 41. השתתפות צד ג' – המדובר בתשלומי שכר שמשלמת המערערת לעובדים מסוימים,
27 בעיקר עובדי חינוך וכן עובדי רווחה, כאשר המערערת זכאית בגין תשלומים אלה
28 להשתתפות צד ג', קרי משרד החינוך ומשרד הרווחה. לטענת המערערת, אותם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 תשלומים פטורים ממס שכר שכן היא משמשת אך ורק כ"צינור" להעברתם, וכי
2 למעשה אין מדובר בעובדים שלה.
- 3 42. בעניין **גדרה** עמדתי בהרחבה על כך שהטענה לפיה המערערת שם משמשת כ"צינור"
4 בלבד להעברת הכספים לעובדים טעונה הוכחה, שלא הובאה בנסיבות אותו העניין
5 (עניין **גדרה** פסקאות 33-36). חרף הבהרתי האמורה, אף המערערת בענייננו לא
6 הציגה כל ראיה הנדרשת לצורך תמיכה בטענה. כך לשם הדוגמא, המערערת לא
7 הציגה רשימת העובדים להם מיוחס שכר העבודה הפטור ממס לטענתה, ופירוט
8 שכרם, ואף לא הציגה הסכמי ההעסקה של אותם עובדים שמהם ניתן ללמוד כי הם
9 אינם עובדיה אלא בבחינת עובדים "מושאלים" שמעסיקם הוא אחר. ניסיונה של
10 המערערת להיתלות בדברים שהוצגו בעניין **מעלה יוסף**, אין בו כדי לסייע לה.
11 כאמור, גם אם המערערת נהנית מתקצוב משרדי הממשלה לצורך מימון שכרם של
12 עובדי חינוך או עובדי רווחה, אין בכך כדי ללמד על נכונות התזה שמציעה המערערת
13 ולפיה אין מדובר בעובדים שלה, וממילא כי היא אינה נדרשת לשלם מס שכר בגין
14 השכר המשולם לאותם עובדים.
- 15 43. כשנשאל העד מטעם המערערת, מר אלקובי, אילו מסמכים הוגשו למשיב לתמיכה
16 בטענת "הצינור", השיב כי מדובר ב"עניין עקרוני" (ראו לדוגמא פרוטוקול דיון מיום
17 30.10.2017 בעמ' 22 ש' 4-21). כפי שכבר ציינתי, הליך זה לא נועד לבחון עניינים
18 "עקרוניים", אלא להכריע במחלוקת עובדתית ומשפטית, על בסיס תשתית עובדתית
19 ומשפטית. **המערערת לא הציגה תשתית עובדתית כלשהי**. המערערת אף לא זימנה
20 נציג מטעמה אשר ישפוך אור על אודות אופן העסקת אותם עובדים ועל התקציבים
21 המתקבלים.
- 22 כידוע, כאשר בעל דין נמנע מלהביא ראיה העשויה לתמוך בעמדתו, חזקה היא כי
23 אילו הובאה, הייתה פועלת נגדו (ראו: ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה
24 (3.9.2015); ע"א 27/91 קבלו נ' שמעון קבלנות מתכת בע"מ, פ"ד מט(1) 450 (1995);
25 ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג, פ"ד מז(2)
26 605, 614 (1993)), ובענייננו המדובר במקרה מובהק שבו הטענות העובדתיות לא
27 הוכחו.
- 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 44. ואולם, בכך לא סגי, שכן בעניין גדרה עמדתי על הקושי העקרוני-מושגי שמעוררת
2 הטענה בדבר היות המערערת בבחינת "צינור" גרידא להעברת התשלומים לעובדים,
3 וממילא כי היא אינה חייבת במס שכר בגין תשלומים אלה. ראו את האמור שם
4 בפסקה 37 לפסק הדין:

5 "על זאת יש להוסיף כי עצם הטענה לפיה המערערת מהווה אך
6 "צינור" להעברת השכר מעוררת קושי עקרוני ומושגי, שכן מוסד ללא
7 כוונת ריווח, כדוגמת המערערת, ממילא שיעקר תקציבו מבוסס על
8 כספים המתקבלים מגורמים אחרים, לרבות משרדי ממשלה
9 האחראים על תחום זה או אחר, כמו משרד החינוך האחראי על תחום
10 ההוראה, ולא על רווחים שלו עצמו. במובן זה כל סכום המשולם על
11 ידי המלכ"ר יכול להיחשב כמעין תשלום "צינור" בין הגורם המממן
12 ובין מקבל התשלום הסופי, וברי כי תוצאה זו לפיה מלכ"ר לעולם אינו
13 נדרש לשלם מס שכר – אינה סבירה".

14 45. זאת ועוד, טענת המערערת לפיה היא מתוקצבת על ידי משרד החינוך בסכומים
15 הנמוכים מהעלות השכר בפועל (סעיף 28 לסיכומיה), רק מלמדת כי אינה בגדר
16 "צינור" בלבד להעברת אותם הכספים, אלא שהיא נושאת באחריות לתשלום שכרם
17 המלא של העובדים, וזאת ללא קשר לתקצוב המועבר אליה ממשרד החינוך.

18 46. באותה מידה יש לדחות טענתה של המערערת כי מדובר ב"סובסידיה" תוך שהיא
19 מתבססת על סעיף 12 לחוק מע"מ ותקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976,
20 שכן עניינם בקביעת מחיר עסקאותיו של עוסק (ותשלומים המוחרגים מכך), ולא
21 בקביעת היקף השכר שמשלם מלכ"ר לצורך מס שכר.

22 47. מכל האמור עולה כי דין טענת המערערת בעניין פטור ממס שכר בגין רכיב זה
23 להידחות, וזאת אף מבלי להידרש לטענותיה הנוספות של המערערת בקשר
24 להחלטות המיסוי אליהן הפנתה (לעניין זה ראו התייחסותי בעניין גדרה בפסקה 40,
25 ואין כל צורך לחזור על הדברים).

26 48. החזר נסיעות בתפקיד והוצאות רכב – טענת המערערת בהקשר זה היא כי כל
27 הסכומים ששילמה לעובדיה כהחזר נסיעות ובגין הוצאות רכב (לרבות ביטוח, רישוי
28 והוצאות טיפול ברכב), הם רכיבים פטורים ממס שכר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 כפי שציינתי בעניין גדרה, על פי הוראת סעיף 2(2) לפקודה, תשלומים שניתנו לעובד
2 לכיסוי הוצאות החזקת רכב יהיו בגדר "הכנסת עבודה", כאשר החריג הוא
3 שתשלומים לכיסוי הוצאות המותרות לעובד בניכוי, לא ייחשבו כהכנסת עבודה.

4 בע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה נ' שירותי בריאות כללית (15.12.2016)
5 (להלן: "עניין שירותי בריאות כללית") עמד בית המשפט על כך שמבחינת סכום
6 המס שעל עובד לשלם, אין הבדל בין הכללת התשלום ב"הכנסת העבודה"
7 ו"הוצאות" בעת חישוב ההכנסה החייבת, לבין החרגתו מכלל הכנסת עבודה
8 מלכתחילה, כך שההיגיון העומד מאחורי קביעת החריג, הוא ליצור מעין "קיצור
9 דרך" כדי להקל על העובד השכיר, שלא יידרש להגיש דוחות שנתיים כדי לנכות
10 תשלומים אלה (פסקה כ"ח לפסק הדין).

11 מכאן לשאלה מהי הוצאה המותרת לעובד בניכוי, שאינה בבחינת "הכנסת עבודה"
12 מלכתחילה ולפיכך אף פטורה ממס שכר, והתשובה היא שלכל הפחות בכל הנוגע
13 להוצאות החזקת רכב נקבע הדבר באופן מפורש בתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי
14 הוצאות רכב), תשנ"ה-1995, לאמור: "**לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב**
15 **שהוצאו בייצור הכנסת עבודה**". משמע כי לעובד לא יותרו הוצאות בגין החזקת
16 רכב, אלא אם יוכח כי אלו הוצאו בייצור הכנסתו של מעבידו, להבדיל מהכנסתו של
17 העובד עצמו (ראו: עמ"ה (מחוזי תל אביב) 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ
18 נ' פקיד שומה רחובות (27.6.2013)).

19 והנה, בענייננו, כבעניינה של המערערת בעניין גדרה (פסקאות 47-51), המערערת לא
20 הביאה כל ראיה שתלמד על כך שמדובר בהוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של
21 המעביד. המערערת לא הוכיחה את מהות התשלומים, את סכום התשלומים ואף
22 לא את נחיצות התשלומים לצורך ייצור הכנסתה. משמע כי המערערת לא הוכיחה
23 כי תנאי הכרחי להעסקת עובדיה הוא שהם יחזיקו ברשותם רכב אשר ישמש בכל
24 עת את המערערת לצרכיה שלה. המשיב ציין, ובצדק, שמקובץ האקסל שצירפה
25 המערערת, שאינו מלמד על מהות ההוצאות ועל טיבן, עולה דווקא כי עובדי
26 המערערת קיבלו החזרי הוצאות בגין מספר קילומטרים קבוע בכל חודש, וזאת ללא
27 כל קשר לנסיעות אשר בוצעו על ידם בפועל באותו החודש, ובכלל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 לכך יש להוסיף כי המערערת הפרישה בעבור עובדיה הוצאות סוציאליות בגין
2 תשלומי הוצאות אחזקת הרכב, ואף ניכתה מס במקור מעובדיה בגין רכיב זה.
3 משמע כי אף לשיטתה יש לראות בתשלומים אלו חלק משכר עבודתם של עובדיה.
- 4 המערערת טוענת כי בעניין **מעלה יוסף**, קיבל המשיב את עמדתה בסוגיית החזר
5 הוצאות הרכב. ואולם, כפי שציין המשיב, מהחומר שצורף בהקשר זה עולה כי
6 הסכומים שהופחתו לצורך מס שכר בעניין **מעלה יוסף**, היו אך ורק רק הסכומים
7 אשר הוצגו לגביהם ראיות המלמדות כי אלו היוו החזר הוצאות לעובד בגין
8 תשלומים ששילם עבור מעסיקתו, זאת להבדיל מהסכומים שנחיצותם לא הוכחה
9 ואשר נותרו שנויים במחלוקת.
- 10 מכל האמור עולה כי משלא הוכחה מהותם של התשלומים ששולמו לעובדים בגין
11 החזרי הוצאות הרכב, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה בנטל להוכיח כי תשלומים
12 אלה מותרים בניכוי, ולפיכך כי הם אינם בבחינת "הכנסת עבודה" ואין לחייב בגינם
13 במס שכר.
- 14 49. **דמי חבר לאגודות מקצועיות** – בהקשר לדמי חבר ודמי ארגון, נפסק בעניין **שירותי**
15 **בריאות כללית** כי אלו נחשבים כחלק מהכנסת העבודה של העובד ועל כן יכללו
16 בבסיס החישוב של מס השכר. המערערת ביקשה לאבחן את עניינה בנימוק כי דמי
17 החבר מהווים "החזר הוצאות" לעובדיה, וכי בשל כך שהסכומים המועברים לעובד
18 מגולמים על ידי המעבידה, הרי שהיא הופכת למעין "שותף" של עובדיה, כך שיש
19 לראותה כמי ששילמה לעובדים את השכר, בניכוי דמי החבר. טענה דומה לזו נטענה
20 בעניין **גדרה**, ונדחתה לאחר שפסקתי כי התשתית העובדתית לביסוסה לא הוכחה
21 על ידי המערערת שם. אף במקרה דנן המערערת לא עמדה בנטל להוכיח את
22 טענותיה בעניין.
- 23 כפי שציין המשיב, המערערת הסתפקה בהפניות לחוזר הממונה על השכר שמידת
24 הרלוונטיות שלו לעובדיה לא הובהרה כלל, שכן החוזר עוסק בעובדים בדירוגים -
25 מהנדסים, אקדמאים במח"ר ועיתונאים בשירות הציבורי, מבלי שידוע כמה מעובדי
26 המערערת הם כאלה, וטענת מר אלקובי אף בהקשר זה הייתה כי המדובר בטענה
27 עקרונית (פרוטוקול הדיון מיום 28.10.2018 עמ' 43 ש' 2-8). ואם לא די בכך, הרי
28 שהמערערת אף לא הסבירה ופרטה את טענתה בקשר לגילום הסכומים, אשר לגביה
29 כבר פסקתי כי "אף מבלי צורך להידרש לשאלה האם גילום דמי החבר מוציא את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 דמי החבר מהחבות במס שכר, לא מצאתי כל בסיס לטענה לפיה די בכך שהמעביד
2 מגלם "משהו בשכר", כדי לראותו כ"שותפו" של העובד לצרכי מס, בכלל, וכנימוק
3 המצדיק פטור ממס שכר, בפרט" (עניין גדרה בפסקה 54). למותר לציין כי הפניות
4 לעדויות בעניין מעלה יוסף אינן רלבנטיות, שכן אין בהן כדי ללמד על העובדות
5 הרלבנטיות למערערת, שכאמור לא הוכחו.
- 6 המסקנה העולה מכל האמור היא כי אף דין טענותיה של המערערת באשר לרכיב זה
7 להידחות.
- 8 50. הפרשות עודפות לתשלומים סוציאליים – המערערת טענה כי היא אינה חייבת
9 בתשלום מס שכר בגין רכיב ההפרשה העודפת להוצאות סוציאליות אשר שילמה
10 לעובדיה, וזאת משום שמדובר בסכומים שמקור החיוב שלהם בפקודה אינו
11 במסגרת סעיף 2(2), אלא בסעיף 3 לפקודה.
- 12 לטענה זו התייחסתי בהרחבה בעניין גדרה, עת ציינתי כי מלשון הוראות סעיפים
13 3(ה) ו-3(ה)3 לפקודה, עליהן הסתמכה המערערת, עולה כי יש לראות באותן
14 הכנסות מתשלומים עודפים להפרשות סוציאליות, כ"הכנסת עבודה", וכי מס שכר
15 מוטל על "שכר" המשולם לעובד, המוגדר בסעיף 1 כ"הכנסת עבודה כמשמעותה
16 בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו",
17 ומכאן שדי בכך שהכנסה מסוימת תיחשב כ"הכנסת עבודה" מבחינת הפקודה, על
18 מנת שיוטל על אותה הכנסה מס שכר. עוד הבהרתי כי איני סבור שקיים טעם של
19 ממש המצדיק לפרש את המונח "יראו אותה כהכנסת עבודה", באופן זה שיראו
20 באותם תשלומים המוסדרים בסעיפים 3(ה) ו-3(ה)3 לפקודה כ"הכנסת עבודה"
21 מלבד לצורך מס השכר, וכי מבחינה תכליתית, מנקודת מבטו של המעסיק,
22 תשלומים אלו הינם תמורה לעובד בגין עבודתו וככאלו יש להביאם בחשבון במסגרת
23 חישוב הערך המוסף של המלכ"ר ואין כל סיבה להבחין בינם לבין תשלומים אחרים
24 המהווים תמורה בגין עבודה שמשלם המלכ"ר לעובדו (עניין גדרה בפסקאות 55-
25 57).
- 26 לא למותר להזכיר שאף ביחס לרכיב זה, טענותיה של המערערת לא נתמכו בראיות,
27 ודי בכך על מנת לדחותן, וזאת אף מבלי להידרש לטענתו של המשיב באשר להרחבת
28 חזית אסורה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 51. תשלומי אש"ל לעובדים – מדברי נציג המערערת, מר אלקובי, עולה כי המשיב הכיר
2 ברכיב האש"ל באופן חלקי. מעבר לכך, בדומה לעניין גדרה, אף בעניינינו הדגיש
3 המשיב כי ככל שתוכיח המערערת טענותיה בקשר עם רכיב זה לשנות המס שבערעור
4 באמצעות מסמכים וראיות אשר יהיה בהם כדי ללמד שמדובר בסכום הוצאות
5 אש"ל שאינו חייב במס שכר - יופחתו סכומים אלו מהשומה. אלא שמר אלקובי
6 העיד כי כלל לא בדק ואינו יודע האם עובדי המערערת הגישו בקשות להחזרי מס
7 בגין החזר הוצאות אש"ל (פרוטוקול הדיון מיום 28.10.2018 עמ' 41 ש' 28 – עמ' 42
8 ש' 2).
- 9 52. ביגוד למשפטנים – בהקשר זה הבהיר המשיב כי הוא פטר סכומים שהוכח לו כי
10 שולמו בגין ביגוד משפטנים והדגיש כי ככל שלגישת המערערת קיימים סכומים
11 נוספים שיש לפטור אותם מתשלום מס שכר, היה עליה לתמוך אותם בראיות.
12 משלא עשתה כן עד כה - יש לדחות טענתה גם בהתייחס לרכיב זה.
- 13 53. דמי ניהול מסוציאליות או פנסיה- גם אם לא אדרש לטענת המשיב לפיה מדובר
14 בהרחבת חזית אסורה, וגם אם אתעלם מהחסר הראייתי הקיים אף בעניין זה, נראה
15 כי יש לדחות את טענותיה של המערערת לגופו של עניין. דמי הניהול, המשולמים על
16 ידי עובד בגין ניהול קרן הפנסיה שלו או קרן ההשתלמות שלו, מופחתים מהרווחים
17 אשר נוצרים לעובד מאותן הקרנות. ככל שאלה משולמים על ידי המעביד, הרי שהם
18 בבחינת הכנסת עבודה. יתר על כן, אין הם בגדר הוצאה שניתן לנכותה כנגד הכנסת
19 העבודה. לפיכך, אין מקום לפטור אותם ממס שכר.
- 20 54. ניכוי דלקן – טענת המערערת בהקשר לרכיב זה נטענה באופן סתמי, ללא פירוט
21 וללא הוכחה, כך שאין מקום לקבלה, וזאת אף מבלי להידרש לטענתו של המשיב
22 באשר להרחבת חזית אסורה.
- 23 55. תשלומים לביטוח מפני פגיעה ואובדן כושר עבודה – המשיב הבהיר כי הוא הכיר
24 למערערת בסכומים הפטורים ממס שכר בגין תשלומי פיצויים, קצבת שארים, החזר
25 דמי פגיעה ואובדן כושר עבודה, וכי לא הוצגו בפניו ראיות המלמדות על קיומם של
26 סכומים נוספים המשויכים לרכיבים אלו ואשר לא הופטרו ממס שכר. ניכר, אפוא,
27 כי גם טענותיה של המערערת באשר לאותם רכיבים נטענו במישור התיאורטי, או
28 כחלק מהסוגיות ה"עקרוניות" אשר המערערת מצאה לנכון להביאן, ללא כל צורך,
29 לפתחו של בית המשפט בהליך זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 16-02-41014 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 56. סוף דבר, ועל יסוד כל האמור לעיל, הערעור נדחה.

2 57. אבהיר כי לא מצאתי בטיעונים האחרים שהובאו מטעם מי מהצדדים - כגון טענות
3 המערערת לעניין חוסר סמכות מפקח מס ההכנסה בהוצאת שומת מס השכר
4 בעניינה (טענה המהווה הרחבת חזית מובהקת משום שעלתה לראשונה רק בדיון
5 ההוכחות, מה גם שפגם באופן פרסום הסמכות ברשומות אין בו בנסיבות העניין כדי
6 להביא לבטלות השומות; ראו ע"מ 16-02-22062 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית
7 אתא נ' פקיד שומה עכו (7.3.2017)), או טענותיה השונות בנוגע ל"חוסר הידע" של
8 המצהיר מטעם המשיב ולאופן שבו העיד - כדי לשנות את תוצאות הדיון לגופו של
9 ענין (ראו: רע"א 20/15 פרץ נ' ורטיס (18.1.2015)).

10 58. בשים לב להתנהלותה של המערערת, ובין היתר, לטענות שהועלו על ידה בלא ביסוס
11 עובדתי, לבקשות להסיט את הדיון לבחינת טענות וקביעות בהליכים אחרים וזאת
12 שלא לצורך, לחזרתה מההסכמה כי פסק הדין בעניין גזרה יחול ויחייב גם בהליך
13 דנן - תישא המערערת בהוצאות המשיב ושכר טרחת עו"ד בסך כולל של 100,000
14 ש"ח, שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום
15 ועד למועד תשלומם בפועל.

16 ניתן לפרסם את פסק הדין.

17

18

19

20

ניתנה היום, ה' אדר תש"פ, 01 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

21

שמואל בורנשטיין, שופט

22
23