



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3844/15

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערער: פקיד שומה פתח תקוה

נגד

המשיבה: שירותי בריאות כללית

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז (השופט
ד"ר א' סטולר מיום 8.2.15 בע"מ 9207-06-12

תאריך הישיבה: י"ב בחשון התשע"ז (13.11.16)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיבה: עו"ד אלכס שפירא

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז (השופט ד"ר א' סטולר) בע"מ 9207-06-12 מיום 8.3.15, שבמסגרתו התקבל ערעור המשיבה על צו אותו הוציא המערער ביחס לשנות המס 2006-2010. השאלה במוקד הערעור היא האם יש לראות את דמי הטיפול המקצועי או את דמי החבר עד גובה דמי הטיפול המקצועי (להלן דמי הארגון) אותם משלמת חברה בגין עובדיה למוסדותיה של הסתדרות העובדים הכללית החדשה (להלן ההסתדרות), כחלק מחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה", כמשמעם בדין, שבגינם מחויבת החברה במס ערך מוסף (להלן מס שכר) על פי חוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975 (להלן חוק מע"מ) ובמס מעסיקים על פי חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975 (להלן חוק מס מעסיקים).

ב. המשיבה, שירותי בריאות כללית, היא מוסד ללא כוונת רווח, ספק שירותי הבריאות הגדול במשק. בשנים 2006-2010 הגישה המשיבה דו"חות מס ושילמה על פיהם מס שכר ומס מעסיקים כנדרש. בחודש ספטמבר 2010 פנתה המשיבה למערער בבקשה לתקן את דיווחיה לשנים קודמות. בבקשה טענה המשיבה, כי לצורך קביעת הסכומים אשר בגינם משולם מס שכר ומס מעסיקים, יש להפחית את הסכומים אשר שולמו על ידיה בעבור עובדיה כדמי ארגון למוסדות ההסתדרות. ביום 29.4.12 נדחתה בקשת המשיבה על ידי המערער. נאמר, כי תשלום דמי הארגון הם תשלומים של העובד שהחברה אינה נושאת בהם או מחזירה לעובדיה סכומים בגינם, ולכן אין להפחית אותם מהגדרת הכנסת העבודה של עובדי החברה כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן פקודת מס הכנסה או הפקודה), שעל בסיסה נקבעים מס השכר ומס המעסיקים. יוער, כי מס מעסיקים בוטל בשנת 2008 במסגרת חוק ההסדרים (סעיף 14 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח-2008), והבקשה נגעה למס ששולם עד לשנה זאת. בנפלאות ההליכים הגענו לדון רק עתה בתיק זה העוסק ב"שומה היסטורית", במסים שחלקם אינם עוד עלי ספר, ואין זו הפעם הראשונה בתקופה האחרונה.

ג. לשם הבהירות נביא כבר עתה את סעיפי החוק הרלבנטים לענייננו. מקורו של מס שכר, עוד אחד משמות המסים ה"יצירתיים" הנגבים "בעזרת השם" (להבדיל), הוא בסעיף 4(א) לחוק מע"מ:

"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"

המונח "שכר" לעניין חוק זה מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כך: "שכר" – הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו". מס מעסיקים מוטל על פי סעיף 2(א) לחוק מס מעסיקים (שכאמור בוטל בינתיים):

"מעסיק יהא חייב במס בשיעור של 4% מסך כל הכנסת עבודה ששילם לכל שנת מס (להלן – מס מעסיקים)"

לפי סעיף 1 לחוק מס מעסיקים: "בחוק זה – תהא לכל מונח המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה". מכאן שלפי שני חוקים אלה המס המושג על המעסיק מחושב על בסיס הכנסת העבודה של העובד לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, המוגדרת כך:

"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; שווי 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"

ד. המשיבה עירערה על השומה לבית המשפט המחוזי. במסגרת ההליך הסכימו ביניהם הצדדים על עובדות מוסכמות, לפיהן המשיבה היא מוסד ללא כוונת רווח כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מע"מ, וכנגזרת מכך חייבת היא בתשלום מס שכר באחוזים מן השכר שהיא משלמת לעובדיה, כהגדרתו בחוק מע"מ; המשיבה נחשבת ל"מעסיק" כמשמעותו בחוק מס מעסיקים, ובהתאם לכך חויבה, עד למועד ביטול החוק, בתשלום מס מעסיקים מסך הכנסת העבודה ששילמה לעובדיה בהתאם לסעיף 2(א) לחוק זה; המשיבה ועובדיה כפופים להסכמים קיבוציים עם ההסתדרות לפיהם על כל מעסיק – ובכלל זה גם המשיבה – לנכות משכרו של כל עובד, בהתאם להוראות סעיף 25(א)(3) ו-25(א)(3) לחוק הגנת השכר, דמי חבר (במידה שהוא חבר באחד ממוסדות ההסתדרות) או דמי טיפול (במידה שאינו חבר באחד ממוסדות אלה) ולהעבירם להסתדרות; המשיבה מפרישה הפרשות סוציאליות בגין עובדיה על בסיס סכום השכר לפני ניכוי דמי החבר או דמי הטיפול; מוסדות ההסתדרות פועלים, על פי אתר האינטרנט של ההסתדרות, לחיזוק מעמד העובדים בכלל מגזרי העבודה ולחתימת הסכמי עבודה קיבוציים, אשר תכליתם שיפור תנאי העסקה, הענקת ביטחון תעסוקתי ותנאים סוציאליים במקום העבודה, ומוסדות אלה מציעים את שירותיהם הארגוניים והמשפטיים כדי לעזור לכל עובד הזקוק לעזרה במימוש זכויותיו.

ה. ביום 8.3.15 קיבל בית המשפט המחוזי את ערעור המשיבה, וקבע, כי אין לכלול בחישוב השכר והכנסת העבודה שבגינם מחויבת המשיבה במס שכר ובמס מעסיקים את דמי הארגון ששולמו בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות.

ו. נפסק, כי על פי חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים, יש לקבוע את השכר והכנסת העבודה שעל בסיסם מחושבים מס השכר ומס המעסיקים על פי הגדרת הכנסת עבודה שבסעיף 2(2) לפקודה. באשר לסעיף זה נאמר, כי מן החריג שבו – לפיו אין לכלול בהגדרת הכנסת עבודה תשלומים אותם שילם המעסיק לעובד לכיסוי הוצאות אותן יכול העובד לנכות כהוצאות מוכרות – אפשר ללמוד על תכליתו, לפיה יש לכלול במסגרת חישוב הכנסת העבודה רק את התשלומים החייבים במס, ולא תשלומים שניתן לנכותם ולכן אינם חייבים במס. מתכלית זו, כך קבע בית המשפט, עולה כי יש לפרש את סעיף 2(2) לפקודה כך שתשלומים אשר ניתן להכיר בהם כהוצאה מוכרת על ידי העובד ומנוכים כתשלום חובה על ידי המעסיק, אינם נכללים בהגדרת הכנסת עבודה על פי הסעיף; זאת אף אם אין מדובר בהוצאה שהוציא העובד ושעליה שילם לו המעסיק.

ז. בנוסף קבע בית המשפט, כי ניתן להכיר בתשלום דמי הארגון למוסדות ההסתדרות כהוצאה מוכרת של העובד על פי סעיף 17 לפקודה (כך על התקופה שלפני התיקון מיום 18.1.12 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן התיקון לתקנות הניכוי), אשר בו נאמר כי יש להכיר בחמישים אחוזים מדמי הארגון כהוצאה מוכרת). זאת – שכן מדובר בהוצאה היוצאת כולה בייצור ההכנסה ולשמו בלבד. התשלום למוסדות ההסתדרות נועד בין השאר, כך נפסק, למנוע את פיטורי העובד ולדאוג שתנאי השכר שלו לא ייפגעו ולכן ניתן להגדירם כהוצאה למען שמירה על הקיים, המוכרת ככזאת לגבי המס. כן נקבע שמדובר בהוצאה שהיא אינצידנטלית להכנסה ומשתלבת בתהליך הפקתה, כיון שמדובר בהוצאת חובה שלא ניתן להיות עובד מבלי להוציא אותה, וגם מטעם זה יש לראות בה הוצאה המוכרת למס. הוטעם, כי הסכם הפשרה שנחתם בין רשות המיסים לבין ההסתדרות בתובענה הייצוגית בת"מ 142/06 הסתדרות העובדים הכללית החדשה ואח' נ' מדינת ישראל – רשות המיסים ואח' (להלן הסכם הפשרה) – שעל פיו חמישים אחוז מסכום דמי הארגון שמשלם עובד משכרו יוכרו לו כהוצאה מוכרת לצרכי מס – ואשר קיבל תוקף של פסק דין, אינו מקים מעשה בית דין במקרה זה לעניין השאלה האם יש להכיר בתשלום דמי הארגון כהוצאה מוכרת. נאמר, כי הסכם הפשרה דן בחבות המס של העובד, ולא בחבות מס השכר ומס המעסיקים של המעסיק הנידונים בתיק זה, ולכן פסק הדין אינו

מחייב בענייננו. הוסף, כי הסכם הפשרה אף מחזק את העמדה שיש לראות הוצאות אלה כמותרות בניכוי, שכן ההסכמה שנתן המערער לפשרה מלמדת על כך שגם הוא סבר כי יש צדק בטענה שיש לראות הוצאות אלה כמותרות בניכוי. בית המשפט הוסיף, שהתיקון לתקנות הניכוי אשר במסגרתו נקבע, כאמור, שחמישים אחוזים מתשלום דמי הארגון ששילם עובד משכרו יותרו בניכוי, תומך אף הוא בעמדה זו, כיון שמדובר בתיקון מבהיר, המבסס את המצב הנורמטיבי אשר היה קיים לפניו.

ח. משתי קביעות אלה – דרך הפרשנות לסעיף 2(2) לפיה אין להכליל במסגרתו תשלומי חובה אותם מנכה המעסיק ומוכרים כהוצאה לענייני מס לעובד, והעובדה שההוצאות על דמי הארגון מותרות בניכוי – הסיק בית המשפט כי אין להכליל את התשלומים שמשלמת המשיבה בעבור עובדיה למוסדות ההסתדרות בשכר החייב במס שכר ומס מעסיקים. עוד הוסיף בית המשפט, כי גם מלשונם של חוק מע"מ ושל חוק מס מעסיקים ניתן ללמוד, כי אין להכליל תשלום חובה אותו מעביר המעסיק לצד שלישי בטרם מגיע השכר לידיה של העובד, כחלק מבסיס השכר לצורכי חישוב מסים אלה, שכן בשניהם לשון החוק עוסקת בשכר ששילם המעסיק לעובד. כך בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נאמר, כי: "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם", ובסעיף 2 לחוק מס מעסיקים: "מעסיק יהא חייב במס בשיעור של 4% מסך כל הכנסת עבודה ששילם לכל שנת מס" (ההדגשות הוספו). התשלומים למוסדות ההסתדרות לא הגיעו לידי העובדים אלא נוכו טרם תשלום השכר ולכן, על פי לשון החוקים, אין לראותם – כך נפסק – כחלק מן הבסיס על פיו מחשבים את מס השכר ומס המעסיקים.

ט. בית המשפט הביא ראיה לדבריו מפסק הדין בע"א 434/83 פקיד שומה נ' סולל בונה, פ"ד לח(4) 776 (1985) (להלן עניין סולל בונה), במסגרתו נקבע, כי אין על מעסיק לשלם מס שכר ומס מעסיקים על תגמולים למשרתי מילואים שהוא משלם לעובדים ומוחזרים לו על ידי הביטוח הלאומי. תשלום זה, כך נקבע, אינו נחשב כחלק מן השכר לצורך חישוב מס שכר ומס מעסיקים, אף שמדובר בתשלום המועבר לעובד על ידי המעסיק; כך – כיון שמדובר בתשלום שמשלם הביטוח הלאומי ישירות לעובד, והמעסיק אינו משמש אלא כצינור להעברתו.

י. כלפי פסק דין זה הוגש הערעור שבפנינו.

יא. נטען כי יש להכיר בתשלומים שמעבירה המשיבה להסתדרות בגין עובדיה כחלק מן הבסיס לחישוב מס השכר ומס המעסיקים החל עליה, שכן יש לחשב מסים אלה על פי התשלום שמשלם המעסיק לעובדו, ולא על פי ההכנסה החייבת במס של העובד. מס מעסיקים, כך נטען, חל על התשלומים שמשלם המעסיק, ולכן מוקד הבדיקה הוא המעסיק. מס שכר נועד למסות את הערך המוסף של מוסד ללא כוונת רווח המתבטא בשכר שמשלם המוסד לעובדיו. לכן מוטלים מסים אלה על בסיס הכנסתו של העובד מן המעסיק ולא על בסיס הכנסתו החייבת. הוצאות שמוציא העובד אשר אינן מכוסות על ידי מעסיקו, כך נטען, אינן רלבנטיות לצורך קביעת בסיס המס של המעסיק אף אם הן מוכרות לו לעניין מס.

יב. בנוסף נטען, כי שגה בית המשפט המחוזי בפרשנותו לסעיף 2(2) לפקודה. נטען, כי לשון החוק מחריגה מגדרי הכנסת העבודה רק הוצאות שהוציא העובד והמוכרות לו למס ואותן החזיר לו המעסיק; כל תשלום אחר שמשלם המעסיק לעובד בא בגדרי הכנסת העבודה על פי הסעיף, גם אם הוא מוכר לאחר מכן לעובד כהוצאה מוכרת. התשלום בעבור דמי הארגון, כך נטען, אינו נכנס לגדרי החריג, כיון שהמעסיק הוא רק גורם אשר מעביר, כמעין "צינור", את כספי העובד לידי ההסתדרות, אך אין הוא מחזיר לעובד הוצאה זו. עוד נטען, כי גם על פי תכלית הסעיף אין ניתן להגיע לפרשנותו של בית המשפט המחוזי. הוטעם, כי תכלית סעיף 2(2) לפקודה היא לכלול בהגדרת הכנסת העבודה קשת רחבה ככל הניתן של תשלומים וטובות הנאה שנותן המעסיק לעובד. את החישוב הסופי להכנסה החייבת במס יש לערוך, בהתאם לתכלית זו, על ידי הפחתת ההוצאות המותרות בניכוי מתוך הכנסת העבודה, ולא על ידי כך שאין מכלילים מעיקרא הוצאות המותרות בניכוי כחלק מהכנסת העבודה. החרגת ההוצאה שהוחזרה לעובד ממעסיקו מהגדרת הכנסת עבודה נעשתה כדי לחסוך לעובד את הצורך להגיש דו"ח שנתי בבקשה להחזר מס, אך מנגנון זה מייחד את עצמו, כך נטען, אך ורק להחזר הוצאות ששולמו לעובד על ידי המעסיק ואין להרחיב אותו מעבר לכך ללא כל עיגון בלשון החוק. הוסף, כי העובדה שמדובר בתשלום שחובה על העובד לשלמו אינה רלבנטית אף היא בנידון דידן.

יג. בנוסף נטען, כי שגה בית המשפט בדרך בה החיל את ההלכה בפסק הדין בעניין סולל בונה בענייננו. לטענת המערער, המסקנה העולה מפסק הדין בעניין סולל בונה היא שאין לחייב את המעסיק בתשלום מס שכר ומס מעסיקים על כסף אשר לא הוא משלם לעובד, רק בשל העובדה שהוא משמש כ"צינור" להעברת הכספים אליו מצד שלישי, ויש להתייחס למהותה הכלכלית של העברת הכספים. מכאן, טוען המערער, שאף בענייננו יש להתייחס למהות העברת הכספים – שהיא תשלום שכר אותו משלם

המעסיק לעובד – ואין טעם לא למסותה רק בשל העובדה שהמעסיק משמש כ"צינור" להעברת הכספים לצד שלישי בשם העובד.

יד. עוד נטען, כי לשיטת המערער אין לראות את ההוצאה על דמי הארגון כהוצאה מוכרת למס של העובד. התשובה לשאלה האם דמי הארגון ניתנים לניכוי, כך נטען, ניתנה כבר בהסכם הפשרה בתובענה הייצוגית, לפיו הותרו לכל עובד כהוצאה חמישים אחוזים מדמי הארגון, ולכן אין לדון בה מחדש במסגרת זו. לשיטת המערער, אם לא תתקבל דעתו שיש לראות את הסכם הפשרה כמחייב בתיק זה, אין לראות את ההוצאות על דמי הארגון כהוצאה מוכרת, כיון שאין מדובר בהוצאה אינצדנטלית לייצור ההכנסה, שכן לא הוכחה זיקה ישירה וממשית בין התשלומים להסדרות לבין שמירת קיומה של הכנסת העבודה.

יה. לבסוף נטען, כי פסיקת בית המשפט המחוזי עלולה לפגוע בזכויות העובדים, בשל השלכות החורגות מהגדרת תחולתם של מס שכר ומס מעסיקים. כך, עלולים פטורים שונים המופיעים בפקודה והמחושבים על בסיס הגדרתה של הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, לחול על סכומים קטנים יותר, עקב הקביעה כי דמי הארגון אינם חלק מהגדרה זו. בנוסף עלולה פסיקה זו, כך נטען, לפגוע בתגמולים מסוימים לפי חוק הביטוח הלאומי, המחושבים גם הם על בסיס הגדרת הכנסת העבודה לפי סעיף 2(2).

טענות המשיבה

יו. המשיבה סומכת ידיה על עיקרי פסק דינו של בית המשפט המחוזי. נטען כי מלשונם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים עולה, שהחייב במסים לפי חוקים אלה חל רק על שכר או הכנסת עבודה ששילם המעסיק לעובד בפועל, ולכן אין להחילם על דמי הארגון שאינם מגיעים לידי העובד. תפיסה זו מתחזקת, כך נטען, לאור ההלכה לפיה עובד נישום על בסיס שיטת המזומנים. באשר לתכליתו של חוק מע"מ טוענת המשיבה, כי דמי הארגון הם תשלומי חובה שאינם בעלי אופי של תשלום פרטי לעובד, ולכן אינם מייצרים ערך מוסף.

יז. הוסף, כי במסגרת התיקון לסעיף 4 לחוק מע"מ שנעשה בסעיף 21 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2005 (להלן תיקון 29 לחוק מע"מ), ראה המחוקק לתקן את הגדרת המונח "שכר" לעניין הטלת מס שכר על מוסדות כספיים, כך שזו תכלול גם "כל סכום ששילם מעסיק לקרן השתלמות או לקופת גמל, גם אם לפי הוראות סעיף 3 לפקודת מס הכנסה לא רואים אותו כהכנסת עבודה

במועד ששולם לקרן ההשתלמות או לקופת הגמל". עד לתיקון זה, כך נטען, לא חויבו במס שכר הסכומים ששולם מעסיק לקרן ההשתלמות או לקופת גמל בגבולות התקרה שנקבעה בחוק, מן הטעם שהגם שמדובר בהטבה לעובד, הנה כל עוד זו לא שולמה לו בפועל, לא ניתן לראותה כחלק מהכנסת העבודה שלו, וכנגזר מכך גם כשכר החייב במס שכר. הודגש, כי התיקון נעשה רק לגבי שכר שמשלמים מוסדות כספיים ולא לגבי שכר אותו משלמים מוסדות ללא כוונת רווח, קרי – בענייננו בו עסקינן במוסד ללא כוונת רווח, עדיין חל הדין הקודם, לפיו אין לשלם מס שכר על כסף שלא הגיע לידי העובד. עוד נטען, כי התיקון מלמד גם על רצון המחוקק להקל על מוסדות ללא כוונת רווח.

יח. באשר לפרשנותו של סעיף 2(2) לפקודה נטען, כי ההגדרה הרחבה של הכנסת העבודה לפי הסעיף נועדה למנוע את שחיקת בסיס המס על ידי הסוואה של תשלומים שמעבירים מעסיקים לעובדים כהחזר הוצאות. ואולם, לשיטת המשיבה התשלומים המדוברים להסתדרות אינם "הסוואת שכר", אלא תשלום חובה הנכפה על העובד ואינו מהווה הטבה בידו, ולכן אין סיבה להכלילם בהגדרת הכנסת עבודה לפי תכלית הסעיף. בנוסף חוזרת המשיבה על הפרשנות שנתן בית המשפט המחוזי לסעיף 2(2), לפיה מן החריג בסעיף יש ללמוד על תכליתו לכלול בהגדרת הכנסת עבודה על פיו רק את הכנסת העבודה החייבת במס, ולא לכלול בה תשלומים שאינם מהווים הטבה חייבת במס בידי העובד. המשיבה מבקשת לתמוך את טענתה באשר לתכלית הסעיף בכפל הלשון "רווח או השתכרות" ממנו משתמעת הבחנה בין "רווח" לבין "השתכרות"; "השתכרות", כך נטען, פירושה תשלום בעבור שירותים, ואילו "רווח" משמעותו כל תוספת לקיים. בגדר זה, ובהינתן ניכוי השולל תוספת כזו, אין לדבר על רווח – ולכן גם לא על הכנסת עבודה.

יט. בנוסף טוענת המשיבה, כי – כפי שקבע בית המשפט המחוזי – יש לראות את התשלומים להסתדרות בעבור דמי הארגון כהוצאה המותרת בניכוי בידי העובדים. העובדה שהעובדים חייבים לשלם את דמי הארגון כדי לעבוד במקום עבודתם, הופכת אותם – כך נטען – לתשלומים הכרוכים ושלובים באופן אינצדנטלי בתהליך הפקת ההכנסה. כן נטען, כי מדובר בתשלומים שנועדו לשמירה על הקיים, שכן מוסדות ההסתדרות מקנים הגנה לעובדים מפני פיטורין ומפני פגיעה בתנאי השכר. לטענת המשיבה התיקון לתקנות הניכוי שעל פיו, כאמור, משנת השכר 2011 יוכרו לצרכי מס חמישים אחוז מן התשלומים בעבור דמי החבר או דמי הטיפול, מהווה החמרה של הדין שחל עובר לו, בו ניתן היה להכיר במלוא התשלומים כהוצאה לענייני מס. הסכם הפשרה בתובענה הייצוגית אינו רלבנטי לטענת המשיבה לעניין זה, שכן אין הוא חלק

מן העובדות המוסכמות שאושרו על ידי בית המשפט המחוזי, וכיון שהתובענה הייצוגית שבסגרתה הושגה הפשרה דנה בחבות המס של העובד, ולא בחבות מס השכר ומס המעסיקים של המעסיק הנידון בתיק זה.

כ. לבסוף נטען, כי מפסק הדין בעניין סולל בונה יש ללמוד, כי כאשר המעסיק משמש רק כ"צינור" להעברת כספים, אין למסותו במס שכר ומס מעסיקים על הסכום שהועבר, ולכן אף בענייננו, בו משמש המעסיק כצינור, אין לחייבו. באשר להשלכות על זכויות העובדים להם טען המערער נאמר, כי הגדרת הכנסת העבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה אינה צריכה להיגזר מן ההשלכות שיהיו לה על הטבות מס או תגמולים הבאים מכוחה.

הדיון בפנינו

כא. בדיון בפנינו חזרו באי כוח הצדדים על עיקרי טענותיהם. בא כוח המערער הדגיש, כי חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים מטילים את המסים על המעסיק ולא על העובד, ועל פי תכליתם יש להחיל את המסים על פיהם גם על דמי הארגון. עוד נטען, כי על פי לשון הפקודה אין להחריג תשלום זה מהגדרת הכנסת עבודה. הוסף, כי המושג תשלום חובה בו השתמש בית המשפט המחוזי אינו מופיע בחוק. בא כוח המשיבה טען כי מס שכר ומס מעסיקים מוטלים רק על משכורת ששולמה לעובד, בעוד דמי הארגון לא שולמו לו. כן חזר בא כוח המשיבה על טענותיו באשר לתכליתו של סעיף 2(2) לפקודה למנוע "הסוואת שכר", על פיה אין להכליל את דמי הארגון בהגדרת הכנסת עבודה, ובאשר ללשונו המבחינה בין "רווח" ל"משכורת". הוסף, כי על פי תכליתם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים אין להטיל מס על דמי הארגון, שכן אין באלה ערך מוסף לשוק; וכיון שהטלת מס עליהם תביא לכפל מס, בהיותם משולמים להסתדרות, שגם היא מוסד ללא כוונת רווח, וממוסים במס שכר ומס מעסיקים בעת שהם משולמים לעובדיה.

הכרעה

כב. השאלה המשפטית העומדת לבחינתנו היא – כעולה מן האמור – האם יש לכלול את דמי הארגון שמשלמת חברה בגין עובדיה למוסדות ההסתדרות, כחלק מחישוב ה"שכר" ו"הכנסת העבודה" בגינם מחויבת היא במס שכר ובמס מעסיקים. כדי לענות על שאלה זו נבחן תחילה את תשתיתם הנורמטיבית של מסים אלה.

מס שכר ומס מעסיקים

כג. כאמור, מקורו של מס שכר הוא בסעיף 4(א) לחוק מע"מ; משמעות המונח "שכר" על פי חוק זה היא כמשמעותה של "הכנסת עבודה" בפקודת מס הכנסה. מקורו של מס מעסיקים הוא בחוק מס מעסיקים, ואף חוק זה מפנה להגדרת "הכנסת עבודה" לפי הפקודה לשם קביעת הבסיס שעל פיו מחושב המס. בטרם נפנה לשאלה העומדת בפנינו נעמוד בקצרה על תכליתם של חוקים אלה, שכמובן בבסיסה צורך המדינה בהכנסות, יהא שמן אשר יהא.

כד. מס שכר נועד למסות את הערך המוסף של מוסדות ללא כוונת רווח. ערך מוסף של יחידה משקית הוא הערך שתורמת אותה יחידה למשק בפעילותה העסקית. הביטוי לתוספת ערך זו, הוא ההפרש שבין מכירותיה של אותה יחידה לבין רכישותיה, או בין השירותים שנתנה לשירותים שקיבלה (אהרון נמדר מס ערך מוסף 37-38 (מהדורה רביעית, 2009), (להלן נמדר, מס ערך מוסף)). ניתן לחשב ערך זה גם כרווח של היחידה בתוספת הוצאות השכר שלה על עובדיה (אנה שניידר "מס ערך מוסף על מלכ"רים" מיסים א2, א-36 (1987)). כיון שלמוסד ללא כוונת רווח אין רווחים, מחושב הערך המוסף שלו על בסיס ההוצאות לשכר שהוא משלם לעובדיו (שם; נמדר, מס ערך מוסף, בעמ' 387; וראו גם מבוא להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, הצעות חוק 233, (235).

"בקבעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס. ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על-ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף" (ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושליים" נ' מנהל המכס, פ"ד מ"ד(4) 806, 800 (1990) מפי השופט גולדברג)

מס השכר נועד, איפוא, למסות את הערך המוסף של מוסד ללא כוונת רווח המתבטא בשכר אותו משלם מוסד זה לעובדיו.

כה. מס מעסיקים, שהוטל במסגרת נסיון הממשלה לאיזון התקציב בשנת 1975, נועד אף הוא למסות את הערך המוסף המתבטא בשכר שמשלם מעסיק לעובדיו. כך

נאמר בדברי ההסבר להצעת חוק מס מעסיקים: "המס המוצע הוא שלב בדרך להנהגת מס ערך מוסף, מאחר שהשכר המשתלם מאת המעסיקים הוא ברוב המקרים המרכיב הגדול ביותר בערך המוסף" (הצעת חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975, הצעות חוק 178, 178; וראו דוד שי "הדינמיקה של דיני המיסים לאור קורותיו של חוק מס מעסיקים" מיסים י"ז(1) א-53 (2003)). מס המעסיקים, שנועד – כעולה מדברי ההסבר – להיות פתרון זמני לאיזון תקציב המדינה עד להטלת מס ערך מוסף במשק, הושאר על מכונו אף לאחר חקיקת חוק מע"מ למשך שנים רבות – עד שבוטל, כאמור, בשנת 2008 ("מס משוחרר בקושי יוחזר") – אך בבסיסו נועד להיות כמעין מס ערך מוסף חלקי.

"מטרתו של חוק מס מעסיקים, כפי שהיא עולה מדברי שר האוצר בהגישו לכנסת את הצעת חוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 (ד"כ 73 (תשל"ה) 2043) [היא] כנאמר שם: "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) (1972, p.w. devoil, value added, london) חלק מרכזי ממנו, מבחינה חשבונית, הוא השכר (כלומר הכנסת העבודה) המשתלם לעובדיו" (עניין סולל בונה, בפס' 4 לפסק דינו של הנשיא שמגר).

תכליתם של שני המסים, מס שכר ומס מעסיקים, היא איפוא זהה – למסות את הערך המוסף של המעסיק, המתבטא בשכר שהוא משלם לעובדיו. לכן מפנים החוקים לחישוב הכנסת העבודה בסעיף 2(2) לפקודה, בהנחה הפשוטה שהכנסת העבודה של העובד היא השכר אותו משלם המעסיק. נפנה כעת לפרשנותו של סעיף זה.

סעיף 2(2) לפקודה

כו. נחזור על הגדרתה של הכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה:

"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"

כו. נוסחו של סעיף 2(2) לפקודה כמות שהוא כיום, לאחר תיקון 22 לפקודה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975), מקורו במסקנות ועדת בן שחר (בראשות פרופ' חיים בן שחר; וראו עליה בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק

יהב לעובדי המדינה בע"מ (2007) (להלן עניין בנק יהב)) שבפניה עמדה הבעיה של שחיקת בסיס המס, על ידי תשלומים שכונו בשמות שונים, כגון החזר הוצאות, מתוך מטרה לפטור אותם ממסים (אהרון נמדר מס הכנסה 119 (2013) (להלן נמדר, מס הכנסה); אמנון רפאל מס הכנסה 124-127 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן רפאל)). כחלק ממסקנות הוועדה הוחלט להרחיב את בסיס הגדרתה של ההכנסה מעבודה כך שתכלול כל טובת הנאה המגיעה מהמעסיק לעובד (הוועדה לרפורמה במסים המלצות לשינוי המס הישיר: דין וחשבון הוועדה לרפורמה במסים ב-3 (1975); שלמה יצחקי "רפורמת המס 1975" רפורמות מס 195, 200-201 (דוד גליקסברג עורך, 2005)). על פרשנותו של הסעיף להיעשות מתוך פרספקטיבה זו: "הרחבת בסיס המס היתה יסודו של שינוי החקיקה, והיא הרקע שעל פיו יש לבחון את הסעיף" (עניין בנק יהב, בפסקה ו(2)). כך נכתב לגבי תכליתו של סעיף 2(2) בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2014):

הכלל הוא אפוא, בניסוחו של המלומד רפאל "כי הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי מעביד ועובד, אשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה... היא הכנסת עבודה" (רפאל, בעמ' 114). זוהי החזקה החולשת על תשלומי המעביד לעובד וזוהי נקודת המוצא. (פסקה 18 לפסק דינה של המשנה לנשיא, כתארה אז, נאור; וראו גם ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' יוסף ברנע פסקאות 24-27 לפסק דינו של השופט עמית (2016))

כח. זוהי תכליתו הכללית של הסעיף. באשר לחריג שבו – המחריג תשלום שניתן לעובד מאת המעסיק לכיסוי הוצאות המותרות לו לעניין מס, אשר אותו אין הסעיף כולל בהגדרת הכנסת העבודה מעיקרא – נטען, כי ניתן ללמוד ממנו על כך שמתכליתו של הסעיף לכלול בהגדרת הכנסת העבודה מעיקרא רק את הכנסת העבודה החייבת במס; קרי – לאחר ניכוי תשלומים שניתנו לעובד כהחזר על הוצאה המוכרת לו ותשלומי חובה המותרים לו כהוצאה. תכלית זו עולה בקנה אחד, כך נטען, עם תכליתו הכללית למנוע "הסוואת שכר", שכן שכר זה ממילא אינו חייב במס. אין להלום טענה זו. הדרך הכללית לחישוב הכנסה חייבת בפקודה היא על ידי הגדרה רחבה של הכנסה וניכוי של הפטורים וההוצאות המותרות מסך זה (וראו הגדרת "הכנסה" והגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה; רפאל, בעמ' 40-41). החריג שבסעיף 2(2) מהווה חריג לכלל (רפאל, בעמ' 134; נמדר, בעמ' 120-121) ויוצר מעין "קיצור דרך" בחישוב ההכנסה החייבת. כיון שמבחינת גובה המס שעל העובד לשלם אין הבדל בין הכללת התשלום בהכנסת העבודה והוצאתה בעת חישוב ההכנסה החייבת, לבין החרגתה מכלל

הכנסת עבודה מעיקרא בחר המחוקק ליצור במקרה זה "קיצור דרך" כדי להקל על העובד, כך שלא יהא עליו למלא דו"ח שנתי כדי לנכות תשלומים אלה. על חריגות זו כותב המלומד א' רפאל כך:

"דומה כי על ידי עשיית קפנדריה זו התערבבו קצת התחומים של הכנסת עבודה והכנסת עבודה חייבת במס. מוטב היה לדון בשאלת הכנסת העבודה עצמה בסעיף 2(2), ללא גלישה לתחום הכנסת העבודה החייבת במס, כשם שהדבר נעשה לגבי שאר מקורות הכנסה, הנימנים בסעיף 2 לפקודה" (רפאל, שם).

אכן, מחריג הסעיף תשלומים אלה מגדרי הכנסת העבודה מעיקרא לשם עשיית "קיצור הדרך", אך על רקע הכלל בפקודה המבחין בין הכנסה להכנסה חייבת, ועל רקע תכלית הסעיף, יש לתת לחריג זה פירוש מצמצם ולא להרחיבו מעבר לאמור בו. וראוי להדגיש, החריג אינו בא לומר שהתשלומים הבאים בגדריו אינם במהותם חלק מהכנסת העבודה שבידי העובד – שכן יש בהם טובת הנאה הניתנת לו מידי של המעסיק כחלק מיחסי העבודה; כל שביקש החריג לעשות הוא לממש את "קיצור הדרך" האמור על ידי החרגת התשלום מהגדרת הכנסת העבודה מעיקרא, כאמור.

כט. בכל הכבוד, נראה כי אין להלום את הפרשנות שנתן בית המשפט לסעיף 2(2) אף מלשונו. כידוע, ככל חוק אחר, גם חוק מס יתפרש על-פי תכליתו בתנאי שלפרשנות המוצעת ישנה נקודת אחיזה בלשון החוק (ע"א 5883/14 אלדן תחבורה נ' פקיד שומה פסקה ל"ד (2016); ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה פסקה 14 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (2012); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כ"ח 425 (תשנ"ז)). בית המשפט המחוזי ביקש להבחין בין תשלומי חובה אותם משלם המעסיק המותרים לעובד כהוצאה, לבין תשלומים אחרים המותרים כהוצאה לו. ואולם דומה כי הסעיף, על פי לשונו, כולל בהגדרת הכנסת עבודה כל טובת הנאה המגיעה מן המעסיק לעובד כחלק מיחסי העבודה ביניהם למעט המפורט בחריג, ללא כל הבחנה בין תשלומי חובה לתשלומים שאינם כאלה. קשה להלום אף את ההבחנה הלשונית שניסו המשיבים ליצור בין "רווח" לבין "השתכרות" בהקשר זה; כך – על רקע הפרשנות התכליתית לסעיף היוצאת מן ההנחה, כאמור, שככלל יבואו תשלומים וטובות הנאה הנובעים לעובד מתוך יחסי העבודה בגדרי הכנסת העבודה.

דמי הארגון

ל. נשוב לדמי הארגון; האם הם חלק מן הערך המוסף שמייצרת המעוררת? כאמור, הערך המוסף – קרי, הערך אותו תורמת היחידה המשקית בפעילותה העסקית –

של מוסד ללא כוונת רווח מתבטא בשכר המשולם על-ידיו לעובדיו. המשיבה טוענת, כי תשלום דמי הארגון למוסדות ההסתדרות אינו מבטא ערך מוסף שהיא יוצרת, שכן מדובר בתשלום חובה אשר אינו בעל אופי של תשלום פרטי לעובד. טענה זאת קשה לקבל. אין חולק, שעל פי ההסכמים הקיבוציים החלים במשק חייבים העובדים בתשלום דמי ארגון למוסדות ההסתדרות, ושעל המעסיק להעביר את התשלום בעבור העובד כחלק משכרו. תמורת תשלומים אלה, כך לפי העובדות המוסכמות, מספקת ההסתדרות את שירותיה לעובדים – הן למשלמי דמי החבר והן למשלמי דמי הטיפול. אין בעובדה שעל פי ההסכמים הקיבוציים חייב העובד בתשלומים אלה כדי לבטל מהם את האופי ה"פרטי" שלהם – כפי שקראה לו המשיבה – קרי, את העובדה שהם מהווים תשלום כספי בעד שירותים, אשר בעלותם נושא העובד. מן האמור עולה, כי דמי הארגון הם חלק בלתי נפרד מן השכר שמשלם המעסיק לעובד, ובו משתמש למעשה העובד לצרכיו, המבטא את הערך המוסף של המעסיק. דמי הארגון הם הכנסה אצל העובד, כמותם כשאר רכיבי שכרו.

לא. כאן המקום להתייחס גם לטענת המשיבה, המבוססת על דברי בית המשפט המחוזי, לפיה מלשונם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים עולה שמסים אלה חלים רק על השכר ששילם המעסיק לעובד בפועל, ולכן אין הם חלים על דמי הארגון שלא הגיעו בשום שלב לידי העובד. בכל הכבוד מתקשים אנו להלום פרשנות זו. העובדה שהכסף לא הגיע בפועל לידי העובד של העובד אין פירושה שהכסף לא שולם לו כחלק משכרו, שכן הכסף שולם למוסדות ההסתדרות בעבורו ובשמו, לצורך מתן שירות לו. במהותה העברת דמי הארגון מן המעסיק למוסדות ההסתדרות, היא, כאמור, תשלום של העובד שנעשה באמצעות המעסיק, בו משמש המעסיק רק כ"צינור" להעברת הכספים. מבחינה כלכלית ומהותית אין הבדל בין העברת הכסף מן המעסיק לעובד ומהעובד למוסדות ההסתדרות, אילו נעשתה, לבין העברת הכסף באופן ישיר מן המעסיק להסתדרות. מכאן, שיש לראות את דמי הארגון כחלק מן השכר ששולם לעובד לעניין חוקים אלה, אף אם הכספים לא הגיעו לידי בפועל. בדומה לכך אין להלום אף את טענת המשיבה באשר לתיקון 29 לחוק מע"מ, שכן אף אילו ניתן ללמוד ממנו, כטענת המשיבה, שכסף שלא הגיע לידי העובד פטור ממס שכר – ואיני מביע דעה על כך כאן – הנה בנידון דידן שולמו למעשה הכספים לעובד, כאמור.

לב. ראינו איפוא, שעל פי לשונם ותכליתם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים יש להחיל אותם אף על התשלומים שמעביר המעסיק למוסדות ההסתדרות בעבור דמי הארגון של עובדיו. אך בכך אין די שכן, כאמור, מפנים אותנו חוקים אלה לסעיף 2(2)

לפקודה כדי לקבוע את גובה השכר והכנסת העבודה החייבים במסים אלה. נפנה עתה, על כן, לשאלה האם דמי הארגון באים בגדרי הכנסת העבודה על פי הפקודה אם לאו.

לג. כאמור יש לפרש את החריג לסעיף 2(2) לפקודה בדרך תכליתית, על פיה כל תשלום או טובת הנאה המועברים מהמעסיק לעובד כחלק מיחסי העבודה ביניהם נכנסים בגדריה של הכנסת העבודה, למעט תשלומים הבאים בגדרי החריג, אשר לו יש לתת פירוש מצמצם, בשל אותה תכלית של החוק. את התשלומים בגין דמי הארגון נותן המעסיק לעובד בשל יחסי העבודה ביניהם, והם אינם נכנסים – ואף לא נטען שנכנסים הם – בגדרי החריג, שכן אין מדובר בהחזר הוצאות מן המעסיק לעובד, ולכן יש לראותם כחלק מהגדרת הכנסת העבודה לפי הסעיף, בין אם מותרים הם בניכוי לעובד ובין אם לא. דברים אלה נובעים מן הפרשנות ה"פנימית" של סעיף 2(2), אך הם נכונים ביתר שאת נוכח תכליתם האמורה של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים; בהקשר זה, בו פונים אנו לסעיף 2(2) לפקודה למען ברור היקף תחולתם של חוקים אלה, יש להתחשב בה בבואנו לפרשו. כפי שראינו, בהתאם לתכלית חוקים אלה, יש להכליל את דמי הארגון כחלק מבסיס החישוב של מס השכר ומס המעסיקים. לכן יש לפרש את הסעיף – למצער בהקשר זה – בהתאם ללשונו, כך שיכלול בתוך הגדרת הכנסת העבודה אף את דמי הארגון שהם, כאמור, חלק מן הערך המוסף של המעסיק אותו באו חוקים אלה למסות. למעלה מן הצורך נעיר שפרשנות זו אף תיטיב לכאורה עם העובדים, כיון שלא תפגע בגובה ההפרשות הפטורות ממס ובתגמולי הביטוח הלאומי הנגזרים מהגדרת הכנסת העבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

לד. הגענו איפוא לכלל מסקנה, כי יש לראות את דמי הארגון כחלק מהגדרת השכר והכנסת העבודה לפי חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם הפסיקה בעניין סולל בונה, שבה נקבע, כי אין לראות את התשלומים אותם מעביר המעסיק לעובד בגין שירות מילואים של העובד, כחלק מהכנסת העבודה לעניין מס המעסיקים. הבסיס לקביעה שם היה, שאין די בכך שהמעסיק הוא שהעביר את התשלום לעובד כדי לחייבו במס מעסיקים על תשלום זה, ויש לבחון את מהות התשלום ואת השאלה האם הוא במהותו חלק מן ההכנסה אותה משלם המעסיק. כיון שנקבע שם שהמעסיק אינו משמש אלא כ"צינור" להעברת הכספים, אך במהותם אין הם חלק משכר העבודה, נפסק שאין לשלם בעבורם מס מעסיקים. המסקנה העולה מעניין סולל בונה היא איפוא, וכך בפרשנות דיני המס בכלל כנודע, שיש לבחון תשלום על פי מהותו ולא על פי הדרך בה נעשה בפועל. כך, בענייננו, אף שלמעשה עובר הכסף ישירות מהמעסיק למוסדות ההסתדרות, במהותו מדובר – כאמור – בתשלום שהוא חלק מהשכר שמשלם המעסיק לעובד, ולכן יש לחייבו במס שכר ובמס מעסיקים.

לה. נוכח המסקנה כי תשלומים אלה חייבים במס שכר ובמס מעסיקים בין אם מותרים הם בניכוי לעובד ובין אם לא, מתייחר הדיון בשאלה – שבה דן בית המשפט המחוזי בפירוט – האם יש להכיר בתשלומים אלה כהוצאה המוכרת לעובד לעניין מס, ובשאלה היש להסכם הפרשה בתובענה הייצוגית השלכה לענייננו.

לו. אם תישמע דעתי ניעתר איפוא, לערעור, ונחייב את המשיבה בהוצאות בסך 20,000 ₪.

המשנה לנשיאה

השופט י' עמית:

אני מסכים.

המשיבה מפרישה הפרשות סוציאליות על בסיס סכום השכר הכולל את דמי החבר/דמי הטיפול; הטבות מס כמו פטור להפקדה בקופת השתלמות בשיעור של 7.5% משכרו של העובד ניתנים על בסיס שכר הכולל את דמי החבר/דמי הטיפול; וזכויות סוציאליות שונות נגזרות אף הן מאותו בסיס (כגון דמי פגיעה וקצבת נכות בעבודה המשולמים על ידי הביטוח הלאומי). פרשנותו של בית משפט קמא אינה מתיישבת עם כל אלה, והיא עלולה לפגוע בזכויותיהם של העובדים. מכאן שיש לראות את דמי החבר אותם מעבירה המערערת להסתדרות, כחלק מהכנסת העבודה של העובד.

ש פ ט

השופט ע' פוגלמן:

מצטרף אני לחוות דעתו המקיפה של חברי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין שלפיה לשונם ותכליתם של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 וחוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975 מחייבות להחילם גם על תשלומים שמעביר המעסיק למוסדות ההסתדרות בעבור דמי הארגון של עובדיו. גם להשקפתי יש לראות תשלומים אלה כנופלים בגדרה של הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

מצטרף אני גם להערתו של חברי השופט י' עמית.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין.

ניתן היום, ט"ו בכסלו התשע"ז (15.12.2016).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה