



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 53714-02-19, עב"ל 57587-03-19,
עב"ל 18131-05-19, עב"ל 1991-12-19

ניתן ביום 24 אוגוסט 2020

המערער בכל התיקים	המוסד לביטוח לאומי
	-
המשיבה בעב"ל 53714-02-19	מגן דוד אדום
המשיבה בעב"ל 57587-03-19	אוניברסיטת בר אילן
המשיבה בעב"ל 18131-05-19	ממון מסוף וניטול בע"מ
המשיבה בעב"ל 1991-12-19	נס א.ט. בע"מ

לפני: הנשיאה ורדה וירט ליבנה, השופט רועי פוליאק, השופטת חני אופק גנדלר
נציג ציבור (עובדים) מר ירון לוינזון

ב"כ המערער - עו"ד רועי קרת, עו"ד לירון דגון, עו"ד יוסף פולסקי, עו"ד ארז בוקאי
ב"כ המשיבות - עו"ד יפית מנגל

פסק דין

הנשיאה ורדה וירט-ליבנה

פתח דבר

1. לפנינו ארבעה ערעורים בהם מתעוררת שאלה משפטית משותפת בדבר סמכותו של המערער, המוסד לביטוח לאומי (להלן – המוסד) להטיל קנסות על מעסיקים בגין שומות שהוצאו להם בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על ידי מס הכנסה.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

2. סדר הילוכינו יהיה כדלקמן: ראשית נסקור את עובדות המקרה ופסק הדין של בית הדין האזורי בכל אחד מהתיקים. לאחר מכן נציג במשותף את טענות הצדדים בערעורים, בהמשך נפרוש את התשתית הנורמטיבית הרלוונטית לסוגיות המתעוררות במסגרת הערעורים, נציג את ההכרעה העקרונית ולבסוף נפנה ליישום במקרים שעומדים להכרעתנו.

עב"ל 19-02-53714 (המוסד - מגן דוד אדום)

3. המשיבה (להלן – מד"א) עתרה לבית הדין האזורי לבטל את הקנסות שהוטלו עליה לטענתה שלא כדין, בגין שומה שהוצאה לה ביום 1.1.2015 בעקבות ביקורת ניכויים לשנים 2007-2008 מכוח סמכות המוסד לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן – החוק). במסגרת פסק הדין נדרש בית הדין האזורי (השופטת יפית זלמנוביץ-גיסין ונציגי הציבור מר גבריאל נבו ומר שלמה כסיף; ב"ל 16-09-32018) לסוגיית סמכותו של המוסד להטיל קנסות פיגורים על מעסיקים בגין שומות שהוצאו להם במסגרת ביקורת ניכויים.

רקע עובדתי רלוונטי

4. אלו עיקרי העובדות כפי שפורטו על ידי בית הדין האזורי:
- א. ביום 1.1.2015 שלח המוסד למד"א דרישת תשלום בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה אצלה בחודש פברואר 2013 בגין השנים 2007-2008, על פיה חויבה בדמי ביטוח בגין הרכיבים הבאים: שווי מתנות, נסיעות לחו"ל, שכר מרצים, שווי רכב ועוד.
 - ב. דמי הביטוח הועמדו על סך של 239,075 ₪ והם כללו חיוב בקנסות בסך של 56,203 ₪, אשר הובהר כי יופחתו ככל שדמי הביטוח ישולמו בתוך 30 ימים ממועד מסירת המכתב. עוד נקבע, כי מד"א רשאית להגיש ערר בתוך 30 ימים ממועד מסירת המכתב באמצעות הודעה מפורטת ומנומקת בדואר רשום ו/או בפקס.
 - ג. מד"א פנתה ביום 26.1.2015 למוסד והודיעה כי היא מבקשת לערער על הקביעה "הן לעניין אופן חישוב דמי הביטוח והן לעניין עצם החיוב בקנסות עונשיים".



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

- ד. המוסד הודיע למד"א ביום 12.2.2015 כי מאחר שמכתב ההשגה שנשלח על ידה ביום 26.1.2015 אינו מנומק - הוא אינו מהווה השגה או ערר. עוד צוין כי הקנסות הופחתו כבר למחצית וזהו מקסימום ההפחתה האפשרי בהתאם להנחיות מינהל הגביה. כמו כן, החיובים נעשו על פי שומת ניכויים של מס ההכנסה ועל כן הדבר מחייב את ועדת השומה על פי סעיף 372 לחוק.
- ה. מד"א בתגובה הבהירה במכתבה מיום 11.3.2015, כי לא מצאה לנכון לפרט את כל טעמי ההשגה הנוגעים לאופן חישוב דמי הביטוח, מאחר שטרם הוקמו ועדות שומה בפניהן תועלנה מלוא טענותיה לכשתוקמנה. בעניין הקנסות חזרה וטענה, כי די בדברים שנכתבו על ידה לפיהם החיוב בקנסות נעשה בחוסר סמכות, כדי להוות השגה מנומקת על הקביעה של המוסד אגב ביקורת הניכויים לשנים 2007-2008.
- ו. ביום 26.3.2015, הודיע המוסד כי עד להחלטת ועדת השומה יוקפא זמנית החיוב שהוצא למד"א.
- ז. שנה לאחר מכן, ביום 21.3.2016, נשלח למד"א מכתב מאת מזכירת ועדת השומה אשר הורתה לה להגיש כתב ערר מנומק בצירוף המסמכים בתוך 30 ימים "מכתיבת מכתבנו" וכתב התשובה של המוסד יוגש בתוך 30 ימים ממועד קבלת הערר עם העתק לעורר או לבא כוחו.
- ח. ביום 16.5.2016 פנתה ב"כ מד"א למנהלת תחום ביקורת ניכויים. במכתבה ציינה ב"כ מד"א, כי היות ולבקשת תאגיד אחר שהיא מייצגת הודיעה ועדת השומה כי אין בסמכותה לדון בקנסות, היא מבקשת לקבל את הנמקת הוועדה לקביעתה זו, על מנת שתוכל להגיש תביעה לבית הדין לעבודה. משכך, ביקשה מד"א כי המוסד יורה על הקפאת החיובים מכח ביקורת הניכויים עד להכרעה סופית במחלוקת שבין הצדדים.
- ט. ביום 31.5.2016 השיב המוסד למכתבה של ב"כ מד"א בציינו, כי הוועדה השיבה בשלילה לבקשה לקבלת הנימוקים להחלטתה וכי לא תאושר הקפאת החוב לאחר 7.7.2016 אלא אם תוגש תביעה לבית הדין לעבודה עד מועד זה. בחודש ספטמבר 2016 הוגשה התביעה מושא הערעור שלפנינו.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

5. במהלך הדיון בבית הדין האזורי הוברר כי טענותיה של מד"א הן בעיקרן כנגד הקנסות שהוטלו עליה על ידי המוסד. משכך, נדרש בית הדין האזורי לטענות בדבר סמכותו של המוסד להטיל קנסות, המועד בו מתגבש החוב בגינו מוטל הקנס וסמכות המוסד להפחית קנסות שהוטלו על ידו.
6. בית הדין האזורי קבע כי אמנם המוסד רשאי היה לסמוך ידיו על ביקורת הניכויים שנעשתה על ידי מס ההכנסה ועל השומה שהוצאה לה לאחריה. עם זאת, היה על המוסד לבחון, טרם קביעת גובה חוב דמי הביטוח, את שיעור דמי הביטוח בו יש לחייב את מד"א, שיעור שאינו בהכרח זהה לשיעור המס הנגבה על ידי מס ההכנסה. בית הדין הוסיף, כי פרשנותו של המוסד, לפיה מועד היווצרות החוב מיוחס, רטרואקטיבית, למועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח היא פרשנות מוקשית שספק אם עומדת בתנאי המשפט המינהלי. בעניין זה יש לקבוע כי מקום בו נודע למעסיק על קיומו של חוב חודשים ושנים לאחר שדמי הביטוח דווחו ואין חולק שהדיווח נעשה בתום לב, יש לבחון את הטלת הקנס - עצם החיוב בקנס ושיעורו, במשקפי המשפט המינהלי ולפי עקרון המידתיות והשקיפות. משמעות הדברים היא שייטכנו מקרים בהם יהיה מקום לחייב את המעסיק בקנס פיגורים ולקבוע כי הפיגור בתשלום דמי הביטוח ימנה מהמועד שהיה מיועד להגשת הדיווח למוסד. אך, כאשר המעסיק פועל בתום לב, ולא נטען אחרת בענייננו, ובדיעבד קובע המוסד כי בגין רכיבים שונים היה מקום כי ישולמו דמי ביטוח, נכון יהיה לקבוע כי חוב דמי הביטוח "נולד" רק לאחר קבלת הודעת המוסד לפיה בעקבות ביקורת ניכויים התברר דבר קיומו של החוב, שכן עד לאותו מועד לא ידע המעסיק ולא היה עליו לדעת, כי נפל פגם בהתנהלותו.
7. עוד קבע בית הדין האזורי כי המוסד לא הסביר מהם הטעמים שעמדו בפניו עת הוחלט על הטלת הקנס על מד"א, מהו שיקול הדעת שהפעיל עת הפחית חלק מהקנס, ועוד. בקשר לכך נקבע כי על הרשות המינהלית חלה חובה לפרט את הסיבות ולבאר את הנימוקים שהובילו להחלטתה, והמוסד לא עשה כן. מאחר שהמוסד לא שת ליבו לכל הפרמטרים שצריכים היו להנחות אותו טרם הטלת הקנס, והיות והטלת הקנס נעשתה תוך שימוש, אם בכלל, בקריטריונים שרירותיים, נפל פגם בשיקול הדעת של המוסד שיש בו כדי להביא לביטול הקנס.
8. בית הדין האזורי הוסיף כי נתונה לו סמכות לבטל מעיקרא קביעה של המוסד להטיל על מד"א קנסות פיגורים בעקבות ביקורת ניכויים, "מאחר והקנס מחושב





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

למן המועד בו היה על המעסיקה, לכאורה, לשלם את דמי הביטוח אף שכלל לא היתה מודעת לחובתה לשלם, מקום בו השיקולים להטלתו שרירותיים, פוגעת בזכותה הקניינית של התובעת". לאור כל האמור, נקבע כי הקנסות בהם חויבה מד"א יבוטלו. כמו כן, דחה בית הדין האזורי את טענת המוסד כי תביעת מד"א הוגשה בחלוף למעלה מ-12 חודשים ממועד הוצאת השומה ועל כן התיישנה. לבסוף נקבע כי המוסד ישא בהוצאות מד"א בסך של 10,000 ₪.

עב"ל 19-03-57587 (המוסד - אוניברסיטת בר אילן)

9. המשיבה (להלן – **בר אילן**) עתרה בתביעתה לבית הדין האזורי (השופטת יפית זלמנוביץ-גיסין ונציגות הציבור גב' רונית זמני ערמוני וגב' צביה דגני; ב"ל-6497-08-16) לביטול החלטת המוסד במסגרת ביקורת ניכויים לשנים 2007-2009.

רקע עובדתי רלוונטי

10. על בסיסה של בדיקה מדגמית שערך מס ההכנסה אצל בר אילן החליט פקיד השומה, כי תשלומים ששילמה בר אילן לאנשי הסגל מתוך הקרן לקשרי מדע בינלאומיים למימון נסיעות לחו"ל לצרכי השתלמות ומחקר של אנשי הסגל, שימשו כמקור למתן טובת הנאה פרטית לאנשי הסגל, ועל כן יש לייחס חלק מן התשלומים כהכנסת עבודה לאנשי הסגל לפי סעיף 2(2) לפקודת מס ההכנסה (נוסח חדש).

11. בר אילן חלקה על עמדת פקיד השומה ואף הגישה מספר ערעורים על הצווים שהוצאו לה על ידי פקיד השומה. במסגרת אחד הערעורים הגיעו בר אילן ומס ההכנסה להסכמי פשרה, האחד ביחס לשנים 2003-2007 והשני ביחס לשנים 2008-2010 (להלן ביחד – **הסכם הפשרה**). במסגרת הסכם הפשרה שמר כל צד על טענותיו, דהיינו: בר אילן המשיכה להחזיק בעמדתה כי "**המס שולם בגין הוצאות עודפות ואילו פקיד השומה החזיק בעמדתו כי המס שולם בגין שווי שכר**".

12. מכאן ואילך, המוסד תאר את השתלשלות האירועים מבחינה כרונולוגית, כדלהלן:

א. על בסיס בדיקת מס הכנסה נשלחה לבר אילן ביום 31.12.2014 הודעה על קביעת השומה לשנים 2007-2009.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

- ב. ביום 8.2.2015 הוגשה השגה ובה בקשה לנהוג על פי ההסכם עם רשות המיסים.
- ג. ביום 12.5.2015 התקיימה ישיבה לצורך הדיון בהשגה.
- ד. ביום 2.9.2015 התקבלה ההשגה באופן חלקי ואולם נותר על כנו החיוב שהוטל על בר אילן בגין כספים ששולמו על ידי הקרן לאנשי סגל בהתבסס על שומת מס הכנסה.
- ה. ביום 5.11.2015 הגישה בר אילן בקשה להפחתת קנסות.
- ו. ביום 5.11.2015 נדחתה הבקשה.
- ז. ביום 2.12.2015 הוגשה בקשת בר אילן לקיום דיון פני ועדת השומה.
- ח. ביום 16.12.2015 נמסר לבר אילן כי בקשה להפחתת קנס אינה השגה אותה יש להגיש לוועדת השומה.
- ט. ביום 16.2.2016 חזרה בה בר אילן מבקשה לדון בפני ועדת השומה.
13. כנגד החלטת המוסד הגישה בר אילן את תביעתה, בה עתרה לבטל את החלטת המוסד הן לעצם חיובה בתשלום דמי ביטוח והן לעניין הקנסות שהוטלו במסגרתה.
14. המוסד העלה מספר טענות מקדמיות כנגד התביעה: א. התיישנות – מאחר שההודעה בדבר קביעת דמי הביטוח לשנים 2007-2009 התקבלה בבר אילן ביום 31.12.2014, ואילו כתב התביעה הוגש רק בחודש אוגוסט 2016, התביעה התיישנה. ב. בית הדין חסר סמכות עניינית לדון בטענות העובדתיות של בר אילן וסמכותו לדון בשאלות משפטיות בלבד. ג. מאחר שבר אילן ויתרה על זכותה להתדיין בפני ועדת השומה, החלטת פקיד התביעות הפכה חלוטה ועל כן יש לסלק את התביעה על הסף.
15. בית הדין האזורי נדרש איפוא להכריע בשלוש מחלוקות מרכזיות: האחת – שאלת ההתיישנות. השנייה - האם כדין הושת על בר אילן חוב - הן לעצם החוב והן לסכומו. ולבסוף - האם כדין הושת קנס בגין החוב והאם יש לבטלו.

פסק דינו של בית הדין האזורי

16. בית הדין האזורי קיבל במלואה את תביעת בר אילן, ביטל את הקנסות בהם חויבה, והשית על המוסד הוצאות בסך של 20,000 ₪.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

17. בית הדין האזורי קבע כי בהתאם לסעיף 344 לחוק, ההכנסה המחויבת בדמי ביטוח יונקת חיותה מהגדרת ההכנסה החייבת במס בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס ההכנסה, וכי בהתאם לפסק הדין **בעניין גדות** (דב"ע (ארצי) נה/0-14 **גדות תעשיות פטרוכימיות בע"מ – המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע כח 514 (1995) קיימת חזקה שקביעת פקיד השומה נעשתה כהלכה ועל כן יש מקום שקביעה זו תכובד על ידי המוסד.

18. אלא שבית הדין האזורי הוסיף ובחן האם בסיטואציה שבפנינו, במסגרתה שומת הניכויים היא תוצאתו של הסכם פשרה שנערך בין מס ההכנסה לבר אילן, נכון ורשאי היה המוסד לסמוך ידיו על הסכם הפשרה בבואו לקבוע מהו שיעור דמי הביטוח על תשלומם הוא עומד. בתשובה לכך קבע בית הדין האזורי כי "אף שיש מקום כי הרציונאל על פי[ו] פועלות שתי רשויות המיסוי יהיה אחיד, ואולי אף זהה, כפי שנקבע בפרשת גדות, לא ניתן לומר כי התכלית לשמן פועלות רשויות המס והמוסד, הן זהות ... בעוד מס ההכנסה המנוכה משכרו של העובד מועבר במישרין לקופת המדינה ומשמש במסגרת תקציב המדינה לשיפור תשתיות, בטחון ועוד, דמי הביטוח המנוכים ממשכורתו של עובד עתידיים לשמש כגימלה מבטיחת או מחליפת הכנסה בבוא העת. התכליות של שתי רשויות המס שונות, והמוסד אינו יכול לאמץ, בצורה עיוורת וללא הפעלת שיקול דעת, את שומות המס המוצאות למעסיק בכדי לקיים, לכאורה, את מצוות הפסיקה". על כן, על המוסד לבחון, טרם קביעתו כי על מעסיק זה או אחר לשלם דמי ביטוח בהסתמך על שומת ניכויים שהוצאה למעסיק, האם השומה הוצאה לאחר בדיקה מקיפה או מדגמית, על דרך של פשרה או לאחר ערעור והחלטה חלוטה של ערכאה שיפוטית ועוד. עוד הצביע בית הדין האזורי על הבעייתיות שישנה בכך שלמעשה המוסד מבצע גביה בדרך של חיוב גלובלי, בניגוד לעקרון העומד בבסיס גבית דמי ביטוח. ולכן ראוי כי טרם יאמץ המוסד ויחיל, בצורה דווקנית ואוטומטית, את קביעת מס הכנסה בעקבות ביקורת ניכויים שנערכה על ידו וידרוש כי ישולמו דמי ביטוח בגין אותם רכיבים שמוסו כהכנסת עבודה, על המוסד להפעיל את שיקול דעתו ביחס לממצאי ביקורת הניכויים. כאשר הדברים נכונים מכח קל וחומר שעה ששיעורי מס ההכנסה נקבעו בהסכמת הצדדים ובמסגרת הסכם פשרה. זאת, מאחר שאין דינו של הסכם פשרה בו כל צד שומר על טענותיו כדין שומת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

ביקורת ניכויים, ולכן הסכם הפשרה שנחתם בין בר אילן לבין מס ההכנסה אינו מצג שהמוסד יכול היה להסתמך עליו בלא ביקורת או בקרה כלשהם.

19. אשר להטלת הקנס על בר אילן, קבע בית הדין האזורי כי אכן "מועד תשלום דמי הביטוח הוגדר בסעיף 353(א) לחוק, ביחס לעובד, כיום ה-15 שאחרי תקופת התשלום. משמע, אם לא שולמו דמי הביטוח ביום ה-15 שאחרי תקופת התשלום, יש להגדירם כדמי ביטוח המצויים בפיגור ולהם יתווסף הקנס שנקבע בסעיף 364(א)(1) לחוק". ואולם, במקרים בהם נודע למעסיק על קיומו של חוב שנים לאחר שדמי הביטוח דווחו ואין חולק שהדיווח נעשה בתום לב, יש לבחון את הטלת הקנס – עצם החיוב בקנס ושיעורו, במשקפי המשפט המינהלי. כמו כן, למוסד יש סמכות לוותר על הקנסות המוטלים על דמי ביטוח, ועליו לעשות כן בשקיפות מלאה בכל הנוגע לכללים, ההנחיות והנהלים.

בענייננו, בר אילן הצליחה לסתור את חזקת התקינות המינהלית והוכיחה כי החלטתו של המוסד התקבלה בלא שנומקה ובחוסר שקיפות, ובלא שהופעל על ידו שיקול הדעת אותו היה מצופה ממנו להפעיל מקום בו קביעת פקיד השומה מעוגנת בהסכם פשרה בו כל צד שמר על טענותיו. בנוסף, הטלת קנס על מבוטח שפעל בתום לב ובעקבות ביקורת ניכויים התברר לו, כי בניגוד לתפישתו, תשלום כזה או אחר המשולם על ידו לעובדיו מסווג על ידי מס ההכנסה כהכנסת עבודה, אינה מקיימת אחר חובת המידתיות. מאחר שהמוסד לא שת ליבו לכל הפרמטרים שצריכים היו להנחות אותו טרם הטלת הקנס, והטלת הקנס נעשתה תוך שימוש, אם בכלל, בקריטריונים שרירותיים, נפל פגם בשיקול דעתו, שיש בו כדי להביא לביטול הקנס.

20. לבסוף, דחה בית הדין האזורי את טענות המוסד: כי הסכם הפשרה עליו חתמה בר אילן עם פקיד השומה מהווה השתק פלוגתא. בית הדין הטעים כי נוסחו של הסכם הפשרה מבטא בצורה ברורה ושאינה משתמעת לשתי פנים, את טענתה של בר אילן, כי לא ויתרה על טענותיה כנגד פקיד השומה; כי אין סמכות לבית הדין לפסוק במקרה זה; ואת הטענות להתיישנות.

עב"ל 19-05-18131 (המוסד - ממן מסוּף וניטול בע"מ)





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

21. בית הדין האזורי (סגנית הנשיאה אריאלה גילצר – כץ ונציג ציבור מר חגי רם ; ב"ל 16-03-59912) נדרש לסוגיה האם הסכם פשרה שנחתם בין המשיבה (להלן – ממון) לרשות המיסים בנוגע לביקורת ניכויים מחייב את ממון כלפי המוסד לביטוח לאומי, והאם יש מקום להטיל קנס על ממון בגין חיובים בעקבות ביקורת ניכויים של המוסד לביטוח לאומי .

רקע עובדתי רלוונטי

22. אלו עיקרי העובדות כפי שפורטו על ידי בית הדין האזורי :
- א. ממון מעניקה לעובדיה הטבות "בעין": הסעדה, מתנות, פעילויות תרבות ורווחה, השתלמויות, ביגוד, ספרות מקצועית וביטוחים. הטבות אלו עמדו בשנת 2006 על סך 4,029,027 ₪, בשנת 2007 עמדו על סך 4,440,274 ₪ ובשנת 2008 על סך 4,239,645 ₪. ממון מגלמת את חלק העובד בדמי הביטוח הלאומי בגין הטבות אלו.
 - ב. בשנת 2012 הוצאו לממן שומות ניכויים לשנים 2007 – 2008 ע"י פקיד שומה רמלה בגין הטבות אלו.
 - ג. ביום 30.12.12 הגיעו ממון ופקיד השומה להסכם, במסגרתו התקבלו דיווחי ממון בסעיפי השומה למעט סוגיית גילום חלק העובד בדמי הביטוח הלאומי. על פי עמדת פקיד השומה, תשלום מלוא דמי הביטוח הלאומי על ידי ממון מבלי להפחית את חלק העובד בדמי הביטוח משכר העובדים הוא הטבה לעובדים המהווה הכנסת עבודה נוספת בעבורם. פקיד השומה ערך "גילום קבוצתי" של חלק העובד בדמי הביטוח הלאומי. על פי עמדת רשות המיסים, גילום חלקו של העובד בדמי הביטוח הוא בגדר "הכנסת עבודה". ממון חויבה בגין הפרשי הכנסת עבודה: בשנת 2007 בסך של 14,286 ₪ ובשנת 2008 בסך של 235,563.
 - ד. ביום 1.11.12 נערכה ביקורת ניכויים ע"י המוסד שעניינה אותן הטבות שנתנה ממון לעובדיה בשנים 2006 – 2009.
 - ה. ביום 3.3.13 הוציא המוסד קביעה לתשלום דמי ביטוח לאומי לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי (קביעת דמי ביטוח בניגוד לדו"ח שהגישה ממון).
 - ו. ביום 3.4.13 הגישה ממון השגה על החלטת המוסד, וביום 14.8.19 שלח המוסד לממן הודעה לפיה ההשגה נדחתה.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

- ז. ביום 14.9.14 התקיימה פגישה בין הצדדים (בנוכחות ב"כ ממך), וביום 24.2.15 הודיעה ממך למוסד כי עד ליום 20.3.15 יועברו על ידה נתונים כתימוכין לטענתה. ביום 23.3.15 העבירה ממך קובץ נתונים למוסד.
- ח. ביום 3.5.15 הודיע המוסד לממך כי השגתה נדחתה ע"י אגף הניכויים. ההשגה הועברה לוועדת השומה.
- ט. ביום 28.2.16 הוזמנה ממך להגיש כתב ערר לוועדת השומה, וביום 20.3.16 ביקשה ממך לבטל את הדיון בפני ועדת השומה.
- י. ממך חויבה על ידי המוסד בהפרשי דמי ביטוח לשנים 2006 - 2008 בסך כולל של 1,121,638 ₪, בתוספת קנס בגובה של 295,512 ₪ והצמדה בגובה של 181,279 ₪. בקביעתו, אימץ המוסד את עמדת פקיד השומה לפיה תשלום חלקם של העובדים בדמי הביטוח הלאומי על ידי ממך הוא הכנסת עבודה נוספת בידי העובדים, אולם דרך החישוב של המוסד הייתה שונה מדרך החישוב של פקיד השומה (נקודות זיכוי, הקלות ופטורים).
- יא. לנוכח זאת, עתרה ממך לבית הדין האזורי לביטול חיובה בדמי ביטוח לאומי מיום 3.3.13 ולביטול הקנס שהוטל עליה.

פסק דינו של בית הדין האזורי

23. בית הדין האזורי קבע כי ישנה סמכות לבית הדין לדון בתביעה הן בשאלות משפטיות והן בשאלות עובדתיות, וכי בנסיבות המקרה לא חלה התיישנות בגין הגשת התביעה, אף כי התביעה הוגשה למעלה משנה וחצי לאחר החלטת המוסד. שכן, בין הצדדים נוהלו התכתבויות הנוגעות להשגה שהגישה ממך, וטרם הוקמו ועדות השומה שניתן יהיה לערר על החלטות של פקיד הגביה, והתביעה הוגשה בסמוך להודעת המוסד בדבר הדיון בפני ועדת השומה. מנגד, לעניין עצם החוב של ממך, קבע בית הדין האזורי כי בנסיבות העניין חל שיהוי בקביעת המוסד ביחס לשומת הניכויים לשנת 2006, ולפיכך יש לבטלה ביחס לשנה זו.
24. אשר לביקורת ניכויים, משנערכה שומת ניכויים על ידי מס הכנסה רשאי המוסד להתבסס עליה, כפי שנעשה במקרה דנא לשנים 2007 – 2009 ואם לא נערכה שומת ניכויים, אזי רשאי המוסד להוציא שומת ניכויים בעצמו, כפי שנעשה בענייננו לשנת 2006.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

25. אשר להטלת קנסות על ממון, קבע בית הדין האזורי כי ממון דיווחה במסגרת דיווחיה השוטפים למס הכנסה ולביטוח לאומי על ההוצאות שהוציאה בגין הטבות "בעין" שנתנה לעובדיה בשנים 2006 – 2009. לכן, אין עסקינן במחדל דיווחי מצדה של ממון, ואין להטיל עליה קנס בטרם יידע המוסד על הפרשי דמי הביטוח בהם חויבה. לא זו אף זו, מס הכנסה, ביטל את הקנסות שהוטלו על ידי רשות המיסים וכך היה צריך לנהוג המוסד, משכך, נקבע כי הקנסות מבוטלים.
26. בסיכומו של דבר קבע בית הדין האזורי כי שומות הניכויים שהוציא מוסד בעינן עומדות, למעט שומת הניכויים לשנת 2006, אולם הקנסות שנקבעו בגין אי תשלומן - מבוטלים. כן חויב המוסד בתשלום שכ"ט עו"ד בסך של 20,000 ₪ והוצאות משפט בסך של 1,000 ₪.

עב"ל 19-12-1991 (המוסד - נס א.ט. בע"מ)

27. בית הדין האזורי (סגנית הנשיאה אריאלה גילצר – כץ ונציגי הציבור גב' חנה קפלניקוב ומר גיל אלוני; ב"ל 16-08-6517 ובי"ל 18-09-11791) נדרש לשאלה האם בדין השית המוסד קנסות על המשיבה (להלן – נס) לאחר ביקורת ניכויים שנעשתה אצלה.

רקע עובדתי רלוונטי

28. אלו עיקרי העובדות כפי שפורטו על ידי בית הדין האזורי:
- ביום 26.5.2015 נשלחה לנס הודעת קביעת דמי ביטוח לשנים 2008-2010.
 - ביום 9.6.2015 התקבלה אצל המוסד בקשת נס להפחתת קנסות. הבקשה נדחתה באותו יום על פי הכללים הנהוגים אצל המוסד.
 - ביום 9.7.2015 התקבלה אצל המוסד פניית נס כי לא מוצו הליכי ברור השגה בפני הגורם המוסמך לכך על פי סעיפים 359 ו-372 לחוק.
 - ביום 23.7.15 נענתה נס כי כלל לא השיגה על ממצאי הביקורת אלא רק פנתה בבקשה לביטול קנסות, וכי אין לראות בבקשה לביטול קנסות השגה על ממצאי הביקורת.
 - ביום 30.7.2015 הוגשה מטעם נס בקשה להשגה בפני ועדת שומה.
 - ביום 12.10.2015 זומנה נס לדיון בפני ועדת שומה שעתידה הייתה להתכנס ביום 18.11.2015 ונדרשה להמציא ערר מנומק תוך 30 יום.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

- ז. ביום 15.11.2015 התקבלה אצל המוסד הודעת נס כי נעשתה פנייה מטעמה לשר הרווחה לצורך קיום ועדות שומה בהתאם לסעיף 372 לחוק, ונוכח העובדה כי טרם התקבל מענה השר מתבקשת דחייה.
- ח. ביום 16.11.2015 המוסד שלח לנס מכתב כי פנייתה התקבלה והדיון יידחה בהתאם.
- ט. ביום 21.12.2015 נשלח לנס מכתב בו היא נדרשת להעביר כתב ערר מנומק לוועדת שומה, וביום 20.1.2016 נשלח לנס זימון לדיון בפני הוועדה ליום 24.2.2016.
- י. ביום 22.12.15 נשלח לנס מכתב כי אין השגה על קנס מהווה השגה על ממצאי הביקורת, וכי ערר בפני ועדת שומה יכול ויוגש על קביעת דמי ביטוח, אולם לפנים משורת הדין ועד להכרעת ועדת שומה בסמכותה לדון בקנסות, מתאפשר לה לרשום השגה אך ורק לעניין הקנסות וככל שוועדת השומה תקבע כי אין לה סמכות לדון בסוגיית הקנסות, הרי שהשגה זאת תבוטל לאלתר.
- יא. ביום 25.1.2016 הגישה נס בקשה נוספת לדחיית מועד הוועדה.
- יב. ביום 2.2.2016 נשלחה לנס הודעה נוספת בדבר ארכה להגשת כתב ערר.
- יג. ביום 18.2.2016 זומנה נס לדיון בפני ועדת שומה שעתידה הייתה להתכנס ביום 4.5.2016.
- יד. ביום 10.3.2016 ועדת שומה נתנה פסק דין בעניינה של נס, בו קבעה כי שעה שנס לא הגישה כתב ערר מנומק על אף כלל ההתראות שנשלחו אליה, לא תעמוד לנס זכות לערור בפני ועדת שומה וכי החיוב בדמי ביטוח הוא על פי הודעות הקביעה.
- טו. ביום 13.3.2016 הגישה נס בקשה לביטול החלטת ועדת שומה וכן בקשה להארכת המועד להגשת כתב ערר.
- טז. ביום 14.3.2016 דחתה ועדת השומה את בקשת נס לביטול פסק דין.
- יז. ביום 20.3.2016 הגישה נס הודעה על כוונתה להגיש תביעה משפטית תוך 45 יום ובקשה להקפיא את הליכי הגביה.
- יח. ביום 16.5.2016 הגישה נס בקשה נוספת להקפאת הליכי גביה עד לתום 45 יום מיום שתקבל את נימוקי הוועדה להחלטתה כי אין בסמכותה לדון בענייני קנסות.





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

יט. ביום 31.5.2016 השיב המוסד בשלילה לבקשת נס מיום 16.5.2016 מאחר שכבר הוקפאו הליכי גביה לאור בקשתה מיום 20.3.2016 ולאור העובדה כי לא הגישה כתב תביעה תוך 45 יום כאמור.
כ. ביום 1.6.2016 נשלחה הודעת חיוב בדמי ביטוח בעקבות השגה בשל אי הגשת כתב תביעה והקפאת הליכי גביה בוטלו.
כא. ביום 3.8.2016 הגישה נס את כתב התביעה והליכי הגביה הוקפאו בהתאם.
כב. המחלוקת בין הצדדים מתייחסת לקנסות שבהן חויבה נס על ידי המוסד בביקורת ניכויים לשנים 2008 – 2013 (התביעות אוחדו).

פסק דינו של בית הדין האזורי

29. בית הדין האזורי חזר בעיקרו של דבר על קביעותיו בעניין ממך ולפיהן דין התביעה להתקבל, כך שהקנסות שהוטלו על נס מבוטלים, וכי המוסד ישלם לנס שכ"ט עו"ד בסך של 15,000 ₪ והוצאות משפט בסך של 1,000 ₪.

ומכאן הערעורים שלפנינו.

טענות הצדדים בערעורים

30. נוכח הסוגיות המשותפות ומשמדובר באותם באי כוח לכלל הערעורים, הוגשו כתבי הטענות במאוחד (למעט בעניין נס), ומשכך יובאו להלן טענות הצדדים במאוחד, תוך אזכור פרטני, ככל שרלוונטי, ביחס למשיבה ספציפית.
31. **המוסד טען** בערעורים, בתמצית, כי המועד לתשלום דמי ביטוח הוא בחודש שלאחר תקופת העסקה, וכי המעסיק הוא זה שחב בעד עובדיו. למוסד קיימת הסמכות לקביעת החיוב בדמי ביטוח, וכאשר נקבע חיוב בדמי ביטוח ששולמו באיחור, נגזרים מהקביעה שיעורי תוספת הצמדה למדד והקנס. הודגש כי המוסד מחויב בהטלת הקנס ותוספת ההצמדה, אך הוא רשאי להפחית את הקנס, וזאת רק לאחר הגשת בקשה מנומקת מטעמים מיוחדים המצדיקים זאת. המוסד הוסיף כי לוועדת השומה אין סמכות לדון בהפחת קנסות, וסמכותה מוגבלת לעניין קביעת דמי הביטוח בלבד. לטענת המוסד, שגה בית הדין האזורי בציינו כי המוסד לא התנהל בשקיפות וכי נסתרה חזקת התקינות המנהלית; בקביעתו כי



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

נפל פגם בשיקול הדעת שיש בו להביא לביטולו של הקנס; בקביעתו כי על המוסד להפעיל שיקול דעת ביחס לממצאי ביקורת הניכויים של מס הכנסה; **בעניין בר אילן** - בקביעתו כי הסכם פשרה אינו מצג שהמוסד יכול להסתמך עליו ללא ביקורת; בקביעה כי המוסד התנער מתוצאות הגבייה הגלובאלית או משיום דמי הביטוח; **בעניין נס** - בקביעה כי אין להטיל קנס בטרם יידע המוסד את המבוטח בהפרשי דמי הביטוח בהם חויב. לעמדת המוסד לא נפל פגם בהתנהלותו או בהנמקתו, לא ביחס לעצם החיוב ולא ביחס להטלת הקנסות או הפחתתם, ולמצער מדובר בפגם מנהלי אשר מאפשר החזרה לגורם המנהלי לצורך שקילת החלטתו מחדש. לבסוף נטען כי שגה בית הדין האזורי בשאלת סמכותו, כאשר לא הוגש ערר כדין לוועדת השומה, וכן בקביעותיו לעניין התיישנות התביעה והשתק עילה ופלוגתא.

32. **המשיבות טענו מנגד** כי אין מקום להשית קנסות פיגורים בטרם מיידע המוסד את המבוטחים בהפרש דמי ביטוח בהם חויבו, וכל עוד אין מדובר על "חוב דמי ביטוח סופיים". עוד נטען כנגד ניסיון המוסד לקעקע את הקביעות העובדתיות בשאלת ייחוס דמי הביטוח בדיעבד לעובדים. לטענת המשיבות, במקרים של הסכמי פשרה מול מס הכנסה, כדוגמת עניין בר אילן ועניין נס, חובתו של המוסד להפעיל שיקול דעת בטרם אימוץ הסכם הפשרה. כן נטען כי הלכת גדות אינה מחייבת את המוסד לאמץ באופן אוטומטי שומת ניכויים שנערכה על ידי רשות המיסים, ועל המוסד לערוך בדיקה משל עצמו. המשיבות הוסיפו כי אין מקום לחיוב מעסיקים בסכומים גלובאליים, בניגוד לעקרון של גביית דמי ביטוח ביחס לכל עובד ועובד. המשיבות הוסיפו כי בעניין ממן נקבע, בצדק, כי החיוב לשנת 2006 יבוטל בשל השיהוי בו הפעיל המוסד את סמכותו ביחס לשנה זו.

33. **בסיכומי התשובה מטען המוסד** נטען, בין היתר, כי הטלת הקנס אינה מותנה בתום לב אלא בעצם הפיגור, שאינו מתחיל מיום הביקורת אלא מתקופת התשלום. המוסד הוסיף כי המשיבות העלו טענות שונות שאינן מתיישבות זו עם זו, מה שמצדיק קבלת ערעורי המוסד. בעניין נס הוסיף המוסד, כי לעמדתו שגה בית הדין האזורי בקביעה כי לא היה מחדל בדיווחי נס וכי רק בדיעבד נודע לה על הפרשי דמי ביטוח שעליה לשלם.

34. יצוין כי בעניין ממן הגיש המוסד 'בקשה להוספת ראיה', המחזקת לטענתו את העמדה כי לא היה מקום לקבל את טענת השיהוי ביחס לקביעת המוסד לשנת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

2006. בקשר לכך טען המוסד כי דיווחי ממון לשנת 2006 הגיעו למוסד בסוף שנת 2007, כאשר כוונת המוסד הייתה כי טפסי 126 נתקבלו במוסד בחודש 11/2007 באמצעות רשות המיסים. הראיה שצירופה התבקש היא "דברי ההסבר" להצעת חוק ההסדרים לשנת 2015, שם מצוין כי עד למועד זה קיבל המוסד דיווחים אודות העובדים רק לאחר כשנה וחצי ובאמצעות רשות המיסים, ועל כן יש למנות את מירוץ הזמנים לא לפני חודש 11/2007.

35. ממן לא התנגדה לצירופה של הראיה, כאשר לדעתה הדבר רק מחזק את קביעת בית הדין האזורי בדבר השיהוי בהפעלת סמכות המוסד ביחס לשנת 2006, והגם שטפסי 126 התקבלו אצל המוסד כבר בשנת 2007, השתהה המוסד בהפעלת סמכותו עד לשנת 2013, לאחר תום תקופת ההתיישנות במס הכנסה, ולאחר ששומות המס היו סופיות ולא ניתן היה לתקן.

דיון והכרעה

36. טרם ניגש להכרעה נציג את המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית לסוגיות העומדות להכרעה בערעורים שלפנינו.

רקע נורמטיבי

37. ההכנסה ממנה נקבעים דמי הביטוח - סעיף 344 לחוק קובע:

"(א) יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף (2) לפקודת מס הכנסה".

מכאן כי ההכנסה המחויבת בדמי ביטוח נגזרת מהגדרת ההכנסה החייבת במס בהתאם לסעיף (2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – פקודת מס הכנסה), שם נקבע כך:

"(2)(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון
נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין
בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר
”לטובתו;”

38. אשר למועד התשלום קובע סעיף 334 לחוק כי: **”תקופת תשלום”** – היא פרק זמן שלפיו משתלמים דמי ביטוח, ו”מועד תשלום” – הוא מועד לתשלום דמי ביטוח. כאשר בסעיף 336 נקבע כי כל תקופת תשלום תסתיים בסופו של כל חודש, אם לא קבע השר אחרת, ובסעיף 353 נקבע כי **”מועד התשלום של דמי הביטוח יהיה, לגבי עובד - היום ה-15 בחודש שאחרי תקופת התשלום.”**
39. אשר לחובת תשלום דמי ביטוח בגין עובד שכיר נקבע בסעיף 342 לחוק כי היא מוטלת על המעסיק, וסעיף 369 לחוק מחייב מעסיק לשפות את המוסד בגין גמלאות ששילם המוסד אם המעסיק לא שילם דמי ביטוח במועד. היינו, כאשר מדובר בעובד שכיר בישראל הרי שגביית דמי הביטוח מושתתת על העיקרון של דיווחי המעסיק על שכר העובד והעברת תשלומי דמי הביטוח הנובעים מכך על ידו ישירות, כשהעובד לא נדרש, ככלל, לכל פעולה מצידו.
40. המחוקק הסמיך את פקיד השומה של מס הכנסה (בסעיף 145 לפקודה) ואת פקיד הגביה של המוסד לביטוח לאומי (בסעיף 358 לחוק) לערוך ביקורת ניכויים. לשני גופים אלו לא נקבעו מנגנוני ביצוע ביקורת הניכויים, והדבר נתון לשיקול דעת מס הכנסה וביטוח לאומי. מס הכנסה עורך ביקורת ניכויים לשם בדיקה האם המעסיק ביצע את הניכויים מהשכר על פי פקודת מס הכנסה והאם הוא שילם מקדמות בגין ההוצאות העודפות. המוסד עורך אף הוא ביקורת ניכויים ובה הוא בוחן אם המעסיק שילם דמי ביטוח כנדרש עבור עובדיו בהעדר דוח (סעיף 357 לחוק) ובהתאם להכנסתם המלאה, וכך קובע סעיף 358 לחוק:

”היה פקיד גביה ראשי משוכנע שהכנסתו של המבוטח או שכר העבודה של עובדי מעביד פלוני עולים על הסכומים הנקובים בדין וחשבון שהמעביד או שהמבוטח הגיש לפי התקנות, רשאי הוא לקבוע את הסכום המגיע כדמי ביטוח שיש לשלם, ורואים כאילו חל פרעון הסכום במועד התשלום של תקופת התשלום שאליו מתייחס הסכום.”





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

נמצאנו למדים כי לפקיד הגביה במוסד הזכות לקבוע כי הכנסתו של עובד היא בניגוד לדו"ח שהוגש על ידי המעסיק וכי ההכנסות הלכה למעשה גבוהות יותר ולקבוע סכום דמי ביטוח גבוהים יותר.

41. למען שלמות התמונה נציין כי עד לשנות התשעים של המאה הקודמת בוצעו ביקורות ניכויים במוסד על ידי "פקיד גביה ראשי" בסניפים, אולם בשנת 1990 המוסד שינה את מנגנון ביצוע הביקורת כך שפעילות ביקורת הניכויים שנערכה עד אז בסניפים הועברה לאגף אחד בירושלים.

42. בהתאם לסעיף 384 לחוק, למוסד ישנה הזכות לפנות לגופים ציבוריים על מנת לקבל מידע הדרוש לו לעניין יישום החוק, ועל פי סעיף 384 א'(א) לרבות קבלת מידע מרשות המסים בישראל, לצורך קביעת חיובו של אדם בדמי ביטוח, ובכלל זה:

"(1) הכנסותיו של נישום כפי שדווחו לרשות המסים בישראל על ידו או על ידי מעסיקו, לפי העניין, למעט הכנסה מרווחי הון כמשמעותם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה;
(2) מידע בדבר החזקת מניות בחברת בית ובחברה משפחתית; לעניין זה, "חברת בית" ו"חברת משפחתית" – כמשמעותן בסעיפים 64 ו-64א לפקודת מס הכנסה;
(3) מידע בדבר שומות ניכויים שנערכו למעסיק בידי רשות המסים בישראל."

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

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



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

ובפסק הדין עב"ל 82/09 איציק מועלם - המוסד לביטוח לאומי (24.1.10) נקבע
כך:

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

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

"בהתאם להלכה כפי שנקבעה בעב"ל 82/09 (מועלם - המוסד) לענין תשלום דמי ביטוח, קיימת זיקה ברורה בין חוק הביטוח הלאומי ובין פקודת מס הכנסה ובעיקרו של דבר, סיווג מס הכנסה לגבי הכנסה מסויימת היא המחייבת גם לגבי תשלום דמי ביטוח לאומי."

(וראו גם עב"ל 12-12-16201 שלום סידון - המוסד לביטוח לאומי (7.1.14)).

הנה כי כן, מכלל האמור עולה כי המוסד רשאי להוציא שומת ניכויים בעצמו, אך משנערכה שומת ניכויים על ידי מס הכנסה רשאי המוסד להתבסס עליה.

44. סמכות המוסד להטיל ולהפחית קנסות - סעיף 364 לחוק קובע כי אם לא שולמו דמי הביטוח במועד, יוטל קנס פיגורים:



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

364" (א) לא שולמו דמי ביטוח במועד התשלום, ישלם החייב בתשלום דמי ביטוח, בנוסף על דמי הביטוח –

(1) קנס בשיעור של 1.5% מסכום דמי הביטוח שבפיגור לכל שבוע של פיגור או חלק ממנו; עלה הפיגור על 90 ימים – יהיה הקנס, החל ביום ה-91, 3% מסכום דמי הביטוח שבפיגור לכל שבוע של פיגור או חלק ממנו; השר, באישור ועדת העבודה והרווחה, רשאי לשנות בצו את התקופות ואת שיעורי הקנס האמורים;

(2) החל ב-1 בחודש שלאחר מועד התשלום – תוספת לפי שיעור עליית המדד שפורסם לאחרונה לפני יום תשלום הסכום בפועל לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני מועד התשלום.

(ב) לענין סעיף קטן (א), "דמי ביטוח" – לרבות תשלומים שהמוסד גובה לפי חיקוק אחר.

(ג) דין קנס ותוספת לפי סעיף קטן (א) כדין דמי ביטוח לענין סעיפים 28(א), 312, 362, 363, 367 עד 367ג ו-397(א).

45. על פי סעיף 370 לחוק הביטוח הלאומי, המוסד יכול לוותר על הפרשי שכר או קנס:

370" (א) עובד המוסד שהמינהלה הסמיכה לכך רשאי, על פי בקשה מנומקת ומטעמים מיוחדים המצדיקים זאת בנסיבות המקרה שיירשמו, לוותר על הפרש דמי ביטוח לפי סעיף 345, על קנס לפי סעיף 356, על קנס ותוספת לפי סעיף 364 ועל ריבית לפי סעיף 368(ב), כולם או חלקם.

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאי עובד המוסד שהמינהלה הסמיכה לכך, לוותר מיוזמתו, על הפרש, קנס, תוספת או ריבית, כאמור באותו סעיף קטן, כולם או חלקם, גם אם לא הוגשה בקשה לפי הסעיף הקטן האמור, בהתקיים אחד מאלה:

(1) החייב בתשלום נפטר;

(2) עובד המוסד שוכנע, על יסוד אישור רפואי, כי מחמת מצב בריאותו של החייב בתשלום, נבצר ממנו להגיש בקשה כאמור;

(3) החייב מטפל בבן משפחה חולה הזקוק להשגחה מתמדת; בפסקה זו, "בן משפחה" – בן זוג, הורה או ילד;

(4) החייב מטופל במוסד, נמצא בתהליך גמילה מסם או אינו ניתן להשמה בעבודה כלשהי בגלל שימוש בסמים; בפסקה זו, "מוסד" ו"סם" – כהגדרתם בחוק הפיקוח על מוסדות לטיפול במשתמשים בסמים, התשנ"ג-1993;

(5) אם הוויתור הוא על קנס, תוספת או ריבית – הסכום הכולל שעליו מוותרים אינו עולה על 10% מהשכר הממוצע, והחוב שבשלהם הוטלו הקנס, התוספת או הריבית שולם במלואו;



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 53714-02-19, עב"ל 57587-03-19
עב"ל 18131-05-19, עב"ל 1991-12-19

(6) מי שהשר קבע, בצו, לעניין זה.

נציין כי סעיף 359 שכותרתו "השגה על קביעת דמי ביטוח" מפרט את התהליך בו ניתן להשיג על קביעת פקיד הגביה:

"359. (א) קבע פקיד גבייה ראשי את דמי הביטוח כאמור בסעיפים 347, 357 או 358, תימסר לחייב בתשלום הודעה על כך בדואר רשום. (ב) השתמש פקיד גבייה ראשי בסמכותו לפי סעיפים 347, 357 או 358, חייב הוא לנמק את החלטתו, בהודעה לפי סעיף קטן (א). (ג) החייב בתשלום דמי ביטוח בהתאם לקביעה כאמור בסעיף קטן (א), רשאי להגיש השגה בכתב על הקביעה לפני פקיד גבייה ראשי שמינה המוסד לשם כך בהתאם להוראות סעיף קטן (ד) (בסעיף זה – פקיד השגות).

(ד) המוסד ימנה פקיד השגות שהוא עובד המוסד המשמש כפקיד גבייה ראשי, והוא בעל ניסיון כמפורט להלן בקביעת הסכום המגיע כדמי ביטוח שיש לשלם או בעריכת ביקורת אצל מעסיק בכל הנוגע לתשלום דמי ביטוח:

(1) לעניין מי שהוא רואה חשבון – ניסיון של חמש שנים לפחות;

(2) לעניין מי שאינו רואה חשבון – ניסיון של עשר שנים לפחות.

(ה) השגה כאמור בסעיף קטן (ג) תוגש בתוך 30 ימים מהיום שבו נמסרה לחייב בתשלום הודעה לפי סעיף קטן (א); בהשגה כאמור יפורטו הנימוקים להשגה.

(ו) פקיד השגות רשאי להאריך את המועד להגשת ההשגה.

(ז) פקיד השגות לא ידון בהשגה על קביעת דמי ביטוח שנקבעה על ידו לפי סעיף קטן (א) או בהשגה על קביעה שנקבעה על ידי הממונה עליו.

(ח) פקיד השגות יודיע למשיג על החלטתו בתוך שלושה חודשים מהיום שבו הוגשה ההשגה או מהיום שבו מסר לו מגיש ההשגה את כל המסמכים והפרטים הנדרשים לצורך החלטה בהשגה, לפי המאוחר; פקיד השגות רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה בשלושה חודשים נוספים.

(ט) התקבלה ההשגה, תתוקן קביעת דמי הביטוח בהתאם לותומצא למשיג הודעה על דמי הביטוח שעליו לשלם.

(י) נדחתה ההשגה או התקבלה באופן חלקי, יקבע פקיד השגות את דמי הביטוח שעל המשיג לשלם ותומצא על כך הודעה למשיג בדואר רשום.

(יא) המשיג רשאי להגיש תובענה על קביעה כאמור בסעיף קטן

(י) לפני בית הדין האזורי לעבודה."



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

למעשה ההוראות הכלולות בסעיפים אלו משלימות זו את זו במובן זה, שההוראה בסעיף 359 ענינה הגשת השגה על דמי הביטוח שנקבעו על ידי פקיד הגביה הראשי, אותה על המשיג לנמק, ואילו בסעיף 370 הקנה המחוקק למוסד שיקול דעת "לוותר על הפרש דמי ביטוח לפי סעיף 345, על קנס לפי סעיף 356, על קנס ותוספת לפי סעיף 364 ועל ריבית לפי סעיף 368(ב), כולם או חלקם".

46. קנסות גרעון וקנסות פיגורים – למען תהא התמונה שלמה נציין כי בפקודת מס הכנסה קיימת הבחנה בין קנסות גירעון לקנסות פיגורים. "גרעון" הינו הסכום שבו עודף סכום המס שנישום חייב בו על פי שומה על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו ובמידה ולא הוגש דוח אזי סכום המס המתחייב על פי שומה לפי מיטב השפיטה.

סעיף 191 לפקודת מס הכנסה, מסמיך את פקיד השומה להטיל קנס גרעון בהתקיים שני תנאים: האחד, שסכום הגרעון עולה על 50% מסכום המס שהנישום חייב בו על פי שומה, והשני שהנישום לא הוכיח שלא התרשל בעריכת הדוח שהגיש או באי מסירת הדוח. בהתקיים שני התנאים לעיל, הנישום יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון. אם לפקיד השומה סיבה להאמין כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס, יהיה הקנס בשיעור כפול, קרי 30% מסכום הגרעון. לסכום הגרעון יתווספו הפרשי ריבית והצמדה מתום שנת המס שלגביה הוגש הדוח או נעשתה השומה ועד למועד תשלום המס.

מנגד, בסעיף 190 לפקודת מס הכנסה נקבעו קנסות על "פיגורים" בתשלום המס. ואולם, הבחנה זו שקיימת בדיני המס אינה נמצאת בחוק הביטוח הלאומי. סעיף 364 לחוק הנ"ל, מכוחו קמה למוסד סמכות לגבות קנס, כותרתו היא "תשלומי פיגורים", כאשר הנפקות שיש לכך תדון בהמשך.

קביעת העקרונות במקרים שלפנינו

47. למעשה אין מחלוקת בין הצדדים ביחס לנפסק בהלכת גדות הנ"ל, כי "חזקה היא כי פקיד השומה פועל כהלכה בקביעה האם הוצאות מסוימות של מעביד הן בגדר "הוצאות עודפות", ועל כן יש מקום לכך שקביעה זו תכובד על-ידי המוסד" אלא שהתעוררה ביחס לכך השאלה אם יש להחיל את האמור גם במקרים שבהם שומת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

הניכויים שנערכה על ידי מס הכנסה היא תוצאה של הסכם פשרה בין הצדדים. האם גם במקרה זה (כבעניין בר אילן ועניין נס [הגם ששם לא נדונה הסוגיה במסגרת התיק בבית הדין האזורי]) נכון ורשאי היה המוסד לסמוך ידיו על הסכם הפשרה בבואו לקבוע מהו שיעור דמי הביטוח על תשלומם הוא עומד.

48. לדידנו, וכעניין של מדיניות שיפוטית, אין מקום להבחנה בין מקרים שבהם קביעת שומת הניכויים על ידי פקיד שומה היא תוצאה של הסכם פשרה כזה או אחר, או שמדובר בקביעה עצמאית של פקיד השומה. בקשר לכך מקובלת עלינו פסיקת בית הדין האזורי בעניין ממון (בסעיף 31) כי כשם שהמוסד יכול לקבוע שומה בניגוד לדו"ח שהוגש לו על ידי נישום ולגבות על הכנסה זו דמי ביטוח לאומי, קל וחומר, בעקבות הסכמה בעניין בין נישום למס הכנסה. הדברים מקבלים משנה תוקף בענייננו, כי חזקה על בר אילן שעה שהגיעה להסכמה עם מס הכנסה הרי שעשתה כן באופן מושכל ועל פי ייעוץ משפטי, והיא איננה יכולה להתכחש להסכמה זו עת היא מצויה במישור ההליכים מול המוסד. בר אילן ידעה כי ביקורת ניכויים של המוסד יכולה להיעשות בעקבות ביקורת ניכויים של מס הכנסה, ולפיכך היא אינה יכולה להתכחש לתוצאותיה.

49. לכך מצטרפים נימוקים של יעילות, חסכון ומדיניות ציבורית, מאחר שאין זה נכון כי שתי רשויות ציבוריות תגענה לתוצאה אחרת (למעט ההבחנות האפשרויות שנקבעו במסגרת החוק ובשים לב לתכליות השונות של החוקים מכוחם פועלות כל אחת מרשויות, וראו גם: ע"ע 16-11-45848 פלוני - מדינת ישראל רשות המיסים (02.08.2018), בסעיף 29), והדברים יפים ונכונים גם למקרה שבו שומת הניכויים במס הכנסה היא תוצאה של הסכם פשרה.

50. משכך טענות מי מהמשיבות ככל שמופנות לגבי עצם קביעת דמי הביטוח על ידי המוסד נדחות איפוא.

51. כעת עלינו להידרש למועד ממנו יש לחייב בקנסות. וכאן חשוב להדגיש: בהתאם לסעיף 364 החיוב בקנסות הוא "אוטומטי", והאורגן המוסמך נכנס לתפקיד רק אם מוגשת בקשה להפחתה או לביטול הקנסות שהוטלו, קרי נדרשת תקיפה של הקנס על מנת שהאורגן מטעם המוסד יידרש לכך והמוסד אינו אמור להפעיל את שיקול הדעת בשאלת הפחתת הקנסות או ביטולם מראש. אולם, עוד בטרם נפנה לכך עלינו לשים לנגד עיננו מספר הנחות יסוד החשובות להכרעה:



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

ראשית יש להבחין בין המסגרת הפיסקאלית של דיני המס בה נקבעו מקרים שיש להטיל הפרשי הצמדה וגם ריבית, לעומת דיני הביטוח הלאומי שם לא נקבע מנגנון של הטלת ריבית אלא ישנה אפשרות של חיוב קנס בלבד.

כך, בכל הקשור לדיני המס, בסעיף 187 לפקודת מס הכנסה שכותרתו היא "תשלום ריבית והפרשי הצמדה" נקבע כי "א(1) על סכומי מס לשנת מס פלונית, שלא שולמו עד תום שנת המס, יוטלו על הנישום בעד התקופה שמתום שנת המס ועד ליום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת תבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס."

ובסעיף 159 א' לפקודת מס הכנסה מוגדרת הריבית כך: "א(א) בסעיף זה, הפרשי הצמדה וריבית" - תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

משמעות הדברים הרלוונטיות לענייננו היא, כי באי חיוב קנס או בהפחתתו באופן מלא במסגרת הביטוח הלאומי נוצר למעשה חסר בערכה של קרן החוב, מאחר שהקנס הוא שממלא גם את הפונקציה של שמירה על ערכו הריאלי של הכסף שתכליתו היא ביטוחית סוציאלית ומהווה מקור לתשלום גמלאות (מעבר לפונקציה של הפיצוי העונשי הגלומה בקנס, דהיינו שהקנסות הם תמריץ כלכלי לציות לחובת התשלום).

הבחנה נוספת שיש לשרטטה, בקצירת האומר וכהקדמה לדיונינו, היא כי ניתן להשקיף על הסוגי התוספות המוטלים מעבר לתשלום החוב עצמו (הקרן) באופן הבא: מן הצד האחד ניצבים הפרשי הצמדה, שכל מהותם היא שמירת ערכו הריאלי של הכסף. ככלל, הוספת הפרשי הצמדה לקרן הסכום נועדה "לתרגם" את יחידת הכסף ממספר נומינלי לערך ריאלי. ההצמדה נועדה לגשר על חלוק הזמן ותנודות האינפלציה, ולהעמיד את הסכום על ערך הקניה שלו במועד תשלום החוב. על כן, אי השתתם של הפרשי הצמדה על חוב שלא שולם במועד גורמת למעשה לשחיקתה של הקרן. כך נקבע בעניין עב"ל 17-09-10820 המוסד לביטוח



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 53714-02-19, עב"ל 57587-03-19

עב"ל 18131-05-19, עב"ל 1991-12-19

לאומי - אריה מיזל (30.7.19) (להלן - עניין מיזל), מפי חברתי השופטת חני אופק-גנדלר, בסעיף 60 לחוות דעתה:

"הצמדה – רכיב זה נועד לשמור על ערכו הריאלי של הכסף ולמנוע שחיקתו מחמת חלוף הזמן. ויתור על הפרשי הצמדה, וקביעה כי החוב ישולם בערכיו הנומינליים, מביאה לשחיקתה הריאלית של קרן החוב. שחיקה זו של קרן החוב אינה מובנת מאליה נוכח היות דמי הביטוח תשלום חובה, אותו קבע המחוקק הראשי, ותוצאה זו קשה בראי תכליתם הסוציאלית הייחודית של דמי הביטוח הלאומי, עליה עמדנו לעיל. משכך, שיקול הדעת בויתור על הפרשי הצמדה צריך להיות מופעל בזהירות רבה ביותר ביחס לויתור על ריבית או קנסות פיגורים. עוד אציין כי בעניין סעד ובמסגרת הצורך בקידום ערכי צדק בגבייה חרף השיהוי (שהיה שם גבוה מזה שבפנינו) המליץ בית המשפט העליון למדינה לשקול ויתור על רכיב הריבית והקנסות בלבד, ולא על רכיב הפרשי הצמדה".

ומן העבר האחר ניצב תשלום הקנס במלואו בשיעור הקבוע בחוק, כאשר תשלום קנס במהותו הוא תשלום, כנלמד מהמונח "קנס", הכולל אלמנט של פיצוי עונשי. בין הצד האחד לצד השני ישנה משרעת הכוללת אפשרויות ביניים ומיצוע שונות ומגוונות. אחת "מאפשרויות הביניים" היא תוספת **ריבית**. הריבית מבטאת פירותיה הרעיוניים של קרן החוב עקב השקעתה הרעיונית. הריבית מהווה את "דמי השימוש" בכסף. תוספת ריבית נועדה, ברגיל, ליתן בידי הצד שהיה אמור להחזיק בכסף את הפירות שיכול היה להפיק מן הכסף, לו היה בידו בזמן אמת. ההנחה היא כי לו החזיק בכסף, יכול היה להשקיעו ולהוציא ממנו, למצער, את סכום הריבית המקובל במשק. הזדמנות זו נשללה ממנו, בה בעת שהמחזיק בכסף יכול היה להפיק ממנו את פירות הריבית.

בניגוד לקנס, שני רכיבים אלה – הצמדה וריבית – אינם מהווים מהלך עונשי. מטרתם היא למנוע התעשרות שלא כדין של מי שהחזיק בכסף על חשבון הצד הניטל. השבה בתוספת הצמדה וריבית היא השבה "ריאלית". ההצמדה למדד המחירים לצרכן שומרת על ערך הכסף מיום ששולם ועד להשבתו, ואילו הריבית משקפת את "דמי השימוש" בכסף במהלך החזקתו.

אלא שלריבית ישנן 2 נקודות ייחוס סטטוטוריות הרלוונטיות לנדון דנן. האחת היא ריבית לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961 המשקפת במהותה את



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

עליית הריבית המוטלת על המשק בכללותו, והשנייה היא ריבית לפי סעיף 159 א' לפקודת מס הכנסה שנוכרה לעיל, שהיא ריבית גבוהה יותר בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה. מצב דברים זה, צריך להילקח בחשבון במסגרת מכלול השיקולים הניצבים לנגד עיני האורגן המוסמך בבואו להכריע בשאלת הטלת הקנס והפחתתו. במילים אחרות, יש לתת משמעות לכך שבמסגרת דיני הביטוח הלאומי אין מנגנון של הטלת ריבית על אי תשלום דמי הביטוח, והקנס הוא שמגלם בתוכו את כלל התשלומים על תכליותיהם. עוד יש לשים אל לב את השוני בין מנגנוני תשלום ריבית הקיימים ולהתאימם לנסיבות כל מקרה ומקרה.

לאחר שאמרנו זאת ניגש איפוא למועד הקובע לעניין חיוב הקנס.

ארבעה מועדים לכאוריים עומדים בפנינו לשם כך:

א. היום ה-15 שאחרי תקופת התשלום (להלן – **השלב הראשון**).

ב. מועד קביעת השומה הסופית על ידי מס הכנסה (להלן – **השלב השני**).

ג. מועד קביעת דמי הביטוח בעקבות עריכת ביקורת הניכויים על ידי המוסד

לביטוח לאומי (להלן – **השלב השלישי**).

ד. תחילת הליכים משפטיים בבית הדין.

מבין האפשרויות הללו מקובלת עלינו פרשנות המוסד לפיה מועד היווצרות החוב מיוחס, רטרואקטיבית, למועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח (השלב הראשון). לפרשנות זו אחיזה בלשון החוק - כפי שפרטנו לעיל מועד תשלום דמי הביטוח הוגדר בסעיף 353(א) לחוק, ביחס לעובד, כיום ה-15 שאחרי תקופת התשלום. משמעות הדברים היא כי אם לא שולמו דמי הביטוח ביום ה-15 שאחרי תקופת התשלום, יש להגדירם כדמי ביטוח המצויים בפיגור ולהם יתווספו הפרשי הצמדה למדד לפי סעיף 364(א)(2) לחוק והקנס שנקבע בסעיף 364(א)(1) לחוק. אנו סבורים כי המעסיק הוא זה שאמון על דיווח למוסד, ועל כן המעסיק אינו יכול להיבנות ממחדלו, ורשאי המוסד, בעיקרו של דבר, לחייבו בקנס החל מהמועד בו קיים פיגור בתשלום דמי הביטוח.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

יש לזכור כי המוסד מתנהל מול כלל המעסיקים במשק, ולמוסד אין ידיעה בדבר מעמד המבוטחים והכנסותיהם ללא דיווח כדין. משכך על הנישום המגיש דיווח מוטלת החובה לבדוק את דוחותיו טרם הגשתם, וכפי שנפסק בהקשר אחר על ידי בית המשפט העליון, דברים היפים לענייננו:

"שיטת הדיווח אודות הכנסותיו של נישום בישראל מבוססת על שומה עצמית. במסגרת שומתו העצמית, מוטלת על נישום החובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו באופן שישקפו אל-נכון את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות. דו"ח שהוגש אמור לשקף תמונת הכנסות והוצאות אמיתית, ועל בסיסו אמור להיות מחושב המס המשתלם מידי הנישום."

(ע"א 1134/11 ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (12.05.2013), בסעיף 23).

הנה כי כן, מאחר שהאחריות היא על הנישום, כאשר הוא מחויב בקנס בגין אי דיווח או בגין אי דיווח מלא, מועד החיוב המקורי שבו היו צריכים לשלם הוא המועד ממנו ניתן להשית את הקנס, ולא רק החל מהמועד בו הוצאה שומה על ידי מס הכנסה או המוסד. קרי מועד הפיגור מתחיל ב-15 בחודש לאחר התקופה שבה חויב המעסיק בתשלום דמי ביטוח.

52. חיזוק למסקנה זו ישנו בהוראת סעיף 358 לחוק ממנה עולה כי מטרת הגביה היא ייחוס הסכום שנגבה לדמי הביטוח אותם מחויב היה המעסיק לשלם במועד הקבוע לתשלום השכר, רוצה לומר כי החוב מוגדר ביחס למועד בו נוצרה זכותו של העובד כי יועברו בגינו דמי ביטוח מן הרכיבים השנויים במחלוקת. ומנגד, כאשר ביקש המחוקק לקבוע, כי מועד הפיגור ימנה רק מן היום בו התקבלה הודעת המוסד בדבר היווצרותו של חוב, ידע לעשות כן בצורה מפורשת. כך למשל, בסעיף 94 לחוק בו נקבע:

**"(ג) מועד תשלום החזר למוסד כאמור בפסקאות משנה (א)
ו- (ב) יהיה היום ה- 15 בחודש שחל בתכוף לאחר החודש שבו הודיע**



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

המוסד למעביד על הסכום שעליו להחזיר למוסד; ההודעה תכלול פירוט של הסכום שעל המעביד להחזיר למוסד;

עד כאן זו הסמכות לבטל או להפחית קנסות המוקנית לאורגן המוסמך במוסד. דהיינו ניתן להטיל קנס שלא שולם במועד תשלום דמי הביטוח שהוגדר בסעיף 353(א) לחוק, ביחס לעובד, מהיום ה-15 שאחרי תקופת התשלום.

53. אלא שאין זה "סוף פסוק", ויש מכלול שיקולים שעל האורגן המוסמך להביא בחשבון בשאלת הפחתת הקנסות. בהקשר זה ניתן להביא במסגרת השיקולים שישקול האורגן, מבלי להתיימר למצות את השיקולים או להכתיב לאורגן המוסמך את אופן הפעלת שיקול הדעת, מקרים שבהם אין מדובר במעסיק שמטרתו הייתה להתחמק מתשלום דמי ביטוח והייתה מחלוקת לגיטימית ביחס לחובת התשלום, הרי שבנסיבות כאלו, ניתן למשל, לבחון אפשרות לפיה בגין התקופה שחלה ממועד חובת התשלום (השלב הראשון) ועד למועד עריכת השומה על ידי מס הכנסה (השלב השני) - תהיה הפחתה של הקנס להפרשי הצמדה בלבד, או הפרשי הצמדה ותוספת ריבית לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961. (להלן: חוק פסיקת ריבית והצמדה) דהיינו החל ממועד זה רף המינימום להפחתה של הקנס הוא הוספה של הפרשי הצמדה, וזאת מאחר שההצמדה מיועדת לשמור על ערכו הריאלי של התשלום בחלוף הזמן. מאחר שכפי שפרטנו לעיל, הצמדה מטרתה לשמור על ערכו הריאלי של הכסף, הרי שעל הוספת הפרשי ההצמדה, אין מקום לוותר אלא בנסיבות מיוחדות ויוצאות דופן.

54. ואולם שונים הם פני הדברים ביחס לתקופה שממועד קביעת השומה הסופית על ידי מס הכנסה, לרבות בדרך של פשרה, ועד המועד בו יידע המוסד את המעסיק בגין החוב העדכני (השלב השלישי) - מאחר שממועד קביעת השומה על ידי מס הכנסה, כבר ידע המעסיק על עצם החוב, ניתן לשקול אפשרות, בנסיבות עובדתיות שבהן לא מיוחס על פני הדברים חוסר תום לב למעסיק, כי המעסיק יחויב לשלם הפרשי הצמדה על החוב (כמו בשלב הראשון), והקנס המלא יופחת לריבית לפי סעיף 159 א' לפקודת מס הכנסה (ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה).

אפשרות זו משקפת לדידנו מיצוע המאזן נכונה בין הטלת סנקציה מסוימת על המעסיק שפעל בתום לב (הפחתת מלוא הקנס לריבית לפי הפקודה הגבוהה מריבית על פי חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961) על מנת שלא ליצור





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

תמריץ שלילי לדווח באופן שאינו מלא על ידי המעסיקים, מחד גיסא, ומאידך גיסא אי חיוב במלוא הקנס כך שגם למוסד לא יהיה תמריץ שלילי שלא ליידע את המעסיקים אודות חובת התשלום העדכנית בהתאם לביקורת הניכויים. האפשרות לחיוב במלוא הקנס החל מיום מועד קביעת דמי הביטוח בעקבות עריכת ביקורת הניכויים על ידי המוסד אף מגשימה את הצפייה מהמוסד בנוגע לגביית חובות. כך נקבע בעניין מיזל כי :

"רשות מנהלית אמורה להשתמש בסמכות הנתונה לה – לרבות סמכות גביית חוב - "במהירות הראויה", כלשון סעיף 11 לחוק הפרשנות, תשמ"א – 1981, המהווה חלק מעקרונות מנהל תקין. בהקשר לגביית חובות עקרון זה מבטא אינטרס משותף של הרשות המנהלית והפרט. אשר לרשות המנהלית הרי שעקרון זה נגזר מחובת ההגינות הכללית שהיא חבה כלפי הפרט המשתלבת באינטרס הפרטיקולרי בהגדלת מקורותיה התקציביים על מנת שתוכל להגשים את חובותיה על פי דין בצורה מיטבית. אשר לפרט הרי שיהוי בגביה פוגע ביכולתו לכלכל צעדיו, שכן אפשרות גביית חוב המרחפת כעננה מעל צעדיו מעיבה עליהם. מימוש הגביה מקנה וודאות ובטחון לפרט ביחסיו הכלכליים עם הרשות המנהלית, ולכן הפרת חובת גביית החוב לדמי ביטוח במהירות הראויה מהווה פגם."

אין כל ספק, כי לו חיוב הקנס במלואו וללא הפחתה הייתה מתבצעת במועד עריכת השומה על ידי מס הכנסה, היה מהווה הדבר תמריץ שלילי למוסד שלא לפעול במהירות הראויה ביידוע המעסיק אודות ממצאי ביקורת הניכויים העדכנית, ולפיכך בנסיבות המתאימות ראוי לשקול כי חיוב הקנס במלואו תהא רק מהמועד שבו המוסד הוא שפועל ליידוע המעסיק על החוב העדכני לתשלום. באופן דומה לפיצויי הלנה שאינם נפסקים כל עוד יש "מחלוקת כנה" בנוגע לעצם החיוב, הוא הדין גם במקרים דנא, שכל עוד הייתה אי בהירות בנוגע לעצם החיוב בתשלום דמי ביטוח - אין מקום לחיוב הקנס במלואו, וניתן להסתפק בהפחתה מסוימת (לכדי הפרשי הצמדה וריבית לפי הפקודה) ובלבד שאכן מדובר באי תשלום בתום לב, ולא במקרים שאי דיווח הוא כתוצאה ממעשי רמיה וכיו"ב. נדגיש, כי מכלול שיקולים לא ממצים אלו יסייע לטעמינו בידי האורגן המוסמך לאזן נכונה את החלטתו באופן הנדרש לנסיבות אלו, אך אין כוונת דברינו לקבוע



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

- מסמרות בכל מקרה ומקרה, אלא רק לציין חלק מהשיקולים הראויים, והאורגן המוסמך יוכל להביאה במסגרת שיקוליו, כאשר ההחלטה הסופית נתונה לו.
55. **ביחס לתקופה החל מהמועד בו נדרש המעסיק לשלם דמי ביטוח בעקבות ביקורת הניכויים (השלב השלישי) ואילך** – לדידנו ממועד זה ואילך, חובתו של המעסיק בתשלום היא ברורה ונהירה, ואי התשלום ממועד זה ואילך זוקק, במקרה הרגיל, חיוב קנס כאמור בסעיף 364 לחוק.
- אנו סבורים כי מעת שיידע המוסד בדבר חובת תשלום דמי הביטוח בהתאם לביקורת הניכויים, או אז חיוב מלוא הקנס על חוב דמי ביטוח משרת תכלית ראויה ומעודד תשלום דמי ביטוח. ויודגש, כי על המוסד להפעיל סמכותו זו בצורה מידתית, בשקיפות ראויה ולאחר הפעלת שיקול דעת.
56. השיקולים שפורטו לעיל אשר נכון כי האורגן המוסמך יביא במכלול שיקוליו נובעים מכך שבמסגרת חוקי הביטוח הלאומי אין הטלת ריבית על חוב שלא שולם, וקבועים מנגנונים של קנס בלבד. מסיבה זו אין לאפשר מצב שבו לא ייקבעו קנסות בגין אי תשלום דמי ביטוח כול עוד נמצא העניין במחלוקת משפטית, וזאת מאחר שלמעשה הקנס הניתן במסגרת הביטוח הלאומי כולל מעבר להיבט העונשי –הרתעתי אף את ההיבט של שמירה על ערכו הריאלי של הכסף. לפיכך אי חיוב בקנס עד לסיום ההליכים המשפטיים, יצור מצב לפיו הנישום יוצא וידו על העליונה, ומבלי שניתן ביטוי, למצער, להיבט של שמירה על ערכו הריאלי של הכסף. ומאידך במעלה הדרך צריך שיינתן ביטוי לנסיבות השונות שהשתכללו.
57. עוד יש לציין כי לא ניתן להקל ראש במשמעות הטלת מלוא הקנסות על מעסיק אשר נדרש לשלם דמי ביטוח בגין שכרם של עובדיו ובנוסף לתשלום דמי הביטוח, נדרש הוא לשאת בתשלום קנסות במקרים שבהם אין מחלוקת כי הדיווח נעשה בתום לב ומתוך אמונה מלאה כי רכיבי השכר בגינם שולמו דמי הביטוח הם, ורק הם, הרכיבים בגינם יש לשלם דמי ביטוח ובשיעורים ששולמו בגינם. על כן, נדרש המוסד להפעיל שיקול דעת בשאלת הפחתת הקנסות.
58. משנקבע על ידי בית הדין האזורי כי במקרים שלפנינו לא הופעל שיקול הדעת המנהלי כפי שראוי היה שייעשה, היה לכתחילה מקום כי העניין יוחזר אל הגורם המוסמך במוסד על מנת שיפעיל את שיקול דעתו. זוהי דרך המלך במצבים שכאלה, ולא ביטול הקנסות כפי שנקבע בפסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

מהכלל אל הפרט

עד כאן קביעתנו העקרונית. קרי, שבתיקים דומים שיעוררו סוגיות אלו מכאן ולהבא הרי שהעיקרון שיופעל הוא כדלקמן: שחיוב הקנסות יהיה מהמועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח (השלב הראשון). כפי שהוגדר בסעיף 353(א) לחוק, ביחס לעובד, פְּיוּם ה-15 שאחרי תקופת התשלום. ממועד זה, וככל שתעלה טענה בדבר אי הפעלת שיקול הדעת של המוסד כדבעי, הרי שבמקרים המתאימים, שיקבע כי אכן לא הופעל שיקול הדעת המנהלי כפי שראוי היה שייעשה, העניין יוחזר אל הגורם המוסמך במוסד על מנת שיפעיל את שיקול דעתו, ואולם שונים הם פני הדברים במקרים שלפנינו. לדעתנו, מאחר שהייתה קיימת אי בהירות רבתי בנושאים הנדונים, ומדובר בסוגיה שהועלתה לראשונה לדיון משפטי, ובפרט נוכח כך שמנגנון ועדות ההשגה לא כונן בחלק הארי של התקופה הרלוונטית לערעורים שלפנינו – הרי שיש מקום לכך שבתיקים מושא הערעורים שלפנינו, נפעל באופן מקל כך, שיוטלו הפרשי פסיקת ריבית והצמדה לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה, החל מהמועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח (השלב הראשון), והחל ממועד עריכת השומה על ידי מס הכנסה (השלב השני) - חלף תשלום הקנס במלואו, עד לתשלום של דמי הביטוח. לא ישולמו דמי הביטוח בתוך 30 ימים מהיום, יהיה המוסד רשאי לחייב את המשיבות בקנסות מיום מתן פסק דיננו ועד למועד תשלום של דמי הביטוח.

59. **בעניין סעד** (ע"א 4946/16 **שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון** (12.9.2017)) אשר עסק בחובת תשלום ההיטל שחל על מעסיקיהם של עובדים מסתננים, דחה בית המשפט העליון את הטענה להסתמכות של המעסיקים בשל העובדה שהוצאו שומות מס מספר שנים לאחור נדחתה אף היא, אך בית המשפט העליון המליץ שנוכח "העמימות המצבית" לגבי תחולת ההיטל על העובדים המסתננים, הרי שבכל הנוגע לקנסות ולריביות הרשות תתחשב באי הבהירות שנוצרה. על דברים אלו, חזר בית המשפט העליון, בפסק הדין שניתן אך לאחרונה, בעניין ע"א 6893/19 **חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן** (4.8.20), בסעיף 40, ובזו הלשון:



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

"בפסק הדין בעניין סעד נדחתה טענת ההסתמכות של המעסיקים, אך בית המשפט עמד על השיהוי בהוצאת השומות:

"לא אכחד, כי העיון בפסקי הדין שניתנו בבתי המשפט המחוזיים – כמפורט מעלה בפסקאות ב'-י"ז – המתארים כיצד נכללו היטלים בגין שנות מס ממושכות (ובחלקם אף מדובר בחמש או שש שנים) במסגרתן של שומות שהוצאו למערערות על-ידי המשיבים במרוכז, עלול לעורר אי נוחות. אכן, ניתן לתמוה מדוע נגבו ההיטלים מן המערערות אך בדיעבד, וזאת בתוספת קנסות וריבית, מקום בו היתה חבותן בגין העסקתם של העובדים נשוא ענייננו ברורה וידועה למשיבים מקדמת דנא [...] ראוי בגדרי הגינות כי בעת הגביה תתחשב הרשות באי הבהירות שנוצרה, גם בעקבות פסיקות סותרות, בנושאי קנסות וריביות (שם), פסקה נד לפסק דינו של השופט רובינשטיין). [...] במקרה הנדון אין לקבל טענת ההסתמכות מצידם של המערערים, שכן אין מדובר במדיניות ברורה ומובהקת של אי אכיפה, אלא לכל היותר בשיהוי בגביית ההיטל. לפיכך, אין מקום לקבל את הדרישה לפטור את המערערים מחובות העבר אך, הנני סבור, כמו חברי, כי יש מקום להתחשבות רבה 'בגדרי הגינות', בהטלת קנסות וריביות על המעסיקים, תוך בחינת כל מקרה ומקרה לגופו" (שם, פסקה 5 לפסק דינו של השופט שהם).

דברים אלו, יפים הם בשינויים המחויבים אף לענייננו אנו, ואף אנו נחרה ונחזיק אחריהם לעניין השיקולים שעל האורגן המוסמך במוסד להביא בחשבון במסגרת קביעת הקנסות והפחתתם.

60. נציין בקשר לכך כי בניגוד לקנס המוטל כסנקציה על מי שמפגר בתשלום דמי ביטוח ונועד להעניק תמריץ למי שמשלם במועד, הרי שהפרשי הצמדה וריבית עניינם שונה, וכפי שנאמר בעניין ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, נא(5) 668 (1997), כי: "הפרשי הצמדה וריבית הנוספים לחוב הניכויים המקורי ... אין הם כספי-ענושים, ומעיקרם לא נועדו הם להטלת סנקציה על החייב. מטרתם אינה אלא שמירת ערכו הריאלי של החוב המקורי (לרבות ערכו ה"דינמי", קרי: הריבית). תשלום החוב המקורי בצירוף הפרשי הצמדה וריבית לא נועד אלא להעמיד את בעל-החוב, הוא בעל-הזכות, באותו מצב שהיה עומד בו לולא פְּשַׁל החייב בתשלום החוב במועדו. המטרה היא להשבת המצב לקדמתו (restitutio in integrum) ככל הניתן."



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

העולה מדברים אלו כי ככלל לקרן חוב מצטרפות על פי דין מספר תוספות (קנסות, ריבית והצמדה), הנבדלות זו מזו בתכליתן: ההצמדה מיועדת לשמור על ערכו הריאלי של התשלום בחלוף הזמן; הריבית מבטאת פירותיה הרעיוניים של קרן החוב עקב השקעתה הרעיונית; הקנסות הם תמריץ כלכלי לציות לחובת התשלום.

61. אף נוכח הבחנה זו, במקרים דנא, סבורים אנו כי ניתן להסתפק בתשלום הצמדה, ובהפחתת הקנס לגובה הריבית לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה בלבד (שהרי אין ריבית במסגרת חוק הביטוח הלאומי), ואולם במקרים אחרים בהם תתעוררנה שאלות דומות, חיוב הקנס יהיה במלואו, והאורגן המוסמך מטעם המוסד, הוא בלבד שיידרש לאפשרות הפחתתו.

הערות נוספות

62. לא מצאנו מקום להתערב בקביעות בית הדין האזורי כי לבית הדין קמה הסמכות לדון בתביעות הן בהיבט העובדתי והן בהיבט המשפטי.

63. כך גם לא מצאנו טעם המצדיק התערבות בקביעות בית הדין כי לא חלה התיישנות על הגשת התביעות בענייננו, ועל כך שלא נפלה טעות בעצם קביעת שומת הניכויים על בסיס שומת הניכויים שנערכה על ידי מס הכנסה.

שומת הניכויים לשנת 2006 בעניין ממן

64. **בעניין ממן** קבע בית הדין האזורי כי חל שיהוי בקביעת המוסד באשר לשומת הניכויים לגבי שנת 2006 - "לא ניתן הסבר מדוע ביקורת הניכויים לשנת 2006 הוצאה רק בשנת 2013 שכן ההסבר בדבר ביקורת ניכויים של המל"ל שבאה בעקבות ביקורת ניכויים של מס הכנסה לא חל לגבי שנת 2006... מסקנתנו היא כי יש מקום לבטל את שומת הניכויים לשנת 2006 מחמת שיהוי".

65. בעניין זה אנו סבורים, בניגוד לנפסק על ידי בית הדין האזורי, כי לא נפלה שגגה עת חויבה ממן בתשלום בגין שומת לשנת 2006. אכן כפי שקבע בית הדין האזורי באותה העת לא חלה התיישנות על גביית דמי ביטוח, אך לדידנו אף אין מדובר



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,

עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

בשיהוי נוכח זאת שהצדדים אינם חלוקים כי טפסי 126 הגיעו למוסד רק בסוף שנת 2007.

66. לא למותר לציין בקשר לכך את שנקבע בעניין מיזל הנ"ל, דברים היפים אף לענייננו:

"כאשר רשות מבקשת לפעול לגביית חוב (שהוא תשלום חובה) טרם חלוף התקופה בה היא מוגבלת מלעשות כן – יש לנקוט משנה זהירות טרם קביעה כי העיכוב בביצוע פעולה בתוך תקופה שהמחוקק קבע מאיין את אפשרות גביית החוב. זאת, בין אם החוב נתון להתיישנות המשפיעה על אפשרות הגשת תובענה ותקופה זו טרם חלפה (ענין תלמוד תורה) ובין אם החוב נתון למגבלה אחרת מכוח דין לעשית פעולה מינהלית לגבייתו שאינה התיישנות וזו טרם חלפה (ענין סער)".

67. אשר על כן, נדחית טענת ממן לשיהוי ביחס לשומת הניכויים לשנת 2006.

68. **סוף דבר** – ערעורי המוסד מתקבלים בחלקם כמפורט לעיל, כך שעל חובת תשלום דמי הביטוח, יוטלו הפרשי פסיקת ריבית והצמדה לפי חוק פסיקת ריבית והצמדה, החל מהמועד בו קמה חובת תשלום דמי הביטוח (השלב הראשון), והחל ממועד עריכת השומה על ידי מס הכנסה (השלב השני) - חלף תשלום הקנס במלואו, עד לתשלום של דמי הביטוח. לא ישולמו דמי הביטוח בתוך 30 ימים מהיום, יהיה המוסד רשאי לחייב את המשיבות בקנסות מיום מתן פסק דיננו ועד למועד תשלום של דמי הביטוח.

69. אשר להוצאות - נוכח תוצאת הדברים, ובשים לב לכך שבפסקי הדין בבית הדין האזורי חויב המוסד בתשלום הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכומים גבוהים, יופחת שיעור ההוצאות ושכ"ט עו"ד שעל המוסד לשלם למשיבות בכל אחד מהתיקים לסך של 7,500 ש"ח, וכל צד יישא בהוצאותיו בערעורים.





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 19-02-53714, עב"ל 19-03-57587,
עב"ל 19-05-18131, עב"ל 19-12-1991

ניתן היום, ד' אלול תש"פ (24 אוגוסט 2020), בהעדר הצדדים וישלח אליהם.

חני אופק גנדלר,
שופטת

רועי פוליאק,
שופט

ורדה וירט-ליבנה,
נשיאה, אב"ד

מר ירון לוינזון,
נציג ציבור (עובדים)

