

**„דן“ שרות ציבורי עירוני ובין-עירוני יפו פתח-תקוה ותל-אביב רבתי
אגודה שיתופית בע"מ נגד פקיד השומה, תל-אביב 5**

א

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[8.2.60 (החלטה על סיכום טענות בכתב), 27.10.60]

ב

לפני השופטים ברנזון, ויתקון, כהן

פקודת מס הכנסה, 1947 [תוס"א 1568, ע' 77], סעיפים 15(1) (ב) [כפי שתוקן ב"תש"ה-1948 [תוס"א 23, ע' 67], ב"תשי"ב-1952 [סה"ח 108, ע' 298], ב"תשי"ד-1954 [סה"ח 162, ע' 166]], 48 (1) [כפי שתוקנו ב"תשט"ו-1955 [סה"ח 178, ע' 58] — פקודת מס הכנסה, 1941 [תוס"א 1126, ע' 41], סעיף 15(1) (ב) [כפי שהוחלף ב-1942 [תוס"א 1182, ע' 35] ותוקן ב-1943 [תוס"א 1258, ע' 5]].

קביעת פקיד השומה שבגדי חורף וקיץ הניתנים על-ידי „דן“ לחבריה ולעובדיה הקבועים הם כבחירת „קצובה אחרת“ במונח הסעיף 15(1) (ב) לפקודת מס הכנסה ויש לנכות מס מהכנסה זו במקורה, קביעה שאושרה בערעור על-ידי בית-המשפט המחוזי.

המונח „קצובה“ שבסעיף 15(1) (ב) לפקודת מס הכנסה כולל אמנם כל דבר שמעביד נותן לעובדו בכסף או בעין, אך לא כל דבר שניתן לעובד (חוק משכרו) ממילא יהיה חייב במס בתור „קצובה“ — על אף הכללתה של „כל קצובה אחרת“ במונח „השתכרויות ורחמים מעבודה“ שבסעיף הנ"ל, אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית, או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרם התועלתית, כגון כיבועי שרד ובגדי קיץ של נהגי קיאופרטיב לתחבורה — אין לחשוב שהמחוקק התכוון ל„קצובות“, שמטיבן ומטבען אינן בגדר השתכרויות ורחמים כלל ועיקר — לפי הפסיקה האנגלית בעקבות ההלכה שנקבעה ב־Tennant v. Smith יש להבחין בין תשלומי כסף שנעשו לידי העובד כדי לאפשר לו להשיג מצרכים והנאות ואלה הם תמיד בחינת emoluments החייבים במס, לבין הענקת מצרכים והנאות בעין ואלה אינם חייבים במס אלא אם כן אפשר להמירם בכסף — בארצות-הברית המבחן הוא, לפחות להלכה, אם המצרך או השירות, או הכסף במקומו, ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם „נוחות המעביד“ כאשר טבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות — אך אפילו כלל זה אינו פוטר את העובד מהחויב לשלם מס כאשר התנאה היא כזאת שהיא ניתנת בקלות להיאמד בכסף מבחינת העובד הנהנה ממנה — רצוי שגם אנחנו נקבל את המבחן הנה ולא נהיה קשורים להלכה שב־Tennant v. Smith כפי שהופיעה ב־Wilkins v. Rogerson.

במקרה שלפנינו בגדי החורף והנעלים שניתנו על-ידי „דן“ לחברים ולעובדים הקבועים להנאתם ולא כבגדי-עבודה דוקא יש לראותם כהכנסה ושחי ההכנסה הזאת הוא איתו סכום שהמצרך עלה ל„דן“.

השופט ויתקון

פסק-דין אנגליים שאוחרו :

- [1] *Alexander Tennant v. Robert Sinclair Smith (Surveyor of Taxes)*: (1892), A.C. 150, 157, 159, 163; 61 L.J.P.C. 11; 66 L.T. 327; 56 J.P. 596; 8 T.L.R. 434; 3 Tax Cas. 158, H.L.
- [2] *North British Railway Co. v. Scott*: (1923), A.C. 37; 92 L.J.P.C. 16; 128 L.T. 394; 39 T.L.R. 66; 67 Sol. Jo. 122; 8 Tax Cas. 332, H.L.
- [3] *Nicoll (Inspector of Taxes) v. Austin*: (1935), 19 Tax Cas. 531.
- [4] *J.R.C. v. Baillie*: (1936), 20 Tax Cas. 187; S.C. 438.
- [5] *Fergusson v. Noble*: (1919), 7 Tax Cas. 176; (1919), S.C. 534; (1919), 2 S.L.T. 49.
- [6] *Machon (Inspector of Taxes) v. McLoughlin*: (1926), 11 Tax Cas. 83.
- [7] *Wilkins, (Inspector of Taxes) v. Rogerson*; (1960), 1 All E.R. 650.

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש. לובנברג), מיום 1.12.59, ב-עמ"ה 715/59, לפיו נדחה ערעורה של המערערת על צו המשיב המסרב להכיר בהוצאה של הספקת בגדי עבודה לחבריה ולעובדיה כהוצאה המותרת ניכוייה מהמס המגיע. הערעור נתקבל בחלקו.

ש. לברון — בשם המערערת; א. לוי, סגן פרקליט המדינה — בשם המשיב

פסק-דין

השופט ויתקון: המערערת, אגודה שיתופית המנהלת שירותי תחבורה ציבוריים, הוציאה בשנות המס 1955—1957 כ-100,000 ל"י עבור בגדים, שהיא סיפקה לחבריה ולעובדיה הקבועים. פקיד השומה קבע, כי זוהי הכנסה של אותם חברים ועובדים החייבת במס הכנסה לפי סעיף 5(1) (ב) לפקודת מס הכנסה, 1947, וכי הכנסה זו טעונה, לפי סעיף 48, ניכוי מס במקור. בערעור על החלטה זו לא טענה המערערת שאין זו הכנסה שעליה חל החיוב לנכות, "בשעת התשלום מס מן הסכום המשתלם", כדרוש לפי סעיף 48(1), כל הוויכוח נטוש סביב השאלה, אם היתה זו הכנסה החייבת במס לפי סעיף 5(1) (ב), תוך הנחה, שאם התשובה חיובית, ממילא יחול הסעיף 48.

השופט המלומד קבע קודם כל את העובדות. הוא מצא שחברים ועובדים קבועים, אך לא עובדים ארעיים, מקבלים אחת לשנתיים בגדי חורף (מכנסיים ובטלדרס מבד חליפה אפור), בגדי קיץ (שתי חולצות ומכנסיים מבד חקי), נעליים וכובע, אשר לבגדי החורף, המערערת קונה את הבד ומתקשרת עם מספר חייטים, וכל חבר או עובד קבוע בוחר לו אחד מהם וזה מודד ותופר לו את החליפה. את שכרו מקבל החייט ישר מהמערערת. הכסף אינו מגיע לידי החבר או העובד הקבוע ואין הוא עובר דרכם. הבגדים משמשים להם

השופט ויתקון

לשימוש הבלעדי ועוברים לבעלותם, אך אם יפרשו מעבודתם תוך שנתיים, יהוייב חשבונם בחלק משוויים. אין הם חייבים ללוש אך ורק את הבגדים האלה בזמן עבודתם, אך הדבר רצוי וכנראה גם מקובל. מאידך אין איסור ללוש את הבגדים מחוץ לשעות העבודה. הדבר תלוי ברצונו של כל אחד והיו שהעידו שאין רצונם בכך. פרט לכובע אין בכל הבגדים כדי לשוות ללושיהם אופי מיוחד ולהבדילם ממי שאינם משרתים אצל המערערת. מותר גם לחבר או לעובד קבוע, תמורת תוספת שהוא ישלם לחייט, לקבל את מעיל החורף שלא בצורת בטלדרס, אלא בצורת מעיל רגיל. על מקרים של החלפת הבד בחד אחר נאמר כי המערערת התנגדה לכך, אם הדבר בא לידיעתה. אלה הממצאים והם מבוססים יפה על חומר הראיות. אמנם טען לפנינו באיכות המערערת כי לא היה יסוד לקביעה, שהבגדים עוברים לבעלות החבר או העובד הקבוע מיד עם קבלתם, אך נראה לי כי כך צריך לפרש את הנוהג שהפורש מן השירות תוך שנתיים חייב להחזיר חלק משוויים, ולא את הבגדים גופם.

מהעובדות האלו הסיק השופט את מסקנותיו. הוא ראה כבגדי עבודה רק את בגדי הקיץ והכובעים, ולא את בגדי החורף והנעליים, כי אלה אינם משמשים לעבודה בלבד. הרי אין איסור ללוש גם מחוץ לעבודה, ובשעתה אין חובה ללושם דוקא. מטרתם אינה איפוא לא לשמור על גופו ולבושו הרגיל של העובד מכל פגיעות המועדות בסוג עבודתו ולא לציין את הלוש כעובד באותו מוסד או מפעל ולהבטיח הופעה אחידה בפני הציבור. הרי העובדים הארעיים לא זכו לאותו לבוש, והמערערת לא ידעה לתרץ הפליה זו, אם באמת רוצים לראות בבגדי החורף והנעליים מעין מדים או בגדי שרד, שרק עבודתו של העובד מצדיקה את הספקתם. גם על מסקנות אלה מתחה המערערת את ביקורתה, אך לא ראיתי עילה להסתייג מהן, ומה גם שלעתים אין לך הבדל ברור בין לבוש "רגיל" לבין בגדי שרד או עבודה וההכרעה היא במידה רבה, ענין של הערכת העובדות. הוא הדין בבגדי הקיץ. אני כשלעצמי הייתי מהסס לקרוא להם "בגדי עבודה", אם כוונתנו בכך לבגדים המציינים את השתייכותו של העובד למוסד או למפעל מסויים או המסופקים לו משום שבגדיי הרגילים צפויים בעבודתו לבליה ולהשתחח למעלה מן המידה המקובלת אצל עובדים גופניים אחרים. אולם אף כאן אין אני מציע להתערב בקביעתו של השופט המלומד.

זכעת לצד המשפטי שבערעור. על אף האבחנה שהבחין השופט מבחינת העובדות בין בגדי הקיץ והכובעים מזה ובין בגדי החורף והנעליים מזה, היה סבור, כי אלה כאלה הכנסה הם במשמעות הסעיף 5 (1) (ב). דעתו היתה כי כל הבגדים נופלים לגדר המונח "קצובה" שבסעיף זה ודינם איפוא דין הכנסה. הלא הסעיף מטיל מס על "השתכרויות או רווחים מעבודה, לרבות שוויים הנאמד של מקום לינה או אוכל או מגורים . . . או של כל קצובה אחרת". נוסח זה — כך סבר השופט — אינו משאיר מקום להבדיל בין קצובה (בכסף או בעין), שהיא למעשה תוספת למשכורת או לשכר, לבין קצובה שאינה אלא נותנת או מחזירה לעובד את אשר הוא צורך עקב עבודתו ולצורך עבודתו. בזה ראה השופט החמקה יתירה של החוק הישראלי כלפי השכיר. שאין דוגמתה בחוק האנגלי, אך לא ראה מנוס ממסקנתו, שהיתה אמנם למורת רוחו, ודחת את הערעור כולו.

השופט ויתקון

נמצא שהשופט תלה את גורל הערעור בפירוש שנתן למונח קצובה. לפי פירושו כולל מונח זה כל דבר שמעביד נותן לעובדו בכסף או בעין. כפי שאסביר בהמשך דברי, אין אני סבור שכל דבר שניתן לעובד (חוץ משכרו) מן ההכרח שיהא חייב במס בתור „קצוב בה“ אך מסכים אני לדעת השופט שלא כל קצובה מוכרחה להיות בכסף. כפי שטען באי כוח המערערת. אמנם גם לי נראה שזוהי משמעותה הרגילה של המלה „קצובה“, אך אחרי עיון באסמכתאות ראיתי שמשמשים בה גם לגבי דברים שבעין ובעיקר לגבי דברי מזון (ראה מלך אוקספורד וגם Burrow's Words and Phrases והמובאות שם). יתירה מזו, כפי שהדגיש גם נא-כוה פקיד השומה, הכתוב מדבר על „שוים הנאמד של מקום לינה או אוכל או מגורים או של כל קצובה אחרת“ (or any other allowance) לפי הנוסח המקורי). המלה „של“ הושמטה אמנם בתרגום הרשמי, אך היא נמצאת במקור, ללמדנו, שהכוונה היא גם לקצובה שבעין, שכן קצובה שבכסף מה צורך יש לאמוד את שוויה? ואפשר עוד להוסיף כי בנוסח הראשון של הסעיף שבפקודה משנת 1941 נאמר בסוף הפסקה 5 (1) (ב):

„granted in respect of employment whether in money or otherwise.“

ונראה בעליל כי המנסח האנגלי לא ראה הכרח שכל קצובה תהיה בכסף דוקא.

אך כפי שכבר רמזתי, אינני גורם שכל דבר שניתן לעובד (חוץ משכרו) ממילא יהא חייב במס בתור קצובה. אינני יודע אם השופט המלומד התכוון להרחיק לכת עד כדי כך, אך נראה לי כי זוהי המסקנה המתבקשת מסברתו, שאפילו דברי תלבושת כמו לזבעים מיוחדים, שאין להם ערך ותועלת אלא במסגרת התפקיד ושאינן להפיק מהם כל הנאה פרטית, אף הם בגדר קצובה הם וחייבים במס הכנסה. אם זה הוא הדין, אין לדבר סוף, ואפילו הכסף שניתן בידי השליח כדי שיסע ברכב ציבורי או הדלק שניתן לו עבור האופי נוע שלו, כל אלה וכיוצא באלה יהיו בגדר החיוב. לדעתי יש צורך להפס דרך כדי להבין חין בין החיוב והפטור על יסוד מבחנים הגיוניים יותר, כיום זוהי אחת הבעיות הקשות ביותר בשטח מס ההכנסה. עם עליית שיעורי המס והכללתם ברשת של שכבות רחבות של שכירים ניתן עידוד לכל המאמצים שהאדם עושה כדי לבוא על שכרו בצורת הנאות (בכסף או בעין), שאינן בגדר „הכנסה“, הרבה מתלבטים בשאלה זו. ועדיין הפרוץ מרוכה על העומד, כי הקושי הוא, כיצד להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית, לבין הנאה שכולה או עיקרה צורך התפקיד. נסקור קודם כל את הוראות החוק שלנו ואת הפסיקה האנגלית, ונראה אם נוכל לתרום משהו לפתרון הבעיה.

את הוראות של החוק הקיים כבר הזכרנו. אין היא כוללת אלא חיוב במס של השתכר רויות ורווחים מעבודה, לרבות שוים הנאמד של מקום לינה, אוכל ומגורים או כל קצובה אחרת (השמטתי דברים שאינם ענין לכאן, דהיינו, שלגבי מקום לינה, אוכל ומגורים יש לנכות כל תשלום ששולם או משתלם תמורתם). הנאות אלו, אם לקרוא להן בכינוי נייטרלי, מקצתן דרכן להינתן בעין ומקצתן בכסף, אך כפי שכבר אמרנו, לא הצורה היא

השופט ויחקון

הקובעת. לכאורה אין הוראה זו משאירה מקום להנאות הנמלטות מרשת המס. אך רצוי לזכור שההוראה בצורתה הנוכחית נתקבלה כתוצאה מהתפתחות חקיקתית מסויימת. בתחילה — בשנת 1941 — כללה אותה הוראה מלים כדי להוציא מן החיוב כל קצובת מחיה, קצובת נסיעה או קצובת אירוח (ייצוג), ובלבד שלא הוצאה קצובה כזאת למטרה שאינה מצדיקה ניכוי הוצאה כזאת. במלים אחרות, קצובה מסוג זה לא נכללה בתוך ההכ"נסה החייבת במס אלא אם היא הוצאה למטרה ביתית או פרטית. בשנת 1942 (רשוב בשנת 1943) הוגבל הסכום הפטור בתור קצובת אירוח, בצורה זו (אחרי תיקון הנוסח) הופיע הסעיף בפקודה משנת 1947. הגבלה נוספת של קצובת האירוח הונהגה בשנת תש"ה, ואילו בשנת תשי"ב נשתנה המצב: עדיין הוציא החוק מתחולת החיוב קצובות מחיה או נסיעה, אם לא הוצאו למטרה פרטית, אך לגבי כל קצובה אחרת — ולא רק לגבי קצובת אירוח — נאמר שאין היא חייבת מס, אם שר-האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת אישר לגבי נישום מיוחד או סוג נישומים, שהיא "מהווה פיצוי להוצאות מיוחדות הקשורות בהכרח עם עבודתו של מקבל הקצובה או של אותו סוג נישומים". אך כנראה לא היתה הדעת נוחה מכל ההגבלה שבהתרת קצובות, לא מזו שבפיקוח המחוקק, כבזמן המנדט, ולא מזו שבפיקוח שר-האוצר, כבתיקון משנת תשי"ב, ולכן נמחקה בשנת תשי"ד כל הפיסקה שהתירה את הקצובות כפוף להגבלות, ומאז קיימת ההוראה בצורתה הנוכחית. כלום אנוסים אנו להסיק את המסקנה, כי שוב אין לשחרר מחיוב המס "כל קצובה אחרת", אפילו ברור הדבר שהיא "מהווה פיצוי להוצאות מיוחדות הקשורות בהכרח עם עבודתו של מקבל ההוצאה", כדברי ההוראה משנת תשי"ב שנמחקה, או אפילו ניתנה הקצובה בעין לאותה מטרה ממש? סבור אני שמסקנה כזאת לא תהיה מציאותית.

הבעיה כפולה. עלינו להיזהר משתי תקלות, אחת שלא נחייב במס דבר שלמעשה אינו הכנסה, ואחת שלא נפטור מהמס דבר שלמעשה אינו אלא הכנסה מוסווית. איני סביר שהסעיף 5(1) (ב) בצורתו הנוכחית מכריח אותנו לראות "הכנסה" בדבר שאינו הכנסה כלל ועיקר, נראה לי שאחרי מחיקת התנאי המגביל בשנת תשי"ד חזרה השאלה למקומה ועלינו לשאול, מה טיב הדבר שניתן לעובד, כאמור קבע השופט לגבי בגדי הקיץ והכ"ר בעים, כי אלה בגדי עבודה הם, שמטרתם לאפשר לעובד למלא את תפקידו. אני מקבל את המבחן, אותו קבע השופט כאשר שאל, אם ניתנו הבגדים כדי לציין את השתייכותו של העובד למוסד או למפעל מסויים וכדי להבטיח הופעה אחידה של העובדים, כמו במקרה של מדים, או אם ניתנו כדי לשמור על גופו ועל בגדיו הפרטיים של העובד מפני פגיעה או בליה וקריעה מיוחדת שמקורה בטיב העבודה. נכון שהשימוש בבגדי עבודה כאלה מאפשר לעובד לחסוך הוצאה, שעובד אחר נאלץ להוציאה עבור בגדים פרטיים, אך הנאה זו היא טפלה ואין לה שיעור בכסף. הלא הרבה משרות מעניקות לגושאיהן הנאות ויתרונות שערכם אינו ניתן לקביעה. כגון כבוד, מקום ותנאי עבודה נעימים או דאגה לבריאות ולהתקדמות, ואין להעריך imponderabilia כאלה לצורך המס, על אף האפליה שבנתתי נתם כלפי אחרים שאינם זוכים להם. בגדי עבודה, במשמעות הנ"ל, דינם כדין כלי עבודה שהמעביד מספק לעובדיו, ואם תאמר שכלים, בדרך כלל, אינם עוברים לבעלות העובד, הרי לגבי בגדים, כגון חלוק או חולצה, המתבלים תוך זמן קצר ואין קופצים על דברים

האפט ויחקון

משומשים כאלה, ענין הבעלות לא מוסיף ולא גורע, בגדים כאלה, אף אם עוברים לבעלות העובד, אינם הכנסה בידו, סיכומו של דבר, על אף הכללתה של „כל קצובה אחרת“ במונח „השכריות ורווחים מעבודה“, אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרתם התועלתית. איני חושב שהמחוקק החכוון ל-„קצובות“, שמטיבן וטבען אינן בגדר השכריות ורווחים כלל ועיקר. לפיכך נראה לי שיש לקבל את הערעור בנוגע לכובעים, וכן בנוגע לבגדי הקיץ, מאחר שהשופט ראה גם בהם בגדי עבודה במשמעות הנ"ל.

לא כן הדבר בנוגע לבגדי החורף והנעליים, שלפי קביעתו של השופט אינם בגדי עבודה, אך כאן מתעוררת שאלה אחרת המצריכה עיון בפסיקה האנגלית. בגדים ונעליים אלה ניתנו לחברים ולעובדים הקבועים בעין, ויש סברה בהלכה האנגלית, שדבר בעין שאינו ניתן להמרה בכסף, לאו שמה הכנסה.

"The emoluments chargeable under Schedule E are such as are payable to the holder of an office or employment in cash or are capable of being turned into money or to pecuniary account. A mere saving of expense is not an emolument."

כך סוכמה ההלכה בהולסברי, מהדורת סימונדס, כרך 20, ע' 312. הלכה זו מבוססת על אמרות מפורסמות שנאמרו בבית-הלורדים בענין, (1), Tennant v. Smith; (1892), A.C. 150. ב"ע 157, 159 ו-163. הרבה שופטים ופרשנים (למשל Hannan and Farnsworth בספרם על עקרונות מס הכנסה ע' 40) הדגישו את הצורך לנהוג זהירות בהפעלת האמרות הללו, ובהולסברי נאמר, באותו מקום: „ברם, אם בעל משרה נהנה מזכות מיוחדת הניתנת לו אמנם אישית ואין הוא יכול להוציאה מרשותו ולהמירה בכסף, אך אם בכל זאת יש לה שווי כספי באשר השימוש בה מביא לו ריווח, הרי אז הריווח הוא בחינת emolument של המשרה“. ובאותו מקום הובאו, בין היתר, שתי דוגמאות ידועות, אחת של מעביד הפר רע את חבותו של העובד למס הכנסה (2), (North British Rail. Co. v. Scott; (1923)), והשניה של מעביד המשלם את הוצאות החזקת בית מגוריו של העובד (Nicoll v. Austin; (1935)), (3). אף-על-פי-כן, אין ספק שהגישה האנגלית היתה, ברוב הזמן והמקרים, להבין 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 (כמו פחמים שחוזר של מכרה מספר למחכיר חינם בנוסף לדמי-החכירה) (4), (Fergusson v. I.R.C. v. Baillie; (1936)), (5), Noble; (1919), חייב שוטר-בלש לשלם מס הכנסה על קצובה שקיבל במזומנים, כדי לקנות לעצמו — כפי שהיה חייב לעשות — בגדים אורחיים; אילו קיבל את הבגדים בעין, כשם שיתר השוטרים קיבלו את מדיהם, היה פטור ממס. אף בענין Machon v. McLoughlin; (1926), (6) כך: עובד בבית-החול-רוח חייב במס על משכורת ברוטו שלו, אף כי נוכח ממנה סכום בעד לינה ואוכל שהיה חייב לקבל במקום עבודתו, אילו קיבל רק משכורת נטו ואת הלינה והאוכל חינם, לא היה משלם עליהם מס.

השופט ויתקון

אין צורך להדגיש שהאבחנה שנעשתה בעקבות ההלכה ב-*Tennant v. Smith* (1), לא נתקבלה ללא ביקורת. היא מלאכותית ותוצאתה היא, מחד גיסא, שהרבה הנאות בעין שאינן אלא שכר מוסווה נמלטות מרשת המס ללא צידוק, ומאידך שקצובות בכסף, שאינן אלא פיצוי בעד הוצאות הנובעות ממילוי התפקיד נתפסות ברשת המס. אף זאת ללא צידוק. בשנת 1948 קבע המחוקק האנגלי הסדר חדש לגבי מנהלים ועובדים שמשכורתם עולה על 2,000 ל"ש לשנה. לגבי אלה נקבע בתמצית הדברים, שהכנסתם הכלול כל תשלום, קצובה או הנאה, בכסף או בעין, וכן כל הוצאה, שהוצאה עבורם על-ידי החברה או המעביד, כפוף לזכות המנהל או העובד להוכיח שהיו לו הוצאות במילוי תפקידו שניכויין מותר. במלים אחרות, לא צורת ההנאה קובעת, אלא אך ורק השאלה, אם המנהל או העובד האמור הפיק הנאה פרטית או אם הוא הפיק הנאה שכנגדה רשאי הוא לזקוף הוצאה, כמו למשל במקרה של קצובת נסיעה או אש"ל. אך כאמור אין זה אלא הסדר לגבי סוג מיוחד של בעלי משכורת, הכלל הוא, כפי שנאמר ב-*Simon* על מס הכנסה כרך 3, § 42, „שתשלומים שנעשו ישר אל צדדים שלישיים למען הבטח הגאה לטובת העובד, אין בכך כנראה, דבר שווה-כסף, שעליו אפשר לשום את העובד, אך אם שולם לו כסף לשם סילוק חשבונותיו כאותו ענין, הרי זה סכום שחייב במס כהכנסה הנובעת במישרין מעבודתו, שכן בהוציאו את הכסף אין הוא אלא עושה שימוש בהכנסתו, וצורת השימוש אינה משפיעה על חבותו במס“. הוועדה המלכותית דנה בבעיה זו בדין-וחשבון שלה (Cmd. 9474) בפרק 9. גישתה היתה זהירה ביותר. אין לומר שדעתה היתה נוחה מההלכה, שיש לבחון הנאות בעין לפי האפשרות להמירן בכסף, אך היא הכירה בקושי האדמיניסטרטיבי לקבוע מבחן אחר. היא סמכה ידה על החקיקה האמורה משנת 1948, וקבעה שהמצב הכללי ניתן לשימוש לרע. „השכחה תנאי העבודה שבימינו“, נאמר שם ב-§ 222, „והכרת המעבידים בחובתם רבת ממדים לגבי בריאותם, נוחותם והנאתם של עובדיהם עשויות להביא לידי כך שחלק גדול יותר משכרו האמיתי של העובד יתבטא בצורה שאינה לא כסף ולא דבר הנהפך לכסף, ברור שהתפתחות כזאת ראויה לתשומת הלב וייתכן שהיא תצריך חקיקה מיוחדת“.

הבאתי את הדברים הללו כדי להראות גם את הכלל עצמו, כפי שהוא נהוג באנגליה, וגם את חולשתו. אין אני מתעלם שכל נסיון לחייב במס הנאות בעין נתקל בקושי להבחין בין הנאות שהן, כאמור, הכנסה מעבודה בצורה מוסווית, לבין הנאות שאינן אלא תוצרת לוואי בלתי נמנעת ממילוי התפקיד בצורה היעילה ביותר. אך נראה שקושי זה אינו צריך לעמוד בדרכנו, שעה שנמצא כעובדה, שבמקרה שלנו, שמצרך מסויים ניתן לעובד להנאות הפרטית כחלק מתמורת עבודתו. במקרה כזה הייתי מציע לסטות מן הכלל הנוקשה, שהנאה כזאת אינה הכנסה בשל כך בלבד, שבמקום שהמעביד משלם לעובד את הכסף הדרוש לרכישת המצרך, הוא משלם אותו ישר לצד השלישי, שלפי ההסכם שבין כל הצדדים מספק תמורתו את המצרך לעובד, והנה, בא תקדים חדש מאנגליה ומחוק אותי בדעתי זו. העובדות שבאותו מקרה — (7) *Wilkins v. Rogerson*; (1960) — היו דומות לעובדות שבמקרה שלנו. מפעל החליט לעשות לכל אחד מעובדיו מתנה של חליפה או מעיל-גשם והוא קבע עם פידמה של חייטים שהיא תספק את המצרך לכל עובד שיפנה אליה. תמורת

השופט ויתרון

תשלום של 14.15 ל"ש. כסף זה שולם ישר לחייטים. הממונים על מס הכנסה לא קיבלו את טענת העובדים, שאין הם חייבים במס על הנאה זו. שניתנה להם בעין, אך הם קיבלו את טענתם החלופית, כי שווי ההנאה אינו אלא שווי החליפה כחליפה משומשת, שנקבע בהסכמה בסך 5 ל"ש. בערעור על החלטה זו מטעם האוצר נטשו העובדים את טענתם, כי אין זו הכנסה החייבת במס. הם הסתפקו בטענתם החלופית. וגם השופט (Danckwerts J.) קיבל אותה ודחה את הערעור.

פסק-דין זה הוא מעניין משתי בחינות. מחד גיסא עולה ממנו שהנאה בעין מהסוג הנדון היא הכנסה החייבת במס, ולצורך כך הסתמך פקיד השומה על אסמכתה זו בטענותיו שלפניו. מאידך גיסא רואים אנו שבית-המשפט באנגליה קבע להכנסה זו שווי לפי מחיר המצרך בשוק של מצרכים משומשים. על כן גם בא-כוח המערערת שלפנינו נאחז באסמכתה זו, ולו אך לחלופין. לכאורה אין סתירה בין שתי ההלכות הללו העולות מפסק-הדין האנגלי, אלא שתיהן כאחת אינן אלא גסיון לצאת ידי העקרון של *Tenant v. Smith* (1), שהנאה בעין אינה הכנסה אלא במידה שניתן להמיר אותה בכסף. נאמן לשיטתו קבע בית-המשפט כשווי ההכנסה, לא את הסכום שהמעביד שילם בעד החליפה, כי אם את הסכום שהעובד היה מקבל, אילו מכר את החליפה מיד אחרי שקיבלה, אך נראה לי, עם כל הכבוד, שזוהי תוצאה שאין הרעת טובלתה ושאינה עומדת במבחן ההגיון. אני מקבל את ההנחה, עליה מבוסס פסק-הדין האנגלי, שהנאה פרטית בצורת קבלת מצרך מן הסוג הנדון, הכנסה בשווה-כסף היא, זהו מצרך אשר, להלכה, ניתן להמיר אף כי למעשה אין כל כוונה לכך. אמנם ב- *Wilkins v. Rogerson* (7) לא עמד העובד על טענתו המקורית שכלל לא קיבל הכנסה, ומשום כך אין פסק-הדין אסמכתה לפרופוזיציה זו, אך אין גם להתעלם מכך שפרקליטו המלומד והמנוסה אפילו לא ניסה לערער עוד טענה זו. מאידך, אם הכנסה היא שאת שוויה צריך לאמוד, רואה אני פגם רציני בגישה היוצאת כביכול מן ההנחה הבלתי סבירה והבלתי מצי-אותית לגמרי, שמיד לאחר קבלת המצרך ימחר העובד למכרה בשוק של בגדים משומשים. נראה לי שאם אמנם לכך התכוון בית-הלורדים ב- *Tenant v. Smith* (1), לפני כ-70 שנה, הא ראייה, כמה רחוק הוא מן המציאות, אך ייתכן גם שהמונח *convertible into money* אין פירושו שהמצרך נמכר במכירה פיקטיבית לשם קביעת שווי. ייתכן שהאפשרות להמיר בכסף אינה משמשת אלא מבחן לבחון בו את אופי ההנאה ואת החבות במס, אך לא את גובה ההכנסה. מכירה פיקטיבית — אין בה כדי לייחס לאדם הכנסה. את הכנסתו קיבל העובד, אם בכלל, שעה שקיבל את המצרך, ושווי אינו תלוי בערך המצרך כמצרך משו-מש. אילו גננבה החליפה מידי העובד ברגע שעזב את בית-החייט או ניווקה בתאונת דרכים, הוא מבוטח בפני סיכון כזה, כלום יטען מישוהו שנוקו לא היה אלא הסכום שהיה יכול להשיג אילו ביקש למכור את החליפה החדשה באותו רגע כבגד משומש? אינני סבור כך. שוויו של מצרך ומחירו בשוק לא תמיד זהים הם זה עם זה. מכונת חדשה שנרכשה זה עתה, ברגע שהיא עוברת מידי בית-החרושת לידי הצרכן, מיד ירד מחירה בשוק, אך אין לומר שמבחינת הצרכן ירידת שווייה כירידת המחיר. גישה אחרת עשויה לפתוח פירצה רחבה להימנעות ממס.

השופט ויתרון

א כאמור אין אני בטוח שבית-הלורדים התכוון ב־(1) *Tennant v. Smith*, לתוצאה אליה הגיע בית-המשפט ב־(7) *Wilkins v. Rogerson*. אם לא — מה טוב, ואם כן, הרי זו עילה מספקת שלא ללכת עוד בעקבות הלכה, שהורתה ולידתה בתקופה, שבה הוטל מס הכנסה באנגליה בשיעור של ששה פנס ללירה לפני הבעיה המעסיקה אותנו כאן היו אחרים לגמרי. ראוי גם להזכיר שלא כך נקבע הדין בארצות-הברית. גם שם מתלבטים בבעיה זו ולא מצאו לה פתרון מניח את הדעת, אך המבחן הוא, לפחות להלכה, אם המצרף או השי-
 רות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד, כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המע-
 ביד. „נוחות המעביד“ פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרף או לשירות. אך אפילו כלל זה אינו פוטר את העובד מהחויב לשלם מס כאשר ההנאה היא כזאת שהיא ניתנת בקלות להיאמד בכסף מבחינת העובד הנהנה ממנה (ראה *Surrey and*
 ב *Warren, Federal Income Taxation, 1960*, ע' 70 ואילך). לדעתי רצוי שגם אבחנו בקבל את המבחן הזה ולא נהיה קשורים להלכה שב־(1) *Tennant v. Smith*, כפי שהופ-
 עלה בפסק-הדין האנגלי האחרון. התוצאה היא כי בגדי החורף והנעליים, שניתנו לחברים ולעובדים הקבועים להנאתם ולא כבגדי-עבודה דוקא הכנסה הם, וכי שווי ההכנסה הזאת הוא אותו סכום שהמצרף עלה למעצרת. מטעם זה הייתי מאשר את החלטת השופט המלו-
 ג מד בדבר בגדי החורף והנעליים.

השופט ברנזון: אני מסכים.

השופט כהן: אני מסכים.

ד לפיכך הוחלט לקבל את הערעור חלקית, דהיינו, ביחס לבגדי הקיץ והכובעים, ולד-
 חותו חלקית, דהיינו, ביחס לבגדי החורף והנעליים, ולהחזיר את התיק לפקיד השומה לשם
 תיקון החלטתו לפי סעיף 48 לפקודה בהתאם לכך, כל צד ישא בהוצאותיו בערעור.

ה ניתן היום, ו' בחשוון תשכ"א (27.10.1960).