



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

לפני

כב' השופט טל גולן

נציג ציבור (עובדים) מר הנרי אלקסלסי

נציג ציבור (מעסיקים) מר ברק נחשול

התובעת:

אלביט מערכות בע"מ
ע"י ב"כ: עו"ד עופר גרנות
ועו"ד חגי ורד

-

הנתבע:

המוסד לביטוח לאומי
ע"י ב"כ: עו"ד לירון דגון
ועו"ד ארז בוקאי

פ ס ק ד י ן

א. מבוא וסקירת ההליך

1. מונחת לפנינו תביעתה של חברת אלביט מערכות בע"מ (להלן: "התובעת") אשר הוגשה כנגד החלטתו מיום 31.12.2019 של הנתבע בהליך, המוסד לביטוח לאומי (להלן: "הנתבע"). בהחלטתו שבנדון קבע הנתבע את דמי הביטוח שעל התובעת לשלם לשנים 2014-2017, במסגרת ביקורת נכויים שנערכה לה.
2. ביחד עם ההליך העיקרי הוגשה בפתח ההליך בקשה למתן סעדים זמניים כנגד המשך הליכי הגבייה של הנתבע. לאור הודעת הנתבע בדבר עיכוב הליכי גבייה, בוטל הדיון שנקבע בהליך הזמני. לאחר מכן ההליך, שטופל עד אותו השלב על ידי כב' השופטת אלקאסם, הועבר להמשך טיפולו של אב"ד. לאחר מכן שוב הוגשה על ידי התובעת בקשה למתן סעדים זמניים. ביום 2.8.2020 נערך דיון בבקשה, במהלכו הגיעו הצדדים להסכמות שונות ביחס לחיובי התובעת.
3. בהמשך הגיש הנתבע בקשה למחיקת טענות מכתב התביעה אשר התקבלה בהחלטת בית הדין מיום 8.10.2020. בגין החלטה זו הגישה התובעת בקשת רשות ערעור לבית הדין הארצי לעבודה (בר"ע (ארצי) 60252-10-20). בתום הדיון



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

שנערך ביום 17.12.2020 בפני מותב כב' בית הדין הארצי הוסכם כי התובעת תגיש בקשה לתיקון כתב התביעה. בהתאם לכך, הוגשו כתבי טענות מתוקנים וכן תצהירי עדות ראשית, וכן ניתנה החלטה ביחס לבקשות לגילוי מסמכים שהוגשו על ידי שני הצדדים.

4. ביום 16.11.2021 נערך לפנינו דיון ההוכחות ובמהלכו העידו העדים הבאים מטעם הצדדים: מטעם התובעת העיד מר שגיא פטמן – חשב התובעת (להלן: "שגיא"), וכן מר אוסקר אבו רזק, שהגיש חוות דעת מטעם התובעת (להלן: "אוסקר"). מטעם הנתבע העידה גב' סיגל בן חמו – מנהלת אגף ביקורת ניכויים בנתבע ומי שמשמשת מטעמו כפקידת השגות (להלן: "סיגל") וכן רו"ח מזל בן חמו – מנהלת תחום בכירה באגף ביקורת וניכויים של הנתבע (להלן: "רו"ח מזל"). לאחר הדיון הגישו הצדדים סיכומים בכתב, וכן הוגשו על ידי התובעת סיכומי תגובה, ולאחר מכן ההליך הועבר למתן הכרעה.

ב. התשתית העובדתית

5. להלן עיקרי התשתית העובדתית:

- ביום 28.6.2018 נשלחה לתובעת על ידי רשות המסים (להלן: "פקיד השומה") דרישה להמצאת מסמכים ומתן מענה לשאלות לצורך ביצוע ביקורת ניכויים;
- לאחר התדיינות של התובעת עם פקיד השומה נחתם ביניהם ביום 28.2.2019 הסכם שומת ניכויים לשנים 2014-2017 (להלן: "הסכם השומה"), המהווה הסכם פשרה;
- ביום 11.3.2019 החל הנתבע בביקורת ניכויים לתובעת לאותה התקופה (2014-2017);
- ביום 17.7.2019 הוציא הנתבע לתובעת החלטה בדבר קביעת דמי ביטוח ודו"ח ביקורת ניכויים. את החלטתו ביסס הנתבע, בין היתר, על הסכם השומה;
- בהחלטתו קבע הנתבע, כי התובעת זקפה בחסר הטבות לעובדיה וניכתה דמי ביטוח לאומי בחסר לגבי הרכיבים הבאים: פריסת שכר, הפחתת



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

ניכויי רשות בשכר ברוטו, רווחה, ארוחות, מתנות, הסעות לעובדים. יצוין כבר עתה כי ארבעת הנושאים האחרונים – רווחה, ארוחות, מתנות, הסעות לעובדים – נידונו גם בביקורת שערך מס הכנסה, ומשכך הם אינם מהווים חלק מהדיון שלפנינו;

- לפי החלטת הנתבע חויבה התובעת בסכומים הבאים: קרן בסך 9,255,626 ₪, קנסות (לאחר הפחתה לפי נהלי הנתבע) בסך 1,216,876 ₪ (במקום קנס מלא של 2,081,231 ₪), חיובי הצמדה בסך 154,301 ₪;

- לאחר מכן נערכו התכתבויות נוספות בין הצדדים (השגה של התובעת ביום 2.9.2019, ותשובה של הנתבע ביום 24.11.2019), שהובילו לקבלת החלטת הנתבע מיום 31.12.2019, שצוינה בפתח ההליך;

- לפי החלטתו המעודכנת של הנתבע חויבה התובעת בסכומים הבאים: קרן בסך 9,096,942 ₪, קנסות (לאחר הפחתה לפי נהלי הנתבע) בסך 1,197,329 ₪ (במקום קנס מלא של 2,049,818 ₪), חיובי הצמדה בסך 151,400 ₪.

ג. התשתית הנורמטיבית

6. **עריכת ביקורת ניכויים על ידי הנתבע על מעסיקים** – התשתית הנורמטיבית שתפורט להלן נידונה ומצוטטת ברובה מתוך פסק דין מקיף ועקרוני שניתן בשנת 2020 על ידי בית הדין הארצי לעבודה, במסגרת הליך מאוחד שבו נידון עניינם של מספר גופים – מגן דוד אדום, אוניברסיטת בר אילן, חברת ממון מסוף וניטול בע"מ וחברת נס א.ט. בע"מ¹, אל מול הנתבע (להלן: "עניין מד"א").

7. ההליך דן בשתי סוגיות עיקריות – ראשית, התשתית החקיקתית והאופן שבו הנתבע עורך ביקורת ניכויים על מעסיקים; שנית, הפחתת קנסות וחיובים שמוטלים על ידי הנתבע על מעסיקים במסגרת ביקורת שכזאת. בין היתר,

¹ עב"ל (ארצי) 57587-03-19 המוסד לביטוח לאומי – מגן דוד אדום (ניתן ביום 24.8.2020), סעיף 43 (להלן: "עניין מד"א").



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

- במסגרת פסק דינה ועל דעת כלל חברי המותב, התייחסה כב' הנשיאה וירט-ליבנה לסעיפי החוק הבאים, כדלקמן –
- סעיף 337 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי", או "החוק") אשר קובע כי דמי הביטוח שעל עובד לשלם נגזרים מתוך הכנסתו החודשית: "שיעורי דמי הביטוח החודשיים לפי סעיף 335 לעניין עובד הם אחוזים כאמור בלוח י', מהכנסתו החודשית";
 - סעיף 344 לחוק שקובע כי הכנסתו החודשית של "עובד" לפי החוק תראה כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה;
 - סעיף 2(א)(2) לפקודת מס הכנסה אשר קובע מהי "הכנסה מעבודה", ובין היתר במילים הבאות: "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 המותרים לעובד כהוצאה; שווי 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";
 - סעיף 342 לחוק אשר קובע כי חובת תשלום דמי ביטוח בגין עובד שכיר מוטלת על המעסיק;
 - סעיף 369 לחוק אשר מחייב מעסיק לשפות את הנתבע בגין גמלאות ששילם הנתבע אם המעסיק לא שילם דמי ביטוח במועד.
8. מסעיפי הוראות הדין שפורטו עד כה, עולה שכאשר 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. בהמשך פסק הדין אף נעשתה הפניה לסעיפי חוק נוספים, כדלקמן:



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

- סעיף 145 לפקודת מס הכנסה וסעיף 358 לחוק מהם עולה כי המחוקק הסמיך את פקיד השומה של מס הכנסה ואת פקיד הגביה של הנתבע (בהתאמה) לערוך ביקורת ניכויים. עוד צוין בפסק הדין, כי לשני גופים אלו לא נקבעו מנגנוני ביצוע ביקורת הניכויים, והדבר נתון לשיקול דעת רשויות מס הכנסה והמוסד לביטוח לאומי;
- אשר למס הכנסה, הוא עורך ביקורת ניכויים לשם בדיקה האם המעסיק ביצע את הניכויים מהשכר על פי פקודת מס הכנסה והאם הוא שילם מקדמות בגין ההוצאות העודפות;
- אשר לנתבע, הוא עורך ביקורת ניכויים במסגרתה נבחן האם המעסיק שילם דמי ביטוח כנדרש עבור עובדיו בהעדר דוח ובהתאם להכנסתם המלאה (ראו סעיף 357 לחוק). כמו כן, בפסק הדין אף נעשתה הפניה לסעיף 358 לחוק, שבו נקבע כך: **"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 שאליה מתייחס הסכום"**.
9. נסכם ונציין, כי מכלל התשתית הנורמטיבית שפורטה עד כה עולה שלפקיד הגביה בנתבע הזכות לקבוע כי הכנסתו של עובד היא בניגוד לדו"ח שהוגש על ידי המעסיק וכי ההכנסות הלכה למעשה גבוהות יותר, ובהתאם לכך – לקבוע סכום דמי ביטוח גבוהים יותר. נפנה עתה לבירור השאלה הבאה: **האם הנתבע יכול להסתמך בעת עריכת ביקורת ניכויים על שומת מס הכנסה**. בפתח דיון זה, נציין כי חלק ניכר מההליך שלפנינו עסק בשאלת התאמת החלטות הנתבע להחלטות פקיד השומה, ואף לאור הוראות החקיקה שפורטו עד כה.
10. בפסק הדין שניתן בעניין **גדות** נקבע על ידי בית הדין הארצי לעבודה, שכאשר הנתבע מסתמך על שומת ניכויים שנערכה על ידי רשויות מס הכנסה, ראוי



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

שתהיה התאמה בין קביעות פקיד השומה במס הכנסה לקביעות פקיד הגביה
בנתבע²:

"... 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 164(א) לחוק הביטוח הלאומי, בו נקבע כי מהכנסת עובד
עצמאי על-פי שומת מס הכנסה, יופחתו סכומים מסוימים שפורטו."

11. בפסק דין נוסף שניתן בהמשך – עניין מועלם, הוסיף בית הדין הארצי וקבע,
כד³:

"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). כד, 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."

² דב"ע (ארצי) נה/0-14 "גדות" תעשיות פטרוכימיות בע"מ – המוסד לביטוח לאומי, פד"ע כ"ח
514.

³ עב"ל (ארצי) 82/09 מועלם – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 24.1.2010).



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 20-02-47947

12. גם בעניין גילאון נקבעו על ידי בית הדין הארצי דברים דומים, וצוין כדלקמן⁴:
"בהתאם להלכה כפי שנקבעה בעבל 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". בהמשך, גם בעניין מד"א משנת 2020 ושממנו צוטט עד כה בהרחבה, נקבע, בין היתר, כך:

הנתבע רשאי להוציא שומת ניכויים בעצמו, אך משנערכה שומת ניכויים על ידי פקיד השומה רשאי הנתבע להתבסס עליה; 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 השומה⁵; טעמי יעילות, חיסכון ומדיניות ציבורית תומכים במסקנה שאין זה נכון ששתי רשויות ציבוריות (פקיד השומה והנתבע) תגענה לתוצאה אחרת, והדברים יפים ונכונים גם למקרה שבו שומת הניכויים שנקבעה אל מול פקיד השומה היא תוצאה של הסכם פשרה⁶; לבית הדין קמה הסמכות לדון בתביעות כגון דא, הן בהיבט העובדתי והן בהיבט המשפטי⁷.

ד. טענות הצדדים

13. **הערה מקדימה** – כזכור, כבר ציינו כי הסכם השומה בין התובעת לבין פקיד שומה דן בסוגיות הבאות – רווחה, ארוחות, מתנות, הסעות לעובדים. **נשוב ונציין כי ארבעת הנושאים האלה אינם חלק מהמחלוקת שבין הצדדים**. אשר להחלטתו של הנתבע, הרי שהיא דנה בנוסף בשני רכיבים נוספים – פריסת שכר והפחתת ניכויי רשות בשכר ברוטו. ועוד נציין, כי למעשה התובעת לא העלתה במסגרת ההליך טענות כנגד רכיב החיוב של פריסת שכר, וכלל הדיון שלהלן יעסוק ברכיב הפחתת ניכויי רשות בשכר ברוטו.

⁴ עב"ל (ארצי) 397/09 גילאון – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 24.6.2010). ראו גם עב"ל (ארצי) 16201-12-12 סידון – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 7.1.2014).

⁵ סעיף 48 לפסק הדין בעניין מד"א, הע"ש 1 דלעיל.

⁶ סעיף 49 לפסק הדין בעניין מד"א, הע"ש 1 דלעיל.

⁷ סעיף 62 לפסק הדין בעניין מד"א, הע"ש 1 דלעיל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

14. **טענות התובעת** – להלן עיקר טענות התובעת, כמפורט להלן:

- ביחס לרכיב הפחתת ניכויי רשות בשכר ברוטו, טוענת התובעת כי הנתבע אומנם הסתמך על הסכם השומה שנערך בינה לבין פקיד השומה, אולם הוא הרחיב את החיוב בדמי ביטוח לאומי מעבר להסכם זה ובניגוד גם לעמדת פקיד השומה. לשיטת התובעת, הפסיקה מחייבת את הנתבע לאמץ את הסכם השומה כ'מקשה אחת' – מה שלא נעשה על ידו;
- התובעת אינה כופרת בחיובים שהשית עליה הנתבע מכוח הסכם השומה (כאמור לעיל – רווחה, ארוחות, מתנות, הסעות לעובדים), אלא אך ורק ביחס לרכיבים שלשיטתה נמצאים 'מחוץ' להסכם זה⁸. לשיטתה, משעה שהנתבע הסתמך בחיוב התובעת בתשלום דמי ביטוח על הסכם השומה שאליו היא הגיעה עם פקיד השומה, הוא אינו יכול לפעול בניגוד להסכם השומה, ולהוסיף חיוב בתשלום דמי ביטוח בגין רכיבים נוספים, שלא נכללו בו;
- התובעת שבה ומדגישה כי רכיבים שאינם נזכרים במפורש בהסכם השומה, החיוב בגינם צריך להיות אפס⁹. כמו כן, לשיטת התובעת, יש גם להסיק מהתנהלות פקיד השומה שלא חייב אותה במס בגין הרכיבים שהנתבע דווקא כן חייב אותה, כי מדובר ב'הכרעה בפועל שלא לחייב'. ומה גם, שלפי הפסיקה גם פקיד השומה עצמו אינו יכול לפתוח הסכם שומה, אלא במקרים חריגים. לכן, גם הנתבע אינו רשאי לעשות זאת;
- עוד טוענת התובעת, שככל שביקש הנתבע לפעול בניגוד להסכם השומה ו"לפרוץ" את גבולותיו, הרי שהנתבע לא היה רשאי להסתמך על הסכם השומה, והיה עליו לערוך ביקורת עצמאית לגבי כל אחד מסעיפי החבות באותה התקופה. מנגד, לתובעת היתה שמורה האפשרות להשיג על הליך הביקורת, כולל ביחס לרכיבים שנכללו בהסכם השומה.

15. **טענות הנתבע** – להלן עיקר טענות הנתבע, כמפורט להלן:

⁸ סעיף 4(א) לסיכומי התובעת.

⁹ סעיפים 2 ו-33 לכתב התביעה המתוקן.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

- הנתבע טוען כי הוא פעל כדין וכי הוא לא פרץ את מסגרת השומה שנערכה לתובעת על ידי פקיד השומה. אלא, שהוא התייחס בהחלטתו לנושאים שפקיד השומה לא התייחס אליהם ;
- הנתבע מציין כי רכיבי החיוב של התובעת לפי החלטתו התבססו בחלק אחד על שומת מס הכנסה, ולגבי הרכיבים הבאים – פעולות רווחה, שווי ארוחות, שווי מתנות, הסעות לעובדים. הנתבע גם מדגיש כי במסגרת כתב התביעה המתוקן, התובעת לא השיגה – לא מבחינה משפטית ולא מבחינה עובדתית – על החיוב שהושת עליה על ידי הנתבע, ביחס לאותם ארבעת רכיבים שבהם היא חויבה בהתאם לשומת מס הכנסה ;
- עוד מפרט הנתבע, כי החלק האחר והנוסף של רכיבי החיוב של התובעת לפי החלטת הנתבע, אכן היוו קביעה עצמאית של הנתבע. תחילה, המדובר ב-רכיב פריסת שכר שלא לפי תקנות הביטוח הלאומי¹⁰, בסך של כ-20,000 ₪. הנתבע טוען שגם כאן, התובעת לא השיגה על רכיב זה במסגרת כתב התביעה המתוקן ;
- הנתבע מדגיש כי בפועל, הרכיב היחידי שנמצא במחלוקת בין הצדדים הינו הפחתת ניכויי רשות בשכר ברוטו, קרי – קיזוזים שונים שמבצעת התובעת משכר עובדיה בגין הסדר ההכר (ליסינג) (להלן: "הסדר ההכר"), ובגין רכבים המושכרים לעובדיה על ידי חברות חיצוניות. למען שלמות התמונה, נציין כי עסקינן ב-"חיוב בגין סכומים המופחתים משכר הברוטו של עובדים, כתוצאה משימוש ברכב החכר בהיקף העולה על הזכאות בהתאם להסדר ההכר, המהווה חלק מהסכם העבודה", שבגיננו חויבה התובעת על ידי הנתבע בסך של 1,578,576 ₪¹¹. מדובר למשל בקיזוזים שנעשו משכר עובדי התובעת בגין חריגה מקצובת דלק המותרת לפי הסדר ההכר, דמי שימוש בכביש אגרה (כביש 6), קנסות בגין עזיבת הסדר ההכר, או קנסות משטרתיים ;

¹⁰ ראו תקנות הביטוח הלאומי (תשלום ופטור מתשלום דמי ביטוח), תשנ"ה-1995.

¹¹ סעיף 18 לתצהיר שגיאה.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

- לגבי רכיבי שכר אלה, ציינו דלעיל את טענת התובעת, כי הסכם השומה מהווה סוף-פסוק גם ביחס אליהם. מנגד, הנתבע הסביר כי הנושא הינו חדשני יחסית ונמצא 'מתחת לרדאר', ופקיד השומה לא היה מודע לו בעת קבלת החלטתו. עם זאת, אחרי שהוסבה שימת הלב, גם פקיד השומה הסכים עם עמדת הנתבע;

- הנתבע מפרט עוד, כי התובעת נוהגת ונהגה לנכות קיזוזי שכר אלה משכר העובדים בערכי ברוטו, תוך כדי שהיא טוענת כי המדובר בעצם בהוצאה של המעסיק עצמו (קרי, היא עצמה). מנגד, הנתבע טוען כי מדובר בהוצאה פרטית של עובד התובעת לכל דבר ועניין. לכן, התובעת צריכה לנכות את ההוצאות הפרטיות משכר העובדים בערכי נטו וכפי שנהוג לגבי הוצאה פרטית אחרת של העובד (ולמשל – הלוואה שניתנה לו על ידי המעסיק);

- הנתבע אף מדגיש כי פעולתה של התובעת מקטינה את בסיס השכר שבגינו מחויבים עובדיה בדמי ביטוח לאומי, ובכך מופחתים תשלומי החובה הקבועים בדין, כגון דמי ביטוח לאומי. לגישת הנתבע, בכך התובעת מקטינה שלא כדין את חיובי העובדים, ואף מסכנת אותם בכך שהשכר המבוטח שלהם לצורכי חישוב גמלאות המשולמות על ידי הנתבע קטן בצורה מלאכותית.

ה. הכרעת בית הדין

16. **מבוא להכרעת בית הדין** – נקדים ונציין כי הגענו לכלל מסקנה כי דין התביעה להידחות, בשל מספר טעמים שאותם נפרט להלן. בתמצית נציין, ובפן העקרוני, כי מקובלת עלינו עמדת הנתבע לגבי האופן שבו יש לפרש את הלכת **מד"א**. זאת ועוד, בפן העובדתי של הליך זה, לא שוכנענו לגבי טענת התובעת כי רכיבי הקיזוז הינם הוצאה של המעסיק, ולא של העובד. לבסוף, ובכל הקשור לשיקולי המדיניות, שוכנענו כי התנהלות התובעת מעלה קושי ניכר לגבי אפשרות הפגיעה בעובדיה בטווח הארוך, ובכל הקשור להורדה מלאכותית ולא ריאלית בשכרם המבוטח אצל הנתבע. ומה גם, שאותה התנהלות אינה שקופה וברורה דיה כלפי העובדים. להלן נפרט את הדברים בהרחבה.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

17. הנימוק הראשון לעמדתנו - 'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר הסכם השומה "שותק" ביחס לרכיבים שבמחלוקת – התובעת טענה שכאשר הנתבע נסמך על הסכם השומה שהיא ערכה עם פקיד השומה, מצד אחד, אבל מוסיף לו בגין רכיבים שלא נכללו בו, מצד שני, הוא "פורץ" את הסכם השומה. לשיטתה, אי-התייחסות לרכיב כזה או אחר במסגרת הסכם השומה משמעה כי המעסיק אינו נדרש לשלם מס נוסף בגין אותו רכיב¹². כלומר, שפקיד השומה ויתר הלכה למעשה על מיסוי הרכיב.
18. אנו דוחים טיעון זה במלואו, ולעמדתנו הוא אינו תואם לפסיקה המחייבת. מנגד, מקובל עלינו טיעונו של הנתבע, שיוסבר להלן. הנתבע טען כי בפן הנורמטיבי, הלכת גדות והלכת מד"א שניתנו בבית הדין הארצי לעבודה, חלות על מצב שבו הופעל שיקול דעת על ידי אחת הרשויות (פקיד השומה, במקרה זה), ולא במצב שבו לא הופעל שיקול דעת כלל, והנושא לא נבחן על ידי אותה הרשות. הנתבע אף מציין כי אחת מהמטרות העיקריות בהלכת גדות ובהלכת מד"א (אם לא העיקרית מביניהן), היא הצורך למנוע הכרעות סותרות של הרשויות המינהליות. דא עקא, שבהיעדר החלטה של רשות אחת, הרשות השנייה ממילא אינה סותרת אותה. לכן, ומשעה שפקיד השומה כלל לא בחן סוגיה מסוימת, לא ניתן להגיע למסקנה כי הוא נתן הכרעה עקרונית, לכאן או לכאן.
19. עמדה זו נכונה בעינינו, ונשוב ונציין כי היא תואמת את פסיקת בית הדין הארצי. כך למשל, בעניין מועלם הדגיש בית הדין הארצי, כי "מכאן שהמפתח לקביעת הסכום תשלום דמי הביטוח הלאומי היא שומת מס הכנסה, על כל הקביעות העובדתיות העומדות בבסיסה". גם בעניין גדות צוין בזו הלשון, כדלקמן¹³:
- "יש לבחון במבט רחב את מסכת חקיקת הביטחון הסוציאלי... ראייה שכזו מוליכה למסקנה כי 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.

¹² סעיף 6 לחוות דעתו של אוסקר.

¹³ עמ' 522 לפסק הדין. דגשים בצייטוטים במהלך פסק הדין לא במקור – אלא אם צוין אחרת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

חריג לכך הוא כאשר הרשות המינהלית השנייה הוסמכה במפורש בחוק לחרוג מקביעות אלה או שהוסמכה להבחין הבחנות בתחום שעליו היא מופקדת."

20. הנה כי כן, אם אין בנמצא קביעה עובדתית כלשהי של פקיד השומה, הרי שלא ניתן לומר שהנתבע סתר באופן כלשהו את עמדתו של פקיד השומה¹⁴. גם ההיקש שעורכת התובעת בסיכומיה לגבי פריצת הסכם השומה על ידי פקיד השומה עצמו¹⁵, איננו רלוונטי לענייננו. נוסף לכך, מקובל עלינו הטיעון הנוסף של הנתבע, שמציין כי הלכת גדות והלכת מד"א אינן עוסקות ב"שורה התחתונה" (קרי, בסכום החיוב כשלעצמו, שחויב/ה הנישומ/ה על ידי פקיד השומה), כי אם בקביעות העקרוניות של פקיד השומה במסגרת הסכם השומה, ובכל הקשור לסעיפי החיוב השונים. לכן, 'השורה התחתונה' אינה בבחינת סוף-פסוק לדיון שלפנינו, אלא יש להסתכל במהות הסכם השומה ובהנמקות והתכליות המונחות בבסיסו.

21. גם כאן, עמדה זאת תואמת לפסיקת בית הדין הארצי. בעניין דהוקי דחה בית הדין הארצי את הטענה כי הנתבע מחויב בהכרח ל"שורה התחתונה" של שומת מס הכנסה, וקבע כך¹⁶: "בפתח הדיון יובהר, במענה לטענה לפיה על המשיב לאמץ, מכוח סעיף 345 לחוק, את "השורה הסופית" של שומת מס הכנסה, כי אין כל מניעה "לפירוק שומת מס הכנסה למרכיביה" לצורך חישוב דמי הביטוח הלאומי (עניין גוטל. פסקה 13), בנסיבות בהן "פירוט השומה חיוני לקביעת דמי הביטוח, שכן ... עצם החיוב בדמי הביטוח ושיעורם מושפע מסיווג מקורות הכנסה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה" (עב"ל (ארצי) - 4308-10-18 גרין – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 5 (13.5.2019)). גם בעניין אלמוני צוין ש".... לעתים יוחלו בדיני הביטוח הלאומי עקרונות תחשיביים שונים מאלה המוחלים בדיני המס... אילו היה זהות בעקרונות התחשיביים לא היה מקום לדרישת המידע המפורט וניתן היה להסתפק בערכיה של השומה בדיני המס"¹⁷.

¹⁴ סעיף 5 לסיכומי הנתבע.

¹⁵ סעיף 17 לסיכומי התובעת.

¹⁶ עב"ל (ארצי) 10067-10-17 דהוקי – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 13.5.2020), סעיף 25.

¹⁷ עב"ל (ארצי) 41795-01-20 אלמוני – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 2.5.2021).



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

22. נימוק נוסף לדחיית עמדת התובעת בפן הנורמטיבי נעוץ בסוגיית הקצאת המשאבים. הנתבע טען כי אם עמדתה של התובעת תתקבל, יהיה עליו בכל פעם שיתגלה רכיב עצמאי ושאינו נכלל בהסכם שומה, לפתוח בהליך ביקורת חדש, מא' ועד ת', כולל רכיבים חלוטים בשומת מס הכנסה. אופן פעולה זה יחייב את הנתבע להקצות משאבי ביקורת לגבי תיקים שכבר נבחנו בחלקם/רובם על ידי רשות מינהלית אחרת, ויביא לבזבוז משאבי הציבור לשווא. הדבר אף יוביל להקטנת התיקים המבוקרים על ידי רשויות האכיפה. גם כאן, נימוק נורמטיבי זה מקובל עלינו בכללותו.

23. האמור לעיל עד כה נכון גם בהקשר הספציפי של הליך זה. כפי שנראה להלן, במקרה הנוכחי לא ניתנה החלטה כלשהי של פקיד השומה ביחס לניכויי רכיבי הסדר ההחכר משכר עובדי התובעת. לכן, ברי כי לא ניתן לומר שהיתה קביעה עובדתית כלשהי על ידי פקיד השומה. זאת ועוד, לאור תשובותיהם של גורמי מס הכנסה וכפי שאלה יפורטו בהמשך הדברים, גם לא ניתן להגיע למסקנה כי היעדר חיוב במסגרת הסכם השומה לגבי הרכיב הספציפי של רכיב ניכויי רשות משכר הברוטו במסגרת הסכם השומה, משמעו כי הופעל שיקול דעת בעניין זה על ידי פקיד השומה. כלומר, אין לפנינו 'השמטה מכוונת וברורה', במובן כד שהוחלט על ידי פקיד השומה שהתובעת פטורה מתשלום כלשהו.

24. העדה מטעם הנתבע, סיגל, טענה בתצהירה כי לא ניתן להסיק כי הנתבע "פרץ" את מסגרת הסכם השומה, היות שלא ניתן "לפרוץ" נושאים שממילא לא נבדקו ולא הוסכמו במסגרת הסכם השומה, ששתק לגביהם¹⁸. לטענתה, מבחינה עובדתית ומהותית עולה כי הנתבע לא חרג / פרץ / הפר את הסכם השומה, היות שהשומה של פקיד השומה ממילא לא כללה התייחסות לרכיבי השכר השליליים שנידונים לפנינו. טענה זאת לא נסתרה במהלך עדותה המהימנה והרציפה של סיגל לפנינו, והתרשמנו כי מדובר בעדות מקצועית ומבוססת היטב, שנשענת על כלל המסמכים שהוצגו בפנינו.

25. אשר לתובעת, הרי שטיעוניה ביחס למה שנכלל או לא נכלל בהסכם השומה היו מזגזגים ובלתי עקיבים. מחד, התובעת לא כפרה כי הסכם השומה לא כלל התייחסות ל"חיוב בגין סכומים המופחתים משכר הברוטו של עובדים כתוצאה

¹⁸ סעיף 23 לתצהיר סיגל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

משימוש ברכב ליסינג בהיקף העולה על הזכאות בהתאם להסדר הליסינג, המהווה חלק מהסכם העבודה"¹⁹. מנגד, בחוות דעתו של העד המומחה מטעם התובעת, אוסקר, נטען בשונה מכך, כי "... פקיד השומה בחן את שווי השימוש ברכב צמוד של עובדי החברה והנושא נמצא תקין. משכך, לא היה מקום להטלת חיוב כלשהו על החברה"²⁰, ואף צוין כי היה שוני בתוצאה שאליה הגיע פקיד השומה לבין התוצאה שאליה הגיע הנתבע²¹.

26. ברי, כי שני הטיעונים אינם יכולים לדור בכפיפה אחת. ומה גם, שאוסקר הודה בעדותו כי הוא עצמו כלל לא היה מעורב באופן ישיר בעניינה של התובעת למול פקיד השומה ("אלביט איננה לקוח ביקורת של משרד קסלמן" – הכוונה למשרד ראיית החשבון שבו עובד אוסקר). מחוות דעתו של אוסקר ואף מדבריו לפנינו עלה כי הוא נתן חוות דעת עקרונית בלבד, אולם ללא שהוא נחשף לכלל המסמכים הרלוונטיים. מכל מקום, עמדתו העקרונית לא שכנעה אותנו, ואנו דוחים אותה במלואה. מנגד, אנו מאמצים את חוות דעתה המפורטת והמנומקת של רו"ח מזל. בהמשך הדברים נדון בנושא זה ביתר הרחבה.

27. ולעניין זה יצוין עוד, כי ככל הנראה, אי-מתן החלטה על ידי פקיד השומה ביחס לרכיבי השכר הנידונים בפסק דין זה, נבעה מכך שגורמיו השונים לא היו מודעים לסוגיה הנידונה בהליך. סיגל הסבירה בעדותה את הקושי להבחין את האופן שבו ניכתה התובעת משכר עובדיה, במילים הבאות, כדלקמן: "... אם אתה לא פותח תלוש או ריכוז תלושים או סך הכול רכיב, אתה לא רואה את הדבר הזה. ואני לא יודעת אם הוא בדק. ביקורת באה על המסה, אי אפשר להגיד שביקורת יכולה לעלות על כל דבר. יש מצבים שנושאים לא עולים כי לא ניתן לבדוק את כל הדברים שיכולים להיות אצל מעסיק".

28. כן היא אמרה, כך:

"אי אפשר לראות אותו במחשב כי אם אני רואה את הברוטו שהוא קצת קטן, אני לא יודעת, אולי הוא עשה פחות שעות נוספות, אין לי דרך לראות את זה.

¹⁹ סעיף 13 לתצהיר שגיאה.

²⁰ הסיפא לסעיף 10 לחוות הדעת של אוסקר.

²¹ סעיף 11 לחוות הדעת של אוסקר.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

ולכן זה נושא שהוא כמו שקראנו לו "מתחת לרדאר". אם מבקר לא יורד לאבני הבניין של הביקורת, לתלושי השכר אלא רק מסתכל על המאקרו, כמה הוצאות שכר יש לך, כמה הוצאות רווחה יש לך אז הוא יכול לא לעלות על זה. וכנראה שזה לא עלה וברגע שגם הנושא הזה הוא חדש יחסית, בביקורת, יכול להיות שהוא היה בשטח קודם. אז לכן, לא עלו על זה."

29. אשר לעדי התובעת, הרי שהם לא הכחישו כי גורמי מס הכנסה לא ביקשו ולא בדקו בעת עריכת השומה את תלושי השכר של עובדי התובעת. כך למשל, שגיאה (שהיא חשב התובעת, כזכור) אישר כי "הוא לא ביקש תלושי שכר, אז הוא לא קיבל תלושי שכר", וכאשר שב ונשאל "לא ביקש תלושי שכר?", אישר "נכון". יתירה מכך, גרסת הנתבע נתמכה גם בהתכתבויות עם גורמים שונים מרשות המסים, מהן עולה כי פקיד השומה אכן לא נתן החלטה מפורשת – לכאן או לכאן – במחלוקת נשוא הליך זה. בין היתר, הנתבע הסתמך על הראיות הבאות:

- דוא"ל שכתב עופר גולני – ממונה (מפקח ראשי) בחוליית ניכויים פקיד שומה חיפה ברשות המסים. בדוא"ל נכתב, בין היתר, כי בביקורת לא עלתה "סוגיית שימוש בכבישי אגרה"²²;

- דוא"ל נוסף ששלח המפקח גולני, ביום 12.9.2021, שם הוא כתב "... שהביקורת לא כללה ואיננה מתייחסת לסוגיות כמו ניכויי רשות משכר העובדים, בשל שימוש פרטי בכבישי אגרה, הסדרי ליסינג למיניהם, או כל רכיב ב"ניכויי רשות". הקשור ברכב ובתחבורה"²³;

- דוא"ל נוסף מרשות המסים, מיום 2.9.2021, שנכתב על ידי רו"ח ורד בכר – מנהלת מחלקת ניכויים בחטיבת שומה וביקורת ברשות המסים, שכתבה באופן כללי, כי "תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 אינה מתירה בניכוי הוצאות החזקת רכב מהכנסת עבודה. על כן המעסיק אינו רשאי לנכות הוצאות אלו מהשכר ברוטו"²⁴;

²² סעיף 14 לתצהיר סיגל; נספח ט' לתצהיר סיגל. מועד משלוח הדוא"ל אינו ברור.

²³ סעיף 16 לתצהיר סיגל; נספח י' לתצהיר סיגל.

²⁴ סעיף 32 לתצהיר סיגל; נספח יג' לתצהיר סיגל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 20-02-47947

- הנושא שבנדון עלה גם בשיחות בעל-פה שערכו גורמי הנתבע עם גורמי רשות המסים. לפי טענת סיגל בתצהירה²⁵, גרסה דומה למה שנכתב בדוא"לים נמסרה לה על ידי רכז מס הכנסה גיא גרניט במסגרת שיחה שנערכה ביניהם ביום 12.8.2020. בעדותה של סיגל לא נסתרה טענה זאת, והיא פירטה לגבי השיחה, כך: **"בעל פה הוא אמר לי 'אני לא הייתי מודע', בכתב הוא כתב 'לא בדקתי את הנושאים האלה, הנושא הזה לא עלה'. הוא לא ראה..."**;
- סיגל אף הצהירה בתצהירה, כי רשויות מע"מ אף הם לא התירו לתובעת ניכוי של תשומות הקשורות להוצאות נשוא ההליך, אולם התובעת טענה בפני בית הדין שלא היה הסכם מול גורמי מע"מ. עם זאת, בסופו של דבר מסמך זה גולה בהליך גילוי המסמכים, והתגלה שהתובעת לא דייקה, בלשון המעטה²⁶.
30. ודוק – איננו מתעלמים מכך שמדובר בשיחות שלא תועדו, וכן בדוא"לים לקוניים יחסית²⁷, וגם בכך שעסקינן בעמדה כללית ולא בהכרח מחייבת כהנחיה מקצועית²⁸. עם זאת, גם בהתחשב בדברים אלה, עדיין נותרת בעינה המסקנה שאליה הגענו, כי טענת הנתבע שבנדון לא נסתרה. ברי גם, שככל שהתובעת רצתה להוכיח אחרת, הרי שהנטל בעניין זה מוטל על כתפיה, והוא לא הורם כלל. ולמשל – באמצעות הזמנה לעדות של גורמי רשות המסים²⁹. התובעת גם היתה יכולה לחשוף תרשומות מהמשא-ומתן שהיא ערכה עם פקיד השומה, כדי לבסס את טענותיה ביחס למה שנקבע / הוסכם או לא נקבע / לא הוסכם מולו³⁰. אך התובעת לא עשתה זאת, וטעמיה בעניין זה – שמורים עימה. ולבסוף, נציין כי התובעת הפנתה (לראשונה) בסיכומיה לאמירה של בכיר רשות המסים בדיון

²⁵ סעיף 20 לתצהיר סיגל.

²⁶ ראו שוב בסעיף 20 לתצהיר סיגל.

²⁷ ראו למשל טענת התובעת בסעיף 49 לסיכומיה.

²⁸ סעיפים 52-53 לסיכומי התובעת.

²⁹ סעיפים 3 ו-8 לסיכומי הנתבע.

³⁰ סעיף 26 לכתב התביעה המתוקן.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

בכנסת, אולם לא מצאנו כי אותה אמירה לקונית ביותר מסייעת בצורה כלשהי לטיעוניה. הסבריו המפורטים של הנתבע ביחס לאותה אמירה מקובלים עלינו.³¹

31. **הנימוק השני לעמדתנו - 'הצורך באחידות' למול הסכם השומה אינו מחייב**

בהכרח התאמה מלאה לחלוטין של הסכם השומה – בנימוק הראשון לעמדתנו ציינו דלעיל, כי הלכת גדות והלכת מד"א חלות על מצב שבו הופעל שיקול דעת על ידי אחת הרשויות (פקיד השומה, במקרה זה), ולא במצב שבו לא הופעל שיקול דעת כלל, ולא נבחן על ידי אותה הרשות. מסקנה זו מקבלת משנה תוקף לאור עמדתנו הנוספת, להלן: במקרים הנכונים והראויים, ולפי שיקול דעתו המינהלי, רשאי הנתבע 'לפרק' את שומת מס הכנסה, ואף להתייחס למה שיש בה ולמה שאין בה.

32. בעניין גוטל דחה בית הדין הארצי (דווקא) את טענת הנתבע, שטען כי אין בידיו

כלים 'לפירוק' שומת הכנסה למרכיבים שונים. בית הדין ציין כך³²:

"הטענה הראשונה היא בדבר הכלים לפירוק שומת מס הכנסה למרכיביה, שאינם – לטענת המערער – בידיו. טענה זו לאו טענה היא, משלושה טעמים. הטעם הראשון הוא כי ממילא לא כל רכיבי הכנסה כמשמעותם בסעיף 2 לפקודה מובאים בחשבון לעניין דמי ביטוח לאומי. הטעם השני הוא כי אף ברכיבי הכנסה המובאים בחשבון לעניין דמי ביטוח לאומי, יש להוסיף את הפטורים, הניכויים והזיכויים לפי הפקודה (סעיף 164(ב)(1) לחוק). הטעם השלישי הוא כי אם אכן תיסוף ההון אינו בגדר "הכנסה" לעניין סעיף 164 לחוק הביטוח הלאומי, בשל הוראות חוק מיוחדות, על המוסד לביטוח לאומי להתארגן מבחינה מנהלית ליישום הוראה זו. מכל הטעמים הנ"ל אנו דוחים טענה זו של המערער."

33. לשיטתנו, הגיון הלכת גדות והלכת מד"א שצוינו דלעיל בהרחבה מדבר על

סמכות שברשות הקיימת בידי הנתבע, ולא בגדר סמכות שבחובה, שאין בילתה ולא עוד. שאחרת, סביר להניח שהמחוקק היה מפנה לשומת מס הכנסה סופית, ותו לא. מנגד, התובעת טוענת בסיכומיה ש"ככל שהמוסד לביטוח לאומי

³¹ סעיפים 71-74 לסיכומי הנתבע.

³² דב"ע (ארצי) מט/0-28 המוסד לביטוח לאומי – גוטל (ניתן ביום 22.7.1990), סעיף 13.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

מבקש לסטות מקביעתה של רשות המסים, ניתן להצדיק זאת רק במקרים חריגים, בהם יכול להצביע המוסד לביטוח לאומי על "התוויה מיוחדת", הרלוונטית לחוק הביטוח הלאומי ולתכליות הייחודיות הניצבות בבסיסו, שאינה קיימת ביסוד פקודת מס הכנסה ופעילותה של רשות המסים³³.

34. במלוא הכבוד, אין כל יסוד לדברים אלה, ואין למבחן "ההתוויה המיוחדת" כל יסוד בפסיקה. נפנה לדברי כב' הנשיאה וירט ליבנה בעניין מד"א אשר סיכמה את כלל הפסיקה שקדמה לאותו המקרה, באומרה כי "משנערכה שומת נכויים על ידי מס הכנסה רשאי המוסד להתבסס עליה"³⁴ (דגש לא במקור). עוד היא הוסיפה וציינה, כי נימוקים של יעילות, חסכון ומדיניות ציבורית תומכים ששתי רשויות ציבוריות תגענה לאותה התוצאה, אלא במקרים של הבחנות אפשריות שנקבעו במסגרת החוק, ובשים לב לתכליות השונות של החוקים מכוחם פועלות כל אחת מהרשויות³⁵.

35. כפי שמוסבר בהרחבה במסגרת פסק דין זה, אכן קיימות הוראות דין שמאפשרות ומבססות הבחנה שכזאת. לעניין זה, ראו גם דבריו של כב' השופט איטח (כתוארו אז), בבית הדין האזורי, בעניין סגנון הכרך³⁶:

"בכל הכבוד, אין אני סבור כי את חוק הביטוח הלאומי יש לפרש באופן שבו כל פעם שפקיד השומה קובע בדיעבד שומה מתוקנת ל"עובד" מחייב הדבר את הנתבע. כל שנקבע בסעיף 344 הוא שהכנסה היא הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה, לא נקבע כי בסעיף כי ההכנסה היא לפי מה שקבע פקיד השומה. יחד עם זאת וכפי שנפסק בעניין גדות תעשיות פטרוכימיות ראוי ורצוי כי קביעות הרשויות המנהליות יהיו אחידות. דהיינו, ש"ההכנסה" לפי הפקודה תהיה בעלת גודל זהה ביחסי הפרט עם הרשויות השונות – רשויות המס והמוסד לביטוח לאומי. אלא שכלל זה אינו מוחלט וזוהי רק נקודת המוצא. בהתקיים

³³ סעיף 24 לסיכומי התובעת. ראו גם סעיף 8 לסיכומי התגובה של התובעת.

³⁴ עניין מד"א, הע"ש 1 דלעיל, סעיף 43.

³⁵ עניין מד"א, הע"ש 1 דלעיל, סעיף 49.

³⁶ ב"ל (ת"א) 3881/05 חברת סגנון הכרך בע"מ – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 11.9.2007), סעיף 4.2. פסק הדין אושר על ידי בית הדין הארצי – עב"ל (ארצי) 748/07 סגנון הכרך בע"מ – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 28.1.2009).



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

נימוקים וטעמים לכך רשאי המוסד לסטות מקביעת פקיד השומה. למשל, מה דין ביקורת של הנתבע המגלה כי שכר העובד שדווח אינו השכר האמיתי, הרי אין חולק כי הנתבע יהיה רשאי לגבות את דמי הביטוח האמיתיים גם ללא תיקון "השומה" אצל פקיד השומה. במקרה שבפני קיים טעם לסטות מקביעת פקיד השומה – והוא העיקרון הביטוחי דלעיל."

36. הנימוק השלישי לעמדתנו - 'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר תכליות חוק הביטוח הלאומי מצדיקות החלטה נבדלת ונפרדת של הנתבע – בהתייחסותנו לתשתית הנורמטיבית ציינו דלעיל, כי סעיף 344 לחוק קובע כי הכנסתו החודשית של "עובד" לפי החוק תראה כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. יחד עם האמור לעיל, נציין כי ישנם מקרים שבהם ישנו שוני בהסדרים הנורמטיביים שלפיהם נקבע החיוב על ידי פקיד השומה, מחד, ועל ידי הנתבע, מנגד. כלומר, לא תמיד ישנה התאמה מלאה ושלמה בין ההכנסות המנויות בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, לבין חיוב בדמי ביטוח על ידי הנתבע.

37. כך למשל, בעניין תשלובת כיתן פסק בית הדין הארצי כי לצורך תשלום דמי ביטוח של עובד יש להביא בחשבון גם הכנסות שאינן מנויות בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בהתאם לכך, נפסק כי על מעסיק לשלם דמי ביטוח לאומי בגין גמול מילואים³⁷. במסגרת פסיקתו, בית הדין הארצי אף הדגיש כי לצורך תשלום דמי ביטוח יש להביא בחשבון גם הכנסות שאינן בתחום סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, וכי מאידך גיסא ישנן הכנסות מסוימות הבאות בגדר הסעיף הנ"ל, שאין להביאן בחשבון.

38. מהאמור לעיל עולה בבירור כי ישנם מקרים שבהם התכליות הספציפיות של חוק הביטוח הלאומי יכולות לבסס קביעה לגבי חיוב מעסיקים, שאינה עולה בקנה אחד עם סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. בחוות דעתה של רו"ח מזל אף הובהר בהתייחס לסוגיה זאת, כי "… הקביעה העצמאית הינה תוספת לשומת הניכויים של רשות המסים הנגזרת מחוק הביטוח הלאומי ותכליותיו, ואין בה

³⁷ דב"ע (ארצי) מט/0-121 תשלובת כיתן בע"מ - המוסד לביטוח לאומי, פד"ע כא 87, עתירה לבג"צ

נדחתה – בג"צ 946/89.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

כדי לאיין את הסכם הפשרה מול רשות המיסים...³⁸. במהלך עדותה היא הרחיבה ופירטה לגבי האופן שבו פועל הנתבע במסגרת החלטות הגבייה שלו, כדלקמן:

"כשאנחנו מתבססים על שומת מס הכנסה, אנחנו קודם כל מעיינים בה, בוחנים אותה, שוקלים סבירות, אנחנו לא לוקחים ומחייבים, עושים עבודה אתה, כן? מעבר לזה, יש תכליות שונות בחוק של ביטוח לאומי והוראות הפקודה.

...

לצורך ביטוח לאומי, לאור ההתוויות המיוחדות של החוק, שכיר לא יכול לנכות הוצאות. אז לכן, אין לי בעיה לבוא ולחייב את התכליות המיוחדות של חוק ביטוח לאומי, בביקורת ניכויים. אם זה פריסת שכר שלמשל, תקנה 5 לא חלה על מס הכנסה וזה לא רלוונטי אליהם, אותו דבר גם פה. יכול להיות שלצורך העניין, ניכוי הוצאה כזו או אחרת, תהייה מותרת בניכוי לעובד, אני לא מדברת דווקא על רכב. אבל לצורך ביטוח לאומי, היא לא מותרת בניכוי. אז וודאי שהמוסד יכול לבוא ולחייב את זה, על אף היותה שומת ניכויים קיימת. זאת אומרת זה לא סותר כי זה תכליות אחרות וזה משהו אחר."

39. אם כך, מהי התכלית שבגינה קיבל הנתבע את החלטתו ביחס לתובעת? במקרה שלפנינו, וכפי שנראה להלן, שוכנענו כי הנתבע פעל כדין ובגדרי המחויבויות שלו מכוח הוראות ומטרות חוק הביטוח הלאומי, וכדי לשקף את שכרם האמיתי של עובדי התובעת. באופן פרטני, החלטת הנתבע בדבר חיוב התובעת בגין רכיבי הסדר ההחכר התבססה, בין היתר, על הרצון לשקף את שכרם הנכון של עובדי התובעת, וכדי שבבוא העת הגמלה שתשתלם להם תהיה מבוססת על נתוני-אמת. נשוב ונפנה בעניין זה לעדותה של רו"ח מזל, שציינה את הדברים הבאים:

"... ויש גם מקרים שאנחנו גורעים חיוב מהשומה. כמו לדוגמה, שבשלב ההשגה היא הפחיתה מתנות לפנסיונרים. כי פנסיונרים מעל גיל מסוים, פטורים אצלנו ולכן היא הפחיתה. זאת אומרת השומה היא לא אחד לאחד אלא היא נבחנת בהתאמה לחוק הביטוח הלאומי ואם יש נושאים נוספים בשכר,

³⁸ סעיף 4.4 לחוות דעתה של רו"ח מזל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

בעיקר בשכר, שאנחנו בוחנים אותו לעומק, בעיקר בשל ההשלכה שלו על נושא הגמלאות אז אנחנו מקדישים לשם, המון זמן. גם אם בכסף, התועלת היא לא גבוהה בכסף. כמו דוגמה פריסת שכר שהחיוב הוא יחסית נמוך לעומת חיוב ההטבות שנבעו משומת מס הכנסה אבל משקיעים בזה זמן כי יש פה חשיבות לנושא הגמלאות."

40. כשנשאלה רו"ח מזל "איזו תכלית מיוחדת שרלוונטית לחוק הביטוח הלאומי ולא רלוונטית לפקודת מס הכנסה, מתקיימת כשאנחנו מדברים בשאלה האם את התשלומים בגין שימוש ברכב ליסינג, יש להפחית מהברוטו או מהנטו?", הבהירה רו"ח מזל ש"התכלית של הגמלאות, זה א-ב, זה הבסיס של ביטוח לאומי, זה הצדקה לקיום שלנו". דברים אלה מקובלים עלינו במלואם, ושוכנענו כי הנתבע פעל בתום-לב ומתוקף מימוש מטרות היסוד שלו, ומתוך מטרה לברר כדבעי את הכנסתם של עובדי התובעת.

41. ביחס למחלוקת הנוכחית, נזכיר כי הפסיקה קבעה זה מכבר כי "על המוסד לביטוח לאומי ליישם את הוראות חוק הביטוח הלאומי בצורה שתגשים את תכלית החוק ואת עקרונות הביטחון הסוציאלי, ולא בצורה דווקנית – לשונית גרידא. מטרת חוק הביטוח הלאומי היתה לעגן בחוק שיטה לפיצוי הוגן של מבוטחים שנקבעו להם אחוזי נכות כתוצאה מפגיעה בעבודתם"³⁹. כן נקבע על ידי בית הדין הארצי, כי "... תכליתו הסוציאלית של חוק הביטוח הלאומי, אשר חלק מהגמלאות המשולמות מכוחו הן גמלאות מחליפות שכר המחושבות בהתאם להשתכרותו של המבוטח. "מטרת העל' של החוק היא 'ליצור מצב בו רוב האוכלוסיה מבוטח לפי החוק וזכאי לגמלה לפי הצורך' (עניין לובינסקי. פסקה 21)"⁴⁰.

³⁹ כבי' השופט הראשי מייבלום ז"ל, כפי שצוטט בעב"ל (ארצי) 327/97 המוסד לביטוח לאומי – הררי (ניתן ביום 24.10.2001).

⁴⁰ עב"ל (ארצי) 10067-10-17 דהוקי – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 13.5.2020), סעיף 34.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 20-02-47947

42. בית הדין הארצי אף עמד לא אחת על חשיבותו של העיקרון הביטוחי במסגרת חוק הביטוח הלאומי, וכך נפסק בעניין **מלון רנסנס**⁴¹:

"תכלית חקיקתו של החוק הסוציאלי העיקרי בתחיקתנו, חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה - 1995 (להלן - החוק), הינה חלוקת גימלאות לסוגיהן על פי קריטריונים סוציאליים לאותם נזקקים בחברתנו כנכה, הזקן, הילד, היולדת, המובטל, היתום והאלמנה. אותה חלוקה, שהיא תכלית החוק, לא תוכל להיעשות ללא תשלום דמי ביטוח מכלל המבוטחים על פי חיובם. התשלום והחלוקה קשורים קשר בל ינתק זה בזה, כצבת בצבת עשויה למילוי תכליתו הסוציאלית של החוק. באין תשלום דמי ביטוח על פי ההכנסה האמיתית לא תיתכן חלוקה נאותה של הגימלאות על פי קריטריוני החוק ותסוכל תכליתו (עבל 316/03 שמעון בשירי - המוסד לביטוח לאומי, עבודה ועוד, עבודה ארצי, כרך לג(74), 46.

...

"על פי חוק הביטוח הלאומי, ההכנסה שממנה מגיעים דמי ביטוח למוסד לביטוח לאומי מהווה בסיס לא רק לגביית דמי הביטוח אלא אף בסיס לתשלום גימלאות אשר לפי החוק הן יחסיות להכנסה או שהן תחליף להשתכרות או הכנסה... לגימלה בענפי ביטוח אלה יש זיקה להשתכרותו או להכנסותיו של המבוטח, וככל שאלה גבוהים יותר כך הגימלה גבוהה יותר, וכן להיפך."

43. הנה כי כן, גם בית הדין הארצי הכיר מזה שנים רבות בצורך לקבוע את הכנסתו הנכונה והאמיתית של המבוטח, ועל מנת שהגמלה שתשולם לו תהיה תואמת לשכרו 'האמיתי'. כאן גם המקום להדגיש כי גם מקובלת עלינו טענתו הנוספת של הנתבע, שציין כי האופן שבו פועלת התובעת הינו בעייתי מבחינה סוציאלית-ביטוחית, ויכול לפגוע בצורה קשה בעובדיה. זאת, משעה שניכוי ההוצאות משכר הברוטו של העובד בחודש מסוים יכול לפגוע בהיקף הזכאות לגבי גמלאות מחליפות שכר, כגון מילואים, הורות ובפגיעה בעבודה.

44. נסביר למה כוונתנו: בחלק העובדתי של פסק הדין ציינו כי עסקינן בהחלטת

⁴¹ עב"ל (ארצי) 1349/01 **מלון רנסנס** – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 14.8.2005), סעיף 15 לפסק הדין.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

הנתבע לחייב את התובעת בגין קיזוזים שונים שהיא מבצעת משכר עובדיה בגין הסדר ההחכר. במסגרת הסדר זה, עובדיה של התובעת שוכרים רכב מחברה חיצונית שנשארת בעלת הרכב, והתובעת משמשת כמעין גורם מתווך לעסקה זאת, שנעשית באמצעותה, ואף באמצעות סבסוד כספי שלה. במסגרת הסדר זה, העובדים משלמים עלות חודשית בגין הרכב שמוסכמת בין התובעת לעובד. במסגרת ההסדר אף מוסכם כי התובעת תוכל לחייב את העובד בגין שימוש ברכב בהיקף ובאופן שחורג מהסדר ההחכר.

45. כך למשל – התובעת מבצעת קיזוזים שנעשו משכר עובדיה בגין חריגה מקצובת דלק המותרת לפי הסדר ההחכר; בגין דמי שימוש פרטי בכביש אגרה (כביש 6); בגין קנסות שמושטים על העובד בגין עזיבת הסדר ההחכר; ובגין קנסות משטרתיים. התובעת מקזזת רכיבים אלה משכר העובדים **בערכי ברוטו** וטוענת כי מדובר בהוצאה של המעסיק עצמו (קרי, היא עצמה). מנגד, הנתבע טוען כי מדובר בהוצאה פרטית לכל דבר ועניין של עובדי התובעת. לכן, התובעת צריכה לנכות את ההוצאות הפרטיות משכר העובדים **בערכי נטו**, כפי שנהוג לגבי כל הוצאה פרטית אחרת של העובד, ולמשל – הלוואה שניתנה לו על ידי המעסיק.

46. אשר למחלוקת הנוכחית, הוכח לפנינו כי אופן פעולתה של התובעת – קיזוז משכר הברוטו, לרבות קיזוז שיכול להיות בהיקף משמעותי, והקטנתו בהתאם לכך של השכר המבוטח אצל הנתבע – עלול לפגוע בעובדי התובעת בפן הביטוחי⁴², שמהווה כאמור לעיל אבן-יסוד בחוק הביטוח הלאומי⁴³. כך, ובכל הקשור לגמלאות מחליפות שכר, כגון – גמלת מילואים, גמלת הורות (דמי לידה) וגמלת פגיעה בעבודה. כך למשל, יכולה להיווצר סיטואציה שבמסגרתה אלפי שקלים (לפי דוגמא אחת – 5,610 ₪⁴⁴) ינוכו משכרה של עובדת בתקופה שלפני חופשת הלידה, ובכך גמלת ההורות שתשולם לה תקטן בצורה ניכרת⁴⁵. כך הוא

⁴² סעיף 6 לסיכומי הנתבע.

⁴³ אברהם דורון "הביטוח הלאומי במאבק על האוניברסליות" **ביטחון סוציאלי** 93 (2014).

⁴⁴ ראו הניתוח שנערך בסעיפים 3.11 ו-3.12 לחוות דעתה של רו"ח מזל, וכן נספחים א'-ג' לחוות דעתה (התלוש הספציפי צורף גם כנספח טו3 לתצהיר סיגל).

⁴⁵ בהערת אגב יצוין כי על פניו, הניכויים שנעשו בחלק מהדוגמאות שצורפו על ידי התובעת אינם עומדים בהוראות סעיף 25(א)(6) לחוק הגנת השכר, תשי"ח-1958. סעיף זה מתיר למעסיק לנכות משכר העובד על חשבון חוב שלו לא יותר מ"רבע שכר העבודה", אך הוצגו דוגמאות לניכויים



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

הנכון לגבי סיטואציה שהיא תיפגע בעבודה, אולם בסיס השכר שיחושב לצורך דמי פגיעה ו/או גמלת נכות בעבודה יקטן כתוצאה מניכוי השכר בערכי ברוטו, ולא בערכי נטו.

47. ודוק – כל אותה עת, שכרה של אותה עובדת בערכי ברוטו, לא היה אמור להשתנות באופן מהותי מבחינת המעסיק. כל זאת, שעה שאין שינוי ממשי במשכורת המבוטחת או בהיקף ההעסקה שלה. כמו כן, נציין כי חלק מגמלאות מחליפות השכר שמשולמות לפי חוק הביטוח הלאומי, ושמחושבות לפי בסיס שכר המבוטח (כגון גמלת פגיעה בעבודה), יכולות להשתלם לפרק זמן ארוך מאוד. בהינתן כך, הפסיקה עמדה על כך שצריך להיות מתאם בין השכר המבוטח לפי נתוני-אמת לבין הגמלה שתשולם למבוטח⁴⁶:

”.... [ש]גמלאות נפגעי עבודה הן גמלאות ארוכות טווח. בגמלאות שכאלה נודעת חשיבות רבה לכך שהשכר הרגיל המשמש בסיס לחישוב הגמלאות ”ישקף נאמנה“ עד כמה שניתן את ההכנסה של המבוטח ערב הארוע המזכה בגמלה. שכן, גמלאות נפגעי עבודה מבוססות באופן כללי על העקרון שכונה בפסיקה ”עקרון המשכיות ההכנסה“. מטרתן הכללית של גמלאות אלה היא להחליף את שכר העבודה שקיבל המבוטח טרם הפגיעה בעבודה בתקופה שלאחריה בה אינו מסוגל לעבוד ולאפשר לו לחיות באורח שוטף באותה רמת הכנסה בה חי קודם לפגיעה בעבודה. מטרה זו מקבלת ביטוי חזק בכל הנוגע לתקופת דמי הפגיעה, אך גם בתקופת הנכות שלגביה יש הנחה של מתאם בין שיעור הנכות לבין הפגיעה בהכנסה, הגם שיתכן שמתאם שכזה לא יתקיים בנסיבותיו של מקרה פרטני.”

48. בעדותם של עדי התובעת הם לא הצליחו לסתור את אותה סכנת פגיעה מוחשית ובעייתית. כך למשל, כשנשאל אוסקר ”אם מחר קורית תאונה ועובד ניכו לו חמשת אלפים שקל מה(ב)רוטו, אתה יודע שייפגעו לו הגמלאות?“, הוא השיב באופן בלתי רלוונטי ש”אבל אתה חייבת אותו במס על שווי הרכב, אז איך

גבוהים יותר. כך למשל, במקרה אחד ניכתה התובעת סך של 5,790 ₪ (5,621 ₪ משכר הברוטו ו-169 ₪ משכר הנטו) משכר של 14,972 ₪, כלומר – נוכו 38.6% משכר העבודה. כך גם הודה פטמן בעדותו, לגבי דוגמא אחת שהוצגה לפניו. ראו גם בסעיף 76 לסיכומי הנתבע.

⁴⁶ עב"ל (ארצי) 1959-02-20 בן ישי – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 16.2.2021), סעיף 30.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

הגמלה נפגעה, אני לא מבין". כאשר שב ונשאל "... האם אתה יודע שייפגעו לו הגמלאות? האם זה עמד בבסיס כתיבת חוות הדעת לקחת את זה בחשבון את הצד של הגמלאות? האם היית מודע לזה?", הוא השיב בבירור ש"אני לא יודע לחשב גמלאות".

49. כך גם עלה מעדותו של שגיא, שנשאל "... היא גם מודעת לזה שיכולה להיות פגיעה ביטוחית במונח של אובדן כושר עבודה בפנסיה, נכון?", ועל כך השיב "לדבר הזה אני חושב, שזה לא רלוונטי, כי החלק שמנוכה מהעובד לא פוגע בכיסוי האובדן כושר עבודה ובהפרשות לפנסיה". כשנשאל שגיא שוב "למה? למה ביטוח כזה כן וביטוח אחר לא?", ענה "במבנה השכר של החברה, הרכיבים האלה לא משפיעים על ההפקדות הפנסיוניות והכיסוי של אובדן הכושר".

50. ברי, כי בין תשובתם של עדי התובעת (אוסקר ושגיא) לבין האופן שבו פועל הנתבע בגדרי הוראות חוק הביטוח הלאומי אין דבר וחצי דבר. שהרי, אין קשר בין הדרך שבה נקבעת גמלת נכות מהעבודה לבין רכיב המס בגין שווי השימוש ברכב (סוגיה שאליה נתייחס בהמשך הדברים). גם אין כל קשר בין הדרך שבה נקבעת גמלת נכות מהעבודה לבין ההפקדות הפנסיוניות וסוגיית אובדן כושר העבודה – כשמדובר בביטוחים פנסיוניים ושאינם קשורים כלל לנתבע.

51. אולם, לא רק שקיים פוטנציאל ממשי לפגיעה משמעותית בעובדי התובעת, אלא גם נדגיש שהם ככל הנראה לא היו יכולים להיות מודעים לה. ביחס לכך, הסדר ההחכר שעליו חותמים עובדי התובעת אל מול התובעת אף אינו מבהיר בבירור כי הניכויים מהשכר ייעשו בערכי ברוטו, ולא בערכי נטו. כל שנכתב בו, באופן לקוני, היה כך: "עלות הסדר הליסינג לעובד, כפי שתופרט להלן, נקבעה בהתאם לתעריפים המעודכנים מעת ועת ובהתאם למאפייניו האישיים של העובד והשימוש ברכב. חריגה מעלות ההסדר תביא לחיוב העובד, והכל בהתאם לסעיף 3⁴⁷".

52. כן צוין בהסדר ההחכר, כי "העובד יישא באופן בלעדי בכל חבות מס שתחול, בהתאם להוראות הדין כפי שיהיו מעל לעת, בגין העמדת רכב הסדר הליסינג

⁴⁷ סעיף 2.5 להסדר ההחכר – נספח טו' לתצהיר סיגל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

(לרבות מס הכנסה, דמי ביטוח לאומי ומס בריאות), חבויות מס כאמור ינוכו מהשכר...⁴⁸. בהמשך וביתר פירוט, מתייחס סעיף 3 להסדר ההחכר לחיובים שונים שמושגים על העובד כתוצאה מחריגה מהסדר ההחכר (ולמשל – חריגה מקצובת הדלק). אולם, בשום מקום בכלל סעיפי המשנה של סעיף 3 שבנדון, לא מצוין האופן המדויק שבו יחויב העובד בגין חריגה שכזאת.

53. לשיטתנו, עיון בהסדר ההחכר, ובכלל זה בסעיפים שצוטטו דלעיל, אינו מבהיר, ולו במקצת, את פוטנציאל הסיכון שקיים בניכוי משכר העובד בערכי ברוטו. כשנשאל שגיא על כך בעדותו, הוא לא הכחיש שסוגיה זאת אינה מצוינת בבירור בהסדר ההחכר. עם זאת, הוא טען ש"כל עובד בעצם זה שיש לו את ההסכם, הוא יודע איך להסתכל תלוש שכר, הוא מודע לזה שירד לו מהברוטו הרכיבים האלה והוא גם מודע לזה שהוא צריך לשלם", וגם ש"ברור לי שאני מקבל תלוש שכר, מה שכתוב שכר לביטוח לאומי, זה השכר שאני מבוטח עליו ואני יודע שזה לפי התגמולים שאני מקבל".

54. טענה זו אינה משכנעת כלל ועיקר. תחילה, נציין כי החתימה על הסדר ההחכר היא בבחינת 'שער הכניסה' של עובד/ת התובעת לתוך ההסדר. לכן, ברי כי הגילוי צריך להיעשות מצידה של התובעת, כבר בשלב זה. שהרי, קבלת התלוש בידי העובד היא רק לאחר-מעשה. לשיטת שגיא, רק אחרי קבלת תלוש השכר, העובד צריך להסיק כך או אחרת מתוך נתון השכר המבוטח לצורכי ביטוח לאומי. אולם, בשלב זה הפגיעה כבר היתה יכולה להתרחש. לכן, הגילוי (שממילא אינו גילויי בפועל), נעשה מאוחר מדי.

55. מכל מקום, גם אם עסקינן בעובדים משכילים, מיומנים ובעלי 'שווי-שוק', כטענת שגיא ('מהנדסים יודעים'⁴⁹), לא ניתן להגיע בהכרח למסקנה כי אותה עובדת יכולה להסיק מהנתון של "השכר המבוטח לצורכי ביטוח לאומי", כמצוין בתלוש השכר שלה, לגבי האופן שבו היא מבוטחת לצורכי גמלת אמהות או

⁴⁸ סעיף 3.1.4 להסדר ההחכר – נספח טו' לתצהיר סיגל.

⁴⁹ ראו גם סעיף 11 לסיכומי התגובה של התובעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

גמלת פגיעה בעבודה. ניתן להניח ההפך מכך, וסביר לקבוע שעסקינן בנתון שעובדים רבים של התובעת, ואולי אף רבים מאוד, אינם מודעים לו כלל⁵⁰.

56. לאור האמור לעיל עד כה, אנו מביעים ספק ניכר אם עובדי התובעת ידעו על ההקטנה בשכרם המבוטח אצל הנתבע כתוצאה מאופן פעולת התובעת, וניתן להניח שהם לא הסכימו לחישוב זכויותיהם הסוציאליות בחסר. מכל מקום, ככל שהתובעת רצתה להוכיח אחרת, היה עליה להזמין לעדות ולו עובד/ת אחד/ת כדי לבסס את "טיעון הידיעה", מה שלא נעשה על ידה, על כל המשתמע מכך לעניין ההלכות הידועות בעניין אי-הבאת עדים שנמצאים בשליטתה. ביחס למחלוקת הנוכחית יש גם לדחות שלוש טענות נוספות של התובעת, שאותן נפרט כעת –

- ראשית, טענת התובעת כי בהסדר ההחכר שנחתם עם עובדיה נקבע כי היא לא תישא בעלויות הנובעות מהעמדת רכב החכר לרשות העובד. לשיטתנו, אין די בהסכמה הנטענת של עובדי התובעת (שממילא לא הוכחה). מנגד, מקובלת עלינו טענת הנתבע כי האופן שבו מנסחת התובעת את החוזים / ההסדרים עם עובדיה אינו יכול לגבור על הוראות הדין (וממילא, כבר ראינו כי ההסדר מנוסח בלשון עמומה ביותר);

- שנית, טענתה הנוספת של התובעת כי היא פועלת לפי פרקטיקה נוהגת ומקובלת, שאין בה כל תכנון מס. אולם, התובעת לא הביאה כל הוכחה לאותה פרקטיקה נטענת אצל מעסיקים אחרים. כמו כן, גם חוות דעתו של אוסקר, שהיתה לקונית ו(כמעט לחלוטין) נעדרת אסמכתאות, לא ביססה כראוי טענה שכזאת, אפילו לא במקצת. ראו גם בחוות דעתה של רו"ח מזל⁵¹: "... פקידי ההשגות מטפלים בכל שנה במאות השגות, ועד כה נתקלנו במספר בודד של מעסיקים המתנהלים כאמור...". מכל מקום, גם כאן, ככל שעסקינן ב"פרקטיקה" שכזאת, הרי שככל שהיא נוגדת את הוראות הדין – אין בכך כדי לשנות דבר ממסקנותינו דלעיל;

⁵⁰ סעיף 45 לסיכומי הנתבע.

⁵¹ סעיף 5.2 לחוות דעתה של רו"ח מזל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 20-02-47947

- שלישית, טענת התובעת כי בעבר, ובכל הקשור להסכמי השומה שאליהם היא הגיעה עם רשות המסים לגבי השנים 2005-2010 ולגבי השנים 2011-2013, הנתבע חייב אותה רק בגין הרכיבים שנכללו בהסכם השומה, ולא עבור רכיבים שלא נכללו בהסכם⁵². התובעת טוענת כי היא הסתמכה על התנהגותה של הנתבע בעת שחתמה עם רשות המסים על הסכם השומה הנוכחי נשוא הליך זה. איננו מקבלים טיעון זה כלל ועיקר, ואיננו סבורים כי הוכחה ציפייה והסתמכות כלשהי של התובעת⁵³. לא בכדי, טיעון זה נדחה על ידי הנתבע⁵⁴, שאף מזכיר כי שגיאת הודה בעדותו שלא ניתנה לו הבטחה כלשהי על ידי פקיד השומה לגבי החלטה כזאת או אחרת ועתידית של הנתבע⁵⁵. מכל מקום, גם כאן, ברי כי אותה 'הסתמכות' אינה יכולה לגבור על הוראות הדין.

57. הנימוק הרביעי לעמדתנו - רכיבי השכר שנוכו על ידי התובעת משכר עובדיה

הם בגדר הוצאה פרטית של העובד, ואין להם קשר למעסיק – נשוב ונזכיר כי ענייננו בסכומים המופחתים על ידי התובעת משכר הברוטו של עובדיה כתוצאה משימוש ברכב ההחכר בהיקף העולה על הזכאות בהתאם להסדר ההחכר, המהווה חלק מהסכם העבודה. נחזור ונזכיר כי רכיבי "השימוש העודף בהסדר ההחכר" הינם כדלקמן⁵⁶:

- התחשבנות בגין צריכת דלק של העובד מעבר למכסה המירבית בהתאם להסדר ההחכר שנחתם בין התובעת לבין עובדיה ;
- התחשבנות בגין מרכיב עלות הרכב לעובדים שהחזירו את הרכב לפני תום התקופה שנקבעה בהסכם ההחכר ;
- התחשבנות בגין מרכיב עלות הרכב לעובדים שבחרו לעשות שימוש ברכב יקר מזה שלו היו זכאים לפי תפקידם בתובעת ;

⁵² סעיף 8 תצהיר שגיא.

⁵³ סעיף 8 לסיכומי התובעת.

⁵⁴ סעיפים 36-37 לסיכומי הנתבע.

⁵⁵ סעיף 59 לסיכומי הנתבע.

⁵⁶ סעיף 20 לתצהיר סיגל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

- תשלום בגין נסיעות פרטיות בכבישי אגרה ;
- תשלום בגין שימוש ברכב ההחכר בתקופת חופשה ללא תשלום, או בגין החלק היחסי של הרכב במקרה שבו המדובר בעובד שמועסק במשרה חלקית.
58. לשיטת התובעת, כל הרכיבים האמורים הם חלק משווי השימוש ברכב, ומדובר למעשה בניכוי הוצאה של המעסיק עצמו, שיש לו אינטרס לספק פיתרון תחבורתי זמין לעובדיו. אולם, עמדה זו הינה שגויה לטעמנו. שהרי, עסקינן בחיובים בגין חיוב העובד מחוץ ומעבר להסדר ההחכר, ולא בחיובים שנעשים בגדרו של ההסדר. לכן, שימוש-יתר ומעבר למכסה המותרת אינו מהווה חלק מהאינטרס של המעסיק, ואין מדובר בעלות של המעסיק⁵⁷. לא בכדי הוא מנוכה משכר העובד והתובעת אינה 'סופגת' בעצמה את עלות-היתר.
59. בעדותה הבהירה, העקיבה והמשכנעת של רו"ח מזל, היא הסבירה שככל שעסקינן בחיובים פרטיים של עובדי התובעת, אין כל היגיון וטעם לנכותם משכר הברוטו שלהם. בין היתר, היא ציינה כדלקמן :
- "בדרך כלל שכר של עובד משתנה אם הוא עשה שעות נוספות, אם הוא עשה פרמיה. שכר היסוד שלו, הבסיס הקבוע שלו לא משתנה. אלא אם כן הוא נעדר מהעבודה. אבל שכר יסוד שישתנה אם פתאום הוא נסע פרטי או אם פתאום הוא טס לחו"ל, שכר היסוד שלו השתנה כי הוא, משהו בחיים הפרטיים שלו התנהל בצורה X או Y, זה משהו שלא מתאים להכניס אותו, הוא לא שייך לחוזה עבודה. המעסיק לא יכול להגיד לו, אם נסעת היום הרבה אז שכר היסוד שלך קטן."
60. ועוד היא הסבירה, כך :
- "חיוב העובד צריך במקרה הזה, להיות אך ורק בנטו, שכר היסוד שלו לא יכול להשתנות, הפרשות הסוציאליות שלו על השכר השלם שלו. ובכל הוצאה פרטית של העובד כי אם העובד נסע בכביש שש פרטי אז זה צריך להיות בניכוי

⁵⁷ סעיף 56 לסיכומי התובעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

מהנטו, בדיוק כמו שמנכים ממנו או החזר הלוואה או ביטוח רפואי שהמעביד שילם והעובד מחזיר.”

61. כפי שנראה להלן עת נתייחס לרכיבי החיוב עצמם, מדובר בעמדה הגיונית ונכונה. כך למשל, אחד מרכיבי החיוב שבנדון, הינו **חיובים בגין חריגה מהקצאת דלק**. במקרה שלפנינו, התובעת מקצה לעובדיה במסגרת הסדר ההחכר מכסה בשווי מסוים לצריכת הדלק של רכבי הסדר ההחכר. אם העובד צרך פחות דלק מסכום ההקצאה אזי התובעת משלמת לו מרכיב שכר כבונוס בגובה ההפרש בין ההקצאה לצריכה בפועל. **אותו רכיב שכר מתווסף לשכר הברוטו של העובד, כהכנסה חייבת לכל דבר ועניין.**

62. אולם, מהצד השני, אם העובד צרך יותר דלק מסכום ההקצאה, התובעת מחייבת אותו בגין סכומים אלה (ששולמו במקור על ידה) במסגרת תלוש השכר **כניכוי משכר הברוטו**. ודוק – נדגיש כי אין עסקינן בנסיעות עבודה, היות שהסדר ההחכר מציין בהאי לישנה, כי **”נסיעות עבודה... לא יובאו בחשבון בחישוב ניצול מכסת עלות הדלק החודשית”**⁵⁸. לאור כלל אלה, טענת התובעת כי מדובר באינטרס של המעסיק, גם כאן דינה להידחות. מכל מקום, ברי כי מדובר באופן פעולה שגוי ומוטעה אשר מנוגד לכלל הוראות הדין שציינו דלעיל.

63. בחוות דעתה ציינה רו”ח מזל – ובצדק לטעמנו – כי חריגה מקצובת הדלק נחשבת כהוצאה פרטית של העובד אשר אינה ניתנת לניכוי מהכנסת העבודה בערכי ברוטו, אותה הכנסה אשר חייבת בדמי המס⁵⁹. במהלך עדותה היא שבה והסבירה מדוע ולמה אין מדובר בנסיעת עבודה שכלולה באינטרס של התובעת, ואמרה את הדברים הבאים, שגם אותם אנו מאמצים במלואם:

”כל מה שראיתי מהסכמי העבודה שצורף כאן, זה רק חריגה מקצובת דלק. זאת אומרת שאת הנסיעות העסקיות הם לא מקזזים, הם לא מכלילים בנסיעות הפרטיות והחריגה היא רק בגין הנסיעות הפרטיות. כביש שש, אם זה לצורך נסיעה עסקית, לא מקזזים אבל אם זו נסיעה פרטית, מקזזים. אתם

⁵⁸ סעיף 3.2.3 להסדר ההחכר – נספח טו' לתצהיר סיגל.

⁵⁹ סעיף 6.9 לחוות הדעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

בעצמכם בהסכם העבודה, כותבים שזה פרטי לצורך העובד אז מה המחלוקת כאן?!"

64. כך הוא הנכון גם לגבי רכיב החיוב הבא – **נסיעה פרטית של העובד בכביש אגרה**. גם כאן, ציינה רו"ח מזל כי מדובר בהוצאה פרטית של העובד אשר אינה מותרת בניכוי לפי פקודת מס הכנסה ותקנות מס הכנסה⁶⁰. כשנשאלה בעדותה האם היא מתייחסת להוצאות האלה כהוצאות של העובד, הבהירה **"בוודאות, גם בהסכם ליסינג כתוב. נסיעות פרטיות לכביש שש, הדלק נמדד אחרי קיזוז נסיעות עבודה, החריגה של הדלק. אז מה נשאר? הנסיעות הפרטיות אז כל הוצאות האלה הן הוצאות פרטיות"**.

65. גם כאן, מדובר בעמדה סבירה והגיונית אשר מקובלת עלינו במלואה. שהרי, התובעת לא טענה (וממילא גם לא הוכיחה כלל) שיש לה אינטרס כלשהו בעידוד צריכת הדלק של עובדיה ללא תנאי וללא הגבלה, וכל זאת לגבי **נסיעות פרטיות**. שאחרת, בשביל מה ולמה היא קבעה מגבלה ברורה וחד-משמעית לגבי צריכת הדלק? כל זאת, כאשר נשוב ונזכיר כי אין עסקינן בנסיעות עבודה, היות שהסדר ההחכר מציין כי **"נסיעות עבודה... לא יובאו בחשבון בחישוב ניצול מכסת עלות הדלק החודשית"**. כך הוא הנכון לגבי נסיעה פרטית בכביש אגרה.

66. דברים דומים נכתבו על ידי רו"ח מזל בכל הקשור לרכיב הבא: **קנס חברת ההחכר**. מדובר בקנס שמושת על התובעת על ידי חברת ההחכר במידה שהעובד מחליף לרכב גדול יותר, או מחזיר אותו לפני סיום ההסכם עם חברת ההשכרה⁶¹. במקרה שכזה משיתה התובעת את הקנס על העובד. גם כאן, מדובר בחיוב בשל כך שהעובד בחר ברכב **מעבר** לזכאות שלו לפי הסדר ההחכר. גם במקרה זה, עסקינן בהוצאה פרטית של העובד שהתובעת אינה נושאת בה, ולכל היותר – היא מושתת על העובד ישירות, והתובעת משמשת אך ורק כצינור להעברת התשלום אל העובד ובחזרה.

67. לעניין זה, ראו שוב בעדותה של רו"ח מזל:

⁶⁰ סעיפים 6.10-6.13 לחוות הדעת.

⁶¹ ראו סעיף 6.17 לחוות הדעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

"העניין הוא שמה שאתה מפחית לעובד ואתה קובע אתו שהשכר שלו משתנה, זה בגלל הוצאה פרטית של העובד. לדוגמה, אם אני מקציבה לעובד, רכב מקבוצה 3 לדוגמה או 5 מקומות והוא, יש לו משפחה גדולה ורוצה רכב עם 7 מקומות אז העלות של הליסינג בין רכב של 5 מקומות ל-7 מקומות, הוא יקר יותר ב-3,000 שקל לצורך העניין. אז למי שייכת ההוצאה של ה-3000? המעסיק לא צריך 7 מקומות, העובד רוצה את ה-7 מקומות. אז התוספת הזו של הליסינג, שייכת אך ורק לעובד ולכן המעסיק לא נושא בה, הוא מגלגל אותה חזרה לעובד והוא אמור לנכות לו את זה מהנטו שלו, לא מהברוטו. זה לא קשור להכנסת העבודה שלו, זה לא קשור להפרשות הסוציאליות, לפיצויים שהוא יקבל בגין אותה הכנסה, אם הוא לקח 7 מקומות במקום 5 שהמעסיק הקצה לו."

68. ולבסוף, אותה קביעה אף טובה ונכונה לגבי הרכיב הבא: **קנסות משטרה**⁶². לגבי רכיב זה, נציין תחילה כי רשויות מס הכנסה גורסות כי הוצאות בעלות אופי עונשי, כגון קנסות משטרה, ממילא אינן מותרות בניכוי לצורכי מס. כך גם נקבע בפסיקה⁶³. לא בכדי, כשנשאל אוסקר בעדותו "אני היום עוסק ואני נסעתי באור אדום. קיבלתי קנס של 1000 שקל ועוד 8 נקודות, האם אני יכול לנכות את זה מההכנסה שלי?", הוא השיב בבירור ש"התשובה לא" ואף אמר ש"קנס של עובד שעבר באדום, הוא של העובד", כן אמר, ש"אם זה נהיגה ללא רישיון, זה אומר שזה שייך לעובד ואם זה שייך לעובד, רק מהנטו".

69. זאת ועוד, ראו גם בעדות שגיא: "כל מה שקשור לקנסות, למשל, קנסות משטרהיים הם החברה היא לא צד לעניין, זה באמת עברות שהעובד עשה, הדוחות מוסבים לעובד... וזה משולם מהנטו", וכך "הקנס אם הוא עשה איזה עבירה משטרתית. אז באמת תוצאות, לכאורה פרטיות שלו, שהוא אמור לשאת בהם החברה לא אמורה לשאת בהן". כלומר, עדי התובעת הודו בבירור שעסקינן

⁶² ראו סעיפים 6.14-6.16 לחוות הדעת.

⁶³ ע"א 507/59 אוצר לאשראי נ' פקיד השומה, פ"ד טו 2213 (1961); ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (ניתן ביום 3.2.2015).



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

ברכיב ניכוי שצריך להיות מנוכה משכר עובדי התובעת בערכי נטו, ולא בערכי ברוטו. כך גם הודתה התובעת בסיכומיה⁶⁴.

70. **הערות נוספות** – ראייה נוספת לכך שאופן פעולתה של התובעת נוגד את השכל הישר ומשעה שעסקינן בהוצאות פרטיות מובהקות של עובדיה, עולה גם מכך שהיא נהגה בצורה בלתי אחידה ביחס לניכויים השונים שנעשו משכר העובדים. כך למשל, ישנם רכיבי שכר שנוכו מהשכר בערכי נטו ולאחר שכבר שולמו בגינם תשלומי החובה השונים (לרבות דמי ביטוח לאומי). בין היתר, התובעת מבצעת ניכוי הוצאות פרטיות משכר הנטו של עובדיה, לאחר ששולמו בגינם תשלומי החובה השונים, לגבי **ניכויי ארוחות**, וכן לגבי **ניכוי ביטוח רפואי משלים**⁶⁵. אולם, לא הוצג על ידי התובעת הבדל של ממש בין שני הניכויים האלה לבין הניכויים נשוא ההליך⁶⁶, והטענה הלקונית שלה כי מדובר **"בהחלטה עסקית"**, אינה יכולה להסביר את ההבדל.

71. סתירה ותמיהה נוספת עולה גם מתלושי השכר של עובדי התובעת אשר צורפו לתיק בית הדין, מהם עולה כי ההפרשות הסוציאליות של העובדים מחושבות לפי שכר הברוטו לפני ניכויי השכר השליליים. כלומר, מצד אחד התובעת מחשבת את ההפרשות הסוציאליות לפי ההכנסה ברוטו לפני ניכויי השכר השליליים; ומצד שני היא טוענת בפני הנתבע כי שכר הברוטו לצורכי חיוב בדמי ביטוח יוגדר **לאחר** ניכויי השכר השליליים. ביחס לכך, מקובלת עלינו טענת הנתבע כי אין להלום מצב שבו לצורכי הפרשות סוציאליות הכנסתו של העובד לצורכי ביטוח היא אחת (וגבוהה יותר), אולם לצורכי המוסד לביטוח לאומי היא אחרת (ונמוכה יותר).

72. **הנימוק החמישי לעמדתנו - לפי הוראות החקיקה עובד שכיר אינו יכול לנכות הוצאות** – כזכור, התובעת טוענת כי הרכב שהיא מעמידה לרשות העובד במסגרת הסדר ההחכר אינו רכב של העובד עצמו, ולכן עלויות והוצאות הרכב אינן של העובד. לשיטתה, אין מדובר בהוצאה של העובד ושאותה הוא עצמו מבקש לנכות לצורכי מס מהשכר שמשולם לו. אלא, שכך נקבע שכר הברוטו של

⁶⁴ סעיפים 34-36 לסיכומי התובעת.

⁶⁵ סעיף 39 לתצהיר סיגל.

⁶⁶ סעיף 78 לסיכומי הנתבע.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

העובד בהסכמה עימו ובהתאם להסכם העבודה שלו. התובעת ממשיכה וטוענת כי עובד שבחר לעשות שימוש ברכב החכר לפי ההסדר, שכר הברוטו שלו לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ייחשב רק **לאחר** שנוכו ממנו הרכיבים הנובעים משימוש ברכב ההחכר.

73. מנגד, אנו מאמצים את טענתה של רו"ח מזל. בחוות דעתה ציינה רו"ח מזל כי סעיף 32(1) לפקודת מס הכנסה, שכותרתו "ניכויים שאין להתירם", קובע כי בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל הוצאות פרטיות והוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו⁶⁷. נפנה ללשון המפורשת של הסעיף, שכותרתו הינה "ניכויים שאין להתירם":

"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל – (1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו;

בפסקה זו,

"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;

"הוצאות אש"ל" – הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי";

74. עוד נציין, כי הכנסת העבודה שאליה מפנה סעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי נעשית כזכור לפי ההגדרה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, כלומר – **לפני ניכוי הוצאות, קיזוזים או פטורים**. בהקשר זה, עוד ציינה רו"ח מזל בחוות דעתה, כי החרג שבסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ("למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה") אינו נגזר מסעיף 17 לפקודה, וגם אינו בא למעט מהגדרת

⁶⁷ ראו סעיף 3.3 לחוות הדעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

המונח "הכנסת עבודה" (ראו סעיף 1 לפקודה – סעיף ההגדרות), כי אם מהגדרת המונח "הכנסת עבודה חייבת". כך גם עלה מעדותה לפנינו: "... הכנסה לפי סעיף 2(2) היא רלוונטית. ניכוי הוצאות לא רלוונטי כי סעיף 344 לחוק ביטוח לאומי לא מפנה לניכוי הוצאות, לסעיף 17 לפקודה".

75. מכלל האמור לעיל כעת, עולה כי חוק הביטוח הלאומי אִנּוּ מפנה לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה. לכן, סעיף זה אינו רלוונטי לצורכי תשלום דמי הביטוח לשכירים, שאינם זכאים לנכות הוצאות לצורכי החוק ובכל הקשור לחישוב דמי הביטוח. משכך, אין כל אפשרות לפי הוראות הדין הרלוונטיות להתחשב בפטורים, הנחות, זיכויים והפסדים, שכן מחושבים לצורכי מס, אולם אינם מחושבים לצורכי ביטוח לאומי. ניתן איפוא לסכם ולומר כי לפי ההוראות השונות בחקיקה, לא ניתן לנכות הוצאות לעובדים שכירים.

76. מעבר לכך, גם אין כל נפקות אם ההוצאות מותרות לעובד, או לאו, לפי הפקודה – הן לאור לשונו הברורה של חוק הביטוח הלאומי, שאינה מפנה לסעיף 17 לפקודה, והן לאור התכלית של חוק הביטוח הלאומי. עמדה זו גם היתה מקובלת בפסיקת בתי הדין לעבודה. ראו למשל קביעת כב' השופטת יהלום (כתוארה אז) בעניין דוידוביץ, כדלקמן⁶⁸:

"התובע טוען כי "רווח מעבודה" משמעו הכנסות בניכוי הוצאות. ואולם, במקרה של שכיר - הסעיף מתייחס מפורשות לנושא ההוצאות בקובעו כי החזר ההוצאות מהווה חלק מההכנסה החייבת במס. לכן – משמוגדר התובע על פי הצו כשכיר, אין מקום לקזז משכרו לצורך חישוב דמי ביטוח לאומי, את ההוצאות."

77. עמדת הנתבע שבנדון (וכמצוין בחוות דעתה של רו"ח מזל) אף נתמכה בפרסומים רשמיים של הנתבע⁶⁹, וגם בתיקון שנעשה בשעתו לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה⁷⁰. אשר לעמדת נציבות מס הכנסה, הרי שהיא ציינה כזכור כי "...

⁶⁸ ב"ל (ת"א) 6545/05 דוידוביץ – המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 31.1.2007), סעיף 19.

⁶⁹ נספח יח' לתצהיר סיגל – חוזר ניכויים של הנתבע מס' 1440 בעניין "ניכוי הוצאות מהכנסת עבודה".

⁷⁰ סעיפים 5.8 ו-5.11 לחוות דעתה של רו"ח מזל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

הוצאות החזקת רכב אינן מותרות בניכוי לעובד, ולפיכך, החזר בגינן הינו הכנסה בידו". אשר לתיקון, הרי שבדברי ההסבר לסעיף 2 להצעת החוק משנת 1975, שבה תוקנה פקודת מס הכנסה, הובהר כי החזר הוצאות לשכר יראה כהכנסה בידיו, והובאה הדוגמא של "... שוויו של השימוש ברכב שהועמד לרשות העובד...".

78. לאמור לעיל נוסף ונציין, שגם החריג שבסעיף 2(2) לפקודת מה הכנסה פורש בצמצום על ידי הפסיקה. כך למשל, בעניין **שירותי בריאות כללית** התייחס בית המשפט העליון לקשר בין הגדרתו הרחבה של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, לבין הגדרת גובה ההפרשות לתגמולי ביטוח לאומי. פרטנית, אותו מקרה דן בסוגייה של דמי חבר שמשלם מעסיק לארגון עובדים יציג, וביחס לפרשנות חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים, אך ניתן להקיש ממנו למקרה שלפנינו.

79. בפסק דינו כב' המשנה לנשיאה רובינשטיין ציין בזו הלשון, כד⁷¹:

"יש לפרש את החריג לסעיף 2(2) לפקודה בדרך תכליתית, על פיה כל תשלום או טובת הנאה המועברים מהמעסיק לעובד כחלק מיחסי העבודה ביניהם נכנסים בגדריה של הכנסת העבודה, למעט תשלומים הבאים בגדרי החריג, אשר לו יש לתת פירוש מצמצם, בשל אותה תכלית של החוק. את התשלומים בגין דמי הארגון נותן המעסיק לעובד בשל יחסי העבודה ביניהם, והם אינם נכנסים – ואף לא נטען שנכנסים הם – בגדרי החריג, שכן אין מדובר בהחזר הוצאות מן המעסיק לעובד, ולכן יש לראותם כחלק מהגדרת הכנסת העבודה לפי הסעיף, בין אם מותרים הם בניכוי לעובד ובין אם לא.

...

למעלה מן הצורך נעיר שפרשנות זו אף תיטיב לכאורה עם העובדים, כיון שלא תפגע בגובה ההפרשות הפטורות ממס ובתגמולי הביטוח הלאומי הנגזרים מהגדרת הכנסת העבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה."

⁷¹ ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית (ניתן ביום 15.12.2016), פסקה לג לחוות דעתו של כב' המשנה לנשיאה רובינשטיין.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

80. כב' השופט עמית הסכים עם דברים אלה וציין כי " ... [ו]זכויות סוציאליות שונות נגזרות אף הן מאותו בסיס (כגון דמי פגיעה וקצבת נכות בעבודה המשולמים על ידי הביטוח הלאומי). פרשנותו של בית משפט קמא אינה מתיישבת עם כל אלה, והיא עלולה לפגוע בזכויותיהם של העובדים. מכאן שיש לראות את דמי החבר אותם מעבירה המערערת להסתדרות, כחלק מהכנסת העבודה של העובד"⁷². דברים אלה טובים ויפים גם לענייננו.

81. הנימוק השישי לעמדתנו - 'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר המדובר בפיקציה שמטרתה לעקוף את ההסדר החקיקתי לגבי שווי שימוש ברכב – התובעת הוסיפה וטענה כי בשל טובת ההנאה שצומחת לעובד מהעמדת הרכב על ידי המעסיק נזקפת לחובת העובד תוספת שווי שימוש להכנסתו בהתאם לתקנות מס הכנסה, שמחויבת גם במס הכנסה וגם בדמי ביטוח לאומי. התובעת אף טוענת כי עמדת הנתבע תוביל למעשה לכפל חיוב⁷³, ובחוות דעתו של אוסקר נטען כי אופן פעולתו של הנתבע מוביל להגדלת החיוב במס של עובדי התובעת, ולמעשה להגדלת החיוב במס בגין שווי השימוש ברכב.

82. בעדותו טען אוסקר כי " אין פה ניכוי הוצאות. ניכוי הוצאות קשור, רק אם לעובד מסוים יש רכב שלו, רכב בבעלותו והמעביד מחזיר לו את ההוצאות, בגין הרכב שלו. המקרה של אלביט, הרכב הוא לא של העובדים, הרכב הוא של אלביט. זה לא קשור להוצאות...". אולם, דברים אלה דינם להידחות, ומקובלת עלינו מנגד עמדת הנתבע, אשר ציין כי סיטואציה של כפל מס אינה יכולה להתרחש כאשר ניתן להימנע מאותו "חיוב כפול"⁷⁴.

83. ודוק – גם אוסקר הודה בעדותו כי אם העובד מחזיר את הרכב אזי לא יהיה לו כל "כפל מס". נשוב ונזכיר כי הסדר ההחכר הוא בבחינת אפשרות של העובד, ולא בגדר חובה המוטלת על ידי התובעת⁷⁵. כך גם עולה מלשונו המפורשת של הסדר ההחכר: "ההצטרפות להסדר הליסינג הינה בהתאם לרצונו החופשי

⁷² עניין שירותי בריאות כללית, דלעיל, חוות דעתו של כב' השופט עמית.

⁷³ סעיף 4(ה) לסיכומי התובעת.

⁷⁴ סעיפים 11 ו-79 לסיכומי הנתבע.

⁷⁵ הסיפא לסעיף 35 לתצהיר סיגל; נספח יד' לתצהיר סיגל – דוגמא לחוזה עבודה שנחתם בין התובעת לעובד/ת התובעת.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

ובחירתו של העובד ואין על העובד כל חובה להצטרף להסדר זה⁷⁶. כך גם מודה התובעת עצמה בסיכומיה⁷⁷. על כן, ברי כי אין כל הכרח לחתום על הסדר ההחכר, ואין כל 'חובה' להיות ממוסה פעמיים.

84. מעיון בפסיקת בתי המשפט המחוזיים אף למדנו כי מבחן 'אפשרות הבחירה' נהוג גם בערעורים כנגד החלטות פקיד השומה. ראו למשל הדברים הבאים⁷⁸:

"על מנת להמחיש הדברים נציג מקרה היפוטטי בו המעביד מאפשר* לעובדים להישאר לישון במקום העבודה עד למשמרת הבאה. האם הרופא או האופה הנשאר לישון בבית החולים או במחסן הציוד קיבל שווה שכן עבודה בדרך הטבה עבור לינה במקרים אילו? דומני שהתשובה ברורה. לעומתם אם עובד המלון נותר לישון במלון, יקשה לקבל לכאורה כי אין מדובר בהטבה. אלא שכפי שהערתי בתחילה, דומה כי המבחן הנאות הוא מבחן ההכרח ויכולת הבחירה...."

אם יש הכרח ענייני כי העובד יישאר ללון במקום העבודה (או בסמוך לו), כשלא נותרת לו ברירה של ממש אלא ללון במקום העבודה, כאשר המעביד מכתוב לו את המקום והתנאים כתנאי להעסקתו, דומה שמדובר בהוצאה הכרוכה בהפקת ההכנסה. לכך מצטרפת אמת מידה נוספת והיא רכיב "טובת ההנאה". כאשר הוצאה זו מכילה בחובה מרכיב זניח של "טובת הנאה" על אחת כמה וכמה שאין מדובר בהטבה שהיא חלף שכר."

85. כבר התייחסנו לכך כי עובד שכיר אינו יכול לנכות הוצאות. כעת נשוב ונציין את טיעונו של הנתבע, כי סוגיית שווי השימוש, לחד, והשאלה האם ניכויי הרשות משכר העובדים ברוטו נעשה כדין, לחוד. הנתבע אף הדגיש כי מדובר בשתי שאלות נפרדות, ולא מצאנו כי עמדתו שבנדון חורגת מהוראות הדין. שהרי, מחד

⁷⁶ סעיף 36 לתצהיר סיגל; נספח טו' לתצהיר סיגל – דוגמא להסדר החכר שנחתם בין התובעת לעובד/ת התובעת.

⁷⁷ סעיף 32 לסיכומי התובעת.

⁷⁸ ע"מ (ת"א) 8096-11-14 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (ניתן ביום 20.8.2018) סעיף 8.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

זקיפת שווי המקורית נעשתה כדין. מנגד, שוגה התובעת בטיעונה כי ניכוי ההוצאה נעשה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

86. נשוב ונדגיש כי מקובלת עלינו העמדה של הנתבע כי אין קשר בין השאלה האם הכנסה דווחה כדין, לבין השאלה האם הוצאה קוזזה כדין, ומדובר בשתי שאלות נפרדות. לעניין זה, ראו גם בחוות דעתה של רו"ח מזל⁷⁹, שם היא הדגישה כי בניגוד לנטען על ידי אוסקר, הנתבע לא הגדיל את שווי הרכב שקבוע בתקנות מס הכנסה, ולא סטה מהחזקות הקבועות בו. עוד היא ציינה, כי אין קשר בין סוגיית ניכוי ההוצאות שנעשתה על ידי הנתבע שלא כדין, ובין אופן זקיפת שווי הרכב / ההכנסה, שנעשתה כאמור לעיל מכוח הוראות התקנות.

87. כך, בעוד שמישור ההכנסה (זקיפת שווי רכב) נעשתה לפי תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז-1987, הרי שמישור ההוצאות קבוע בתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995, שם נקבע כי **"לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה"**. בעדותה הוסיפה רו"ח מזל והסבירה, כדלקמן:

"יש תקנות שווי שימוש ברכב (1987) שהם עוסקים בשווי שחל על העובד וזה שווי שהוא קבוע, על ידי מס הכנסה אבל הוא עוסק בפן של ההכנסה הרעיונית, שנזקפת לעובד בגין השימוש ברכב, הוא לא עוסק בניכוי ההוצאה של העובד. זאת אומרת גם עובד שיש לו שווי שימוש, תקנה 4 עדיין חלה עליו, הוא לא יוכל לנכות הוצאות מהשכר שלו, גם לא לצורך מס הכנסה."

88. כשנשאלה רו"ח מזל **"תקנה 4 נוגעת ומתייחסת לעובדים שעושים שימוש ברכב ליסינג שהעמיד לרשותם המעסיק?"**, השיבה **"תקנה 4 מתייחסת להוצאות הרכב של שכיר, שלא יותרו בניכוי מהכנסת עבודה. בלא הבחנה אם זה רכב צמוד, אם זה רכב של המעסיק, אם זה רכב פרטי, אם זה רכב ליסינג, רכב השכרה רגיל. לשון התקנה אומרת, עובד שכיר..."**. מעדותה של רו"ח מזל אף עלה כי אופן פעולתה של התובעת מוביל בעקיפין לניסיון להקטין את שווי השימוש, שנקבע כזכור בהוראות החקיקה:

⁷⁹ סעיף 5.1 לחוות דעתה של רו"ח מזל.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

"ברגע שהם מפחיתים את ההוצאות מהברוטו, הם בעקיפין, גורעים מהשווי רכב. אם עכשיו שווי רכב סטנדרטי נניח 3,000 שקל ועובד, דיברנו על הקנס קודם ואני אגיד למשל, הוא נוסע על כביש שש כי היה לו פתאום לא עלינו, אבא שלו אושפז בדרום בבית חולים וכל יום הוא נסע, נסע, נסע ויצא לו שם 3,000 שקל הדלק. אז ברגע שהם הקטינו את ה-3,000 שקל האלה בברוטו, הם עיינו, מלשון אין, עיינו את השווי לגמרי אז מה עשינו בזה?"

...

השווי פיקס אבל אחר כך אנחנו מקזזים כל מיני דברים, מקטינים את הברוטו בחזרה. מקטינים עם הדלק, מקטינים עם הכביש שש, מקטינים עם הקנסות."

89. במקרה שלפנינו, עצם קיומו של הסדר ההחכר והעמדת הרכב לרשות העובדים מכניס אותם כשלעצמו בגדרי החיוב במס. כך למשל, בית המשפט העליון הבהיר בעניין אור-זך, כד⁸⁰:

"... כי שעה שנקבע מפורשות בסעיף 2(א) לפקודה כי הכנסה מעבודה כוללת את "שווי של שימוש ברכב... שהועמד לרשותו של העובד" הרי שהמבחן לחיוב בשווי שימוש זה הינו העמדת הרכב לרשות העובד, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערות כי יש לבחון האם כלי הרכב מהווה "גורם ייצור". משכך, אין מקום להידרש לשאלה האם הצמדת הרכב נעשתה לשם הנאת העובד או לשם טובת המעסיק."

90. גם כאן וגם בסוגיה הנוכחית עמדת הנתבע מקובלת עלינו, והיא אף תואמת לפסיקת בית המשפט העליון בעניין אור-זך שצוטט דלעיל. מנגד, איננו סבורים כי תקנה 3 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995, הקובעת כי "הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן", הינה רלוונטית לענייננו. זאת, היות שאין מדובר כאמור לעיל בהוצאה של המעסיק, כי אם של העובד. אנו גם סבורים כי עמדת התובעת מובילה

⁸⁰ ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (ניתן ביום 23.5.2019), סעיף 22 לפסק של דינו של כבי השופט מינץ.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

להקטנת המס שעובדיה צריכים להיות מחויבים, בצורה לא תקינה, ושנוגדת למעשה את הוראות הדין.

91. בהקשר זה, הפסיקה אף קבעה כי הנתבע מוסמך לאבחן בין "אמת" לבין "פיקציה" בבואו לבחון "אם אכן ההכנסה שלה טוענים, היא הנכונה"⁸¹. גם בעניין חוג'יראת התייחס בית הדין הארצי לכך שיש לנתבע סמכות לקבוע את 'שכר האמת' של עובדים, וציין כדלקמן⁸²:

"שומה על המוסד לביטוח לאומי לגבות דמי ביטוח מהשכר האמיתי המשולם לעובדים, ולא להסכים, ולו בשתיקה, לקנוניות בין העובד והמעביד, שמטרתן להביא לדיווח בלתי נכון על ההכנסה המשמשת בסיס לתשלום דמי ביטוח. תפקידו זה של המוסד לביטוח לאומי נובע בראש ובראשונה מהחובה המוטלת בחוק לשלם לזכאים גמלאות המבוססות על שכרו האמיתי של העובד (מקום שהגמלאות הן פונקציה של שכר המבוטח, ולא של השכר הממוצע במשק), וזאת על מנת להבטיח לעובד המבוטח המשך רמת הכנסה לה היה זכאי לולא ה"אירוע המזכה" (כגון תאונת העבודה במקרה שלפנינו)."

סוגיית הקנסות

92. טרם סיום נתייחס לסוגיית הקנסות שבהן חויבה התובעת במסגרת החלטת הנתבע שבנדון. כזכור, התובעת חויבה על ידי הנתבע בקנס בגובה 1,197,329 ₪, שבגינו היא הגישה ביום 10.2.2020 בקשה לביטול הקנסות בועדה העליונה לביטול קנסות של הנתבע (להלן: "הועדה"). במקביל הגישה התובעת את התביעה הנוכחית לבית הדין ביום 19.2.2020. הועדה התכנסה ביום 23.4.2020 והחליטה שלא להכריע בבקשה בשל ההליך המשפטי שלפנינו.

93. ביחס למחלוקת זאת, מקובלת עלינו עמדת הנתבע כי אין מקום שבית הדין יכריע בסוגיית הקנסות בטרם שהועדה תכריע בכך⁸³. זאת, גם אם החלטת הועדה ניתנה לפני הכרעת בית הדין הארצי בעניין מד"א. על כן, על הועדה לקבל את החלטתה ביחס לבקשת התובעת שבנדון (בהתחשב בכלל הפסיקה

⁸¹ דב"ע (ארצי) מא/0-115 המוסד לביטוח לאומי – פיקהולץ, פד"ע יד 46, סעיף 5.

⁸² דב"ע (ארצי) מז/3-146 חוג'יראת – המוסד לביטוח לאומי, פד"ע כ 19, סעיף 12.

⁸³ סעיף 13 לסיכומי הנתבע.



בית הדין האזורי לעבודה חיפה

ב"ל 47947-02-20

הרלוונטיות), ולאחר מתן החלטתה תוכל התובעת לשקול את צעדיה ובהתאם לזכויות המוקנות לה על פי הוראות הדין והפסיקה.

1. סוף דבר

94. לסיכום ולאור כל האמור לעיל, תביעתה של התובעת דינה להידחות במלואה, ובכל הקשור לטענותיה של התובעת כנגד החלטת הנתבע ביחס לרכיב "הפחתת ניכויי רשות בשכר ברוטו" משכר עובדי התובעת. התובעת תישא בהוצאות הנתבע ובשכר טרחת באי כוחו בסך של 20,000 ₪, שישולמו תוך 30 ימים מיום מתן פסק הדין. ניתן להגיש ערעור על פסק הדין לבית הדין הארצי לעבודה תוך 30 ימים מיום קבלתו.

ניתן היום, י"ט אדר ב' תשפ"ב (22 מרץ 2022), בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

מר ברק נחשול
נציג ציבור (מעסיקים)

טל גולן
שופט

מר הנרי אלקסלסי
נציג ציבור (עובדים)