



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 28 יוני 2020
2

לפני:

כב' השופטת אופירה דגן-טוכמכר

נציג ציבור (עובדים) מר איסר באומל

נציג ציבור (מעסיקים) מר יהודה פינקלשטיין

התובעת

קבוצת רמת בטיחות בע"מ
ע"י ב"כ: עו"ד י. מנגל

-

הנתבע

המוסד לביטוח לאומי
ע"י ב"כ: עו"ד ל. דגון

3
4

פסק דין

5

6 בתביעה שלפנינו מבקשת התובעת להורות על ביטול החיוב שהשית עליה הנתבע
7 בקביעה מיום 1.11.2015, מכוח סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב)
8 התשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי" או "החוק") עקב ביקורת ניכויים
9 לשנים 2009-2012 שנערכה על ידי הנתבע, בעקבותיה, נדרשה התובעת לתשלום דמי
10 ביטוח עבור רכיב "שווי רכב" בגין שימוש ברכב של קציני בטיחות בתעבורה, עובדי
11 התובעת.

12

13

העובדות הצריכות לעניין:

14 1. התובעת עוסקת במתן שירותי פיקוח בטיחות בתעבורה, באמצעות קציני
15 בטיחות בתעבורה המועסקים על ידה ופועלים אצל לקוחותיה.

16 2. התובעת הגישה שומות עצמיות למס הכנסה, במסגרתן דיווחה התובעת ושילמה
17 מס הכנסה בגין "שווי רכב" בהתאם לנתוני "ספר הרכב" ו"יומן רכב ממוחשב"
18 שניהלה.

19 3. אגף ביקורת ניכויים אצל הנתבע ערך ביקורת ניכויים בתיק התובעת לשנים
20 2009-2012, מכוח סמכותו לפי סעיף 358 לחוק.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 4. ביום 1.11.2015 נשלחה לתובעת הודעה מאת הנתבע, לפיה חויבה התובעת
- 2 בסכום כולל של 769,634 ₪, לפי הפירוט להלן:
- 3 א. חיוב בקרן דמי ביטוח בגין שווי רכב לשנים 2009-2012 : 674,642 ₪.
- 4 ב. חיוב בדמי ביטוח בגין שווי ארוחות לשנים 2009-2012 : 58,366 ₪
- 5 ג. תוספת הצמדה : 36,626 ₪.
- 6 5. ביום 5.11.2015 הוגשה השגה מטעם התובעת וכן בקשה לידון בפני ועדת שומה.
- 7 6. ביום 1.5.2016 הוגש מטעם התובעת כתב ערר לוועדת שומה.
- 8 7. מטעם הנתבע הוגשו ארכות להגשת כתב תשובה לוועדת שומה.
- 9 8. ביום 16.2.2017 נשלחה לתובעת הודעה על העברת ההשגה מוועדת שומה לפקיד
- 10 השגות לפי חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי המדיניות
- 11 הכלכלית לשנת התקציב 2017-2018), התשע"ז 2016 שם נקבע כי יבוטלו וועדות
- 12 השומה ונקבע כי פקיד השגות ידון בהשגות המוגשות.
- 13 9. ביום 28.2.2017 נדחתה ההשגה על ידי פקיד ההשגות.
- 14 10. ביום 19.6.2017 הוגשה התביעה דנן.
- 15 11. ביום 17.5.2018 ניתנה החלטה על ידי כב' הש' שרה מאירי, לפיה הפלוגות
- 16 הנדרשות להכרעה הן: "האם בדין ביצע הנתבע ביקורת ניכויים לתובעת לשנים
- 17 2009-2012, האם בדין קבע את דמי הביטוח המגיעים (קביעה מ 1.11.2015,
- 18 השגה על הקביעה- נדחתה), האם כטענת התובעת התיישנה זכותו של הנתבע
- 19 לקביעה כאמור.

טענות הצדדים

טענות התובעת:

- 24 12. לטענת התובעת שומות המס לשנים נשוא הקביעה התיישנו בהתאם לסעיף 145
- 25 לפקודת מס הכנסה (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), והפכו
- 26 סופיות. לפיכך, הנתבע מנוע מלחייב את התובעת בדמי ביטוח בגין שכר נוסף,
- 27 בניגוד לשומות החברה ולשומות הניכויים במס הכנסה. לטענתה, חיוב התובעת
- 28 בדמי ביטוח על שכר החורג מהשכר בשומות הניכויים במס הכנסה יוצר עיוות



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 מובנה וסתירה בין דיווחי השכר בשתי הרשויות – ויש למנוע תוצאה זו. בהקשר
2 זה מפנה התובעת להלכה שנקבעה בתב"ע (ארצי) נה/0-14 **גדות תעשיות**
3 **פטרוכימיות בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי** מיום 18.7.1995 (להלן: "עניין
4 **גדות"**)
5 13. עוד טוענת התובעת כי הפעלת סמכותו של הנתבע לפי סעיף 358 לחוק נעשתה
6 בשיהוי בלתי סביר, בחלוף שנים לאחר הגשת הדוחות השוטפים ובניגוד לשומות
7 מס סופיות.
8 14. לגישת התובעת, קביעה לתשלום דמי ביטוח נוספים חייבת להישען על קביעה
9 מוקדמת של מס הכנסה ביחס לאותה הכנסה, שכן הסמכות לקבוע מהי
10 "הכנסה", לפי סעיף 2(2) לפקודה נתונה לפקיד השומה בלבד מכוח סמכותו
11 בסעיף 135 לפקודה. אין לנתבע סמכות לקבוע קביעות עצמאיות משלו במנותק
12 משומות המס, וכל שהוא רשאי זה לחייב בדמי ביטוח את אותה הכנסה על פי
13 קביעת פקיד השומה.
14 15. התובעת מוסיפה וטוענת כי בזמן אמת חלה עמימות לעניין שאלת דיווחי החברה
15 בעניין שווי רכב, וכי פעלה בהתאם לחוות דעת משפטית שניתנה לה.
16 16. עוד לטענתה, לגופו של עניין אין מקום לחייב אותה בתשלום דמי ביטוח בגין
17 "שווי רכב". לגישתה, לאור נחיצות הציוד המצוי ברכבים שהעמידה לרשות
18 קציני הבטיחות, לצורך עבודתם, לא מדובר ב"רכבי נוחות" ומדובר במקרה בו
19 צורכי המעסיק גוברים על טובת הנאה שולית ככל שצמחה לעובד. עוד טוענת
20 התובעת כי חייבה את קציני הבטיחות בשווי ההטבה על פי נתונים מדויקים
21 שנרשמו תחילה ב"ספר הרכב" ולאחר מכן במערכת "יומן רכב ממוחשב",
22 המתבסס על נתוני מכשיר מדידה אלקטרוני המותקן באופן קבוע ברכב העבודה.
23 המכשיר מאפשר לזהות את הרכב ולשדר ממנו את נתוני הנסיעות שנסע העובד
24 בפועל, תוך הפרדה בין נסיעותיו הפרטיות ובין נסיעותיו לצורכי העבודה.
25 הנתונים משקפים את השווי האמתי של "טובת ההנאה" הגלומה בשימוש
26 שעושה העובד ברכב הצמוד, תוך הפרדה מנסיעות שמבצע העובד לצרכי העבודה
27 אשר אינן בגדר "טובת הנאה" לעובד.
28 17. לחילופין, טוענת התובעת כי על הנתבע לחשב מחדש את סכום החיוב בדמי
29 הביטוח תוך ביטול גילום חלק העובד בדמי הביטוח.

30



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

טענות הנתבע:

- 1
- 2 18. לטענת הנתבע, יש לעשות הבחנה בין שומות סופיות של חברה המתייחסות
- 3 להכנסות החברה, ובין שומת ניכויים המתייחסת להכנסות עובדי החברה. בית
- 4 המשפט העליון בחן את קשרי הגומלין בין שומת החברה לשומת הניכויים בפסק
- 5 הדין שניתן בע"א 196/89 פקיד שומה ירושלים נ' חב' אמי פרטס בע"מ, מיום
- 6 14.6.93 (להלן: "עניין פרטס") וקבע כי אין קשר ענייני בין השניים.
- 7 19. עוד לטענת הנתבע, לתובעת לא נערכה ביקורת ניכויים על ידי מס הכנסה לשנים
- 8 שבמחלוקת, ושומותיה העצמיות התקבלו ללא בדיקה של מס הכנסה, לפיכך,
- 9 הלכת גדות אינה חלה בעניינה של התובעת, שכן עניין גדות עוסק בקביעה
- 10 עובדתית הנעשית על ידי רשות מנהלית. בעניינה של התובעת אין כל קביעה
- 11 עובדתית פוזיטיבית של רשות המסים בקשר לדיווחיה של התובעת
- 12 ולפרקטיקות בהן נהגה בנוגע לזקיפת שווי רכב.
- 13 20. עוד טוען הנתבע כי כשם שאין מקום לטענת התיישנות, אין מקום לטענת שיהוי
- 14 ושארף סעיף 363א' שהוסף לחוק במסגרת תיקון 159 בשנת 2014, אישרר לנתבע
- 15 לשלוח דרישה לתשלום חוב, בתוך שבע שנים, מהמועד לתשלום דמי ביטוח.
- 16 21. כמו כן, בניגוד לטענות התובעת לפיהן חלה עמימות משפטית באשר לדיווחי
- 17 החברה בעניין שווי רכב, לדידו של הנתבע מדובר בתכנון מס אגרסיבי אשר עמד
- 18 בניגוד לחזקות החלוטות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב),
- 19 התשמ"ז-1987 (להלן: "תקנות שווי רכב" או "התקנות"), בעוד ההוראות
- 20 המקצועיות ופסיקת בתי המשפט המחוזיים שללו את הפרקטיקה בה נקטה
- 21 התובעת, ופסיקה זו אף אושרה, בשלב מאוחר יותר על ידי כב' בית המשפט
- 22 העליון בעניין ע"א 4096/18 אור חי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה מיום 23.5.2019
- 23 (להלן: "עניין אור חי"). התובעת הסתמכה על פרקטיקת מס לא וודאית ולקחה
- 24 על עצמה את הסיכוי שפרקטיקה זו לא תיבחן ולצד זאת הסיכון הכרוך בכך.
- 25 בנוסף, טענת התובעת לפיה התבססה לכאורה על חוות דעת משפטית שניתנה
- 26 על ידי מומחים בעניין זה, אינה מהווה הגנה להליכים אזרחיים.
- 27 22. באשר לטענת התובעת לעניין ביטול גילום חלק העובד בדמי הביטוח, טוען
- 28 הנתבע כי על המעסיק חלה חובה לנכות דמי ביטוח, ולא מדובר ברשות בלבד.
- 29 כאשר המעסיק שילם את חלקו של העובד בביקורת הניכויים, המעסיק לקח על



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 עצמו את תשלום דמי הביטוח שחובה היה עליו לנכות מהעובד ולכן יש לגלם גם
2 את חלק העובד בדמי הביטוח.
3 23. לאור כלל האמור טוען הנתבע כי יש לדחות את טענות התובעת ולהותיר את
4 קביעת הנתבע כפי שהוצאה לפי סעיף 358 לחוק הביטוח הלאומי ולחייב את
5 התובעת לשלם לאלתר.

המסגרת הנורמטיבית

8 24. סעיפים 337 ו-342 לחוק הביטוח הלאומי קובעים את חובת המעסיק לתשלום
9 דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות בגין עובדיו באחוזים מההכנסה
10 החודשית של העובד.

11 25. סעיף 344 לחוק מגדיר מהי הכנסה וקובע כי "יראו כהכנסתו החודשית של עובד
12 את הכנסתו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות
13 המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה..."

14 26. המקורות המפורטים בסעיף 2(2) הרלוונטיים לענייננו: "השתכרות או ריווח
15 מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו
16 לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות
17 לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור
18 המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד
19 לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד
20 במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".

21 27. סעיף 358 לחוק מתיר לנתבע לערוך ביקורת ניכויים, אשר נועדה לבדוק האם
22 מעסיקים אכן מנכים משכר עובדיהם דמי ביטוח מכל רכיבי השכר, בהתאם
23 לחוק ואם הם זוקפים בתלוש השכר את מלוא ההטבות הניתנות לעובדיהם.

24 28. מטרת הסעיף הינה לקבוע מה הכנסת העבודה האמתית שניתנה לעובד, וממנה
25 לגבות את דמי הביטוח בהתאם לחוק.

26 29. לצד סמכותו של הביטוח הלאומי לערוך ביקורת ניכויים, מס הכנסה אף הוא
27 מוסמך על פי חוק לערוך ביקורת ניכויים, במסגרתה מס הכנסה עורך בדיקה



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 האם המעסיק ביצע את הניכויים מהשכר על פי פקודת מס הכנסה והאם שילם
2 מקדמות בגין ההוצאות העודפות.
- 3 30. בהתאם לסעיף 145(א) לפקודה, פקיד השומה רשאי לערוך שומה לנישום (להלן
4 בענייננו: "שומת חברה"). פקיד השומה רשאי לאשר את שומתו העצמית של
5 הנישום (סעיף 145(א)(2) לפקודה) או לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו ו/או
6 בהתאם להסכם שנערך עם הנישום (סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה).
- 7 31. בהתאם לסעיף 145 לפקודה, כנוסחו דאז, המועד שבו מתיישנות שומות המס
8 הוא 3 שנים (או 4 שנים באישור המנהל) מתום שנת המס שבה הוגש דוח
9 הניכויים השנתי.
- 10 32. יצוין שבמסגרת תיקון 211 לפקודה משנת 2015, הוארכה תקופת עריכת השומה
11 (התיישנות לצרכי מס הכנסה) משלוש שנים מתום שנת המס (ובאישור המנהל
12 ארבע שנים), לתקופת עריכת שומה כללית של ארבע שנים. אולם, על השומה
13 נשוא תביעה זו חלה תקופת ההתיישנות עובר לתיקון, קרי, של שלוש שנים.
- 14
- 15 **מן הכלל אל הפרט**
- 16 33. התובעת העלתה בכתבי טענותיה מספר טיעונים, להלן נדון בטענות התובעת
17 המרכזיות, דבר דבור על אופניו:
- 18
- 19 **א. האם הנתבע מנוע מלחייב את התובעת בדמי ביטוח בגין שכר נוסף, בניגוד**
20 **לשומות החברה ולשומות הניכויים במס הכנסה, שהתיישנו?**
- 21
- 22 34. בעת ביקורת הניכויים שביצע הנתבע, חלה התיישנות לגבי חלק משומות
23 התובעת, וחלקן טרם התיישנו/היו על סף התיישנות. (נספח 1 לתצהיר
24 התובעת), בהתאם לפקודת מס הכנסה.
- 25 35. כאמור, לגישת התובעת, אם לא הפעיל פקיד השומה את סמכותו לבדוק את
26 השומה העצמית היא הופכת לשומה סופית. לפיכך, מנוע הנתבע מלקבוע הכנסה
27 בניגוד להכנסה בשומות המס הסופיות שהתיישנו, וקביעה אחרת משמעה פגיעה
28 בעיקרון סופיות השומה, העומדת בניגוד להלכה בעניין גדות.
- 29 36. לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, הגענו לכלל מסקנה שאין בידנינו לקבל את
30 טענות התובעת בנסיבות העניין.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 37. בעניין גדות, בו נדונו על ידי כב' בית הדין הארצי קשרי הגומלין בין שומות מס
2 הכנסה ובין קביעה של פקיד גבייה, נקבע כך:
- 3
- 4 "יש לבחון במבט רחב את מסכת חקיקת הביטחון הסוציאלי, עם
5 החקיקה המשולבת בה, כגון הקביעות בפקודה המשפיעות על הוראות
6 חוק הביטוח הלאומי. ראייה שכזו מוליכה למסקנה כי קביעות
7 עובדתיות הנעשות על-ידי רשות מינהלית אחת, על-פי סמכותה
8 שבחוק, ראויות לכיבוד על-ידי רשות מינהלית שנייה, כאשר הנושא
9 הנדון קשור או משותף לפעילויותיהן ולסמכויותיהן של שתי הרשויות.
10 חריג לכך הוא כאשר הרשות המינהלית השנייה הוסמכה במפורש
11 בחוק לחרוג מקביעות אלה או שהוסמכה להבחין הבחנות בתחום שעליו
12 היא מופקדת. דוגמה לכך היא ההוראה בסעיף 164(א) לחוק הביטוח
13 הלאומי, בו נקבע כי מהכנסת עובד עצמאי על-פי שומת מס הכנסה,
14 יופחתו סכומים מסוימים שפורטו.
15 ...
- 16 חזקה היא כי פקיד השומה פועל כהלכה בקביעה האם הוצאות
17 מסוימות של מעביד הן בגדר "הוצאות עודפות", ועל כן יש מקום לכך
18 שקביעה זו תכובד על-ידי המוסד" (ההדגשות אינן במקור).
- 19
- 20 38. לדידנו, בנסיבות העניין, עמדתו של הנתבע אינה עומדת בסתירה עם ההלכה
21 הקבועה בעניין גדות, נבאר.
- 22 39. אכן, ככל שקיימת החלטה של רשות מנהלית אחת, ככלל, חזקת התקינות
23 המנהלית חלה גם בנוגע לרשויות אחרות, ויש לשאוף להרמוניה ואחידות בין
24 קביעותיו של פקיד השומה לבין קביעותיו של פקיד הגבייה בנתבע, וזאת
25 בהתאם להלכת גדות.
- 26 40. לצד זאת, אנו סבורים שאין דין מקרה בו קיימת החלטה פוזיטיבית, מנומקת
27 ומבוססת של הרשות, כדין המקרה שבפנינו, בו הגישה התובעת שומה עצמית
28 למס הכנסה וזה לא דן בה, בעוד השומה הפכה לסופית לאור "שתיקתה של
29 הרשות".



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 41. דהיינו, אין בידינו לקבל את טענות התובעת לפיהן היעדר בחינת דיווחי התובעת
2 על ידי פקיד השומה והפיכתן של השומות לסופיות משמען קביעה פוזיטיבית
3 של פקיד שומה, ואנו סבורים שאין לגזור גזירה שווה בין היעדר בדיקתה של
4 הרשות לשומת החברה שהתובעת הגישה בעצמה לבין שומת ניכויים של מס
5 הכנסה אשר נבדקה ונבחנה על ידי מס הכנסה ובסיומה יצאה קביעה מטעמו.
- 6 42. בנסיבות העניין לא הוברר מה עמד בבסיס היעדר התערבותו של פקיד השומה
7 בדיווחי התובעת, מה היו השיקולים שעמדו בבסיס זה ובכלל זה האם אי
8 התערבותו של פקיד השומה נעשתה בכוונת מכוון. כך או כך, לא הוכח שרשות
9 המיסים בחנה את הדברים, וטרם הוציאה תחת ידה החלטה, שקלה את מכלול
10 השיקולים הרלוונטיים, לאחריהם הגיעה למסקנה.
- 11 43. אף אין בידינו לקבל את טענת התובעת לפיה ידיעתו של פקיד השומה לכאורה,
12 על קיומם של רכבים צמודים לקציני הבטיחות בתעבורה של התובעת, כעולה
13 מפרוטוקול דיון מיום 6.5.2010 בין נציגי התובעת לבין מפקח מס הכנסה,
14 משמעה קביעה פוזיטיבית של פקיד השומה.
- 15 44. ראשית, כעולה מפרוטוקול הפגישה מיום 6.4.2010, שהוגש לתיק ביום
16 1.12.2019, לאחר שלב הבאת הראיות, הפגישה נסבה סביב נושא שווי רכב של
17 קציני הבטיחות בתעבורה בתובעת בשנים 2006-2008 ולא בשנים בגינן הושת
18 החיוב על התובעת (2009-2012). אין בידינו לקבל את טענת התובעת לפיה,
19 ידיעתו של פקיד שומה לעניין השנים 2006-2008 יש בה בכדי להצביע על ידיעתו
20 לא כל שכן על קבלת עמדתה של התובעת בעבור השנים נושא המחלוקת בתיק
21 זה.
- 22 45. בנוסף לכך, לא הוברר מה הסיבות בגינן לא נבחנה שומת התובעת בשנים
23 העוקבות, על ידי פקיד השומה, ובכלל זה לא הובהר האם הייתה הסכמה
24 כלשהי/חילופי דברים נוספים בין הצדדים בעקבות הפגישה וככל שהיו מה
25 תוכנם.
- 26 46. בנוסף לאמור נציין כי אילו היינו מקבלים את טענתה של התובעת, היינו יוצרים
27 יש מאין עילת התיישנות שאינה קיימת על פי חוק. בהקשר זה יצוין שחוק
28 הביטוח הלאומי קובע הוראות התיישנות מיוחדות החלות על התובענות כנגדו.
29 על פי תיקון 159 לסעיף 363א, משנת 2014, דרישה לתשלום חוב תישלח על ידי
30 המוסד לביטוח לאומי תוך 7 שנים. (להשלמת התמונה יצוין שטרם תיקון 159,



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 חלה ההלכה שנקבעה בפסק הדין בעב"ל 1844-09-10 המוסד לביטוח לאומי נ'
2 לבנה חג'ג', מיום 1.4.2015, שלפיה לא חלה כלל התיישנות על גביית חובות בגין
3 דמי ביטוח). אף מטעם זה אין בידינו לקבל את טענות התובעת.
4 47. עוד נציין כי אין בידינו לקבל את טענות התובעת לפיהן סעיף 363א חל רק על
5 חוב ידוע שהתגבש כ"חוב בפיגור"/שנכלל בשומות מס סופיות, ולא על חוב,
6 כבמקרה דנן במסגרתו מבקש הנתבע לקבוע לראשונה הכנסה שלא על בסיס
7 שומת ניכויים.
8 48. לסעיף 363א שחוקק בשנת 2014 נקבעו הוראות תחילה ותחולה שמאפשרות
9 גביית דמי ביטוח מהעבר, כדלקמן:

10
11 "2. (א) תחילתו של חוק זה ביום י' בטבת התשע"ה (1 בינואר 2015)
12 (להלן – יום התחילה), והוא יחול על תשלום דמי ביטוח שהמועד
13 לתשלוםם או המועדים החלופיים לתשלוםם לפי סעיף 363א(ב) לחוק
14 העיקרי כנוסחו בחוק זה (להלן – המועדים החלופיים לתשלום), לפי
15 העניין, הם ביום התחילה ואילך, וגם על דמי ביטוח שביום התחילה
16 טרם חלפו שבע שנים מהמועד לתשלוםם או מהמועדים החלופיים
17 לתשלוםם, לפי העניין.

18 (ב) לעניין תשלום דמי ביטוח שביום התחילה חלפו שבע שנים וטרם
19 חלפו שש עשרה שנים מהמועד לתשלוםם או מהמועדים החלופיים
20 לתשלוםם, לפי העניין, המוסד ישלח לחייב בתשלוםם, עד יום כ"ד
21 בסיוון התשע"ו (30 ביוני 2016), דרישה לתשלום חוב באמצעות הדואר;
22 לא נשלחה דרישה לתשלום החוב, לא ננקטו הליכי גבייה לפי פקודת
23 המסים (גבייה) או לא בוצע קיזוז עד המועד האמור, לא ייגבו דמי
24 הביטוח וכל חוב הנצמח מהם מהחייב בתשלוםם, לרבות בדרך של
25 קיזוז, ואי-תשלוםם לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה, על אף הוראות
26 כל דין אחר.

27 (ג) דמי ביטוח וכל חוב הנצמח מהם, שהמועד לתשלוםם או המועדים
28 החלופיים לתשלוםם, לפי העניין, קדמו ליום י"ג בטבת התשנ"ט (1
29 בינואר 1999), ועד יום פרסומו של חוק זה לא ננקטו הליכים לגבייתם
30 לפי פקודת המסים (גבייה), או לא בוצע קיזוז, לא ייגבו, לרבות בדרך



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 של קיזוז, ואי-תשלומם לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה, על אף
2 הוראות כל דין אחר.

3
4 49. מן האמור עולה שבנוגע לחובות שמועד תשלומם קודם ליום 1.1.1999 נקבע כי
5 ככל שהמוסד לא נקט עד למועד פרסום החוק פעולה לגבייתם, המוסד לא יוכל
6 לנקוט פעולה כלשהי לגבייתם. ככל שמדובר על חובות שהמועד לתשלומם הוא
7 לאחר יום 1.1.1999 ולפני יום 1.1.2008 נקבע כי המוסד יוכל לנקוט פעולה
8 לגבייתם עד ליום 30.6.2016. עוד עולה מן האמור, שבענייננו, לא חל כל תנאי
9 מקדמי/ דרישה לפעולת גביה קודמת, כתנאי לגביית החוב.

10 11 ב. האם פעולתו של הנתבע לוקה בשיהוי?

12
13 50. הנתבע השית על התובעת חיוב, במסגרת קביעתו מיום 1.11.2015, עקב ביקורת
14 ניכויים לשנים 2009-2012.

15 51. לטענת התובעת, כאמור, הפעלת סמכות הנתבע בחלוף שנים רבות לאחר
16 הדוחות השוטפים וקביעת הכנסה בניגוד להכנסה בשומות מס סופיות מהווה
17 שיהוי בלתי סביר אשר גרם לה נזקים כלכליים וראייתיים.

18 52. אין מחלוקת כי על המוסד לביטוח לאומי, ככל רשות מנהלית, חלים כללי
19 המשפט המינהלי, לרבות דיני השיהוי המחייבים את הרשות לפעול במהירות
20 הראויה בנסיבות העניין. כפועל יוצא, ככלל, ראוי שהנתבע ינקוט באמצעים
21 ובביקורות גבייה תוך מועד סביר.

22 53. לעניין זה יפים הדברים שנקבעו על ידי כב' בית הדין הארצי בעב"ל 10820-09-
23 17 המוסד לביטוח לאומי נ' אריה מיזל מיום 30.7.2019, (להלן: "עניין מיזל"):

24
25 "רשות מנהלית אמורה להשתמש בסמכות הנתונה לה – לרבות סמכות
26 גביית חוב - "במהירות הראויה", כלשון סעיף 11 לחוק הפרשנות,
27 תשמ"א – 1981, המהווה חלק מעקרונות מנהל תקין. בהקשר לגביית
28 חובות עקרון זה מבטא אינטרס משותף של הרשות המנהלית והפרט.
29 אשר לרשות המנהלית הרי שעקרון זה נגזר מחובת ההגינות הכללית
30 שהיא חבה כלפי הפרט המשתלבת באינטרס הפרטיקולרי בהגדלת



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 מקורותיה התקציביים על מנת שתוכל להגשים את חובותיה על פי דין
2 בצורה מיטבית. אשר לפרט הרי שיהוי בגביה פוגע ביכולתו לכלכל
3 צעדיו, שכן אפשרות גביית חוב המרחפת כעננה מעל צעדיו מעיבה
4 עליהם. מימוש הגביה מקנה וודאות ובטחון לפרט ביחסיו הכלכליים
5 עם הרשות המנהלית, ולכן הפרת חובת גביית החוב לדמי ביטוח
6 במהירות הראויה מהווה פגם".

7
8 54. לצד זאת, בית הדין הארצי הנכבד עמד בפסק דינו בעניין מייזל על כך שרק
9 בנסיבות חריגות יצדיקו פגמים ביישום החובה לפעול לגביית חוב במהירות,
10 החלה של דוקטרינת ההשתק המנהלי באופן שיאיין את סמכות הגביה שבדין.
11 כאמור, סעיף 363א לחוק קובע מגבלת זמן לגביית חוב על ידי הנתבע. במקרה
12 דן גביית החוב על ידי הנתבע לא נלכדה ברשתן של ההגבלות הקבועות בסעיף
13 363א לחוק. בעניין מייזל לעיל, נדונה שאלת התקיימותם של תנאים המאיינים
14 גבייה מחמת שיהוי, במצב בו עסקינן בחוב שתקופת גבייתו מוגבלת, ועוד בטרם
15 חלפה תקופה זו, מבקש החייב למנוע מהנושה לפעול לגבייתו מחמת שיהוי, וכך
16 נקבע:

17
18 "כאשר רשות מבקשת לפעול לגביית חוב (שהוא תשלום חובה) טרם
19 חלוף התקופה בה היא מוגבלת מלעשות כן – יש לנקוט משנה זהירות
20 טרם קביעה כי העיכוב בביצוע פעולה בתוך תקופה שהמחוקק קבע
21 מאיין את אפשרות גביית החוב. זאת, בין אם החוב נתון להתיישנות
22 המשפיעה על אפשרות הגשת תובענה ותקופה זו טרם חלפה (ענין
23 תלמוד תורה) ובין אם החוב נתון למגבלה אחרת מכוח דין לעשית פעולה
24 מינהלית לגבייתו שאינה התיישנות וזו טרם חלפה (ענין סער)".

25 55. עוד בעניין מייזל, נזכרו התנאים להחלת הדוקטרינה של שיהוי מאיין גבייה
26 בתוך התקופה המותרת לגבייה. מעיון בחוות דעתה של כב' השופטת ח. אופק
27 גנדלר ומעיון בחוות דעתו של כב' השופט ר. פוליאק, עולה כי קיימת תמימות
28 דעים באשר למספר תנאים מרכזיים להחלת הדוקטרינה: ראשית, יש לבחון
29 האם ניתן להסיק כי הרשות זנחה/וותרה על החוב ושנית, יש לעמוד על קיומו



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

1 של שינוי מצב לרעה של החייב עקב השיהוי. וכלשון כב' השי' ח. אופק גנדלר
2 בפסק הדין:

3
4 "אמנם, שיהוי (בתוך מגבלות התקופה שהותרה בדין לגבייה) עשוי
5 לאיין את הגביה, ואולם הפסיקה קבעה בהקשרים שונים (אך בעלי
6 קווי דימיון מסוימים) תנאים מחמירים להחלת הדוקטרינה של שיהוי
7 מאיין גביה בתוך התקופה המותרת לגבייה. בין התנאים שנקבעו ניתן
8 למנות קיומן של נסיבות מהן ניתן להסיק כי הרשות זנחה את סוג החוב
9 וויתרה על גבייתו, קרי מדיניות ברורה ומובהקת של אי אכיפה, להבדיל
10 מ"שיהוי גרידא" כמינוחו של השופט שוהם בענין סער – וכן שינוי
11 מצבו של החייב לרעה עקב השיהוי, ואף אז כפוף היישום לשיקול דעתו
12 של בית הדין. נציין כי לא בכדי התנאים לקבלת טענת השיהוי מאיין
13 גבייה בגדריה של תקופת ההתיישנות מחמירים, ו"נסיבות החלתה
14 נדירות", כמינוחה של השופטת פרוקצ'יה בעניין תלמוד תורה הכללי.
15 החמרה זו נובעת מתפיסת ההתיישנות והשלכותיה על ציפיות הצדדים
16 בכל הנוגע לגבייה במהלך תקופה זו".

17
18 56. לאחר בחינת הדברים הגענו לכלל מסקנה כי במקרה דנן, על אף שמוטב היה
19 שגביית המוסד לביטוח לאומי תיעשה טרם התיישנות הדיווחים לפי פקודת מס
20 הכנסה, אין המדובר בשיהוי המאיין את הגבייה, וזאת ממספר טעמים, כפי
21 שיפורטו להלן:

22 57. באשר לשינוי מצבה לרעה של התובעת, נציין כי ערים אנו לטענתה של התובעת
23 בדבר הסתמכותה על סופיות השומה והיעדר יכולתה לשנות את דיווחיה
24 בשומות המס ולתקן את הוצאות השכר לצורכי מס ואף לחזור לעובדים
25 ולחייבם בחלקם בדמי הביטוח. עם זאת, לטעמנו, בנסיבות העניין, אין בכך כדי
26 לאיין את הגבייה.

27 58. התובעת היא שבחרה בדיווח על פי שיקול דעתה, שלא אושר בסופו של יום על
28 ידי הנתבע. התובעת עצמה טוענת שבתקופה הרלוונטית, הייתה מחלוקת לעניין
29 שאלת דיווחי החברה בעניין שווי רכב, ואינה חולקת על קיומן של פסיקות
30 ששללו את הפרקטיקה בה נקטה. משבחרה התובעת לדווח כפי שדיווחה, עת



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 ההוראות המקצועיות ופסיקת בתי המשפט המחוזיים שללו את הפרקטיקה בה
2 נקטה התובעת, אנו סבורים שהיה על התובעת לכלכל את צעדיה בהתאם
3 לסיכונים ולסיכויים הכרוכים בבחירתה, וכי לכל היותר יש לקבוע כי נטלה על
4 עצמה סיכון מחושב.
- 5 59. עוד אין בידינו לקבל את טענת התובעת לפיה דרישת התשלום בדיעבד, מנעה
6 ממנה להיערך מבעוד מועד לתשלום הסכום, כגון באמצעות הסדרה ותמחור
7 מחדש של ההתקשרות מול לקוחותיה. לצד דברינו לעיל, לפיהם סבורים אנו
8 בנסיבות העניין שהיה על התובעת לכלכל את צעדיה בהתאם לבחירתה, נציין
9 שלהתקשרות מול הלקוחות שותפים שני צדדים לכל הפחות. לא הוכח כי במועד
10 גיבוש תנאי ההתקשרות הלקוחות היו מסכימים לשאת בעלות נוספת או כי
11 התובעת הסתמכה על מצגים כלשהם מצד הנתבע. יודגש כי טענת הסתמכות
12 אינה יכולה להיטען בעלמא והיא מחייבת הצגת ראיות מפורטות.
- 13 60. אף טענת התובעת כי חיובה הרטרואקטיבי עלול להוביל את התובעת לקריסה
14 מחייב הצגת ראיות מפורטות ביותר על מצבה הכספי של התובעת, בעוד בענייננו
15 לא הוצגו ראיות שיש בהן בכדי לבסס את הטענה.
- 16 61. עוד נציין שהתובעת לא הוכיחה ולא פירטה כדבעי את הנזק הראייתי שנגרם
17 לה, לטענתה, מלבד טענה כללית בדבר קושי לאתר ראיות הנוגעות לשנים
18 לגביהן הוצאה הקביעה.
- 19 62. בנוסף, התובעת לא הצביעה וממילא לא הוכיחה כי קיימת מדיניות מצד הנתבע
20 המלמדת על ויתור על החוב או זניחת גבייתו מצדו. בהקשר זה יודגש שמדיניות
21 – להבדיל ממציאיות נוהגת – טמון בה יסוד של החלטה לנהוג בדרך מסוימת,
22 קרי לוותר או לזנוח את גבייתם דמי ביטוח אלה.
- 23 63. הנה כי כן, לאחר ששקלנו את טענות הצדדים, בחנו את המסכת הראייתית
24 והתרשמנו מהעדויות שבפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי לא הוכחו נסיבות לפיהן
25 כתוצאה מהשתהות בלתי מוצדקת של הנתבע יש מקום לאיין את גביית החוב
26 הנתבע.

27
28 **ג. האם מוסמך הנתבע, לקבוע באופן עצמאי הכנסה החורגת מההכנסה**

29 **בשומות המס לצורך חיוב בדמי ביטוח?**

30



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 64. מס הכנסה וביטוח לאומי הוסמכו בחוק לערוך ביקורת ניכויים. בעוד מס
2 הכנסה עורך ביקורת ניכויים לשם בדיקה האם המעסיק ביצע את הניכויים
3 מהשכר על פי פקודת מס הכנסה והאם שילם מקדמות בגין ההוצאות העודפות,
4 הביטוח הלאומי עורך אף הוא ביקורת ניכויים ולפקיד הגביה בביטוח לאומי
5 הזכות לקבוע כי הכנסתו של עובד היא בניגוד לדו"ח שהוגש ע"י המעסיק וכי
6 ההכנסות הלכה למעשה גבוהות יותר ולקבוע סכום דמי ביטוח גבוהים יותר.
7 65. יצוין שהחוק לא קובע את מנגנון ביצוע הביקורת, והדבר נתון לשיקול דעתו של
8 הנתבע.
9 66. הקביעה לגבי היותו של רכיב מסוים "הכנסה" של העובד, אם לאו, היא בהתאם
10 לקביעת רשות המסים. יחד עם זאת, סעיף 358 לחוק מקנה לנתבע סמכות
11 לקבוע את הסכום המגיע כדמי ביטוח שיש לשלם. וכלשון הסעיף לאמור:
12
13 **"היה פקיד גביה ראשי משוכנע שהכנסתו של המבוטח או שכר העבודה**
14 **של עובדי מעביד פלוני עולים על הסכומים הנקובים בדין וחשבון**
15 **שהמעביד או שהמבוטח הגיש לפי התקנות, רשאי הוא לקבוע את**
16 **הסכום המגיע כדמי ביטוח שיש לשלם, ורואים כאילו חל פרעון**
17 **הסכום במועד התשלום של תקופת התשלום שאליה מתייחס הסכום".**
18 67. על מנת להיות "משוכנע" כלשון סעיף 358, אנו סבורים שעל פקיד גביה ראשי
19 להתרשם מן העובדות ומן הדין החל, כי אם לא כן קביעתו תהיה ריקה מתוכן.
20 68. לדידנו, התכליות של שתי הרשויות שונות ואין זה נכון לקבוע קביעה גורפת לפיה
21 על הנתבע לאמץ בצורה עיוורת וללא הפעלת כל שיקול דעת את שומות המס.
22 קרי, אנו סבורים שבמקרים מסוימים, פקיד הגביה יכול לקבוע הכנסה מבלי
23 להיזקק לשומת ניכויים של מס הכנסה וזכותו לבצע ביקורת, וזאת לצד
24 השאיפה לאחידות בין הרשויות. כך למשל במקרה בו לא נערכה שומת ניכויים
25 על ידי מס הכנסה, אזי רשאי הנתבע להוציא שומת ניכויים משל עצמו.
26 69. לדידנו סמכותו של פקיד גביה ראשי לקבוע הכנסות מבלי להיזקק לשומת
27 ניכויים של מס הכנסה עומדת בעינה אף בענייננו, עת לא יצאה תחת ידי מס
28 הכנסה החלטה פוזיטיבית, אלא שהשומה העצמית הפכה לסופית לאור
29 שתיקתה של הרשות.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

70. יודגש כאמור, שאין בדברינו אלה כדי לערער אחר קביעת בית הדין הארצי לעבודה בפרשת גדות, לפיה ככלל, ראוי שתהיה התאמה בין קביעות הנתבע לקביעות פקיד השומה, אלא כדי לומר, כי אף שלנתבע סמכות להשית על מעסיקים חיובים בדמי ביטוח על בסיס שומות ניכויים שהוציא מס ההכנסה, ואף ראוי שתהא אחידות בין הרשויות, על הנתבע להפעיל שיקול דעתו בשום שכל ואין עליו לאמץ כראה וקדש, בכל מקרה, את שומות מס הכנסה. כך, עליו לבחון, האם מדובר בהחלטה פוזיטיבית של רשות המיסים, שנבחנה ונבדקה על ידי מס הכנסה ובסיומה הוצאה קביעה מטעמו, או שמא, כבענייננו, מדובר בשומת חברה שהתובעת עצמה הגישה ולא נבדקה.
71. למותר לציין כי ההחלטה של פקיד גבייה תהיה כפופה לביקורת שיפוטית על בסיס סבירות, כמו כל החלטה מנהלית.
72. הנה כי כן, הגענו לכלל מסקנה כי בנסיבות העניין יש לדחות את טענת התובעת לפיה הנתבע אינו מוסמך לקבוע באופן עצמאי הכנסה החורגת מההכנסה בשומות המס לצורך חיוב בדמי ביטוח.
- ד. התייחסות ספציפית לקביעה בדבר שווי הרכב
73. לטענת התובעת היא פעלה בהתאם לעקרון חיוב במס אמת, כי שיטת החישוב של שווי השימוש ברכב לפי התקנות יוצרת עיוות המביא לחיוב במס שאינו מס אמת וכן כי הרכבים נשוא המחלוקת משמשים כ"רכב עבודה" כהגדרתו בפקודת התעבורה (נוסח חדש).
74. העמדת רכב צמוד לעובד לשימוש פרטי היא הטבה ששוויה קבוע בתקנות שווי שימוש ברכב, החייבת במס ובתשלום דמי ביטוח.
75. בפסיקות שונות של בתי המשפט המחוזיים, כמו גם בפסיקתו של כב' בית המשפט העליון בעניין אור חי, נקבע כי הנוסחה הקבועה בתקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) לחישוב שווי ההטבה לעובד בגין שימוש ברכב שהועמד לרשותו ע"י מעסיקו היא נוסחה חד משמעית שאין בילתה, ואין מדובר בכלל היוצר "חזקה הניתנת לסתירה". דהיינו, נדחתה הטענה בדבר גביית מס אמת והלכה למעשה התקבלה עמדת מס הכנסה לפיה יש לזקוף שווי רכב בהתאם לתקנות שווי רכב.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 76. אכן גביית מס אמת היא תכלית ראויה שנועדה לכך שהנישום ישלם מס
2 בהתבסס על נתונו הקונקרטיים ואמתיים, על הכנסותיו והוצאותיו, מתוך
3 מטרה לעשות צדק ולשמור על אמון הציבור. אולם בעניין אור חי, נקבע שאל
4 מול תכלית זו, קיימת תכלית נוספת של יצירת ודאות, יעילות, יציבות ונוכחות
5 בגביית המס.
- 6 77. נוכח כל אלה, ההחלטה של פקיד הגבייה לפיה יש לחשב את שווי השימוש ברכב
7 אך רק על פי תקנות שווי רכב, היא החלטה סבירה שאין להתערב בה.
- 8 78. באשר לטענה בדבר סיווגם של כלי הרכב, יצוין שהגדרת רכב עבודה
9 בפקודת התעבורה קובעת שני תנאים מצטברים על מנת שרכב יוגדר כרכב
10 עבודה: א. מורכב עליו ציוד עבודה באופן קבוע או שמבנהו עשוי לביצוע
11 עבודה; ב. הוא אינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים.
- 12 79. התובעת אינה טוענת כאמור כי לא ניתן לעשות שימוש ברכביה לשם
13 הסעת נוסעים אלא כי "קציני הבטיחות כמעט ואינם עושים שימוש פרטי
14 ברכבם" (סי' 65 לסיכומי התובעת).
- 15 80. כפי שנקבע בעניין אור חי, "אין בנמצא עוגן סטטוטורי לטענתה כי רכב
16 המשמש גם להסעת נוסעים, יכול להיחשב רכב עבודה אם הסעת נוסעים
17 כאמור אינה "השימוש והייעוד העיקרי" שלו. זאת שעה שעל פי
18 הפקודה, רכב המיועד להסעת נוסעים – אינו "רכב עבודה".
- 19 81. על כך יש להוסיף כי כלי הרכב מצויים בידי קציני הבטיחות בתעבורה
20 בסיום יום העבודה (פרוטוקול, עמ' 4 ש' 10) ולא מן הנמנע (ואף לא נטען
21 אחרת) שבאותם זמנים/בסופי שבוע/ חגים לעובד אפשרות לעשות ברכב
22 שימוש לצרכי הסעתו האישית והסעת בני משפחתו. בנסיבות אלו קשה
23 להלום את הטענה שהרכב הוא בבחינת "רכב עבודה". זאת בשונה מכלי
24 רכב שייעודו הבלעדי הוא כזה, כדוגמת משאית הובלה, מערביל בטון
25 ומשאית גורר תומך (סמיטריילר).
- 26
- 27 **ה. גילום חלק העובד בדמי הביטוח**
- 28
- 29 82. לטענת התובעת, יש לחשב את סכומי השכר ברוטו, תוך ביטול רכיב הגילום של
30 חלק העובד בדמי הביטוח בחישוב, לצורך חובת תשלום דמי הביטוח. לעמדתה,



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 41881-06-17

- 1 פעולה של "גילום" נועדה למצב שבו אדם אחר נוטל על עצמו חובת תשלום
2 המוטלת על הנישום בחוק המס הרלוונטי. ביחס לדמי ביטוח מילאה התובעת
3 את חובתה בסעיף 342 לחוק לפיה חובת התשלום של דמי הביטוח בגין שכר
4 העובד השכיר מוטל על המעסיק בלבד, בשונה מחובת תשלום מס הכנסה המוטל
5 על העובד כנישום.
- 6 83. סעיף 342(ג)(1) לחוק מסמיך את המעסיק להפחית משכרו של העובד בעד ענפי
7 ביטוח מסוימים אחוזים ממשכורתו של העובד. עם זאת, החבות לתשלום דמי
8 ביטוח על העובד היא של המעסיק, שהוסמך להפחית משכר העובד את אותם
9 אחוזים, מבלי שייצא פוגע שלא כדין בשכר העובד בניגוד לסעיף 25(א)(1) לחוק
10 הגנת השכר, התשי"ח-1958.
- 11 84. אכן, על פי הוראות חוק הביטוח הלאומי, כחלק ממערך הביטוח הסוציאלי,
12 זכויות העובד אינן נפגעות אם המעסיק לא ניכה מהעובד את דמי הביטוח.
13 אולם, ככלל, העובד משתתף בנטל מימון דמי ביטוח לאומי המשולמים בעדו.
14 85. בכך שהתובעת לא ניכתה את דמי הביטוח הלאומי מהעובד, נוצרה לעובד טובת
15 הנאה שכן נחסך ממנו התשלום. לכן בבירור סכום ההטבה שעובד קיבל יש
16 לקחת בחשבון את דמי הביטוח שלא נוכו ממנו כהטבה נוספת.
- 17 86. אם כן, לדידנו, מדובר בחובה שמוטלת על העובד, והמעסיק משלם את חלקו
18 מכיסו, ומשכך מדובר בהטבה נוספת שניתנת לעובד והתנהלות הנתבע, שמגלם
19 את הסכום, היא סבירה.

סוף דבר

- 22 87. נוכח האמור לעיל, התביעה נדחית.
23 88. התובעת תשלם לנתבע הוצאות משפט בסך 7,000 ₪.

25 **ניתן היום, ו' תמוז תש"פ, (28 יוני 2020), בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.**

מר יהודה פינקלשטיין
נציג מעסיקים

אופירה דגן-טוכמכר,
שופטת – אב"ד

מר איסר באומל
נציג עובדים

27