

ערעור אזרחי מס' 343/68

פקיד השומה, תל אביב 5 נגד עיריית בת ים

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים  
[24.2.69]

לפני השופטים לנדוי, מני, קיסטר

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נו"ח 6, ע' 120],  
סעיפים 2(2), 40(A)(4) (כפי שהוחלפה ב"תשכ"ח-1968 [סה"ח  
524, ע' 46]) — פקודת העיריות [דיני מדינת ישראל, נו"ח  
8, ע' 197], סעיף 249(29) (ת"ס, תוספת לפקודת העיריות נוסח  
חדש).

לטענת פקיד השומה מהווה ההנחה בשכר הלימוד שהעניקה עיריית בת ים לאלה מעובדיה  
שילדיהם למדו בבתי-ספר תיכוניים עירוניים כבת ים, משום "קצובה אחת" החייבת במס,  
כאמור בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה.

כית' המשפט העליון מסק —

א. (1) (בעקבות ע"א 545/59, (2)) המכתן לצורך הכרעה בשאלה אם טובת הנאה  
יודעה נכללת בגדר "קצובה אחת", הינו "אם המצרך או השירות (או הכסף במקומו)  
ניתן לעובר כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נותנת המעביד".

(2) עלימי מכתן זה מהווה ההענקה הנדונה שכר מוסדה, באשר היא ניתנת  
לעובד להנאתו הוא ולא לשם נותנת המעביד.

"מסקידין", כרך כג, חלק ראשון, תשכ"ט/תש"ל-1969

(3) דירתו של המכיר כי זוכה העובד עם קבלת ההגנה ניתן להימנע בכסף, והיא מהווה הוספת מוטורית לשכר העובד.

(4) אין זה מן ההכרח שתוספת השכר הינתן כתוספת אוטומטית לכל עובד, מדי לעשותה "קצובה" במגוון סעיף 2 (2) לפקודת מס הכנסה.

דעת המיצוט (החופט קיסטר) :

ב. טוכת ההגנה שהוענקה כאן לעובד אינה מהווה היצאה בספיה למעביד, ועל-כן אין היא כגור "קצובה אחרת" החייבת במס.

פסקי-דין ישראליים שאוּכרוּ :

- [1] ע"א 247/63 — פקיד השומה, פתח תקוה נגד רפאל שפר, ואח' : פד"י, כרך יז, ע' 2713.
- [2] ע"א 545/59 — "דן" שירות ציבורי עירתי ובין-עירוני יפו — פתח תקוה ותל אביב רבתי אגודה שיתופית בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב 5 : פד"י, כרך יז, ע' 2088, 2093, 2094, 2096 ; פ"מ, כרך נ, ע' 33.
- [3] ע"א 418/67 — "דן" אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב 5 : פד"י, כרך כא (2), ע' 730 ; קובץ פסקי-דין אורחיים, נציבוח מס הכנסה, כרך א, ע' 75.

פסקי-דין אנגליים שאוּכרוּ :

- [4] *Alexander Tennant v. Robert Sinclair Smith (Surveyor of Taxes)*: (1892), 66 L.T. 327 ; (1892), A.C. 150 ; 61 L.J.P.C. 11 ; 56 J.P. 596 ; 8 T.L.R. 434 ; 3 Tax Cas. 158, H.L.
- [5] *Laidler v. Perry ; Morgan v. Perry* : (1965), 2 All E.R. 121 ; (1965), 2 W.L.R. 1171 ; 109 Sol. Jo. 316 ; (1965), T.R. 123 ; 44 A.T.C. 114 ; 42 T.C. 351 ; (1966), A.C. 16, H.L.

פסקי-דין אמריקניים שאוּכרוּ :

- [6] *Ward v. Commissioner of Internal Revenue* ; (1947), 159 F. 2d, 502, 504.

מקורות המשפט העברי שאוּכרוּ :  
(לפי סדר אזכורם)

(א) שבת, זף קכ"ב, ע"א.

השופט קיסטר

- (ב) בבא בתרא, דף כ"א, ע"א.
- (ג) הדמב"ס, הלכות תלמוד תורה, פרק ב', הלכה א'.
- (ד) שו"ע, יורה דעה, סי' רמ"ה, סעי' ז'.
- (ה) רבינו ירוחם, דבריו הובאו בידרכי משה על הטור, חושן משפט, סי' קס"ג, ס"ק א'.
- (ו) הגהות הרמ"א לשו"ע, סימן קס"ג, סעי' ג'.

א

**הערות:**

לשובת הגואה הניתנת בקשר עם עבירת העובד, ומס הכנסה, עיין:  
 Wilkins (Inspector of Taxes) v. Rogerson; (1960), 1 All E.R. 650; Hochstrasser  
 (Inspector of Taxes) v. Mayes; (1959), 3 All E.R. 817; Ede (Inspector of  
 Taxes) v. Wilson and Cornwall; (1945), 1 All E.R. 367; Halsbury (Simonds),  
 Vol. 20, p. 312, § 574; Wheatcroft, British Tax Encyclopedia, § 1-124, 1-125;  
 ד"ר א' ויתקין, מבוא לדיני המסים, בהדורה שניה, ע' 72.

ב

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי, תל אביב יפו (השופט ש' לובנברג),  
 מיום 22.4.68, ב"עמ"ה 635/67, לפיו נתקבל ערעורה של המשיבה, ובית-המשפט הורה,  
 שהיא לא תהיה חייבת לנכות מס מההנחה על דמי הלימוד בבתי-הספר התיכוניים שלה.  
 הערעור נתקבל, ברוב דעות, כנגד דעתו החולקת של השופט קיסטר.

ג

ע' נתן, סגן פרקליט המדינה — בשם המערער; י' תרני — בשם המשיבה

ד

**פסק-דין**

השופט קיסטר: עובדי עיריית בת ים אשר ילדיהם למדו בבתי-הספר התיכוניים  
 העירוניים בבת ים שילמו 50% בלבד משכר הלימוד הרשמי אותו קבעה עיריית בת ים.

ה

פקיד השומה, תל אביב 5, טען כי יש לראות בהנחה זו, שהעניקה העירייה לעובדיה,  
 משום "קצובה אחרת" החייבת במס כאמור בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נו"ח) ותבע  
 את העירייה לשלם לפקיד השומה את הסכומים המגיעים.

ו

עיריית בת ים הגישה הודעת ערעור (עמ"ה 635/67) אשר התבררה בפני כבוד השופט  
 לובנברג, השופט המלומד קיבל את הערעור מהנימוקים הבאים:

ז

- א. "לא העובדים של העירייה, נהנו" ממתן ההנחה אלא ילדיהם. . . . . ואלה  
 בלבד, מקבלים לימוד, הם ולא הוריהם."
- ב. "אין כאן הוספה לשכרו של העובד העירוני, אלא יש כאן חסכון בהוצ'  
 אותיו של העובד, ותחוק בנדון מבחין לפי עקרון ברור, ראה ע"א  
 247/63, (1)."

השופט קיסטר

ג. "העובדים בעיריית בת ים לא קיבלו שום דבר. הם רק שילמו פחות. השכר אשר משלמים עבור הלימוד, הוא תשלום עבור מצרך. אולם המחיר אשר נקבע לצורך זה הוא לא על-פי ביקוש והיצע אלא זה מחיר הנקבע באופן שרירותי."

א על החלטה זו הוגש הערעור שבפנינו. באי-כוח הצדדים, בסיכומיהם בכתב, מיצו יפה את השיטות השונות לקביעת המבחן הקובע מה נכלל במסגרת "קצובה" זו.

סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נו"ח) אומר:

ב "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:

ג (1) . . . . .

(2) השתכרות או ריווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסניה או אוכל או מגורים, או של כל קצובה אחרת;"

השאלה המתעוררת כאן היא מה יש לכלול במסגרת "קצובה אחרת" ומה יש להוציא ממסגרת זו.

ד ההלכה באנגליה, כפי שנקבעה בפסק-הדין *Tennant v. Smith*; (1892); 66 L.T. 327; 3 T.C. 158, (4) וכפי שפורשה על-ידי השופט ויתקון ב"ע"א 545/59, [ד] בט"מ נגד פקיד השומה, (2) ב"ע' 2093:

ה "..... אין ספק שהגישה האנגלית היתה, ברוב הזמן והמקרים, להבי- חין בין תשלומי כסף שנעשו לידי העובד כדי לאפשר לו להשיג מצרכים והנאות — אלה היו תמיד בחינת emoluments החייבים במס — לבין הענקת מצרכים והנאות בעין; אלה אינם חייבים במס, אלא אם כן אפשר להמירם בכסף....."

ו ובהמשך הדברים אומר השופט ויתקון (ב"ע' 2094) כי:

ז "הכלל הוא, כפי שנאמר ב- *Simon* על מס הכנסה, כרך 3, § 42, שתשלומים שנעשו ישר אל צדדים שלישיים למען הבטחת הנאה לטובת העובד, אין בכך, כנראה, דבר שווה כסף, שעליו אפשר לשום את העו- בד,....."

ברור הוא שלפי מבחן זה לא היה מקום לראות בהנחה משכר לימוד שנתנת העירייה לעובדיה משום הכנסה החייבת במס, אלא שבאותו פסק-דין העדיף בית-המשפט (מפי

השופט קיסטר

השופט ויחקון) או המבחן שנקבע בפרקטיקה האמריקנית על זה שנקבע בפסק-דין Tennant v. Smith, (4) הנ"ל, והמבחן הוא (שט, 2), ברע' 2096 :

„אם המצרף או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד, כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד.“

א

שני הצדדים בפנינו הסכימו כי כאשר אין למצרף ערך בשוק (market value) יש לאמוד את טיבו של המצרף בידו של הנישום ולבודד מהי ההטבה הכלכלית הממשית שנתקבלה בידו של הנישום מאותה טובת הנאה, ורק שווי זה יהא חייב במס. ראה גם Ward v. C.I.R.; (1947), 159 F. 2d, 502, (6) at p. 504 ברם למעשה אף בארצות-הברית לא תמיד גבו מס על אותן טובות הנאה כפי שנראה להלן.

ב

בא-כוח המשיב הסתמך, כסיכומיו נכתבו, על הגדרת המונח Wages כמובאת ב- Federal Tax Regulations, (1966), Vol. 2, § 31.3401(a)-1(b) (ע' 548) ועל כך השיב בא-כוח המערער כי אותו סעיף דן רק בענין החובה בניכוי מס במקור ולא בעצם חיובה במס של טובת הנאה, אלא ששני הצדדים לא הרגישו כי אותה הוראה מצויה גם בהוראות הנוגעות להלק הכללי של דיני מס הכנסה, מתחמן אני להוראה אשר בע' 437 המסומנת כ-1-31.3121(a) § —

ג

(f) Ordinarily, facilities or privileges (such as entertainment, medical services, or so-called "courtesy" discounts on purchases), furnished or offered by an employer to his employees generally, are not considered as remuneration for employment if such facilities or privileges are of relatively small value and are offered or furnished by the employer merely as a means of promoting the health, goodwill contentment, or efficiency of his employees. The term "facilities or privileges", however, does not ordinarily include the value of meals or lodging furnished for example, to restaurant or hotel employees, or to seamen or other employees aboard vessels, since generally these items constitute an appreciable part of the total remuneration of such employees.

ד

ה

ו

ז

כאן המקום להדגיש כי המונח facilities or privileges המוזכר בסעיף הנ"ל הינו בעל משמעות שונה מהמונח allowance אשר הינו המקור האנגלי למלה „קציבה“ המצויה בסעיף 2(2) לפקודה. בעוד שהמונח facilities or privileges מראה על טובות הנאה שמבחינה עסקית אינן כהכרח בעלות משמעות השבוגית, מסחרית או כספית, הרי המונח allowance מצביע בדרך-כלל על טובות הנאה שיש בהן ממש כגון כסף, מזון, או הנחות מסחריות (ראה Shorter Oxford English Dictionary, 3rd ed. ואף-על-פי שמושג הכנסה בארצות-הברית הינו דהב יותר, ראתה הפרקטיקה האמריקנית לנכון שלא להרחיק לכת ולראות כהכנסה כל טיבת הנאה שהיא, אפילו אם הינה בעלת ערך קטן יחסית (relatively small value).

השופט קיסטר

בא-כוח המערער, בתשובותיו לסיכומיו בכתב של בא-כוח המשיב, הסתמך על ע"א 418/67, דן" אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 5, (3), פורסם ב"קובץ פסקי-דין אורחיים, נציבות חס הכנסה, כרך א, ע' 75, בו חויבה תברת "דן" בתשלום מס הכנסה על כספים ששילמה להוצאות לימוד בבית-ספר תיכון או גבוה לילדי החברים והשתתפות בדמי לימוד השפה האנגלית לחברים היית וראו בזה משום "קצובה אחרת". במקרה הנ"ל הוציאה "דן" סכומים אלה מכיסה — סכומים אשר נוכח מהכנסות האגודה השיתופית מהוצאות — וברזל שהשלומים אלו להנאת החברים הינם "קצובה" באותה מידה שהוצאות עבור אוכל, אכסניה ולינה הינם קצובה.

במקרה דנן לא הוציאה העירייה כל סכום כסף שהוא על-מנת לאפשר ההנחה הנ"ל לעובדיה. והשאלה היא אם גם אז יש לראות בטובת הנאת זו של העובדים משום "קצובה" החייבת במס.

המאחד את שלוש הדוגמאות המצוינות בסעיף 2 (2) לפקודה: אכסניה, אוכל ומגורים הוא, כי הן הינן טובות הנאה לעובד המתחזק הוצאה כספית למעבד. העירייה תקימה את רשת התינוך התיכון עבור כלל תושבי העיר, ולא עבור ילדי עובדיה במיוחד, והיות ונגד לאחד נר למאה" (שבת, קכ"ב, ע"א), הרי שהנאתם של עובדי העירייה אין בה כדי להחסיר את קופת העירייה, כי מהתחזק מספר תלמידים אין בהכרח הוצאה נוספת להחזקת בית-הספר, ומה עוד שאין ילדים אלו לומדים בחינם, אלא משלמים שכר לימוד בסכום נמוך מהנדרש מתושבי המקום שאינם נהנים מהנחות.

כלל זה נכון כפל כפליים אם נשים לב כי אין המדובר פה בהענקת מוצר או מצרך במחיר מוזל אלא בהענקת שירות, שירות אותו מוסמכת העירייה להעניק לתושביה מכוח סעיף 249 (29) לפקודת העיריות המנדטוריות (נר"ח).

נכון שאין הפקודה מטילה על העירייה החובה להעניק שירות זה לציבור תושבי המקום, אך במסורת עם ישראל ראו זאת כתובה המוטלת על כלל בני העיר עוד מהימים הקדומים של תקופת בית שני, כאשר יהושע בן נמל, כהן גדול באותם ימים, תיקן:

"שיתו מרשיבין מלמדי תיננקית בכל מדינה ומדינה ובכל עיר ועיר"  
(בבא בתרא, דף כ"א, ע"א).

ועל יסוד תקנה זו נפסק כך אף להלכה ברמב"ם, הלכות תלמוד תורה, פ"ב, ה"א ובשו"ע, יו"ד, סי' רמ"ה, סעי' ז', וכן נקבעה הלכה כי חובת המימון של הוצאות הלימוד מוטלת אף על שכמ כלל בני העיר, ולא רק על חורי התלמידים, ראה דברי רבינו ירוחם שהובאו בדרכי משה על הטור, חו"מ, סי' קס"ג, ס"ק א'; ובהגהות הרמ"א לשו"ע, שם, סעיף ג'.

אין צורך לאמור כי תפיסה זו מקובלת כיום אצל רוב אומות העולם, ואם היום נהנים

השופטים קיסטר, לנדוי

מחינוך חובה חינם רק עד לגיל מסויים. הרי שהשאופת היא להגדיל את האפשרויות להנות מלימוד חינם, או בשכר נמוך, כך שלא יימצא אף אחד אשר יימנע מללמוד בשל קשיים תקציביים. נכון הוא כי בארץ עדיין לא הגענו למטרה סופית זו אך רשויות הגיבור משתדלות לקיים מדיניות זו ככל הניתן עליהן.

א אין להתפלא איפוא כי העירייה נהגת, כפי שהגדיר השופט המלומד, שלא על-פי ביקוש והיצע אלא זה מחיר הנקבע באופן שרירותי.

ב אי לכך יש, לדעתנו, לדחות ערעור זה ולהיבא את המערער בהוצאות בסך 1,000 ל"י כולל.

השופט לנדוי: חברי הנכבד, השופט קיסטר, הביא בתחילת פסק-דינו את שלושת הנימוקים שבגללם מצא השופט המלימד בבית-המשפט המחוזי כי ההנחה של 50% משכר הלימוד, שבה מוזכה העירייה המשיבה אותם עובדים מעובדיה שילדיהם לומדים בבתי-ספר תיכוניים השייכים לרשות החינוך העירוניים בבתי-ים, אין לראות בה "קציבה אחרת" החייבת במס הכנסה לפי סעיף 2 (2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש).

הנימוק הראשון היה שלא התורה העובד נהנה מהנחה זו אלא בנו הלומד בבית-הספר. לנימוק זה אין יסוד. שכן לפי ההודעה המפורשת את נימוקי השומה ניתנו ההנחות לעובדי המשיבה ולא לילדיהם, וכך גם נקבע בפסק-הדין של בית-המשפט המחוזי. והרי מובן טאליו הוא לפי הנותג שבעולם כי הדאגה הבספית למתן חינוך תיכון מוטלת על הורי הילד. התוראה המיוחדת של סעיף 40 (א) (4) לפקודה, בדבר ילד שיש לו הכנסה בזכות עצמו, אינה ענין לכאן.

הנימוק השני היה שאין התנחה משכר הלימוד בבחינת תוספת לשכרו של העובד אלא זהו חסכון בהוצאותיו. בנדון זה הזכיר השופט המלומד פסק-דין של בית-משפט זה, ע"א 247/63 (1), שם עשו הנישומים, בעלי סדרס, הסכם עם הקלאי שלפיו הורשה החק-לאי להשתמש בשטח שבין עצי הפרי לגידולים הקלאיים והמזרת מתן הרשות הזאת הוא היה מעבד את הסדרס כשביל הנישומים. נטען שם שאין לראות הכנסה החייבת במס בתמורה של עבודת החקלאי בעיבוד הסדרס, היות ובכך לא הוציאו הנישומים כסף אלא חסכו כסף. השתדלתי להראות את הטעות שבטענה זו, אך לא אמרתי שטובת הנאה מאבדת את אפיה כהכנסה משום שניתן להגדירה גם כחסכון של תוצאה (כמו במקרה דנן). הרי לעתים קרובות אלה רק שני צדדים של אותה מטבע (חתי משמע). כך הוא גם במקרה זה: עקב קבלת ההנחה זוכה העובד ביתרון כספי לעומת אזרחים אחרים שאין להם המול להיות מעובדי העירייה (במאמר מוסגר אוסיף שאין מי שיהלוק על חשיבותו החברתית של חינוך, וגם חינוך תיכון, חינם או לפחות חצי חינם. אך ממתן הענקת כנאה לעובד רק משום שהוא קרוב אל מקור האספקה של אותו שירות נדרף דית של הפליה). יתרון זה ניתן להימדד במדויק בכסף וניתן להגדירו כהכנסה מוסווית, דהיינו תוספת מוסווית לשכרו של העובד.

פסק-דין, כך כג. חלק דאש"ג, השב"ט/תשל"ד-1969.

השופט לנדוי

הנימוק השלישי של השופט המלומד היה כי "השכר שמשלמים עבור הלימוד הוא תשלום עבור מצרך, אולם המחיר אשר נקבע לצורך זה הוא לא על-פי ביקוש והיצע אלא זה מחיר הנקבע באופן שהירותי". גם נימוק זה אינו נראה לי נכון שהמדובר איננו בסחורה עוברת לסוחר אלא בשירות הניתן על-ידי העירייה לציבור תמורת תשלום. עוד אני מניח שאף שכר הלימוד המלא הנגבה מהורי התלמידים מכסה רק חלק מתקציב ההוצאות של רשת בתי-הספר העירוניים המוטל על העירייה כולו או מקצתו. אבל שכר הלימוד הוא בסכום קבוע או בסכומים קבועים לפי הדירוג המקובל; ואם גם הורים אחרים זוכים בהנחות משכר הלימוד המלא, ניתנת להם ההנחה מטעמים סוציאליים. בעוד שההנחה הניתנת לעובד, דבר אין לה עם מצבו הסוציאלי אלא הוא מקבל אותה רק משום היותו עובד, כחלק מטובות ההנאה החמריות המתווספות על שכרו. אכן, אין העובד יכול להעביר את טובת ההנאה הזאת לוולתו. אבל ערך כספי יש ויש לה; ומצד שני יש בה גם הפסד כספי לעירייה בצורת הפסד הכנסה ואני מגיח שבמתן ההוראה לתלמידים שהוריהם משלמים רק את מחצית שכר הלימוד כרוך גם נטל תקציבי נוסף שרואה-חשבון היה יכול לחשבו.

נימוקו זה של השופט המלומד מזכיר לנו את המבחנים הצרים שנקבעו בפסק-הדין האנגלי הידוע, (4) (1892), *Tenant v. Smith*. אבל מאז ערעור "T" נגד פקיד השומה, ע"א 545/59 (2), נפרדה דרכנו מדרך הפסיקה האנגלית. בסוגיה זו, ב"ע"א 545/59 (2), העדיף בית-משפט זה את המבחן האמריקני "אם המצרך או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד". זה המבחן, ונראה לי שנפול מן הפח אל הפחת, אם ננסה מעתה ללכת אחרי כל הסיבוכים של הפסיקה ושל החקיקה וחקיקת-המשנה האמריקנית באותה סוגיה, כפי שמנסים באי-כוז הצדדים לעשות בערעור שלפנינו.

המבחן הוא ברור, ייתכן שהוא טעון סייגים שיש להוסיפם עליו במרוצת הזמן. כפי שיידרש בהתאם לנסיבות של המקרים שבוודאי עוד יבואו בפני בתי-המשפט שלנו. במקרה שלפנינו אין אני רואה כל טעם שלא להחילו. ההנחה או ההענקת הגדולה ניתנת לעובד להנאתו הוא ולא לשם נוחות המעביד. זהו שכר מוסווה לפי השיטת הנפוצה כל כך במדינתנו. המוכח את העובד במבחר מגוון של טובות הנאה "בשוליים", שהינן בעלות ערך חמרי, תחת לשלם לו בגלוי שכר כולל כדי סיפוק צרכיו. אחד החסרונות הכרוכים בשיטה זו הוא שהיא גורמת לקשיים בחישוב מט ההכנסה המגיע, כפי שאנו שוב נוכחים לדעת בערעור זה.

היססתי בערעור זה רק מפני שטובת ההנאה אינה ניתנת באופן שווה לכל עובדי העירייה, או לכל עובדי העירייה בעלי אותה דרגה, אלא רק לאלה מהם שילדיהם לומדים בבית-ספר תיכון, והם 10% בלבד מכלל עובדי העירייה. במובן זה אין כאן תוספת מוסר ווית כנציון לשכר. אבל אחרי שיקול נוסף הגעתי לכלל דעה שאין זה מן ההכרח שהתוספת תינתן כתוספת אוטומטית לכל עובד, כדי לעשותה "קצובה" במובן סעיף 2 (2) של הפקוד. דה. הפעם העילה למתן התוספת נעוצה בנסיבות אישיות מסוימות של העובד, בנוסף על



השופט לנדוי

עצם היותו עובד של העירייה, דהיינו היותו גם הורה של ילד הלומד בבית-ספר תיכון, אך עדיין היותו עובד העירייה היא העילה הממשית לזכיה בטובת ההנאה. זו מעין תוספת משפחתית למטרה המיוחדת של מתן חינוך תיכון. לדעתי די גם בכך, ואין אני מוכן לתלות את החלטתנו בהבחנות דקות בין מעמד העובד כעובד בתור *causa causans* או בתור *causa sine qua non*, כפי שהוצע לנו על-ידי בא-כוח המשיב בעקבות פסיקה אנגלית שבאה לפרש הוראות סטטוטוריות (כמו, (5), (1965), *Laidler v. Perry*). וכך אמנם כבר הוחלט בבית-המשפט המחוזי בתל אביב יפו בענין קואופרטיב "דן" ששילם לחבריו, שרצו בכך, כספים לכיסוי חלק מהוצאות הלימוד של בניהם בבית-ספר תיכון ובבית-ספר גבוה. יש להניח שגם שם לא כל החברים נהנו למעשה מטובת הנאה זאת. בכל זאת מצא בית-המשפט המחוזי ש"דן" חייבת לנכות מס במקור בגין הוצאה זו, מפני שזוהי הענקה או הנאה השווה כסף ואין לקואופרטיב כל ענין בה. בבית-המשפט העליון לא השיגה "דן" עוד על קביעה זו (ע"א 418/67, קובץ פסקי-דין אזרחיים בהוצאת נציבות מס הכנסה, כרך א, ע' 75, (3)). אינני רואה הבדל בכך, אם שם הוצא הכסף במזומן מקופת הקואופרטיב, בעוד שכאן אינה מופיעה ההנחה בספרי העירייה כהוצאה, כי הרי לא בחשבונות העירייה אנו עוסקים הפעם, אלא בתשלום המס על-ידי העובד המקבל את ההנחה.

על פרטי השומה לא בא כל ערעור לפנינו.

לפיכך אני סבור שיש לקבל את הערעור ולהחזיר את שומתו של פקיד השומה על כנה.

השופט מנ"י: אני מסכים לכל מה שנאמר על-ידי חברי הנכבד השופט לנדוי בפסק-דינו ואין לי מה להוסיף על דבריו.

הוחלט, ברוב דעות, לקבל את הערעור ולהחזיר את שומתו של פקיד השומה על כנה. המשיבה תשלם ריבית 9% לשנה על החוב מהיום, וכן תשלם למערער 800 לירות כהוצאות כוללות בשתי הערכאות.

ניתן היום, ו' באדר תשכ"ט (24.2.1969).