



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררת שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114

באמצעות ב"כ עו"ד (רו"ח) אלכס שפירא ואח'

נגד

משיב פקיד שומה פתח תקווה

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

המחלוקת בין הצדדים בתיק זה היא, האם יש לכלול בחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" שבגינם חויבה המערערת במס שכר ובמס מעסיקים, גם את דמי החבר/הטיפול המקצועי ששולמו בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות.

המערערת (שירותי בריאות כללית - אגודה עותומנית) הגישה בשנים 2006-2010 דוחות מס שכר ושילמה את המס על פיהם. כן שילמה המערערת למשיב מס מעסיקים על פי חוק מס מעסיקים בהתאם לדיווחיה החודשיים והשנתיים. בשנת 2010 פנתה המערערת למשיב

1 מתוך 33



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

וטענה כי אין לראות בדמי החבר/דמי הטיפול ששולמו בגין עובדי המערערת למוסדות ההסתדרות כחלק מהשכר של העובדים אלא כהוצאה מותרת בניכוי לצורכי מס בידי העובד, ולפיכך המערערת זכאית להחזר בגין מס השכר ומס המעסיקים ששילמה בִּיְתֵר בתקופות הנקובות בבקשה. המשיב סירב לבקשת המערערת בנימוק כי דמי חבר ודמי טיפול הינם סכומים אשר משלם העובד, בעוד שהמעביד אינו משלם את התשלום האמור, אלא מנכה אותו משכר העובדים. שנות המס נשוא ערעור זה הן 2006-2010.

א. העובדות המוסכמות על הצדדים

1. הצדדים הסכימו ביניהם על עובדות מוסכמות שאציג אותן להלן כלשונן;
2. המערערת היא "מוסד ללא כוונת רווח" (להלן: "מלכ"ר") כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975 (לעיל ולהלן: "חוק מע"מ"), וכנגזר מכך, חייבת בתשלום מס שכר מכוח הוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ, וזאת באחוזים מהשכר (כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מע"מ) שהיא משלמת לעובדיה.
3. המערערת מדווחת למשיב על הכנסותיה כמוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה הפטור ממס הכנסה מכוח סעיף זה.
4. המערערת נחשבת ל"מעסיק" כמשמעותו בחוק מס מעסיקים, התשל"ה 1975 - (לעיל ולהלן: "חוק מס מעסיקים"), ובהתאם, חויבה (עד למועד ביטול חוק מס מעסיקים) בתשלום מס מעסיקים מסך כל הכנסת העבודה ששילמה לעובדיה. זאת, בהתאם לסעיף 2(א) לחוק מס מעסיקים.
5. המערערת ועובדיה כפופים, בין היתר, להסכמים קיבוציים עם ההסתדרות הכללית של העובדים בא"י וארגוני עובדים/ארגונים יציגים נוספים מכוח סעיף 25 (א) (3) ו-25 (א) (3ב) לחוק הגנת השכר, התשי"ח - 1958 (להלן: "חוק הגנת השכר") ובכללם ההסתדרות הרפואית בישראל (ביחד להלן: "מוסדות ההסתדרות").
6. לפי הסכמים אלה, על כל מעסיק - ובכלל זאת המערערת - לנכות משכרו של כל עובד שהינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות דמי חבר, בשיעור שייקבע מעת לעת (להלן: "דמי החבר"); ודמי טיפול מקצועי-ארגוני (להלן: "דמי הטיפול") מכל עובד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- שאינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות ואף אינו חבר בארגון עובדים/ארגון יציג אחר.
7. ניכוי דמי החבר ודמי הטיפול הינם בהתאם להוראות סעיף 25 (א) (3) ו 25- (א) (ב3) לחוק הגנת השכר.
8. דמי החבר ודמי הטיפול מועברים על-ידי המעסיק - ובכלל זאת המערערת - למוסדות ההסתדרות.
9. עובדי המערערת - כמו גם עובדים אחרים הכפופים להסכם הקיבוצי - זכאים לבחור האם להצטרף כחברים לאיזה ממוסדות ההסתדרות אם לאו. במקרה שבחרו להצטרף כחברים, עליהם לשלם (באמצעות המערערת-המעסיק) את דמי החבר. אם, לעומת זאת, עובדי המערערת בחרו שלא להצטרף כחברים כאמור, עליהם לשלם (באמצעות המערערת-המעסיק) את דמי הטיפול.
10. על פי אתרי האינטרנט של ההסתדרות הכללית ושל ההסתדרות הרפואית בישראל, מוסדות ההסתדרות פועלים לחיזוק מעמד העובדים בכלל מגזרי העבודה ולחתימת הסכמי עבודה קיבוציים, אשר תכליתם היא שיפור תנאי העסקה, הענקת ביטחון תעסוקתי ותנאים סוציאליים במקום העבודה, כאשר מוסדות אלה מציעים את שירותיהם הארגוניים והמשפטיים על-מנת לעזור לכל עובד הזקוק לעזרה במימוש זכויותיו.
11. על פי אתרי האינטרנט של ההסתדרות הכללית וההסתדרות הרפואית בישראל, מעבר לפעילותם הכללית של מוסדות ההסתדרות כאמור בסעיף 9 לעיל, הנעשית לטובת כלל העובדים, עובד שמשלם את דמי החבר זכאי גם לקבל הטבות שונות, כגון : כמפורט באתרי האינטרנט של ההסתדרות החדשה. בעוד שעובד שמשלם את דמי הטיפול המקצועי אינו זכאי להטבות האמורות אלא רק לייעוץ וייצוג משפטי (בדיני עבודה בלבד) בתשלום.
12. עובד המבקש להיות חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות אינו זכאי לשלם דמי חבר בסכום נמוך יותר מהמפורט לעיל אף אם יוותר על זכאותו לחלק מההטבות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

13. הפרשות הסוציאליות שהמערערת מפרישה בגין עובדיה הינן על סכום השכר לפני ניכוי דמי חבר/דמי טיפול.

ב. ההליכים עד כה

1. המערערת הגישה בשנים 2006-2010 דוחות מס שכר לפי סעיף 4 לחוק מע"מ ושילמה את המס על פיהם, כמתחייב על פי החוק. כן שילמה המערערת מס מעסיקים על פי חוק מס מעסיקים בהתאם לדיווחיה החודשיים והשנתיים למשיב.
2. ביום 15.9.2010 פנתה המערערת לפקידת-השומה פתח-תקווה בבקשה לתיקון דו"חות מס מעסיקים ומס שכר ולהחזר המס ששולם על-ידיה בִּיְתָר בשנות-המס 2005–2009 (להלן: "הבקשה").
3. בגדרה של הבקשה, צוין, כי עד למועד הגשתה, דמי החבר/דמי הטיפול ששולמו בגין עובדי המערערת למוסדות ההסתדרות לא הופחתו בחישוב השכר כמשמעותו בחוק מע"מ (שבגינה חויבה המערערת במס שכר) ובחישוב הכנסת עבודה כמשמעותה בחוק מס מעסיקים (שבגינה חויבה המערערת במס מעסיקים). עוד צוין בבקשה, כי בחישוב השכר שבגינה חויבה המערערת במס שכר ובחישוב הכנסת עבודה שבגינה חויבה המערערת במס מעסיקים, יש להפחית את דמי החבר (אם כי בסכום שלא יעלה על דמי הטיפול המקצועי) ואת מלוא דמי הטיפול המקצועי ששולמו בגין עובדי המערערת למוסדות ההסתדרות, וממילא המערערת זכאית להחזר בגין מס השכר ומס המעסיקים ששילמה בִּיְתָר בתקופות הנקובות בבקשה.
4. ביום 23.3.2011 התקבלה תשובת פקידת השומה. פקידת השומה סירבה לבקשה, תוך שהיא מציינת, בין היתר, כי דמי חבר ודמי טיפול הינם סכומים אשר משלם העובד, בעוד שהמעביד אינו משלם את התשלום האמור, אלא מנכה אותו משכר העובדים.
5. מאוחר יותר, ובעקבות ההליך השומתי בתיק נמסר למערערת על-ידי המשיב, כי הדיווחים לגבי שנות-המס 2006–2010 יתוקנו בהתאם למצוין בבקשה, אך במקביל תוצאנה למערערת שומות ניכויים שעל-פיהן יוגדלו ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" שבגינם חויבה המערערת במס שכר ובמס מעסיקים בגובה דמי החבר/הטיפול



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- המקצועי ששולמו בגין עובדי המערערת למוסדות ההסתדרות. עוד הוסכם בין הצדדים, כי המערערת תוותר על טענותיה לגבי שנת-המס 2005. שומות הניכויים אכן הוצאו כאמור.
6. ביום 5.1.2012 הגישה המערערת השגה על שומות הניכויים לשנות-המס 2006–2009. ואילו ביום 25.1.2012 הגישה המערערת השגה על שומת הניכויים לשנת-המס 2010 (להלן: "ההשגה לשנת-המס 2010").
7. בהתאם לסיכום עם נציגי המשיב, ההשגות האמורות התמקדו במחלוקת המשפטית בין הצדדים, דהיינו לשאלת סמכותו של המשיב לכלול בחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" שבגינם חויבה המערערת במס שכר ובמס מעסיקים גם את דמי החבר/הטיפול המקצועי ששולמו בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות.
8. המשיב התנגד לבקשת המערערת להפחית את הסכומים אשר בגינם משולם מס שכר ומס מעסיקים וכן סורבה בקשת המערערת לתקן את דוחותיה לשנים הקודמות. עם זאת, הסכים המשיב כי טענות המערערת לשנים קודמות יידונו במסגרת הליכי השומה לשנת המס שנדונו בפניו באותה עת. מכאן הערעור שהגישה המערערת.
- ג. טענות המערערת**
1. המערערת טוענת, כי הן החבות במס שכר והן החבות במס מעסיקים נגזרות מהמונח "הכנסת עבודה" כמשמעותו בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. לגישת המערערת, יש לראות את הכנסת העבודה של העובדים ככזו שמלכתחילה אינה כוללת את דמי החבר או את דמי הטיפול המנוכים על-ידי המערערת, ומועברים למוסדות ההסתדרות.
2. לטענת המערערת, יש לפרש את הוראות סעיף 2(2) לפקודה, ככאלו שעניינן, בין היתר, בהכנסה וטובת הנאה הנובעות לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי עובד-מעביד, לרבות סכומים שמנוכים מהכנסה זו כניכוי חובה על-ידי המעביד, אך למעט ניכויים המותרים לעובד כהוצאה לצורכי מס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

3. לטענת המערערת, דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי הינם הוצאה מותרת בניכוי לצורכי מס בידי העובד. דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הן הוצאות אינצידנטליות והן כאלו ששומרות על ההון הקיים.
 4. זאת ועוד. המערערת טוענת גם, כי דמי הטיפול המקצועי – כל שכן דמי החבר – עונים על מבחן השמירה על הקיים. ראשית, לגבי דמי החבר. תשלומים אלה מקנים לעובדים שירותים מקצועיים באמצעות אנשי מקצוע בתחום המשפטי הכלכלי והחברתי ובאמצעות מומחים הבקיאיים והעוסקים בתחום העבודה.
 5. באשר לדמי הטיפול המקצועי. עובדים המשלמים דמי טיפול מקצועי נהנים, באופן עקיף, מפעילותם השוטפת של מוסדות ההסתדרות. זו למעשה תכליתם של דמי הטיפול המקצועי: למנוע מצב שבו עובדים יבקשו להימנע מתשלום דמי החבר למוסדות ההסתדרות, אך יזכו, בעקיפין, משירותיהם, שהרי במסגרת פעילותם של מוסדות ההסתדרות בקשר לתאגיד כלשהו אין הבחנה בין עובדי התאגיד שהינם חברי מוסדות ההסתדרות לבין העובדים שאינם חברים כאמור.
 6. מתוך דמי החבר, הרכיב שיש להתירו בניכוי הינו אותו חלק השווה לדמי הטיפול המקצועי.
 7. עם זאת, היות שהעובדים הם חברי מוסדות ההסתדרות זכאים ליהנות מסל השירותים הקיים במוסדות ההסתדרות השונים והמקנה הטבות שונות, חלקן בעל אופי פרטי (כגון: הנחות בקבלת שירותים מסוימים וכו'), המערערת נאותה לאמץ את הגישה, לפיה מתוך דמי החבר, הרכיב שיש להתירו בניכוי הינו אותו חלק השווה לדמי הטיפול המקצועי.
- לשון אחר, ניתן לטעון, כי היות שהעובד אינו זכאי לשלם דמי חבר בסכום נמוך יותר אף אם יוותר על זכאותו לסל השירותים, מלוא דמי החבר מהווים בגדר הוצאה מותרת בניכוי. עם זאת, לאור הרכיב הפרטי, נאותה המערערת לאמץ את הפרשנות המחמירה יותר, לפיה מתוך דמי החבר, יש להתיר בניכוי רק את אותו חלק השווה לדמי הטיפול המקצועי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

8. המערערת טוענת אפוא, כי רשות המיסים הסכימה למעשה, הגם שעל דרך הפשרה, לפרשנותה של המערערת, לפיה דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי אכן מותרים בניכוי בידי העובד, ובנסיבות העניין אין היא רשאית – ואין זה ראוי לאפשר לה – לנקוט בעמדה שונה כלפי המערערת. דמי החבר/הטיפול המקצועי אינם מהווים חלק מהכנסת העבודה של עובדי המערערת.
9. למעשה, ההוראות המטילות את מס השכר ואת מס המעסיקים, קרי: הוראות סעיפים 4(א) לחוק מע"מ וסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, מדברות על השכר ששילם מלכ"ר (לגבי מס שכר) ועל הכנסת עבודה ששילם המעסיק. על-כן, יש לכאורה מקום לטעון, כי הוראות אלו חלות רק לגבי שכר והכנסת עבודה ששולמו בפועל ולא על אותו חלק מהשכר או מהכנסת העבודה שנוכה כתשלום חובה ולא הועבר כלל לעובד.
10. לגישת המערערת יש להבחין בין תשלומי (ניכויי) חובה המשמשים והכרחיים לייצור הכנסה והמותרים לעובד כהוצאה לצורכי מס לבין תשלומי חובה שאינם חלק מייצור ההכנסה ואינם מותרים כהוצאה כאמור (לדוגמה: ניכוי מס הכנסה). ודוק: כפי שכבר צוין לעיל, במסגרת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ראה המחוקק לנכון להחריג מגדר הכנסת עבודה "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה", וזאת בהתייחסו לתיבה "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו". עם זאת, המערערת טענה, כי יש במילים "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה" כדי להצביע על תכלית חקיקתו של אותו סעיף 2(2) והיא לכלול רק את הכנסת העבודה החייבת במס. קרי: לא רק לאחר ניכוי תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו המותרים לו כהוצאה, אלא גם לאחר ניכוי תשלומי חובה המותרים לעובד כהוצאה.
11. יצוין כי אין כוונת המערערת לכל הוצאה שמוציא העובד ואשר מותרת לו בניכוי לצורכי מס, אלא אך ורק בהוצאה כאמור שנוכחה, כניכוי חובה, על-ידי המעביד, דוגמת דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי בהם עסקינן.
12. נוסחו הנוכחי של סעיף 2(2) לפקודה, כפי שצוטט לעיל, הינו בעקבות הרפורמה משנת 1975, שיושמה בתיקון 22 לפקודה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, ס"ח 168). התיקון שבוצע בסעיף 2(2) נבע מרצונו של המחוקק לקנוע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

את שחיקת בסיס המס בכל הנוגע להכנסת עבודה, בעיקר על-ידי הסוואת שכר כ"החזר הוצאות". ואולם, המחוקק ראה לנכון שלא לכלול בגדר הכנסת עבודה החזר הוצאות אם הוצאות אלו מותרות לעובד כהוצאה, ובהתאם הוא הוסיף את המילים "אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה".

13. ברי אפוא, כי התוצאה איננה צודקת וניתן להתגבר עליה רק על-ידי חשיפת התכלית החקיקתית, שמחייבת להעדיף את התוכן הכלכלי, ולראות בניכויי חובה המותרים לעובד כהוצאה בגדר תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו ואשר אינם נכללים במסגרת הכנסת העבודה.

ד. טענות המשיב

1. המשיב טוען, כי "הכנסת עבודה" עליה מוטלים מס שכר ומס המעסיקים הינה הכנסת הנישום ולא הכנסתו החייבת – קרי, הכנסתו לפני ניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים ופטורים המותרים על פי דין. כלומר – לצורך קביעת הסכום עליו יוטל מס המעסיקים על המעביד, אין רלוונטיות לנתוני המס של העובד מקבל ההכנסה, לרבות הוצאותיו, הפסדיו והפטורים להם הוא זכאי.

2. פרשנות תכליתית של סעיף 2(2) לפקודה תומכת בעמדת המשיב. סעיף זה מנוסח בצורה רחבה ותכליתו לתפוש ברשת המס כל הכנסה שמקבל עובד ממעבידו. תפישה רחבה זו של "הכנסת עבודה" נותנת ביטוי ל"המלצות לשינוי המס הישיר" של הועדה לרפורמה במסים (ועדת בן שחר) משנת 1975, אשר ביקשה לפשט את מערכת המס ולהרחיב את בסיס המס. החריג היחיד בסעיף לסיווג תשלומי מעביד לעובדו כהכנסת עבודה נמצא בפסוקית "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה". קרי, התשלומים היחידים אשר חורגים מהגדרת "הכנסת עבודה" הם אלו שהמעביד משלם לעובד לכיסוי הוצאותיו של העובד, כאשר הוצאות אלו מותרות לעובד כהוצאה לפי סעיף 17 לפקודה.

3. נשאלת השאלה, מדוע מצא לנכון המחוקק למעט הוצאות אלו אשר בגינן ניתן החזר, מהגדרת "הכנסת עבודה"? שהרי, תשלומים אלו מהווים הכנסה בידי העובד שכן הם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ניתנו לו מאת מעבידו בגין עבודתו עבורו. העובדה שלעובד מותר לנכות את ההוצאה מהכנסתו אינה משנה את מהות התשלום שניתן לו. ברם, באופן מעשי אין כל משמעות מבחינת העובד לקבלת הכנסה וניכוי הוצאה בגובה זהה לעומת אי הכללת הסכומים בהכנסה מלכתחילה. בחירת המחוקק במתווה של גריעת ההוצאה מהגדרת "הכנסת עבודה" הינה יעילה מבחינה תפעולית שכן היא חוסכת הן לעובד והן למערכת המס את הצורך בטיפול בדו"ח לדרישת ההוצאות.

4. יישום האמור על ענייננו מוביל למסקנה לפיה כל משכורתם של עובדי קופת חולים הינה הכנסת עבודה כהגדרתה בסעיף 2(2) לפקודה. זאת שכן, אין מחלוקת כי העובד היה זכאי לרכיב השכר בגובה דמי החבר/טיפול שהועברו להסתדרות הכללית וכי המערערת מהווה צינור בלבד כספים אלו. אין אף מחלוקת כי העובד זכאי לניכוי הוצאה בגין תשלומים אלו. ברם, המערערת אף אינה טוענת כי היא החזירה לעובד הוצאה זו, או כי חלק מהשכר ששולם הינו לכיסוי הוצאה זו. שכר עובדי המערערת נקבע על פי ההסכמים הקיבוציים והאישיים שנחתמו עימם ואין הוא כולל החזר בגין תשלום דמי החבר/טיפול על ידי המערערת. ויובהר למען הזהירות כי לעניין זה ממילא לא הובאו ראיות, כך שהדברים לא הוכחו על ידי המערערת, ככל שהיא טוענת בנושא, ולו לכאורה.

5. טענתה של המערערת הינה כי יש לפרש את סעיף 2(2), כך שהתיבה "אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה" מתייחסים לרישא של הסעיף המדבר על "השתכרות או ריווח מעבודה" בנוסף להתייחסותם לתיבה "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו". פרשנות זו יש לדחות שכן היא מנוגדת הן ללשון הסעיף והן לתכליתו. מבחינה לשונית, המילים "תשלומים כאמור" מתייחסות ל"תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו". ייחוס התשלומים גם ל"השתכרות או ריווח מעבודה" כמוצע על ידי המערערת אינו אפשרי הן מאחר שמילת הייחוס "כאמור" מתייחסת ל"תשלומים שניתנו לעובד" ולא ל"השתכרות או ריווח" והן מבחינה תחבירית שכן המילים "תשלומים כאמור" מתייחסים לתשלומים שהוזכרו בראשית הפסקה ולא ל"השתכרות או ריווח" אשר מוזכרים בחלק אחר של ההגדרה אשר מופרד מהחלקים האחרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

6. על פי תכלית החקיקה, כאמור לעיל, הסיבה לאי הכללת ההוצאות המותרות לעובד אשר הוחזרו לו על ידי המעביד ב"הכנסת עבודה" הינה טכנית והיא נועדה לייעל את מערכת המס ולחסוך לעובדים הגשת דוחות מיותרים. אין בתכלית זו כדי להצדיק אי הכללת סכומים ששילם מעביד לעובדו בגין עבודתו בגדר "הכנסת עבודה" רק מהטעם שלעובד היתה הוצאה המותרת בניכוי. כך למשל, אם עורך דין משתתף בהשתלמות מקצועית לאחר שעות העבודה שלא במימון מעבידו, ולעיתים אף שלא בידיעתו, אין להפחית סכום זה מ"הכנסת עבודה" של העובד לצורך קביעת בסיס המס של המעביד.
7. יתר על כן, כאמור לעיל, החרגת התשלומים המותרים בניכוי על ידי העובד אשר הוחזרו לו על ידי המעביד מהכנסת העבודה הינה משיקולים פרקטיים של הקטנת מספר הדוחות המוגשים לרשות המיסים ובשל העובדה שאין הבדל מבחינת העובד בין אי הכללת הסכום בהכנסה לבין הכללתו והתרת הוצאה דומה במקביל. בשני המקרים התוספת להכנסה החייבת של העובד הינה אפס. ברם, בערעור זה ענייננו בקביעת הכנסת העבודה לצורך הטלת מס מעסיקים החל על המעביד. בהקשר זה ביקש המחוקק למסות את הסכומים שמשלם המעביד לעובדו בגין עבודתו ועל כן מוקד הבדיקה הינו המעביד אשר הוציא את ההוצאה ולא העובד אשר קיבל את ההכנסה והשתמש בחלקה לצרכי הוצאות המותרות בניכוי ובחלקה לצרכים פרטיים.
8. ויודגש, אין באמור כדי לאיין את התיבה "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה", אלא ליתן לה פרשנות לצורך מס מעסיקים העולה בקנה אחד עם תכליתו. אין כל היגיון באי הטלת מס מעסיקים על מעביד בגין סכום אשר הוא שילם לעובדו כהכנסת עבודה, סכום אשר אינו החזר בגין הוצאה כלשהי של העובד ואשר בעת שהוסכם השכר שיינתן, נעשה הדבר ללא כל זיקה להוצאה עתידית של העובד.
9. אין לקבל את הפרשנות שהוצאה של העובד אשר אינה הוצאה של המעביד והמעביד אף לא החזירה לעובד תשנה את בסיס המס של המעביד לצורך מס מעסיקים.
10. במאמר מוסגר יצויין כי כל ההסתייגויות דלעיל אינן משתנות עת מדובר בהוצאה אשר חובה על העובד להוציאה, להבדיל מהוצאה שברשות, על פי ההבחנה שעורכת המעוררת בסיכומיה. כך למשל, אין להפחית את הסכום עליו מוטל מס מעסיקים על



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

מי שמעסיק עורך דין, אך מחמת שעורך הדין המועסק נשא בתשלום האגרה השנתית ללשכת עורכי הדין וזאת מקום בו המעסיק לא החזיר לו סכום זה (ובמקרה בו העובד מועסק במספר מקומות עבודה, כפי שמועסקים חלק מעובדי המעוררת, אפילו לא ניתן לטעון כי הוצאת העובד נועדה לאפשר לו אך ורק לעבוד אצל המעביד אשר העביר את דמי החבר/טיפול).

11. פרשנות המעוררת אף קשה ליישום והיא עלולה להוביל לתקלות שונות, שכן על פיה חבות המעביד נקבעת על פי הוצאות העובד. לפחות במקרים בהם המעביד אינו יודע כלל על הוצאות העובד או על שיעורן, כאמור לעיל, לא ברור כיצד ניתן ליישם פרשנות זו בחיי המעשה וכיצד יש לקבוע מהו הסכום אשר עליו יוטל מס מעסיקים, כאשר מסכום זה אמורות להיות מופחתות, אליבא דמעוררת, הוצאות שונות בהן עמדו עובדי המעסיק – הוצאות אשר קיומן או שיעורן אינן בהכרח בידיעת פקיד השומה או המעסיק.

12. ונדגיש, חוק מס מעסיקים ממעט בעצמו סוגי הטבות עליהן אין צורך לשלם מס מעסיקים. במסגרת חריגים אלו לא מופיע חריג המקביל לפטור בגין עלות הסעה מאורגנת. גם טעם זה מצביע על כך שאין לפרש את המונח "הכנסת עבודה" לצורך חוק מס מעסיקים כמכיל פטור על עלות הסעה מאורגנת.

13. המשב הפנה לע"א 434/83 פקיד שומה תל-אביב 5 נ' סולל בונה בע"מ, פד"א יג' 1; באותו מקרה נדונה החבות במס מעסיקים בגין תגמולי ביטוח לאומי למשרתים במילואים, אשר הועברו לעובדים באמצעות מעסיקיהם. בית המשפט העליון קבע כי על אף שמי שמעביר את התגמולים הינו המעסיק, אין הוא אלא צינור בלבד ומשנקבע שאין המדובר בתשלום של המעביד, אין עליו חבות במס מעסיקים בגין סכום זה.

14. וכך אף בענייננו, המעביד מהווה צינור בלבד. אולם לצורך יישום פסק דין יש לשים לב להבדל שבין המקרה שנדון בעניין סולל בונה לבין המקרה הנדון כאן, ובאופן ציורי – יש להבחין בין המקרים על פי כיוון הזרימה של הכספים ב"צינור". בעוד בעניין סולל בונה המעביד היה צינור להעברת כספים שאינם שלו מצד שלישי אל העובד, בענייננו מהווה המעביד צינור להעברת כספים שהינם שלו מהעובד הזכאי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לקבלם אל צד שלישי. בעוד בעניין סולל בונה לא נשא המעביד בהוצאה ועל כן אין לראות בכספים חלק מהשכר אותו הוא משלם או חלק מהערך המוסף שלו, בענייננו כספים אלו הינם חלק משכרו של העובד, אשר הסיבה היחידה להעברתם ישירות להסתדרות על ידי המעביד מבלי שהעובד מקבלם לידי קודם לכן, מקורה בשיקולי נוחות ויעילות. אין בשיקולים אלו כדי לפגוע במהות הכלכלית של סכומים אלו כחלק מהוצאות השכר של המעוררת ובראייה שלהם כחלק מהערך המוסף של המעוררת. (וראה לעניין זה בסעיף 4 לפסק הדין בעניין סולל בונה).

15. זאת ועוד. העובדה שהמעוררת עצמה שילמה הטבות סוציאליות לפי השכר כולו, לרבות הסכומים שהועברו להסתדרות, מעידה כאלף עדים על כך שאין היא והן עובדיה ראו סכומים אלו כסכומים המגיעים לעובד, המהווים חלק משכרו, לכל דבר ועניין.

16. באשר לטענת המעוררת בקשר לזכותו של העובד לנכות ממס את דמי החבר / טיפול שהוא שילם למוסדות ההסתדרות, טוען המשיב שנושא זה כלל לא יכול להיות במחלוקת במסגרת הערעור הנוכחי. שכן, כפי שמודה המעוררת בסיכומיה, הן זכותם העקרונית של העובדים לנכות את דמי החבר / טיפול שהם שילמו באמצעות המעוררת להסתדרות הכללית בשנות המס שבערעור והן הסכום שמותר לנכות הוכרעו במסגרת ת.מ. 142/06 ההסתדרות ואח' נ' רשות המסים (להלן: "התובענה הייצוגית").

17. כאמור בהסכם הפשרה בתובענה הייצוגית (נספח ט' לנימוקי הערעור) ובהנחיית רשות המסים שבאה בעקבותיה ולאחר פרסום תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאת מסויימות) (תיקון), התשע"ב – 2012 המתייחסות לשנת המס 2011 ואילך (נספח א' לסיכומי המעוררת), בשנות המס שבערעור הנוכחי הותרו לכל עובד בניכוי 50% מ"דמי הטיפול המחושבים" אשר הוגדרו כדמי הטיפול ששילם העובד, ולגבי עובד ששילם להסתדרות דמי חבר כדמי הטיפול אשר הוא היה משלם אילו היה מחוייב בדמי טיפול.

18. ויודגש, הסכם הפשרה שהושג במסגרת התובענה הייצוגית אינו ככל הסכם פשרה בין נישום לרשות המסים, אלא כזה המחייב במסגרת התובענה הייצוגית את כלל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- הנישומים במשק ועל כן הוא עבר ביקורת שיפוטית מחמירה בטרם ניתן פסק דין בתובענה (לרבות פסילת נוסח ראשוני על ידי בית המשפט אשר הורה לצדדים לתקן מספר סעיפים בהסכם). אף הצדדים להסכם הינם רשות המסים והתובעים הייצוגיים, לרבות ההסתדרות אשר לה משולמים דמי החבר ודמי הטיפול.
19. לאחר שנחתם ההסכם ניתן לו תוקף של פסק דין וזאת לא לפני שבית המשפט המחוזי קצב פרק זמן למתן הודעות הסתלקות מהקבוצה המיוצגת בהליך או התנגדויות להסכם, אולם כאלו לא נשמעו ולפיכך אושר ההסכם והוא חל על כלל חברי הקבוצה, קרי, כל מי ששילם דמי חבר או דמי טיפול לארגון יציג, לרבות ההסתדרות.
20. לנוכח מתן פסק הדין בתובענה הייצוגית אשר קבע את שיעור הניכוי המותר על ידי העובדים, אין המערערת רשאית בהליך דכאן לפתוח נושא זה לדיון מחודש, ובפרט שטענתה לעניין שיעור הניכוי (ככל שהיא טוענת לכך, שכן הנושא אינו עולה במפורש על ידה) מופנית כלפי זכותו של אחר (העובד) אשר כלפיו קיים פסק דין לעניין שיעור הניכוי המותר לו.
21. מהאמור עולה כי שיעור הניכוי המותר לעובדים הינו כאמור במסגרת הסכם הפשרה בתובענה הייצוגית וזהו אף הסכום אשר הפחתתו שנויה במחלוקת במסגרת הערעור הנוכחי.

דיון והכרעה

ה. המחלוקת בתיק זה תיגזר מהתשובה לשאלה: האם יש לכלול בחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" שבגינם חויבה המערערת במס שכר ובמס מעסיקים, גם את דמי החבר/הטיפול המקצועי ששולמו בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות.

ו. המס המוטל על השכר במוסדות ללא כוונת רווח

1. הן החבות במס והן החבות במס מעסיקים נגזרות מהכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה. זאת, בכפוף לתוספות והסייגים המפורטים בהגדרת המונח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- "שכר" שבחוק מע"מ (לגבי מס שכר) ובהגדרת המונח "הכנסת עבודה" שבחוק מעסיקים (לגבי מס מעסיקים).
2. מס שכר נקבע בסעיף 4 לחוק מע"מ, אשר קובע כי יוטל מס באחוזים מהשכר ששילם מוסד ללא כוונת רווח:
4. (א) על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.
- (ב) על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת; הפסד שהיה למוסד כספי בשנת מס ניתן לקיזוז כנגד השכר ששילם לאותה שנת מס.
3. בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים נקבע, כי "מעסיק יהא חייב במס בשיעור של 4% מסך כל הכנסת עבודה שישלם לכל שנת מס (להלן - מס מעסיקים)".
4. הגדרת "שכר" קבועה בסעיף 1 לחוק מע"מ ולפיה יש לפנות להגדרת "הכנסת עבודה" שבפקודה:
- "שכר" - הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו;
5. סעיף 1(3) לחוק מס מעסיקים קובע כי:
- "(3) 'הכנסת עבודה' – למעט -



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

(א) תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו בשל החזקת רכב וכן שוויו של שימוש ברכב שהועמד לרשות העובד.

(ב) תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו בשל החזקת טלפון במקום מגוריו.

(ג) הכנסת עבודה כאמור בסעיף 3(ט) לפקודה"

עם זאת נאמר במסגרת חוק מס מעסיקים כי לכל מונח בחוק זה תהא המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה. כלומר, המונח "הכנסת עבודה" הינו כהגדרתו בפקודת מס הכנסה. זאת, בכפוף לשלושת הסייגים המנויים, כאמור לעיל, בהגדרת מונח זה בסעיף 1(3) לחוק מס מעסיקים.

6. ביום 1.1.2008 פורסם ברשומות חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח – 2008. כי בוטל חוק מס מעסיקים. תחולת הביטול נקבעה לגבי הכנסת עבודה המשתלמת בעד חודש ינואר 2008 ואילך. כך שבענייננו, המס חל על המערערת בשנות המס 2006-2007 הנדונות במסגרת הערעור הנוכחי.

7. הרציונל להטלת מס שכר על מוסדות ללא כוונת רווח, להבדיל ממס ערך מוסף המוטל על עוסקים, הינו כדלקמן: מוסד ללא כוונת רווח אינו אמור להפיק רווחים והערך המוסף שלו מתבטא בשכר שהוא משלם. הסיבה לגביית המס על בסיסים שונים היא שמלכ"ר אינו פועל על פי מחירי השוק. המחוקק ביקש, בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים לאתר ולמסות, את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילות המלכ"רים ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים. את ועוד, תשומת לב לכך, כי לא נמצאו בסיכומי המשיב מענה כלשהו לטענת המערערת לפיה עניינן של ההוראות המטילות את מס השכר ואת מס המעסיקים – קרי: הוראות סעיפים 4(א) לחוק מע"מ וסעיף 2 לחוק מס מעסיקים – בשכר ששילם מלכ"ר (לגבי מס שכר) ובהכנסת העבודה ששילם המעסיק (לגבי מס מעסיקים), וממילא ברי כי הוראות אלו חלות רק לגבי שכר והכנסת עבודה ששולמו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפועל ולא על אותו חלק מהשכר או מהכנסת העבודה שלא שולם כלל לעובד ובכלל זאת דמי החבר/טיפול בהם עסקינן.

ז. הן על פי חוק והן על פי הסכמים קיבוציים חלה חובה כי דמי חבר או דמי טיפול ייגבו מכל עובד

1. המסגרת הנורמטיבית בענייננו מורכבת משני רבדים: הרובד הראשון – דיני עבודה, ובתוך כך חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958 (להלן: "חוק הגנת השכר") חוק הסכמים קיבוציים, תשי"ז – 1957 (להלן "חוק הסכמים קיבוציים"), וכן ההסכמים הקיבוציים הקיימים במשק. הרובד השני – דיני המס ובתוך כך פקודת מס הכנסה, חוק הביטוח הלאומי וחוק ביטוח בריאות ממלכתי.
2. הרובד הראשון של המסגרת הנורמטיבית מאפשר לעמוד על טיבו ועל מהותו של תשלום "דמי החבר" או "דמי הטיפול" (המכונים יחד לשם הנוחיות בבקשה זו "דמי הארגון"). הרובד השני לעומתו, מסייע בהבנת המשמעות שיש לתשלום דמי הארגון על חישוב גובה המס.
3. סקירה זו של הדין הקיים מצביעה על כך, כי דמי הארגון המשולמים לארגוני עובדים גם בגדר הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה ועל כן הם "הוצאה מותרת". בהתאם לכך, חישוב סכום המס צריך להיעשות מתוך הכנסת העבודה נטו ולאחר גביית דמי הארגון מהעובדים השכירים.
4. המקור החוקי המתיר ניכוי של הוצאות מהשכר הוא חוק הגנת השכר, התשי"ח-1958 (להלן: "חוק הגנת השכר"). חוק זה בא להגן מפני פגיעה אפשרית מצד מעבידים בהיקף השכר של העובדים. אף על פי, כן חוק זה מחיל "סעיף חריגים" המתיר ניכוי של הוצאות מסויימות מהשכר. בסעיף 25 נאמר כדלקמן:

"(א) לא ינוכו משכר עבודה אלא סכומים אלה:

(1) סכום שחובה לנכותו, או שמותר לנכותו על פי חיקוק;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- (2) תרומות שהעובד הסכים בכתב כי ינוכו;
- (3) דמי חבר בארגון עובדים שהעובד חבר בו, שיש לנכותם מן השכר על פי הסכם קיבוצי או חוזה עבודה או שהעובד הסכים בכתב כי ינוכו, והתשלומים הרגילים לועד העובדים במפעל;
- (א3) תוספת לדמי החבר שמוותר לנכותם על-פי פסקה (3), המיועדת למימון פעילות מפלגתית, זולת אם הודיע העובד למעסיקו בכתב על התנגדותו לתשלום התוספת;
- (ב3) דמי טיפול מקצועי-ארגוני לטובת הארגון היציג כמשמעותו בחוק הסכמים קיבוציים, תשי"ז-1957, שיש לנכותם על פי הסכם קיבוצי או חוזה עבודה משכרו של עובד שאיננו חבר בשום ארגון עובדים, או שהעובד הסכים בכתב לניכוי כאמור; "...

5. ההסכמים הקיבוציים החלים במשק כולו הן במגזר הציבורי והן במגזר הפרטי, קובעים כי דמי ארגון ייגבו מכל עובד ועובד. עובד חבר בארגון היציג – ישלם דמי חבר. עובד שאינו חבר בארגון היציג אך חבר בארגון עובדים אחר – ישלם דמי חבר לאותו ארגון. ואילו עובד שאינו חבר בארגון היציג ואינו חבר בכל ארגון עובדים אחר – ישלם "דמי טיפול" בשיעור מופחת. מכאן עולה כי עובד שכיר הכפוף להסכם קיבוצי חייב לשאת בתשלום חודשי לארגון עובדים. כך, בין אם הוא חבר בארגון ובין אם לאו.

6. ואכן, כאמור בדברי המערערת שלא נסתרו על ידי המשיב, המערערת ועובדיה כפופים להסכמים קיבוציים עם ההסתדרות הכללית של העובדים בא"י, ההסתדרות הרפואית בישראל והסתדרות העובדים הלאומית (ביחד להלן: "מוסדות ההסתדרות"). לפי הסכמים אלה, כל מעסיק – ובכלל זאת המערערת – מחויב לנפות, כניכוי חובה, משכרו של כל עובד שהינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות דמי חבר, בשיעור שייקבע מעת לעת (להלן: "דמי החבר"); ודמי טיפול מקצועי-ארגוני (להלן: "דמי הטיפול המקצועי") מכל עובד שאינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות ואף אינו חבר בארגון-עובדים אחר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

7. זאת, בהתאם להוראות סעיף 25(א)(3) ו-25(א)(ב) לחוק הגנת השכר. דמי החבר (שהינם, נכון לשנות-המס שבערעור, בשיעור 0.95% ממשכורתו של העובד, בכפוף לתקרה הקבועה לעניין זה) ודמי הטיפול המקצועי-ארגוני (שהינם, נכון לשנות-המס שבערעור, בשיעור 0.8% ממשכורתו של העובד, בכפוף לתקרה הקבועה לעניין זה) מועברים על-ידי המעסיק – ובכלל זאת המערערת – למוסדות ההסתדרות.
8. עובדי המערערת – כמו גם עובדים אחרים הכפופים להסכם הקיבוצי – זכאים לבחור האם להצטרף כחברים לאיזה ממוסדות ההסתדרות אם לאו. במקרה שבחרו להצטרף כחברים, עליהם לשלם (באמצעות המערערת-המעסיק) את דמי החבר. אם, לעומת זאת, עובדי המערערת בחרו שלא להצטרף כחברים כאמור, עליהם לשלם (באמצעות המערערת-המעסיק) את דמי הטיפול המקצועי.
9. **מכוח ההוראות לדעיל רשאי ארגון עובדים יציג לקבוע בהסכם קיבוצי הוראות שעניין גביה מרוכזת של דמי חבר לארגון וכן דמי טיפול מהעובדים שאינם חברים בארגון עובדים אחר. לפי הסכמים אלה, כל מעסיק – ובכלל זאת המערערת – מחויב לנפות, כניכוי חובה, משכרו של כל עובד שהינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות דמי חבר, בשיעור שייקבע מעת לעת (להלן: "דמי החבר"); ודמי טיפול מקצועי-ארגוני (להלן: "דמי הטיפול המקצועי") מכל עובד שאינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות ואף אינו חבר בארגון-עובדים אחר. בהתאם להוראות סעיף 25(א)(3) ו-25(א)(ב) לחוק הגנת השכר, דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי-ארגוני מועברים על-ידי המעסיק – ובכלל זאת המערערת – למוסדות ההסתדרות.**
10. המשמעות היא שמדובר בתשלומי חובה הנכפים על כלל עובדי המערערת כחלק מתנאי העסקתם במערערת וכפועל יוצא מהטלתם מכוח הסכם קיבוצי הקל על אותם עובדים. מסקנת ביניים היא שעל כל העובדים חלה חובת תשלום של דמי ארגון. המשמעות היא כי סעיף 25 מותיר מקום לקבוע בהסכם קיבוצי כי דמי הארגון ייגבו משכרם של עובדים שכירים על ידי מעבידיהם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

ח. הכנסת עבודה מהי

1. על מנת להידרש לסוגיה נשוא דיון זה, עלינו לדון בהגדרת המונח "הכנסת עבודה" שבפקודת מס הכנסה. ההגדרה שבסעיף 1 לפקודה, קובעת, כי המדובר בהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"). כך קובע סעיף 2(2) לפקודה:

"(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד לרשותו של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד כאמור לרשות העובד;"

ניתן להבחין מלשון הסעיף כי הכנסת עבודה כוללת שלושה רכיבים עיקריים:

- א. הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי עובד-מעביד ואשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה;
- ב. טובות הנאה וקצובות שניתנו לעובד ממעבידו;
- ג. תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו ואשר ייחשבו לשכר עבודה הם תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד. ואולם שלא בגדר שכר עבודה אנו מוצאים בלשון הסעיף 2(2) כלל לפיו תשלומים המותרים לעובד כהוצאה לא ייחשבו כשכר עובד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

2. סעיף 2 בא ללמדנו כי מס הכנסה יוטל על השתכרות השכיר מעבודתו כמו גם על כל טובת הנאה או תשלום אחר שניתן לו מידי מעבידו. יחד עם זאת, מקום בו שכרו של העובד מורכב בין היתר מתשלום שניתן לו על ידי המעביד לטובת כיסוי הוצאה שהוציא לא יראו בתשלום זה כחלק משכר עבודתו של העובד לצרכי מס. סה"כ ההשתכרות היא הסכום שמתקבל מסך התקבולים שקיבל העובד מהמעביד בניכוי ההוצאה. נשאלת אם כן השאלה מהי הוצאה מותרת מניכוי?

ט. תשלומים המותרים לעובד כהוצאה

1. כדי לעמוד על טיבה של הוצאה זו יש לפנות לפקודת מס הכנסה הקובעת בסעיף 17 את העקרון הכללי לפיו "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם, ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס, ולשם כך בלבד...". הוראה זו, המהווה עקרון יסודי בדניי המס, נועדה להביא לגביית מס אמת, על ידי בירור הכנסתו האמיתית של האדם, המתקבלת בעקבות ניכוי הוצאותיו שנצמחו בייצור הכנסתו.

2. סעיף 17 לפקודה, המתיר ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת, טומן בחובו שני תנאים הרלוונטיים לענייננו: ההוצאה יצאה כולה בייצור הכנסה; ההוצאה יצאה לשם כך בלבד. דיונים רבים ניטשו בניסיון לקבוע מתי הוצאה נחשבת ככזו שהוצאה בייצור ההכנסה בלבד. למשך שנים משל בכיפה ללא עוררין מבחן האינצידנטליות, אשר הוגדר על ידי השופט ויתקון בע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, [פורסם בנבו] פ"מ כ(4) 716, 718 (1966) כך:

"מבחן "האינצידנטליות" פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה - כאן הקשר בין מעביד ועובד - כדבר אורגני, ולשאול, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה. על הקושי להחיל את המבחן הזה כבר נאמר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

בתקדים הידוע, **STRONG V. WOODIFIELD**: הרבה מקרים עומדים על הגבול, ושום חריפות לא תגיע בזה לידי הגזדה מדוייקת ומקיפה עד כדי שיהיה בה לפתור במושכל ראשון את כל המקרים העשויים לבוא.

3. ואולם, בע"א 4243/08, פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, [פורסם בנבו] מיסים כג/ה-90 (יוני 2009) (להלן: "פרשת פרי"), שהוכרעה בשנת 2009 בבית משפט העליון סטה בית המשפט ממבחן האינצידנטליות. באותו ענין נדונה שאלת התרת ניכויין של הוצאות שהוצאו לכיסוי עלות ההשגחה על ילדי נישום היוצא לעבודה מחוץ לביתו. בפסק הדין נקבע, כי מבחן האינצידנטליות מהווה מבחן מחמיר מדי לצורך יישום הפקודה לאור תכליותיה, ועל רקע העקרונות החלים כיום בפרשנות החקיקה.
4. תחת מבחן האינצידנטליות, אימץ בית המשפט בפרשת פרי אמת מידה שעל פיה "יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי..." (פסקה 18 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (הדגשה במקור); ראו גם פרשת שריג אלקטריק, פסקה 18 לפסק דינה של השופטת ארבל). המבחן שאומץ בפרשת פרי מרחיב את ההכרה בהוצאה בת-ניכוי, בשים לב לתכליות דיני המס:

"אפיונו ומעמדו של מבחן האינצידנטליות צריך שיבחן בראי ההלכות הפרשניות הנוהגות כיום ולאור תכליתה של הוראת סעיף 17 לפקודה. אכן, המבחן מבוסס על הלכה בת מאה, אך אין בוותק זה כשלעצמו כדי להצדיק חריגה מכללי הפרשנות המקובלים כיום (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985)). השאלה הפרשנית נסבה על הפירוש הנכון והראוי של התיבה "הוצאה בייצור הכנסה". אכן, תתכנה אפשרויות פרשניות שונות לתיבות אלה. "ייצור הכנסה" הוא תהליך שגבולותיו אינם תמיד ברורים. ניתן, דרך משל, לסבור כי רק הוצאות שנמצאות ממש ב"פס הייצור" של ההכנסה - אם נדמה את היחידה מניבת ההכנסה למפעל - הן בגדר "הוצאות בייצור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

**הכנסה". זוהי פרשנות מצמצמת למונח "ייצור הכנסה".
ניתן לעומת זאת לטבור כי תהליך ייצור ההכנסה אינו כולל
רק את "פס הייצור", אלא גם רכיבים נוספים הנחוצים
לצורך ייצור ההכנסה והמשמשים לצורך ייצור ההכנסה.**

5. בעקבות פסק הדין, יזמה רשות המיסים בישראל את חקיקת תיקון 170, בגדרו שונה סעיף 132(1) לפקודת האוסר כעת ניכוי הוצאות שאינן "כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" ובפרט "הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו". תיקון 170 לפקודה נחקק במטרה להחזיר על כנו את מבחן האינצידנטליות שהיה מקובל בהלכה הפסוקה קודם לפרשת פרי. הוא נועד לקבוע "כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו של מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט-2009, ה"ח הממשלה 437 מיום 22.6.2009, בעמ' 728 729). על כן הודגש בנוסח התיקון לסעיף 132(1) לפקודה, כי לא תותרנה בניכוי "הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה", אלא רק "הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 292 293; צילי דגן "הוצאות הטיפול בילדים בעקבות תיקון מס' 170").

6. ולסיום עניין זה, לא מן המותר להעיר כי המשיב הסכים בסעיף 16 לסיכומיו, כי " אין אף מחלוקת כי העובד זכאי לניכוי הוצאה בגין תשלומים אלו (ולעניין גובה הניכוי ראה דיון בסעיפים 28-32 להלן)".

יישום ההלכה למקרה דנן

1. לאחר עיון אני סבור כי דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הוצאה המותרת בניכוי בידי העובד ואפילו על פי המבחן המחמיר של האינצידנטליות; על אחת כמה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- וכמה על פי מבחן הילכת פרי, המדבר בקיום זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה.
2. דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הוצאה המותרת בניכוי בידי העובד, בהיותם הן הוצאות אינצידנטליות והן כאלו ששומרות על ההון הקיים. ודוק: כפי שצוין לעיל, עובדי התאגיד אמנם אינם חייבים להצטרף כחברים להסתדרות, אך בכל מקרה עליהם לשלם את התשלומים האמורים, קרי: את דמי החבר, ככל שבחרו להצטרף כחברים למוסדות ההסתדרות, או את דמי הטיפול המקצועי, ככל שבחרו שלא לעשות כן.
3. בנסיבות בהן ענייננו בתשלומי חובה הנכפים על כלל עובדי התאגיד כחלק מתנאי העסקתם בתאגיד וכפועל יוצא מהטלתם מכוח הסכם קיבוצי החל על אותם עובדים – ברי, כי התשלומים האמורים מהווים חלק בלתי נפרד ממבנהו הטבעי של מקור הכנסתם של העובדים וללא תשלומים אלה אין ביכולתם של העובדים להפיק את הכנסת העבודה.
4. בהקשר זה, ראוי לציין את פסק הדין בעניין כהן (עמ"ה (ת"א) 737/66 כהן נ' פ"ש קפ"ד (6) 66). באותו מקרה, היה הנישום יועץ של מעבידו במעמד של עובד שכיר. בהסכם העבודה עמו נקבע, שעליו להשתמש במכוניתו לצורכי עבודתו – הגם שהוצאותיו בשל שימוש זה לא יוחזרו לו על ידי מעבידו. בהתירו את הוצאותיו של העובד בניכוי, הבהיר השופט לובנברג, כי הפקודה אינה מגבילה את האפשרות לנכות הוצאות כנגד ההכנסה לעצמאיים בלבד, ומאחר שהדרישה לשימוש ברכב הייתה אחד מתנאי הסכם ההעסקה של הנישום, השכיר באותו מקרה, הותרו ההוצאות בניכוי.
- קובע השופט לובנברג:
- ".. הרי היה זה אחד מתנאי העסקתו שהוא ישתמש במכוניתו לצרכי מילוי תפקידו בהנהלת העסק על כל צדדיו. מכאן שההוצאות שהוא עמד בהם להחזקת המכונית ולהפעלת הן הוצאות בייצור הכנסתו ממשכורת..."**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

למרות שבדוך כלל משכורת של שכיר קבועה ומובטחת לו מראש מתוך חוזה עבודתו, הרי יכול להיות שהחוזה מכיל תנאי לפיו חייב השכיר לעמוד בהוצאות, בין קבועות ובין משתנות, בכדי שיוכל למלא את תפקידו..."

5. לעומת זאת, בעניין עמ"ה (ת"א) ביגלמן נ' פ"ש, פד"א ה 75, לא הותרו בניכוי הוצאותיו של פקיד מס הכנסה, כאשר אלה עלו על הסכום שהמדינה החזירה לו. בית המשפט קבע, כי הנישום אמנם נשא בהוצאות אשר תרמו לעבודתו, אך למעשה יצאה ההוצאה בייצור הכנסתו של המעביד ולא בייצור הכנסת עבודתו של העובד, שהייתה קבועה. "המעורער ידע כי אין הוא 'פקיד נדרש' ולמעשה הוא הוציא את הוצאותיו כמתנדב".

בית המשפט קבע, באותו מקרה, כי הנישום אמנם נשא בהוצאות אשר תרמו לעבודתו, אך למעשה יצאה ההוצאה בייצור הכנסתו של המעביד ולא בייצור הכנסת עבודתו של העובד, שהייתה קבועה. "המעורער ידע כי אין הוא 'פקיד נדרש' ולמעשה הוא הוציא את הוצאותיו כמתנדב".

6. במאמרו "הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה", מיישב פרופ' י. אדרעי את הסתירה הלכאורית בין פסקי-הדין בפרשות **ביגלמן וכהן** לעיל. וכך הוא מציין:

"כיצד ליישב בין שני פסקי הדין? יש לזכור כי קיים הבדל מהותי בין השניים. בעוד שבענין ביגלמן לא היה העובד חייב להשתמש ברכבו, הרי שבעניין כהן היה העובד חייב על פי הסכם העבודה לעשות כן. ניתן אם כן לסכם כלהלן: כאשר עובד נדרש על ידי מעבידו להוציא הוצאות תוך כדי ביצוע עבודתו, הוצאות אלה הן בייצור הכנסת עבודה של העובד וניתן לנכותן מהכנסתו החייבת של העובד; אם קיבל העובד ממעבידו החזר הוצאות יש לו אמנם הכנסה בגובה החזר, אך הוא מקזז כנגדה את ההוצאה; לא קיבל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

החזר ממעבידו, רשאי הוא לדרוש ניכוי הוצאות כנגד
משכורתו (הכנסת עבודה)."

7. דברים דומים מצאנו במאמרו של המלומד א' הילמן:

"זוית נוספת לבחינת הוצאות ביצור הכנסה בכלל ואצל שכירים
בפרט, היא הזוית הבוחנת את ההוצאה ושילובה הטבעי בתהליך
יצור ההכנסה של נישום כלשהו (שאלת האינציטנטיות –
היותה של ההוצאה 'כרוכה' בתהליך יצור ההכנסה). בהתייחס
לזוית בחינה זו, עולה השאלה, האם יש לשכיר בכלל הוצאה
כלשהי, שהיא 'טבעית' ו'כרוכה' בתהליך יצור הכנסתו
ממשכורת (תהליך יצור הכנסת העבודה).

לכאורה כן, בעיקר בכל אותם המצבים אותם תארתי בתחילת
המאמר, כלומר במקרים בהם מותנה תנאי הוצאה, במסגרת
הסכם העבודה, או במקרים בהם נדרשת מהשכיר הוצאה
נוספת, על מנת להגדיל את הכנסת העבודה שלו. הוצאות אלה
תהיינה אינציטנטיות וכרוכות בסוג הפעילות של אותו שכיר
ולאו דוקא במעמדו כעובד שכיר."

8. לאור האמור לעיל, דמי הטיפול המקצועי, לא כל שכן, דמי החבר עונים על מבחן
השמירה הקיים והנימוקים לכך הם כדלקמן: ראשית, לגבי דמי החבר; כפי שראינו
לעיל, תשלומים אלה מקנים לעובדים שהינם חברי איזה ממוסדות ההסתדרות
שירותים מקצועיים במטרה לשמור על ענייניהם המקצועיים, באמצעות אנשי
מקצוע בתחום המשפטי הכלכלי והחברתי ובאמצעות מומחים הבקיאיים והעוסקים
בתחום העבודה. אין זאת אלא, כי דמי החבר מהווים מקרה קלאסי של הוצאות
שמטרתן שמירה על הקיים, שהרי מוסדות ההסתדרות מקנים הגנה לעובדים לא רק
מפני פגיעה בתנאי שכרם ועבודתם אלא גם מפני פיטורין.

9. רציונל דומה לגבי דמי הטיפול המקצועי. אכן, תשלומים אלה אינם מקנים לעובדים
שאינם חברי איזה ממוסדות ההסתדרות - שירותים מאותם מוסדות, אך אותם
עובדים נהנים, באופן עקיף, מפעילותם השוטפת של המוסדות האמורים. זו למעשה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

תכליתם של דמי הטיפול המקצועי: למנוע מצב שבו עובדים יבקשו להימנע מתשלום דמי החבר למוסדות ההסתדרות, אך יזכו, בעקיפין, משירותיהם, שהרי במסגרת פעילותם של מוסדות ההסתדרות בקשר לתאגיד כלשהו אין הבחנה בין עובדי התאגיד שהינם חברי מוסדות ההסתדרות לבין העובדים שאינם חברים כאמור. לשון אחר, דמי הטיפול המקצועי נועדו למנוע את התופעה של "נהנים חופשיים" (free Riders). בנסיבות אלו, כמו גם לאור העובדה שענייננו בתשלומי חובה, אני סבור, כי גם דמי הטיפול המקצועי מהווים, ולו בעקיפין, הוצאות לשמירה על הקיים. מוסדות ההסתדרות פועלים לחיזוק מעמד העובדים בכלל מגזרי העבודה ולחתימת הסכמי עבודה קיבוציים, אשר תכליתם היא שיפור תנאי העסקה, הענקת ביטחון תעסוקתי ותנאים סוציאליים במקום העבודה, כאשר מוסדות אלה מציעים את שירותיהם הארגוניים והמשפטיים על-מנת לעזור לכל עובד הזקוק לעזרה במימוש זכויותיו.

10. מעבר לפעילותם הכללית של מוסדות ההסתדרות כאמור בסעיף 9 לעיל, הנעשית לטובת כלל העובדים, עובד שמשלם את דמי החבר זכאי גם לקבל הטבות שונות, כגון: כמפורט באתרי האינטרנט של ההסתדרות החדשה. בעוד שעובד שמשלם את דמי הטיפול המקצועי אינו זכאי להטבות האמורות אלא רק לייעוץ וייצוג משפטי (בדיני עבודה בלבד) בתשלום.

11. בכל אופן, אני בדעה, כי דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הוצאה המותרת בניכוי בידי העובד, בהיותם הן הוצאות אינצידנטליות והן כאלו ששומרות על ההון הקיים. ודוק: כפי שבואר לעיל, עובדי התאגיד אמנם אינם חייבים להצטרף כחברים לאיזה ממוסדות ההסתדרות, אך בכל מקרה עליהם לשלם (באמצעות התאגיד-המעסיק) את התשלומים האמורים, קרי: את דמי החבר (ככל שבחרו להצטרף כחברים למוסדות ההסתדרות) או את דמי הטיפול המקצועי (ככל שחברו שלא לעשות כן).

12. **בהתבסס על האמור עד כאן, אני סבור, כי יש לראות את הכנסת העבודה של העובדים ככזו כשמלכתחילה אינה כוללת את דמי החבר המנוכים כניכוי חובה על ידי התאגיד ומועברים למוסדות ההסתדרות. כלומר יש לפרש את הוראות סעיף 2(2)**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפקודה כנאלו שאינן חלות על אותו חלק מהכנסת העובד שמנוכה בניכוי חובה על ידי המעביד ובלבד שניכוי זה מותר לעובד כהוצאה לצורכי מס.

13. ודוק, כפי שצוין לעיל במסגרת סעיף (2)2 לפקודת מס הכנסה ראה המחוקק להחריג מגדר הכנסת עבודה "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה" וזאת בהתייחסו לתיבה "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו". עם זאת אני סבור כי יש במילים "תשלומים המותרים לעובד כהוצאה" כדי להצביע על תכלית חקיקתו של אותו סעיף (2)2 והיא לכלול רק את הכנסת העבודה החייבת במס. קרי לא רק לאחר ניכוי תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו המותרים לו כהוצאה אלא גם לאחר ניכוי תשלומי חובה המותרים לעובד כהוצאה.

14. אין הכוונה לכלל הוצאה שמוציא העובד ואשר מותרת לו בניכוי לצורכי מס. מדובר רק בהוצאה שנוכחה כל ידי המעביד דוגמת דמי החבר. מקובלת עליי הדוגמה שהביאה המערערת להמחשת טענתה המרכזית: נניח שמשכורתו הכוללת של אחד מעובדי המערערת הינה 5,000 ש"ח. עוד נניח שאותו עובד אינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות, ועל-כן, בהעדר הסכמה ו/או הוראה אחרת לסתור, וכמתחייב מההסכמים הקיבוציים עם מוסדות ההסתדרות כמו גם מהוראות סעיף 25(א)3 ו-25(א)3(ב) לחוק הגנת השכר, על המערערת לנכות משכרו דמי טיפול מקצועי בסך 40 ש"ח. כעת נניח, שאותו עובד מגיע לכדי הסדר עם המערערת, כי משכורתו תהיה בגובה 4,960 ש"ח וכי העובד ישלם את דמי הטיפול המקצועי ישירות למוסדות ההסתדרות, ובמקביל המערערת תחזיר לו את התשלום האמור. מבחינה כלכלית, אין חולק שאין הבדל בין שני המקרים, שהרי בכל מקרה מדובר במשכורת שתוצאתה היא תשלום של 4,960 ש"ח לעובד. ברם, אימוצה של פרשנות דווקנית (כפי שנעשה על-ידי המשיב) יביא לכך, שבמקרה הראשון הכנסת העבודה לצורכי מס של העובד תהיה בסך 5,000 ש"ח; ואילו במקרה השני, הכנסת העבודה כאמור תהיה בסך 4,960 ש"ח בלבד, שהרי ההחזר שיקבל העובד מהמערערת בשל דמי הטיפול המקצועי ייחשב ל"תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה", וממילא לא ייכלל בהכנסת העבודה שלו.

15. העדפת הגישה הכלכלית עולה בקנה אחד עם ההיסטוריה החקיקתית. הנוסח הנוכחי של סעיף (2)2 לפקודה הינו בעקבות הרפורמה משנת 1975 שיושמה בתיקון 22



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לפקודת מס הכנסה. התיקון שבוצע בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה נבע מרצונו של המחוקק למנוע את שחיקת בסיס המס בכל הנוגע להכנסת עבודה בעיקר על ידי הסוואת שכר כהחזר הוצאות. ואולם המחוקק ראה לנכון שלא לכלול בגדר הכנסת עבודה החזר הוצאות אם הוצאות אלה מותרות לעובד כהוצאה ובהתאם הוא הוסיף את המילים "אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה". כלומר המחוקק הבחין בין שני סוגי הוצאות שהוציא העובד המותרות לו בניכוי מהכנסתו: האחד, הוצאות שלא הוחזרו לעובד על ידי המעביד ועל כן אינן מקטינות את הכנסת העובד אלא בדרך של הגשת דו"ח שנתי. והשני, הוצאות שהוציא העובד והמותרות לו בניכוי מהכנסתו ואשר הוחזרו לו ע"י המעביד וכנגזר מכך אינן מהוות חלק מהכנסתו הן בכלל לעניין החבות במס שכר ובמס מעסיקים בפרט.

16. לשם היקש ניתן ללמוד מפסק הדין בעניין סולל בונה. באותו מקרה, נדונה השאלה האם תגמול למשרתים במילואים שמשלם המעביד לעובד, והמוחזר למעביד על-ידי המוסד לביטוח לאומי, הינו שכר עבודה הכפוף למס מעסיקים. פקיד-השומה טען, כי אם המוסד לביטוח לאומי משלם לעובד את התגמול במישרין, כי אז אין המעביד חייב במס מעסיקים כי הוא איננו המשלם או האחראי לתשלום. ואולם, כאשר העובד מקבל תגמולי מילואים ממעבידו, הוא מקבל למעשה את משכורתו מהמעסיק ואז חל, לשיטת פקיד-השומה, מס מעסיקים על המעביד על-פי כל ההגדרות והכללים שבחוק מס מעסיקים. לשון אחר, תהליך התשלום הוא שקובע, אליבא דפקיד-השומה, את חבותו של המעסיק במס מעסיקים. בית-המשפט העליון דחה את טענותיו של פקיד-השומה וקבע כהאי לישנא:

"... המעסיק אינו אלא צינור דרכו עובר התגמול, מהמוסד לביטוח לאומי אל העובד, או, אם תמצי לומר, מכשיר לתשלום התגמול של המוסד לביטוח לאומי לעובד... 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." (ע"א 434/83 פ"ש נ' סולל בונה בע"מ, פד"א יג 1).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

יא. דמי החבר/טיפול מקצועי אינם מהווים חלק מהכנסת העבודה של עובדי

התאגיד

1. כפי שהבהרתי לעיל אני סבור, כי דמי החבר ודמי בטיפול המקצועי המשולמים למוסדות ההסתדרות השונים, והמנוכים כניכוי חובה משכרם של העובדים, מהווים הוצאה מותרת בניכוי מידי מעביד. זאת ועוד, אני אף סבור, כי יש לראות את הכנסת העבודה של העובדים ככזו שמלכתחילה אינה כוללת את דמי הארגון המנוכים כניכוי חובה על ידי התאגיד ומועברים למוסדות ההסתדרות.
2. כפי שצוין לעיל במסגרת סעיף 2(2) לפקודה ראה המחוקק להחריג מגדר הכנסת עבודה "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה" וזאת בהתייחסו לתיבה "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו". בתיבה "תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה" יש כדי להצביע על תכלית חקיקתו של אותו סעיף 2(2) והיא לכלול רק את הכנסת העבודה החייבת במס. מכאן ניתן להסיק, כי דמי החבר (עד גובה דמי הטיפול המקצועי) ודמי הטיפול המקצועי – המשולמים למוסדות ההסתדרות השונים והמנוכים, כניכוי חובה, משכרם של העובדים – מהווים הוצאה מותרת בניכוי בידי עובדי המערת.
3. למעשה, ההוראות המטילות את מס השכר ואת מס המעסיקים, קרי: הוראות סעיפים 4(א) לחוק מע"מ וסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, מדברות על השכר ששילם מלכ"ר (לגבי מס שכר) ועל הכנסת עבודה ששילם המעסיק. כך לדוגמה בסעיף 4 לחוק מע"מ נאמר כי מס שכר נקבע בסעיף 4 לחוק מע"מ, כי "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם". ואילו בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים לשון הסעיף אומרת כי (א) מעסיק יהא חייב במס בשיעור של 4% מסך כל הכנסת עבודה שישלם לכל שנת מס. על-כן, יש לכאורה מקום לטעון, כי הוראות אלו חלות רק לגבי שכר והכנסת עבודה ששולמו בפועל ולא על אותו חלק מהשכר או מהכנסת העבודה שנוכה כתשלום חובה ולא הועבר כלל לעובד.
4. "לכאורה" אמרנו ולא בכדי, שכן לגישת המערת יש להבחין בין תשלומי (ניכוי) חובה המשמשים והכרחיים לייצור הכנסה והמותרים לעובד כהוצאה לצורכי מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

לבין תשלומי חובה שאינם חלק מייצור ההכנסה ואינם מותרים כהוצאה כאמור (לדוגמה: ניכוי מס הכנסה).

5. התיקון שבוצע בסעיף 2(2) נבע מרצונו של המחוקק למנוע את שחיקת בסיס המס בכל הנוגע להכנסת עבודה, בעיקר על-ידי הסוואת שכר כ"החזר הוצאות". ואולם, המחוקק ראה לנכון שלא לכלול בגדר הכנסת עבודה החזר הוצאות אם הוצאות אלו מותרות לעובד כהוצאה, ובהתאם הוא הוסיף את המילים "אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה".

6. אני סבור כי יש ממש בטענת המערערת, לפיה התיקון מיום 18.1.2012 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "התקנות") תומך בעמדת המערערת כפי שהובאה לעיל. ביום 18.1.2012 פורסמו ברשומות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) (תיקון), התשל"ב-2012 (להלן: "התיקון"), בגדרן נקבע, 50% מתשלום דמי הטיפול ששילם עובד משכרו, ולגבי עובד ששילם דמי חבר – 50% מסכום דמי הטיפול שהיה משלם אותו עובד אילו היה מחויב בדמי טיפול – יותר בניכוי. אומנם, תחולת התיקון נקבעה לגבי תשלומי דמי חבר ודמי טיפול ששולמו בעד שנת-המס 2011 ואילך, כך שהתיקון אינו חל על שנות-המס נשוא הערעור. דומה שתיקון זה מהווה אישור לדין הקיים ונותן לו תוקף. הדברים משתלבים בפסיקת בתי המשפט, לפיה התיקון בא לשקף את המצב המשפטי שקדם לתיקון:

"לדידי עניין לנו ב"תיקון מבהיר" שאינו משקף אלא את המצב המשפטי שקדם לתיקון. ודוק: הקביעה כי עניין לנו ב"תיקון מבהיר" אין משמעותה כי יש להחיל את התיקון ככתבו וכלשונו למפרע. כל שמשמיעה לנו קביעה זו הוא כי יש לייחס חשיבות לתוכנו של התיקון נוכח העובדה כי הוא מבהיר את המצב המשפטי שקדם לו, וזוהי אף העמדה שהציגה המדינה בפנינו בסוגיה זו...". (בג"ץ 1225/03, ח"כ ד"ר עזמי בשארה נ' היועץ המשפטי לממשלה (1.2.2006). פורסם בנבו. בעמ' 16).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

7. באשר לבקשה לאישור הסכם פשרה בתובענה הייצוגית שהוגשה כנגד רשות המיסים, יש ממש בדברי המערערות לפיהם, הסכם הפשרה שנחתם בין רשות המיסים לבין התובעים בת"מ 142/06 הסתדרות העובדים הכללית החדשה ואח' נ' מדינת ישראל – רשות המיסים ואח' מהווה תימוכין נוספים לעמדתה לפיה דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הוצאה המותרת בניכוי בידי העובד. מהבקשה לאישור עולה, כי הושגה בין הצדדים פשרה מוסכמת בעניין הכרה עקרונית בחלק המוסכם של דמי החבר ודמי הטיפול המקצועיים המשולמים לארגון העובדים היציג כהוצאה לצורכי מס הכנסה. אין להוציא מכלל חשבון שלו סבר המשיב שבטענת ההסתדרות אין צדק כלל לא היה מגיע לפשרה ומעודד בכל דרך מתן פסק דין בתובענה באמונה כי הוא יזכה במשפט. אלא שכן לא ארע.

8. לא מצאתי כל ממש בטענת המשיב לפיה נוכח פסק-הדין בתובענה הייצוגית מושתקת המערערות "לפתוח נושא זה לדיון מחודש". אלא מאי, לא רק שהתיאור העובדתי שהובא בחלק זה של סיכומי המשיב לא נכלל במוסכמות שאושרו על-ידי בית-המשפט (וממילא לא הוכח על-ידי המשיב), אלא שבכל מקרה הסכם הפשרה שהושג בתובענה הייצוגית דן בחבות המס של העובד ולא בחבות מס השכר ומס המעסיקים של המעסיק לא כל שכן של המערערות. משכך, אף דין טענה זו להידחות.

סיכום

ארגון עובדים יציג רשאי לקבוע בהסכם קיבוצי הוראות שעניין גביה מרוכזת של דמי חבר לארגון וכן דמי טיפול מהעובדים שאינם חברים בארגון עובדים אחר. לפי הסכמים אלה, כל מעסיק – ובכלל זאת המערערות – מחויב לנפות, כניכוי חובה, משכרו של כל עובד שהינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות דמי חבר ודמי טיפול מפל עובד שאינו חבר באיזה ממוסדות ההסתדרות ואף אינו חבר בארגון-עובדים אחר. בהתאם להוראות סעיף 25(א)(3) ו-25(א)(ב) לחוק הגנת השכר, דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי-ארגוני מועברים על-ידי המעסיק – ובכלל זאת המערערות – למוסדות ההסתדרות. המשמעות היא שמדובר בתשלומי חובה הנכפים על כלל עובדי המערערות כחלק מתנאי העסקתם במערערות וכפועל יוצא מהטלתם מכוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיבורי:

הסכם קיבוצי החל על אותם עובדים. מסקנת בניינים היא שעל כל העובדים חלה חובת תשלום של דמי ארגון. המשמעות היא כי סעיף 25 מותיר מקום לקבוע בהסכם קיבוצי כי דמי הארגון ייגבו משכרם של עובדים שכירים על ידי מעבידיהם. סעיף 2 לפקודה בא ללמדנו כי מס הכנסה יוטל על השתכרות השכיר מעבודתו כמו גם על כל טובת הנאה או תשלום אחר שניתן לו מידי מעבידו. יחד עם זאת, מקום בו שכרו של העובד מורכב בין היתר מתשלום שניתן לו על ידי המעביד לטובת כיסוי הוצאה שהוציא לא יראו בתשלום זה כחלק משכר עבודתו של העובד לצרכי מס. סעיף 17 לפקודה, המתיר ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת, טומן בחובו שני תנאים הרלוונטיים לענייננו: ההוצאה יצאה כולה בייצור הכנסה; ההוצאה יצאה לשם כך בלבד. למשך שנים משל בכיפה מבחן האינצידנטליות פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה - כאן הקשר בין מעביד ועובד - כדבר אורגני, ולשאו, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. תחת מבחן האינצידנטליות, אימץ בית המשפט בפרשת פרי אמת מידה שעל פיה "יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי..." תיקון 170 לפקודה נחקק במטרה להחזיר על כנו את מבחן האינצידנטליות שהיה מקובל בהלכה הפסוקה קודם לפרשת פרי. הוא נועד לקבוע "כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו של מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן האינצידנטליות, תותר בניכוי". אני בדעה, כי דמי החבר ודמי הטיפול המקצועי מהווים הוצאה המותרת בניכוי בידי העובד, בהיותם הן הוצאות אינצידנטליות והן כאלו ששומרות על ההון הקיים. ודוק: עובדי התאגיד אמנם אינם חייבים להצטרף כחברים לאיזה ממוסדות ההסתדרות, אך בכל מקרה עליהם לשלם (באמצעות התאגיד-המעסיק) את התשלומים האמורים, קרי: את דמי החבר (ככל שבחרו להצטרף כחברים למוסדות ההסתדרות) או את דמי הטיפול המקצועי (ככל שבחרו שלא לעשות כן). בהתבסס על האמור עד כאן, אני סבור, כי יש לראות את הכנסת העבודה של העובדים ככזו שמלכתחילה אינה כוללת את דמי החבר המנוכחים בניכוי חובה על ידי התאגיד ומועברים למוסדות ההסתדרות. כלומר יש לפרש את הוראות סעיף 2(2) לפקודה ככאלו שאינן חלות על אותו חלק מהכנסת העובד שמנוכה בניכוי חובה על ידי המעביד ובלבד שניכוי זה מותר לעובד כהוצאה לצורכי מס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 9207-06-12 שירותי בריאות כללית מס' תאגיד 589906114 נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

אשר על כן, אין לכלול בחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" שבגינם חויבה המערערת במס שכר ובמס מעסיקים גם את דמי הטיפול המקצועי ששולמו בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות (המערערת אימצה את הגישה לפיה מתוך דמי החבר הרכיב שיש להתירו בניכוי הינו אות חלק השווה לדמי הטיפול המקצועי ר' סעיף 40 לנימוקי הערעור).

התוצאה היא שהערעור מתקבל.

המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד והוצאות בשיעור של 40,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, י"ז אדר תשע"ה, 08 מרץ 2015, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט