



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת מועצה מקומית גדרה
באמצעות ב"כ עוה"ד דניאל כהן ושאול גיטליץ

נגד

משיב פקיד שומה רחובות
באמצעות ב"כ עוה"ד אריק ליס ועדי חן

פסק דין

1

2

פתח דבר

3 1. ערעור זה עניינו חיובה של המערערת, המסווגת כ"מלכ"ר" בהתאם לסעיף 1 לחוק
4 מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק"), בתשלומי מס שכר בשנות המס
5 2009 – 2010 וזאת בהתייחס לרכיבים אלו: (א) תשלומי שכר לעובדי הוראה ורווחה
6 בהשתתפות הממשלה; (ב) החזר הוצאות רכב; (ג) דמי חבר לאגודות מקצועיות; (ד)
7 הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה המותרת; (ה) תשלומי אש"ל.
8 עניין נוסף נוגע לטענת המשיב לפיה המערערת הפחיתה את סכומי המס במקור
9 שנוכו על ידה.

10

תמצית טענות המערערת

11 2. המשיב פועל בגישה לפיה כל תשלומי השכר חייבים במס, גם מקום שברור שמדובר
12 ברכיב שנקבע לגביו בפסיקה שאינו חייב במס - כגון דמי חבר, ואף בלא שפרסם כל
13 הנחיה ו/או פרסום בנושא.
14 3. מלוא טענותיה של המערערת הובאו ופורטו בפני המשיב, לרבות הצגת הסברים
15 ותחשיבים – עובדה זו לא נסתרה על ידי המשיב ודי בכך על מנת להוכיח כי הדין עם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 המערערת. כך הוצג בפני המשיב דו"ח סיכום רכיבי השכר של עובדי המועצה (לרבות
2 האם הם חייבים או פטורים ממס), אשר הוכן על ידי חברת "ביקורת שניה" וכן
3 חוברת "תכנית ביצוע מפורטת", וניתן למשיב הסבר מלא אודות "הסמלים"
4 המתייחסים לרכיבי השכר השונים.
- 5 4. אין בידי המשיב כל כלי אשר באמצעותו הוא יכול לערוך את חישוביו ו/או לבדוק
6 ולוודא כי אלה תואמים את המציאות כהווייתה בפועל.
- 7 5. רכיבי שכר שניתנו לעובד, הנובעים מהצורך לבצע את עבודתו בצורה מסוימת עקב
8 דרישת המעביד – אינם מהווים הכנסת עבודה ואינם חייבים במס שכר. כך גם
9 הוחרגו מגדר הכנסת עבודה תשלומים ששולמו לעובד על ידי המעביד ומותרים
10 לעובד כהוצאה וזאת כאמור בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה הקובע מהי "הכנסת
11 עבודה" ומשמש אף לצורך קביעת תשלומי המעביד החייבים במס שכר.
- 12 6. המערערת משלמת לעובדים מסוימים (בעיקר עובדי הוראה וכן עובדי רווחה)
13 תשלומים שמועברים אליה ממשרדי הממשלה הרלוונטיים, דהיינו משרד החינוך
14 ומשרד הרווחה, ובכך היא משמשת אך ורק כ"צינור" להעברת השכר והיא אינה
15 מעסיקתם. לפיכך היא אינה חייבת במס שכר בגינם, בדומה למה שנקבע לעניין מס
16 מעסיקים בע"א 434/83 פקיד שומה תל אביב נ' סולל בונה בע"מ (13.2.1985) (להלן:
17 "עניין סולל בונה"), וכן בדומה למה שקבע המשיב בעניין העובדים המושאלים
18 מהרשות המקומית לתאגיד המים והביוב. המשיב מעולם לא הכחיש את טענותיה
19 של המערערת שמדובר ב"תשלומי צינור". טענתו החילופית כי אם מדובר בתשלומי
20 צינור שמועברים על ידי משרדי הממשלה, הרי שהם גם כוללים מס שכר, היא משום
21 דבר והיפוכו.
- 22 7. המערערת משלמת לעובדיה הוצאות בגין נסיעות שהם מבצעים במסגרת ולצורך
23 תפקידם, כאשר בתום כל חודש העובדים מצהירים בפני נציגי המערערת על מספר
24 הקילומטרים אשר ביצעו לשם מילוי תפקידם ובהתאם לכך מבוצע החזר ההוצאות.
25 רמת החזר הוצאות מותאמת לתפקיד העובד ודרגתו ותוך הצלבת נתונים ומידע,
26 לרבות מחברות איתור רכב, וזאת על ידי המומחים שנשכרו על ידי המערערת.
27 לפיכך, אין מדובר ב"הכנסת עבודה" ואין מקום לחיוב במס שכר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

8. המערערת משלמת עבור עובדיה דמי חבר לאגודות מקצועיות. מדובר בהוצאה
המותרת בניכוי, ולפיכך התשלומים, לרבות גילום המס בגינם, אינם בגדר "הכנסה
עבודה" ואינם חייבים במס שכר. אין ללמוד מע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה
נ' שירותי בריאות כללית (15.12.2016) (להלן: "עניין שירותי בריאות כללית")
לענייננו שכן הדין שונה כאשר הסכומים מהווים החזר הוצאות וכן משום שהם
מגולמים, ולפיכך המערערת הופכת ל"שותפה" של עובדיה לעניין מס הכנסה.
9. ההפרשות הסוציאליות (הפקדות לקופת גמל וקרנות השתלמות) שמשלמת
המערערת עבור עובדיה מעבר לתקרה הקבועה בסעיפים 3(ה) ו-3(ה3) לפקודת מס
הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). אין חייבות במס שכר, שכן מקור החיוב
שלהן אינו בסעיף 2(2) לפקודה אלא בסעיף 3 לפקודה, וכן נוכח כוונת המחוקק
וההיסטוריה החקיקתית של חוק מע"מ.
10. תשלומי אש"ל (בשנת 2010) שמשלמת המערערת לעובדיה בגובה הקבוע בתקנות מס
הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) תשל"ב-1972 אינם מהווים "הכנסת עבודה" ולפיכך
אינם חייבים במס שכר. המשיב, שדאג להעניק את הפטור ממס לעובדיו שלו בגין
תשלומי האש"ל, לא מצא לנכון להודיע לציבור על הפטור, כפי שאף ניתן ללמוד
מדו"ח מבקר המדינה.
11. המשיב טען כי המערערת הפחיתה את ניכוי המס במקור שעליה להעביר, אך ערך
בעניין זה חישוב לאקוני. למערערת זכות לדווח ולקזז בכל עת החזרים המגיעים לה.
מכל מקום, מדובר בהרחבת חזית אסורה.
- 20 **תמצית טענות המשיב**
12. מבדיקת המשיב התברר כי קיימת אי התאמה בין הטפסים של חברת "מלס" לבין
דוחות מס השכר אותם הגישה המערערת למשיב, וכי המערערת הפחיתה מדי חודש
את סכום מס השכר ומדי פעם את סכום ניכוי המס במקור אשר הועבר על ידה
למשיב, וזאת מבלי ליתן כל ביאור בנוגע לכך, ובניגוד להוראות הדין. אף במסגרת
דיוני השומה המערערת לא נתנה הסבר וכלל לא הוכיחה את מקורם של ההפרשים.
יתר על כן, הסתבר כי הפחתות מס השכר נוגעות גם לשנות מס קודמות, וכי אופן
הפחתתם נקבע משיקולי שכר הטרחה של חברת "ביקורת שניה".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

13. את טענותיה של המערערת ביחס ל"תשלומי הצינור" העלתה לראשונה במסגרת הסיכומים, המדובר בהרחבת חזית אסורה, במיוחד בהתחשב בכך שהמשיב לא יכול לבחון אותה לגופה. יתר על כן, המערערת לא הציגה בדל ראיה לתמיכה בטענתה זו. אף המערערת סבורה שמדובר בשכר עבודה המשולם על ידה לעובדים, ולפיכך הוא חייב במס שכר. העובדה שהמדינה מתקצבת מלכ"ר אין בה כדי להפוך את העובדים המקבלים את שכרם מאותו מלכ"ר לעובדי מדינה ואין לראות במדינה כמעסיקתם. אין ללמוד גזירה שווה מעניין **סולל בונה** או מהחלטות מיסוי הנוגעות לעובדים מושאלים לתאגיד המים. בנוסף, מסתבר כי משרד החינוך מתקצב את המערערת גם בגין מס השכר ולפיכך אם תתקבל טענת המערערת, יהא בכך משום התעשרות שלא כדין.
14. בהתאם לתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995 לא יותרו הוצאות רכב שהוצאו בייצור הכנסה עבודה, אלא אם יוכח כי הוצאו בייצור הכנסתו של המעביד. המערערת לא הציגה בדל ראיה שתתמוך בטענתה כי מדובר בתשלום לייצור הכנסת המעביד, והעד מטעמה אף הודה כי מהות התשלומים כלל לא נבדקה על ידו. המערערת אף לא מבחינה בין רכיבי הוצאות הרכב, וסוברת כי אפילו תשלום הוצאות קבועות לרכב פרטי מהוות הוצאה מותרת. טענתה כי הוכח שנתוני הנסיעות של העובדים נבדקים, לרבות באמצעות חברות איתור רכב, השתרבבה ככל הנראה מהליך אחר. כך גם טענותיה של המערערת בקשר לרכיבי שכר נוספים שנטענו על ידי המערערת, כגון ביגוד, נפגעי עבודה ותשלומים לשארים, שהסתבר במהלך ההוכחות שכלל אינם רלוונטיים להליך דנן.
15. טענתה של המערערת בנוגע לרכיב "דמי חבר", עומדת בניגוד למה שנפסק בעניין **שירותי בריאות כללית**. טענתה כי עניינה שונה מהמקרה שנדון שם, שכן מדובר בהחזר הוצאה, נטענה לראשונה בסיכומים ולא הוכחה. טענתה בנוגע לגילום, לא מובנת ובכל מקרה לא רלוונטית לאור העדויות.
16. טענתה של המערערת בכל הנוגע לרכיב ההפרשות הסוציאליות לא הוכחה, ובכל מקרה ממילא מדובר בהכנסת עבודה בידי העובד, כפי שנקבע במפורש בסעיפים 3(ה) ו-3(ה) לפקודה.
17. אשר לתשלומי האש"ל, משנטען על ידי נציג המערערת במסגרת נימוקי השומה כי הפחתות מס השכר שבוצעו על ידה אינם כוללים רכיבי מס שכר – אין להיזקק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 לטענת המערערת בעניין זה בהליך דנן. מכל מקום, המערערת לא הביאה כל ראיה
2 אף בעניין זה.
- 3 18. המערערת הפחיתה במסגרת דוחות שכר תקופתיים את סכום ניכוי המס במקור
4 שהיה עליה להעביר מבלי ליתן לכך כל נימוק או הסבר. טענת המערערת כי מדובר
5 בהרחבת חזית, נסתרה במסמכים שהוצגו על ידי המשיב.

דיון והכרעה

פרולוג

- 8 19. המערערת הינה מועצה מקומית, אשר העסיקה בשנות הערעור מעל 400 עובדים
9 ושילמה מס שכר בהתאם לאמור בחוות דעת שקיבלה, ועל בסיס חישובים שונים
10 שערכו עבורה יועציה.
- 11 20. המשיב סבר כי מס השכר לא שולם על ידי המערערת במלואו, ואף מצא כי זו
12 הפחיתה ללא הסבר את סכומי המס במקור שנוכו על ידה, ולפיכך קבע את שומתה
13 בצו מכוח סעיף 152(ב) לפקודה ובהתאם להוראות תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף
14 (מוסדות כספיים ומלכ"רים), תשל"ו-1976, וחייב אותה בתשלום הפרשי מס שכר
15 בסך 1,752,747 ₪ ובתשלום הפרשי ניכוי מס במקור בסך 178,000 ₪. המערערת
16 חולקת על שומת המשיב. לטענתה, אין היא חייבת במס שכר בגין רכיבים מסוימים
17 הכלולים בתלושי השכר של העובדים.
- 18 בטרם יפורטו אותם רכיבי שכר לגביהם התגלעה מחלוקת בין הצדדים, מצאתי לנכון
19 לעמוד על האופן בו ניהלה המערערת את ההליך המשפטי דנן.
- 20 21. המערערת, אשר נושאת בנטל ההוכחה, כללה במסגרת
21 טיעוניה סוגיות כלליות למכביר, אך לא גיבתה אותן בראיות, כנדרש במסגרת הליך
22 משפטי, ולמעשה הותירה את הדיון במישור התאורטי.
- 23 מטעונו המערערת עלה כי את הפחתות השכר וסכומי ניכוי המס במקור בשנות המס
24 שבערעור היא ביצעה בהתבסס על תוכנת מחשב שטיבה לא הובהר עד תום וכן על
25 עזת יועציה, בהם מר יוסף אלקובי (להלן: "מר אלקובי"), המשמש כמנהל טכנולוגי
26 בחברה טריניטי מערכות מחשוב בע"מ, העומדת ככל הנראה גם היא מאחורי אותה
27 תוכנה, ואשר הובא לעדות מטעמה של המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

22. כשהתבקש מר אלקובי במסגרת עדותו לתאר את שיטת

העבודה שבבסיס דוחות המערערת, ולפרט אודות המסמכים שעמדו לנגד עיניו

בשלבי הכנתם, השיב כדלקמן (פרוטוקול הדיון מיום 5.4.2017 (להלן: "הפרוטוקול")

בעמ' 11 ש' 9 – 33):

5 **"ש. תוכל לספר על התהליך שעברת יחד עם המערערת.**

6 ת. לוקחים את נתוני השכר, גיבוי השכר, מחשבים מחדש

7 אצלנו את הכל, משווים, רואים הפרשים, אז אומרים

8 צריך למעשה לדווח נכון. בין ההפרשים שאנחנו רואים

9 זה כל מיני יישום של הגדרות שונות. אנחנו מציגים את

10 העבודה לאיש המקצועי, רו"ח או גזבר שלהם, הוא

11 מחליט באיזה פוזיציה לנקוט, בדרך כלל מגבים עם

12 חוות דעת או שיש לו יועצים שלו ואז מגישים דו"חות.

13 **ש. כלומר בשלב ראשון, אם אני מבינה נכון, יש לכם רק**

14 **את נתוני השכר בלי מסמכים נוספים.**

15 ת. אנחנו מקבלים כל נתון רלוונטי.

16 **ש. כשאתה מקבל את מערכת נתוני השכר ועושה בדיקות**

17 **שלך, ומזין קודים שלך.**

18 ת. מה זה מזין קודים.

19 **ש. זה מה שאמרת. האם יש לך מסמכים נוספים מול**

20 **עיניך, או רק את מערכת הנתונים.**

21 ת. ארחיב. התשובה היא כן, אנחנו מקבלים קובץ גיבוי

22 אחיד, קובץ הנה"ח, עושים אותה בקרה גם למע"מ,

23 לחב' הבטוח, אנחנו מוכרים על ידי מס הכנסה עצמו.

24 אנחנו מקבלים כרטסות, מאזנים, הסכמים, יש שאלות

25 שקשורות לפרשנות הסכמים. יש בקרת ברוטו.

26 **ש. דוחו נסיעת רכב של כל עובד ועובד אתה מקבל.**

27 ת. לא תמיד. יש לנו מערכת שמתממשקת לאיתוראן, יודעת

28 לקחת כל דקה את נקודת הציון ולחשב. אם מדובר על

29 עובד עירייה שהסכימו שהוא צריך להגיש פירוטים

30 למעסיק, אני לא נכנס לזה אם דיווח נכון. אנחנו בודקים

31 דוגמאות של הפירוטים. אם מעביד רוצה, ויש כאלה,

32 שרוצים ממש לראות כל דקה את הפירוט וחישוב ק"מ

33 כדי להפריד בין עסקי לפרטי אז אנחנו בודקים את זה.

34 נדרשנו לעשות את זה גם כבקרה על כלים אחרים,

35 לדוגמא לקוח שמשתמש עם פוינטר. לעניין תיק זה,

36 הגזבר נדרש להמציא ראיות לעניין החזרי רכב והמציא.

37 **ש. את אותן ראיות לכאורה המצאתם למשיב.**

38 ת. הגזבר אמר לי שהעביר.

39 **ש. אז אתה לא יודע.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 ת. אני לא ראיתי מה הוא מסר. ראיתי דוגמאות שאנחנו
2 בדקנו".
- 3 ראו גם בהמשך עדותו (פרוטוקול בעמ' 13 ש' 6 - עמ' 14 ש' 3):
- 4 **"ש. תוכל להסביר אלו הגדרות עשית לצורך החישובים**
5 **שעשית בענין המערערת.**
- 6 ת. מכיוון שמדובר על מס שכר, שהוא פשוט לחישוב, אפשר
7 לקחת באקסל את כל רכיבי השכר, ולהגיד סמל 302
8 פטור להכפיל אותו ב 7.5 אחוז והוא יהיה פטור. התכנה
9 מריצה הדמיה א' מול ב'. במקרה הזה זה יחסית פשוט.
10 הדמיה א' היא הרצה כפי שבוצעה במערכת של מל"מ
11 ומשנה את ההגדרות ומגדירה סמלים פטורים כמו 302,
12 התוצאה היא ההפרש. מכיוון שיש גם מעמד פטור,
13 לדוגמא שארים, החישוב טיפה יותר מורכב. ההגדרות
14 הן בסמל פטור חייב והשני כל עובד בהתאם למעמד שלו
15 אם הוא מעמד פטור או חייב.
- 16 ...
- 17 **ש. אתם עושים את החישוב בזמן אמת או בדיעבד.**
- 18 ת. אמרתי, במקרה של עיריית גדרה, ועוד מקומות שורצים
19 החישוב מבוצע גם בזמן אמת. גם על העבר.
- 20 **ש. פה איך נעשה.**
- 21 ת. גם לעבר וגם בזמן אמת. בשנת 2009 2010 זה היה גם
22 בשוטף באותו חודש, כל חודש. ולגבי שנים 2006 עד
23 2008, אני לא זוכר בדיוק מתי עשינו. ברגע שאנחנו
24 מתחילים לעבוד לוקחים את כל ההיסטוריה ועושים
25 חישוב.
- 26 **ש. הצהרת כי כל העובדות ידועות לך מידיעה אישית. אני**
27 **מניחה שקיבלת את כל ניירות העבודה ביחס לכל עובדי**
28 **המערערת. למשל ביחס למרחק שהייתם מחוץ למקום**
29 **העבודה, ביחס להוצאות המשולמות בגין החזקת רכב,**
30 **ומה הייתה מטרת הנסיעה, וכן ניירות עבודה בקשר**
31 **תשלומים לאגודות מקצועיות.**
- 32 ת. נייר העבודה היום הוא לא פיזי. כל הנושא של תשלום
33 הסכם קיבוצי הוא בנוי בתוך מל"מ. פירקנו את כל
34 חישובים של מל"מ. לגבי כל מיני תחשיבים של מרחק
35 בית עבודה, אמרתי קודם, לקחנו דוגמאות, כי במקרה
36 הזה הם לא ביקשו שנחשב לכל אחד. הם החליטו לתת
37 לעובד החזר הוצאות ואמרו הסמל הזה הוא החזר
38 הוצאות לפי ק"מ. הם חישובו, אנחנו אמרנו הסמל הזה
39 הוא פטור, לא בדקתי כל עובד מה המרחק מהבית
40 לעבודה ולמה החליט ראש המועצה לתת לו פטור. לגבי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 תחשיב השכר, אם זה היה דיגיטלי במערכת השכר אז
2 חישבנו אותו מחדש, אם מדובר על נייר מסויים של אשל
3 , אז לקחנו דוגמאות. בדרך כלל לא עובדים עם ניירות.
4 **למה לא צרפת דוגמאות לתצהיר שלך.** ש.
5 אני חושב שבתיק איפשהו, זה היה אצל פקיד שומה. אני
6 לא נתתי ניירות לפקיד שומה. מי שנתן זה דוד. אני גם
7 לא חושב שזה המהות".
- 8 23. ראיתי לנכון להביא בהרחבה מעדותו של מר אלקובי, שכן
9 מדבריו עולה באופן שאינו משתמע לשני פנים כי חישובי המערערת ביחס למס
10 השכר, וממילא דיווחיה למשיב וההפחות שביצעה בדיווחיה אלה, התבססו על
11 עקרונות כלליים, על ניתוח נתונים (בדפי "אקסל") מתוך מחשבי המועצה ועל
12 אמירות כאלה ואחרות של עובדי המועצה (לרבות "החלטות" להעניק "פטור" לעובד
13 זה או אחר), על "הדמיה" ועל "הרצה" של נתונים שונים על פי הגדרות שונות, על
14 "סמלים", בהתבסס על "פוזיציה" כלשהי שנבחרה על סמך איזו חוות דעת, ולכל
15 היותר על בדיקות מדגמיות שטיבן והיקפן נותרו בערפל.
- 16 בסופו של יום, ולאחר שהתפזר הערפל, הסתבר כי המסקנות עליהן ביקשה להסתמך
17 המערערת, כלל לא פורשו וכלל לא הובהרו, ובוודאי שלא נתמכו באיזו ראיה
18 מוחשית וקונקרטית, אלא נותרו, מתחילה ועד סוף, כעניין תיאורטי גרידא.
- 19 תוצרי עבודתו של מר אלקובי, באמצעות השימוש הנעשה בתוכנה, הם "סמלים"
20 הניתנים לרכיבי שכר מסוימים שעל פי חוות דעת שבידו, אינם חייבים במס שכר.
21 ואכן, בכל הנוגע לעבודתו זו של מר אלקובי, ניירות העבודה, או כל ראיה ממשית
22 אחרת התומכת במסקנה כי רכיבי שכר מסוימים ששולמו לעובדי המועצה פטורים
23 ממס שכר, אינם "המהות", כלשונו. אך ברי כי לצורכי הליך זה, ובהתחשב בנטל
24 ההוכחה המוטל על כתפי המערערת, הם בבחינת הכרח.
- 25 24. אם אין די בכך שלאורך כל ההליך נמנעה המערערת מלהציג אסמכתאות רלוונטיות,
26 מצאה היא לנכון, שבעה ימים לאחר שהגישה את סיכומי התשובה מטעמה, להגיש
27 בקשה שעניינה צירוף ראיות מסוג דוחות פרטניים בהתייחס לכל אחד ואחד ממאות
28 עובדיה.
- 29 בקשתה זו של המערערת נדחתה על ידי במסגרת החלטתי מיום 23.11.2017, וזאת
30 משני טעמים. ראשית, משום שלא סופק על ידי המערערת כל הסבר מניח את הדעת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 על שום מה לא הוצגו מסמכים אלה במועד מוקדם יותר. שנית, ועיקר, משום שלא
2 היה במסמכים האמורים כדי לתרום לבירור ולהכרעה במחלוקת בין הצדדים בנוגע
3 לשאלה אילו רכיבי שכר חייבים ואילו פטורים ממס שכר על פי הדין. הדגשתי
4 בהחלטתי כי מעיון במסמכים שאותם ביקשה המערערת לצרף כראייה עולה, כי לא
5 רק שהדוחות הפרטניים של העובדים התייחסו לשנת מס שאינה במסגרת הערעור,
6 אלא שאף מדובר בדוחות הכוללים אך ורק את "שם הסמל" של רכיבי השכר השונים
7 (תוך הפרדה בין תשלומים החייבים במס שכר ואלה הפטורים ממס שכר "לפי חוות
8 דעת", וכן טבלה הנושאת את הכותרת "חסכון במס שכר חוות דעת"), וזאת ללא כל
9 ביאור, הסבר או ראיה בעניין מהותו של אותו "רכיב שכר".

10 עוד הבהרתי במסגרת החלטתי האמורה, ודומני כי ראוי לחזור על הבהרה זו גם
11 עתה, כי במסגרת ערעור זה בית המשפט אינו עורך תחשיבי מס פרטניים לכל אחד
12 מהעובדים, וכן, ועיקר, כי **בית המשפט אינו נותן גושפנקא לתוכנת חישוב כזו או**
13 **אחרת של חברה מסחרית כלשהי**. תפקידו של בית המשפט הוא לבחון את השאלה
14 אילו רכיבי שכר חייבים ואילו פטורים ממס שכר על פי הדין, על בסיס טיבם ואופיים
15 של אותם רכיבים כפי שהוכחו, אם וככל שהוכחו.

16 25. אעיר בהקשר זה כי במהלך דיון ההוכחות הסתבר כי שיקולי
17 שכר טרחה עמדו בבסיס השיטה שבה הפחיתה המערערת, על יסוד החישובים
18 שנערכו באמצעות התוכנה האמורה, את סכומי מס השכר במסגרת הדוחות
19 התקופתיים לרבות בגין שנות עבר. ראו את האמור על ידי מר אלקובי בעדותו
20 (פרוטוקול עמ' 29 ש' 28 – עמ' 30 ש' 23):

21
22 **ש" המערערת במסגרת דוחות 102 הפחיתה כמעט כל**
23 **חודש, בין חודש יוני 2009 לדצמבר 2010 סכומים בגין**
24 **ניכוי מס שכר וניכוי מס במקור, אתה נתת להם הוראה**
25 **להקטין מידי חודש את הסכומים בסכומים קטנים או**
26 **שנתת להם לבצע במכה אחת.**
27 ת. אנחנו בעיקרון מגישים את הדוח המלא, נגיד בשנת 2009
28 עד שנת 2009, ומטעמי שכ"ט אנחנו לעיתים מחלקים
29 את הסכומים מבחינת הבאת הכסף בפועל, כי אנו
30 מרוויח[ים] שכ"ט באחוזים בחסכון, אנו מחלקים את
31 הסכומים. נניח שמצאנו ביוני 2009 מגיע להם על העבר
32 300,000 ₪, ויש את התיקון בגין התקצוב החינוך
33 השוטף, בדר"כ השוטף מתקן בשוטף לגבי העבר אנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 מחלקים בכמה מנות בגלל השכ"ט. אנחנו חוסכים כסף
2 לאנשים, אז למדנו לעשות זאת בכל שנה. אנחנו עובדים
3 באחוזים. נניח שלצורך העניין אנו רוצים להפחית את כל
4 מלוא, העמלה שלנו תהיה גבוה, כיוון למעסיקים יש
5 הרגל שלא לשלם בזמן, אז אנחנו עושים את זה במנות.
6 החלוקה היא ברמת השנה או שהוא סכום, שהוא נגזרת
7 של שכ"ט.
- 8 **ש. אתה לא אמרת למערערת כי תפחית את מס השכר שלך**
9 **לחודש יוני ב- 100,000 ₪ ובאוגוסט בעוד 100,000 ₪**
10 **ובחודש ספטמבר בעוד 60,000 ₪, לא אמרת להם כמה**
11 **לדווח ושאלה הפערים?**
- 12 **ת. למה לא? למיטב זכרונו אנחנו אומרים להם. אנחנו לא**
13 **ממלאים את הטופס. אנחנו מגישים דוח חודשי, מעבר**
14 **לעבודה הכללית לגבי השנים אחורה, אחרי זה כל חודש**
15 **זה מוגש, עם חוו"ד ועם פירוטים שאותם ראיתי בניירות**
16 **עבודה שלכם.**
- 17 **ש. איך זה יכול להיות שהסכומים תמיד עגולים?**
18 **ת. כי בדר"כ אנו לוקחים סכום מתוך העבודה, ואותו אנו**
19 **מפחיתים כנגזרת של שכ"ט."**
- 20 26. לטעמי, שיטה זו של הפחתת תשלומי מס השכר בסכומים שרירותיים שנקבעו על ידי
21 היועצים, המתבצעת משיקולי שכר טרחה, כשלכך מצטרפת העובדה שהמערערת
22 אינה נותנת הסבר בזמן אמת מה עומד מאחורי אותה הפחתה, מעוררת, לכל הפחות,
23 אי נוחות.
- 24 27. מכאן לבחינת רכיבי השכר השונים בתלושי השכר של עובדי המערערת, לגביהם
25 טענה היא כי אינם חייבים בתשלום מס שכר.
- 26 המסגרת הנורמטיבית
- 27 28. סעיף 4 לחוק מסדיר את נושא הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים וקובע את
28 שיעורו. סעיף 4(א) לחוק הדן במס שכר המוטל על מוסדות ללא כוונת ריווח קובע
29 כדלקמן:
- 30 "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר
31 באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור
32 הכנסת".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 29. תכליתו של מס השכר היא למסות את הערך המוסף של המוסד ללא כוונות רווח
2 המתבטא בשכר אותו משלם מוסד זה לעובדיו.

3 ראו לעניין זה את שנאמר בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושליים" נ' מנהל
4 המכס, פ"ד מ"ד(4) 806, 800 (1990):

5 "בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק
6 לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח
7 מפעילותם ולהטיל עליו מס. ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך
8 כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על-
9 ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא
10 מהווה את הערך המוסף".

11 כן יפים בהקשר זה הדברים שנאמרו בעניין שירותי בריאות כללית:

12 "מס שכר נועד למסות את הערך המוסף של מוסדות ללא כוונת
13 רווח. ערך מוסף של יחידה משקית הוא הערך שתורמת אותה
14 יחידה למשק בפעילותה העסקית. הביטוי לתוספת ערך זו, הוא
15 ההפרש שבין מכירותיה של אותה יחידה לבין רכישותיה, או בין
16 השירותים שנתנה לשירותים שקיבלה (אהרון נמדר מס ערך
17 מוסף 37-38 (מהדורה רביעית, 2009), (להלן נמדר, מס ערך
18 מוסף)). ניתן לחשב ערך זה גם כרווח של היחידה בתוספת
19 הוצאות השכר שלה על עובדיה (אנה שניידר "מס ערך מוסף על
20 מלכ"רים" מיסים א2, א-36 (1987)). כיון שלמוסד ללא כוונת
21 רווח אין רווחים, מחושב הערך המוסף שלו על בסיס ההוצאות
22 לשכר שהוא משלם לעובדיו (שם; נמדר, מס ערך מוסף, בעמ'
23 387; וראו גם מבוא להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975,
24 הצעות חוק 233, 235)".

25 30. סעיף 1 לחוק מגדיר "שכר" כ"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה,
26 לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו".

27 31. המונח "הכנסת עבודה" מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-
28 1961 (להלן: "הפקודה") כ"הכנסה לפי סעיף 2(2) לאמור:

29 (א) "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה
30 שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי
31 הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון,
32 נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך
33 למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של
34 שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו
2 לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".
3
- 4 (ב) "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את
5 שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור
6 לרשות העובד".
- 7 32. הנה כי כן, בכל הנוגע לחיוב מלכ"ר במס שכר - ככל שנמצא
8 שהכנסה מסוימת של עובדי המלכ"ר עונה על הגדרת "הכנסת עבודה" בהתאם
9 לסעיף 2(2) לפקודה, אזי יחויב המלכ"ר בתשלום מס שכר בגין הכנסה זו.
- 10 רכיב "השתתפות צד ג"
- 11 33. רכיב זה, המתייחס לשכר עובדים מסוימים המשולם על ידי המערערת, נחשב
12 כ"הכנסת עבודה" לפי הוראות סעיף 2(2) לפקודה. אלא שהמערערת הסבירה כי
13 הפחתת סכומי מס השכר בדוחות נבעה, בין היתר, מתשלומי שכר עבודה בגינם היא
14 זכאית להשתתפות מצד ג', ולפיכך אין היא, המערערת, אלא בבחינת "צינור"
15 להעברתם לעובדים. לטענתה, סכומי מס השכר הנובעים מתשלומים אלו מסתכמים
16 לכדי 1,250,155 ₪ והם פטורים ממס שכר.
- 17 34. אף אם אתעלם מטענת המשיב לפיה מדובר בהרחבת חזית אסורה, שכן טענה זו
18 הנוגעת להשתתפות צ' ג' לא הועלתה במסגרת דיוני השומה, הרי שממילא טענתה זו
19 של המערערת לא הוכחה כנדרש. המערערת לא תמכה בראיות את טענתה לפיה היא
20 משמשת כ"צינור" בלבד להעברת הכספים ממשרדי הממשלה לעובדים. המערערת
21 אף לא הציגה את רשימת העובדים להם מיוחס שכר העבודה הפטור ממס ופירוט
22 שכרם. המערערת לא הציגה את הסכמי ההעסקה של אותם עובדים, אשר יהיה בהם
23 כדי להעיד על כך ששכרם ממומן על ידי צדדים שלישיים. יתרה מזאת, המערערת לא
24 הציגה מסמכים המלמדים על סך התקציבים שקיבלו אותם משרדי ממשלה בגין
25 תקצוב העובדים בשנות המס שבערעור, ומקל וחומר לא הראתה כי התקציב שקיבל
26 המשרד הרלוונטי זהה לסכומים אשר הועברו לעובדים כשכר עבודה.
- 27 35. כידוע, כאשר בעל דין נמנע מלהביא ראיה העשויה לתמוך בעמדתו, חזקה היא כי
28 אילו הובאה, הייתה פועלת נגדו. ראו לעניין זה את שנפסק בע"א 2275/90 לימה
29 חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 605, 614 (1993):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 "כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין
2 בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה, שהיא לטובתו, ואם
3 נמנע מהבאת ראייה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר
4 סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, הייתה פועלת נגדו."
- 5 ראו עוד: ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015) ע"א 27/91 קבלו נ'
6 שמעון קבלנות מתכת בע"מ, פ"ד מט(1) 450 (1995) ע"א 55/89 קופל נ' טלקאר, פ"ד
7 מד(4) 595, 602 (1990).
- 8 36. המערערת אף לא זימנה נציג מטעמה אשר ישפוך אור אודות אופן העסקת אותם
9 עובדים ועל התקציבים המתקבלים ממשרד החינוך, ואף בהקשר זה יש לזקוף את
10 ההימנעות מהבאת ראייה הנמצאת בחזקתה לחובתה (לעניין הימנעות מהבאת עד
11 רלוונטי ראו גם ע"מ (מחוזי מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל
12 מע"מ היחידה לפשיעה חמורה (9.5.2016)).
- 13 37. על זאת יש להוסיף כי עצם הטענה לפיה המערערת מהווה אך "צינור" להעברת
14 השכר מעוררת קושי עקרוני ומושגי, שכן מוסד ללא כוונת ריווח, כדוגמת המערערת,
15 ממילא שעיקר תקציבו מבוסס על כספים המתקבלים מגורמים אחרים, לרבות
16 משרדי ממשלה האחראים על תחום זה או אחר, כמו משרד החינוך האחראי על
17 תחום ההוראה, ולא על רווחים שלו עצמו. במובן זה כל סכום המשולם על ידי
18 המלכ"ר יכול להיחשב כמעין תשלום "צינור" בין הגורם המממן ובין מקבל התשלום
19 הסופי, וברי כי תוצאה זו לפיה מלכ"ר לעולם אינו נדרש לשלם מס שכר – אינה
20 סבירה. מכל מקום, ועיקר, טיבו, המשפטי והכלכלי, של הקשר בין העובדים השונים
21 לבין צד ג', מושפע מהנסיבות הקונקרטיות ומאופי ההעסקה הספציפי, ובהעדר
22 ראיות כלשהן בעניין זה, לרבות באילו עובדים מדובר, לא ניתן לקבוע כי המערערת
23 עמדה בנטל להוכיח כי אין מדובר בעובדיה שלה ולפיכך כי אין היא חייבת במס שכר
24 בגין שכרם.
- 25 38. כשנשאל העד מטעם המערערת, מר אלקובי, האם המערערת נחשבת לצורך העניין
26 למעסיקה של המורים השיב כך (פרוטוקול דיון מיום 5.4.2017 בעמ' 28 ש' 5-6):
27 "ש. מי המעסיק של המורים, מי מוציא להם תלושי שכר?
28 ת. העירייה מוציאה תלושים, אם היא המעסיק או לא, יש
29 על כך דיונים משפטיים".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 וכשנשאל אודות התקציב שמקבלת על פי הטענה המערערת ממשרד החינוך, ואודות
2 קשרי הגומלין בין הגורמים השונים, השיב כך (פרוטוקול בעמ' 28 ש' 24-7):
- 3 **"ש. ידוע לך האם משרד החינוך מתקצב את העירייה בנוגע**
4 **למורים, כיצד זה נעשה, האם זה כלפי מורה או לפי**
5 **מפתח?**
- 6 ת. מה שמשרד החינוך עושה זה בקרות עומק, את פרופיל
7 המורה, כולל בתוכו ותק, תואר וכד'. העירייה נחשבת
8 בעלות, הכוונה המורה לא עובד שמקבל ממשרד החינוך
9 את התלוש אך היא מפקחת ואוכפת את ישום ההסכם
10 הקיבוצי. אם העירייה לא תשלם למורה, משרד החינוך
11 מעכב תקציב.
- 12 **ש. שאלתי הייתה איך משרד החינוך מתקצב את העירייה.**
13 **האם בעולם שכולו טוב, אצל המערערת יש מורה אחד**
14 **כי יש לה 10 תלמידים והוא משתכר ב"כ- 10,000 ₪**
15 **ברוטו. האם משרד החינוך מעביר את ה- 10,000 ברוטו**
16 **או שעל כל מורה הוא מעביר X.**
- 17 ת. הוא בודק את פרופיל המורה ובהתאם לזאת הוא מוודא
18 שישולם לו השכר ומעביר.
- 19 **ש. אחד לאחד.**
- 20 ת. תקציב משרד החינוך מורכב מעלות המורה וגם מדברים
21 אחרים, כגון שכ"ד. צריך למלא דוח, מי היו המורים
22 והפרופיל שלהם.
- 23 ..
- 24 **ש. כשלמורה יש בעיות עם השכר, לדוגמא אלא הפקידו לו**
25 **את קרן השתלמות, למי הוא פונה.**
- 26 ת. הוא פונה למשרד החינוך, גם לעירייה, וכן לעיתים גם
27 לעמותה כגון אורט. ולעיתים המורה לא צריך לפנות
28 אלא משרד החינוך יוזם ביקורת".
- 29 ואילו מר דוד יהלומי, גזבר המערערת (להלן: "מר יהלומי"), העיד בהקשר זה כי
30 הוא אינו יודע אילו גופים פרט למשרד החינוך מתקצבים את המערערת, אם בכלל,
31 ואף אינו יודע מהו התחשיב לפיו מועברים התקציבים ממשרד החינוך (פרוטוקול
32 עמ' 32 ש' 34 – עמ' 33 ש' 5). מהמשך דבריו אף עולה כי המערערת נושאת בעלויות
33 נוספות בגין העסקתם של אי אלו מהעובדים, כגון סייעות, מעבר לתקציבים
34 המועברים על ידי משרד החינוך (פרוטוקול עמ' 33, ש' 22 – 25).
- 35 39. דברים אלו של עדי המערערת, לא רק שלא תומכים בעמדתה, אלא נדמה כי הם אף
36 מעוררים ספק של ממש בדבר נכונותה. מכל מקום, בסופו של יום לא התבהר מהן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 העלויות בהן נושא משרד החינוך, מיהם הגופים המתקצבים את המערערת, ולפי
2 איזה תחשיב, ומהו שיעור התשלום לעובדים בו נושאת הרשות ממקורותיה שלה.
3 ממילא לא הוכח כי תשלום השכר על ידי המערערת נעשה בהתאם להוראות משרד
4 החינוך ומהכספים המועברים על ידו לצורך כך. המסקנה המתבקשת היא
5 שהמערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי אין מדובר בעובדיה שלה, כי היא אינה
6 אחראית לשכרם, ולפיכך היא אינה נדרשת לשלם מס שכר בגין שכרם.
- 7 40. המערערת ביקשה להסתמך על החלטות מיסוי שניתנו על ידי רשות המסים, לאמור
8 החלטה 8732/14 בנושא חבות במע"מ של קבלת סובסידיות לשכר לימוד הניתנות
9 לגני הילדים (מוצג מע/1), והחלטת מיסוי 9158/16 בנושא חבות במס שכר בגין שכר
10 של עובדים מושאלים מרשות מקומית לתאגיד המים והביוב (מוצג מע/2).
- 11 לא מצאתי כי יש בסיס להסתמכות זו.
- 12 החלטת מיסוי 8732/14 עוסקת במצב בו חלה תקנה הקובעת פטור ממס ערך מוסף
13 על כספים שמקבל עוסק מאת המדינה כסובסידיה. בעניינה של המערערת אין מדובר
14 בעוסק אלא במלכ"ר, אשר דרך חישוב המס לגביו שונה, ולא קיימת כל הוראות חוק
15 או תקנה הקובעת פטור בנסיבות העניין.
- 16 החלטת מיסוי 9158/16 מבוססת על מערכת הסכמית לפיה הרשות המקומית אינה
17 מעסיקתם של עובדי תאגיד המים והביוב, אלא רק שילמה את משכורתם לפי
18 הוראות התאגיד, ולפיכך היא לא חויבה בתשלום מס השכר בגינם. בשונה מהתאגיד
19 שם, הנחשב כ"עוסק" לצורך החוק, המשלם מס ערך מוסף על עסקאותיו, המערערת
20 בעניינה היא מלכ"ר, המשלמת מס שכר. הטלת מס השכר על המשכורות המשולמות
21 לעובדי התאגיד, הייתה עלולה לגרום לתשלום כפל מס על ידי התאגיד – פעם אחת
22 באמצעות תשלום מס הערך המוסף הנובע מעסקאותיו, ובפעם השנייה על ידי
23 תשלום מס השכר בגין משכורת עובדיו, שהלכה למעשה לא מהווים חלק מפעילותה
24 של הרשות המקומית. לפיכך נקבע בהחלטת המיסוי כי אין להטיל את חובת תשלום
25 מס השכר על הרשות המקומית. במקרה שלפנינו, עם זאת, טענת המערערת היא כי
26 המדינה היא מעסיקתם של העובדים, אך זו נחשבת כמלכ"ר ואינה מחויבת במס
27 ערך מוסף, ועל כן לא מתעורר חשש למיסוי כפול.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

41. על זאת יש להוסיף כי לפי עדות הגזבר, מר יהלומי, תקציב משרד החינוך המועבר למערערת כולל גם השתתפות במס השכר (פרוטוקול בעמ' 33 ש' 26-27). העובדה שהתקציב שמועבר על ידי משרד החינוך כולל את מס השכר, לא רק שמעוררת ספק בדבר גישתה העקרונית של המערערת לעניין מעמד עובדי ההוראה המועסקים על ידה, אלא, ובעיקר, מעוררת את השאלה מה טעם מצאה המערערת לטעון כי זכאית היא להחזר מס שכר בשעה שממילא לא נשאה בו בעצמה. אם אמנם סבורה המערערת כי פטורה היא ממס שכר בגין שכר עובדי ההוראה, היה לצפות כי תפנה למשרד החינוך ותסב את תשומת לבו לכך כי הוא אינו נדרש להעביר אליה השתתפות בסכומי מס שכר בגין עובדים אלה, ואף להשיב לו סכומי השתתפות שהועברו אליה בעבר. פנייה כזו לא נעשתה.

42. לאור כל האמור, דין טענותיה של המערערת בכל הנוגע לרכיב זה של "השתתפות צד ג" - להידחות.

רכיב החזר נסיעות בתפקיד והוצאות רכב

43. סכום מס השכר בגין רכיב זה מסתכם על פי המערערת לכדי 473,863 ₪.

44. כאמור לעיל, סעיף 2(2) לפקודה מגדיר "הכנסת עבודה" ככוללת בין היתר "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון... אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה..." רוצה לומר, על פי הוראת סעיף 2(2) לפקודה, תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאות החזקת רכב יהיו בגדר "הכנסת עבודה", כאשר החרג הוא שתשלומים לכיסוי הוצאות המותרות לעובד בניכוי לא ייחשבו כהכנסת עבודה.

45. בעניין שירותי בריאות כללית עמד בית המשפט על כך שמבחינת סכום המס שעל עובד לשלם, אין הבדל בין הכללת התשלום ב"הכנסת העבודה" ו"הוצאתו" בעת חישוב ההכנסה החייבת, לבין החרגתו מכלל הכנסת עבודה מלכתחילה, כך שההיגיון העומד מאחורי קביעת החרג, הוא ליצור מעין "קיצור דרך" כדי להקל על העובד השכיר, שלא יידרש להגיש דוחות שנתיים כדי לנכות תשלומים אלה. (פסקה כ"ח לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

46. ומהי הוצאה המותרת לעובד בניכוי, שאינה בבחינת "הכנסת עבודה" מלכתחילה
ולפיכך אף פטורה ממס שכר? לכל הפחות בכל הנוגע להוצאות החזקת רכב נקבע
הדבר באופן מפורש בתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה –
1995, לאמור: "לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת
עבודה". משמע כי לעובד לא יותרו הוצאות בגין החזקת רכב, אלא אם יוכח כי אלו
הוצאו בייצור הכנסתו של מעבידו, להבדיל מהכנסתו של העובד עצמו (ראו עמ"ה
מחוזי תל אביב) 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
(27.6.2013).

47. אך בדומה ליתר רכיבי השכר, אף בעניין זה המערערת לא הביאה כל ראיה שתלמד
על כך שמדובר בהוצאותיה שלה, כלומר הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של
המעביד. המערערת לא הוכיחה את מהות התשלומים, את סכום התשלומים ואף לא
את נחיצות התשלומים לצורך ייצור הכנסתה. מתשובותיהם של הגורמים מטעמה
אותם בחרה המערערת להעיד כדי לתמוך בטענותיה, עולה כי מהות תשלומים אלו
ונכונותם כלל לא נבדקה על ידם.

גזבר המועצה, מר יהלומי, אישר בעדותו כי לא ערך בדיקות בנוגע להחזרי הוצאות
הרכב ואינו יודע מה המדיניות שעומדת מאחורי תשלומי החזר (פרוטוקול עמ' 32
ש' 25-31):

"ש. האם למערערת יש הוראות מיוחדות לעניין החזר
הוצאות של עובדים. האם המערערת מחליטה לצורך
העניין שהיא משלמת לעובדיה את כל אגרת הרישוי,
למרות שהרכב משמש אותם גם באופן פרטי.
ת. אני לא יודע איך זה נעשה. מה שאני כגזבר בודק. אני לא
קובע את המדיניות לגבי כל עובד ועובד, מה שאני מבצע
כגזבר, זו בדיקה האם הפעולות שנעשות הן חוקיות.
בבדיקות יזומות שאני ערכתי, וקיבלתי לא מזמן ממשרד
האוצר שאין חריגות בשכר. לפחות נכון לשנת 2011
קיבלנו דו"ח שאין חריגות לשכר..."

(ראו גם דברי מר אלקובי בפרוטוקול עמ' 13 ש' 24-33 כמצוטט לעיל, בנוגע לאופן
שבו נערכו התחשיבים בעניין הוצאות הרכב).

48. הנה כי כן, המערערת לא הראתה מה שיעור השימוש שהעובדים עושים ברכבם
הפרטי לצורכי המערערת לעומת צרכיהם הפרטיים; המערערת לא הוכיחה, ולמעשה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 כלל לא טענה, כי תנאי לקבלתם לעבודה של אותם עובדים להם משולמים הסכומים
2 בגין הוצאות הרכב הוא כי אלו יחזיקו ברכב פרטי אשר ישמש את המערערת לכל
3 צרכיה; המערערת לא הגישה פירוט שמי של עובדי המערערת שמקבלים תשלומים
4 בגין הוצאות רכב; המערערת אף לא הציגה מסמכים המלמדים כי עובדי המערערת
5 מגישים הצהרות כלשהו בנוגע לנסיעות או למספר הקילומטרים שביצעו עם רכבם
6 לצרכי העבודה לעומת נסיעות לצרכים פרטיים.
- 7 49. על המשמעות העולה מהימנעות מהבאת ראיות המצויות בחזקתו של צד
8 והרלוונטיות להוכחת טענותיו, כבר עמדתי לעיל. אף באשר לרכיב הנוגע להחזר
9 הוצאות רכב, התוצאה הסופית היא כי המערערת כלל ועיקר לא הוכיחה את הנטען
10 על ידה.
- 11 50. משלא הוכחה מהותם של התשלומים ששולמו לעובדים בגין החזרי הוצאות הרכב,
12 לא ניתן לומר כי המערערת עמדה בנטל להוכיח כי תשלומים אלה מותרים בניכוי
13 ולפיכך כי הם אינם בבחינת "הכנסת עבודה" וכי אין לחייב בגינם במס ש.כר. אזכיר
14 כי את החריג שבסעיף 2(2) לפקודה יש לפרש באופן מצמצם (עניין **שירותי בריאות**
15 **כללית**, פסקה ל"ג).
- 16 51. לאמיתו של דבר, הרושם שהתקבל הוא כי לפחות חלק מאותם תשלומים הם בעליל
17 תשלומים שאינם מותרים בניכוי, שכן המערערת לא ערכה הבחנה כלשהי בין
18 הוצאות ששולמו לעובד לצורך ייצור הכנסתה לבין הוצאות שאינן לייצור הכנסתה,
19 וסברה, על סמך עצת יועציה, כי כל התשלומים פטורים ממס ש.כר, לרבות הוצאות
20 הרכב הקבועות. ראו לעניין זה דברי מר אלקובי בפרוטוקול בעמ' 16 ש' 25-33:
- 21 **ש. לפי השיטה שלכם כל הוצאת רכב שהמעביד מחזיר**
22 **לעובד כולה פטורה ממס ש.כר.**
- 23 ת. נכון.
- 24 **ש. כך עובדת המערכת שלכם.**
- 25 ת. המערכת עובדת לפי הגדרות שאומרים לה. במקרה זה
26 ההגדרות שאמרו לנו להגדיר, לפטור את הסמלים ממס
27 ש.כר.
- 28 **ש. יש הוצאות רכב שהמעביד מחזיר לעובד, אני מדבר על**
29 **מס הכנסה, חלקן מותרות בניכוי וחלקן אינן.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 **ש. השאלה הייתה האם היא מגלמת דמי חבר.**
 2 **ת. לא למיטב ידיעתי. ולדעתי זה לא משנה. מכיוון שהאם**
 3 **היא מגלמת משהו היא כבר נהייתה שותפה של העובד**
 4 **בענייני מס."**

5 אף מבלי צורך להידרש לשאלה האם גילום דמי החבר מוציא את דמי החבר
 6 מהחבות במס שכר, לא מצאתי כל בסיס לטענה לפיה די בכך שהמעביד מגלם "משהו
 7 בשכר", כדי לראותו כ"שותפו" של העובד לצרכי מס, בכלל, וכנימוק המצדיק פטור
 8 ממס שכר, בפרט.

9 רכיב הפרשות עודפות לתשלומים סוציאליים

10 55. סכום מס השכר בגין רכיב ההפרשה העודפת להוצאות סוציאליות אשר שילמה
 11 המערערת לעובדיה בשנות המס שבערעור מסתכם על פי המערערת לכדי 21,303 ₪.
 12 ביחס לרכיב זה טוענת המערערת כי אין לחייבה במס שכר, משום שהמדובר
 13 בסכומים אשר מקור החיוב שלהם אינו בסעיף 2(2) לפקודה אלא בסעיף 3 לפקודה,
 14 כאשר דרך המיסוי לגביהם קבועה בהוראות סעיף 3(ה) ו-3(ה)(3) לפקודה ועל כן
 15 פטורים הם ממס ששכר.

16 56. ואולם, מלשון הוראות סעיפים 3(ה) ו-3(ה)(3) לפקודה, עליהן הסתמכה המערערת,
 17 עולה כי יש לראות באותן הכנסות מתשלומים עודפים להפרשות סוציאליות,
 18 כ"הכנסת עבודה":

19 **סכומים ששילם מעביד לקרנות השתלמות בשביל (ה)"**
 20 **עובדו בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי כמשמעותו בחוק**
 21 **הסכמים קיבוציים, תשי"ז-1957, (להלן - הסכם**
 22 **קיבוצי), ולגבי עובד שאין הסכם קיבוצי החל עליו -**
 23 **בגבולות שנקבעו בהסכם קיבוצי החל על עובד**
 24 **שמקצועו, הוותק שלו ותנאי העבודה שלו דומים, אך לא**
 25 **יותר מ-8.4% מהמשכורת הקובעת לגבי עובד הוראה**
 26 **ולא יותר מ-7.5% מהמשכורת הקובעת לגבי כל עובד**
 27 **אחר, יראום כהכנסת עבודה של העובד בעת שקיבל**
 28 **אותם; ואילו סכומים ששילם מעביד מעל לגבולות**
 29 **כאמור יראום כהכנסת עבודה של העובד בעת ששולמו**
 30 **לקרן.**

31
 32 **(1) סכומים ששילמו כל מעבידיו של עובד, בעבורו, (3ה)**
 33 **לקופות גמל לקצבה, על חשבון מרכיב תגמולי המעביד,**
 34 **העולים על השיעור להפקדה כשהוא מוכפל במשכורתו**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1 של העובד או בסכום התקרה, לפי הנמוך מביניהם,
2 יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד, במועד שבו
3 שולמו לקופות הגמל; סכומים ששולמו כאמור, לקופות
4 הגמל, אשר אינם עולים על שיעור ההפקדה כשהוא
5 מוכפל כאמור, יראו אותם כהכנסת עבודה של העובד,
6 במועד שקיבל אותם;
- 7 57. כאמור, מס שכר מוטל על "שכר" המשולם לעובד, המוגדר בסעיף 1 כ"הכנסת עבודה
8 כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה
9 עובדו", ומכאן שדי בכך שהכנסה מסוימת תיחשב כ"הכנסת עבודה" מבחינת
10 הפקודה, על מנת שיוטל על אותה הכנסה מס שכר. איני סבור כי קיים טעם של ממש
11 המצדיק לפרש את הדיבור "יראו אותה כהכנסת עבודה", באופן זה שיראו באותם
12 תשלומים המוסדרים בסעיפים 3(ה) ו-3(ה)(3) לפקודה כ"הכנסת עבודה" מלבד
13 לצורך מס השכר. ולא רק שאין לכך טעם לשוני, אלא אף לא טעם תכליתי, שהרי
14 מנקודת מבטו של המעסיק, תשלומים אלו הינם תמורה לעובד בגין עבודתו וככאלו
15 יש להביאם בחשבון במסגרת חישוב הערך המוסף של המלכ"ר ואין כל סיבה להבחין
16 בינם לבין תשלומים אחרים המהווים תמורה בגין עבודה שמשלם המלכ"ר לעובדיו.
- 17 58. לא זו אף זו, לצד כל האמור, מסתבר שאף ביחס לרכיב זה לא תמכה המערערת את
18 טענותיה בראיות. המערערת לא הראתה כי סכום מס השכר אשר הופחת על ידה
19 במסגרת שנות המס שבערעור היה מורכב מרכיב זה ואף לא הוכיחה כי הסכומים
20 אותם היא מייחסת לרכיב זה אכן היוו הפרשות עודפות לתשלומים סוציאליים.
- 21 רכיב תשלומי אש"ל לעובדים
- 22 59. סכום מס השכר אשר שילמה המערערת לעובדיה בגין הוצאות אש"ל הפטורים
23 לשיטתה מתשלום מס שכר, עומד על סך 2,589 ₪.
- 24 בהקשר זה ציין המשיב כי המערערת טענה במסגרת הליכי השומה כי אין רכיב
25 אש"ל בהפחתות מס השכר שהיא ביצעה, ומכאן טענותיה בערעור מהוות הרחבת
26 חזית אסורה ולמעשה עומדות בניגוד לאמירותיה בדיוני השומה. לצד זאת, במסגרת
27 הערעור הודיע המשיב כי פתוחה בפני המערערת האפשרות להוכיח טענתה בעניין זה
28 בראיות אשר יהיה בהן בכדי ללמד כי מדובר בהוצאות אש"ל, וכי ההפחתה במס
29 שכר בגינם טרם הובאה בחשבון. ראיות אלו לא הובאו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-11-61866 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 הסוגיה הנוגעת לניכוי מס הכנסה במקור

2 60. לטענת המשיב, בבדיקה שנערכה על ידו נמצא כי המערערת הפחיתה במסגרת 5
3 דוחות שכר תקופתיים את סכום ניכוי המס במקור שהיה עליה להעביר למשיב
4 בסכום מצטבר של 178,000 ₪ וזאת ללא כל הסבר.

5 אף בהליך זה לא הציגה המערערת כל הסבר להפחתת סכום ניכוי המס במקור,
6 וממילא גם לא הציגה כל ראיה שתתמוך בזכות הקיימת בידה לעשות כן. המערערת
7 התמקדה בסיכומיה בטענה להרחבת חזית מצד המשיב מן הטעם שבדיוני השומה
8 בשלב א' נושא זה לא עלה.

9 61. עיון בנימוקי השומה שצורפו לצו שהוציא המשיב, כמו גם בהודעה המפרשת את
10 נימוקי השומה, מלמד כי המשיב העלה סוגיה זו ולפיכך אין לקבל את טענת
11 המערערת כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, במיוחד בנסיבות שבהן קיים למערערת
12 יתרון ראייתי מובהק (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 26719-09-12 רעי משעל נ' פקיד
13 השומה (2.2.2016)).

14 בסופו של יום, ובדומה ליתר הסוגיות שנדונו בערעור זה, לא הציגה המערערת איזו
15 ראיה פוזיטיבית שתתמוך בזכות הקיימת לה להפחית את ניכוי המס במקור, ואף לא
16 סיפקה נימוק ענייני לכך, ולפיכך גם טענותיה בעניין זה דינן להידחות.

17 סוף דבר

18 62. על יסוד כל האמור לעיל, הערעור נדחה על כל חלקיו.

19 63. לא מצאתי בטיעונים האחרים שהובאו מטעם מי מהצדדים, כגון טענת המערערת
20 לעניין פרסום הנחיות מטעם המשיב, או לעניין הטבות מס הניתנות על ידי המשיב
21 לעובדיו שלו בלבד, כדי לשנות את תוצאות הדיון לגופו של ענין (ראו: רע"א 20/15
22 פרץ נ' ורטיס (18.1.2015); רע"א 6509/14 זפט נ' יעקב (3.11.2014)).

23 64. בפסיקת הוצאות ההליך אני נותן דעתי הן לתוצאות הערעור והן להתנהלות
24 המערערת כמתואר לעיל, לרבות הגשת בקשות שונות שלא לצורך והעלאת טיעונים
25 עובדתיים בסיכומים שכלל לא הוכחו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 61866-11-15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1 המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך של 80,000 ש"ח,
2 שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד
3 למועד תשלומם בפועל.

4

5

6

7

8

9

10

11

ניתן היום, כ"ד אדר תשע"ח, 11 מרץ 2018, בהעדר הצדדים.

12

שמואל בורנשטין, שופט

13

14

15

16