



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

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

1

לפני כב' השופט מגן אלטובייה

פלוני אלמוני

המערער:

ע"י ב"כ עוה"ד שרונה בוחניק וזיו שרון

נגד

המשיב:

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

2

3

פסק דין

4

5

6 לפניו ערעור על שומות בצוויים שקבע המשיב לשנות המס 2008, 2009 ו 2010.

7

8

9 יצוין, כי ביום 11.12.2016 ולאחר הגשת הסיכומים הגיע המערער בקשה לאיסור פרסום שמו, ולאחר
10 עיון בבקשתו ובתשובות לה, מצאתי לנכון שלא לפרסם את שמו של המערער במסורת פסק הדין מאחר
שאיןטרס הגנה על צנעת הפרט של המערער גובר על עקרון פומביות הדיון בקשר עם זהות המערער
11 בפרט כאשר כל שאר המידע הוא גלוי וכשמדובר באדם 'פרט'י ולא בדמות ציבורית.
12

13

רקע

14

15

16 ביום 25.2.2016 הגיעו הצדדים בקשה מוסכמת לאישור עובדות, מוצגים ומחלקות מוסכמות (להלן :
17 "ההסדר היזוגי") ממנה עולה כדלהלן :

18

19 בשנת 2003 חלה המערער ומשתכלתו החמירה תבע פיצוי בגין אובדן כושר עבודה מגדל חברה
20 לביטוח בע"מ (להלן : "מגדל"). לאחר משא ומתן, נכרת בין המערער לבין מגדל הסכם פשרה לפיו
21 הרחיביה מגדל לשלם לumarך סך מהוון של 1,362,181 ₪ בגין אובדן כושר עבודה לתקופה שמיום
22 1.12.2006 ועד ליום 31.12.2025. בסמוך שלימה מגדל לumarך את הסכום האמור בקייז מס במקור
23 בשיעור 35% לפי קביעת המשיב ובסה"כ 476,763 ₪. לאחר הגשת דוח' לשנת המס 2008 ודוחות
24 מתקנים לשנות המס שבערעור החזיר המשיב לumarך סך של 155,679 ₪ כהחזר מס והתייר בניכוי סך
25 של 199,920 ₪, באופן שסכום ההכנסה שנותר במחלוקת, עומד על סך של 1,162,269 ₪ (להלן :
26 "ההכנסה").
27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

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

1 בין המערער לבין המשיב הtgtלעה מחלוקת באשר לתקופה אליה יש ליחס את ההכנסה. לשיטת
2 המשיב, יש ליחס את ההכנסה לשנת המס בה התקבלה ולנוח 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 מתיחסת 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 הtgtלעה בין הצדדים באשר לסיווג ההכנסה. לשיטת המשיב
7 יש לראות בהכנסה כהכנסת עבודה בעודם בעוד המערער סבור שיש לראות בהכנסה כריווח הון.
8
9

דיון

10 1. סעיף 1 מגדר "הכנסה מיגעה אישית" – לרבות –
11
12
13
14 "...(1)"
15 "...
16 (3א) קצבת אבדן כושר עבודה המשתלמת מוקופת גמל לקצבה או מוקופת גמל לתגמולים
17 או המשתלמת על פי בטוח מפני אבדן כושר עבודה; לעניין זה, "אבדן כושר עבודה" –
18 פגיעה בכושר עבודה בשלמחלה, נכות או תאונה, שגורמת לאבדן או להפסד של
19 השתכורות או רוחים לפי סעיף 2 (19 או (2);
20 "...(4)"
21 "...
22 (6) סכום המתקבל עקב היון קיבלה מהקיצבאות האמורות בפסקאות (1) עד (4);"
23
24 בהתחשב בהגדירה האמורה, הכנסה באה בגדר "הכנסה מיגעה אישית".
25
26 2. סעיף 8 (ג) לפקודה, קובע:
27
28 "לפי בקשת הנישום או יורשו, יראו את ההכנסות שלහן, לעניין חישוב סכום המס
29 החל עליהם, אילו נתקבלו כאמור לצידן:
30 (...)
31 "...
32 (3) הכנסה מיגעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדירה שבסעיף 1 – בחלוקת
33 שנתיים שוים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות
34 לקיצה, לפי העניין, אך ללא יותר מש שנות המס המסתדריות בשנה שבנה נתקבלו
35 המענק או היון הקיצה; אולם ראש המנהל, אם נתקבש על כך, להתייר חלוקה לתקופה
36 אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה".
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

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

בע"א 8958/07 8960/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 ואח' נ' שREL שבתוν ואח' (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "ענין שבתוון"), דן בית המשפט בנסיבותו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודת, וכך קבע (פסקה 30 לפסק הדין של כבוד השופט חנן מלצר):

"...בוחנת אפשרויות פרשנותו של סעיף 8 (ג) (3) במספר זויות הסתכלות מוליכה למסקנה, כי תכליתו של סעיף זה אכן הייתה לאפשר הסדר פרישה "מהותי" – כזה אשר משווה את מצבם של המשכיבים במצבם של נישומים שבו מקבלים את מענק הפרישה שלהם – פרוס על פני מספר שנים מהכנסה פירוטית רגילה. גישה זו תורמת לשיעית צדק אופקי (השו: גליקסברג – פריסחה). המכשול שעליו נועד סעיף 8 (ג) (3) להתגבר אינו, איפוא, הטלת המיסוי הפרוגרסיבי על מענק הפרישה גרידא, אלא על העובדה כי מענק הפרישה מתקיים בנסיבות זמן שהמחוקק סבר שהיא שרירותית ולא מייצגת לענייני שומת המס בכל היבטים הרלבנטיים...".

משניבור ההלכה לפיה פרישת ההכנסה מכח סעיף 8 (ג) (3) לפקודת, היא מהותית ונوعדה להשווות את מצבו של נישום המקבל "הכנסה מיגעה איסית" בסכום אחד במצבם של נישומים שבו מקבלים הכנסה כאמור בפרישה על פני מספר שנים, ממילא ולנוח הסמכות המוקנית למנהל להתרח חלוקה לתקופה אחרת מזו הקבועה בסעיף "לרבות לשנים הבאות", נראה בעניינו, כי נכון לפרסום את ההכנסה מגלהת היון של "קצתת אובדן כושר לעבודה בגין התקופה המתחילה מיום 1.12.2006 ומסתיימת ביום 31.12.2025" (סעיף 5 להסדר הדיוני) לתקופה האמורה.

3. טענת המשיב לפיה ההכנסה אינה תחליף ל – 20 שנות השתכרות אלא סכום מסוים שנקבע במסגרת פשרה "למיizio כל טענות המערער לאובדן כושר עבודה ו/או לשחרור מתשלום פרמיות", אינה מקובלת עלי ואפשר שלא היה מקום להעלotta. ההסדר הדיוני כל הסכמה שההכנסה מגלהת היון של קצתת אובדן כושר עבודה בגין התקופה המתחילה מיום 1.12.2006 ומסתיימת ביום 31.12.2025, ונראה שטענת המשיב עומדת בסתיירה להסכם זו. לכך יש להוסיף, כי אף ומבליל הידרש לתנאי הpolloise שלא הומצאה כל הנראת נכון להסכם האמורה, מאופן טיבו של הפיזי בגין אובדן כושר עבודה שהוא מתיחס לאובדן כושר עבודה והשתכרות ממש תקופה מסויימת ולא כפיזי بعد מקרה ביטוח חד פעמי.

4. טענת המשיב כאילו "אין אח ורע לפרישת הכנסה... ל – 20 שנה", אינה טעם לאין אפשרות זו, מקום שהמחוקק נתן בידי המנהל כוח לעשות כן במקרים המתאים, ונראה כי המקרה כאן, בו מגלהת ההכנסה היון של פיזי בגין אובדן כושר עבודה לתקופה של 20 שנה, הוא 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
6. מלא סכום הפיצוי ויכול היה "לעשות בו כראות עיניו" ובכלל זה להשקיעו ולהפיק ממנו
7. הכנסה, נראה ונcona, אולם אין בכך כדי לגרוע מתכליתו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודה, אשר
8. כאמור חל על "סכום המתקבל עקב היונו". לציין, כי טענה זו של המשיב נcona גם ביחס
9. לפרישה לתקופה של 6 שנים הנזכרת בסעיף 8 (ג), ובכל זאת מסכים הוא לפרישת הכנסה
10. לתקופה זו (סעיף 11 לסיומי המשיב). עוד יוער כי ככל שייפיק המערער הכנסות חבות במס
11. מילוא הסכום הרו שתשואה זו תהא ברת מייסוי.

12. טענת המשיב כאילו בעניין שבתוון "לא ראה בית המשפט מקום לומר, שבנסיבות מסוימות,
13. כלשהן, ראוי וצדוק שתותר פרישה קדימה של מעלה משש שנים". אינה מדוקפת, משומ
14. שסוגיה כזו לא עלתה לדין. עם זאת, קביעת בית המשפט באשר לתכליתו של סעיף 8 (ג) (3)
15. לפקודה והיות הפרישה לפיו "מחותית", מצדיקה פרישת "הכנסה מיגעה אישית" לתקופה
16. שונה מזו הקבועה בסעיף לרבות לשנים הבאות במקרים מתאימים כמו המקרה כאן.
17.

18. טענת המשיב, לפיה המנהל קבע כללים לפרישה לשנים הבאות בחזרה מ/78/ 1 – 3/2015
19. וככלים אלה מחייבים גם במקרה כאן, אינה מקובלת עליי בנסיבות העניין כפי שפורטו לעיל, אף
20. מבלי להידרש לתוכנם (לציין כי נכון תיקון הגדרת "הכנסה מיגעה אישית" בדרך של הוספה
21. סעיף (3) אפשר שיש ממש בטענת המערער לפיה החזרה הישן אינו רלבנטי עוד). כללים וחוזרים
22. המפורטים על ידי המנהל הם בגדר הנחיות פנימיות אשר יש בהן כדי לסייע לרשויות המינהל
23. בוחן המשיב לפעול באחדות ובייעילות, אולם אין בהן כדי לפטור את המנהל משיקול קוונטיטי של
24. כל מקרה בו עליו לדון מכוח הסמכות שהופקדה בידו, ובמקרים המתאים אף לסתות
25. מההנחיות הפנימיות שקבעו לעצמו. כפי שנקבע בעניין שבתוון, תכליתו של סעיף 8 (ג) (3) לפקודה,
26. להשווות את מצבם של מקבלי הכנסה מיגעה אישית בסכום אחד למצבם של נישומים שהיו
27. מקבלים את הסכום האמור בפרישה על פני מספר שנים. ממילא בהתחשב בנסיבות העניין כאן
28. היה מקום להשווות בין המערער אשר קיבל את דמי הביטוח המהווים "הכנסה מיגעה אישית"
29. בסכום אחד לבין נישום אחר שהיה מקבל את דמי הביטוח בתשלומים חוזדים פרושים על פני
30. 20 שנים, כפי שנקבע והוסכם בהסדר הדיוני, ולא לפרוס את הכנסה על פני שש שנים, המהווה
31. תקופה שרירותית ומונתקת מנסיבות העניין.

32. נכון למסקנה אליה הגיעתי, יש מקום לבחון את השלכות המס הנוגעת להיוון סכום דמי הביטוח.
33. בסעיף 20 לסיומו טען המערער כי יש למסות את הסכום ששולם לו בגין הוצאות ובסה"כ
34. 1,162,269 – 20 חלקים שנתיים שווים, "כאשר לכל אחד מן התשלומים המהווה 1/20 מן הסכום
35. המהוון יש להוסיף את ריבית ההיוון לפיה הווון הסכום לאחרו". למעשה ניסיון ללמידה מטענה זו
36. של המערער כאילו בכך יש כדי להuid שהמעערער "ער לכך שאם ימושה לפי הכנסה שנתית בסך





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

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

1 58,113 לפ, אין זה בגדר תשלום מס אמיתי, 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 ניטROL ההיוון
5 בעת חישוב הנתח המიוחס בפרישה. לטעמי יש להוסיף לנתח המיווחס לכל שנה הפרשי הצמדה
6 וריבית מיום שהתקובל כלו התקבל בפועל ועד למועד הייחוס. הפרישה אמונה היא מהותית
7 במסור הרעוני ונוגuda לנטרל את אפקט הדחיסה שבקבالت הכנסה מראש ולהשוו את מיסודה
8 של הכנסה למי שהוא מקבלה לשורין בהתאם לתקופת עבודתו, אולם יש להביא בחישוב
9 עובדה נוספת וכי הכנסה בפועל התקבלה מראש. כך יש להביא בחשבון את נוסחו של סעיף
10 8(ג) האומר "לענין חישוב סכום המס..". רוצה לומר הסעיף אינו דוחה את אירוע המס אלא את
11 מועד חישוב המס ותשלומו. במובדיל מעובד אשר מקבל את שכרו מדי שנה, המערער קיבל את
12 מלא השכר מראש ואז ארע אירוע המס. הפרישה דוחה את תשלום המס. דחיה זו ככל דחית מס
13 צריכה שתישא הפרשי הצמדה וריבית. כזכור תכילת ההיוון היא להשוו בין מי שהכנסתו
14 העתידית מגיעה אישית "נדחסה" והתקבלה מראש לבין מי שהכנסתו האמורה מתקבלת
15 לשורין בהתאם לתקופת הגיעו בפועל. שיטת המערער למצער מטפלת ברכיב הריבית, בהשוות
16 אילו אולם מתעלמת מהעובדה כי בפועל אירוע המס התרחש בשנת המס שבה התקבלה בפועל
17 הכנסה ובڌicityת תשלום המס הגלומה בסעיף 8(6). על כן אני מוצא כי על סכום הנתח שייחס
18 מדי שנה להכנסת המערער יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית.
19

20 נשאלת השאלה מה הריבית שיש להביא בחשבון בעת יחס הכנסה באשר המחוקק לא הסדייר
21 עניין זה. הויאל ובדחיתת תשלום המס עסוקין ניתן לומר כי הריבית החוקית שקבע המחוקק, היא
22 שצרכיה לחול ככל דחית מס. עם זאת, שימוש בריבית החוקית החל על **חובה מס** לשם קביעת
23 נתח הכנסה המיווחס אינו נקי מפגם שימוש שבו הריביות האפקטיביות נמכות והריבית
24 החוקית גבוהה (או הפך), נפגמת תכילת האיזון האמורה. ובכל זאת אם עלי לבחור בין הוספה
25 שעור ההיוון לנתח הכנסה המיווחס כפי שמצויע המערער לבין השענות על ההסדר החל בקשר עם
26 דחיתת תשלום מס, אני מוצא כי האחרון משיג איזון בין מיצוע הכנסה שנדחסה לבין דחיתת
27 תשלום המס בשל כך. יוער כי לא מן הנמנע כי המחוקק ייתן דעתו לעניין.

28
29 6. נוכח מסקנותי שלעיל, לא מצאתי לנכוון להידרש לטענות נוספות וחלויפות שהעלו הצדדים או
30 להיקשים מהוראות אחרות שאין רלבנטיות נוכח ההלכה שנקבעה בעניין שבתו או שאין להם
31 משקל רב מקום שהחוק קבע הסדר מיוחד לענייננו. כך גם לא ראייתי צורך להידרש לטענת
32 המערער לפיה נוכח בRICTה המהבדל שבכללי החשבונאות המקובלים יש למסות את הכנסה 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

1 סוף דבר

2
3 הערעור מתתקבל.

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

6 בהתחשב בהסדר הדיוני ובכך שלא התקיימו דיווני הוכחות, ישלם המשיב למערער הוצאות משפט,
7 ו�כ"ט עו"ד בסך 18,000 ₪.

8
9
10
11
12 **מצירויות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**
13 ניתן היום, כ"ז סיון תשע"ז, 18 יוני 2017, בהעדך הצדדים.

14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
מר אלטובי
מגן אלטובייה, שופט

