



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים ארומיים

בפני הנשיא מ. שמגר והשופטים ג. בך וש. נתניהו

פסק הדין ניתן ביום 13.2.85.

המערער: פקיד שומה ת"א 5. (ע"י ער"ד ל' מרגלית)

המשיבה: סולל בונה בע"מ (ע"י ער"ד א. יורן)

הנשאים שנדרו בפסק הדין:

האם תגמול למשרתים במילואים שמשלם המעביד לעובד הינו "שכר עבודה" לענין תשלום מס מעסיקים * הגדרת "מעסיק" בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים תשל"ה 1975 * הכנסת עבודה שהמעסיק הוא המקור לתשלומה * מעסיק החייב בתשלום תגמול לעומת מעסיק שהוא ציטר להעברת התגמול מהמוסד לבטוח לאומי לעובד * תשלום על ידי מעסיק מטעמי נוחות העובד כדי להגן על זכויותיו * דחיית הערעור.

החובה האמורה. הגורם האחראי במקרה כזה לתשלום הוא המוסד לביטוח לאומי ולא המעביד הרגיל.

ג. ההוראות הדנות בתגמול מילואים בחוק הביטוח הלאומי הן חלק מאמצעים שנקטו, מטעמי נוחות, ליעיל את הליכי התשלום, אך אין בהן כדי להפוך התשלום לתשלום של המעביד.

גם ההוראה בסעיף 127 עד(א) לחוק הביטוח הלאומי יעודה היא השוואת התגמולים, המתקבלים עקב שירות מילואים לשכר עבודה רגיל, לצורך הגנה על זכויותיו של העובד, אך אין בה כדי להטיל על המעסיק חובות במישור היחסים שבין לבין שלטונות מס מעסיקים. הוראה המטילה חובות בענין מס מעסיקים מקומה הסכמי אינו בחוק הביטוח הלאומי.

הערה: צ.מ.ה. 429/81 סולל בונה בע"מ נ. פ.ש. ת"א 5 פורסם בפד"א ר"ב, עמ' 112.

פסק-דין

הנשיא:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו לפיו קיבל בית המשפט את טענת המשיבה ופסק כי תגמול בגין שרות מילואים המשולם לעובד על ידי מעבידו אינו שכר עבודה, החייב במס מעסיקים.

2. על פי סעיף 127 סט' לחוק ביטוח לאומי (נוסח משולב), התשכ"ח-1968 (להלן - "חוק ביטוח לאומי"), מי שמשרת כחוק במילואים חכאי לתשלום על פי סעיף 127 סח' (הקובע את הזכאות לתשלום מאוצר המדינה), ישולם לו תגמול בעד כל יום שירות במילואים בשעור כאמור בסעיף 127 עד. על פי סעיף זה, שעור התגמול ליום למי שבתכוף לפני שירותו במילואים היה עובד, הוא "שכר העבודה הרגיל".

סעיף 127 עד' קובע כדלהלן:

"תשלום התגמול"

127. (א) מי שבתכוף לפני שירותו במילואים היה עובד וכרבע השנה שקדם לשירותו עבד

בערעור זה מתעוררת הבעיה: האם תגמול בגין שרות מילואים, המשולם לעובד על ידי מעבידו, הינו שכר עבודה החייב במס מעסיקים.

בית המשפט המחוזי קבע, כי תגמול שכזה אינו שכר עבודה ומכאן הערעור.

בבית המשפט העליון, מפי כב' הנשיא שמגר, נקבע כדלהלן:

א. הפרוש לסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 צריך להיות שמעסיק חייב במס עבור הכנסת עבודה שהוא המקור לתשלומה:

אין הסעיף חל במקרה, בו מוסר התשלום הוא רק מעין גורם ביניים, המקשר בין קרן ההשואה לבין איש המילר-אים. במקרה זה אין לומר שהמעסיק הוא ששלם את הכנסת העבודה.

יחסי עובד מעביד אינם סיבת החיוב לשלם תגמול מילואים, אלא מהווים רק שכלול של תהליכי התשלום.

ב. הגדרת "מעסיק" בחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 היא רחבה וכוללת גם את האחראי לתשלום הכנסת עבודה. ההגדרה בקשה לחבוק גם מי שנושא על פי דין ומהותית באחריות לשלם הכנסת עבודה, אף אם אינו מבצע את הדבר במישרין אלא משתמש בגורם אחר לביצועה של

המשלם או האחראי לתשלום, אולם כאשר העובד מקבל תגמולי מילואים ממעבידו, הוא מקבל למעשה את משכורתו מהמעסיק ואז חל מס מעסיקים על המעביד על פי כל ההגדרות והכללים שבחוק מס מעסיקים. במלים אחרות, תהליך התשלום הוא שקובע את חבותו של המעסיק במס מעסיקים.

4. גירסתה של הפרקליטה המלומדת אינה מקובלת עלי, וכדי להמחיש אי-סבירותה של התזה ניתן לפנות לדוגמה העולה בפנינו. נניח שאדם מועסק אצל שני מעסיקים שונים שכל אחד מהם כרגיל משלם לו הכנסת עבודה עבור עבודה שנעשתה אצלו. במקרה זה ברור שכל אחד מהמעסיקים חייב במס מעסיקים בשיעור הקבוע בחוק מהמשכורת ששילם. אולם מה יקרה אם מעסיק א' חייב נספים למעסיק ב' והאחרון מבקשו לשלם על חשבון אותו חוב את המשכורת שמעסיק ב' חייב לעובד. האם יחוייב מעביד א' במס מעסיקים גם עבור המשכורת שהעביר לעובד בשל עבודתו אצל מעסיק ב' לפי גירסת הפרקליטות, הטוענת כי זהות המשלם הישיר היא הקובעת, יתכן והיה מוסק אז כי מעביד א' חייב במס מעסיקים עבור כל התשלום שכן מתקיימים בו כל שאר התנאים האמורים בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים. סבורני שהחשובה הברורה היא שמעביד א' אינו חייב במס מעסיקים ומעביד ב' הוא שחייב בו.

הפרשנות המקובלת עלי לגבי הנוסח בו נקט המחוקק בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, היא שהמעסיק חייב במס עבור הכנסת עבודה שהוא המקור לתשלום מה, כלומר היחסים של עובד ומעביד שבין המעסיק לבין מקבל התגמול הם המקור והגורם לתשלום המסויים שעבורו משולם המס. אין הסעיף חל במקרה בו מוסר התשלום הוא רק מעין גורם ביניים, בין קרן ההשוואה לבין איש המילואים. כפשוטו, אין לומר במקרה זה שהמעסיק הוא ששילם את הכנסת העבודה.

אגב, מסקמה זו מתחזקת גם מתוך לימוד מסרתו של חוק מס מעסיקים, כפי שהיא עולה מדברי שר האוצר בהגישו לכנסת את הצעת חוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 (דברי הכנסת, תשל"ה, כרך 73 בעמ' 2045). כנאמר שם:

לפחות 75 ימים אצל מעביד אחד או במקום עבודה אחד, או מי ששכרו משתלם על בסיס של חודש או יותר, ישלם לו מעבידו את התגמול המגיע לו: התגמול ישולם לכל המאוחר ביום שבו היה משתלם שכרו אילו הוסיף לעבודו דין התגמול המגיע לעובד לפי סעיף קטן זה כדין שכר עבודה.

(כ) מי שכתכוף לפני שירותו במילואים לא היה עובד כאמור בסעיף קטן (א) ישלם לו המוסד את התגמול.

(ג) השר רשאי לקבוע בתקנות סוגי מקרים, שבהם ישולם התגמול לעובד במישרין מאת המוסד, על אף האמור בסעיף קטן (א)."

(ההדגשה שלי - מ.ש.).

עיקר הדברים, על פי סעיף 127 עת' לחוק הנ"ל מחזיר המוסד למעביד את תגמול ששילם לעובד. בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 נקבע כדלהלן:

"המעסיק יהא חייב במס בשיעור 4% מסך כל הכנסת עבודה ששילם לכל שנת מס". (להלן - "מס מעסיקים").

(לגבי שינוי שיעורו של המס ראה חוק מס מעסיקים (תיקון מס' 2), תשמ"מ-1980 סעיף 3, ושיעורי המס שנקבעו על פיו).

3. לצורך פתרון השאלה העיקרית נכון אני לצאת מתוך ההנחה, שהתגמולים ששולמו לעובד ששירת במילואים כאמור בחוק הביטוח הלאומי הם מבחינה מושגית ומבחינתו של העובד בגדר הכנסת עבודה. אולם השאלה הנגזרת שעולה כתוצאה מכך האם המעסיק הוא זה ששילם במקרה כגון זה את התגמול שדינו כאמור כהכנסת עבודה. במלים אחרות, האם העובדה שהמעסיק הוא שמסר או העביר את התגמול לידי העובד ששירת במילואים די בה כדי לחייבו גם בתשלום מס מעסיקים.

הפרקליטה המלומדת שטענה למערער עונה על שאלה זו בחיוב וטוענת בסיכומיה כי אם המוסד לכיסוח לאומי משלם לעובד את התגמול במישרין, כי אז אין המעביד חייב במס מעסיקים כי הוא איננו

"מס מעסיקים מקדים למעשה את מס ערך מוסף, שכן השכר המשתלם על ידי המעסיק הוא מרכיב מרכזי בערך המוסף".

אולם הערך המוסף הוא למעשה התוספת שאותו מעסיק (או עסק) הוסיף לחומרי הגלם שרכש (ראה מעסיק (או עסק) הוסיף לחומרי הגלם שרכש (ראה P.W. De Voice Value Added Tax, (London 1972), No. 107 p. A101 חלק מרכזי ממנו, מבחינה חשבונאית, הוא השכר (כלומר הכנסת העבודה) המשתלם לעובדיו. אותו שכר, כלומר חלק מן התוספת שהמעסיק הוסיף לחומרי הגלם שרכש, מקורו ביחסי עובד ומעביד הקיימים בין מקבל השכר למעסיק שהרי אם המעסיק הוא רק מעין מעביר או מתווך לצורך העברת סכום הכסף, אין בין השכר לבין הערך המוסף בעסקו של המעסיק ולא כלום.

5. לענין טיבו של התשלום המבוצע על ידי המעביד במקרה דנן. אמר בית משפט קמא:

"תשלום התגמול על ידי המעסיק גם אינו תשלום שלו. המעסיק, כאמור, משלם את התגמול משום שכך ציווה בסעיף 127 עד' (א). בסופו של התהליך חייב המוסד לביטוח לאומי להחזיר למעסיק את הסכום ששלם, כאמור בסעיף 127 ע"ח. ואומר כאן גם כי לא בכל מקרה משולם התגמול לעובד על ידי מעבידו. ראשית רק עובד שמתקיימים לגביו התנאים הקבועים בסעיף 127 עד' (א) (עובד קבוע) מקבל את התגמול המגיע לו באמצעות מעבידו. עובד אחר מקבל את התגמול במישרין מאת המוסד לביטוח לאומי, וכן גם סעיף 127 עד' (א) קובע כי לגבי עובדים הנכנסים בגדר סעיף 127 עד' (א) "השר רשאי לקבוע בתקנות סוגי מקרים שבהם ישולם התגמול לעובד במישרין מאת המוסד, על אף האמור בסעיף קטן (א)".

משמע המעסיק אינו אלא צינור דרכו עובר התגמול, מהמוסד לביטוח לאומי אל העובד או, אם תמצי לומר, מכשיר לתשלום התגמול של המוסד לביטוח לאומי לעובד. כך גם תואר הדבר בדבריו של שר העבודה (ראה דברי הכנסת תשי"ח, כרך 24 עמ' 2371):

"לגבי עובדים שכירים קבועים - והדגש הוא בקבועים - מצא המחוקק שמוטב לשלם להם

את התגמול כאמצעות המעביד ולהחזיר למעביד את הוצאותיו מן הקרן".

המעסיק משמש רק כגורם ביניים. יחסי עובד-מעביד אינם סיבת החיוב לשלם (שכן התשלום ניתן גם למשרתים במילואים שאינם עובדים כלל), אלא רק בגדר שכלול של תהליכי התשלום.

6. (א) המערער מפנה אל ההגדרה של המונח "מעסיק" אשר זה לשונה:

"כל המשלם הכנסת עבודה או אחראי לתשלום מה, לרבות מי שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה".

מנוסח דברים זה מבקש המערער ללמד כי החובה לשלם את המס רובצת גם על מי שנושא באחריות לבצועו של התשלום, היינו על גורם-הביניים שאינו אלא בגדר מעביר התשלום עבור המוסד לביטוח לאומי.

(ב) הפרשנות האמורה למלותיה של ההגדרה אינה בלעדית ואין היא מתחייבת מן ההקשר.

ראשיתה של ההגדרה, ענינה במי שמשלם הכנסת עבודה, כפשוטו של מושג זה, היינו המעביד בלבד. השיגרת והרגיל; כדי להסיר ספק וכדי לא להותיר אחריות שתרכוץ אך ורק על כתפיו של מי שמבצע את התשלום באופן פיזי, כפשוטו, הוסף גם "האחר-אי לתשלום (ה)", היינו ההגדרה ביקשה לחבוק גם את מי שנושא על פי דין ומהותית באחריות לשלם הכנסת עבודה, אף אם אינו מבצע את הדבר במישרין אלא משתמש בגורם אחר לבצועה של החובה האמורה. לפי פרשנות זו, הגורם האחראי במקרה כגון זה שבפנינו הוא המוסד ולא המעביד הרגיל, היינו אין במה שניתן ללמוד מן ההגדרה כדי להרחיב את חוג החייבים בתשלום המס ולהטיל חובה זו על מי שמקדים תשלום, שהאחריות לכסויו רובצת על הקרן ממנה נשאבים הגימלאות לאנשי המילואים.

7. באת-הכוח המלומדת של המערער טוענת שחוק הביטוח הלאומי קובע למעשה שבעל-דינו של העובד הוא המעביד לענין התגמול בכך שהוא מורה כי אם הסכום לא ישולם במועדו יחולו לגביו כל הסנקציות החלות כרגיל על הפגור בתשלום שכר עבודה, כגון פיצויי הלנת שכר וכו'. בסעיף 127 ע"ח לחוק ביטוח

ההוראה הנ"ל מיד לאחר ההוראה האומרת ש"התג- מול ישולם לכל המאוחר ביום שבו היה משתלם שכרו אילו לא שירת במילואים והוסיף לעבוד". הוראה זו עוסקת, כאמור, בהשוואת מועד התשלום של התגמול למועד התשלום של השכר הרגיל ומלמדת על המגמה המונחת ביסודו גם בהמשכו של הסעיף והיא ההגנה על זכויותיו של העובד בכל הנוגע לקבלת התגמול.

שלישית, ניתן ללמוד לצורך ענינו גם מדברי שר העבודה בדיון בקריאה הראשונה על הצעת החוק אשר על פיה הוספה ההוראה האמורה וכך אמר:

"תיקון זה מוסיף לסעיף 7א' הדין בתשלום תגמולים לעובד קבוע על ידי המעביד את הכלל שדין התגמול כדין שכר העבודה. זאת השלמה טבעית לפי חוק הגנת השכר שנתקבל לאחרונה על ידי הכנסת. הכנסת העניקה לשכר שורה שלמה של יתרונות על פני גורמים כספיים אחרים וכוונת התיקון היא שתחולה זו תהיה גם לגבי המשרתים במילואים".

(דברי הכנסת תשי"ח, כרך 24, עמ' 2371).

בקריאה שניה ושלישית נאמרו הדברים הבאים בשם ועדת העבודה:

"הכנסנו את התגמולים למילואים תחת הגג של החוק המגן על השכר, לצורך זה תגמול דינו כדין שכר העבודה".

(דברי הכנסת תשי"ט, כרך 26, עמ' 1955).

9. אשר על כן אין באמור בסעיף קטן 127 עד' (א) לחוק ביטוח לאומי כדי לשנות את מסקנתי, שהתשי לוס באמצעות המעסיק של התגמולים בשל שירות המילואים אינו תשלומי שלו וכי על פי מצוות המחוקק בסעיף 127 עד' (א) לחוק ביטוח לאומי, הוא אך נקבע מטעמי נוחות כגורם ביניים. מכאן כי סעיף 2 לחוק מס מעסיקים לא יחול שכן אין לראות את המעסיק כמי "ששילם" את התגמול על פי אותו סעיף.

לאור התוצאה אליה הגעתי אין ממילא צורך לדון ביתר פרט בשאלה האם התגמול המשתלם לעובד

לאיטי גם נקבע שהמוסד רשאי לנכות מכל סכום שהוא צריך להחזיר למעביד כל חוב של דמי ביטוח המגיע כבגו למוסד וגם מזה היא לומדת שלמעביד חיבה עצמאית לשלם תגמולים במסגרת היחסים שבינו לבין העובד.

הנני סבור כי הוראות אלה הן רק חלק מן האמצעים שנקטו מטעמי נוחות כדי לייעל את תהליכי התשלום (הן של הכספים המועברים מהמוסד לעובד והן של הכספים המועברים מהמעביד למוסד), אך אין בהם כדי לשנות את מהותו של התשלום שהמעביד כוסר ואין בהם כדי להפכו לתשלום שלו.

8. סעיף 127 עד' (א) לחוק הביטוח הלאומי קובע כי: "דין התגמול המגיע לעובד לפי סעיף קטן זה כדין שכר העבודה" לאור הוראת חוק זה עולה השאלה אם יש בה ובתוכה כדי להפוך את תשלום התגמולים לתשלומי של המעסיק לצורך מס מעסיקים ולגרום לחיובו במס.

יעדה של ההוראה הנ"ל הוא השוואת התגמולים המתקבלים עקב שירות המילואים לשכר עבודה רגיל לצורך הגנה על זכויותיו של העובד בנוגע לתגמול הנדון. כך נובע מן ההוראה האמורה לדוגמה כי חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958 יחול על התגמול: אין בהוראה זו, מאידך גיסא, כדי להטיל על המעסיק חובות בביטוח היחסים שבינו לבין שלטונות המס, כלומר תשלום מס מעסיקים בגין התגמולים (להבדיל מחובות המעסיק כלפי העובד עקב ההגנה על זכויותיו כאבור לעיל). אלו הסעמים לסברתי:

ראשית, מיקומה של ההוראה היא בחוק הביטוח הלאומי, אשר מטבעו דן בזכויותיו של מקבל התגמולים (הקצבה או הגמלאות) ועקב ההגנה על זכויות אלה גם בחובות לסוגיהן כלפי העובד וכלפי המוסד לביטוח לאומי, אולם אין זה מקומה הטבעי של הוראה המטילה חבות במס (להבדיל מתשלומי הבטוח הלאומי) על המעסיק.

שנית, ההוראה נכללה בסעיף 127 עד' (א) לחוק, העוסק בהסלת חובות של המעסיק כלפי מקבל התגמול. מכאן ניתן ללמוד גם כן על התחום בו הסעיף דן. במיוחד חשוב לעניינו, מיקומה של

בשל שירות מילואים על פי חוק הביטוח הלאומי הוא
הכנסת עבודה.
הייתי דוחה את הערעור.
המערער ישא בהוצאותיה של המשיבה בליווי
הצמדה וריבית עד לתשלום בפועל בסכום של
400,000 שקלים.

השופט ג. כץ:
אני מסכים.
השופטת ש' נתניהו:
אני מסכימה.
הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא.

ע.א. 535/81+758/82

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בפני השופטים: מ. בייסקי, א. חלימה וא. גולדברג

פסק הדין ניתן ביום 13.2.85

המערערים: דוד ממן וסמעאן בוילוס סעיד (ע"י
עו"ד ג. עמיר)

המשיב: פקיד שומה סבריה ופקיד שומה נצרת
(ע"י עו"ד תמר הקר)

(א) עפ"י סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה -
סמכותו של פקיד השומה לשום לפי מיטב השפיטה אינה
מוגבלת לסוג מיוחד של דרחות.

גם סעיף 155 לפקודת מס הכנסה מלמד על כוונתו של
המחוקק שלצורך השומה לפי מיטב השפיטה אין לאבחן בין
פנקסים שנפסלו לבין פנקסים שלא נפסלו.

(ב) הנימוק כי ההכנסה המוצהרת של המערערים אינה
תואמת המצב במשק בהשוואה לבתי עסק אחרים בעלי
נתונים דומים לא תמיד זכה לאהדת בתי המשפט, ביחד
כאשר נימוק זה שימש כנימוק יחיד לפסילת הדו"ח המבוסס
על פנקסים שלא נפסלו פורמאלית.

שונה המצב כאשר לנימוק הנ"ל מצרף פקיד השומה את
הנימוק, לפיו הפנקסים מראים קניית חומרים בסכומים
נכרים, כאשר התמורה שנתקבלה מהפדיון היתה נמוכה
מאד לעומת כמות החומרים שנקנתה.

(ג) אכן, תקינות צורתם של הפנקסים יוצרת הוכחה
לכאורית, שהרישומים המופיעים בהם נכונים, אולם הוכחה
לכאורית זו נתנת לסתירה.

לא כל הכנסה מוצהרת, שהיא נמוכה מזו שבתחשיבים,
מחייבת התעלמות מפנקסיו של המשיב. יש לדון בכל מקרה
לפי נסיבותיו, ורק לאחר בדיקת העובדות הרלבנטיות,
בדיקה מקיפה ולעומק - ניתן להכריע בנושא פסילת
הכנסתו המוצהרת של הנישום.

דחית הערעורים.

הערה: פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ע.מ.ה 56/80
דוד ממן, נ. פקיד שומה סבריה, פורסם בפד"א י"ב עמ'
125.

הנשאים שנדונו בפסק הדין

שומה לפי מיטב השפיטה למסעדות המנהר
לות פנקסי חשבונית שלא נפסלו פורמאלית *
תוצאה עסקית בלתי סבירה - הנמקותיה *
סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה - שומה לפי
מיטב השפיטה, גם כשהספרים לא נפסלו,
בגלל טעמים סבירים שהדו"ח אינו נכון *
תצרוכת חומרים בסכומים ניכרים - מול
פריון נמוך * תוצאה הנופלת בהרבה
מהמקובל בענף * השוואה עם עסקים דומים
* דחיית הערעורים.

המערערים בשני הערעורים, שאוחדו עקב השאלה העקר-
ונית הזוהה שהתעוררה בהם - הם בעלי מסעדות שנהלו
פנקסי חשבוניות. פקידי השומה בשני המקרים לא פסלו את
פנקסי החשבוניות של המערערים, אך קבעו להם שומות
לפי מיטב השפיטה עקב תוצאה עסקית בלתי סבירה.

בתי המשפט המחוזיים קבלו את ערעוריהם של ממן ושל
סעיד באופן חלקי ומכאן הערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון, מפי כב' השופט חלימה, קבע כדלהלן: