



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער:

פלוני אלמוני
ע"י ב"כ עוה"ד שרונה בוחניק וזיו שרון

נגד

המשיב:

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עוה"ד אלפא ליבנה - פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

לפני ערעור על שומות בצווים שקבע המשיב לשנות המס 2008, 2009 ו- 2010.

7

8

יצוין, כי ביום 11.12.2016 ולאחר הגשת הסיכומים הגיש המערער בקשה לאיסור פרסום שמו, ולאחר
עיון בבקשה ובתשובות לה, מצאתי לנכון שלא לפרסם את שמו של המערער במסגרת פסק הדין מאחר
שאינטרס הגנה על צנעת הפרט של המערער גובר על עקרון פומביות הדין בקשר עם זהות המערער
בפרט כאשר כל שאר המידע הוא גלוי וכשמדובר באדם 'פרטי' ולא בדמות ציבורית.

12

13

14

רקע

15

16

ביום 25.2.2016 הגישו הצדדים בקשה מוסכמת לאישור עובדות, מוצגים ומחלוקות מוסכמות (להלן: "ההסדר הדיוני") ממנו עולה כדלהלן:

17

18

19

בשנת 2003 חלה המערער ומשמחלתו החמירה תבע פיצוי בגין אובדן כושר עבודה ממגדל חברה
לביטוח בע"מ (להלן: "מגדל"). לאחר משא ומתן, נכרת בין המערער לבין מגדל הסכם פשרה לפיו
התחייבה מגדל לשלם למערער סך מהווה של 1,362,181 ₪ בגין אובדן כושר עבודה לתקופה שמיום
1.12.2006 ועד ליום 31.12.2025. בסמוך שילמה מגדל למערער את הסכום האמור בקיזוז מס במקור
בשיעור 35% לפי קביעת המשיב ובסה"כ 476,763 ₪. לאחר הגשת דו"ח לשנת המס 2008 ודוחות
מתקנים לשנות המס שבערעור החזיר המשיב למערער סך של 155,679 ₪ כהחזר מס והתיר בניכוי סך
של 199,920 ₪, באופן שסכום ההכנסה שנותר במחלוקת, עומד על סך של 1,162,269 ₪ (להלן:
"ההכנסה").

20

21

22

23

24

25

26

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

1 בין המערער לבין המשיב התגלעה מחלוקת באשר לתקופה אליה יש לייחס את ההכנסה. לשיטת
 2 המשיב, יש לייחס את ההכנסה לשנת המס בה התקבלה ולנוכח הוראות סעיף 8 (ג) לפקודת מס הכנסה
 3 [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), ניתן לפרוס את ההכנסה שש שנים קדימה משנת
 4 המס בה התקבלה. לטענת המערער, ההכנסה מתייחסת ל – 20 שנות אובדן כושר עבודה, ועל כן, יש
 5 לפרוס אותה לתקופה המתחילה משנת המס 2006 ועד לשנת המס 2025 בתוספת ריבית ההיוון
 6 היחסית בכל שנת מס. מחלוקת נוספת התגלעה בין הצדדים באשר לסיווג ההכנסה. לשיטת המשיב
 7 יש לראות בהכנסה כהכנסת עבודה בעוד המערער סבור שיש לראות בהכנסה כריווח הון.

דין

1. סעיף 1 מגדיר "הכנסה מיגיעה אישית" – לרבות –

"(1) ...

...

(א3) קצבת אבדן כושר עבודה המשתלמת מקופת גמל לקצבה או מקופת גמל לתגמולים
 או המשתלמת על פי בטוח מפני אבדן כושר עבודה; לענין זה, "אבדן כושר עבודה" –
 פגיעה בכושר עבודה בשל מחלה, נכות או תאונה, שגרמה לאבדן או להפסד של
 השתכרות או רווחים לפי סעיף 2 (19) או (2);

...(4)

...

(6) סכום המתקבל עקב היוון קיצבה מהקיצבאות האמורות בפסקאות (1) עד (4);"

בהתחשב בהגדרה האמורה, ההכנסה באה בגדר "הכנסה מיגיעה אישית".

2. סעיף 8 (ג) לפקודה, קובע:

"לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס
 החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

...(1)

...

(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 – בחלקים
 שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות
 לקיצבה, לפי העניין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו
 המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה
 אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

1 בע"א 8958/07, 8960/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 ואח' נ' שרל שבטון ואח', (פורסם באתר
2 בית המשפט העליון) (להלן: "עניין שבטון"), דן בית המשפט במשמעותו של סעיף 8 (ג) (3)
3 לפקודה, וכך קבע (פסקה 30 לפסק הדין של כבוד השופט חנן מלצר):

4
5 **"...בחינת אפשרויות פרשנותו של סעיף 8 (ג) (3) ממספר זוויות הסתכלות מוליכה**
6 **למסקנה, כי תכליתו של סעיף זה אכן הייתה לאפשר הסדר פריסה "מהותי" – כזה אשר**
7 **משווה את מצבם של המשיבים למצבם של נישומים שהיו מקבלים את מענק הפרישה**
8 **שלהם – פרוס על פני מספר שנים כהכנסה פירותית רגילה. גישה זו תורמת לעשיית**
9 **צדק אופקי (השוו: גליקסברג – פריסה). המכשול שעליו נועד סעיף 8 (ג) (3) להתגבר**
10 **אינו, איפוא, הטלת המיסוי הפרוגרסיבי על מענק הפרישה גרידא, אלא על העובדה כי**
11 **מענק הפרישה מתקבל בנקודת זמן שהמחוקק סבר שהיא שרירותית ולא מייצגת**
12 **לענייני שומת המס בכל ההיבטים הרלבנטיים...".**

13
14 משנקבעה ההלכה לפיה פריסת ההכנסה מכח סעיף 8 (ג) (3) לפקודה, היא מהותית ונועדה
15 להשוות את מצבו של נישום המקבל "הכנסה מיגיעה אישית" בסכום אחד למצבם של
16 נישומים שהיו מקבלים הכנסה כאמור בפריסה על פני מספר שנים, ממילא ולנוכח הסמכות
17 המוקנית למנהל להתיר חלוקה לתקופה אחרת מזו הקבועה בסעיף "לרבות לשנים הבאות",
18 נראה בענייננו, כי נכון לפרוס את ההכנסה המגלמת היוון של "קצבת אובדן כושר לעבודה
19 בגין התקופה המתחילה מיום 1.12.2006 והמסתיימת ביום 31.12.2025" (סעיף 5 להסדר
20 הדיוני) לתקופה האמורה.

21
22 3. טענת המשיב לפיה ההכנסה אינה תחליף ל – 20 שנות השתכרות אלא סכום מוסכם שנקבע
23 במסגרת פשרה "למיצוי כל טענות המערער לאובדן כושר עבודה ו/או לשחרור מתשלום
24 פרמיות", אינה מקובלת עלי ואפשר שלא היה מקום להעלותה. ההסדר הדיוני כלל הסכמה
25 שההכנסה מגלמת היוון של קצבת אובדן כושר עבודה בגין התקופה המתחילה מיום
26 1.12.2006 ומסתיימת ביום 31.12.2025, ונראה שטענת המשיב עומדת בסתירה להסכמה זו.
27 לכך יש להוסיף, כי אף ומבלי להידרש לתנאי הפוליסה שלא הומצאה ככל הנראה נוכח
28 ההסכמה האמורה, מאופן טיבו של הפיצוי בגין אובדן כושר עבודה שהוא מתייחס לאובדן
29 כושר עבודה והשתכרות במשך תקופה מסוימת ולא כפיצוי בעד מקרה ביטוח חד פעמי.

30
31 4. טענת המשיב כאילו "אין אח ורע לפריסת הכנסה... ל - 20 שנה", אינה טעם לאיון אפשרות
32 זו, מקום שהמחוקק נתן בידי המנהל כוח לעשות כן במקרים המתאימים, ונראה כי המקרה
33 כאן, בו מגלמת ההכנסה היוון של פיצוי בגין אובדן כושר עבודה לתקופה של 20 שנה, הוא
34 מקרה מתאים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

5. טענת המשיב, לפיה בסמוך למועד עריכת ההסכם בין המערער לבין מגדל, קיבל המערער את מלוא סכום הפיצוי ויכול היה "לעשות בו כראות עיניו" ובכלל זה להשקיעו ולהפיק ממנו הכנסה, נראית נכונה, אולם אין בכך כדי לגרוע מתכליתו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודה, אשר כאמור חל על "סכום המתקבל עקב היוון". לציין, כי טענה זו של המשיב נכונה גם ביחס לפריסה לתקופה של 6 שנים הנזכרת בסעיף 8 (ג) (3), ובכל זאת מסכים הוא לפריסת ההכנסה לתקופה זו (סעיף 11 לסיכומי המשיב). עוד יוער כי ככל שיפיק המערער הכנסות חבות במס ממלוא הסכום הרי שתשואה זו תהא ברת מיסוי.
6. טענת המשיב כאילו בעניין שבטון "לא ראה בית המשפט מקום לומר, שבנסיבות מסוימות, כלשהן, ראוי וצודק שתותר פריסה קדימה של למעלה משש שנים". אינה מדויקת, משום שסוגיה כזו לא עלתה לדיון. עם זאת, קביעת בית המשפט באשר לתכליתו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודה והיות הפריסה לפיו "מהותית", מצדיקה פריסת "הכנסה מיגיעה אישית" לתקופה שונה מזו הקבועה בסעיף לרבות לשנים הבאות במקרים מתאימים כמו המקרה כאן.
7. טענת המשיב, לפיה המנהל קבע כללים לפריסה לשנים הבאות בחוזר מק/578 ו – 3/2015, וכללים אלה מחייבים גם במקרה כאן, אינה מקובלת עליו בנסיבות העניין כפי שפורטו לעיל, אף מבלי להידרש לתוכנם (לציין כי נוכח תיקון הגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בדרך של הוספת סעיף (א3) אפשר שיש ממש בטענת המערער לפיה החוזר הישן אינו רלבנטי עוד). כללים וחוזרים המפורסמים על ידי המנהל הם בגדר הנחיות פנימיות אשר יש בהן כדי לסייע לרשויות המינהל בהן המשיב לפעול באחידות וביעילות, אולם אין בהן כדי לפטור את המנהל משיקול קונקרטי של כל מקרה בו עליו לדון מכוח הסמכות שהופקדה בידיו, ובמקרים המתאימים אף לסטות מההנחיות הפנימיות שקבע לעצמו. כפי שנקבע בעניין שבטון, תכליתו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודה, להשוות את מצבם של מקבלי הכנסה מיגיעה אישית בסכום אחד למצבם של נישומים שהיו מקבלים את הסכום האמור בפריסה על פני מספר שנים. ממילא בהתחשב בנסיבות העניין כאן היה מקום להשוות בין המערער אשר קיבל את דמי הביטוח המהווים "הכנסה מיגיעה אישית" בסכום אחד לבין נישום אחר שהיה מקבל את דמי הביטוח בתשלומים חודשיים פרוסים על פני 20 שנים, כפי שנקבע והוסכם בהסדר הדיוני, ולא לפרוס את ההכנסה על פני שש שנים, המהווה תקופה שרירותית ומנותקת מנסיבות העניין.
8. נוכח המסקנה אליה הגעתי, יש מקום לבחון את השלכות המס הנוגעות להיוון סכום דמי הביטוח. בסעיף 20 לסיכומיו טען המערער כי יש למסות את הסכום ששולם לו בניכוי הוצאות ובסה"כ 1,162,269 ב – 20 חלקים שנתיים שווים, "כאשר לכל אחד מן התשלומים המהווה 1/20 מן הסכום המהוון יש להוסיף את ריבית ההיוון לפיה הוון הסכום לאחור". למעט ניסיון ללמוד מטענה זו של המערער כאילו בכך יש כדי להעיד שהמערער "ער לכך שאם ימוסה לפי הכנסה שנתית בסך





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

1 58,113 ש"ח, אין זה בגדר תשלום מס אמת", לא התייחס המשיב להשלכות המס הנוגעות להיוון
2 דמי הביטוח.

3
4 אני מוצא כי אין לקבל את עמדת המערער בקשר עם הוספת סכום ההיוון – דהיינו ניטרול ההיוון
5 בעת חישוב הנתח המיוחס בפריסה. לטעמי יש להוסיף לנתח המיוחס לכל שנה הפרשי הצמדה
6 וריבית מיום שהתקבל כולו התקבל בפועל ועד למועד היחוס. הפריסה אמנם היא מהותית
7 במשור הרעיוני ונועדה לנטרל את אפקט הדחיסה שבקבלת ההכנסה מראש ולהשוות את מיסויה
8 של ההכנסה למי שהיה מקבלה לשעורין בהתאם לתקופת עבודתו, אולם יש להביא בחישוב
9 עובדה נוספת והיא כי ההכנסה בפועל התקבלה מראש. כך יש להביא בחשבון את נוסחו של סעיף
10 8(ג) האומר "לעניין חישוב סכום המס..". רוצה לומר הסעיף אינו דוחה את אירוע המס אלא את
11 מועד חישוב המס ותשלומו. במובדל מעובד אשר מקבל את שכרו מדי שנה, המערער קיבל את
12 מלא השכר מראש ואז ארע אירוע המס. הפריסה דוחה את תשלום המס. דחיה זו ככל דחית מס
13 צריכה שתישא הפרשי הצמדה וריבית. כזכור תכלית ההיוון היא להשוות בין מי שהכנסתו
14 העתידית מיגיעה אישית "נדחסה" והתקבלה מראש לבין מי שהכנסתו האמורה מתקבלת
15 לשעורין בהתאם לתקופת היגיעה בפועל. שיטת המערער למצער מטפלת ברכיב הריבית, בהשוואת
16 אילו אולם מתעלמת מהעובדה כי בפועל אירוע המס התרחש בשנת המס שבה התקבלה בפועל
17 ההכנסה ובדחיית תשלום המס הגלומה בסעיף 8(6). על כן אני מוצא כי על סכום הנתח שייחוס
18 מדי שנה להכנסת המערער יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית.

19
20 נשאלת השאלה מה הריבית שיש להביא בחשבון בעת יחוס ההכנסה באשר המחוקק לא הסדיר
21 עניין זה. הואיל ובדחיית תשלום המס עסקינן ניתן לומר כי הריבית החוקית שקבע המחוקק, היא
22 שצריכה לחול כבכל דחית מס. עם זאת, שימוש בריבית החוקית החלה על **חובות מס** לשם קביעת
23 נתח **ההכנסה** המיוחס אינו נקי מפגם משום שבמשק שבו הריביות האפקטיביות נמוכות והריבית
24 החוקית גבוהה (או ההפך), נפגמת תכלית האיזון האמורה. ובכל זאת אם עלי לבחור בין הוספת
25 שעור ההיוון לנתח ההכנסה המיוחס כפי שמציע המערער לבין השענות על ההסדר החל בקשר עם
26 דחית תשלום מס, אני מוצא כי האחרון משיג איזון בין מיצוע ההכנסה שנדחסה לבין דחיית
27 תשלום המס בשל כך. יוער כי לא מן הנמנע כי המחוקק ייתן דעתו לעניין.

28
29 9. נוכח מסקנותיי שלעיל, לא מצאתי לנכון להידרש לטענות נוספות וחלופיות שהעלו הצדדים או
30 להיקשים מהוראות אחרות שאינן רלבנטיות נוכח ההלכה שנקבעה בעניין שבטון או שאין להם
31 משקל רב מקום שהמחוקק קבע הסדר מיוחד לענייננו. כך גם לא ראיתי צורך להידרש לטענת
32 המערער לפיה נוכח ברירת המחלל שבכללי החשבונאות המקובלים יש למסות את ההכנסה על
33 "בסיס מצטבר" ולא על "בסיס מזומן".
34
35





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 15-02-59612 פלוני נ' פקיד שומה גוש דן

סוף דבר

הערעור מתקבל.

המשיב יפרוס את ההכנסה שבמחלוקת בסך 1,162,269 ₪ על פני 20 שנות מס החל מיום 1.12.2006 בהתחשב באמור בסעיף 8 שלעיל.

בהתחשב בהסדר הדיוני ובכך שלא התקיימו דיוני הוכחות, ישלם המשיב למערער הוצאות משפט, ושכ"ט עו"ד בסך 18,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום, כ"ד סיוון תשע"ז, 18 יוני 2017, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט

