

באדיבות מיסים און ליין- הוצאת רונן

**בית דין אזורי לעבודה בתל-אביב-יפו**

**ב"ל 30052-07-12**

**בפני:** כב' השופט שמואל טננבוים, סגן נשיא  
מר בנימין זהר - נציג ציבור (עובדים)

**התובעת:** דה נשון טרפיק בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד יניב שקל ואיילת הלל-בירנצויג

נגד

**הנתבע:** המוסד לביטוח לאומי  
ע"י ב"כ עו"ד משה אהרון

**פסק דין**

השאלה העומדת להכרעה במסגרת ההליך הנוכחי היא מה דינו של אירוע גיבוש שעורך ומממן המעביד האם הוא מהווה "טובת הנאה" ולפיכך הינו בגדר "הכנסת עבודה" המחייבת בתשלום דמי ביטוח או שמא כטענת התובעת, אין לכלול את הוצאות "אירוע הגיבוש" בסכומים המהווים בסיס לחישוב דמי הביטוח הלאומי שעל התובעת לשלם עבור עובדיה.

**עובדות המקרה**

1. התובעת היא חברה הפועלת בתחום השיווק והפרסום באינטרנט, והמעניקה שירותי און ליין לשווקים בינלאומיים.
2. התובעת מעסיקה כ-250 עובדים המחולקים לפי מחלקות.
3. מדי שנה מארגנת התובעת אירוע גיבוש לעובדיה, ללא בני משפחתם, הכולל לינה וארוחת ערב באחד מבתי המלון בארץ, וכן פעילויות חברתיות שונות.  
בנוסף לכך, מדי שנה מארגנת התובעת "אירוע חברה" המיועד לעובדי התובעת בלבד. אירוע החברה כולל ארוחת ערב ותקליטן, וכן נאומים קצרים של מנהלים בכירים בתובעת.
4. התובעת לא זקפה שווי לעובדיה במשכורתם, בגין פעילויות הגיבוש, ובהתאם לא שילמה דמי ביטוח לאומי בגינן מעבר לתשלום הקבוע של המשכורת וניכוי דמי הביטוח הלאומי גם בשל ימים אלה אותם ראתה התובעת כימי עבודה לכל דבר ועניין.

5. ביום 10.5.12 בעקבות ביקורת ניכויים שערך הנתבע אצל התובעת בחודש 9/11, החליט הנתבע לחייב את התובעת בדמי ביטוח בסך כולל של 285,381 ש"ח עבור השנים 2006-2009.

6. התובעת הגישה השגה על החלטה זו (מכתב מיום 22.5.12), אך ביום 19.6.12 נדחתה ההשגה מהטעם כי: "מדובר בנופש עובדים לכל דבר ועניין. לפני משורת הדין הפחיתה המבקרת 20% מהוצאות הנופש למרות שלא ראתה שום אסמכתה לגבי מרצה חוץ".

על החלטה זו של הנתבע הוגשה התביעה דנן.

#### **טיעוני התובעת**

7. התובעת טוענת כי על פי מבחני הפסיקה בפעילויות גיבוש עובדים, טובת המעביד היא זו שגוברת וזאת אף אם העובדים מפיקים הנאה כלשהי מהפעילות, שכן טובת המעביד היא העיקרית והיא העומדת בבסיס ארגון הפעילויות הללו.

8. משכך, ההוצאות בגין פעילויות הגיבוש יותרו בניכוי בידי המעביד ולא יזקפו למשכורתו של העובד כהכנסת עבודה החייבת בדמי ביטוח לאומי.

9. לשיטת התובעת יש לאבחן את נסיבות המקרה דנן מהתשתית העובדתית שהיוותה את הבסיס לפסק דינו של בית דין זה בעניין פרויליך (ב"ל (ת"א) פרויליך נ' פרחי חברת עורכי דין נ' המל"ל, ניתן ביום 15.11.12).

#### **עמדת הנתבע**

10. ב"כ הנתבע טוען כי האירועים שערכה התובעת הינם טובת הנאה לעובד, ומשכך מהווים הכנסה מעבודה לכל דבר ועניין על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. לכן חייבת ההכנסה מאירועי הגיבוש בדמי ביטוח מלאים לפי סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי. טענת התובעת כי אירועי הגיבוש נועדו בראש ובראשונה להיטיב עם המעביד וכי טובת ההנאה לעובד הייתה שולית, אינה עומדת במבחן המציאות והפסיקה.

#### **דיון והכרעה**

11. סעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי קובע מהן הכנסותיו של עובד שכיר שתילקחנה בחשבון לצורך החיוב בדמי ביטוח לאומי:

"(א) יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה; ואולם - ...

(ב) השר, בהתייעצות עם שר האוצר ובאישור ועדת

העבודה והרווחה, רשאי לקבוע סוגים נוספים של תשלומים, טובות הנאה או קצובות שנתן מעסיק במישרין או בעקיפין לעובד, המהווים הכנסה החייבת במס לפי פקודת מס הכנסה, שייחשבו כהכנסה לענין סעיף זה.

(ג) השר רשאי לקבוע הוראות משלימות בדבר חישוב ההכנסה לענין סעיף זה."

12. סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן גם - הפקודה), מונה את מקורות ההכנסה השונים המקימים חבות במס, ובכללם הכנסה מעבודה. וכך קובע הסעיף:

"השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה, שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... והכל בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו."

13. המבחן אשר פותח ואומץ בשורה של פסקי דין להכרעה בשאלה אימתי הוצאה שהוציא המעביד הינה הוצאה שתותר לו בניכוי לפי הפקודה, ללא זקיפת הכנסה כלשהי לעובד, הוא מבחן "נוחות המעביד או הנאת העובד".

עד לתיקון מס' 22 לפקודת מס הכנסה בשנת 1975, היה נוסח סעיף 2(2) לפקודה אחר וקבע, כי הכנסת עבודה תחשב "השתכרות או רווחים מעבודה, לרבות שוויים הנאמד של מקום לינה או אוכל או מגורים, או של כל קצובה אחרת".

בע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פ"ד יד(3) 2096, דן בית המשפט העליון בשאלה מהי "קצובה" כמשמעה בפקודה טרם תיקון מס' 22 לפקודה אשר שינה את נוסח סעיף 2(2). נקבע, כי לא כל הניתן לעובד מחוץ לשכרו, יהא חייב בהכרח במס כקצובה. יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית לבין הנאה שכולה או עיקרה צורך התפקיד. בית המשפט העליון אימץ את הכלל לפיו, יש לבחון "אם המצרף או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. 'נוחות המעביד' פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרף או לשירות... אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרתם התועלתית".

הקושי בהפעלת מבחן זה מתעורר במצבים מעורבים, וזאת כאשר ההוצאה משרתת את נוחות המעביד ובד בבד גורמת הנאה לעובד.

14. פסק הדין בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ, (ניתן ביום 28.11.07), דן במשמעות ההטבה שניתנה לעובד במסגרת נוסחו המתוקן של סעיף 2(2) לפקודה. בפסק דין זה נקבע, כי "יש לבחון את ההטבה דנא בשני המבחנים באורח מצטבר, כפי שהשתרש בבתי המשפט המחוזיים: ראשית, האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר, כלומר האם

**הנאה זו חיונית למילוי תפקידו של העובד. שנית, האם גורמת ההטבה לעובד להנאה ניכרת."**

עוד נקבע בפס"ד בנק יהב, כי הן מבחן "נוחות המעביד" והן מבחן "הנאת העובד" אינם נבדקים במשקפי המעביד כי אם במשקפיים "אובייקטיביים", תוך התייחסות לעובד ולתפקיד שהוא ממלא, כלומר האם מצריך התפקיד (על פי טיבו) ליתן לעובד את אותה הטבה.

15. לאחרונה קבע בית דין זה בעניין פרויליך, כי חופשות שנתיות בחו"ל שארגן ומימן המעביד לעובדיו, חרגו מגדרי "נוחות המעביד" - הגם שבודאי הפיק מהם גם המעביד יתרון כלשהו, שכן הם אינם עומדים במבחן החיוניות לצורך ביצוע התפקיד ומנגד, לעובדים ניתנה "טובת הנאה" שהיה בה ממש (ב"ל (ת"א) פרויליך נ' פרחי חברת עורכי דין נ' המל"ל, ניתן ביום 15.11.12).

16. **ומן הכלל אל הפרט** - יישום המבחנים שפורטו בפסיקה כפי שהובאה לעיל, מביא למסקנה, כי אין לראות באירועי הגיבוש שארגנה התובעת לעובדיה כ"טובת הנאה" החייבת בתשלום דמי ביטוח. להלן הנמקותינו.

כפי שראינו לעיל המבחן הדרוש להכרעה, כפי שסוכם בפרשת בנק יהב, מציב שני תנאים מצטברים: **ראשית** האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר, כלומר האם זו חיונית למילוי תפקידו של העובד - התועלת שצומחת למעביד. **שנית**, האם גורמת ההטבה לעובד להנאה ניכרת.

נבחן תחילה את האדן השני של המבחן, היינו - האם אירועי הגיבוש גרמו לעובדים ל"הנאה ניכרת".

הנתבע טען בכתב ההגנה (סעיף 10(א)), כי אירועי הגיבוש מהווים "טובת הנאה בדמות מימון נופש". לתעודת עובד הציבור שהוגשה מטעמו אף צירף הנתבע חוות דעת מרשות המיסים עליה סמך את שומתו.

דא עקא, שהעובדות שעמדו בבסיס חוות הדעת שונות בתכלית מעובדות המקרה דן.

חוות הדעת מתבססת על העובדות הבאות:

- חברה אשר ארגנה לעובדיה סוף שבוע במלון באילת ובחו"ל.
- לעובדי החברה הייתה אפשרות להזמין את בני משפחתם.
- אירועי הנופש/גיבוש נערכו במהלך סופי השבוע, על חשבון הזמן החופשי של העובדים.
- לא נלקחה חברה מקצועית לארגון תכנית בנושאי גיבוש, הכוללת לוח זמנים מסודר והכוללת פעילויות גיבוש של צוות ספציפי במחלקות מסוימות.
- לעובדים ניתן זמן רב חופשי (כ-25 שעות) עם בני משפחותיהם

- נראה כי למעביד לא הייתה אפשרות לחייב את העובדים להגיע לנופש, שכן זה נערך בסופי השבוע (עמ' 9 לחוות הדעת).

17. בענייננו הוכח כי העובדות שונות הן בתכלית. מתצהירה של הגב' אורית מונסונגו - מנהלת הכספים של התובעת, אשר לא נסתר, עולה כי התובעת עורכת את אירועי הגיבוש רק בישראל; כי אירועי הגיבוש נערכים אך ורק במהלך השבוע, על חשבון ימי עבודה. ימי הגיבוש נחשבו כימי עבודה לכל דבר ועניין - העובדים מקבלים משכורת בעבור השתתפותם בימי הגיבוש וכך גם ההתייחסות מן ההיבט הביטוחי; לעובדי התובעת אין כל אפשרות להזמין לאירועים אלה את בני משפחתם. התובעת מממנת את מלוא העלויות; התובעת שוכרת לצורך ארגון והכנת ימי הגיבוש חברה ייעודית המתמחה בכך.

עוד עולה כי התובעת מחייבת את עובדיה להגיע לימי הגיבוש. עובד שנעדר צריך לספק הסבר סביר, ומנוכה לו יום חופש עקב היעדרות מיום עבודה (סעיף 4.5 ונספחים 5-6 לתצהיר התובעת). התובעת היא שקובעת לעובדים את סדרי ישיבתם באוטובוסים בהתאם לצרכי הגיבוש שלה והיא הקובעת את הרכב העובדים עת מתחלקים לקבוצות בפעילויות השונות. העובדים לנים שלושה בחדר אחד ולאורך ימי הגיבוש (פרט למספר שעות מנוחה בודדות) מתקיימת פעילות גיבוש לכל עובדי החברה, ואין לעובדים זמן חופשי לעצמם. (עמ' 5 לפרוט' ש' 13-17).

18. השונות בין המקרים היא איפוא, ברורה, ואין להשליך מחוות הדעת עליה נסמך הנתבע לענייננו. לאור הנסיבות האלו הגענו למסקנה, כי אין העובדים מפקים "טובת הנאה ניכרת" מאותם אירועים. בהקשר זה נציין כי בעניין פריליך החברה ארגנה לעובדיה שלוש חופשות שנתיות בחו"ל. בגין השתתפות העובדים באותן חופשות נוכח להם ימי חופשה. גם אם אין התייחסות מפורשת בפסק הדין לכך, הרי שניתן להבין כי באותה פרשה ניתנה לעובדים האפשרות לצרף בני משפחתם וביה"ד קבע, כי מדובר בנופש מובהק וההנאה שהפיקו העובדים מהחופשה ניכרת ו"יש בה ערך כלכלי של ממש".

19. לכאורה די בכך שהתנאי השני למבחן שקבעה הפסיקה לא התקיים בכדי לקבוע שהתובעת אינה חייבת בדמי ביטוח לאומי בגין אירועי הגיבוש. עם זאת, נבחן אף את התנאי הראשון למבחן, קרי שאלת חיוניות אירועי הגיבוש ותועלתם לפעילות העסקית של התובעת ולתיפקודם של עובדיה.

20. הובהר כי במסגרת פעילותה מציעה התובעת שירותי תמיכה שיווקית שוטפת למשווקי המשנה וללקוחות הקצה שלה, מכינה ומתרגמת פניות ללקוחות במסגרת קידום מכירות בשפות שונות, מקיימת תוכניות עמיתים, גרפיקה ועיצוב אתרים וכיו"ב. מתצהיר התובעת עולה כי מאחר ופעילות התובעת חולשת על פני מדינות רבות בעולם ומכיוון שהחברה מספקת שירותיה בשפות שונות, מגייסת התובעת עובדים אשר דוברים שפות שונות ומכירים את התרבויות השונות של המדינות אליהן משתייכים לקוחותיה (סעיף 3.6 לתצהיר התובעת).

עובדי התובעת באים מרקעים שונים וכשליש מהם מקורם אינו בישראל, דהיינו מדובר בציבור מאד הטרוגני של עובדים. במאמר המוסגר יצויין, כי בעניין זה התעוררה מחלוקת בין הצדדים באשר להגדרת אותם עובדים כ"עולים חדשים". איננו רואים חשיבות בעצם ההגדרה ונראה כי אף התובעת לא התכוונה להגדרה המשפטית של "עולה חדש" הזכאי להטבות כי אם לכל מי שתרבותו המקורית איננה ישראלית. (ראה עמ' 6 לפרוט' ש' 2-3; עמ' 7 ש' 1-3).

21. העובדים עובדים במחלקות שונות ומגוונות - כספים, תפעול, גרפיקה, ניהול מוצר, שיווק, מכירות, משאבי אנוש ועוד. במסגרת העבודה נדרשים הם מעת לעת לשיתופי פעולה ביניהם. שיתופי הפעולה בין המחלקות הכרחיים לשגרת עסקיה הרגילה של התובעת, לתפוקתה ובהתאם גם לרווחיותה.

22. הממשק בין המחלקות השונות כמו גם ההרכב ההטרוגני של עובדי התובעת הם אלה שלטענת התובעת מחייבים את ההשקעה בגיבושם של העובדים. (ראה סעיף 3.14 לתצהיר התובעת). כך גם עולה ממכתבה של מנהלת משאבי האנוש בתובעת הגבי אלדמע גלעד (נספח 8 לתצהיר התובעת):

**"על מנת ליצור היכרות ושיתוף בין העובדים ובין המחלקות השונות ובכך לסייע ביצירת תרבות ארגונית אחידה אשר תומכת בהשגת המטרות העסקיות של החברה, אנו נדרשים לבצע ימי גיבוש ומגוון פעילויות חברתיות לכלל העובדים."**

ובהמשך -

**"במהלך ימי גיבוש אלו העובדים מכירים איש את משנהו, מפתחים את יכולותיהם הבינאישיות ובונים עבודת צוות. כפועל יוצא של פעילויות הגיבוש פרודוקטיביות העובדים עולה, דבר העולה בקנה אחד עם המטרות העסקיות של החברה."**

23. אירועי הגיבוש נערכים כאמור, באמצע השבוע ואינם מאפשרים השתתפות של בני משפחה. העובדים מחויבים להשתתף באירועים אלה הכוללים הרצאות מקצועיות, המועברות הן על ידי מרצים מן החוץ והן על ידי מנהלים בכירים בחברה וכן פעילויות גיבוש אותן מקיימת התובעת באמצעות חברה ייעודית המתמחה בכך. (ראה נספח 6 לתע"צ וכן חשבונות של חברות ההפקה ועליהן הערות התובעת: נספח 2 לתע"צ דף 4, נספח 3 לתע"צ דף 1, נספח 4 לתע"צ דף 2).

24. נוכח חשיבות הגיבוש של העובדים לתפקודה היעיל של התובעת ובשילוב הנתונים שהובאו לעיל באשר לאופן התנהלות אירועי הגיבוש ומתכונתם עולה כי התובעת היא הנהנית העיקרית מאירועים אלו ואילו ההנאה הנגרמת לעובדים אגב ההטבה היא מוגבלת ולא ניכרת.

למעלה מן הצורך נציין, כי מסקנתנו דלעיל עולה בקנה אחד עם הלך הרוח בפסיקת בתי הדין, בסוגיות של תאונות עבודה, פסיקה אשר הכירה באירועים שיוזם המעביד

שמטרתם גיבוש חברתי כ"פעולה נלווית לעבודה" באשר הם חלק אינטגרלי מחיי העבודה ואף חיוניים לעבודה.

בעב"ל 91/99 אלברט אילוז נ' המל"ל, פד"ע לז 209 נאמר:

"על רקע זה, עם השתנות העיתים ומתוך ראייה דינמית וליברלית של חיי העבודה, יכול ויוכר כ"פעולה נלווית" לעבודה, אף אירוע נופש לשמו שמקיים המעביד, או אירוע שהדגש בו מושם על גיבוש חברתי של העובדים. זאת, מבלי שיהיה לאירוע גוון של השתלמות או מבלי שבמארג הפעילויות המוצעות לעובדים יכללו הרצאות שיש בהן כדי להשליך על קידומו של העובד בעבודתו, באופן ישיר או עקיף.

ודוק: לא כל אירוע שעיקרו או תכליתו בפעילויות גיבוש ונופש יוכר כ"פעולה נלווית" לעבודה, אלא צריך שתשמר הזיקה שבין האירוע למפעל. סממן עיקרי ומרכזי, הגם שלא אחד ויחיד, לזיקה האמורה יהיה העניין שיש למעביד בקיומו של האירוע כאירוע נופש ובתרומתו של אירוע הנופש ככזה לחיי העבודה במפעל. לשם כך, תידרש, בין היתר, הוכחת מעורבותו של המעביד בייזומו של האירוע ובאחריות לו."

ובהמשך -

"לאור התפתחותם הדינמית של יחסי העבודה אין לשלול, מלכתחילה וכשלעצמן, את מקומם ואת חשיבותם של אירועי נופש וגיבוש שמקיים המעביד לעובדיו. יש ואירועים מעין אלה מהווים חלק אינטגרלי מחיי העבודה במפעל ובעלי זיקה לעבודה המצדיקה את ההכרה בהם כ"פעולה נלווית" לעבודה. על כך עמד, כאמור, בית דין זה עוד בראשית דרכו בעניין סימני עת קבע שבפעולות נופש מסוימות ... רואים ורואים בימינו לא רק כמתיישבות עם העבודה, אלא אף כחיוניות לעבודה" (ראה גם עב"ל 468/03 תקווה חזן נ' המל"ל, מיום 11.8.05).

## סיכום

25. בחינת עובדות המקרה שבפנינו לאור התנאים שהציבה הפסיקה, מובילה למסקנה כי התובעת כמעבידה היא הנהנית העיקרית מאירועי הגיבוש שכן צומחת לה תועלת כלכלית מגיבוש העובדים וודאי כזו העולה באופן ניכר על הנאת העובדים מאותם אירועים.

לפיכך מצאנו כי דין התביעה להתקבל. אין מקום לחייב את התובעת בדמי ביטוח לאומי בגין אותם אירועי גיבוש ואין לכלול את הוצאות אירועי הגיבוש בסכומים המהווים בסיס לחישוב דמי הביטוח שעל התובעת לשלם עבור עובדיה.

הנתבע ישא בהוצאות התובעת ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 5,000 ש"ח תוך 30 יום מיום קבלת פסק הדין.

ניתן היום, כ' אייר תשע"ד (20.5.2014), בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

( - ) סגן נשיא

( - ) נציג ציבור (עובדים)